

424P4

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE - FİNANSMAN ANABİLİM DALI

AVRUPA TOPLULUĞU 4. YÖNERGESİ VE
TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TEMEL FİNANSAL
TABLOLAR YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

42494

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Hasan KAVAL

Hazırlayan
Selçuk YALÇIN

Ankara, 1996

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR
ÖZET
ABSTRACT
GİRİŞ

VI
VII
VIII
IX

I. BÖLÜM GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAMUNUN FİNANSAL BİLGİLERE OLAN İHTİYACI VE BU İHTİYACIN KARŞILANMA YÖNTEMLERİ	1
1.1. Finansal Tablo Kullanıcıları	2
1.1.1. İşletme İçi Kullanıcılar	3
1.1.2. İşletme Dışı Kullanıcılar	6
1.1.2.1. Mevcut Ortaklar	6
1.1.2.2. Kreditörler	8
1.1.2.3. Devlet	9
1.1.2.4. İşletme Çalışanları, İşçi ve İşveren Kuruluşları	10
1.1.2.5. Potansiyel Yatırımcılar	11
1.2. Kamuyu Aydınlatma İlkesi	13
1.3. Kamuyu Aydınlatmada İzlenen Yollar	15
2. AVRUPA TOPLULUĞU VE TÜRKİYE'DE FİNANSAL TABLOLARIN UYUMLU VEYA TEKDÜZE HALE GETİRİLMESİNİN GENEL AMAÇLARI	18
2.1. Avrupa Topluluğu 4. Yönerge'sinin Genel Amaçları	19

2.2. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Genel Amaçları	20
3. AVRUPA TOPLULUĞU'NDA MUHASEBE YÖNERGELERİNE	
GENEL BAKIŞ	22
3.1. Dördüncü Yönerge	23
3.2. Yedinci Yönerge	25
3.3. Sekizinci Yönerge	26
4. MUHASEBE UYGULAMALARIYLA İLGİLİ ÜLKEMİZDEKİ	
DÜZENLEMELER VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ	29

II. BÖLÜM

DÜZENLEMELERİN KAPSAMLARI VE TEMEL MUHASEBE KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

1. DÜZENLEMELERİN KAPSAMLARI VE TEMEL	
MUHASEBE KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	32
2. DÜZENLEMELERLE GETİRİLEN MUHASEBE İLKE VE	
KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA	35
2.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	
Açısından Karşılaştırma	35
2.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı	36
2.1.2. Kişilik Kavramı	37
2.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	38
2.1.4. Dönemsellik Kavramı	40

2.1.5. Parayla Ölçme Kavramı	41
2.1.6. Maliyet Esası Kavramı	47
2.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	49
2.1.8. Tutarlılık Kavramı	50
2.1.9. Tam Açıklama Kavramı	51
2.1.10. İhtiyatlılık Kavramı	55
2.1.11. Önemlilik Kavramı	57
2.1.12. Özün Önceliği Kavramı	58
2.1.13. Kolay Anlaşılabilirlik ve Özet Olma Kavramı	60
2.1.14. Özdeşlik Kavramı	62
2.2. Finansal Tablo Düzenleme İlkeleri Açısından Karşılaştırma	63
2.2.1. Varlık Unsurlarının Gruplanması	63
2.2.2. Bilançoda Dönem Kar/Zararı veya Bilanço Kar/Zararının Kullanılabilirliği	65
2.2.3. Karın Kaynaklarına Bakış Açısından	66
2.2.4. Vergi Borçlarının Finansal Tablolarda İzlenmesi Açısından	68

III. BÖLÜM

ÖNGÖRÜLEN FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

1. HER İKİ DÜZENLEMEDE ÖNGÖRÜLEN FİNANSAL TABLOLAR	71
1.1. Bilanço	72
1.1.1. Yönerge ve TMS'de Öngörülen Bilançolar	75
1.1.2. Bilançonun Şekil Açısından Karşılaştırılması	76

1.2. Gelir Tablosu	90
1.2.1. Yönerge'nin Öngördüğü Gelir Tabloları	92
1.2.1.1. Toplam Maliyet Esasına Göre Düzenlenen Gelir Tablosu	92
1.2.1.2. Satışların Maliyeti Esasına Göre Düzenlenen Gelir Tablosu	95
1.2.2. TMS'nin Öngördüğü Gelir Tablosu	96
1.2.3. Gelir Tablolarının Şekil Açısından Karşılaştırılması	97

2. DİĞER FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA **103**

SONUÇ	XII
KAYNAKÇA	XXII

EKLER:

EK 1:	TABLO 1 TMS İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ
	TABLO 2 TMS İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ
	TABLO 3 TMS AYRINTILI GELİR TABLOSU
	TABLO 4 TMS ÖZET GELİR TABLOSU
	TABLO 5 TMS'NİN GELİR TABLOSU EKİ OLARAK ÖNGÖRDÜĞÜ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

EK 2:	TABLO 1: YÖNERGE'NİN DOKUZUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN HESAP TİPİ BİLANÇO
	TABLO 2: YÖNERGE'NİN DOKUZUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN HESAP TİPİ BİLANÇO (Kısa Şekilli)
	TABLO 3: YÖNERGE'NİN ONUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN RAPOR TİPİ BİLANÇO
	TABLO 4: YÖNERGE'NİN ONUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN RAPOR TİPİ BİLANÇO (Kısa Şekilli)
	TABLO 5: YÖNERGE'NİN 23. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM

MALİYET ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ RAPOR
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU

TABLO 6: YÖNERGE'NİN 23. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM
MALİYET ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ RAPOR
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU (Kısa Şekilli)

TABLO 7: YÖNERGE'NİN 24. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM
MALİYET ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ HESAP
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU

TABLO 8: YÖNERGE'NİN 24. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM
MALİYET ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ HESAP
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU (Kısa Şekilli)

TABLO 9: YÖNERGE'NİN 25. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ
MALİYETİ ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ RAPOR
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU

TABLO 10: YÖNERGE'NİN 25. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ
MALİYETİ ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ RAPOR
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU (Kısa Şekilli)

TABLO 11: YÖNERGENİN 26. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ
MALİYETİ ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ HESAP
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU

TABLO 12: YÖNERGENİN 26. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ
MALİYETİ ESASINA GÖRE DÜZENLENMİŞ HESAP
ŞEKLİNDE GELİR TABLOSU (Kısa Şekilli)

KISALTMALAR

AT	: Avrupa Topluluğu
b.	: bend
f.	: fıkra
G.Ü.İ.İ.B.F.	: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Konsey	: Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi
KVYK	: Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
MBT	: Maliye Bakanlığı Tebliği
md.	: madde
MDV	: Maddi Duran Varlık
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlık
s.	: sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
Tebliğ	: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TMS	: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UVYK	: Uzun Vadeli Yabancı Kaynak
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yönerge	: Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi

Bu alışmada Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi ile Ülkemizde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan ve ekonomi ile ilgili tüm organizasyonları kapsamına alan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri" kamunun bilgi ihtiyacına cevap vermesi yönünden karşılaştırılması yapıldı.

Yukarıda bahsedilen her iki düzenlemede de yer alan; finansal tablolar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri yönünden karşılaştırıldı.

Birinci bölümdeki genel açıklamalarda, kamunun bilgi ihtiyacı, bu ihtiyacın karşılanma yöntemleri ve bu doğrultuda Avrupa Topluluğu ve Ülkemizde yapılan düzenlemeler incelendi.

İkinci bölümde, düzenlemelerin kapsamı ve getirilen temel muhasebe kavramları karşılaştırıldı.

Üçüncü bölümde ise, her iki düzenlemede uygulamaya konan bilançolar ve gelir tabloları; şekil ve içerik açısından karşılaştırıldıktan sonra, her iki düzenlemede yer alan farklı tablolar incelendi ve Ülkemizdeki düzenlemelerin, Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi ile uyumluluğu araştırıldı.

ABSTRACT

In this study, the 4th Direction of European Community and the General Notification of Accountancy System that was published in our country by Ministry of Finance and that includes all the organizations that are connected with economy were compared, so as to meet the need of public knowledge.

The financial statements tables that are shown in both organizations that were mentioned above were compared from the point of the principles of accountancy that were generally accepted.

In the general explanations, in the first part the need of public knowledge, the methods of meeting this need and in this respect the organizations that were made in our country and in European Community were examined.

In the second part, contents of the organizations and the basic accountancy concepts that were introduced were compared.

In the third part, after the balance sheets practised in both organizations and income statement tablets were compared from the point of shape and content, different tablets that are placed in both organizations were examined and the harmony between the organizations in our country and the 4'th Direction of European Community was researched.

GİRİŞ

Ekonomik hayatın gelişmesi, kişilerin tasarruflarını birleştirerek, büyük sermayeli şirketler kurmaları, sermaye piyasalarının canlanması ve uluslararası ilişkilerin ve ticaretin artmasıyla birlikte, toplumda işletmelerin faaliyet sonuçlarına olan ilgi artmıştır. Böylece, işletme sonuçlarının ilgililere ulaştırıldığı finansal tablolar toplumun büyük bir kısmını yani kamuyu ilgilendirir hale gelmiştir. Bunun sonucunda kamunun menfaatinin korunması ve aydınlatılabilmesi için işletme sonuçlarının hesaplanması ve kullanıcılara ulaştırılmasının belli esaslara bağlanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu amaçla Ülkemizde düzenleme yetkisine sahip olanlar, kendi alanlarıyla ilgili çeşitli düzenlemeler getirerek; işletmelerin muhasebe sistemlerinin ve finansal tablolarının belli esaslara göre düzenlenmesini sağlamaya çalışmıştır. Diğer taraftan, her düzenleme getiren kullanıcı, kendi ihtiyaçları doğrultusunda finansal tablolar öngördüğünden, bu alanda kullanıcıların tümünün ihtiyaçları göz önüne alınmamıştır.

Muhasebe uygulamaları ve finansal tablolarla ilgili düzenlemeler genellikle ticaret kanunları kapsamında yapılır. Ülkemiz Ticaret Kanunu'nda da bu konuyla ilgili hükümler mevcut olmakla birlikte, özellikle finansal tabloların düzenlenmesi ve kullanıcılara sunulmasıyla ilgili hükümler sınırlı ve ihtiyaca cevap vermeyecek durumdadır. Diğer taraftan vergi uygulamalarıyla ilgili hükümler VUK'nda yer almaktadır. Ülkemizde sermaye piyasasının kurulmasıyla birlikte, birikimlerini burada değerlendiren yatırımcıların korunması amacıyla kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) da finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasıyla ilgili hükümler getirmiştir. Bununla birlikte SPK hükümleri sadece kendine tabi işletmeleri kapsamaktadır.

Son olarak Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) No:1 ticari, hatta ticari olmayan tüm işletme ve organizasyonları kapsamaktadır. Bu yüzden getirilen düzenlemenin kullanıcı ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamadığı ve kamunun aydınlatılıp menfaatlerinin korunmasını sağlayıp sağlayamadığının incelenmesi yerinde olacaktır.

Ülkemiz bulunduğu konumdan dolayı Avrupa ile sıkı ilişkiler içerisindedir. Diğer taraftan Ülkemizde ekonomik açıdan tek pazarı, tek para birimini amaçlayan Avrupa Topluluğu'na girme çabaları son yıllarda artmıştır. Bunun sonucu Türkiye Avrupa Topluluğu'na alınmamakla birlikte, Avrupa Topluluğu ile Ülkemiz arasında 1.1.1996 tarihinden geçerli Gümrük Birliği Anlaşması yapılmıştır. Yapılan anlaşma ile Avrupa Topluluğu Ülkeleri ile Ülkemiz arasında mal ve sermaye akışı hızlanacağından, Ülkemiz mevzuatının Avrupa Topluluğu düzenlemeleriyle uyumlaştırılması gündeme gelmiştir. Bu çerçevede Ülkemize gelecek yabancı sermayenin işletmelerden beklediği bilgilerin verilmesi önem kazanmaktadır. Bu yüzden Ülkemizde geçerli olan finansal raporlama ve bunların kullanıcılara sunulmasıyla ilgili düzenlemelerin Avrupa Topluluğu düzenlemeleriyle uyumluluğunun araştırılması faydalı olacaktır. Diğer taraftan Ülkemizin Avrupa Topluluğu'na tam üyeliği gerçekleşirse, mevzuatımızın Avrupa Topluluğu düzenlemeleriyle uyumlaştırılması gerekecektir. Bu yüzden çalışmamızda ileride yapılması muhtemel uyumlaştırma çalışmalarına yardımcı olacağı düşüncesiyle, Ülkemizde tüm işletmeleri kapsayan Maliye Bakanlığı Tebliğleri (çalışmamızda TMS olarak adlandıracağız) ile Avrupa Topluluğu'nun finansal raporlama ile ilgili Yönergelerinin karşılaştırılması yapılacaktır. Ülkemizde düzenleme yapma yetkisine sahip kurumlar kendi ihtiyaçları doğrultusunda düzenlemeler getirmişlerdir. Bu da muhasebede özellikle finansal tablolar alanında bir karmaşaya yol açmıştır. AT'da ise yönergelerle yapılan düzenlemeler sırasında finansal tablo kullanıcılarının genel ihtiyaçları göz önüne alınarak, uyumlaştırma sağlanmaya çalışılmıştır. Ülkemizde son olarak getirilen ve işletmenlerin büyük bir

bölümünü kapsama alan düzenleme olduğundan dolayı çalışmamıza esas olarak Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi ile TMS'nin karşılaştırılma düzenlenmesi istenen finansal tablolar ile, TMS'deki Temel Mali Tabloların karşılaştırılması yapılacaktır. Bununla birlikte her iki düzenlemede de ayrıca yer alan mali tablolara da değinilecektir. Çalışmamızda her iki düzenlemedeki finansal tabloların kullanıcı ihtiyaçları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri açısından değerlendirilmesi yapılarak; geçerli raporlamaların kamunun bilgi ihtiyacını karşılayıp, karşılamadığı incelenecektir. Bu çerçevede Ülkemizdeki TTK, VUK ve SPK düzenlemeleri ve Topluluğun 7. ve 8. Yönergeleri konumuzun kapsamını aşmaktadır. Bununla birlikte yeri geldikçe ilgili düzenlemelerin kamunun bilgi ihtiyacına cevap verip vermediği incelenecektir.

Genel Açıklamalar adı altında toplanan çalışmamızın birinci bölümünde, finansal tablo kullanıcıları ve bunların finansal tablolardan bekledikleri bilgiler ile Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve bu ilke doğrultusunda getirilen düzenlemeler ele alınarak, Avrupa Topluluğu ve Ülkemizde finansal raporlama ile ilgili düzenlemeler incelenecektir. Çalışmamızın ikinci bölümünde her iki düzenlemenin Temel Muhasebe Kavramları açısından karşılaştırılması yapılacaktır. Üçüncü bölümde ise öncelikle her iki düzenlemede de yer alan finansal tablolar şekil ve kavramlar açısından karşılaştırılacak, daha sonra ise, her iki düzenlemede de ayrıca yer alan tablolar ele alınarak, getirilen düzenlemelerin kamunun bilgi ihtiyacına cevap verip vermediği araştırılacaktır.

I. BÖLÜM

GENEL AÇIKLAMALAR

1. KAMUNUN İŞLETMENİN FİNANSAL BİLGİLERİNE OLAN İHTİYACI VE BU İHTİYACIN KARŞILANMA YÖNTEMLERİ

İnsanların topluluklar halinde yaşamaya başlamasıyla birlikte, toplumda toplumun ihtiyaçlarını karşılama yönünde bir iş bölümü oluşmuştur. Bu iş bölümü çerçevesinde üretim, ticaret ve hizmet gibi çeşitli alanlarda faaliyet gösteren, topluma mal ve hizmet sunan işletmeler ortaya çıkmıştır. İşletmeler ile toplum sürekli mali ilişkiler içerisindedirler. İşletmelerle toplumun kişi ve kurumları, müşteri, satıcı, ortak, yatırımcı, işçi, kredi veren, ve vergi alan sıfatlarıyla karşılaşmaktadır. Ekonomilerin gelişmesiyle orantılı olarak da işletmelerle karşılıklı ilişkiler içinde olanların sayısı artmakta ve işletmelerin faaliyetleri toplumun genelini, kamuyu ilgilendirir hale gelmektedir. Kamu ise, işletmelerle ilişkileri çerçevesinde, bunlardan çeşitli bilgiler beklemektedir. Bu yüzden kamunun işletmelerden beklediği bilgilerin sistemli bir şekilde toplanarak, ilgililere ulaştırılması amacıyla çeşitli yöntemler geliştirilmiş; böylece muhasebe organizasyonları ve bilgi sunma araçları olan finansal tablolar ortaya çıkmıştır.

Finansal tablolardan bilgi bekleyenlerin, işletmenin performansını ölçebilmeleri ve benzer işletmelerle karşılaştırabilmeleri için, finansal bilgilerde tanım birliğine varılması ve bunların hesaplanmalarında aynı ölçülerin kullanılması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve değerlendirme kuralları ortaya çıkmıştır. İşte, ileride açıklayacağımız gibi, bu ilkeler doğrultusunda düzenlenen bilgilerin kamunun kullanımına sunulmasıyla ilgili olarak, bunların denetlenmesi ve yayınlanmasıyla ilgili düzenlemeler getirilmektedir. Muhasebe organizasyonları, değerlendirme ilkeleri, finansal tabloların

düzenlenmesi ve sunulmasıyla ilgili olarak getirilen tüm düzenlemelerin ortak amacı; işletme içinde bulunamayıp, işletmeden direkt bilgiler elde edemeyen kişilerin, aynı ölçüde aydınlatılmaları ve bu kişilerin menfaatlerini koruyabilmeleri için, gerekli olan bilgilere bir düzen dahilinde ulaşabilmelerinin sağlanmasıdır.

Diğer taraftan, işletmelerden bilgi bekleyenler, çok değişik amaçlarla, finansal tabloların farklı kalemleriyle ilgilenirler. Bu bilgilerin ulaştırılması amacı ile geliştirilen ve genelde kabul gören finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosudur. İşletmelerin finansal tablolarını kullananlar, bu tablolardan ihtiyaç duydukları bilgileri alarak, bunları kararlarında kullanırlar. Bilançonun aktif tarafı, gelecekte (bilanço gününden sonra) para kazanmak amacıyla yapılan yatırımların ne kadarının sabit sermaye (duran varlık), ne kadarının değişir veya cari yatırım (dönen varlık) olduğunu açıklar. Pasif tarafı ise, finansal yapıyı yani işletme sahiplerinin işletme üzerindeki sahiplik derecesini ve borca bağlılığını gösterir. Bilançonun aktif ve pasif tarafının birlikte değerlendirilmesiyle de işletmenin likidite yapısı ortaya çıkar. Gelir tablosu ise, tek başına dönem karını değil, karın kaynaklarını ve kara ulaşmak için katlanılan giderleri gösterir.

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikle, yararları korunacak ve finansal tablolardan bilgi alacak olan finansal tablo kullanıcıları; bunların finansal bilgi ihtiyaçları doğrultusunda gelişen Kamuyu Aydınlatma İlkesi ve getirilen düzenlemelerin bu ilkeyi sağlayıp, sağlayamadığı konusu incelenecektir.

1.1. Finansal Tablo Kullanıcıları

İşletmelerle ekonomik ve mali ilişki içinde bulunan kişiler, bu işletmelerle ilgili pek çok karar alırlar. Bu kararlarında genel ekonomik durum ve işletmenin dahil olduğu sektörle ilgili bilgilerin yanında, işletmenin özel durumuyla ilgili bilgileri de kullanırlar. Finansal tabloların kullanıcıları, işletmeyle ilgili karlılık, verimlilik, likidite, aktiflerin ve pasiflerin durumu vb. pek çok bilgiye finansal

tablolar ve işletmelerin faaliyetleriyle ilgili diğer tablo ve raporlar vasıtasıyla ulaşırlar. Bununla birlikte finansal tablo kullanıcıları, işletmeden olan menfaatleri doğrultusunda, birbirlerinden farklı bilgi ve finansal tablo kalemleriyle ilgilenirler.

Finansal tablo kullanıcılarını, işletmeye olan yakınlıkları ve ek bilgilere ulaşabilme durumlarına göre, işletme içi ve işletme dışı finansal tablo kullanıcıları olarak sınıflandırabiliriz. İşletme içi kullanıcılar, yöneticiler, yönetimde söz sahibi olan işletme sahipleri ve ortaklardır. Finansal tablolara esas ihtiyaç duyan grup ise, işletme dışı kullanıcılarıdır. Bu kişilerin işletme ile ilgili bilgileri sağlayabilecekleri en önemli kaynaklar finansal tablolardır. Bu yüzden, esasında aydınlatılması ve korunması düşünülen grup da budur. Çünkü işletme içi kullanıcılar işletme faaliyetleriyle daha çok ilgili ve işletme faaliyetlerinde yetkili olduklarından, finansal tabloların yanında diğer bilgilere de ulaşabilmektedirler. Bu yüzden işletme içi kullanıcılar, finansal tablolardan sadece işletmenin genel durumunu öğrenmek için faydalanmaktadırlar.

1.1.1. İşletme İçi Kullanıcılar

Finansal tablolarla en fazla ilgilenen grup işletme içi kullanıcılar olan, yönetici ve yönetim yetkisine sahip ortaklardır. Bu kişiler finansal tablolardan elde ettikleri bilgilerle yetinmeyip, daha ayrıntılı bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

İşletme yöneticileri, işletme faaliyetlerini planlamak, örgütlemek, yürütmek ve kontrol etmek amacıyla pek çok karar alırlar. Bu kararları alabilmek için de işletmenin mevcut durumu ve önceki faaliyetleriyle ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Yöneticiler, işletmenin o anki fotoğrafı niteliğinde olan bilançodan, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını sınıflandırılmış olarak görebilirler. Örneğin bilançonun Alıcılar kaleminden, işletmenin ne kadar alacağı olduğunu öğrenebilir ve çeşitli hesaplamalarla kredili satış yapma konusunda karar verebilirler. Ancak, o satışın A şahsına yapılmasıyla ilgili alınacak olan kararda finansal tablolar yetersiz kalır. Çünkü işletme ile A müşterisi arasındaki ilişkileri ancak işletmenin

diğer belge ve bilgi kaynaklarından alabilirler. Bununla birlikte yöneticiler, işletmenin satışları ve mevcut stoklarının tutarları hakkındaki bilgileri finansal tablolardan sağlayabilirler. Ancak, hangi faaliyetten ne kadar gelir elde edildiği veya hangi stok kaleminden ne kadar mevcut olduğu ve ne kadar daha alınması gerektiği hususlarında finansal tablolar yine yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, yöneticiler, finansal tablolarla diğer kullanıcılardan daha fazla ilgili olmalarına rağmen, tek başına bu tablolar onların kararlarında yeterli değildir. Bu yüzden yöneticiler, işletme faaliyetleriyle ilgili karar verebilmek için ek bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

İşletme yönetiminin amacı işletme faaliyetlerini düzenli şekilde yürüterek, işletme sahiplerinin servetlerini en yüksek seviyeye çıkarmaktır. İşletmelerin kuruluşlarında (özellikle üretim işletmelerinde), duran varlıklara önemli oranda yatırım yapılır. Bu açıdan, duran varlıkların miktarı ve sağlanma şekilleri yöneticilerin ilk kararları arasındadır. Bu kararlarındaki isabet ise işletme yöneticilerinin ve işletmenin başarısı açısından çok önemlidir. Çünkü duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde uzun süre kullanılarak, dönemler boyunca işletmeye katkı sağlarlar. Bunun yanında yöneticiler, işletme yatırımlarının gelir getirmesini sağlayan, dönem faaliyetleriyle ilgili dönen varlıkların miktarları ve sağlanması hakkında da karar alırlar. Bu kararları doğrultusunda da hem duran ve hem de dönen varlıkların istenilen zaman, miktar ve nitelikte temin edilebilmesi gerekir. Yöneticilerin, bu varlıkların alınabilmesi için gerekli öz kaynak ve yabancı kaynakları bulabilmeleri, alacak ve borçlarıyla ilgili konularda uygun karar almaları ile yakından ilgilidir. İşletme yöneticilerinin faaliyetlerinde başarılı olabilmelerinin en önemli şartlarından biri de, alacaklarını tahsil edebilmeleri ve taahhütlerini yerine getirebilmeleridir. Bu amaçla, likidite ve karlılıkla ilgili dengelerin iyi kurulması gerekir. İşletmenin özellikle, taahhütlerini yerine getirebilmesi için likiditesinin yeterli olması gerekir. Likiditenin yüksek olması işletmenin borç ödeyememe riskini azaltır. Bununla birlikte likidite ile karlılık arasındaki ilişki de doğru orantılıdır. Risk azaldıkça karlılık da azalır¹. Bu açıdan, risk, likidite ve karlılık

¹ AKSOY, Ahmet: İşletme Sermayesi Yönetimi, Ankara, 1990, s.48.

arasındaki dengelerin iyi kurulması işletmenin başarısını etkilemektedir. Likiditenin yüksek olması durumunda, taahhütlerin karşılanamama riski azalacak, ancak karlılık da düşecektir. Likiditenin düşük olması karlılığı arttırmakla birlikte, taahhütlerin karşılanamaması ve hatta işletmenin iflas etmesine sebep olabilecektir. İşte, yöneticiler işletme faaliyetlerini yerine getirirken yukarıda sayılanlar benzeri pek çok karar alırlar. Bu kararlarında da finansal tablolardan yararlanırlar.

Bununla birlikte özellikle küçük işletmelerde yöneticiler, işletme faaliyetlerini kendileri yürüttüklerinden, işletmelerinin durumunu zaten bilmektedirler. Ancak işletmeler büyüdükçe yönetim organizasyonları büyümekte, bölümler oluşmakta, yönetimde yetki ve sorumluluk paylaşımı olmakta, bunun sonucu olarak da yönetim bölümlere ayrılmaktadır. Böylece bölüm yöneticileri, işletmenin tüm faaliyetleriyle ilgilenmek yerine bölümleriyle ilgili alanlarda çalışmaktadır. Üst kademe yöneticileri ise, bölümlerin faaliyetlerini değerlendirmekte ve bölümlerden aldıkları sonuçlar doğrultusunda işletmenin özellikli kararlarını almaktadırlar. Burada üst kademe yöneticilerin işletmenin tüm durumunu bilmesi söz konusu olmadığından, finansal tablolar ve bunun yanında bölümlerden gelen raporlara ve diğer bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Yöneticiler, finansal tablolardan işletmenin sadece genel durumunu öğrenirken, bölüm raporları ve diğer bilgilerden de işletmenin durumunu ayrıntılarıyla birlikte öğrenmekte ve bu bilgiler ışığında karar vermektedirler.

İşletmelerde, özellikle şirketlerde yöneticiler, kararlarının isabetliliğini, yaptıkları faaliyetlerin doğruluğunu, kanunlara ve işletme sözleşmesine uygunluğunu ve gerçekliğini şirket ortaklarına, denetim kuruluna ve gerektiğinde araştırma yetkisine sahip kişi ve kurumlara ispatlamaları gerekir. Bu amaçla ilgili kişilere sunulan bilgi ve belgelerin başında finansal tablolar gelir. Özellikle şirket genel kurullarında ortaklara işletmenin genel durumunun aktarılmasında finansal tablolardan yararlanırlar.

Sonuç olarak, yöneticiler finansal tablolardan, işletmenin genel durumunu öğrenmek ve faaliyetlerinin doğru ve gerçek olduğunu belgelemek amacıyla yararlanırlar. Ancak görevleri kapsamına giren özel kararlarda tek başına finansal tablolar yeterli değildir. Bu yüzden ek bilgi ve belgeleri de kararlarında kullanırlar. Bununla birlikte, küçük işletmelerde yöneticiler zaten işletmenin durumunu bildiklerinden, finansal tablolardan sadece işletmenin genel durumunu değerlendirmek amacı ile yararlanırlar.

1.1.2. İşletme Dışı Kullanıcılar

İşletmelerin finansal tablolarından işletme yöneticileri ve yönetimde bulunan ortakların yanı sıra, işletmelerin dışında bulunan kişi ve gruplar da yararlanırlar. Esasen bu tablolar ağırlıklı olarak, işletme dışında bulunan kullanıcılar için hazırlanmaktadır. Çünkü, bunların işletmenin durumuyla ilgili bilgileri başka şekilde alma imkanları yoktur. İşletme dışı kullanıcıları, mevcut ortaklar, kreditorler, devlet, işçi ve işveren kuruluşları ve potansiyel yatırımcılar olarak gruplandırabiliriz. Bunlardan her biri, işletmeden olan menfaatleri doğrultusunda, finansal tabloların değişik kalemleriyle ilgilidirler. Bununla birlikte, kullanıcılara sunulan finansal tablolar genel amaçlı tablolardır. Kullanıcılar, bu tablolardan ihtiyaçları doğrultusunda yararlanırlar.

1.1.2.1. Mevcut Ortaklar

Kişilerin sermayelerini birleştirerek, çok ortaklı işletmeler kurmalarıyla birlikte, işletmenin sahipleri ve yöneticileri birbirinden ayrılmıştır. Yönetim ya profesyonel yöneticilere veya ortaklardan bir kısmına bırakılmıştır. Bu işletmelerde ortaklar, kar veya zarara ve yönetime sermayeleri oranında katılırlar. Bu durumda da ortaklar sermaye payları itibarıyla yönetimde etkili olabilen, çoğunluk paylarına sahip ortaklar ve azınlık paylarına sahip ortaklar olarak ayrılırlar. Çoğunluk paylarına sahip ortaklar yönetimde de söz sahibi oldukları için, işletme ile ilgili bilgileri finansal tabloların yanında diğer belgelerden de alabilirler. Ancak

sermaye payı bakımından azınlık durumunda olan ortakların menfaatlerinin korunması gerekir. Bu amaçla Ülkemizde de düzenlemeler yapılmıştır. Özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), birikimlerini şirketlerin hisse senedi ve tahvil-lerinde değerlendirip, gelir elde etmeyi düşünen yatırımcıların korunması amacı ile kurulmuştur. SPK da bu amaçla pek çok düzenleme getirmiştir. Bu düzenlemeler çalışmamızın kapsamını aşmakla birlikte, yeri geldikçe ilgili düzenlemelere değinilecektir.

Bir işletmeye ortak olan yatırımcı, işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kardan pay alarak gelir elde eder. Bir başka gelir kaynağı ise elindeki hisse senedinin sermaye piyasasındaki değerinin artmasıdır. Bu yüzden, ortaklar açısından, alacakları kar payının miktarının doğru olarak hesaplanması ve hisselerinin değerinin korunması ve artması çok önemlidir. Ortaklar işletmelerin faaliyet sonuçlarını bu amaçla takip ederler. Çoğunluk hisselerine sahip ortaklar, yönetimde etkili olduklarından bu konuda finansal tabloların yanısıra ek bilgi ve belgelere ulaşabilirler. Ancak azınlık hisselerine sahip olan ortaklar, işletmenin durumu ile ilgili bilgileri ancak finansal tablolardan alabilirler.

İşletme hisselerinin sermaye piyasasındaki değerinin artması, işletmenin faaliyetlerini düzenli yürütülebilmesi, taahhütlerini yerine getirebilmesi, yatırımlarını yeterli ve yerinde yapmasına bağlıdır. Mevcut ortaklar, bu yüzden işletme yatırımlarıyla yani, duran varlıklarla ilgilidirler. Bununla birlikte ortaklar açısından borç ödeme gücünün tesbiti ve alacakları kar paylarını alabilmeleri açısından, işletmenin likiditesi de önemlidir. Ayrıca mevcut ortaklar, işletmenin karının kaynaklarını gösteren gelir tablosunun esas faaliyet karı ve dağıtılacak kar kalemleriyle de ilgilidirler. İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde ettikleri karlar, ortakların o dönemde alacakları kar payını etkilediğinden önemlidir. Buna rağmen, sürekliliği olmadığından, ayrıca değerlendirilmesi gereklidir.

Mevcut ortakların, hisseleri oranında genel kurulda yönetime katılma ve yöneticilerin ve denetçilerin aklanmasında oy kullanma hakları vardır. Ortaklar, yönetimin başarısı, kararlarındaki isabet, yaptıkları işlemlerin doğruluğu, şirket sözleşmesine ve kanunlara uygunluğu çerçevesinde değerlendirmeler yaparak kararlarını verirler. Bu değerlendirmelerinde de faaliyet raporlarıyla birlikte işletmenin finansal tablolarını da kullanırlar.

1.1.2.2. Kreditörler

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için yatırım yapmak ve dönem giderlerini karşılamak durumundadırlar. Bunun için ihtiyaç duydukları fonları öz kaynaklar veya yabancı kaynaklardan karşılayabilirler. İşletmeler ihtiyaç duydukları yabancı kaynakları tahvil çıkarmak, kredi kurumlarından kredi almak veya satıcılardan kredili mal ve hizmet temin etmek suretiyle sağlarlar. Bunların hepsi işletmeye kaynak sağlama faaliyeti sayılabileceğinden; kredi kurumları, işletmenin tahvilini elinde bulunduranlar ve satıcıları kreditör olarak nitelendirebiliriz.

Kreditörler, verilen kredinin miktarıyla birlikte, verilen kredinin kredi koşullarına göre geri dönüp dönmeyeceği ile ilgilenirler. Bu nedenle, bir kredi verme kararı, diğer tüm ekonomik kararlar gibi riskin belirlenmesini gerektirir. Sözü edilen risk, kredi verilirken, kredi alan ile veren arasında karşılıklı belirlenen koşullara uygun olarak, verilen kredinin geri ödeme yeteneğinin belirlenmesinden kaynaklanır². Kreditörler, işletmenin geri ödeme yeteneğini tesbit ederken, özellikle işletmenin fonlarını ve bu fonlardan ödeyebileceği faiz ve ana para taksit miktarını araştırırlar. İşletmenin sağlayacağı fon miktarı ve fon sağlama zamanları ile kredi zamanları uyumlu olduğu sürece, işletmeye kredi verme yönünde karar alırlar. Geri ödenmeme riskinin yüksek olduğu durumlarda ise kredi vermezler.

² AKGÜÇ, Öztin: Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi, Ankara, 1986, s.1-2.

Kreditörler, kredi verme konusunda karar alırken, işletmenin hem gelir tablosu, hem de bilançosundan yararlanırlar. Kredi kurumları için önemli olan verdikleri kredinin faizini ve ana para taksidini geri almak olduğundan, öncelikle bunlara kaynak oluşturacak, gelir tablosunun vergiden önceki kar kalemiyle ilgilenirler. Ayrıca bu karın ana faaliyetlerden sağlanan ve süreklilik gösteren kar olması önemlidir. Bu yüzden gelir tablosunun esas faaliyet karıyla ilgilenirler. Bununla birlikte işletmenin kaynaklarının krediyi karşılayacak derecede olması da yeterli değildir. Çünkü kredi kurumları için, kendisinden önce veya kendisiyle birlikte alacaklarını tahsil edecek diğer alacaklılar ve bunların işletmeden tahsil edecekleri miktarlar da önemlidir. Bu yüzden işletmenin bilançosundaki borçları kreditörlerin kararlarını etkiler. Ayrıca kreditörlerin sağlayabilecekleri teminatlar açısından, bilançonun varlıkları ve daha önce diğer alacaklılara teminat gösterilen varlıklar kreditörlerin karar almalarında etkili olur.

Kreditörler kısa vadeli kredi verme kararlarında bilançonun likiditesine önem verirler. Çünkü bilançonun, alacağın vadesindeki dönen varlıklarından diğer kısa vadeli borçları düşüldükten sonra kalan tutarı, kredi kurumunun talep edeceği ana para ve faizini karşılamaya yetecek durumda olması gerekir. Uzun vadeli kredi verme kararlarında ise, işletmenin alacağının vadesindeki ödeme gücü önem kazanır. Bu açıdan kreditörler, işletmenin, ana faaliyet karı, vergiden önceki karı, yatırımları ve teminat olarak alınabilecek duran varlıklarıyla ilgili bilgileri, işletmenin gelir tablosu ve bilançosundan alırlar.

1.1.2.3. Devlet

Devlet işletmelerle pek çok açıdan ilgilidir. Öncelikle, vergi alacaklısı olarak alacağı verginin doğru hesaplanması ve ödenmesi devlet açısından önemlidir. Bu amaçla Ülkemizde, Vergi Usul Kanunu, diğer vergi kanunları ve düzenlemeleri getirilmiştir. İşletmelerin muhasebe organizasyonlarını ve hazırlayacakları finansal tabloları düzenleyen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği de bu amaç doğrultusunda getirilmiş düzenlemelerdir. Devlet, bu

düzenlemelerle, ileride de açıklanacağı üzere, işletmelerin muhasebe organizasyonlarını ve düzenleyecekleri finansal tabloları tekdüze hale getirerek, bunların denetimini kolaylaştırmayı ve bu şekilde vergi alacağıyla birlikte, dolaylı olarak diğer finansal tablo kullanıcılarını da korumayı amaçlamıştır.

Vergi alacaklısı sıfatıyla devlet, öncelikle vergi matrahının doğru hesaplanmasıyla ilgilidir. Bu açıdan, öncelikle gelir tablosunun vergi öncesi karı ve bu karı etkileyen maliyetlerin nasıl hesaplandığına yönelik satışların maliyeti tablosu ile ilgilidir. Ayrıca devlet, vergi denetimiyle ilgili olarak, işletmenin finansal tablolarının yanısıra defter ve diğer belgelerini de inceleyebilir. Bu açıdan devletin tek bilgi kaynağı işletmelerin finansal tabloları değildir.

Karın kaynakları, işletmenin aktif ve pasifleri vergi alacaklısı sıfatıyla devleti ilgilendirmez. Devlet işletmelerin bu bilgilerinden, faiz politikaları, devlet tahvili ve hazine bonusu tahvili satış şartları, yatırım ve ihracat teşvikleri gibi makro ekonomik kararlarında yararlanır. Özellikle işletmelerin finansal tablolarından aldığı varlıkları, kaynakları, karlarının kaynakları, satışlarıyla birlikte ekonominin genel durumu ve sektörel bilgiler de devletin alacağı kararlarında etkili olur.

1.1.2.4. İşletme Çalışanları, İşçi ve İşveren Kuruluşları

Bir hizmet akdi ile işletmede çalışan işçiler, öncelikle geçimlerini sağlayacak ücret ve diğer sosyal haklarını alıp alamayacaklarıyla ilgilirlir. Diğer ilgi alanları ise gelecekte de aynı işletmede çalışıp çalışamayacaklarıdır. Bu konularda gerekli olan bilgileri işletmenin finansal tablolarından elde edebilirler. Çalışanların ücret ve diğer sosyal haklarını alabilmeleri işletmenin likiditesiyle ilgilidir. Bu açıdan, bilançonun dönem varlıkları ve kısa vadeli borçlarına bakarlrlar. Kardan pay alan işletme çalışanları için ise vergi öncesi kar ve esas faaliyet karları önemlidir. Diğer taraftan, işletmede çalışmaya devam edebilmeleri

işletmenin kar etmesine ve büyümesine bağlıdır. Bu yüzden işletmenin karlılığı ve yatırımları da çalışanları açısından önemlidir.

Bunun yanı sıra işçi ve işçi kuruluşları alabilecekleri ücret ve sosyal haklarındaki artışların üst düzeyi, ücret artışları sonucu maliyetlerde ve satışlarda meydana gelebilecek değişiklikler ve bunların işletmeye, dolayısıyla çalışanlara olabilecek etkilerinin tesbitinde finansal tablolardan yararlanırlar. Ayrıca, işçi ve işçi kuruluşlarının alacakları kararlarda finansal tabloların yanında sektör ve ekonominin genel durumu, enflasyon oranı gibi veriler de etkili olmakta, tek başına finansal tablolar yeterli olmamaktadır.

İşveren sendikaları ise, finansal tablolardan, işletmede ve sektördeki işçilik maliyetleri, yapılabilecek ücret ve sosyal haklardaki artışların üst düzeyinin tesbitinde yararlanırlar. Ayrıca, yapılacak artışların maliyetlere, satışlara, likiditeye, dolayısıyla işletmenin ve sektörün geleceğine olan etkilerinin tesbitinde de finansal tablolardan yararlanırlar. Bu açıdan, öncelikle işçi ücretlerinin ödenebilmesi için işletmenin likit varlıkları ve kısa vadeli borçları önem kazanır. Daha sonra ise bu ödemelerin kaynağını oluşturacak faaliyet karı ve işçilerin kendi ücretlerini kazanabildiklerinin kontrolü için esas faaliyet karı ile ilgilenirler. Bununla birlikte, işveren sendikalarının, üretim maliyetleri, ücret artışları sonrası üretim maliyetlerinin tesbiti ve bunların satışlara olabilecek etkisini ölçebilmek için satışların maliyetleriyle ilgili bilgilere de ihtiyaçları vardır. Bunları da Ülkemizdeki satışların maliyeti tablosundan alabilirler. Böylece işçi ve işverenler işletmelerin finansal tablolarından aldıkları bilgiler doğrultusunda, hem işletme, hem de işçiler için uygun sayılabilecek ücret ve sosyal haklar düzeyini finansal tablo ve diğer bilgilerden yararlanarak tesbit edebilirler.

1.1.2.5. Potansiyel Yatırımcılar

Sermaye piyasalarının gelişmesiyle birlikte, tasarruf sahipleri birikimlerini bu piyasalarda değerlendirip gelir elde etmeye başlamışlardır. Bu amaçla

yatırımcı, ya işletmelerin tahvilini alarak gelir elde eder veya hisse senedini alarak işletmeye ve kar veya zararına ortak olur. Hisse senedi ve tahvile yatırım yapmayı düşünen yatırımcıların amaçları ve yatırım şekilleri farklı olduğundan, işletmenin farklı bilgilerine ihtiyaç duyarlar. Bununla birlikte her iki grup ta, kararlarında kullanacakları bilgileri, ancak işletmelerin finansal tablolarından alabilirler.

İşletmenin hisse senedini almayı düşünen yatırımcı işletmenin ortağı olup, onun kar veya zararından pay alacaktır. Bu yüzden gelir tablosunun esas faaliyet karı ve dağıtılabilir kar kalemleriyle ilgilenir. Çünkü ileride de elde edilebilecek olan kar, esas faaliyet karıdır. Ayrıca hisse senedine yatırım yapacak kişinin gelir elde edebilmesi işletmenin kar etmesine bağlıdır. Bu açıdan, hisse senedine yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar için işletmenin yatırımları önemlidir. Bununla birlikte elde edilen karın dağıtılacak miktarı da yatırımcılar için önemlidir. Hisse senedinden diğer gelir elde etme yolu ise, işletme hisselerinin sermaye piyasasındaki değerlerinin yükselmesidir. Hisse senetlerinin değerinin yükselmesi ise, işletmenin başarısına bağlıdır. Bu yüzden hisse senedine yatırım yapmayı düşünen yatırımcı için işletmenin yatırımları, yatırımlarından elde edilen esas faaliyet karı, bu kardan dağıtılan bölüm ve işletmenin taahhütlerini yerine getirebilme gücü, yani likiditesi önemlidir.

Bir işletmenin tahvilini almayı düşünen yatırımcı ise, alacağı ana para ve faizlerini vadesinde alıp alamayacağı ile ilgilenir. Bu yüzden bilançonun likiditesi yani dönen varlıkları ve kısa vadeli borçlarıyla ilgilenir. Diğer taraftan, alacağı faiz ve ana para için vergi öncesi kar kalemiyle ilgilenir. Ayrıca işletme kar etmese de gelir elde edeceğinden, alacağına teminat olabilecek, işletmenin duran varlıkları tahvile yatırım yapmayı düşünen yatırımcı için önemlidir. Diğer taraftan, işletmenin diğer borçları da tahvil sahipleri için önemlidir.

1.2. Kamuyu Aydınlatma İlkesi

Yukarıda da belirtildiği gibi finansal tabloları, farklı kişi ve gruplar farklı amaçlar için kullanmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları işletmenin çalışma sermayesi, likit yapı, satışa ve üretime ilişkin mevcutlar ile hasılat ve giderler; kısa ve uzun vadeli borçlar; öz kaynakların yapısı ve büyüklüğü; sabit kıymetler, esas faaliyet konusundaki karlılık ile dönem karlılığı gibi bilgiler edinmeye çalışmaktadırlar. Diğer taraftan, işletmelerin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenenlerin artmasıyla birlikte toplumun büyük bir kısmı işletmelerden bu bilgileri bekler duruma gelmiş ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi gelişmiştir. Kamuyu Aydınlatma İlkesi, işletmenin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenen tüm kesimleri, gerekli bilgiyle donatmak olarak tanımlanabilir³.

Kamuyu Aydınlatma İlkesi; "ortaklık pay sahipleri, ve alacaklıların menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden; gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan; özel ekonomik gücün, milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren gerek iç, gerek dış denetimi kapsamı içine alan ilkelerin tümüdür"⁴.

İlkenin amacı, işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyanlara işletmenin durumu ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili bilgilerin aktarılmasını, menfaatlerinin belirlenmesini, alacakları kararlarda yardımcı olacak, aynı sektördeki işletmeler ile karşılaştırılabilir niteliklerde bilgilerin sunulmasını sağlamaktır. Bu açıdan finansal tablolar o şekilde düzenlenmelidir ki, bir taraftan şahsen ve doğrudan doğruya hesap almanın bütün etkisi ve imkanları elde edilsin, diğer taraftan da ortaklık dışında yer alan ilgi çevreleri en az pay sahipleri kadar iktisadi ve mali

³ TOKAY, S.Hüseyin: "Kamuyu Aydınlatma İlkesi'nin Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Hükümleri Açısından İncelenmesi", GÜİİBF Dergisi, C.4, S.1-2, Ankara, 1988, s.457.

⁴ ASLAN, Erdoğan: "IV. Yönerge'nin Bilanço'ya İlişkin Düzenlemeleri Üzerine Düşünceler", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri İçinde, Der: ÇAKICI, Latif, 20-24 Nisan 1991, Kıbrıs, s.65.

durumu anlayabilsinler⁵. Bu yüzden, her kullanıcıya ihtiyaçları doğrultusunda ayrı finansal tablolar düzenlemek yerine genel ve çok amaçlı finansal tablolar ve faaliyet raporları düzenlenmekte, bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenip, yayınlanması sağlanmaktadır.

Kamuyu Aydınlatma İlkesi'yle, işletmelere karşı işletmelerde menfaatleri olanların ve işletme ortaklarına karşı işletmenin korunması amaçlanmıştır. Kamu denilince, belli bir organ veya devletin yetkilendirdiği belli bir merci anlaşılmaz. Kamu yararının izlenmesi demek, o ortaklığın iç işlerine karışan bir devlet denetimi demek değildir. Kamunun çıkarları her olayın ve durumun niteliğine göre çeşitli kurum organ ve kişiler tarafından izlenir ve korunur⁶. Kamunun aydınlatılması için işletmenin ekonomik durumu ve faaliyet sonuçlarını sunma yöntemleri belirlenerek, bilgilerin kullanıcılara ulaştırılması sağlanır. Kullanıcılar da kendilerine ulaşan genel amaçlı bilgilerden ihtiyaçları doğrultusunda yararlanırlar. Yani bir anlamda kamunun aydınlatılmasıyla kamunun kendi kendini koruması sağlanmaktadır.

Çok ortaklı şirketlerin oluşmasıyla birlikte, azınlık paylarına sahip ortakların menfaatlerinin korunması gerekli olmuştur. Bu amaçla da pek çok ülkede ticaret kanunları çerçevesinde düzenlemeler getirilmiştir. Ekonomilerin gelişmesi ile de işletmelerin faaliyet sonuçlarıyla ilgilenenler artmış, düzenleme yetkisine sahip kurum ve kuruluşlar kendi alanlarında düzenlemeler yapmışlardır. Diğer taraftan, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, değerlendirme kuralları ve bilgi bekleyenlerin ihtiyaçları çerçevesinde genel kabul gören uygulamalar geliştirilmiştir. Bu genel kabul gören uygulamalar çerçevesinde işletme sonuçlarıyla ilgilenenlere ihtiyaçları doğrultusunda bilgi ulaştırılması yoluyla kamunun aydınlatılması ve korunması sağlanmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda bazı ülkelerdeki düzenlemelerde halka açıklık veya kapalılık ayrımı yapılmakta, halka açık

⁵ TEKİNALP, Ünal: Anonim Ortaklığı Bilançosu ve Yedek Akçeleri, Kamuyu Aydınlatma İlkesi ile, 2. Baskı, İstanbul, 1979, s.45.

⁶ TEKİNALP, Ünal: a.g.e., s.39-40.

işletmelerin düzenleyeceği finansal tablolarla özellikle müdahaleci olunmaktadır. Oysa Avrupa  lkelerinde ilkenin gelişimine bağlı olarak; bu tür bir ayrıma gidilmeden, işletmelerin tümünün hesaplarına müdahale edilmekte ve ticaret kanunları veya diğer düzenlemelerle işletmelerin finansal tablolarının kamu yararı doğrultusunda düzenlenip dış denetçiler tarafından denetlenmesi ve yayınlanmaları sağlanmaktadır.

1.3. Kamuyu Aydınlatmada  zlenen Yollar

Kamunun aydınlatılabilmesi için, finansal tabloların açık ve anlaşılabilir şekilde düzenlenmesi, bunların denetimden geçmesi ve denetlenmiş bilgilerin yayınlanarak kamuya açıklanması gerekir.

Pek çok ülkede ve özellikle Avrupa'da kamuyu aydınlatma ve işletmelerle ilişkide bulunan üçüncü kişilerin korunması ticaret kanunları çerçevesinde düzenlenmektedir. Nitekim,  lkemiz Ticaret Kanunu'nda da bu çerçevede düzenlemeler olmasına rağmen finansal tabloların düzenlenmesi, denetlenmesi ve denetlenmiş finansal tabloların yayınlanmasıyla ilgili düzenlemeler kapsamlı değildir. Bu açıdan, ülkemizde temel amaç olarak ortakları ve üçüncü kişileri korumayı  ng ren TTK'nunda Kamuyu Aydınlatma İlkesi yetersiz olarak düzenlenmiş ve sınırlandırılmıştır⁷.

Özellikle gelişmemiş para ve sermaye piyasalarında yatırımcılar, işletmeyi tanımama, g venememe veya ulaşamama gibi sebeplerle, doğrudan yatırım yapamamaktadır. Bu yüzden araya kredi kurumları girmektedir. Kredi kurumları tasarruf sahiplerinden kaynakları toplayıp, işletmelere yatırımlarının finansmanında kullandırtmaktadır.

⁷ TOKAY, S.Hüseyin: a.g.m. s.462.

Ekonomik ve finansal gelişmenin belli bir aşamaya gelmesinden sonra doğrudan yatırımlara (şirketlerin hisse senedi ve tahvillerinin organize piyasalarda alınıp satılması) izin verilmektedir. Bununla birlikte tasarrufların ve yatırımcıların korunması amacıyla, piyasalarda çeşitli düzenlemeler yapılmakta ve bu nedenle sermaye piyasası kurulları, borsa gibi müesseseler geliştirilmektedir.

Sermaye piyasalarında yatırımcıların korunmasına yönelik olarak, Kamuyu Aydınlatma ilkesi çerçevesinde, finansal tablolar belirli şekil veya formatlarda hazırlanıp bunların denetlenmesi sağlanmaktadır. Yine aynı ilke doğrultusunda, işletmelerin finansal tablolarının yayınlatılması zorunluluğu getirilmektedir.

Ülkemizde de para ve sermaye piyasasının gelişmesiyle birlikte Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. TTK'nun yatırımcıları koruma ve aydınlatma yönündeki eksiklikleri SPK tarafından giderilmeye çalışılmıştır. Asıl amacı kamunun aydınlatılması ve korunması olan SPK, kendisine tabi ortaklıkların finansal tablolarının bağımsız dış denetçilere denetlenmesi ve denetlenmiş tabloların ve denetçi raporlarının yayınlanması yönünde düzenlemeler getirmiştir. Bu şekilde, sadece halka açık (SPK'ya tabi) ortaklıkların finansal bilgileri ve bunların ilgililere ulaştırılması Kamuyu Aydınlatma İlkesi çerçevesinde düzenlenmiştir.

Daha sonra Maliye Bakanlığı, denetimi kolaylaştırmak gerekçesiyle "Muhasebe Usul ve Esasları Genel Tebliği" adıyla 6 tebliğ yayınlamıştır. Getirilen düzenlemelerde bağımsız dış denetim ve yayınlanma şartı getirilmemekte, denetim Maliye Bakanlığı tarafından ve vergiye yönelik olarak düşünülmekte ve finansal tabloların yayınlanmasından da söz edilmemektedir. Zaten vergi kanunu tebliği ile yürürlüğe konan bir düzenlemenin Kamunun Aydınlatılması İlkesi ve finansal tablo kullanıcılarının korunması yönünde hükümler getirmesi de beklenemez. Bununla birlikte Kamunun aydınlatıl-

masıyla ilgili düzenlemelerin vergi kanun veya tebliğleriyle getirilmesi de ilkenin ruhuna aykırıdır. Bu açıdan Kamuyu Aydınlatma İlkesi doğrultusundaki düzenlemelerin TTK veya SPK çerçevesinde düzenlemeleri daha uygundur.

Ülkemizdeki düzenlemeler Avrupa Topluluğu (AT) düzenlemelerinden daha kapsamlıdır. Avrupa ülkelerinde belli büyüklüklere ulaşmış olan işletmelerin kendi içinde bütünlük oluşturan bilanço, gelir tablosu ile eklerinin bağımsız dış denetçilere denetlenmesi ve yayınlatılması söz konusu iken, Ülkemiz SPK düzenlemelerinde SPK'ya tabi işletmelerin düzenleyerek denetletip, yayınlatacakları finansal tablolar daha kapsamlıdır. Ayrıca Ülkemizde zorunlu bulunan finansal tablolar içerik olarak incelendiğinde AT düzenlemelerine göre daha uzun ve kapsamlı düzenlemeler olduğu görülmektedir. Oysa finansal tablo kullanıcılarının bu tablolardan beklediği, ilk bakışta görülebilen, işletme hakkında fikir sahibi olabileceği ve amatör bilgileriyle anlayabileceği sadelikte finansal tablolardır. Çünkü sonuçta bunları kullanacak olanlar profesyonel kişiler değildir. Bu açıdan, finansal tabloların herkesin anlayacağı genel amaçlı tablolar olması gereğine Ülkemiz düzenlemelerinde pek fazla uyulmamıştır. Daha sonra da belirtileceği üzere, özellikle finansal tablo kalemlerinin gruplanma şekillerinden dolayı finansal tablolar gereğinden fazla uzamış ve kamuyu aydınlatması düşünülen tablolar, ayrıca çözümlemeler gerektirir hale gelmiştir.

Finansal tabloların yayınlanması konusunda, Ülkemizdeki SPK düzenlemesinde 4. Yönerge'den farklı olarak, finansal tabloların ve denetçi raporlarının Ticaret Sicili Gazetesi yanında, menkul kıymet arzı ilanının çıktığı en az iki gazetede yayınlanması istenmiştir. Daha önce menkul kıymetlerin halka arz ve satışına ilişkin ilanların yapılmadığı durumlarda ise, söz konusu rapor özetleri mali tablolarla birlikte, Türkiye çapında yayın yapan en az iki gazetede yayınlanması istenmektedir⁸. 4. Yönerge'nin 47-50.

⁸ Seri XI, 1 Nolu Sermaye Piyasasında Mali ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar, md.56.

maddelerinde de mali tablo ve denetçi raporlarının yayınlanması ve yayınlanma usulleri düzenlenmiş, nerede yayınlanacağı konusu Üye Devletlere bırakılmıştır. Bununla birlikte, Üye Devletlere bu tabloların kısaltılmış şekilde yayınlanması veya belirtilen şekilde yayınlanmaması konusunda esneklik tanınmıştır. Üye Devlet, finansal tabloların yayınlanmamasına izin verirse bu durumunda, faaliyet raporlarının ortaklık merkezinde kamunun incelemesine hazır bekletilmesi gerekmektedir⁹. Ayrıca Yönerge yıllık mali tablolar ve durum raporlarının tamamının yayınlanması halinde, denetim raporunun da tamamen yayınlanması, denetim sorumluları şartlı görüş vermişlerse, veya görüş vermekten kaçınmışlarsa, bu durumun da nedenleriyle birlikte açıklanması istenmiştir¹⁰.

Yönerge'de Üye Devletlerin izni doğrultusunda, yıllık finansal tabloların tamamının yayınlanmaması durumunda, yayınlanan finansal tabloların kısa şekilli tablolar olduğu ve tabloların tamamının şirket merkezinde incelenebileceği, eğer finansal tablolar şirket merkezinde incelenmeye hazır değilse, sebeplerinin açıklanması gerektiği belirtilmiştir¹¹. Ayrıca denetim raporunun da yayınlanmaması durumunda, belirtilen görüşün ayrıca açıklanması da istenmiştir¹².

2. AVRUPA TOPLULUĞU VE TÜRKİYE'DE FİNANSAL TABLOLARIN UYUMLU VEYA TEKDÜZE HALE GETİRİLMESİNİN GENEL AMAÇLARI

Finansal tablolara ihtiyaç duyanların artmasıyla birlikte Kamuyu Aydınlatma İlkesi'nin öneminin arttığı daha önceki açıklamalarımızda belirtilmişti. Bu doğrultuda finansal tablolarda yer alan bilgilerin kanıtlanabilir olması, tarafsız, olayı temsilde doğruluk özelliklerini taşıyarak güvenilir

⁹ 4. Yönerge, md.47.

¹⁰ 4. Yönerge, md.48.

¹¹ 4. Yönerge, md.49.

¹² 4. Yönerge, md.49.

olması gereklidir¹³. Ayrıca bu tabloların istismarının önlenmesi için denetlenmesi, denetlenmiş finansal tabloların yayınlanması gereklidir. Bunun sağlanabilmesi için devlet veya düzenleme yapma yetkisine sahip kurumların, finansal tablo şekil, düzenleme ve ilgililere ulaştırılması esaslarını belli ölçülere bağlaması gereklidir. Bu amaçla Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi, Üye Ülkelerde bu alanda uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla, 4., 7. ve 8. Yönergeleri yayınlamıştır. Türkiye'de ise konu TTK'nunda çok sınırlı olarak ele alınmış, daha sonra SPK düzenlemeleri yapılmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'leri de çok sınırlı da olsa, bu amaca hizmet etmektedir.

2.1. Avrupa Topluluğu 4. Yönergesi'nin Genel Amaçları

Temel amacı emek, sermaye, mal ve hizmetlerin Üye Ülkeler içinde serbestçe dolaşımını sağlamak olan Avrupa Topluluğu bu gün için 15 ülkeden oluşmaktadır. Merkezi herhangi bir topluluk ülkesinde bulunan işletme, her hangi bir sınırlama olmaksızın diğer ülkelere yatırım yapabilmekte, mal, hizmet ve menkul kıymet alım satımını gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenle, şirketlerin finansal tablolarının, sadece merkezinin bulunduğu veya sicile kayıtlı olduğu ülke vatandaşlarına sunulması veya buradaki kamu tarafından anlaşılabilmesi kamunun aydınlatılması için yeterli değildir. Dolayısıyla Topluluk içindeki tüm kullanıcıların (kamunun) bu tabloları okuyup anlayabilmesi gerekir. Bunun sonucunda Topluluk içinde kamuya mal olmuş işletmelerin aynı ilkeler veya kurallara göre düzenleyecekleri finansal tablolara ihtiyaç duyulmuştur.

Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi, Topluluk Üyesi Ülkelerdeki muhasebe uygulamalarında uyumlaştırmının sağlanması ve ilgililere doğru ve güvenilir bilgi vermek üzere 4. Yönerge'yi yayınlamıştır. 4. Yönerge ile, Üye Ülkelerdeki belli tipteki şirketlerin faaliyet sonuçlarının Genel Kabul

¹³ TOKAY, S.Hüseyin: a.g.m., s.462.

Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun, karşılaştırılabilir nitelikte düzenlenmesi, bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenmesi ve denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporlarının yayınlanması konuları, Topluluk Üyesi Ülkelerde uyumlaştırılmıştır.

Yönerge'nin önem verdiği konu, işletmelerin yayın yoluyla kullanıcılara ulaştırdıkları finansal bilgilerin Topluluğa Üye Ülkeler içinde uyumlaştırılmasının sağlanmasıdır. Bu amaçla, işletmelerin yıllık hesaplarının, işletmenin finansal ve karlılık durumunu resmetmesi sağlanmaya çalışılmıştır. İkinci husus ise, denetlenmiş yıllık hesapların yayınlanması yoluyla işletmelerin durumuyla ilgilenen kamunun aydınlatılmasıdır. Bununla birlikte, Üye Ülkelerde yerleşik bulunan ticaret ve hukuk gelenekleri karşısında, standart bir düzenleme yapılmasının güçlüklerinden dolayı uyumlaştırma yolu seçilmiştir. Böylece finansal tablolara standart getirilmemiş, pek çok konuda Üye Devletlere esneklik tanınmış, birbirleriyle karşılaştırılabilir nitelikte finansal tablolar sağlayan düzenlemeler getirilerek, kamunun aydınlatılması ve korunması Topluluk içinde uyumlaştırılmıştır.

2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin Genel Amaçları

Maliye Bakanlığı tarafından Ülkemizde muhasebe uygulamalarında bir standart oluşturmak amacıyla, bilanço usulüne göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişileri kapsayan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'leri yayınlanmıştır. Tebliğlere bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmelerin uyması zorunlu olduğundan, çalışmamızda Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) olarak adlandırılacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) No: 1 'de bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; faaliyet ve sonuçlarının, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin

tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak; gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır. Ancak Tebliğlerde bağımsız dış denetim ve yayınlanmadan bahsedilmemektedir. Ayrıca MSUGT No: 1'de Bakanlığın düzenlemeyi VUK'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerine dayanarak yaptığı belirtilmektedir. Bütün bunlardan anlaşılacağı üzere düzenlemenin esas amacı, kamunun aydınlatılması veya ortak ve üçüncü kişilerin korunması değil; vergi alacaklısı olarak devletin korunmasıdır. Ancak, Maliye Bakanlığı düzenlemeleri dolaylı da olsa, kamunun menfaatlerinin korunmasına yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, kamunun aydınlatılması korunması Maliye Bakanlığı'nın görevi değildir. Maliye Bakanlığı, finansal tablo kullanıcılarından biri olarak, kendi ihtiyaçları doğrultusunda, denetim amacıyla bir düzenleme yoluna gitmiştir. Bunu yaparken de muhasebeleştirilmenin ve finansal tabloların düzenlenmesinin doğruluğunu ön planda tutmuş, işletmenin gerçek durumunun tüm ayrıntılarıyla ortaya konması için gereken düzenlemeleri tüm teferruatıyla ele almıştır. TMS, vergi mevzuatıyla ilgili düzenlemeler konusunda öncelikle TMS'ye uyulacağı, vergi matrahının hesaplanmasında ise, vergi mevzuatının gerektirdiği düzenlemelerin ayrıca yapılacağını belirtmiştir. Bununla birlikte Bakanlığın amacı, vergi matrahı hesaplanmasına kadar olan muhasebe işlemlerinin vergi denetimini kolaylaştırma doğrultusunda yapılmasını sağlamaktır. Ayrıca işletme hesaplarının, getirilen düzenleme ile uygunluğunun denetimi ve düzenlemeye uyulmamanın yaptırımını Maliye Bakanlığı'nın inisiyatifindedir.

Bütün bunlardan anlaşılacağı üzere; finansal tablo kullanıcılarından biri olan devlet, vergi alacağını korumak, ve vergi denetimini kolaylaştırmak amacıyla, VUK'nun kendisine verdiği yetkiye dayanarak, işletmelerin muhasebe organizasyonlarını ve finansal tablolarını şekil ve düzenleme ilkeleri açısından standart hale getirmiştir. Bununla birlikte, dolaylı olarak finansal tablo kullanıcıları da korunmuştur.

3. AVRUPA TOPLULUĞU'NDAKİ MUHASEBE YÖNERGELERİNE GENEL BAKIŞ

Avrupa Topluluğu'nun temel ekonomik amacının Üye Ülkeler arasında, emek, sermaye mal ve hizmetin serbestçe dolaşımının sağlanması olduğunu daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Bu çerçevede Üye Ülkelerdeki işletmelerin, finansal ve ekonomik durumlarıyla ilgili bilgilerin üretildiği muhasebe sistemlerinde ve buna bağlı olarak kullanıcılara bilgi aktarımını sağlayan finansal tablolarında uygulama birliğinin sağlanması, Kamuyu Aydınlatma ve yatırımcıların korunması açısından gerekli olmuştur. Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi, bu amaçla Üye Ülkelerin mevzuatlarına alınması zorunlu olan 4.,7. ve 8. Yönergeleri yayınlamıştır. Bununla birlikte, Üye Ülkelerde ortaklıklara uygulanan ticaret ve vergi mevzuatı ile işletmelerin öz kaynak yabancı kaynak oranlarının farklılığından dolayı, yerleşik bulunan muhasebe sistemleri ve finansal tablolarla ilgili düzenlemeler birbirinden farklıdır. Örneğin İngiltere'de yasal düzenlemelerden daha çok gelenekler ve mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen ilkeler finansal tablo uygulamasında etkili olmaktadır. Buna karşılık, Fransa, Almanya, İtalya, Belçika gibi bazı Kıta Avrupa'sı Ülkelerinde, mesleki birliklerin de etkisi olmakla beraber finansal tablolara ait uygulamalarda yasal düzenlemeler ağırlık kazanmaktadır¹⁴. Ayrıca, ülkelerdeki vergi uygulamalarının farklılığı, finansal tabloları da farklılaştırmaktadır. Yine işletmelerin sermaye yapısının farklılığından dolayı, işletmelerin sermaye yapıları yabancı kaynak ağırlıklı olan ülkelerde finansal tablolar, daha çok kreditorlere yönelik olarak hazırlanacak; öz kaynak ağırlıklı olduğu ülkelerde ise, ortaklara yönelik düzenlemeler ağırlık kazanacaktır.

¹⁴ ÖRTEN, Remzi: "AET Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Finansal Tablo Modelleri", İktisadi ve Ticari Denge Dergisi, (İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi Mezunları Derneği Yayını), Nisan 1988, S.8. s.25.

Topluluk Bakanlar Konseyi'nin getirdiği düzenlemelerde, Üye Ülkelerdeki farklılaşmaları da dikkate alarak standartlaştırma ve tekdüzen finansal tablolar, muhasebe ve denetim sistemi getirilmemiştir. Düzenlemelerle kamunun aydınlatılması ve yararının korunması amaçlanmıştır. Bu çerçevede Üye Devletlere bazı esneklikler de tanımıştır. Bu şekliyle Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi'nin getirdiği yönergeler standartlaştırma değil, uyumlaştırma olarak nitelendirilebilir.

Sonuç olarak Topluluk, Üye Ülkelerdeki ulusal yapıya, Kamunun Aydınlatılması İlkesinin zedelenmediği veya işletmelerin finansal ve karlılık durumunun resimlenmesinin engellenmediği sürece müdahale etmemeyi tercih etmiştir. Bununla birlikte, Üye Devletler asgari müşterek denilebilecek Kamunun Aydınlatılması yönündeki düzenlemelere uymak ve ulusal mevzuatlarındaki düzenlemeye aykırı hükümleri değiştirmek zorunda oldukları için Topluluk içinde bir uyumlaştırılma sağlanmıştır.

3.1. Dördüncü Yönerge

Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi 25 Temmuz 1978'de Üye Ülkelerin belli tipteki şirketlerinin yıllık finansal tablolarında ve raporlarında uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla 4. Yönerge'yi yayınlamıştır. Yönerge, belli tipteki şirketlerin hazırlayacakları bilanço, gelir tablosu durum raporu ve bunlarla ilgili düzenleme esasları; bunların biçimsel yapısı, içeriği, hesapların değerlendirme kuralları, finansal tablolara ek olarak hazırlanması gereken açıklayıcı notların kapsamı; finansal tabloların denetlenmesi ve denetlenmiş finansal tabloların ve denetim raporlarının yayınlanma kurallarını düzenlemektedir. Bu hususlar 12 bölüm ve 62 madde halinde sıralanmıştır. Yönerge'deki bölümler şu şekildedir:

- (md 1) Giriş yazısı ve Yönerge'nin Uygulanacağı İşletmeler,
- 1. BÖLÜM (md 2) Genel Hükümler,

2. BÖLÜM (md 3-7) Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Genel Hükümler,
- 3.BÖLÜM (md 8-14) Bilançonun Biçimsel Yapısı ve Bilanço Kalemlerinin Sınıflandırılması,
4. BÖLÜM (md 15-21); Bazı Bilanço Kalemlerine İlişkin Özel Hükümler,
- 5.BÖLÜM (md 22-27); Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı ve Gelir Tablosu Kalemlerinin Sınıflandırılması,
6. BÖLÜM (md 28-30); Bazı Gelir Kalemlerine İlişkin Özel Hükümler,
7. BÖLÜM (md 31-42); Değerleme Kuralları,
8. BÖLÜM (md 43-45); Finansal Tablolar Dipnot ve Eklerinin Kapsamı,
9. BÖLÜM (md 46); Durum Raporunun Kapsamı,
- 10 .BÖLÜM (md 47-50); Yıllık Finansal Tablo ve Raporların Yayınlanması,
11. BÖLÜM (md 51); Denetim,
12. BÖLÜM (md 52-62); Son Hükümler.

8 Kasım 1990 tarihinde, 90/605/EEC Sayılı Konsey Direktifi ile, 4. Yönerge'de değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklik ile, Yönerge'nin uygulanacağı şirketler konusunda kapsam genişletilmiş ve ileride temas edilecek kısa şekilli finansal tabloların düzenlenebilmesi ile ilgili parasal sınırlar yükseltilmiştir.

4. Yönerge, getirdiği değerleme ilkeleriyle, Üye Ülkelerin muhasebe sistemlerini; finansal tablo modelleriyle de finansal tablolarını uyumlaştırmıştır. Bu suretle (1990 yılındaki düzenleme de dikkate alındığında), Topluluk Üyesi Ülkelerdeki kar amaçlı şirketlerin hesaplarının ve finansal tablolarının uyumlaştırıldığı söylenebilir. Konseyin bu şekilde bir düzenleme yapmaktaki amacı, Topluluk Üyesi Ülkelerdeki ortak ve üçüncü kişileri aynı şekilde korumak ve Üye Ülke şirketlerinin hepsini aynı düzenlemelere tabi tutarak, aralarında haksız rekabet oluşmasını engellemektir. Ortakların ve üçüncü kişilerin korunmasını ise birbirleriyle uyumlu şirket finansal tablolarının bağımsız denetçilere denetlenmesi ve yayınlanmasıyla sağlamıştır. Yani

kamunun aydınlatılması sağlanarak, bu kişilerin kendi kendilerini korumaları sağlanmıştır.

3.2. Yedinci Yönerge

Avrupa Topluluğu'na Üye Ülkelerde bulunan ortaklıklar, çoğu kez holding şeklinde örgütlendiklerinden, holdinglerin finansal durumlarının Topluluk Üyesi Ülkelerdeki ortaklara ve üçüncü kişilere ulaştırılması için konsolide finansal tabloların düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Topluluğa dahil ülkelerde, holding yapısı içinde bulunan ortaklıklar tarafından yayınlanması zorunlu olan bilgilerde karşılaştırılabilirlik, ve eş değerlik sağlanabilmesi amacıyla, Topluluk Üyesi Devletlerin ulusal mevzuatlarının uyumlaştırılması gerekli olmuştur. Bu amaçla, 4. Yönerge'nin holding hesaplarına da uygulanacağı Yönerge'nin 57-61. maddelerinden anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, konsolide finansal tablolarla ilgili daha sonra yapılacak düzenlemeye kadar, holding yapısı içinde bulunan ortaklıkların hesaplarında, 4. Yönerge'nin uygulanması Üye Devletlerin inisiyatifine bırakılmıştır.

Konsolide finansal tablolarla ilgili düzenleme, Konsey'in 13 Temmuz 1983 tarihli 7. Yönerge'siyle yapılmıştır. Yönerge 5 bölümde, 51 madde olarak düzenlenmiş olup, içeriği şöyledir:

Giriş Yazısı ve Yönergenin Amaçları,

1. BÖLÜM (md 1-15); Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanması İçin Gerekli Şartlar,
2. BÖLÜM (md 16-36); Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi,
3. BÖLÜM (md 37); Konsolide Finansal Tabloların Denetimi,
4. BÖLÜM (md 38); Konsolide Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması,
5. BÖLÜM (md 39-51); Geçici ve Son Hükümler.

7. Yönerge ile getirilen düzenlemelerle Topluluk içindeki konsolide finansal tablolara ilişkin mevzuat uyumlaştırılmıştır. Bu uyumlaştırma ile, holding yapısı içinde bulunan ortaklıkların sermayelerine katılan yatırımcıların ve finansal tablo kullanıcılarının menfaatleri korunmuştur. Bu yapılırken de, konsolide finansal tabloların, Üye Ülkelerde denetime yetkili kişilerce denetlenmesi ve denetlenmiş tabloların yayınlanması yoluyla halka açıklanması istenmiştir.

3.3. Sekizinci Yönerge

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve o andaki ekonomik durumunu olduğu gibi yansıtması gerekir. Bu amaçla düzenlenmiş olan finansal tabloların, işletmenin likidite, ekonomik ve finansal yapı ve karlılık gibi durumlarını doğru olarak yansıtmalıdır. Bu amaçla, işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarında, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve finansal tablolarla ilgili düzenlemelere uymaları gerekir. Ancak, getirilen düzenlemeler ne kadar mükemmel olursa olsun, düzenlemelere uyulup uyulmadığının denetlenmesi gerekir. Diğer taraftan denetim, finansal tablo kullanıcılarının tablolara, dolayısıyla işletmelere olan güvenini artırırken, işletmelerin güvenilirliğinin artması, işletmelere fayda sağlamaktadır. Bununla birlikte, denetimin işletme ve kullanıcılar dışında, bağımsız kişilerce yapılması, ulaşılan sonuçların objektif olması açısından önemlidir.

4. Yönerge, ortaklıkların yıllık hesaplarını bir veya birden fazla denetçi tarafından denetlenmesini öngörmektedir. Yönerge bu kişiler tarafından yapılacak denetimin Üye Devletlerin mevzuatları doğrultusunda yapılacağını belirtmektedir¹⁵. Yapılan denetim sonucunda denetçi raporunun, işletme hesaplarının işletmenin faaliyet raporu ile uygunluk içinde olduğunu ispatlar

¹⁵ 4. Yönerge, md.51, f.1-a.

nitelikte olması gerekir¹⁶. Ayrıca Yönerge'nin 11. Maddesi kapsamında bulunup, kısa şekilli finansal tablo düzenleyen ortaklıklar, Üye Devletler tarafından denetime tabi tutulmayabilirler¹⁷. Bu durumda Üye Devletler, finansal tablolarını Yönerge hükümleri çerçevesinde düzenlemeyen ortaklıklara uygun cezaları mevzuatlarında belirtmelidirler¹⁸. Görüldüğü gibi 4. Yönerge denetim konusunda da hükümler getirmiştir. Ayrıca 7. Yönerge'de de konsolide finansal tabloların denetimi ile ilgili benzer düzenlemeler getirilmiştir. Ancak, her iki Yönerge'de de denetim yapmaya yetkili kişilerin tespiti, denetçilerin sorumluluğu ve denetim mesleği ile ilgili kapsamlı düzenleme yapılmamış, düzenleme yapılınca kadar bu konudaki yetki Üye Devletlere bırakılmıştır.

Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi, denetim faaliyeti ve denetim yapmaya yetkili kişilerle ilgili uyumlaştırmayı sağlamak amacıyla, 10 Nisan 1984'te 8. Yönerge'yi yayınlamıştır. Yönerge 5 bölümde toplam 31 maddeden oluşmakta olup, şu konuları içermektedir:

Giriş Yazısı ve Denetime Yetkili Kişiler,

1. BÖLÜM (md 1); Yönerge'nin Kapsamı,
2. BÖLÜM (md 2-22); Onaylama Kuralları,
3. BÖLÜM (md 23-27); Meslek Bilinci ve Bağımsızlık,
4. BÖLÜM (md 28); Kamuyu Aydınlatma,
5. BÖLÜM (md 29-31); Son Hükümler.

Üye Devletlerin yapılan düzenlemeyle, ulusal mevzuatlarını 1 Ocak 1988 tarihine kadar uyumlaştırmaları, bu çerçevede düzenlemeleri gereken yeterlilik sınav programını komisyona bildirmeleri ve en geç 1 Ocak 1990'da uygulamaya geçilmesi hüküm altına alınmış ve bu şekilde Topluluk Üyeleri arasında uyumlaştırma sağlanarak, kamunun aydınlatılması ve korunması

¹⁶ 4. Yönerge, md.51. f.1-b.

¹⁷ 4. Yönerge, md.51, f.2.

¹⁸ 4. Yönerge, md.51, f.3.

yönünden gerekli bağımsız dış denetim faaliyeti ve denetim mesleği Üye Devletler içinde uyumlaştırılmıştır.

Topluluk Bakanlar Konseyi'nin çıkardığı 4., 7. ve 8. Yönergeler adım adım kamunun aydınlatılması ve kamu yararının korunmasını sağlamaya yönelik olarak Üye Ülkelerin mevzuatlarını uyumlaştırılmıştır. Bu çerçevede 4. Yönerge ile finansal tabloların şekil yönünden uyumlaştırılmıştır. Yönerge ile ayrıca finansal tabloların düzenlenmesinde uyulacak değerlendirme kurallarının uyumlaştırılması sağlanırken; denetimin yapılması ve denetlenmiş finansal tabloların yayınlanması da düzenlenerek, Topluluk içindeki sorumluluğu sınırsız olan şirketlerin aynı düzenlemelere tabi olması sağlanmıştır. Böylece, Topluluk içindeki tüm ülkelerin vatandaşlarının aynı düzeyde aydınlatılması ve korunması sağlanmıştır. Daha sonraki kapsam genişletilmesiyle de, ticari faaliyetlerde bulunan tüm şirketlerin düzenleyecekleri finansal tablolar ve bunların kullanıcılarına ulaştırılması Topluluk içinde uyumlaştırılmıştır.

Topluluk Bakanlar Konseyi'nin yayınladığı 7. Yönerge ile 4. Yönerge'de çok sınırlı olarak düzenlenen holdinglerin ve holding yapısı içindeki ortaklıkların konsolide finansal tabloları ve konsolidasyon esasları uyumlaştırılmıştır. Ayrıca finansal tabloların denetlenmesi ve yayınlanması ile holding yapıları içinde bulunan ortaklıkların finansal tablolarını kullananların, Üye Ülkelerde aynı düzeyde aydınlatılması ve korunması sağlanmıştır.

Daha sonra yayınlanan 8. Yönerge ile ise, bu finansal tabloların denetimi, denetçilerin mesleki bilinci ve sorumlulukları Üye Ülkeler içinde uyumlaştırılmıştır. Böylece Topluluk içinde yapılacak tüm denetim faaliyetlerinin benzer yetkide, benzer yeterlilikte kişilerce, benzer şekillerde ve standartlarda yapılması sağlanarak yine kamunun aydınlatılması yoluyla korunması sağlanmıştır.

4. ÜLKEMİZDEKİ MUHASEBE UYGULAMALARI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ

Ülkemizde kamu yararının korunması ve kamunun aydınlatılması yönünde yapılan çalışmalarda, finansal tablo kullanıcılarının tamamının finansal bilgi ihtiyaçlarının pek düşünülmediği söylenebilir. Önceleri düzenleme yetkisine sahip olan kurumlar sadece kendi ihtiyaçları doğrultusunda düzenleme getirmişlerdir. Bu dönemde muhasebe uygulamaları ve finansal tablolar sistemli şekilde ele alınmamış, bu alanda genelde TTK ve VUK hükümleri geçerli olmuştur. Bunların ihtiyaçlara cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip bazı kurumlar kendi alanlarına giren konularda yönlendirici düzenlemeler yapmışlardır. Bu da çok sesliliği ortaya çıkarmış, bunun sonucunda, finansal tablo kullanıcıların istekleri doğrultusunda hazırlanmış, birden fazla finansal tablo ortaya çıkmış ve Finansal Tabloların Tekliği İlkesi bozulmuştur.

Ülkemizde, devletin vergi amaçlı düzenlemeleri doğrultusunda ve kendi kuruluşlarını düzenlemek için yaptığı düzenlemelerden sonra, özelde yatırımcıları, genelde ise tüm finansal tablo kullanıcılarını korumak ve doğru ve güvenilir bilgi almalarını sağlamak için yapılan ilk çalışma SPK'nın getirdiği düzenlemedir. Çünkü, Ülkemizde işletmelerin muhasebe sistemlerinin ve finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda düzenlenmesini, işletmelerin finansal tablolarının bağımsız dış denetime tabi tutulmasını, finansal tabloların ve denetçi raporlarının yayınlanmasını kapsayan tek düzenleme SPK'nın getirdiği düzenlemedir. Ancak, bu düzenlemeler sadece SPK'na tabi ortaklıklara yönelik olduğundan, tüm işletmeleri kapsayan bir standartlaşma sağlanamamıştır. Bu alanda standartlaşmayı, bilanço esasına göre defter tutan tüm işletmeleri kapsayan, Maliye Bakanlığı'nın getirdiği, Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği'leri (TMS) sağlamıştır.

26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında Maliye Bakanlığı tarafından ilki yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile bilanço esasına göre defter tutan, banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları haricindeki (bu işletmeler sadece Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması ve Mali Tablolar İlkelerine uymak kaydıyla, Tebliğin diğer mecburiyetlerin yerine getirmek mecburiyetinde değildir)¹⁹ tüm işletmelerin muhasebe sistemleri ve finansal tabloları tekdüze hale getirilmiştir. Daha sonra yayınlanan beş adet tebliğ ile de sistemin aksayan yönleri giderilmeye çalışılmıştır.

Düzenleme "Muhasebe Usul ve Esasları" altında beş bölümden oluşmaktadır. Bunlar:

- I. Muhasebenin Temel Kavramları,
- II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- III. Mali Tablolar İlkeleri,
- IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sınıflandırılması,
- V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları.

Maliye Bakanlığı'nın vergi alacaklısı olarak işletmelerin denetimini kolaylaştırmak ve alacağı verginin doğru hesaplanmasını sağlamak amacıyla mükelleflerinin uyması gereken muhasebe usul ve esasları düzenleme yetkisi vardır. Tebliğde Mali Tablolar İlkeleri başlığı altında ilke kural, kavramlardan bahsedilmiş, öngörülen temel ve ek finansal tablolarda bunlara uyulması istenmiştir. Bununla birlikte düzenlemede kavram, ilke ve kurallar birbirine karışmış, uygulayıcılara kolaylık sağlamak amacıyla getirilen düzenleme karışıklığı sebebiyet vermiştir. Düzenlenecek finansal tablolar ve muhasebe sistemlerine esas alınacak olan Tekdüzen Hesap Planında, işletmelerin bulundukları sektör, hukuki yapıları ve üretim, hizmet

¹⁹ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği S.No:1 IV.Düzenlemenin Kapsamı, Paragraf 2.

veya ticaret alanında faaliyet göstermeleri dikkate alınmadan tekdüze hale getirilmiştir. Yani kapsama dahil tüm işletmelere aynı elbise giydirilmeye çalışılmış, işletmelerin sektörleri ve özellikli durumları göz önüne alınmamıştır. Avrupa Topluluğu'nun yönergelerle yaptığı düzenlemelerle, Maliye Bakanlığı'nın getirdiği düzenlemeler arasında amaç, kapsam ve düzenleme tarzları açısından farklılıklar vardır. Daha önce de belirttiğimiz gibi, AT Yönergeleri Kamuyu Aydınlatma İlkesi çerçevesinde, işletmelerin finansal bilgilerinin işletmenin durumunu resmedecek şekilde düzenlenmesini, düzenlenen finansal tabloların bağımsız dış denetçilere denetletilmesini ve denetlenmiş bilgilerin ve denetçi raporlarının yayınlatılmasını düzenlemiştir. Oysa TMS, işletmelerin muhasebe sistemlerini ve finansal tablolarını tekdüze hale getirmiş, hesapların denetimini Maliye Bakanlığı'na bırakmış ve yayınlanma hususunu düzenlememiştir. Bu açıdan bakıldığında, TMS'nin Kamuyu Aydınlatma İlkesi'ni göz ardı ettiği ve vergi alacağına yönelik bir düzenleme yaptığı söylenebilir. Bununla birlikte bu tür düzenlemeler SPK tarafından getirilmiştir. Ancak SPK'nın bu konularla ilgili ayrıca düzenleme yapması, finansal tabloların tekliğinin bozulmasına sebep olmaktadır.

Kapsam açısından ise, daha sonra açıklanacağı gibi, Yönergeler belli büyüklük ve belli tipteki kar amaçlı tüzel kişilikleri kapsarken, TMS kamu-özel, kar amaçlı olan-olmayan tüm organizasyonları kapsamaktadır. Böylece, örneğin yapı kooperatifleri, üniversite, bakanlık döner sermayeleri bu kapsama iç genelge veya muktezalarla alınmıştır.

Avrupa Topluluğu düzenlemelerinde, kamununun menfaatlerinin korunması ve aydınlatılması için gerekli asgari müşterek tespit edilmiş, bunun haricindeki uygulamalarda ise, Üye Ülkelerin yerleşik uygulamalarına dokunulmamıştır. TMS'de ise işletmelerin muhasebe organizasyonları ve finansal tabloları muhasebe sistemlerinde kullanacakları tekdüzen hesap planı da dahil olmak üzere tekdüze hale getirmiştir.

II. BÖLÜM

DÜZENLEMELERİN KAPSAMLARI VE TEMEL MUHASEBE KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Kamunun aydınlatılması ve korunması için muhasebe sistemlerinin, değerlendirme ilkelerinin ve finansal tabloların düzenlenmesi denetlenmesi ve bunların kullanıcılarına ulaştırılmasının belli esaslara bağlanması gereklidir. Bu amaçla Avrupa Topluluğu'nda ve Ülkemizde çeşitli düzenlemeler yapıldığı daha önceki açıklamalarımızda belirtilmişti. Çalışmamızın bu bölümünde, Avrupa Topluluğu'nda ve Ülkemizde getirilen düzenlemelerin kapsamı ve temel muhasebe kavramları açısından karşılaştırılması yapılacaktır.

1. DÜZENLEMELERİN İLGİLİ OLDUĞU İŞLETMELER AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Yönerge, 28 Temmuz 1978'de çıktığında, Almanya, Belçika, Fransa ve Lüksemburg'daki anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limitet şirketlere; İrlanda, İtalya, Hollanda ve İngiltere'deki anonim şirket ve limitet şirketlere; Danimarka'daki komandit şirketlere uygulanması öngörülmüştür. Daha sonra Topluluğa dahil olan Yunanistan, Portekiz ve İspanya'daki benzer şirketlerin de aynı çerçevede değerlendirildiği düşünülmüşse, düzenlemenin ilk haliyle, Topluluk içindeki sorumluluğu sınırlı sermaye şirketlerini kapsadığı söylenebilir. Bu haliyle Yönerge, TMS gibi kar amacı gütmeyen işletmeleri, örneğin, kooperatif ortaklıkları kapsamamaktadır. Yönerge ayrı bir düzenleme yapıncaya kadar, banka ve sigorta şirketleri ile diğer finansal kurumları kapsam dışında bırakmıştır.

8 Kasım 1990 tarih ve 90/605/EEC Sayılı Konsey Direktifi 4. Yönerge'nin kapsamını genişletmiştir. Bu çerçevede, Almanya ve Danimarka'daki adi ortaklıklar ve adi komandit şirketler; Belçika, Fransa, Yunanistan, İspanya, Hollanda, Lüksembourg ve Portakiz'deki kollektif ve adi komandit şirketler; İrlanda ve İngiltere'deki adi ortaklıklar, sınırlı sorumlu ortaklıklar ve sınırsız sorumlu ortaklıklar kapsama dahil edilmiştir. Son düzenleme de dahil edilirse, 4. Yönerge'nin Üye Ülkelerde ticari faaliyet gösteren tüm ortaklıkları kapsadığı söylenebilir.

TMS'nin kapsamı Yönerge'ye göre daha geniştir. TMS'nin kapsamı dört grupta incelenebilir.

a) İşletme Hesabı Esasına göre defter tutan küçük işletmeler, bu Tebliğ'in Muhasebenin Temel Kavramlarına ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar. Oysa 4. Yönerge'de bu söz konusu değildir.

b) Banka ve sigorta şirketleri ile özel finans kurumları, finansal kiralama ortaklıkları, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulmasıyla Tekdüzen Hesap Planı ve İşleyişi haricindeki tüm hükümlere uymak zorundadırlar. Yönerge bu tip işletmeleri kapsam dışında bırakmıştır.

c) Bilanço Esasına göre defter tutan işletmelerden aktif ve net satışları toplamı her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarları aşmayanlar Tebliğ'de belirtilen ek mali tablolarla ilgili hükümler dışındaki düzenlemelere uyacaklardır.

d) Bilanço Esasına göre defter tutan ve yukarıda belirtilen aktif ve net satışlarla ilgili sınırları aşan işletmeler ise, TMS'nin tamamına uyacaklardır.

Tebliğ'in kapsamı açısından dört bölüme ayırarak açıklamaya çalıştığımız teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması (KİT'ler), hukuki yapılarının farklılığı (SPK'ya bağlı işletmeler) özel kanunlarının bulunması (Banka ve sigorta şirketleri ve diğer işletmeler), vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanması Tebliğ'deki düzenlemelere uyma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz²⁰.

Diğer taraftan Yönerge, ortaklık içinde düzenlenen finansal tabloları şekil, içerik, değerlendirme yöntemleri, denetlenme ve yayınlanma hususlarında düzenlemiştir. Bunu yaparken de ortaklıklara TMS'de olduğu gibi tekdüzen bir hesap planı önermemiş, finansal tabloları muhasebe kayıtlarına dayandırmamıştır. Yani TMS işletmelerin muhasebe sistemlerini ve düzenleyecekleri finansal tablolarını tekdüze hale getirirken, 4. Yönerge işletmelerin muhasebe sistemlerine müdehale etmemiş, sadece finansal tabloları Topluluk Üyesi Ülkelerde uyumlaştırmıştır. Bu yönüyle TMS'nin finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda olan işletmeler ile Yönerge kapsamındaki işletmeleri karşılaştırmak daha anlamlı olur. Yönerge'ye ticari amaçlı tüzel kişilikler ve belli büyüklüğün üstündeki şahıs işletmeleri uymak zorunda iken, TMS'nin finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili hükümlerine bilanço esasına göre defter tutan kamu-özel sektör ve ticari amaçlı olan-olmayan tüm organizasyonlar dahil edilmiştir. Böylece Yönerge ticari amaçlı işletmeleri kapsarken, TMS ticari amaçlı olmayan organizasyonları da kapsamına almaktadır.

Bununla birlikte 4. Yönerge, yapılacak düzenlemeye kadar, finansal kurumlarla sigorta şirketlerinin kapsama dahil edilip edilmeyeceği konusunda Üye Ülkelere esneklik tanımıştır. İşletme Hesabı Esasına göre defter tutmanın Avrupa Ülkelerinde pek yaygın olmadığı da düşünülürse, her iki düzenle-

²⁰ ÖRTEN, Remzi: Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi (Sistemin Tanıtımı ve Hesapların İşleyişi), Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1993, C.I, s.2.

menin de banka ve sigorta şirketlerinin ve küçük şahıs işletmelerinin kapsam dışı bırakılması yönüyle benzerlik vardır.

2. DÜZENLEMLERLE GETİRİLEN MUHASEBE İLKE VE KAVRAMLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin ilgililer tarafından en iyi şekilde ve süratle anlaşılabilmesi için; bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması ve zamanında kullanıcılarına ulaştırılması gereklidir.

Daha önce de belirtildiği gibi, Yönerge ile getirilen düzenlemenin amacı, ortaklık hesaplarının ve finansal tablolarının Üye Ülkelerde uyumlaştırılması yoluyla kamunun aydınlatılması ve korunmasıdır. Bu doğrultuda düzenlenecek finansal tabloların, işletmenin durumunu resmetmesi ve finansal tabloların denetlenilerek yayınlanması sağlanmıştır. TMS'nin amacı ise Bilanço Esasına göre defter tutan tüm işletmelerin muhasebe sistemlerini, finansal tablo düzenleme ilkelerini standartlaştırmaktır. Ayrıca, bunların Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak denetimleri sayesinde, özelde verginin korunması olmak üzere, dolaylı olarak kamunun korunması sağlanmaya çalışılmıştır. Belirtilen amaçlar doğrultusunda her iki düzenleme de finansal tabloları şekil, içerik ve düzenleme esasları açısından belirli esaslara bağlamıştır.

2.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Açısından Karşılaştırma

Bilanço ve gelir tablolarının herkes tarafından aynı şekilde anlaşılıp, aynı şekilde yorumlanabilmesi için, bunların daha önceden belirlenmiş ortak ilkelere veya varsayımlara göre düzenlenmiş olması gerekir. Bu ilke veya varsayımların; tüm ülkelerde denenmiş, doğruluğu kabul edilmiş kar ölçme,

varlık ve kaynakların tutarlılıklarını belirleme gibi önemli konularda fikir birliği sağlanmış nesnelerden meydana gelmiş olması, onların ortak ölçü olmalarına neden olur. İşte bu tür ortak ölçü veya varsayımlara genelde, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri denilmektedir. TMS, Muhasebenin Temel Kavramlarını, Bilanço İlkelerini ve Gelir Tablosu İlkelerini ayrı ayrı belirlemiştir. Yani Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (GKGMI) temel kavramlar, ilke ve kurallar diye alt bölümlere ayırmıştır. Temel Kavramlar, özellikle işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve yıl sonunda varlık ve borçların değerlemesi ile ilgilidir. İlkeler, Bilanço ve Gelir Tablosu'nun şekil şartları ile ilgilidir. Daha çok Bilanço ve Gelir Tablosu'nun bölümlenmesinin kıstaslarını göstermektedir. Kurallar ise, Bilanço ve Gelir Tablosu'nun kalemlerinin sıralanma esaslarını belirtmektedir.

Yönerge'de ise bu denli karmaşık bir ayrıma gidilmemiştir. Ancak burada da işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlama aşamalarında geçerli olan ortak ölçülere yer verilmiştir. Bu ortak ölçüler, (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) şu şekilde karşılaştırılabilir:

2.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

İşletmeler, içinde bulundukları toplumun birer parçasıdır. Her şeyden önce, o toplum içinden kişiler tarafından kurulmuş, işletilmekte ve o topluma hizmet etmektedirler. Bu yüzden faaliyetleri toplumun büyük bölümünü, kamuyu ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, işletme adına faaliyetleri yürütenler, kamunun bir kısmının lehine, diğerlerinin aleyhine davranmamalıdır. Özellikle muhasebe organizasyonunda ve faaliyet sonuçlarının kullanıcılara aktarıldığı finansal tabloların düzenlenmesinde objektif davranılmalı, kamunun menfaatleri göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yüzden kullanıcılara sunulmak üzere düzenlenen finansal tabloların işletmenin likidite, karlılık, varlık ve kaynaklarını resmetmesi sağlanmalıdır.

TMS'de, Muhasebenin Temel Kavramları arasına alınan bu kavram, muhasebenin organizasyonu, dönem içi çalışmaları ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerektiğini ifade eder. Dolayısıyla finansal tablolar düzenlenirken, gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereklidir.

Bu kavram, TMS'de açıkça zikredilirken, Yönerge'de açıkça belirtilmemiştir. Bununla birlikte kavramın Yönerge'de açıkça yazılmaması bunun geçerli olmadığı anlamına gelmez.

2.1.2. Kişilik Kavramı

Muhasebe uygulamalarında işletme, sahip, yönetici, ortak ve personelden ayrı bir kişiliğe sahiptir. İşletme faaliyetleri için kullanılan aracın giderleri işletmeye gider kaydedilirken, işletme sahip veya ortaklarının şahsi kullanımında olan aracın giderleri yine işletmeye kaydedilemez. Bununla birlikte, işletme sahip, ortak ve personelinin işletmeden çektikleri varlıklar işletmenin alacağına, kendi borçlarına; işletmeye sermaye hariç verdikleri değerler de kendi alacaklarına, işletmenin borcuna kaydedilir. Dolayısıyla, işletme sahip, ortak, yönetici ve personeli ile işletme arasındaki borç alacak ilişkileri, muhasebe, dolayısıyla finansal tablolara aktarılır.

Bu kavrama TMS, Muhasebenin Temel Kavramlarında açıkça yer vermişken, Yönerge'nin bu kavramı açıkça belirtmemesi kavramın uygulanmayacağı anlamına gelmez. TMS bu kavramla ilgili olarak, işletmenin ortak ve personeliyle olan ilişkilerini izleyen kalemleri bilançoya dahil etmiştir. Ayrıca, bilanço dipnotlarında, işletmenin üst düzey yöneticilerine işletmeden sağlanan avans ve borçların tutar ve kalanlarının açıklanması istenmiştir. Aynı doğrultuda Yönerge'de de üst düzey yöneticilerine verilen avans ve kredilerin tutarları, koşulları, faiz oranları, geri ödenmeyen tutarları ve bu kişiler tarafından karşılık olarak gösterilen teminatlar konusundaki bilgilerin

finansal tablo eklerinde gösterilmesi istenmiştir²¹. Bu yönüyle, her iki düzenleme de, yöneticilere verilen borçların tutarları ve kalanlarının açıklanmasını istemekle birlikte, Yönerge, borçla ilgili faiz oranı, borç verme şartları ve gösterilen teminatların da belirtilmesini isteyerek bu konuda TMS'den daha fazla açıklama sağlamıştır.

2.1.3. İşletmenin Sürekliği Kavramı

Aksine bilgi olmadıkça, işletmelerin sonsuza kadar var olacağı, ömürlerinin sahiplerinin ömürleriyle sınırlı olmadığı düşünülür. Süreklilik, dönemsellik, maliyet bedeliyle kayıt ve değerlendirme kavramları iç içedir. İşletme faaliyetlerinin sürekli olması, finansal tabloların da sürekli olmasını gerektirir. Yani finansal tablolar düzenli aralıklarla düzenlenir ve biri diğerinin devamıdır. Süreklilik ilkesi işletmenin varlık ve kaynaklarının finansal tablolarda sıralanmasını da etkiler. TMS'de işletmenin ömrü sınırsız varsayıldığından, normal faaliyet döneminden sonra da uzun dönemler işletmeye katkı sağlayacak ve eskidiğinde yenilenecek varlıklar duran varlıklarda izlenir. Yine işletme sınırsız ömre sahip olduğundan, işletmenin, normal faaliyet dönemi dışında ödeyeceği borçları da uzun vadeli yabancı kaynaklarda gösterilir. Yönerge'de ise, finansal tablolar düzenlenirken, alacak ve borçlardan vadeleri bir yıldan uzun olanların ayrıca gösterilmesi istenmiştir²². Varlıklar ise, TMS'de olduğu gibi dönen ve duran varlıklar olarak bölümlenmiştir. Bu kavram, varlıkların değerlemesinde de ön plana çıkar. Süreklilik normal beklenti olduğundan, varlıklara tasfiye veya satış değerinin uygulanması doğru değildir. Esasen varlıklar elde etme maliyetiyle kayıtlara alınırlar. Bu değerler işletmede bir yıldan fazla kullanılacaklarsa, amortisman tabi tutulurlar. Amortisman sayesinde eskiyen varlıkların yenisiyle değiştirilmesini sağlayacak fonlar biriktirilmiş olur.

²¹ 4. Yönerge, md. 43, f.13.

²² 4. Yönerge, md.9-10.

Ülkemizdeki amortisman uygulamalarında, varlığın eksime payları ekonomik ömrü süresince, Normal veya Azalan Bakiyeler Yöntemlerine göre ayrılmakta, ya varlığın değerinden düşülmekte veya bilançoda varlık grubunun altında "Birikmiş Amortismanlar" kalemi olarak ayrıca yer almaktadır. Yönerge'de de kullanım süreleri sınırlı olan duran varlıklar, satın alma veya üretim maliyet bedelleriyle kayıtlara alınması istenmektedir. Varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşlerin ise, yıllık değer düzeltimi (amortisman) ayrılması yoluyla bu duran varlıkların kullanım sürelerinde sistemli bir biçimde dönemler arasında dağıtılacağı belirtilmektedir²³.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı, TMS'de Muhasebenin Temel Kavramlarında alınmıştır. Yönerge'de ise, Değerleme Kuralları içinde, açıkça belirtilmiştir²⁴.

Teknolojik gelişmeler veya duran varlıkların tahmin edilenden daha fazla yıpranması gibi durumlarda, sistemli şekilde ayrılan amortismanlar duran varlıklardaki değer düşüşünü karşılamayabilir. Bu durumda, Yönerge'ye göre bu varlıklardaki değer düzeltiminin onların en düşük değerlerinin dikkate alınarak yapılması gerekir²⁵. Yönerge bu şekilde, ekonomik veya teknik nedenlerle ortaya çıkabilecek değer düşüşlerinin amortisman yoluyla varlıklara yansıtılmasına imkan vermiştir. Diğer taraftan, Üye Ülkelerde, vergi düzenlemelerinde her bir varlık kalemi için uygulanacak ekonomik ömürler tespit edilmiştir. Böylece, işletmeler mali açıdan ayrı, ekonomik veya teknik açıdan ayrı amortisman ayırabilmektedirler. İşletmeler, finansal tablolarına ekonomik ve teknik açıdan ayrılmış amortismanları yansıtırken, vergi matrahı hesaplamalarında mali amortismana göre düzenleme yapmaktadırlar. TMS, amortisman hesaplanması konusunda hüküm getirmemiştir. Bununla birlikte, VUK'nun 317. Maddesinde Yönerge'deki düzenlemeye benzer, Fevkalade Amortisman ayırma yetkisi vardır. Buna göre işletmeler, doğal afetler veya

²³ 4. Yönerge, md.35, f.1-b.

²⁴ 4. Yönerge, md.31, f.1-a.

²⁵ 4. Yönerge, md.35, f.1-c.

teknolojik yenilikler nedeniyle teknik veya ekonomik amortisman oranını kullanabileceklerdir. Ancak, bunun için Maliye Bakanlığı'nın, Sanayi Bakanlığı'ndan görüş alarak izin vermesi ve tespit ettikleri oranın kullanılması gereklidir. Böylece Yönerge'nin imkan tanıdığı ekonomik ve teknik amortisman, Ülkemizde ancak Maliye Bakanlığı'nın izniyle uygulanabilmekte ve finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Diğer taraftan VUK bir vergi düzenlemesi olduğundan, vergi amaçları doğrultusunda hüküm vermesi doğaldır. Aynı şekilde, Yönerge'nin teknik ve ekonomik amortismanına izin vermesine ve finansal tabloların bu doğrultuda düzenlenmesine rağmen vergi hesaplaması sırasında, Üye Ülkelerin vergi mevzuatları gerekli düzenlemeleri de istemektedir. Bununla birlikte, Yönerge'ye göre düzenlenen finansal tablolar, ekonomik ve teknik amortisman doğrultusunda yapılan değer düzeltmelerini yansıtırken, bu işlem TMS doğrultusunda düzenlenen bilançolarda ancak Maliye Bakanlığı'nın izin vermesi durumunda mümkün olmaktadır.

2.1.4. Dönemsellik Kavramı

Süreklilik Kavramı gereği işletmenin hayatı sonsuz kabul edildiğinde, kar hesaplanması mümkün olmaz. Çünkü, kar "gerçek anlamda" işletmeye konulanla işletmeden çekilenlerin karşılaştırılmasıyla bulunabilir. Bu da süreklilik gereği olamayacağına göre, kar da tesbit edilemez. Oysa en azından işletmenin ne yönde gittiği, çalışmaların karlı mı, yoksa zararlı mı gerçekleştiğinin görülerek, zamanında tedbir alınması gereği ve belirli dönemlerde kar dağıtılarak, işletmeye yatırım yapmış olanların tatmin edilmesi ise karın belirli dönemlerde tesbit edilmesini gerektirir. Bu gibi nedenlerle işletmenin ömrünü belirli hesap dönemlerine bölerek, gidişi izlemek ihtiyacı doğar. Bunun için de, dönemsellik ilkesi uygulanır. Böylece işletmenin belirli aralıklarla, tekrar başlamak üzere işini durdurduğu varsayılır ve envanter yapılır. Sonuçta da dönemsel kar tesbit edilir. Bu, her şeyden önce işletmelerin başarılarının ölçülebilmesi için gereklidir. Bunun için herkesçe kabul edilebilir bir zaman diliminin ortak ölçü olması gerekir.

Bu ölçü, bir takvim yılıdır. Böylece işletmelerin başarıları, işletmelerin farklı dönemlerdeki durumlarının karşılaştırılmasıyla ölçülebilir. Bir başka değerlendirme ise, aynı dönemde işletme ile benzer işletmelerin karşılaştırılmasıyla elde edilir.

İşletmelerin dönemsel faaliyet sonuçları tespit edilirken, Dönemsellik Kavramı uygulanır. Her dönemin sonuçları birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir. Bu yapılırken de o döneme ait gelirler ve giderler, ödenme veya tahsil edilme durumlarına bakılmadan tahakkuk ettirilerek karşılaştırılmalıdır. TMS bu kavramı Muhasebenin Temel Kavramlarında belirtmiştir. Ayrıca bu kavramla ilgili olarak bilançoda "Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları" ve "Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları" grupları yer almaktadır. Buna bağlı olarak da, Tekdüzen Hesap Planında aynı isimlerde hesaplar bulunmakta ve bu tahakkuk işleminin muhasebe kayıtlarına da aktarılması istenmektedir.

Duran varlıklara amortisman ayrılması da Dönemsellik Kavramı'nın gereğidir. Amortisman ayrılmasıyla duran varlığın o dönemde kullanılan yararı işletmenin giderleri arasına aktarılmakta ve bu şekilde o döneme ait gelirlerle, o döneme ait giderlerin karşılaştırılması yapılarak, işletmenin faaliyet sonucuna ulaşılmaktadır. Ve yine Dönemsellik Kavramı gereği, işletmelerin o döneme ait faaliyet sonuçları, o döneme ait finansal tablolar vasıtasıyla ilgililere sunulmaktadır.

Bu ilke veya kavram hem TMS'de hem de Yönerge'de özellikle ve yeterli bir şekilde benimsenmiştir.

2.1.5. Parayla Ölçme Kavramı

İşletme faaliyetlerini muhasebeye aktarmak ve faaliyet sonuçlarını ölçebilmek için ortak bir ölçü birimine ihtiyaç vardır. Bu ölçü onun değeridir.

Değer ise parayla ölçülür. Dolayısıyla işletmenin mali ilişkileri ve işlemleri değişim aracı olan parayla ölçülür ve muhasebeye aktarılır. Bu yapılırken de ulusal para birimi kullanılır. Bununla birlikte, varlık veya borç yabancı para cinsinden olsa bile, bunlar asli hesaplara ulusal para birimine çevrilerek aktarılır. Ayrıca nazım hesaplar vasıtasıyla bu varlık ve borçların yabancı para cinsinden de takibi yapılır.

Kavramın bir başka varsayımı ise, paranın satın alma gücünün (değerinin) değişmeyeceğidir. Yani bu günkü 1 TL ile, bir yıl sonraki veya daha sonraki 1 TL'nin geçmişte olduğu gibi, değerinin aynı olacağı varsayılır. Dolayısıyla ulusal para, işletmenin varlıklarını, borçlarını, öz kaynaklarını ve karlarının kaynaklarını her zaman aynı ölçüyle değerler. Para, bu özelliğini enflasyon dönemlerinde kaybeder. Bu durumda, paranın satın alma gücü azalır. Böylece, işletmenin faaliyet sonuçları, işletmenin durumunu resmetme özelliğini kaybeder. Bu durumda, fiyat hareketlerini dikkate almadan düzenlenen finansal tablolar, işletmelerin faaliyet sonuçlarını olduğundan farklı yansıtmakta, finansal tablo kullanıcılarını eksik ve hatta yanlış bilgilendirebilmektedir.

Bilançoda yer alan ve enflasyon etkisiyle önceki değerleri değişen (kayıtlı değerleri değişen) parasal olmayan, stoklar, maddi duran varlık benzeri varlıklar enflasyon ortamında değer kazanmakta ve nisbeten enflasyon karşısında eski değerlerini korumakta ve hatta parasal olarak değerleri artmaktadır. Bununla birlikte varlıklar bilançoda maliyet değerleriyle izlendiklerinden, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaktabilmektedirler. Yine, bilançodaki tutarları değişmeyen alacaklar, kasa ve banka gibi parasal hesapların satın alma güçleri düşmektedir. Bu yüzden işletmelerin gerçek faaliyet sonuçlarına ulaşabilmek için, bu varlıklardaki satın alma gücü düşüşlerinin de hesaplara aktarılması gereklidir. Diğer taraftan, işletmenin bilançodaki tutarları değişmeyen pasifleri de enflasyondan etkilenmektedir. Enflasyonun parasal pasif niteliğindeki yabancı kaynaklar üzerinde işletme-

nin satın alma gücünü artırıcı etkisi vardır. Çünkü enflasyon ortamında fiyatlar artarken, borçlar karşılıklı mutabakat sağlanan muhasebedeki değeri ile ödenecektir. Ayrıca, parasal olmayan pasifler niteliğindeki işletmenin öz kaynakları ise, enflasyondan aktifteki karşılıklarına göre etkilenir. Eğer işletme öz kaynaklarını parasal olmayan aktiflere bağlamışsa, fiyat artışlarında bu aktifler de değer kazanacağından, öz kaynakları olumlu yönde etkilenir. Ancak işletme, öz kaynaklarını parasal değerlere bağlamış ise, öz kaynakları olumsuz etkilenir.

Enflasyonun gelir tablosu üzerine de etkileri vardır. Öncelikle işletmenin satışlarında dönemler arasında meydana gelen artışlar parasal olarak yüksek tutarda olabilir. Ancak, bu artışların gerçekten satışların miktar olarak artışından mı, yoksa paranın satın alma gücündeki düşüşten mi kaynaklandığı araştırılmalıdır. Ayrıca, özellikle parasal olmayan varlıkların satışından sağlanan karların, paranın satın alma gücünün düşüşünden kaynaklanıp kaynaklanmadığının da araştırılması gereklidir. Bu varlıklar, aktifte maliyet değeriyle yer alır. Maliyet değerinden birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değerden, daha yüksek bir fiyata satış işleminin gerçekleştirilmesi, o satıştan mutlaka kar edildiği anlamına gelmez. Burada da, yine paranın alım gücündeki düşüşün tespit edilmesi ve kayıtları alınması gereklidir. Gider unsurları da enflasyondan etkilenir. Stoklar maliyet bedelleriyle aktifte görünür. Dolayısıyla, bunlar satıldıklarında bu maliyet üzerinden gelir tablosunda satışların maliyeti olarak yer alırlar. Böylece karlar olduğundan yüksek görünebilir.

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin ortadan kaldırılabilmesi amacıyla çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bunlardan biri genel fiyat endeksine göre finansal tabloların düzeltilmesi; diğeri ise, cari maliyet muhasebesi uygulanmasıdır. Finansal tablolar genel fiyat endeksine göre düzeltilirken, paranın satın alma gücündeki değişimler dikkate alınır, aktif, pasif, gelir ve gider kalemleri, fiyat endeksleri vasıtasıyla, finansal tabloların

düzenlendiği tarihteki satın alma gücüne getirilir. Bu şekilde, varlığın değeri, varlığın yenileme veya cari maliyeti değil, tarihi maliyetinin, paranın satın alma gücündeki değişme oranında düzeltilmesiyle elde edilen değer olur.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde kar kavramı, firmanın dönem başı öz sermayesinin satın alma gücünü dönem sonunda da aynen koruduktan sonra kalan büyüklüktür. Dolayısıyla, genel fiyat düzeyi muhasebesi, tarihi maliyetlere bir alternatif yöntem değildir. Burada yalnızca ölçü birimi değiştirilmektedir. Hesaplar, paranın nominal değerine göre değil, satın alma gücüne göre ifade edilmektedir. Oysa cari değer muhasebesinde, varlık unsurlarının cari değerleri önem taşımaktadır. Söz konusu cari değerler, tarihi maliyetler yerine geçen, ona alternatif olan değerlerdir. Cari değerler muhasebesinde hesapların ifadesinde yine paranın nominal değeri kullanılmaktadır. Burada kar, dönem başı öz sermayenin üretim gücünü dönem sonunda da aynen koruduktan sonra kalan büyüklüktür²⁶. Finansal tablolardaki enflasyon etkisini gidermek amacıyla cari maliyet muhasebesinin kullanılması sırasında, finansal tablo kalemlerinin tarihi maliyetleri (defterlerde kayıtlı oldukları değerleri) yerine, yenileme maliyeti veya net nakit değeri kullanılmaktadır.

Yönerge'de varlıkların üzerindeki enflasyon etkisini kaldırmaya yönelik olarak, Üye Devletlere;

a) Kullanım ömürleri sınırlı olan maddi duran varlık ile stokların değerlemesinde yenileme maliyetlerinin esas alınmasını;

b) Yenileme maliyeti dışında kalan, sermaye ve yedekler dahil olmak üzere, finansal tablolarda yer alan tüm kalemler üzerindeki enflasyonun etkisini gideren diğer değerlendirme yöntemlerinin esas alınmasını veya,

²⁶ AKDOĞAN, Nalan: TENKER, Nejat: Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, GÜ.Basın Yayın Yüksekokulu Mat., 4. Baskı, 1992, s.461.

c) Maddi duran varlıklar ve mali duran varlıkların yeniden değerlemesinin yapılmasına izin verme veya, bunları bir kısım işletmelerden veya tüm işletmelerden istemeye yetki verilmiştir. Bununla birlikte, bu yöntemlerden birinin uygulanması durumunda, esas alınan yöntemlerin finansal tablo ekle-rinde açıklanması istenmiştir²⁷. Yine bu değerlendirme yöntemlerinin kullanılması sonucu ortaya çıkan farkın, bilançonun pasifinde, "Yeniden Değerleme Artışları" kaleminde gösterilmesi istenmiştir²⁸. Ayrıca bu kalemin ödenmiş sermayeye aktarılabilceğı, gerçekleşmiş bir kazancı ifade etmedikçe de, dolaylı veya doğrudan dağıtılamayacağı hüküm altına alınmıştır²⁹.

Görüldüğü gibi 4. Yönerge, Üye Devletlere yenileme maliyeti üzerinden değerlendirme yapılabilmesi konusunda yetki vermiştir. Bu doğrultuda Üye Devletler, işletmelerine ya stoklar ve maddi duran varlıklara yenileme maliyetini uygulayabilmelerine, veya finansal tablolarındaki tüm kalemler üzerindeki enflasyon etkisini giderecek diğer değerlendirme yöntemlerini kullanabilmelerine izin verebilecek veya bunları tüm veya bir kısım işletmelerinden isteyebileceklerdir.

TMS ise varlıkların maliyet bedelleriyle kayıtlara alınmasını istemiş, enflasyonun finansal tablolar üzerine etkisini giderme yönünde bir düzenleme getirmemiştir. Bununla birlikte VUK'nun Mükerrer 298. Maddesi, bilanço'ya dahil, amortisman'a tabi maddi duran varlıklar ile bunların birikmiş amortismanlarının, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan oranda arttırılarak, yeniden değerienebileceğini belirtmiştir. Düzenleme ile duran varlıklardan amortisman'a tabi olmayan maddi duran varlıklar ile, maddi olmayan duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar, uzun vadeli alacaklar ile dönen varlık kalemleri kapsama alınmamış, kısmi bir yeniden değerlendirme kabul edilmiştir. Ayrıca muhasebe sistemimizdeki, stok değerlendirme

²⁷ 4. Yönerge, md.33, f.1-a,b,c.

²⁸ 4. Yönerge, md.33, f.2-a.

²⁹ 4. Yönerge, md.33, f.2-b,c.

yöntemlerinden LİFO yönteminin uygulanabilmesi, Yenileme Fonu uygulaması ve Maliyet Artış Fonu uygulamaları da varlıkların değerlerlenmesiyle ilgili uygulamalar olarak belirtilebilir.

Yönerge'nin tanıdığı yenileme maliyeti ile değerlendirme imkanı Ülkemiz uygulamalarından mümkün değildir. Ayrıca varlıkların tamamı için de yeniden değerlendirme imkanı yoktur. VUK'na göre yapılan değerlemede ortaya çıkan farkın, Yönerge'de olduğu gibi, "Yeniden Değerleme Artış Fonu Hesabı"nda tutulması veya sermayeye aktarılması konusunda serbestlik vardır.

SPK düzenlemelerinde ise stokların değerlemesinde elde etme maliyeti veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanının seçilmesi istenmiştir³⁰. Buradan da yenileme maliyetinin kullanılamayacağı, tarihi maliyet ile piyasa fiyatından hangisi düşükse bu değerın değerlemeye esas alınacağı sonucu çıkmaktadır. Bu cari maliyetlerin uygulanması anlamında değildir. Net Gerçekleşebilir Değerin küçük olması durumunda karşılık ayrılmasını sağlar ki, bu da Yönerge ile uyumludur.

Sonuç olarak Yönerge, cari maliyetin uygulanmasına da izin vermiş ve ortaya çıkan farkın "Yeniden Değerleme Artışı" kaleminde gösterilmesini istemiş, ödenmiş sermayeye eklenmesine de imkan tanımıştır. Ancak bunların kar olarak nitelendirilmesi de engellenmiştir. VUK ise, genel fiyat endekslerine göre, sadece bilançoya kayıtlı maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin vermiş, yine farkın "Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu" kaleminde gösterilmesini istemiştir.

Parayla Ölçme Kavramı, TMS'de Muhasebe'nin Temel Kavramlarında alınmış, SPK'da olduğu gibi, muhasebe işlemlerinde ortak ölçünün ulusal para birimi olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, paranın zaman içinde değiş-

³⁰ SPK, a.g.d.,md.22.

mezliği açıkça belirtilmemiş ve paranın zaman içinde alım gücünü yitirmesinin finansal tablolara olan etkisinin giderilmesi konusunda düzenleme getirmemiştir. Bununla birlikte VUK'undaki yeniden değerlendirme çok sınırlı da olsa bu etkiyi gidermektedir. Yönerge'de bu kavram açıkça belirtilmemiştir. Sadece, 12. maddenin 2. fıkrası, 43. maddenin 1. fıkrasının 1. bendi ve 53. maddenin 1. fıkrasında ulusal para biriminden bahsedilmektedir.

6. Maliyet Esası Kavramı

TMS'de, Muhasebenin Temel Kavramları arasında sayılan bu kavram, para mevcudu, alacaklar, borçlar ve maliyetin tespiti mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç olmak üzere (bunlar itibari veya kayıtlı değerleriyle değerlendirilecektir), işletmenin varlıkları ve hizmetlerinin muhasebeleştirilmesinde edinme maliyetlerinin esas alınacağını belirtir. Yönerge'nin 32. Maddesi de TMS gibi esas değerlendirme ölçüsünü satın alma veya üretim maliyeti olarak belirlemiştir. Maliyet bedeliyle değerlendirilecek olan kalemler ise, kuruluş ve geliştirme giderleri, duran varlıklar, finansal duran varlıklar, araştırma ve geliştirme giderleri, firma değeri (şerefiye) ve dönen varlıklar olarak sıralanmaktadır.

Maliyet bedeliyle kayıt ve değerlendirme esasen kar ölçümü nedeniyle geliştirilmiş bir değerlendirme ölçüsüdür. Bu ilkeye göre varlıklar edinme maliyetleri ile raporlanmalı, piyasa fiyatlarında yükselmeler varsa, maliyet bedeline yine sadık kalınmalıdır. Aksi halde daha satış veya kullanım gerçekleşmeden kar gerçekleşmesi olacak, bunun sonucunda da kazanılmadan kar dağıtılacaktır. İşte karın kazanılmadan dağıtılmasına engel olan şey, varlıkların en fazla edinme maliyetleriyle gösterilmeleridir.

Maliyet bedeli ayrıca dönemler arasında karın doğru olarak tesbiti için de gereklidir. Dönem maliyetlerinin ve dolayısıyla üretim maliyetlerinin doğru tesbit edilebilmesi için başlangıç maliyetinin o varlığın faydalı olduğu dönem-

lere yayılması gerekir. Bunun için de maliyet bedeli üzerinden amortisman gideri hesaplanması esası getirilmiştir.

Ülkemizdeki düzenlemelerde, maddi duran varlıklar için Normal veya Azalan Bakiyeler yöntemlerine göre amortisman benimsenmiştir. Ekonomik ve teknik amortisman ayrılması daha önce belirtildiği gibi, Maliye Bakanlığı'nın iznine bağlanmıştır. Varlıkların maliyet değerlerinde meydana gelen düşüşler için ise karşılık ayrılması zorunludur. Ülkemizde varlıklarda meydana gelen değer düşüşleri aktif hesap karşılıklarıyla giderilirken, Yönerge bu manadaki değer düşüşlerini değer düzeltimi yoluyla hesaplara almaktadır. Bu yüzden Ülkemizdeki karşılık kavramı ile Yönerge'ki karşılık kavramı farklıdır. Yönerge'de varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşleri amortisman benzer usullerle yani değer düzeltimleri ile sağlanmaktadır.

Ülkemizde karşılıkların ve varlıklarla ilgili ayrılan amortismanların ilgili varlık gruplarının altında indirim unsuru olarak yer alması istenirken, Yönerge, birikmiş amortismanların ya Ülkemizde olduğu gibi, bilançoda açıkça indirim unsuru olarak görünmesi veya dipnotlarda verilmesini istemiştir³¹.

Yönerge'nin 38. maddesi'nde, maddi duran varlıklar ile ilk madde ve malzemenin değerleri ve miktarlarının yıldan yıla farklılık göstermemesi ve varlıklar içerisinde pek önemli olmaması durumunda, bunların varlıklar içinde sabit bir değerle bilançoya alınabileceği hükme bağlanmıştır. Yine TMS'den farklı olarak; Yönerge'nin 60. maddesinde, yatırım şirketlerine, diğer şirketlerden farklı olarak yatırımlarını piyasa fiyatına göre değerlendirme imkanı sağlanmaktadır. Ayrıca Yönerge'den farklı olarak, TMS'de alacak ve borç senetlerine reeskont uygulanması öngörülmüştür. Ülkemizde borç ve alacak senetlerinde vade farkından dolayı, değişilen mal, hizmet veya borcun tutarı ile senetlerin üzerindeki değerler farklıdır. Bu amaçla senetli borç ve alacaklar ile Ülkemizde senet gibi kullanılan çeklere reeskont işlemi uygulan-

³¹ 4. Yönerge, md.15, f.3-a.

makta ve bunlar bilanço gününde işletme için ifade ettikleri değerleri ile kayıtları alınmaktadır. Yönerge'de ise böyle bir uygulama zikredilmemiştir. Bununla birlikte varlıklarda ve borçlarda değer düzeltilmesi Ülkemizde uygulanmak zorunda olan borç ve alacak senetlerindeki reeskont uygulamasını da kapsamaktadır.

Yönerge, borçların değerlemesiyle ilgili olarak, borcun vadesinde ödenecek tutarının, alınan borç tutarından fazla olduğu durumlarda, bu farkın bilançoda veya eklerinde ayrıca belirtileceği ve en geç borcun ödenme tarihinde amorti edilmesi gerektiğini belirtmektedir³².

Sonuç olarak, TMS ve Yönerge temel değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedelini seçmesine rağmen, Yönerge, diğer değerlendirme yöntemlerine de müsaade etmiştir. Bununla birlikte, TMS ve SPK alacak ve borç senetlerine (ve vadeli çeklere) reeskont uygulanmasını öngörürken, Yönerge borç senetlerinin alınan borç tutarıyla kaydedilmesini, eğer ödenecek tutar alınan borçtan fazla ise bunun ayrıca belirtilip amorti edilebilmesine imkan sağlamıştır.

2.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

TMS'de, Muhasebenin Temel Kavramları içinde sayılan bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan, usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder. Ayrıca TMS'de, daha önce açıklandığı gibi, vergi denetimi amaçlı bir düzenleme getirildiğinden dolayı, bu kavramın içine belgelendirme de dahil edilmiş ve finansal tabloların, kullanıcıların tamamına yönelik olarak hazırlanıp, sunulması gerektiğinden bahsedilmemiştir. SPK düzenlemesinde Tarafsızlık kavramı, muhasebe bilgilerinin, finansal tablolara herke-

³² 4. Yönerge, md.41.

sin yararlanabileceği şekil ve içerikte yansıtılması gerektiği şeklinde tanımlanmıştır³³. Böylece finansal tablolar bir kısım kullanıcıların değil, tüm kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda hazırlanması sağlanmaya çalışılmıştır.

Yönerge bu kavramı açıkça almamakla birlikte, finansal tabloların işletmenin finansal durumunu resmetmesi gereği tarafsız olmayı gerektirir.

2.1.8. Tutarlılık Kavramı

İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların, birbirini izleyen dönemlerde karşılaştırılabilmesi için, işletmelerin muhasebe organizasyonları için seçtikleri muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekir. Geçerli sebeplerin olması durumunda, seçilen politikalar değiştirilebilir. Ancak bu durumda, yapılan değişiklikler ve bunların finansal tablolar üzerindeki etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

Bu kavram, TMS'de Muhasebenin Temel Kavramları arasında incelenirken; SPK'nın düzenlemesinde de aynen yerini almıştır³⁴. Ayrıca her iki düzenlemede de finansal tabloların biçimsel yapısı ve bunların düzenlenmesi ve kullanıcılara sunulması tekdüze hale getirilerek kapsama dahil tüm işletmelerin her dönem bu yapıya uymaları istenmiştir.

Yönerge'de finansal tabloların içeriği ve biçimsel yapısının bir hesap döneminden diğerine değiştirilemeyeceği, istisnai durumlarda bu ilkeden ayrılabilineceği, bu durumda bunun etkilerinin finansal tablo eklerinde belirtilmesi istenmiştir³⁵. Bununla birlikte, biçimsel yapıyla ilgili olarak, finansal tablo kalemlerinin daha detaylı alt başlıklara bölünmesi veya

³³ SPK, a.g.d., md.13.

³⁴ SPK, a.g.d., md.8.

³⁵ 4. Yönerge, md.3.

birleştirilerek yazılabilmesi gibi çeşitli esneklikler de tanınmıştır³⁶. Ayrıca, finansal tablo kalemlerinin önceki dönem ve cari dönem kalemlerinin karşılaştırılabilir nitelikte olması; bu amaçla gerekli düzeltmelerin de yapılması gerekmektedir³⁷.

Varlıkların değerlemesi, daha önce açıklandığı gibi, işletmenin durumuna uygun olarak yapılmakta, değer düzeltimleri Ülkemizdeki gibi standart oranlarda değil, varlığın değerindeki değişmeye göre yapılmaktadır. Yine stok değerlendirme yöntemlerinin seçiminde Üye Ülkelere yetki verilmiş, ancak, herhangi biri seçildikten sonra, sonraki dönemlerde de aynı yöntemin, değiştirilmeden uygulanacağı konusunda hüküm getirilmemiştir³⁸.

Sonuç olarak, Yönerge, TMS ve SPK finansal tabloların biçim ve içerik olarak dönemler arasında değiştirilmeden uygulanacağı konusunda uyuşurken, seçilen muhasebe politikalarının dönemler arasında değiştirilmeden uygulanması gerektiği konusunda uyumlu değildir. Yönerge bu konuda, Üye Devletleri veya işletmeleri, finansal tablolarının işletmenin gerçek durumunu resmetmesi gereği doğrultusunda serbest bırakmıştır. Ayrıca finansal tablolarda seçilen muhasebe politikalarının değiştirilmesinin finansal tablolar üzerine olan etkisinin de bilanço eklerinde gösterilmesini istemiştir³⁹.

2.1.9. Tam Açıklama Kavramı

Finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gereği, Tam Açıklama Kavramı olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte finansal tabloların kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek ölçüde önemli işlem ve olayların da ayrıca açıklanması gereklidir.

³⁶ 4. Yönerge, md.4,f.1,2,3.

³⁷ 4. Yönerge, md., f.4.

³⁸ 4. Yönerge, md.40, f.1.

³⁹ 4. Yönerge, md.40, f.2.

Bu kavram TMS ve SPK düzenlemelerinde aynı şekilde ele alınmış ve finansal tablolarda, alınacak kararlarda etkili olacak bilgilerin mutlaka verilmesi istenmiştir.

Tam Açıklama Kavramı, Yönerge'nin 2. Maddesinin 3. Fıkrasında, "Mali Tablolar, şirketin fiili varlıkları, finans ve karlılık durumuna uygun resim (klişe) oluştururlar" şeklinde tanımlanmıştır. Esasen Yönerge'nin yayınlanma amacı da budur. Finansal tablo kullanıcılarının kararlarında kullanacakları bilgilerin yanıltıcı olmaması ve işletmenin durumunu resmetmesi gerekir. Bu amaçla, finansal tabloların biçimsel yapısı, bunların ekleri ve bu tablolar düzenlenirken uyulması gereken değerlendirme kuralları Yönerge ile detaylı olarak düzenlenmiştir. Ayrıca Yönerge'nin 2. Maddesinin 4. Fıkrasında, finansal tabloların işletmenin durumunu resmetmesini sağlamak amacıyla, Yönerge hükümlerinin yetersiz kalması durumunda ilave diğer bilgilerin de verilmesi istenmektedir. Yine bu amaçla, Üye Ülkelere bu konuda düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır⁴⁰.

Yönerge hükümlerine uyulması işletmenin durumunun resmedilmesini engellendiği durumlarda ise, ilgili hükümlere uyulmayabilir. Ancak bu durumda, uyulmama durumu, sebebi ve bunun finansal tablolara olan etkisinin finansal tablo eklerinde ayrıca belirtilmesi de gerekmektedir⁴¹.

Yönerge'nin 4. Maddesinde ise bu ilke doğrultusunda, finansal tablolar düzenlenirken, Yönerge'de belirtilen biçimsel yapıya uyulacağı, biçimsel yapıya uygun daha detaylı alt başlıklar açılabilceği, bazı kalemlerin birleştirilerek yazılabileceği, kalemlerin dönemler arasında karşılaştırılabilmesi için gerekli düzeltmelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, Yönerge'nin 5. maddesinde, Üye Devletlerin yatırım ortaklıkları ve mali iştirak ortaklıklarına, hesaplarının ortaklığın durumunu resmetmesini sağla-

⁴⁰ 4. Yönerge, md.2, f.6.

⁴¹ 4. Yönerge, md.2, f.5.

mak için, içeriği ve biçimsel yapısı farklı özel tipte finansal tablolar öngörebilmelerine imkan sağlamıştır. Yönerge'nin 7. Maddesinde bilançonun aktif ve pasif kalemleri veya gelir tablosu gelir ve gider kalemleri arasında mahsup yapılması yasaklanmıştır. Bu madde ile ilgili kalemler arasında karşılıklı mahsuplar önlenerek, bilanço ve gelir tablosunun Tam Açıklama İlkesi doğrultusunda düzenlenmiş olması gereği vurgulanmış olmaktadır⁴²

Yine bu ilke ile ilgili olarak Yönerge'nin 13. maddesinde, bilançonun aktif yada pasif kalemlerinden birinin, bilanço kalemlerinden birden fazlasını ilgilendirdiği durumlarda, bu kalemlerin diğer kalemlerle olan ilişkisi, ya alındığı kalemin altında veya bilanço eklerinde belirtilmesi istenmiştir.

Yönerge ve TMS'nin asıl amaçları tam açıklamanın sağlanmasıdır. TMS'nin özellikle finansal tabloların biçimsel yapısı ve finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesinde Yönerge'ye göre daha fazla ayrıntıya indiğini daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Bu yüzden TMS daha fazla ayrıntıya girip, daha çok açıklama sağlamıştır. Bununla birlikte, TMS'deki finansal tablolar, fazla ayrıntıya girilmesinden dolayı uzamış, bunun için de bu finansal tabloların yanında bir de özet finansal tablolar düzenlenmesi istenmiştir. Ayrıca, TMS'de düzenlenmesi istenen ek mali tablolar da, tam açıklama doğrultusunda getirilmiş düzenlemelerdir. Bu açıdan TMS Tam Açıklama Kavramı'na fazla önem verirken, muhasebenin yükünü artırmış, spesifik finansal tablo kullanıcılarının da ihtiyaçlarını dikkate almış ve onlar için de açıklamalar sağlamıştır. Bu da finansal tabloların anlaşılabilirlik ve özet olma özelliklerinin kaybolmasına sebep olmuştur. Yönerge ise tam açıklamaya önem vermekle birlikte, TMS'nin yaptığı gibi fazla ayrıntıya girerek finansal tabloların uzamasına sebep olmamıştır. Yönerge, kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda gerekli olan bilgilerin açıklanmasını sağlamış ve bunu da özet ve kısa finansal tablolarla yapmıştır.

⁴² AKDOĞAN, Nalan: "Dördüncü Yönerge'nin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri içinde, Der.ÇAKICI, Latif; 20-24 Nisan 1991, GİRNE, s.15.

TMS banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıklarını kapsam dışı bırakmış, diğer tüm işletmelerin hesaplarını ve finansal tablolarını tekdüze düzenlemelerini istemiştir. Bu yüzden bir turizm işletmesiyle, sanayi işletmesinin düzenleyeceği finansal tablolar biçimsel olarak aynıdır. Bu şekliyle TMS, işletmelerden bunların sektörleri veya özel durumları dikkate alınmadan, tekdüze finansal tablolar istemektedir. Oysa Yönerge, finansal tablolardaki Arap rakamlarıyla belirtilen kalemlerin içeriği ve terminolojisinin, teşebbüsün özel durumunun gerektirmesi halinde, daha değişik biçimlere uyarlanabileceğini belirtmektedir. Ayrıca Üye Devletlere belli bir ekonomik sektöre dahil teşebbüsler için bu tür uyarlamalar yapma zorunluluğu getirme yetkisi de verilmiştir⁴³. Ayrıca Yönerge'nin önerdiği gelir tablolarından ikisi ticaret işletmelerine yönelik, Satış Maliyeti Esasına göre; ikisi ise üretim işletmelerine yönelik Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenmiş gelir tablolarıdır. Yönerge'nin 5. Maddesinde ise Üye Devletlere yatırım ortaklıkları ve mali iştirak ortaklıklarına işletmenin durumunu resmetmesini sağlayacak içeriği ve biçimsel yapısı farklı özel finansal tablo formları getirme yetkisi verilmiştir.

Yönerge ve TMS tam açıklamayla ilgili olarak, öncelikle, finansal tabloları şekil açısından düzenlemiştir. Bununla birlikte, değerlendirme ilkeleriyle de bunların içinin nasıl doldurulacağı düzenlenmiştir. TMS daha ileri giderek, ek mali tabloların düzenlenmesini de istemiştir. Yönerge, bu tabloların denetlenip, yayınlanmasını da düzenleyerek, bunların ilgililere ulaştırılması hususunu da Üye Ülkelerde uyumlaştırmıştır. Oysa TMS, denetimin Maliye Bakanlığı tarafından yapılacağını belirtmiş, finansal tabloların kullanıcılarına ulaştırılması konusunu ise düzenlememiştir. Ayrıca TMS tam açıklamaya Yönerge'den fazla önem vermiş, ancak işletmelerin ekonomik ve sektörel durumlarını dikkate almadan, tüm işletmeler için tekdüze muhasebe sistemi ve finansal tablolar öngörmüştür.

⁴³ 4. Yönerge, md.4, f.2.

2.1.10. İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık Kavramı, belirsizlik söz konusu olan muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını, olumlu beklentilerin gerçekleşme dönemine kadar kayda alınmamasına karşılık, olumsuz beklentilerin ortaya çıktıkları dönem kayıtlara yansıtılmasını ifade eder⁴⁴. Bu kavram, işletmelerin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması ve gerçekleşmemiş karların kayda alınarak işletmenin durumunun olduğundan iyi gösterilmesini engellemek amacıyla getirilmiştir. İhtiyatlılık İlkesi, TMS'de Muhasebe'nin Temel Kavramlarında, SPK'da⁴⁵ ve Yönerge'de⁴⁶ açıkça belirtilmiştir.

Kavram gereği, gerçekleşmemiş gelirler kayda alınmaz. Faiz gibi gelirlerde ise faizin o döneme ait kısmının tahakkuk hesaplarına alınması gereklidir. Bununla birlikte tahakkuk hesapları, daha önce belirtildiği gibi, TMS ve Yönerge'de farklı düzenlenmiştir.

TMS'de İhtiyatlılık Kavramı gereği, varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşlerle ilgili olarak uygun karşılıkların ayrılması istenmiştir. Yönerge ise, karşılıkları sadece, içinde bulunulan mali yıla veya daha önceki dönemlere ait, nitelikleri kesinlikle belli olan, bilanço tarihinde meydana gelmeleri olası yada kesin olan, ancak tutarları veya meydana gelme zamanları kesin olarak belirlenemeyen borç ve giderler için kullanmıştır. Varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşler ile ilgili olarak da değer düzeltimini öngörmüştür⁴⁷. Yönerge'de kullanım süreleri sınırlı olan duran varlıkların üretim veya maliyet bedelleri, değer düzeltmeleri yoluyla duran varlıkların kullanım sürelerinde, sistematik olarak dağıtılması istenmiştir⁴⁸. Bununla birlikte, işletmenin mali duran varlıklarında ve diğer duran

⁴⁴ BÜYÜKMİRZA, Kamil: "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standartları", Standart, Özel Sayı, S.17, 1989, s.69.

⁴⁵ SPK, a.g.d., md.9.

⁴⁶ 4. Yönerge, md.31, f.1-c.

⁴⁷ 4. Yönerge, md.20, f.1,2,3.

⁴⁸ 4. Yönerge, md.35, f.1-b.

varlıklarında sürekli bir değer düşüşü söz konusu ise bunların değerlemesinde bilanço tarihindeki en düşük değerinin esas alınacağı, bu değer düzeltimlerinin gelir tablosuna yansıtılması, gelir tablosunda ayrı gösterilmedikleri takdirde ise finansal tablo eklerinde ayrıca açıklanmaları istenmiştir⁴⁹. Ayrıca Üye Devletlere, yatırım ortaklıklarının yatırımlarına ilişkin değer düzeltimlerini, öz sermayelerinden doğrudan mahsup edebilme imkanı tanıma yetkisi verilmekte ve ortaklıkların bu tutarın bilançonun pasifinde ayrı olarak göstermesini istemektedir⁵⁰. Bununla birlikte, yakın bir gelecekte değer dalgalanmalarından ötürü, dönen varlıkların değerlerinde düşüşler olacağı hususunda makul değerlendirmelerin olduğu durumlarda dönen varlıklarda da değer düzeltimine gidilebileceği belirtilmiştir. Ancak bunların tutarları ve yapılış sebeplerinin, ayrıca finansal tablo eklerinde açıklanması istenmiştir⁵¹.

Yönerge'nin değer düzeltimleri konusunda özellikle üzerinde durduğu konu, varlıkların bilanço günündeki en düşük değerleriyle kayıtlara alınmasıdır. Ülkemizde ise, duran varlıkların amortisman ve tükenme payları sistemli bir biçimde dönemlere dağıtılır ve bunların birikmiş tutarları, ilgili varlık gruplarının altında indirim kalemi olarak yer alır. Bununla birlikte, daha önce bahsedilen, Yönerge'nin imkan tanıdığı ekonomik ve teknik amortisman ayrılabilmesi ve bunların finansal tablolarda yer alması mümkün değildir. SPK düzenlemelerinde ise Yönerge'ye benzer ancak, sınırlı bir yeniden değerlendirme öngörmektedir.

⁴⁹ 4. Yönerge, md.35, f.1-c.

⁵⁰ 4. Yönerge, md.36.

⁵¹ 4. Yönerge, md.39, f.1-c.

Ayrılan amortisman (değer düzeltimi) veya karşılıkların olması gerekenden daha fazla miktarda ayrılması durumunda gizli yedekler oluşur. İşletmelerin varlıkların değerlemesinde ve değer düşüşlerinin hesaplara aktarılmasında gizli yedekler oluşturmaları Yönerge, TMS ve SPK düzenlemelerinde yasaklanmıştır.

Sonuç olarak, Yönerge varlıkların değerlerinin düzeltilmesinde TMS'den farklı düzenleme yapmıştır. Ülkemizde varlıkların değer düzeltimi ile ilgili olarak karşılıklar kullanılırken, Yönerge varlıkların değer düzeltiminde karşılıkların kullanılmasını yasaklamıştır. Ayrıca TMS'de varlıkların değerlemesiyle ilgili olarak, aktif hesap karşılığı ayrılması konusunda genel kural getirmesine rağmen, varlıklardan sadece alacaklar, stoklar, hisse senetleri ve tahvillere değer düşüş karşılığı ayrılabilir. Yine Yönerge, enflasyonun etkisini gideren tüm yöntemlere izin verirken, Ülkemizde Maliye Bakanlığı denetiminde kısmi bir yeniden değerlendirme yapılabilmektedir.

2.1.11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik Kavramı, finansal olay ve hesap kalemlerinin finansal tablolara alınması için bunların alınacak karar ve yapılacak değerlendirmeleri etkileyebilecek düzeyde olması gerektiğini ifade eder.

TMS ve SPK bu kavramı aynen almıştır. Yönerge ise kavramı açıkça belirtmemekle birlikte, bu doğrultuda yapılacakları sıralamıştır. Yönerge'nin 4. Maddesinde, finansal tabloların biçimsel yapısının düzenlemelerdeki sıra ve şekilde olması gerektiği belirtilmiştir. Yine aynı maddede tam açıklama açısından önemli olmayan kalemlerin birleştirilebileceği, verilerin dönemler arasında karşılaştırılabilir olması için gereken düzenlemelerin yapılması gerektiği ve birleştirme ve finansal tabloların karşılaştırılabilir olması için yapılan düzenlemelere ilişkin bilgilerin finansal tabloların eklerinde verilmesi istenmiştir.

TMS ve SPK düzenlemelerinde de bazı finansal tablo kalemlerinin birleştirilerek, özet finansal tabloların düzenlenmesi istenmiştir. Ancak Yönerge’de, finansal tablo kalemlerinin birleştirilerek yazılmasıyla elde edilen kısa şekilli finansal tablolar yanında, ayrıca normal finansal tabloların da düzenlenmesi istenmemektedir. Yönerge’de kısa şekilli finansal tablolar normal finansal tablolara alternatif olmaktadır. Yani birini düzenlenmesi halinde diğ erinin düzenlenmesi gerekmemektedir. Oysa TMS ve SPK hem normal, hem de özet finansal tabloların düzenlenmesini istemektedir.

Yönerge, bu şekilde tam açıklama açısından önemli kalemlerin finansal tablolarda yer almasını sağlamıştır. Ayrıca, tam açıklamanın sağlanması yönünde bazı finansal tablo kalemlerinin birleştirilerek, daha kısa şekilli finansal tablolar düzenlenebilmesine imkan sağlamıştır. Böylece Önemlilik Kavramı doğrultusunda gerekli düzenlemeleri getirerek, kolay anlaşılır finansal tablolar önermiştir. TMS ve SPK ise, önemli kalemlerin finansal tablolarda yer alması hususunda düzenlemeler yaparken, kolay anlaşılabilirliği sağlamak için düzenlenmesi gerekli finansal tablolar yanında bir de özet finansal tabloların düzenlenmesini öngörmüştür. Ayrıca SPK ve TMS’de düzenlenmesi öngörülen ek finansal tablolar da tam açıklama ve önemlilik kavramları doğrultusunda getirilmiştir. Diğer taraftan, TMS ve SPK’nın finansal tablolarda detaya inmesi, finansal tabloların uzamasına ve özet olma ve kolay anlaşılabilirlik özelliklerinin kısmen de olsa kaybolmasına sebep olmuştur. Bununla birlikte, uzayan finansal tablolarda, kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek düzeydeki bilgilerin de yer alması bu kavramın zedelenmesine sebep olmuştur.

2.1.12. Özün Önceliği Kavramı

Özün Önceliği Kavramı işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirilmelerin yapılmasında, biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder. Bir varlığın veya borcun hukuki

niteliğinden çok işletmede kullanım amacı yani, ekonomik niteliğinin dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda gösterilmesi esastır. Örneğin, kanunen çeklerde vade yoktur ve çekler, görüldüğünde ödenmesi gereken kıymetli evraktır. Ülkemizdeki uygulamalarda ise çeklere vade yazılmakta ve böylece çekler borç veya alacak senedi özelliği kazanmaktadır. Bu yüzden vadeli çeklerin, bu kavram gereği, borç veya alacak senetlerine alınması ve bunlara TMS hükümleri çerçevesinde reeskont işlemi yapılması gerekli olmaktadır.

Özün Önceliğine bir başka örnek ise, satış amacıyla elde tutulan taşıt aracı, arsa, arazi, demirbaş gibi uzun yıllar kullanılabilecek varlık unsurlarının duran varlıklar içinde değil de, dönen varlıklar içinde gösterilmesi olabilir.

Bu husus TMS'de ayrıca belirtilmiş ve uygulamalara yön vermiştir. Yönerge'de ise bu konuda açık bir madde yer almamaktadır. Ancak sadece aktiflerde duran-dönen varlık ayrımının nasıl yapılacağına ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu maddeye göre; "varlıkların duran veya dönen varlıklarla ilişkilendirilmesinde onların kullanım amaçları ölçü olur"⁵². Bu ifadeden çıkan sonuca göre, Yönerge ve TMS'nin bu gruplandırmada seçtikleri kriterler farklıdır. Yönerge, varlıkların kullanım amaçlarını esas alırken, TMS bunların normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmesi ile ilgilenmektedir. Ayrıca faaliyet dönemi içinde işletmeden çıkarılacak olan duran varlıkların, dönen varlıklara alınması istenmektedir. Ayrıca TMS, alacak ve borçlarla ilgili olarak da vadeleri bir yılın altına inen veya normal faaliyet döneminde tahsil edilecek veya ödenecek olanların, uzun vadeli alacak ve borç gruplarından, kısa vadeli alacak ve borç gruplarına alınmasını istemiştir. Tüm bu işlemlerin ise muhasebe kayıtları vasıtasıyla yapılması gerekir. Çünkü, TMS'de hesaplar vadelerine göre gruplandırılmış ve finansal tablolar hesapların devamı

banka kredisinin kısa vadeli borçlar grubuna alınabilmesi için, muhasebe kayıtlarında "300 Banka Kredileri Hesabı"nın borçlandırılması, "400 Banka Kredileri Hesabı"nın da alacaklandırılması gerekir.

Yönerge ise bu konuda, daha önce belirtildiği gibi, alacak ve borçlardan, vadeleri bir yılın üstünde olanların ayrı bilanço gruplarında değil de, aynı grupta ilgili kalemin altında ayrıca belirtilmesini isteyerek, TMS'nin finansal tablolarda ayrı gruplar kullanarak sağladığı açıklamayı, finansal tabloların düzenlenmesi sırasında kalemlerin altında belirterek, daha kısa yoldan sağlamıştır.

TMS ve Yönerge ilgili kavram doğrultusunda hükümler getirmiştir. Bununla birlikte, TMS ve SPK'nın varlık ve kaynakların finansal tablolardaki sıralanışını muhasebe kayıtlarına dayandırmıştır. Bu da finansal tabloların uzamasına ve kolay anlaşılabilirlik ve özet olma özelliklerinin kısmen de olsa ortadan kalkmasına sebep olmuştur.

2.1.13.Kolay Anlaşılabilirlik ve Özet Olma Kavramı

Finansal tabloların esas itibarıyla işletme dışı kullanıcılar için düzenlendiği daha önceki açıklamalarımızda belirtilmişti. Bu kullanıcılar, işletmenin genel durumunu gösteren, kolay anlaşılabilir ve özet bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu ihtiyaçları ise sistemli bir şekilde düzenlenmiş, ayrıntıya kaçmayan, işletmenin kuşbakışı durumunu gösteren finansal tablolarla karşılanır. Bu amaçla Yönerge, finansal tabloların açık ve panoromik olarak anlaşılabilir nitelikte düzenlenmesini istemiştir⁵³.

Ayrıca Yönerge'nin küçük ve orta büyüklükteki ortaklıklara tanıdığı, finansal tablo kalemleri birleştirilerek oluşturulan kısa şekilli finansal tabloları

⁵³ 4. Yönerge, md.2, f.2.

düzenleme esnekliği⁵⁴ de, finansal tabloların kolay anlaşılabilirliğinin artırılmasına yönelik bir düzenlemedir. Yönerge, bu şekilde bir taraftan, finansal tabloların işletmenin ekonomik ve finansal durumunu resmetmesini sağlarken, diğer taraftan da bu tabloların kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda özet ve kolay anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesini sağlamaya yönelik düzenlemeler getirmiştir.

TMS daha önce belirtildiği gibi, finansal tablo kullanıcılarından biri olan devletin, vergi alacaklısı sıfatıyla, kendi bilgi ihtiyacı ve vergi denetimini kolaylaştırma yönünde yapılmış bir düzenlemedir. Bu amaçla, bulundukları sektör veya işletmenin özel durumları dikkate alınmadan tüm işletmeler için tekdüzen muhasebe sistemi ve buna bağlı olarak da tekdüzen finansal tablolar öngörülmüştür. Ayrıca Tam Açıklama İlkesi doğrultusunda fazla ayrıntıya girilmiş, finansal tablolar kolay anlaşılabilirliklerini nisbeten yitirmişlerdir. Bu şekilde kullanıcıların bir bakışta anlayabilecekleri, özet finansal tablolar yerine teferruatlı bilgiler içeren, ayrıca çözümlemeler gerektiren, örneğin bir bakışta ticari alacaklar ve borçların görülemeyeceği finansal tablolar ortaya çıkmıştır. Böylece kamuyu aydınlatması ve bilgilendirmesi düşünülen finansal tablolar, Ülkemizde vergi denetimi amaçlı tablolara dönüşmüştür. Diğer taraftan, bu şekilde ayrıntılı düzenlenen finansal tabloların yanında ayrıca düzenlenen özet bilanço ve gelir tabloları da anlaşılabilir ve özet bilgiler vermesine rağmen, muhasebenin yükünü de artırmaktadır. Ayrıca, TMS’de bu tabloların bağımsız dış denetime tabi tutulması ve kullanıcılarına ulaştırılmasının düzenlenmediği de göz önüne alınırsa, TMS’nin finansal tablo kullanıcıları veya kamuya yönelik olarak getirilmiş bir düzenleme olmadığı bir kez daha anlaşılmaktadır. Bu yüzden, Yönerge kullanıcı ihtiyaçlarına yönelik olarak, finansal tabloların, açık, kolay anlaşılabilir ve özet olmasına dikkat ederken, TMS Maliye Bakanlığı’nın bilgi ihtiyacı ve vergi denetimi amaçları doğrultusunda, ayrıntılı bilgiler içeren finansal tablolar öngörmüştür.

⁵⁴ 4. Yönerge, md.11 ve md.27.

2.1.14. Özdeşlik Kavramı

İşletmenin sürekli olan ömrü dönemsellik ilkesi gereği, belirli zaman dilimlerine bölünmüştür. Bu çerçevede işletmenin o döneme ait gelirleri, o dönemin giderleriyle karşılaştırılarak, dönemin faaliyet sonucuna ulaşılır. Finansal tablolar, birbirinin devamıdır. Yani işletmenin varlıkları ve kaynakları bir önceki işletme bilançosundan alınır. İşletmenin dönem başındaki durumu bir önceki dönemin sonundaki durumuyla aynıdır. Çünkü hesaplar kapatıldıktan sonra ertesi gün yine aynı değerler üzerinden açılır. Bu yüzden işletmenin önceki dönemdeki kapanış bilançosu ile o dönemin açılış bilançosu özdeştir. Yani iki bilânçoda da aynı kalemler, aynı değerlerle yer almak zorundadır.

Bu kavram Yönerge’de açıkça ifade edilmektedir⁵⁵. TMS ve SPK ‘da ise bu kavramdan bahsedilmemiştir. Ancak bu kavramın düzenlemelerde yer almaması geçerli olmadığı anlamına gelmez. Bu husus açıkça herhangi bir maddede belirtilmemekle beraber, dönem kavramının kabulü ile bu kavram zımnen esas kabul edilmiştir⁵⁶. İşletmenin kapanış bilançosu ve açılış bilançosunun düzenlenmesi arasında işlem yapılabilecek zaman aralığı yoktur. Dolayısıyla, her hangi bir işlemin muhasebe dışında kalması mümkün değildir. Ayrıca, dönem sonunda işletmenin faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla sadece hesaplar kapatılıp açılmakta ve bu kapanış ve açılış bilançoları bu amaçla düzenlenmektedir. Hesaplar yeni dönemde kapandıkları değerleri ile açılmak zorunda olduklarından işletmenin bir dönem sonundaki bilançosu ile sonraki dönem başındaki bilançolarının özdeş olması zorunludur. Aksini düşünmek, zaten muhasebeye, dolayısıyla finansal tablolara güveni ortadan kaldırır.

⁵⁵ 4. Yönerge, md.31, f.1-f.

⁵⁶ SOLAŞ, Çiğdem: Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Muhasebe Armanizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması, İİTİA. İşletme Fakültesi, İstanbul Kantitatif Araştırmalar Enstitüsü Yayın no: 82-1, İstanbul, 1982, s.20.

2.2. Finansal Tablo Düzenleme İlkeleri Açısından Karşılaştırma

Yönerge'de birbirinden farklı dört bilanço ve sekiz gelir tablosu formu önerilmiş, bunlar arasında seçim yapma yetkisi Üye Devletlere bırakılmıştır. Ayrıca Üye Devletler, bu konudaki seçim hakkını ortaklıklara da bırakabilirler. Oysa TMS ve SPK'da tekdüzen finansal tablolar öngörülmüştür.

Yönerge, bazı özellikli finansal tablo kalemleriyle ilgili olarak, özel hükümler getirmiş, değerlendirme kurallarına da ayrı bir bölüm ayırmıştır. TMS ise, gelir tablosu ve bilanço düzenleme ilkelerini ayrı ele almış, bilanço ilkelerini ise varlıklara, yabancı kaynaklara ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olarak alt bölümlerde incelenmiştir. Bununla birlikte TMS, bilanço ve gelir tablosu düzenleme kurallarını da ayrıca düzenlemiştir.

Finansal tabloların düzenlenmesiyle ilgili ilkeler incelendiğinde, Yönerge ve TMS düzenlemeleri arasında bazı farklar ortaya çıkmaktadır. Bunlar;

- a. Varlık unsurların bölümlenmesi,
- b. Dönem kar-zararı yerine bilanço kar-zararının kullanılabilmesi,
- c. Karın kaynakları
- d. Vergi borçlarının gösterilişi açısından ortaya çıkan farklılıklardır.

2.2.1. Varlık Unsurlarının Gruplandırılması Açısından

Yönerge'de, varlık unsurlarının dönen varlık veya duran varlık olarak gruplandırılmasında, bunların kullanım amaçlarının esas alınmasını istenmiş ve duran varlıklar, işletmede devamlı olarak kullanılmak üzere edinilen varlıklar olarak tanımlanmıştır⁵⁷. TMS'de ise bir yıl veya normal faaliyet döneminde paraya dönüşecek varlıklar dönen varlıklar; bu süre içinde paraya dönüşmeyip, bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılacak

⁵⁷ 4. Yönerge, md.15, f.1-2.

olan varlıklar ise duran varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca, bilanço gününde vadeleri bir yılın altına inen duran varlıkların, dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılması istenmiştir⁵⁸.

TMS ve Yönerge'nin varlıkların gruplandırılmasında farklı kriterler alması bir uyumsuzluk sebebi sayılabılır. Ancak TMS genel kural olarak bir yıl içinde paraya dönüşecek varlıkların dönen varlıklar, diğerlerinin ise duran varlıklar arasında gösterilmesini istemiştir. Paraya dönüşme kavramı, varlıkların tamamı için aktiften çıkma anlamı taşımamaktadır. Şöyle ki; hammadde stokları imalata gönderilerek aktiften ayrılır ve mamul madde olarak tekrar aktifte yerini alır. Ayrıca aktifleştirilen giderlerin, diğer dönen varlıklar ve diğer duran varlıklar gruplarında yer alan hesapların aktiften ayrılması paraya dönüşme şeklinde olmaz. Ayrıca bir yıl veya normal faaliyet dönemi şeklinde bir süre sınırlandırılması yapılması ve aktifte kalacakları süreleri bir yılın altına inen duran varlıkların, dönen varlıklara (muhasabe kayıtları vasıtasıyla) alınmasının istenmesi de muhasabe işlemlerinin ve bilançonun uzamasına sebep olmuştur. Böylece, TMS bilançosunda aynı hesapları kapsayan, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları, Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları, Diğer Dönen Varlıklar ve Diğer Duran Varlıklar grupları yer almıştır. Böylece de bilanço uzamış, işletmenin genel durumunu bir bakışta gösterme yeteneği zedelenmiştir.

Yönerge'de ise varlıklar kullanım amaçlarına göre gruplandırılarak, daha kısa şekilli bilanço elde edilmiştir. Ortaklıkların başka ortaklıklara yaptıkları yatırımları TMS'dekine benzer şekilde hem duran, hem de dönen varlıklarda izlenmiş, alacaklar dönen varlıklarda alınmış ve vadeleri bir yıldan uzun olanların ayrıca belirtilmesi istenmiştir. Stoklar ve tahakkuklar, dönen varlıklarda izlenmiştir. Ayrıca, nitelik itibarıyla aktif olmayan, kuruluş giderleri, varlıklardan ayrı bir grupta gösterilebileceği gibi, maddi olmayan

⁵⁸ TMS, Varlıklara İlişkin İlkeler, f.2.

duran varlıkların ilk kalemi olarak da alınabilecektir. Yine, ortakların işletmeye sermaye koyma borcunu gösteren, ödenmemiş sermayenin aktifin ilk kalemi olarak veya duran varlıklar grubunda alacaklar arasında gösterilebilmesi konusunda esneklik sağlanmıştır. Yönerge bu şekilde daha kısa şekilli bilanço elde etmiştir. Bununla birlikte, Yönerge'nin belli büyüklüğün altındaki ortaklıklara tanıdığı finansal tablo kalemlerinin birleştirilmesiyle elde edilen kısa şekilli finansal tablolar da düşünülürse, Yönerge'nin finansal tablolarda yer alacak bilgilerin özet ve kolay anlaşılır bilgiler olması konusundaki hassasiyeti daha iyi anlaşılmaktadır.

TMS'de finansal tablolardan özet ve kolay anlaşılır bilgilerin alınabilmesi amacıyla, finansal tabloların yanında bir de özet finansal tablolar düzenleme zorunluluğu getirdiğini daha önce belirtmiştik. Yönerge ise belli büyüklüğün altındaki işletmelerin normal finansal tablolar düzenlemeyip, daha kısa şekilli finansal tablolar düzenleyebilmelerine imkan sağlamıştır.

2.2.2. Bilançoda Dönem Kar-Zararı Veya Bilanço Kar-Zararının Gösterilebilmesi Açısından

Yönerge'ye göre Üye Devletler, bilanço ve gelir tablosunun karın dağıtımını veya zararın tabi tutulacağı işlemi içerecek şekilde düzenlenmesini öngörebilirler veya işletmelere bu konuda izin verebilirler. Bilanço karı veya zararı ile dönem karı veya zararı farklı kavramlardır. Dönem kar-zararı işletmenin o dönemdeki sonuçlarını kapsarken, bilanço kar-zararı işletmenin daha önceki dönem sonuçlarını da kapsar. Bilanço kar-zararı şematik olarak şu şekilde gösterilebilir⁵⁹:

⁵⁹ KAVAT, Hasan: Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri, G.Ü.İ.İ.B.F., Çeşme, Mayıs 1994, s.4.

	Dönem Karı / Zararı
+ / -	Devreden Kar / Zarar
+	Sermaye Yedeklerinden Kullanım
+	Kar Yedeklerinden Kullanım
-	Kar Yedeklerine İlave

Bilanço Karı / Zararı

Bilançoda dönem kar-zararı kalemiyle yetinilmeyip, bilânço kar-zararının da gösterilebilmesi işletmenin önceki dönem sonuçlarını ve işletmenin bu dönemdeki faaliyetlerinin önceki dönemdeki sonuçlarına olan etkisini göstermesi bakımından önemlidir. Böylece işletmenin durumunun daha iyi açıklanması sağlanmaktadır.

2.2.3. Karın Kaynaklarına Bakış Açısından

Gelir tablosu salt kardan çok karın kaynaklarını gösteren bir tablodur. İşletmenin karı veya zararının kaynakları;

- a) İşletmenin ana faaliyet konusu ile aynı olan faaliyetlerden,
- b) İşletmenin ana faaliyet konusu ile aynı olmayan diğer olağan faaliyetlerden,
- c) İşletmenin olağan dışı faaliyetleri ve tekrarı beklenmeyen ve tablonun ilgili olduğu dönemin faaliyetleriyle ilgili olan, ancak ilgili dönemde tesbit edilemeyen faaliyetlerden oluşur.

Bu açıdan bakıldığında, TMS'nin bu yapılan üçlü sınıflamaya tam sadık kaldığı, oysa Yönerge'de yukarıda "b" şıkında belirtilen kar kaynakla-

rınınin daha detaylı ele alındığı görülmektedir. Çünkü Yönerge gelir tablosunda;

- Diğer Faaliyet Gelirleri
 - İştirak Gelirleri
 - Bağlı Ortaklıklardan Sağlanan Gelirler
 - Diğer Mali Duran varlıklar ve Bunlardan Olan Alacaklardan Sağlanan Gelirler
 - Diğer Faiz Gelirleri
- kalemleri ayrıca yer almaktadır.

Yönerge'de işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler, olağan gelirler ve olağan dışı gelirler olarak bölümlenmiştir. İşletmenin esas faaliyet sonucu ile diğer faaliyetleri sonucu birleştirilerek, olağan faaliyet sonucu olarak ele alınmıştır. Olağan dışı gelir ve giderler ise işletmenin olağan faaliyetleri sonucundan ayrı olarak değerlendirilmiştir. Yani karın kaynağı iki ana bölümden oluşmaktadır.

TMS'deki gelir tablosunda karın kaynakları yine Yönergedeki gibi, olağan ve olağan dışı faaliyet sonucu olmak üzere ikiye bölünmüştür. Bununla birlikte olağan faaliyet sonucu, ana faaliyetler sonucu ve ana faaliyet konusunun dışındaki faaliyetler sonucu olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının özellikle potansiyel yatırımcıların ilgilendiği konu, işletmenin açıkladığı olağan faaliyet sonucunun daha sonraki dönemlerde de elde edip edemeyeceğidir. Bu sonucun bir kısmının esas faaliyet konusu işlemler dışındaki olağan faaliyetlerden elde edilmesi, onun daha sonra da elde edilmesini engellemez. Ancak olağanüstü faaliyetler sonucu ileride devam etmesi beklenmeyen bir sonuçtur. Bu yönüyle, Yönerge'de finansal tablo kullanıcılarını yanıltıcı bir raporlama söz konusu değildir. Diğer taraftan, TMS'deki gelir tablosunda ana faaliyet konusu ile

aynı olan, olağan faaliyet sonucu ile diğer faaliyetlerden olağan faaliyet sonucunun ayrı gösterilmesi daha fazla açıklama sağlamış, bununla birlikte gelir tablosunun uzamasına sebep olmuştur.

2.2.4. Vergi Borçlarının Finansal Tablolarda İzlenmesi Açısından

Yönerge'de olağan faaliyet karı üzerinden hesaplanan vergiler ile olağanüstü faaliyet karı üzerinde hesaplanan vergiler ayrı gösterilmektedir. Ayrıca her iki gruba da girmeyen vergiler diğer vergiler başlığı altında incelenmektedir. Buna bağlı olarak da vergiden sonraki olağan faaliyet kar-zararı ve olağan dışı faaliyet kar-zararları gelir tablosunda açıkça görülmektedir.

TMS'de öngörülen gelir tablosu tipinde ise, karın kaynakları olağan, olağan dışı olarak belirlenmiş ve bunlara ilişkin vergilerin gelir tablosunda yada bunların dipnotlarında ayrıca belirtilmesi istenmemiştir. Bu husus Tam Açıklama İlkesiyle çelişmektedir. Ancak Yönerge'nin 30. Maddesinde, Üye Devletlerin olağan ve olağan dışı faaliyet karlarına ilişkin vergilerin birleştirilerek tek kalem halinde yer almasına izin verebileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte yine aynı maddede diğer (her iki vergi kalemine de girmeyen) vergiler kaleminin de ayrıca belirtilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Yine Yönerge'nin 30. Maddesinde yukarıda bahsedilen birleştirme işlemi yapılırsa bile olağan faaliyet karına ilişkin vergilerle olağan dışı faaliyet karına ilişkin vergilerin finansal tablo eklerinde ayrı gösterilmesi istenmiştir. Böylece Yönerge'de karın kaynakları olağan ve olağan dışı gelirler olarak sınıflandırılmış ve bunlara ilişkin vergilerin ayrıca belirtilmesi sağlanarak, vergi sonrası karlar ve vergiler konusunda daha fazla açıklama sağlanmıştır.

Sözü edilen farklardan dolayı Yönerge ile TMS'nin uyumsuzluk içinde olduğu söylenebilir. Yönerge varlıkların gruplandırılmasında kullanım amaçlarını esas alarak ve karın kaynaklarını olağan ve olağan dışı gelirler olarak

bölümleyerek, daha kısa şekilli finansal tablolar sağlamıştır. Bilanço karının kullanılmasına izin vererek ve vergileri karın kaynakları doğrultusunda bölümleyerek de daha fazla açıklama sağlamıştır.

TMS, gerek Muhasebenin Temel Kavramları, gerek Mali Tablo İlkeleri, gerekse Mali Tablo Düzenleme İlkeleri ile işletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloların Genel Kabul Görmüş muhasebe İlkeleri doğrultusunda düzenlenmesini sağlamayı amaçlamış ve işletmelerin vergi denetimlerini kolaylaştırma yönünde zorunluluklar getirmiştir. Ancak TMS, Yönerge'nin önemle üzerinde durduğu finansal tabloların işletmenin mali durumunu resmetmesi, panoromik ve özet olma özelliklerine önem vermemiştir. Ayrıca, TMS'de tam açıklamaya özen gösterilerek, işletmelerin faaliyetleriyle ilgili, normalde finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duymadığı bilgilerin de finansal tablolarda yer alması sağlanmıştır. TMS'nin düzenlenmesini istediği ek mali tablolarda da yine çoğu kullanıcının ihtiyaç duymadığı bilgiler istenmektedir. Tam açıklamaya bu şekilde aşırı önem verilmesi sonucu bilanço ve gelir tablosunun uzaması, bunların özet olma ve anlaşılabilirliklerini zedelemiştir. Bu yüzden finansal tablolar yanında bu özellikleri sağlamaya çalışan özet bilanço ve özet gelir tablosunun da düzenlenmesi istenmiştir. Bu yönüyle TMS ve Yönerge arasında uyumsuzluk vardır. Yönerge'de de kısa şekilli bilanço ve gelir tablosu vardır. Ancak işletmeler ya normal finansal tabloları yada kısa şekilli finansal tabloları düzenlerler. Oysa TMS her ikisinin de düzenlenmesini istemiştir.

III. BÖLÜM

ÖNGÖRÜLEN FİNANSAL TABLOLAR

AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

İşletmelerden bilgi bekleyenlerin bu ihtiyacını karşılamak amacıyla düzenleme yetkisine sahip kuruluşlar, bu konuda çeşitli düzenlemeler getirmişlerdir. Getirilen bu düzenlemeler, düzenlemenin amacı ve yöneldiği kullanıcı grubuna göre değişiklikler gösterir. Bu yüzden SPK yatırımcıların ihtiyaçlarına yönelik finansal tablolar öngörürken, Maliye Bakanlığı da kendi bilgi ihtiyacı ve vergi alacağının doğru hesaplanması yönünde düzenlemeler getirmesi doğaldır. Avrupa Topluluğu içinde finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasıyla ilgili düzenlemeler ise işletmelerden bilgi bekleyenlerin genel ihtiyaçlarına yöneldiğinden, SPK ve TMS gibi belirli kullanıcıları hedef almamıştır.

Dördüncü Yönerge kamunun bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla kendi içinde bütünlük oluşturan bilanço, gelir tablosu, bunların ekleri ve durum raporunun düzenlenerek sunulmasını öngörmüştür. TMS ise, düzenlenecek finansal tabloları, temel ve ek finansal tablolar olarak bölmüştür. TMS’de düzenlenmesi istenen temel mali tablolar, bilanço, gelir tablosu ve diğer finansal tablo dipnotlarıdır. Belli büyüklüğün üstündeki işletmelerin düzenleyecekleri ek mali tablolar ise, satışların maliyeti tablosu fon akım tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosudur. Böylece hem TMS’de hem de Yönerge’de bilanço, gelir tablosu ve bunların ekleri’nin düzenlenmesi istenmiştir. Bununla birlikte Yönerge’nin öngördüğü durum raporunun yerine TMS’de ek mali tabloların düzenlenmesi istenmiştir. Ancak durum raporunu tüm işletmeler düzenlerken, ek mali tabloları ise, sadece belli büyüklüğün üstündeki işletmeler düzenlemektedir. Böylece Yönerge’de

durum raporuyla istenen bilgiler, TMS'de bazı işletmelerden istenmemektedir. Diğer taraftan, Yönerge'nin Üye Ülkelere, ek bilgiler isteme ve bu konuda zorunluluk getirme yetkisi verdiği de düşünülürse,⁶⁰ TMS'nin ek finansal tablolar düzenlenmesini istemesi Yönerge'ye aykırı bir raporlama sebebi değildir.

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikle her iki düzenlemede de yer alan finansal tablolar ve bunların şekil ve içerik açısından karşılaştırılması yapılacak, daha sonra ise Yönerge ve TMS'de ayrıca yer alan finansal tablolara değinilecektir.

1. HER İKİ DÜZENLEMEDE DE YER ALAN FİNANSAL TABLOLAR

Muhasebenin temel işlevlerinden olan raporlamanın yapılabilmesi için sınıflandırılan bilgilerin bazı tablolara aktarılması ve sistemli bir biçimde kullanıcılara sunulması gerekir. Finansal tablolar bu amaçla düzenlenirler.

Yönerge işletme sonuçlarının açıklanması amacıyla

- a. bilanço,
- b. gelir tablosu
- c. bunların ekleri,
- d. durum raporunun

düzenlenmesini, denetlenmesini ve yayınlanmasını istemiştir. TMS ise temel mali tablolar olarak isimlendirdiği

- a. bilanço,
- b. gelir tablosu,
- c. satışların maliyeti tablosu
- d. diğer finansal tablo eklerinin

düzenlenmesini istemiştir. Ayrıca belli büyüklüğün üstündeki işletmeler bu tabloların yanında, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, kar

⁶⁰ 4. Yönerge, md.2, f.6.

dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosunu da düzenleyeceklerdir. Bu bölümde her iki düzenlemede de yer alan bilanço, gelir tablosu ve bunların dipnot ve eklerinin karşılaştırması yapılacaktır.

1.1 Bilanço

Bilanço'yu kısaca işletmenin belli bir tarihteki gene fotoğrafı olarak nitelendirebiliriz. Bilanço, düzenlendiği tarihte o işletmenin varlıklarını ve bu varlıklarını ve bu varlıklarının kaynaklarını gösterir. Bir başka ifade ile ait oldukları işletmenin kasasındaki para miktarını, banka mevduat miktarını, alacak ve borç tutarlarının, sahip olduğu maddi değerlerinin kıymetini, işletme faaliyetleri sonucunda sağlanan kar veya zarar tutarlarını gösteren tablodur. Bilançoda işletmenin varlıklarının (mevcutlar ve alacaklar) gösterildiği aktif; kaynaklarının (öz sermaye ve borçlar) gösterildiği pasif olmak üzere iki taraf bulunmakta ve bu iki tarafın toplamaları birbirine eşit olması gerekmektedir.

Bilanço'nun aktif tarafında, dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere iki bölüm vardır. Bu bölümlerdeki amaç, işletmenin elden çıkarmak yada normal faaliyet döneminde kullanmak amacıyla elde bulundurduğu varlıkları ile, sürekli olarak elinde tutmayı veya kullanmayı düşündüğü varlıklarının ayrı olarak gösterilmesini sağlamaktır. Dönen varlıkların içerisinde nakit, alacak, stok vb. işletmenin faaliyetlerinde kullandığı, sürekli hareket halinde olan varlıkları yer alır. Duran varlıkların içinde ise bina, arsa, arazi, makine, taşıt, demirbaş vb. normal olarak elde tutulması ve kullanılarak uzun dönemler fayda elde edilmesi düşünülen varlıklar yer alır.

Bilançonun pasif tarafında ise, işletmenin öz sermayesi ve yabancı kaynakları yer alır. İşletmenin dışarıdan sağladığı kaynakları ile öz kaynaklarının ayrı olarak gösterilmesi, işletme ortaklarının işletmedeki sahiplik derecesini ve işletmenin yabancı kaynaklarını göstermesi açısından

önemlidir. Öz kaynaklar içinde kuruluş sırasında işletme faaliyetleri için işletmeye bırakılan değerler, işletme faaliyetleri sonucu oluşan ve işletmede bırakılan karlar ve çeşitli şekillerde ayrılan yedekler yer alır. Yabancı kaynaklarda ise, işletme faaliyetlerin finanse etmek amacıyla işletme dışından sağlanan krediler, satıcılara, ortaklara ve diğer kişi ve kuruluşlara olan kısa ve uzun vadeli borçlar yer alır. İşletmenin normal faaliyet dönemi veya bir yıllık süre içinde ödemeleri gereken yabancı kaynaklarının ayrıca belirtilmesi gerekir. Bu, işletme likiditesinin ortaya konması açısından önemlidir. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet döneminde ödeyeceği borçları ile bu dönemde fayda sağlanarak gelir getirebilecek dönen varlıklarının uyumlu olması gerekir. Kullanıcıların bu konuda bilgi edinebilmesi için yabancı kaynaklar vadelerine göre ayrı gruplarda gösterilmeli veya bilanço ek veya dipnotlarında ayrıca açıklanmalıdır.

Bununla birlikte aktif nitelikte oldukları halde pasifi azaltıcı etkide bulunan zarar ve ödenmemiş sermaye gibi kalemler pasiften, pasif nitelikli olmalarına rağmen aktifi azaltıcı etki gösteren aktif değer azalma karşılıkları, birikmiş amortismanlar gibi kalemler aktiften indirilerek, varlık ve kaynaklar bilançoda net tutarlarıyla ifade edilir⁶¹.

Bilanço varlık ve kaynakların likidite derecesine göre sıralanır. Likidite varlıklar için kolayca nakde dönme yeteneğini ifade ederken; kaynaklar için karşılığında bir bedel ödenerek pasiften çıkma durumunu gösterir. Bilançonun aktif tarafı nakitten başlanarak likiditesi azalan varlıklara doğru sıralanırsa; pasif tarafı da işletmeden ayrılması en kolay olan kısa vadeli borçlardan başlanarak, uzun vadeli borçlar ve öz kaynaklar şeklinde sıralanmalıdır. Bir başka sıralama şekli ise, aktifte likidite derecesi en düşük olan duran varlıklardan başlanarak, nakit değerlere doğru; pasifte ise, işletmeden ayrılması en zor olan öz kaynaklardan başlanarak, işletmeden kolay ayrılabilir olan kısa vadeli borçlara doğru yapılabilir. Bununla

⁶¹ ÖRTEN, Remzi: Muhasebe Organizasyonu, C.2, Ankara, 1987, s.54.

birlikte bilançoda aktif, likiditesi yüksek varlıklardan başlanarak sıralanırsa; pasifin de işletmeden ayrılması kolay olan kaynaklardan başlanarak sıralanması gerekir. Böylece bilançonun bir düzen dahilinde sıralanması sağlanmaktadır. Kullanıcıların istedikleri bilgileri kolayca alabilmeleri için, belirtildiği şekilde sistematik olarak sınıflandırılması önemlidir. Bununla birlikte bilançonun düzenlenmesinde aktif ve pasifte likidite derecesi en düşük veya en yüksek kalemlerden başlanması kullanıcılar açısından çok önemli olmamakla birlikte, kullanıcıların büyük bir bölümü işletmenin ne kadar parasının olduğu ile değil, bu parasını nasıl değerlendirdiği ile ilgilenirler. Bu açıdan bilançoda öncelikle duran varlıkların yer alması kullanıcılara kullanım kolaylığı sağlayabilir.

Bilanço, hesap ve rapor tipinde olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Hesap tipinde düzenlenen bilançolar, aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşurlar. Aktif tablosunda işletmenin mevcutları ile alacakları ve varsa (istenirse)ödenmemiş sermaye ile zararları gösterilirken, pasif tablosunda borçlar ile öz kaynakları (istenirse, zarar ve ödenmemiş sermayeleri) yer alır. Bilançonun hesap şeklinde düzenlenmesi, bunları inceleyen kimselere, işletmenin dönen kıymetleri ile kısa vadeli borçları, sabit kıymetleri ile uzun vadeli borçları ve öz varlığı arasında daha kolay karşılaştırma olanağı sağlar⁶².

Rapor şeklinde düzenlenen bilançolarda aktif ve pasif karşılıklı olarak yer almaz alt alta sırlanırlar. Rapor tipi bilanço düzenlenirken, hesap tipinde düzenlenen bilançonun aktif tarafı aynen alınır. Daha sonra dönen varlıklardan kısa vadeli borçlar çıkartılarak, net işletme sermayesi olarak bilançoaya aktarılır. Ayrıca işletmenin toplam varlıklarından kısa vadeli borçlar çıkartılarak, sürekli işletme sermayesine ulaşılır. Bu yüzden rapor tipi bilanço, hesap tipi bilançonun kapsamadığı net işletme sermayesi ve sürekli işletme sermayesi tutarlarını gösterir. Bununla birlikte hesap tipi bilançodaki aktifte

⁶² ERİMEZ, Rüştü: Değerleme ve Mali Tablolar, Ankara, 1975, s.349.

dönen varlık duran varlık; pasifte kısa vadeli borç, uzun vadeli borç ve öz sermaye veya aktifte duran varlık, dönen varlık; pasifte öz kaynaklar, uzun vadeli borç, kısa vadeli borç sıralaması rapor tipi bilançoda yer almadığından bunlarla ilgili analizler için de uygun değildir.

Yönerge'nin amacının, tekdüzen muhasebe sistemi ve tekdüzen finansal tablolar getirerek, Üye Ülkeler içinde bu alanda bir standart getirmek olmadığını daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Bu yüzden finansal tabloların şekli konusunda da esneklik tanınmıştır. Yönerge, bu amaçla 9. ve 10. Maddelerde iki bilanço tipi önermiştir. Üye Devletler, ortaklıklar için bunlardan birini veya her ikisini de seçebilecekleri gibi, bu seçim hakkını ortaklıklara da bırakabileceklerdir. TMS ise işletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloları standartlaştırmak amacıyla, tekdüzen bilanço öngörmüştür.

1.1.1. Yönerge ve TMS'de öngörülen Bilançolar

Yönerge'nin 9. Maddesinde hesap tipi bilanço ile 10. Maddesinde rapor tipi bilanço önerilmektedir. Üye Devletler isterlerse birini isterlerse her ikisini de seçerek, uygulanmasını işletmelere bırakabilirler. Ayrıca her iki bilanço tipini de öngören ülkeler, bunlardan birini seçme hakkını ortaklıklara tanıyabilirler⁶³.

Yönerge'nin Dokuzuncu maddesinde öngörülen hesap tipi bilançoda, aktif kalemler, en az likit varlıklardan en fazla likit varlıklara doğru, pasif kalemler ise, işletmeden çekilmesi en geç olan kaynaklardan, en erken olan kaynaklara doğru sıralanmıştır. Onuncu Maddede önerilen rapor tipi bilançonun aktif tarafı ile Dokuzuncu Maddedeki bilançonun aktif tarafı aynıdır. Onuncu Maddedeki rapor tipi bilanço, Dokuzuncu Maddedeki hesap tipi bilançodan farklı olarak:

⁶³ 4. Yönerge, md.8,

a) Dönen varlıkların hemen altında kısa vadeli borçlar yer almaktadır. Bu şekilde dönen varlıklardan kısa vadeli borçların çıkarılmasıyla net işletme sermayesine ulaşılmaktadır.

b) İşletme varlıklarından kısa vadeli borçlar çıkarıldığında, sürekli işletme sermayesi bulunmaktadır.

c) Kaynaklar içinde yer alan borçlar kısa ve uzun vadeli olarak ayrı görülebilmektedir.

Rapor tipi bilanço'nun aktifte net çalışma (işletme) sermayesini göstermesi kullanıcılar açısından önemlidir. Böylece işletme ilgilileri bilançoya baktığında, firmanın duran varlıklarını ve net çalışma sermayesini ilk bakışta görebilmektedir. Diğer bir deyişle, söz konusu varlıkların finansmanında kullanılan devamlı sermaye tutarı açıkça görülmektedir⁶⁴. Bu yönüyle Yönerge'nin Onuncu Maddesinde önerilen bilanço tipi kullanıcılara daha fazla açıklama sağlamaktadır.

TMS'de ise hesap tipinde bilanço öngörülmüştür. Öngörülen bilanço'nun aktif tarafı likidite derecesi yüksek olan varlıklardan düşük olan varlıklara; pasif tarafı ise işletmeden erken ayrılacak kaynaklardan geç ayrılacak kaynaklara doğru sıralanmıştır.

1.1.2. Bilançonun Şekil Açısından Karşılaştırılması

Yönerge'nin iki farklı bilanço tipi önerdiğini daha önce belirtmiştik. Bunlardan Dokuzuncu maddede önerilen bilanço ile TMS'nin öngördüğü bilanço hesap tipi bilançolardır. Bu yüzden çalışmamızın bu bölümünde, bu iki tip bilançonun şekil itibarıyla karşılaştırılması yapılacaktır. Çalışmamızın

⁶⁴ AKDOĞAN, Nalan: "Dördüncü Yönerge'nin öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", Türkiye 12. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri, Edit. ÇAKICI, Latif; 20-24 Nisan 1991, Girne, s.19.

eklerinde, Ek 1 Tablo 1'de TMS Ayrıntılı Bilançosu, Ek 1 Tablo 2'de TMS Özet Bilançosu, Ek 2 Tablo 1'de Yönerge'nin 9. Maddesinde önerilen bilanço, Ek 2 Tablo 2'de bu bilançonun kısa şekilli olarak düzenlenmiş şekli ve Ek 2 Tablo 3'te Yönerge'nin 10. Maddesinde önerilen bilanço ile Ek 2 Tablo 4'te bu bilançonun kısa şekilli olarak düzenlenmiş hali yer almaktadır.

TMS bilançosunda aktif ve pasif kalemler likidite derecesi en yüksek kalemlerden, düşük olan kalemlere sıralanırken; Yönerge bilançolarında varlık ve kaynaklar likidite derecesi düşük kalemlerden, yüksek kalemlere doğru sıralanmıştır. Bu durum finansal tablo kullanıcılarının eksik veya yanlış ilgilendirilmesine sebep olmaz. Çünkü, her iki düzenlemede de varlık ve kaynaklar likidite derecesine göre sıralanmıştır. Ayrıca finansal tablo kalemlerinin hepsi önemlidir. Önemsiz kalemler finansal tabloya alınmayacağı gibi, finansal tablolarda yer alan kalemlerin önem derecelerinden bahsetmek de anlamsızdır. Yönerge ve TMS'nin aktif ve pasifi sıralamasında ortaya çıkan farklılık, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin durumunu öğrenmesini ve finansal tabloların işletmenin genel fotoğrafını vermesini engellemez. Bu yüzden TMS'nin raporlaması, Yönerge'nin 3. Maddesinde belirtilen, finansal tabloların içerik ve biçimsel yapısının değiştirilmeden uygulanması zorunluluğuna aykırı olsa da; işletmenin durumu resmetmesini engellemediğinden, Yönerge'ye aykırı bir raporlama ortaya çıkarmaz. Çünkü bilançonun sıralanış şekli aynı kalemleri içermesine engel olmaz. Bununla birlikte, yatırımcı, kreditor, devlet vb.kullanıcının ihtiyaçları düşünüldüğünde, Yönerge'nin raporlamasının daha uygun olduğu görülür. Çünkü işletme hakkında bilgi edinmek isteyen bu tip kullanıcılar, işletmenin kasasında ne kadar parası olduğu ile değil, hangi üretim araçlarına ne kadar yatırım yaptığı ile daha öncelikli ilgilenecektir⁶⁵.

Varlıkların sınıflandırılmasıyla ilgili olarak; TMS'nin varlıkları normal koşullarda en fazla bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde

⁶⁵ KAVVAL, Hasan: a.g.e., s.7.

a. paraya dönmesi,

b.tüketilmesi durumlarına göre kesin olarak ayırdığını ve bunun da bilançonun uzamasına yol açtığını daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Varlıkların sıralanmasında bir yıllık sürenin esas alınması ve varlıkların bilançoda bu kriter doğrultusunda düzenlenmesi sonucu ticari alacaklar ve diğer alacaklar grubu aynı kalemleri içermekte ve hem dönen, hem de duran varlıklar arasında yer almaktadır. Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili olarak dönen varlıklarda gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları, duran varlıklarda ise gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları grupları bulunmaktadır. Ayrıca işletmenin hem dönen, hem de duran varlıklarda diğer başlığı altında, indirilecek KDV, devreden KDV ve peşin ödenen vergiler ve fonlar hesapları ayrı yer almaktadır.

Benzer sınıflama TMS bilançosunun pasif tarafı için de geçerlidir. Mali borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almakta ve aynı kalemleri içermektedir. Pasifteki dönem ayırıcı hesaplar ise, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları grupları hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almakta ve aynı kalemleri kapsamaktadır. Ayrıca hem kısa vadeli yabancı kaynak hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda bulunan diğer grubu yine benzer kalemleri içermektedir. Bununla birlikte işletmenin kısa vadede gelir sağlamak amacıyla hisse senedi, tahvil benzeri değerli kağıtlara yatırımları Menkul kıymetler grubunda; uzun vadeli veya ortaklık ilişkisi kurmak amacıyla yapılan yatırımlar ise mali duran varlıklar grubunda izlenmektedir. Bu konuda Yönerge'de de benzer bir düzenleme getirilmiş ve bu hesap grupları hem duran varlıklara hem de dönen varlıklara alınmıştır.

İşletmelerin mali yatırımları ile ilgili gruplandırma bir kenara bırakılırsa TMS'nin varlık ve kaynakların bölümlenmesi konusunda kesin çizgiler

çizmesi ve yukarıda açıkladığımız şekilde aynı hesapların aktifte hem dönen varlıklarda, hem de duran varlıklarda; pasifte hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alması bilançonun uzamasına, hesapların bütünlüğünün bozulmasına yol açmıştır. Bunun sonucu kolay anlaşılabilirlik ve özet olma özelliklerini yitiren bilanço kullanıcıların ayrı hesaplamalar yapmasını gerektirir hale gelmiştir. Bununla birlikte Yönerge'nin 4. Maddesinde Üye Devletlere biçimsel yapıyı bozmayacak şekilde daha detaylı alt başlıkların açılmasına, bilanço kalemlerinin daha değişik biçimlere uyarlanabilmesine imkan sağlanmıştır. Bu yönüyle, TMS'nin raporlaması Yönerge'ye aykırı bir raporlama değildir. Ancak, bilançonun uzaması, hesapların bütünlüğünün bozulması sonucu, işletmenin durumunu resmetmesi gereken finansal tablolar üzerinde ayrıca hesaplamalar yapılmadan anlaşılamayacak duruma gelmiştir. Bu da Tam Açıklama İlkesiyle az da olsa çelişkilidir.

Yönerge ödenmemiş sermayenin alacağı yer konusunda esnek davranmıştır. Buna göre;

- a. Aktifin ilk kalemi olarak,
- b. Özkaynaklardan indirim unsuru olarak,
- c. Alacaklar içinde gösterilebilmesine imkan sağlamıştır

TMS ise ödenmemiş sermayenin öz kaynaklardan bir indirim unsuru olarak gösterilmesini istemiştir.

Kuruluş giderlerinin, ulusal mevzuat aktifleştirmeyi kabul ettiği sürece B başlığı altında ayrıca gösterilebileceği gibi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar içinde de gösterilebileceğini belirten Yönerge yine Üye Devletlere bir esneklik tanımıştır. Ülkemizde de kuruluş giderlerinin aktifleştirilmesine müsaade edilmiştir. Bu kalem TMS bilançosunda, Maddi Olmayan Duran Varlıklar içerisinde gösterilmektedir. Dolayısıyla Yönerge ile fazla bir çelişki teşkil etmemektedir.

Yönerge, araştırma geliştirme giderlerinin aktifleştirilebileceğini, bu giderlerin aktifleştirilmesine ulusal mevzuatın izin vermesi durumunda, Maddi Olmayan Duran Varlıklar içinde gösterileceğini belirtmiştir. Ülkemizde de bu giderlerin aktifleştirilmesine izin verilmiş ve bu kalem, Yönerge'de olduğu gibi, TMS'nin öngördüğü bilançoda da Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubu içinde yer almıştır.

Yönerge, ortaklıkların kuruluş giderleri, araştırma geliştirme giderleri ve firma değerlerini aktifte gösterebilmelerine Üye Devletlerin izin verebileceğini belirtmiştir. Bu durumda Yönerge ortaklığın kar dağıtımını yapabilmesi için, kuruluş ve araştırma geliştirme giderleri toplamı kadar yedek ve dağıtılmamış karının bulunması şartını getirmiş, aksi takdirde ortaklığın kar dağıtımını yapmasını yasaklamıştır. Yine Yönerge'ye göre, kuruluş ve araştırma geliştirme giderlerinin en çok beş yıl içinde itfa edilmesi gerekir. Bununla birlikte Yönerge Üye Devletlere, araştırma geliştirme giderinin itfa süresini değiştirme yetkisi vermiştir. Ayrıca Üye Devletler, ortaklıkların araştırma gideri kadar yedek ve karı olmasa da kar dağıtabilmelerine ve firma değerinin beş yıldan daha uzun sürede itfa edilebilmesine izin verebilirler⁶⁶.

Yukarıda sözü edilen kar dağıtımını yasağı TMS'de yoktur. Yönerge bu şekilde düzenleme getirerek, işletmeleri ortaklarına karşı korumayı amaçlamıştır. Böylece işletmenin bu tür giderlerini karşılayacak kadar yedek ve karı olmadan karını dağıtması yasaklanarak, işletmenin finansal yapısının kar dağıtımıyla zayıflatılması engellenmeye çalışılmıştır. Bu muhasebe ilkeleriyle açıklanmaya çalışıldığında, İhtiyatlılık Kavramına TMS'den daha fazla bağlı kalındığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

Yönerge'de ruhsat, patent, lisans, ticari markalar vb. haklardan bir bedel karşılığı elde edilenler ile ortaklık tarafından keşfedilip, aktifte gösterilmesine ulusal mevzuatın izin verdikleri, yine Maddi Olmayan Duran Varlıklar

⁶⁶ 4. Yönerge, md.34, f.1-a,b, md.37, f.1-2.

içinde gösterilirken; şerefiye için bir bedel ödenmiş olması gerektiği parantez içi notla belirtilerek, işletme çalışmalarından kaynaklanan şerefiyenin kaydedilmesine izin verilmemiştir. TMS'deki bilançoda ise haklar ve şerefiye Yönerge'de olduğu gibi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar içinde incelenirken, bunlar için bir bedel ödenip ödenmeme şartı ve işletme çalışmalarından kaynaklanan şerefiye hakkında bir açıklama getirilmemiştir. Bununla birlikte Ülkemizde işletme çalışmalarından kaynaklanan firma değeri kayıtlara alınamaz. Bu Vergi Usul Yasası ile önlem altına alınmıştır. Uygulamada da bu şekilde yerleştiği için, Yönerge ile TMS arasında bir çelişki görülmektedir. Yönerge ve TMS'de verilen avansların ait oldukları gruplar altında gösterildiği saptanmaktadır. Nitekim stoklarla ilgili verilen sipariş avansları Stoklar grubunun altında, maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili verilen sipariş avansları da kendi gruplarında gösterilmektedir. TMS'de verilen personel avansları alacak olarak kabul edilip Diğer Alacaklar altında Personelden Alacaklar kaleminde gösterilmektedir. Diğer taraftan alınan siparişlerle ilgili avansların stokların altında bir indirim unsuru olarak veya pasifte borçlar altında gösterilebileceği Yönerge'den anlaşılmaktadır. TMS'de tercihin borçlar arasında gösterilmesi şeklinde yapıldığı görülmektedir.

Yönerge'de maddi duran varlıklar içinde yer alan Arsa ve Binalar kalemi, TMS'de Arsa, Araziler ve Binalar olarak; Demirbaş-Alet ve Techizatlar kalemi, Demirbaşlar ve Tesis Makine ve Cihazlar olarak; Verilen Avanslar ve Yapılmakta Olan Yatırımlar ise, Yapılmakta Olan Yatırımlar ve Verilen Avanslar olarak bölümlendirilmiştir. Bilanço kalemlerinin bu şekilde gruplandırılarak düzenlenmesi, Yönerge'ye aykırı bir raporlama sebebi değildir. Çünkü, Yönerge'nin 4. Maddesinin 2. fıkrası bu konuda bir serbestlik tanımıştır.

TMS'de Mali (Finansal) Duran Varlıklar Başlığı altında toplanan kalemler daha ayrıntılıdır. Ve her birinin değer düşüş karşılıkları ve sermaye

taahhütleri indirim olarak belirtilmektedir. Ayrıca Yönerge’de bağlı ortaklık ve iştiraklere verilen borçlar da Mali Duran Varlıklar grubunda ayrı alacak kalemleri olarak yer almaktadır. Bu alacaklar her ne kadar mali duran varlıklarla ilgili olsalar da, yine de alacak niteliğinde olduklarından alacaklar grubunda izlenmesi alacakların toplu olarak görülmesi yönünden faydalıdır. Bununla birlikte, mali yatırımlarla ilgili alacakların bu grupta yer alması özellikle holding yapılarında grup içi borç-alacak ilişkileri yönünden açıklama sağlamaktadır. Belirtilen farklılıklardan dolayı her iki düzenlemede öngörülen mali duran varlık kalemleri aynı değildir. Yönerge ortaklığın kendi hisse senetlerinin de ulusal mevzuat izin verdiği sürece Mali Duran Varlıklar arasında gösterileceğini belirtmiştir.

Yönerge’de dönem ayırıcı hesaplar dönen varlıklar dışında ayrı bir başlık olarak gösterilmesine rağmen, aslında bir bütün olarak bakıldığında, bunların dönen varlık olarak kabul edildiği görülmektedir. Nitekim söz konusu kalemin istenirse alacaklar altında gösterilebileceği belirtilmektedir. Alacaklar (vadeleri bir yıldan az olanlar) dönen varlıklar altında toplandığına göre, bu kalemlerin de dönen varlık grubunda yer alması gerekmektedir. Yine Yönerge’nin Onuncu Maddesinde belirtilen bilançoda net işletme sermayesinin hesaplanmasında, ayrı başlıkta gösterilseler dahi, dönem ayırıcı hesapların dönen varlık toplamına dahil edileceği ilgili açıklamalarda belirtilmektedir⁶⁷. Dolayısıyla TMS’de (kısa vadeli) gelecek dönemlere ait giderler ve gelir tahakkukları kaleminin dönen varlık grubunda gösterilmesi Yönerge hükümlerine uygundur. TMS’de bu kalem hem duran varlık, hem de dönen varlıklar içerisinde belirtilmek suretiyle vadelerine göre tasnif edilmiştir. Bununla birlikte, bu kalemin aldığı yer her iki uygulamada uyumlu olsa da daha önce de açıklandığı gibi, bu hesapların TMS’de, SPK’da ve Yönerge’de kullanılışları farklıdır. Yönerge’de dönem ayırıcı hesaplar aktifte duran veya dönen varlıklardan; pasifte öz kaynaklar ve borçlardan ayrı bir kalem olarak gösterilmektedir. Bu da oldukça önemli bir farktır.

⁶⁷ 4. Yönerge, md.10-G.

Her iki düzenlemede de stoklar dönen varlıklarda yer almıştır. TMS düzenlemesinde ticari mal stokları ile mamul stokları ayrı ele alınmıştır. TMS'nin varlıklardaki değer düşüşlerinin karşılık ayrılarak hesaplara aktarılmasını istediğini daha önce belirtmiştik. Bu yüzden TMS bilançosunda stoklarla ilgili değer düşüş karşılıkları da yer almaktadır. Ve bu ayrıca gösterilmektedir. Oysa Yönerge'de yapılan değer düzeltiminin tutarının ayrıca gösterilmesi istenmemekte ve net bir şekilde gösterilebilmektedir. Bu uygulama sonucunda TMS'de özet bilanço ile Yönerge'nin tüm bilanço modelleri paralellik kazanmaktadır.

Alacaklar kalemi Yönerge bilançosunda dönen varlıklarda yer almakta, vadeleri bir yılın üstünde olan alacakların ayrıca belirtilmesi istenmektedir. TMS bilançosunda ise alacaklar vadelerine göre gruplandırılarak hem dönen hem de duran varlıklarda yer almıştır. Bununla birlikte TMS bilançosunda hem dönen, hem de duran varlıklardaki alacaklar, ticari ve diğer alacaklar olarak ayrıca gruplandırılmaktadır. Ayrıca dönen varlıklardaki ticari alacaklarla duran varlıklardaki ticari alacaklar; dönen varlıklardaki diğer alacaklarla duran varlıklardaki diğer alacaklar aynı kalemleri içermektedir. Böylece vadesi bir yıldan uzun olan alacaklar duran varlıklardaki, bir yıldan kısa vadeli alacaklar da dönen varlıklardaki ilgili kalemlerde gösterilmektedir.

Diğer taraftan alacakların ticari ve diğer alacaklar olarak bölümlenmesi işletme faaliyetlerinin esas faaliyetler ve diğer faaliyetler olarak bölümlenmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak Ticari İş Karinesi⁶⁸ çerçevesinde düşünülürse; işletmenin diğer alacaklar başlığında topladığı alacaklarının kaynağı ticari iştir. Bu yüzden bu alacakları da ticari alacaktır. Ve bu alacakların da ticari alacaklar başlığında gösterilmesi veya ticari alacaklar grubunun adının esas faaliyetlerden kaynaklanan alacaklar olarak değiştirilmesi daha uygun bir raporlama sağlayacaktır. Ticari alacaklar içinde senetli

⁶⁸ TTK., md.21.

ve senetsiz alacaklar ayrı gösterilmiş alacak senetleriyle ilgili karşılıklar, bunların reeskontları ve şüpheli duruma düşen alacaklar ayrı kalemler halinde ele alınmıştır. Yönerge ise ticari alacakları tek kalem olarak almıştır. Varlıkların değerlemesindeki farktan dolayı değer düşüş karşılığı ticari alacaklarda gösterilmemiştir. Yurdumuzda zorunlu olan alacak ve borç senetlerine reeskont öngörülmemektedir⁶⁹. Bu yüzden ticari alacaklar içinde alacak senetleri reeskontu kalemi de yoktur. TMS bilançosundaki diğer alacaklar grubunda ortaklardan, iştiraklerden, bağlı ortaklıklardan ve personnelden olan alacaklar izlenmekte, bu hesaplarla ilgili karşılık ve reeskont hesapları da bu grupta yer almaktadır. Yönerge bilançosundaki alacaklar grubunda da iştirak ve bağlı ortaklıklardan alacaklar ayrı olarak ele alınmıştır. Ayrıca TMS bilançosundan farklı olarak, ödenmemiş sermaye ve aktifle ilgili dönem ayırıcı hesaplar da bu grupta gösterilebilmektedir. TMS bilançosunda alacaklar yukarıda açıklandığı gibi, çok detaylı olarak incelenmiştir. TMS'nin bilançoyu bu şekilde sıralaması hem alacak hesaplarının bütünlüğünü bozmuş, hem de bilançonun uzamasına sebep olmuştur.

Yönerge bilançosunda kasa ve bankalarda izlenen nakit değerler, TMS bilançosunda, kasa, banka, alınan çekler, verilen çekler ve ödeme emirleri ve diğer hazır değerler olarak sıralanmıştır. Görüldüğü gibi Yönerge bu varlık unsurlarında ayrıntıya girmemiş, nakit değerleri ya kasa mevcudu ya da banka hesabı olarak göstermeyi yeterli saymıştır. Dolayısıyla çekler doğrudan banka hesaplarına aktarılabilir veya bu hesaplardan düşülebilir. Oysa Ülkemiz uygulamalarında daha önce belirtildiği gibi çeklerde vade uygulaması vardır. İleri tarihli alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirleri kalemleri burada gösterilmektedir. Bununla birlikte çekler ileri tarihli ise, Özün Önceliği Kavramı gereği, alacak veya borç senetleriyle; çekte vade yoksa bankalarla ilişkilendirilmelidir. Bu yüzden ilgili kalemlerin bilançoda hazır değerler altında gösterilmesi Özün Önceliği Kavramına terstir.

⁶⁹ KAVAT, Hasan: a.g.e., s.8.

Yönerge bilançosu ile TMS bilançosu arasındaki bir başka fark ise karşılıklarda ortaya çıkmaktadır. Daha önce açıklandığı gibi Ülkemizde maddi duran varlıklar dışındaki varlıkların değerinde meydana gelen düşüşler için karşılık ayrılması zorunludur. Bu yüzden her varlık grubunun altında ilgili değer düşüş karşılığı kalemi yer almaktadır. Yönerge varlıklardaki değer düşüşünün varlıklardaki değer düşüşünün değer düzeltilmesi yoluyla hesaplara aktarılmasını bunlarla ilgili açıklamaların ayrıca bilanço eklerinde verilmesini istemiştir. Karşılıklar ise kıdem tazminatı ve vergi benzeri borç ve giderleri karşılamak amacıyla ayrılmakta ve pasifte aynı isimle ayrı bir grupta incelenmektedir.

Esasen bu fark bir dil farkı olsa gerektir. Yurduumuzda aktif hesap karşılığı ve borç ve gider karşılıkları (pasif hesap karşılıkları) olmak üzere iki tür karşılıktan bahsedilmektedir. Yönerge'de söz konusu edilen karşılıklar Yurduumuzdaki borç ve gider karşılıkları ile özdeş olup, aktif hesap karşılıkları Yönerge'de "Değer Düzeltimi" olarak dile getirilmektedir. Yani aktif hesapların düşen değerlerinin gerçek değere (düşen değere) uygun şekilde gösterebilmek için kullanılmaktadır. Bu açıdan Yönerge ile TMS düzenlemeleri arasında özde bir fark yoktur.

Bu konuda fark, bu tutarların raporlanması ile ilgilidir. Kıta Avrupa'sındaki teamüllere göre değer düzeltimleri istenirse, ilgili varlığın değerinden doğrudan indirilerek muhasebeleştirilmekte, istenirse bizdeki gibi ayrı bir hesapta (pasif nitelikli) tutulabilmektedir. Ama her halükarda bilanço-da net değeri ile (yani ana hesaptan karşılık tutarı düşüldükten sonraki değeri) gösterilmektedir. Oysa bizde mutlaka bu tutarlar bilanço içinde gösterilmektedir.

TMS'nin bilanço tipinde özel tükenmeye tabi varlıklar grubunda yer alan arama giderleri ile hazırlık ve geliştirme giderleri; Yönerge'de ulusal mevzuat izin verdiği ölçüde maddi olmayan duran varlıklar içinde incelen-

miştir. Yönerge bu şekilde aktifleştirilmiş gider niteliğindeki kalemlerin bütünlüğünü bozmamıştır. Oysa TMS bir hesap grubu daha ihdas etmiştir.

TMS bilançosunda hem dönen, hem de duran varlıklarda yer alan Diğer Dönen Varlıklar ve Diğer Duran Varlıklar Gruplarındaki hesaplar ise Yönerge bilançosunda yoktur. Bunlardan vergi ile ilgili olanlar bir kenara bırakılırsa, diğerleri işletmenin belki de hiç ihtiyaç duymayacağı hesaplardır. Ayrıca peşin ödenen vergi ve fonlar dönem ayırıcı hesaplarda, personel avansları alacaklarda, diğerleri ise ilgili oldukları gruplarda ayrıca gösterilerek hesapların bütünlüğü korunabilirdi.

TMS bilançosunun pasif kalemleri de Yönerge bilançosunun pasif kalemlerinden daha ayrıntılıdır. TMS bilançosunda, kaynaklar kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olarak; Yönerge bilançosunda ise öz sermaye, karşılıklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar olarak bölümlenmiştir.

TMS ve Yönerge'de öngörülen bilançolar, sermaye, ödenmemiş sermaye, geçmiş yıllar kar-zararı ve dönem kar-zararı kalemlerinde uyumludur. Yönerge'nin bilançosunda, sermaye altında izlenen emisyon primleri ve yeniden değerlendirme artışları TMS bilançosunda sermaye yedekleri olarak alınmıştır.

Yönerge'nin yedekler altında belirttiği yasal yedekler, statü yedekleri (Ana sözleşme hükümlerine göre ayrılan yedekler) ve diğer yedekler kalemleri, TMS bilançosunda kar yedekleri grubunda izlenmektedir. TMS bilançosunda iştirakler yeniden değerlendirme artışları ve maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları ayrı kalemlerde ele alınmıştır. Böylece öz kaynaklar TMS bilançosunda Yönerge bilançosuna göre daha ayrıntılı olarak düzenlenmiştir ve bu da yine kalemlerin bölünmesine ve bilançonun uzamasına sebep olmuştur. Böylece temelde iki düzenleme arasında temel şekil farkının

\yedeklerin niteliğine uygun şekilde, sermaye ve kar yedekleri şeklinde hesap grubu oluşturmak olduğu görülmektedir.

Yönerge'de karşılıkların niçin kullanıldığı ve bilânçonun pasifinde ne şekilde yer aldığı daha önce açıklanmıştı. TMS'de ise karşılıklardan varlıkların değer düzeltimi ile ilgili olanların aktifte ilgili grubun altında yer aldığı yine daha önce belirtilmişti. TMS bilançosunda, vergi ve kıdem tazminatları karşılıkları kalemlerini içeren karşılıklar hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almaktadır. Vadelerine göre ayrılması bir kenara bırakılırsa, buradaki karşılıklarla Yönerge'deki karşılıklar aynı anlamdaki karşılıklardır.

Borçlar TMS bilançosunda alacaklarda olduğu gibi vadelerine göre gruplandırılmıştır. Vadeleri bir yılın altında olan borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklarda, bir yılın üstünde olanlar ise uzun vadeli yabancı kaynaklarda izlenmiştir. TMS bilançosunda borçlar ayrıca pasifte doğuşlarına (kaynaklarına) göre de sınıflandırılmıştır. İşletmeye kaynak sağlamak amacıyla çıkarılan tahvilli borçlar ve banka kredileri mali borçlarda; işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili borçları ticari borçlarda; bu iki gruba da girmeyen borçları ise diğer borçlar grubunda izlenmektedir.

TMS bilançosunda borçların vadelerine göre sınıflandırılması sonucunda, ticari borçlar, diğer borçlar alınan avanslar grupları hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almıştır. Çıkarılan tahvillerle ilgili olarak vadesi bir yılın altına düşen ana para taksitleri ve faizleri kısa vadeli yabancı kaynaklarda, diğerleri ise uzun vadeli yabancı kaynaklarda dönemlerine göre farklı hesapları içerecek şekilde gösterilmiştir. Hem kısa vadeli yabancı kaynaklar, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan diğer grubu ise KDV hesapları ve sayım tesellüm fazlalarını kapsamaktadır. Hesaplanan KDV hesabı her ne kadar İndirilecek KDV hesabından mahsup edilecek de olsa, işletmenin borcu

niteliğindedir. Sayım ve tesellüm fazlaları ise, aktifi düzenleyici hesap olduğundan, kaynaklar arasında yer alması uygun değildir.

TMS bilançosunda aynı gruplara hem kısa vadeli hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer verilerek sağlanan, uzun vadeli borçlarla kısa vadeli borçların ayrı olarak gösterilmesi, Yönerge'de Dokuzuncu Maddede önerilen bilançoda vadeleri bir yılın üstünde olan borçların ayrıca gösterilmesi istenerek sağlanmıştır. Yönerge'nin Onuncu Maddesinde önerilen bilançoda ise, borçlar TMS bilançosunda olduğu gibi, kısa vadeli ve uzun vadeli borçlar olarak ayrı gruplarda gösterilmiştir.

TMS bilançosunda hem kısa vadeli yabancı kaynaklar, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklar altında ayrı gruplarda izlenen yabancı kaynaklar, Yönerge'de borçlar grubunda toplanmıştır. TMS'de mali borçlar grubunda yer alan kalemler, Yönerge bilançosunda, banka kredileri ve tahvilli borçlar kalemleri olarak yer almıştır. Ayrıca hisse senedine dönüştürülebilecek tahvillerin ayrıca belirtilmesi istenmiştir. Aynı açıklama TMS bilançosunun 12 nolu dipnotunda da istenmiştir. Ayrıca Yönerge'de tahvilli borçlarla ilgili olarak bunlardan beş yılın üstünde olanların tutarları ve faiz oranlarının açıklanması istenmiştir⁷⁰. Aynı açıklama TMS bilançosunda da istenmiştir.

TMS bilançosunda ticari borçlar grubunda yer alan kalemler Yönerge bilançosunda satıcılara borçlar ve borç senetlerinde izlenmiştir. Yine TMS bilançosunda diğer borçlar altında izlenen kalemler ise Yönerge bilançosunda bağlı işletmelere borçlar, iştiraklere borçlar ve diğer borçlar kalemlerinde yer almıştır. Dönem ayırıcı hesaplar Yönerge bilançosunda ulusal mevzuatların borçlar içinde gösterilmesini istemediği sürece, diğer pasif hesaplardan ayrı olarak izlenmiştir. TMS'de ise bu hesaplar hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda ayrı olarak yer almıştır.

⁷⁰ 4. Yönerge, md.43, f.6.

TMS'de öngörülen bilanço Yönerge'nin Dokuzuncu Maddesinde önerilen bilanço ile aynı tipte hazırlanmıştır. TMS'de öngörülen bilanço işletmenin varlık ve kaynaklarının bir yıl veya normal faaliyet döneminde işletmeden ayrılıp ayrılmaması durumlarına göre sınıflandırılmıştır. Bunun sonucu olarak aktifte aynı hesaplar hem dönen varlıklarda, hem de duran varlıklarda yer almıştır. Aynı şey pasif için de geçerlidir. Yani vadeleri doğrultusunda aynı hesaplar hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda, hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer almıştır. Ayrıca borçların ticari mali ve diğer borçlar olarak, alacakların ise ticari ve diğer alacaklar olarak gruplandırılması TTK'nun Ticaret Karinesi İlkesi'ne aykırı görülse de, bu muhasebe belgelerinin hukuki nitelikten çok ekonomik ve finansal duruma uygun raporlar ürettiğinin ve nicelik kadar nitelik itibarıyla bilgi üreten araçlar olduğu ortaya çıkmaktadır. TMS bilançosunda bu derece ayrıntıya inilmesiyle Tam Açıklama sağlanmaya çalışılmış ancak, Anlaşılır ve Özet Olma Kavramlarına kısmen de olsa ters düşülmüştür. Ayrıca hesapların bu şekilde bölünmesi sonucu, hesapların bütünlüğü bozulmuştur. Böylece bilanço özet olma, kolay anlaşılabilirlik ve işletme sonuçlarını resmetme özelliklerini yitirmiştir. Bunun sonucu olarak da kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının karşılanması beklenen finansal tablolar ayrıca hesaplamaları gerektirir hale gelmiştir.

TMS, detaylı bilgi ihtiyacı olanlara tam açıklamayı sağlayabilmek için ayrıntılı bilançoğu ön görürken, yayın ihtiyaçları için bir de özet bilanço düzenlenmesini istemektedir. Yönerge ise, mümkün olduğunca basit bilanço ön görmekle birlikte belli büyüklüğün altındaki işletmelere bu bilançonun bazı kalemlerini birleştirerek daha kısa şekilli bilanço düzenlemelerine imkan sağlamıştır. Ayrıca bu işletmelerin hem uzun şekilli, hem de kalemleri birleştirerek düzenledikleri kısa tip bilançoları ayrı düzenlemelerini istememiştir.

1.2. Gelir Tablosu

Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu gösterirken, gelir tablosu da işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonucunu gösterir. Gelir tablosunun çeşitli tanımları yapılmıştır. Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirlerle, bu gelirini elde edilmesi için katlanılan bütün maliyet ve giderleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucunu kar ve veya zarar olarak özetleyen tablodur⁷¹.

Bir işletmenin belirli bir döneme ait gelir ve giderlerini karşılaştırarak, satış, katma değer, ana faaliyet sonucu, ana faaliyet dışı sonuç ve net sonuçlar hakkında ayrıntılı bilgi vermeyi amaçlayan dinamik bir finansal tablodur⁷².

Gelir tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde net sonucunu brüt satış karı, faaliyet karı, olağan kar, net dönem karı büyüklüklerine ve bunları oluşturan ana olaylara yer vererek gösteren bir tablodur⁷³. Yapılan tanımların ışığı altında gelir tablosunu, işletmenin dönem gelirleri ile bu gelirlerin elde edilmesi için katlanılan giderleri karşılaştıran ve dönem sonucunu faaliyet karı, olağan kar ve net kar olarak tasnifli bir biçimde gösteren dinamik bir tablo olarak tanımlayabiliriz.

⁷¹ AKGÜÇ, Öztin: Mali Tablolar Analizi, İstanbul, 1983, s.148.

⁷² ÖRTEN, Remzi: a.g.e., s.54.

⁷³ ÖRTEN, Remzi: a.g.e., s.54.

Aslında gelir tablosu diye tanımlanan tabloda gelirlerin yanı sıra giderler de yer almakta ve bunlar karşılaştırılarak dönem sonucu ifade edilmektedir. Bu yüzden bu tabloya gelir-gider tablosu demek daha anlamlı olurdu. Ancak literatüre gelir tablosu ismiyle geçtiğinden ve TMS de aynı tabiri kullandığından, çalışmamızda biz de gelir tablosu tabirini kullanacağız. Hemen belirtelim ki, Yönerge'de Kar-Zarar Hesabı adı uygun bulunmuştur.

Bu tabloda ana faaliyet, ana faaliyet dışı ve olağan üstü işlemlerle ilgili oluşlarına göre sınıflandırılan hasılat ve gelirler kendileriyle ilgili maliyet ve giderlerle karşılaştırılarak, işletmenin faaliyet sonuçları, sağlanan katma değer ve kar-zarar şeklinde ifade edilir.

Hesap tipi gelir tablosunda giderler ve gelirler olmak üzere iki bölüm yer alır. Gelirler bölümüne, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen gelirler alt alta yazılır. Giderler bölümünde ise bu gelirleri elde etmek için katlanılan giderler yer alır. Böylece bir tarafında işletmenin gelirleri, diğer tarafında giderleri olan bir tablo ortaya çıkar. Bununla birlikte işletmenin gelirleri ve bu gelirleri elde etmek için katlanılan giderleri sınıflandırılmış olarak karşılaştırılmadığından, bu tablo ile sadece işletmenin gelir ve giderlerinin listesi ve bunların toplamı elde edilmiş olur. Bu yüzden hesap tipi gelir tablosunda brüt satış kar-zararı, olağan dışı kar-zarar kalemleri yer almaz. Sadece faaliyet net sonucu ve dönem sonunda kar elde edilmişse giderlerin altında dönem net karı; zarar elde edilmişse, gelirlerin altında dönem net zararı kalemleri yer alır. Belirtilen sonuç hesapları hesap şeklinde düzenlenen gelir tablosunda yer almadığından, bu tablo kullanıcıların analizlerinde yetersiz kalmaktadır. Bu tablodan sadece gelir ve gider rakamlarını alabilen kullanıcı ancak ek hesaplamalar yaparak, karın kaynaklarına nüfuz edebilir.

Rapor tipi gelir tablosunda ise, karın kaynakları gösterilir. İşletmenin elde ettiği gelirler olağan ve olağan üstü gelirler veya esas faaliyetlerden olağan gelirler, diğer faaliyetlerden olağan gelirler ve olağan dışı gelirler

olarak sınıflandırılır. Bu gelirlerle ilgili giderler karşılaştırmalı olarak gelir tablosunda yer alır. Böylece gelir tablosunda, brüt satış kar-zararı, olağan faaliyet kar-zararı, olağan dışı kar-zarar ve net kar-zarar kalemleri yer alır. Bu da kullanıcıların, işletmenin her faaliyetinden (karın kaynaklarından) sağladığı gelir, harcanan gider ve elde edilen kar-zararla ilgili bilgileri gelir tablosundan alabilmesini sağlar. Bu yüzden, rapor tipi gelir tablosu kullanıcı ihtiyaçlarına uygun olup, genelde tercih edilen tablodur.

1.2.1. Yönerge'nin Önerdiği Gelir Tabloları

Yönerge, Üye Ülkelerde standartlaşmayı amaçlamadığı için, düzenlenecek gelir tabloları konusunda da esnek davranmıştır. Bu amaçla Yönerge'nin 23-26. Maddelerinde dört tip gelir tablosu önerilmiş, Üye Devletlere bunlardan birini seçme veya birden fazlasını seçerek, ortaklıklara bunlardan birini kullanabilme izin verme yetkisi tanımıştır⁷⁴. Yönerge'nin 23. ve 25. Maddelerinde rapor tipi, 24. ve 26. Maddelerinde hesap tipi gelir tablosu önerilmiştir. Ayrıca Yönerge'nin 23. ve 24. Maddelerindeki gelir tabloları Toplam Maliyet esasına göre, 25. ve 26. Maddelerindeki gelir tabloları da Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenmiştir. Toplam Maliyet Esası ve Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenmiş olan gelir tabloları birbirinden farklı bilgileri içerdiklerinden burada ayrıca incelenmesi uygun olacaktır.

1.2.1.1. Toplam Maliyet Esası'na Göre Düzenlenen Gelir Tablosu

Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda, harcama ve maliyetler karşılaştırılmaktadır. Toplam Maliyet Esasında dönemin tüm üretimi, işletmede kullanılmak üzere yapılan üretimler de dahil olmak üzere tabloya alınır. Bundan önceki dönem üretimleri çıkarılarak, dönemin toplam hasılasına ulaşılır. Daha sonra toplam hasıla ile bunu sağlayabilmek için katlanılan tüm giderler karşılaştırılarak, işletmenin üretiminden sağlanan

⁷⁴ 4. Yönerge, md.22.

katkısı elde edilir. Bu şekilde o dönem satılamayan üretim hesaplara alınırken, önceki dönem üretimleri ise bu dönemle ilişkilendirilmez. Böylece işletmenin o dönemdeki toplam üretim gücü ortaya çıkarılmış olur.

Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda, Satışların Maliyeti esasına göre düzenlenen gelir tablosundan farklı olarak;

a) İşletme için üretilen ve varlıklara alınan değerler,

b) Mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişim,

c) Sadece satışlarla ilgili olan Satılan Malın Maliyeti içinde yer alan ilk madde malzeme, işçilik, yardımcı madde ve malzeme, amortisman (değer düzeltimi), tükenme payları vb. gider unsurlarının yanısıra henüz satılmayan ürünlerin de maliyet unsurları da açıklanmış olur.

Üretim işletmeleri için Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenmiş gelir tablosu daha uygun bir raporlama sağlar. Bununla birlikte işletmeleri üretim, ticaret ve hizmet işletmeleri diye kesin çizgilerle ayırmak mümkün değildir. Bir işletme hem üretim yapıp hem de dışarıdan satın aldığı ürünleri satabilir. Ancak ağırlıklı olarak ürettiği mamulleri satan işletmeler üretim işletmesi olarak nitelendirilebilir. Ayrıca üretim işletmeleri ürünlerinin pazarlamasını diğer işletmelere de yaptırabilir. Bu durumda işletmenin pazarlama gideri olmayacağı gibi, yaptığı tüm giderler de üretimle ilgili giderler olacaktır. Ayrıca üretim, satış ve hizmet alanlarının her birinin ayrı bir uzmanlık alanı olduğu da düşünülürse, işletmelerin bu alanlardan birine yönelmesi başarısını da arttıracaktır. Bu yüzden, üretim işletmesinin esas faaliyeti üretim olduğundan, gelir tablosunda üretimle ilgili gelir ve gider kalemlerinin yer alması, bu tip işletmeler için daha uygun bir raporlama sağlar. Ayrıca üretim işletmesinin üretimle ilgili giderlerini gelir tablosunda belirtmesi Tam Açıklama Kavramıyla da yakından ilgilidir.

Diğer taraftan üretim işletmesinin esas faaliyeti üretimdir. Bu yüzden işletmenin başarısını ölçmek için faaliyet sonucu elde edilen toplam hasılânın ölçülmesi gerekir. Bunun için o dönemin üretilip satılamayan stokları da dahil olmak üzere, toplam üretimin hesaplara alınması gerekir. Özellikle enflasyon dönemlerinde stok değerlendirme yöntemlerinin işletme sonuçlarına etkisi büyük olur. Bu dönemlerde FİFO (ilk Giren İlk Çıkar) yöntemini kullanan işletmelerin, üretilen ürün maliyetlerine veya satışa gönderdiği stokların maliyeti, enflasyon etkisiyle düşüktür. Bu yüzden işletmenin faaliyet sonucu olduğundan yüksek görünebilir. Her ne kadar Yönerge enflasyon etkisini giderici değerlendirme yöntemlerine müsaade etse de, bu durum kullanıcıları yanıltabilir. Bu yüzden işletmenin stoklarındaki değişikliklerin de gelir tablosuna alınması işletmenin faaliyet sonuçlarının daha anlamlı olmasına yardımcı olur.

Ayrıca Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosu Satışların Maliyeti, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim giderleri ile; Brüt Satış Karı ve Net Satış Karı kalemlerini içermez. Üretim işletmelerinde asıl faaliyet üretim olduğundan üretilen mamulün maliyeti önemlidir. Ayrıca üretim işletmelerinde Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri üretim maliyetlerine göre ya azdır veya hiç yoktur. Genel Yönetim Giderleri ise, ağırlıklı olarak üretimle ilgilidir ve üretilen ürünlerin maliyeti ile ilişkilendirilir. Satışlarla ilgili Brüt ve Net Kar kalemlerinin bu tabloda yer almaması ise kullanıcılar açısından çok önemli değildir. Çünkü kullanıcı, işletmeyi satışlarıyla değil, üretimi ile değerlendirecektir. Bununla birlikte işletmenin üretiminin iyi olması onun mutlak başarılı olduğu anlamına gelmez. Üretilen ürünün satılması da işletme açısından önemlidir. Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosunun satış ve karlılıkla ilgili analizlerin yapılması için gerekli bilgileri vermemesi bu yöntemin olumsuz yanını oluşturmaktadır.

Sonuç olarak, Toplam Maliyet esasını göre düzenlenen gelir tablosu işletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan toplam hasılayı verir. Ayrıca

üretimle ilgili giderlerin, çeşitlerine göre kullanıcılarına sunulmasını sağlar. Bu yüzden bu yöntem üretim işletmeleri için uygun bir raporlama sağlar.

1.2.1.2. Satışların Maliyeti Esasına Göre Düzenlenen Gelir Tablosu

Satışların Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda ise dönemin satışları, dönemin bu satışlara ilişkin maliyetleriyle karşılaştırılır. Daha sonra dönemin diğer gelir ve giderleri tabloya alınarak, işletmenin faaliyet sonucuna ulaşılır. Bu yöntemde işletmenin o dönemde sağladığı toplam hasıla hesaplara yansımaz. Üretim maliyetleri, ancak satıldığında faaliyet sonuçlarını etkiler. Ayrıca üretildiği halde satılmayan mamuller ile yarımamullerle ilgili giderler bu yönetime göre düzenlenen gelir tablosunda ayrıca belirtilmez. Üretim işletmesinin bu yönetime göre gelir tablosu düzenlemesi durumunda, üretimle ilgili olarak yapılan giderler önce mamul maliyeti olarak stok hesaplarına; ürün satıldığında ise satışların maliyeti olarak gelir tablosuna aktarılır. Maliyetlerin satışa kadar aktifte mamuller veya yarımamuller olarak yer alması ise bu giderlerin faaliyet sonucuna etki etmesini geciktirir. Özellikle bu tür maliyetlerin çok olduğu üretim işletmeleri açısından bu önemli bir eksikliktir.

Diğer taraftan, işletme için üretilen varlıkların bu yönetime göre düzenlenen gelir tablosunda yer almaması ve üretimle ilgili giderlerin gösterilmesi, bu yöntemin üretim işletmeleri için pratik olsa da yeterli olmadığını gösterir. Ayrıca kullanıcıların bu yönetime göre düzenlenmiş bir gelir tablosundan toplam hasılaya ulaşmak için ek hesaplamalar yapmaları gerektiğinden yine üretim işletmeleri için uygun bir raporlama sağlamayabilir.

Satışların Maliyeti Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda ise önceki dönem üretilenler ile bu dönemde üretilip satılmayan ürünlerin maliyetleri gelir tablosuna alınmamakta, sadece dönem satışları, bu dönemin

satışlarının maliyetleriyle ilişkilendirilmektedir. Giderler ise İlk Madde Malzeme, İşçilik, amortisman gibi doğal adlarına göre değil, Pazarlama Satış ve Dağıtım, Genel Yönetim gibi harcadıkları fonksiyonlarına göre belirtilmektedir.

Yönerge, üretim işletmelerine uygun olan Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenmiş gelir tabloları ve satış işletmelerine uygun Satışların Maliyeti Esasına göre düzenlenmiş gelir tabloları önermiştir. Bunlar arasında seçim yapmayı da Üye Devletlere bırakmıştır. Bu şekilde Üye Devlet veya İşletme ihtiyacına uygun tabloyu seçip kullanma imkanına sahip olmuştur.

1.2.2. TMS'nin Öngördüğü Gelir Tablosu

TMS'nin öngördüğü gelir tablosu Satışların Maliyeti Esasına göre düzenlenmiş rapor tipi gelir tablosudur. Ayrıca satışların maliyetinin ayrıntısını gösteren ve gelir tablosunun eki mahiyetinde olan Satışların Maliyeti Tablosu ile de tüm işletmelerinin üretim maliyetlerine yönelik bilgilerin verilmesi istenmiştir.

Satılan Malın Maliyeti Tablosunda, işletmenin ilgili dönemdeki üretim, ticaret ve hizmetlerin maliyetleri ayrı olarak ele alınmıştır. Üretim maliyetleriyle ilgili olarak, Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri, Genel Üretim Giderleri ve Yarı Mamullerden Kullanımı incelenerek, üretilen veya satışa hazır hale getirilen malın maliyetine ulaşılmıştır. Satışların maliyeti ile ilgili olarak; mamul stoklarındaki değişim ve iç tüketim incelenerek, Satılan Ticari Malın Maliyeti bulunmuştur. Satılan Hizmetin Maliyeti, Satılan Ticari Mal Maliyeti ve Satılan Mamuller Maliyeti toplanarak da işletmenin tüm Satışlarının Maliyetine ulaşılmıştır. Bu şekilde, ticaret, üretim ve hizmet alanında faaliyet gösteren işletmelerin satışlarının maliyetleri aynı tablo üzerinde incelenmiştir.

Esasen TMS tarafından düzenlenmesi istenen Satılan Malın Maliyeti Tablosu ancak Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen tablolarda verilebilen, Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenen tablolarda verilemeyen bilgilerin verilmesini sağlayan bir tablo olarak da nitelenebilir. Çünkü bu tablo üzerinde satılan malın maliyetine ulaşılırken aynı zamanda, yaratılan toplam hasılayı (maliyeti) de vermektedir.

1.2.3. Gelir Tablolarının Şekil Açısından Karşılaştırılması

TMS'de ve Yönerge'nin 25. Maddesinde öngörülen gelir tabloları Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenmiş rapor tipi gelir tablolarıdır. Çalışmamızın bu bölümünde benzer özelliklere sahip TMS'nin gelir tablosu ile Yönerge'nin 25. Maddesinde önerilen Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenmiş rapor tipi gelir tabloları karşılaştırılacaktır. Çalışmamızın eklerinde, Ek 1, Tablo 3'te TMS'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu, Ek1, Tablo 4' TMS'nin Özet Gelir Tablosu, Ek1 Tablo 5'te Satışların Maliyeti Tablosu, Ek2 Tablo 5'te Yönerge'nin 23. Maddesindeki Gelir Tablosu ve Ek2 Tablo 6'da aynı gelir tablosunun kısa şekilli olarak düzenlenmiş hali verilmektedir. Ayrıca Yönerge'nin önerdiği diğer gelir tabloları da eklerimizde yer almaktadır.

Yönerge'ye göre Üye Devletler:

- Bilanço toplamı 8.000.000 EUA,
- Net Satış Hasılatı 16.000.000 EUA,
- Faaliyet dönemindeki personel sayısı 250 kişi kriterlerinden ikisini aşmayan ortaklıklara kısa şekilli gelir tablosu düzenlemelerine izin verilebilirler⁷⁵. Bu madde hükmüne göre yukarıdaki büyüklük kriterlerinin altındaki işletmeler kısa şekilli gelir tablosu düzenlerken ayrıca bir de normal gelir tablosu düzenleme zorunlulukları yoktur. TMS'deki düzenlemede ise işletmeler ayrıntılı gelir tablosunun yanında bir de özet gelir tablosu düzenlemek zorundadırlar.

⁷⁵ 4. Yönerge, md.27, (1990 tarihli değişiklik dahil)

Yönerge'de karın kaynakları, ana faaliyet sonucu ve olağan dışı faaliyet sonucu olmak üzere ikiye ayrılmışken, TMS'de de aynı şekilde sıralanmakla birlikte, olağan faaliyet sonucu ana faaliyet sonucu, diğer olağan faaliyetler sonucu iki bölümde incelenmiştir. Bu her iki düzenlemenin karın kaynaklarına bakış şeklini yansıtmaktadır.

Yönerge'de önerilen dört gelir tabloları incelendiğinde; TMS'de yer alan Brüt Satışlar ve Satış İndirimleri kalemlerinin yer almadığı, tabloların Net Satışlardan başladığı görülmektedir. Satışlar tüm gelir tablolarında içerik bakımından aynıdır. Yönergeye göre Net Satışlar, ortaklığın olağan faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirlerden, satış indirimleri, Katma Değer Vergileri ve diğer direkt vergilerin indirilmesi yoluyla bulunmaktadır. TMS'nin gelir tablosunda ise Brüt Satışlar'dan Satış İndirimleri düşülerek, Net Satışlara ulaşılmaktadır. Sonuç olarak Yönerge, ilgili indirim kalemlerini gelir tablosuna almadan Net Satışlar'dan başlamıştır. Ayrıca TMS'de Brüt Satışlar kalemi yurt içi ve yurt dışı satışları da ayrı olarak göstermiş, bu şekilde, hem ihracat ayrıca belirtilmiş, hem de coğrafi pazarlara ilişkin açıklama sağlanmıştır. TMS'de Satışların Maliyeti mamul, ticari mal, hizmet ve diğer satışlar olmak üzere unsurlarına ayrılmıştır. Bu ayrım da gelir tablosuna daha fazla açıklama sağlamıştır. Bununla birlikte fazla açıklama sağlanırken bilançoda olduğu gibi gelir tablosu da uzamış, tabloların kolay anlaşılabilirliği zedelenmiştir. Yönerge TMS'nin gelir tablosunda coğrafi pazarlara göre satışları ayrı kalemler olarak almakla yaptığı açıklama, Yönerge gelir tablolarında dipnotlarda belirtilerek sağlanmıştır. Ayrıca TMS'de satılan ticari malların maliyeti, satılan mamullerin maliyeti ve satılan hizmetlerin maliyeti aynı tablo üzerinde gösterilmekte ve her işletmenin aynı tip gelir tablosu düzenlemesi sağlanmaktadır. Yönerge ise üretim ve hizmet işletmelerine ayrı gelir tabloları önererek, işletmelerin faaliyet alanlarına göre ayrı gelir tabloları düzenleyebilmelerine imkan sağladığı gibi, ileride açıklanacağı üzere Tam Açıklama Kavramına uygun gelir tabloları önermiştir.

Yönerge gelir tablosunda "4. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" ve "5. Genel Yönetim Giderleri" kalemleri TMS gelir tablosunda, "D.Faaliyet Giderleri" grubunda toplanmıştır. Yönerge'nin enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini gidermek üzere çeşitli değerlendirme yöntemlerine izin verdiğini daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Yönerge, bu giderlerle ilgili olarak yapılan değer düzeltimlerinin de bu giderler kapsamına alınacağını belirtmiştir.

Yönerge gelir tablosunda "6. Diğer Faaliyet Gelirleri" olarak alınan kalem, TMS gelir tablosunda hem "A. Brüt Satışlar" grubunda, "3. Diğer Gelirler" kalemi olarak; hem de "F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" grubunun "9. Diğer Olağan Gelir ve Karlar" kalemlerinde incelenmiştir. Bu da hesabın bölünmesine yol açmıştır. Yönerge satışları, hizmet, ticari mal, mamul ve diğer satışlar olarak gruplandırmadığından, satışlarla ilgili tüm gelirleri "1.Net Satışlar" grubunda göstermiş, "Diğer Satışlar" diye bir kaleme yer vermemiştir. TMS'de ise bu gruplandırma ile satışlar kaleminin bütünlüğünü zedelenmiştir. TMS gelir tablosunda satışların bölümlenmesine paralel olarak, bu satışlarla ilgili maliyetler de bölümlenmiştir. Böylece satış maliyetlerinin de bütünlüğü bozulmuştur.

Yönerge gelir tablosunda, 6, 7, 8 ve 9 nolu kalemler, TMS gelir tablosunda "F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" grubunda toplanmıştır. Bununla birlikte her iki düzenlemedeki kalemler birbirinden farklıdır. Yönerge gelir tablosunda, temettü gelirleri tek kalem olarak ele alınmış, bunlardan bağlı ortaklıklardan olanların ayrıca belirtilmesi istenmiştir. TMS gelir tablosunda ise, bağlı ortaklık ve iştiraklerden elde edilen temettüler "F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" Grubu altında, "1.İştiraklerden Temettü Gelirleri", "2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri" olarak ayrı kalemlerde ele alınmıştır.

Yönerge gelir tablosunda faiz gelirleri konusunda, tahvil faizi, bağlı ortaklık ve iştiraklerden olan alacaklara ilişkin faizlerle diğer faizler ayrı olarak incelenmiştir. Ayrıca bağlı ortaklıklardan olan alacaklardan elde edilen faiz geliri ve bağlı ortaklıklardan elde edilen diğer faiz gelirlerinin ayrı olarak gösterilmesi istenmiştir. TMS gelir tablosunda ise, tüm bu faiz gelirlerini "F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" grubu altında "3.Faiz Gelirleri" kaleminde toplanmıştır. Bu yönüyle Yönerge gelir tablosunun sağladığı tam açıklamayı TMS gelir tablosu sağlayamamıştır.

Yönerge gelir tablosundaki Diğer Faaliyet Gelirleri kalemi Satış ve Faiz dışındaki gelirleri tanımlayıp, bunlardan ayrı bir kalem olarak yer almaktadır. TMS gelir tablosundaki diğer gelir ve karlar ise, hem "F. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" içinde; hem de "A.Brüt Satışlar" grubu içinde yer almaktadır.

Varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüklüklerin tesbiti amacıyla TMS'de karşılık giderleri, Yönerge'de değer düzeltimi giderlerinin gösterilişinde de bazı farklılıklara rastlanmaktadır. Bu tür giderler TMS'nde tek bir kalemde "Karşılık Giderleri" şeklinde gösterilirken, Yönerge'de farklı kalemler olarak düzenlenmektedir. Yönerge'nin 23. Maddesi ile Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda;

7. a) Kuruluş Giderleri, Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri,

b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri, İlgili Ortaklığın Normal Kabul Edilen Değer Düzeltimleri Tutarını Aşanlar İçin Bu Düzeltme Yapılır.

ve,

12. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri

hesapları açılarak, ve ayrıca 25. Maddeye göre Satış Maliyeti Esasına göre düzenlenen gelir tablosunda Genel Yönetim ve Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri içine alınarak daha detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Yani bizdeki gibi tüm değer düzeltimleri tek bir hesapta ve diğer faaliyet gideri olarak düşünülmemiş, ana faaliyetin bir parçası olarak düzenlenmiştir.

Yönerge gelir tablosunda "11. Diğer Faiz ve Benzeri Giderler" kaleminde yer alan giderler, TMS gelir tablosunda daha ayrıntılı incelenmiştir. Öncelikle işletmenin borçlanma giderler "H. Finansman Giderleri" grubunda, "1.Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri" ve "2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri" olarak vadelerine göre sınıflandırılmıştır. Ayrıca TMS gelir tablosunda yer alan "1.Komisyon Giderleri" kalemi Komisyon gelirleri kaleminde olduğu gibi, Yönerge'nin gelir tablosunda ayrıca belirtilmemiştir. Bu kalem Yönerge gelir tablosunda "11. Diğer Faiz ve Benzeri Giderler" kaleminde gösterilmiştir.

Yönerge'de "Reeskont Faiz Gelirleri" ve "Reeskont Faiz Giderleri" kalemleri yer almamıştır.

"Borç ve Gider Karşılıkları"nın veya Yönerge'ki adıyla "Karşılık"ların ilgili oldukları fonksiyon maliyetlerine yükleneceği tabiidir. Bu karşılıkların raporlanması açısından bir fark bulunmamaktadır.

"Olağanüstü Gelir ve Karlar" ile "Olağanüstü Gider ve Zararlar"ın muhasebeleştirilmesi açısından da iki uygulama arasında fazla bir fark göze çarpmamaktadır. Ancak Yönerge, TMS gibi bunların ayrıntısını göstermeden grup adı olarak belirtmemekte yarar görmüş ve gelir tablosunun uzamasını engellemiştir. Böylece anlaşılabilirlik ve özet olma özelliğine bağlı kalınmıştır. Ayrıca gelir ve gider farkı; "Olağanüstü Faaliyetler Sonucu" olarak ayrı bir kalemde gösterilerek, somutluk sağlanmıştır.

TMS gelir tablosunda "Dönem Kar-Zararı"ndan, "K.Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları"nın düşülmesiyle "Dönem Net Karı"na ulaşılmaktadır. Karşılık adıyla belirtilen bu kalem gerçekleşmiş ancak, kesinlik kazanmamış yükümlülükleri kapsar. Yönerge gelir tablosunda ise vergiler

a. "Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler",

b. "Olağan Dışı Faaliyet Karına İlişkin Vergiler"

c. "Diğer Vergiler" olarak ayrı incelenmiş ve her faaliyetle ilgili vergi sonrası karlar ayrı olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte Yönerge'de olağan ve olağan dışı karlara ilişkin vergilerin birleştirilebileceği belirtilmiştir. Böylece Yönerge'deki gelir tablosunda olağan ve olağan dışı faaliyetlerle ilgili vergiler birleştirilerek tek kalem halinde gösterilebilecektir. Bununla birlikte Yönerge'de sözü edilen birleştirme işlemi yapılsa dahi, "Diğer Vergiler" kaleminin ayrı olarak gösterilmesi istenmiştir. Oysa TMS gelir tablosunda vergilerin tamamı tek kaleme toplanmıştır. Bu da Tam Açıklama ve Önemlilik Kavramlarına aykırı bir uygulamadır.

Yönerge ticaret işletmelerine yönelik olarak, Satışların Maliyeti Esasına göre rapor ve hesap tipinde iki gelir tablosu; üretim işletmelerine de Toplam Maliyet Esasına göre rapor ve hesap şeklinde iki gelir tablosu önermiş ve bunlardan seçme veya seçtirme hakkını Üye Devletlere bırakmıştır. TMS ise tekdüze bir uygulama getirmek amacıyla Satış Maliyeti Esasına göre rapor tipinde düzenlenmiş, tekdüzen bir gelir tablosu öngörmüştür. TMS üretim işletmelerinden üretimle ilgili bilgileri sağlayabilmek amacıyla gelir tablosunun eki Satışların Maliyeti Tablosunun tüm işletmeler tarafından düzenlenmesini istemiştir. Burada üretim işletmelerinin Toplam Maliyet Esasına göre gelir tablosu düzenlemesiyle sağlanan açıklamanın Satışların Maliyeti Tablosu ile sağlanıp sağlanmadığının incelenmesi yerinde olacaktır.

Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenmiş gelir tablosu her şeyden önce işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan toplam hasılayı verir. Fakat

TMS gelir tablosu üretilen mamul maliyetini vermemektedir. Ayrıca Yönerge gelir tablosunda işletme için üretilen ve aktifleştirilen mamullerle ilgili kalem TMS'deki Satışların Maliyeti Tablosunda da iç tüketim olarak yer almaktadır. Yönerge ve TMS gelir tabloları mamul ve yarı mamul stoklarındaki değişimleri dikkate almıştır.

Özetle, Yönerge'nin önerdiği gelir tabloları daha az kalemi kapsayan, daha kısa gelir tablolarıdır. Böylece gelir ve gider kalemlerinin bütünlüğü korunmuştur. TMS gelir tablosunda ise, Tam Açıklama Kavramı uygulanmaya çalışılırken, Kolay Anlaşılabilirlik ve Önemlilik gibi kavramlar göz ardı edilmiştir. Gelir tablosu kalemlerinin ayrıntılı olarak alt kalemlere bölünmesi ise hem kalemlerin bütünlüğünün bozulmasına hem de gelir tablosunun uzamasına sebep olmuştur. Böylece gelir tabloları özet ve kolay anlaşılabilir özelliklerini yitirmiştir. Bu yüzden TMS gelir tablolarının yanında bir de özet gelir tablosu düzenlenmesini istemiştir.

2. DİĞER FİNANSAL TABLOLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Yönerge ve TMS düzenlemelerinde ortak olarak yer alan bilanço ve gelir tablosunun dışında her iki düzenlemede farklı finansal tablolar öngörülmemiştir. Yönerge'de TMS'den farklı olarak durum raporu istenirken, TMS belli büyüklüğün üstündeki işletmelerden ek finansal tabloların düzenlenmesini istemiştir.

Yönerge'nin 46. Maddesinde işletmelerin bilanço ve gelir tablosu ile bunların ekleri haricinde durum raporu da düzenlemeleri istenmiştir. Bu raporda istenilen bilgiler şöyledir:

a) Faaliyet döneminin sona ermesinden sonra ortaya çıkan ve o dönemle ilgili olarak yapılacak değerlendirmeleri etkileyebilecek derecede önemli olan olaylar.

b) İşletmenin gelecekte yapacağı yatırımlar, karşılaşılabileceği riskler ve işletmenin gelişmesiyle ilgili açıklamalar,

c) İşletmenin faaliyet döneminde yaptığı araştırma ve geliştirme faaliyetleri, bunların sonuçları ve gelecekte yapılacak olan araştırma ve geliştirme faaliyetleri,

d) Ulusal mevzuatın izin vermesiyle, işletmenin alarak aktifine kaydettiği kendi hisse senetlerinin değerleri, miktarları, alınma zamanları ile ilgili bilgiler,

e) Limited şirket ve komandit şirketlerdeki ortakların durumları ve sermaye payları ile ilgili bilgiler.

Yönerge'nin durum raporunda açıklanmasını istediği faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan ancak işletme ile ilgili değerlendirmeleri etkileyecek derecede önemli olayların açıklanması TMS'de finansal tabloların dipnotlarında açıklanması istenmektedir. İşletmenin kendi hisse senetleriyle ilgili açıklamalara Ülkemizde işletmelerin kendi hisse senetlerini almaları yasak olduğundan gerek yoktur.

Bununla birlikte durum raporunda istenen, işletmenin muhtemel gelişmesi, araştırma geliştirme faaliyetleri ve limited ve komandit şirket ortaklarının durumuyla ilgili açıklamalara TMS'de yer verilmemiştir. Bu yönüyle Yönerge'nin getirdiği açıklamalar TMS'de sağlanamamıştır.

Diğer taraftan TMS'de düzenlenmesi istenenek mali tablolar ise, işletmenin finansal ve karlılık durumlarını daha ayrıntılı açıklanmasına yöneliktir. Yönerge bu tablolarda istenen açıklamaların bu şekilde ek tablolarla yapılmasını istememiştir.

İşletmenin finansmanı ile ilgili olarak düzenlenmesi istenen finansal tablolarda fon, nakit ve net işletme sermayesine göre üç tablo düzenlenmesi istenmiştir. Burada fon kavramı ile, tüm finansal araçlar; nakit kavramı ile kasa mevcudu ve banka mevduatları; net işletme sermayesi kavramı ile de dönen varlıklar kısa vadeli borçlar farkı tanımlanmaktadır. Bu tablolarla işletmenin finansmanı ile ilgili bilgiler istenmektedir.

Kar dağıtım tablosunda dönem karının ortaklara dağıtılan, yedek olarak ayrılan ve vergi ile ilgili bölümleri ayrı ayrı incelenmektedir. Ayrıca dağıtılan karlardan, imtiyazlı hisse senetleri sahiplerine dağıtılan bölümün de ayrı olarak belirtilmesi istenmektedir.

Öz kaynaklar değişim tablosunda ise işletmenin ödenmiş sermayesi, sermaye yedekleri, kar yedekleri bunlarda meydana gelen artış ve azalışları cari dönem ve önceki dönemdeki durumları ayrı ayrı gösterilmekte, işletmenin öz kaynakları ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

TMS ek finansal tablolarla Yönergeye göre daha fazla açıklama sağlamakla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının çok üstünde bilgiler sunmaktadır. TMS'nin düzenlemesi bu şekliyle kullanıcı ihtiyaçlarının çok üstünde ve karmaşık bir raporlama şekli getirmiştir. Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin genel durumunu görmesi gereken finansal tablolar işletmenin durumunu ayrıntılarıyla gösteren karmaşık tablolara dönüşmüştür. Bu da hem muhasebenin yükünü arttırmış, hem de finansal tablo kullanıcıların yapacağı değerlendirmelerde güçlüklerle karşılaşmalarına sebep olmuştur.

SONUÇ

İşletmelerle ekonomik ilişki içinde bulunan kişiler bu işletmelerle ilgili pek çok konuda karar alırlar. Bu kararlarında genel ekonomik durum ve işletmenin dahil olduğu sektörle ilgili bilgilerin yanında, işletmenin ekonomik ve finansal durumuyla ilgili bilgileri de kullanırlar. Finansal tablo kullanıcıları, işletmeyle ilgili karlılık, verimlilik, likidite, aktiflerin ve pasiflerin durumu vb. pek çok bilgiye finansal tablolar ve işletmelerin faaliyetleriyle ilgili diğer tablo ve raporlar vasıtasıyla ulaşırlar. Bununla birlikte finansal tablo kullanıcıları işletmeden olan menfaatleri doğrultusunda birbirlerinden farklı bilgi ve finansal tablo kalemleriyle ilgilenirler. Bu yüzden finansal tablolar belli kişi yada gruplar için değil, işletmeden bilgi bekleyen tüm kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda, açık, kolay anlaşılabilir, özet ve genel amaçlı olarak düzenlenmelidir.

Finansal tablo kullanıcılarının bu tablolardan bekledikleri faydayı sağlayabilmesi için bunların düzenlenmesinin yanısıra, tarafsız kişilerce, işletmenin durumunu tam açıklayıp açıklamadığı konusunda denetlenmesi ve yayın yoluyla ihtiyaç duyanlara ulaştırılması gereklidir. Bu çerçevede Kamuyu Aydınlatma İlkesi gelişmiş ve özellikle Avrupa Topluluğu muhasebe düzenlemelerinde yol gösterici olmuştur. Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemelerinde SPK'ya tabi ortaklıkların finansal tablo ve denetim raporlarının bu ilke doğrultusunda kullanıcılara ulaştırılması düzenlenmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın getirdiği TMS'de bağımsız dış denetim ve yayınlanma ile ilgili her hangi bir hüküm yer almamakta, dolayısıyla TMS kamunun aydınlatılmasını düzenlememektedir.

TMS ile Yönerge arasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri açısından pek farklılık yoktur. Sosyal Sorumluluk, Kişilik, Dönemsellik, Süreklilik, Tutarlılık ve İhtiyatlılık kavramları TMS ve Yönerge'de açıkça yer almış yada bu kavramlar doğrultusunda düzenlemeler getirilmiştir.

Parayla Ölçme Kavramıyla ilgili olarak, TMS paranın varlık ve kaynakları zaman içinde aynı değerle değerleyeceğinden bahsedilmemekte ve bununla ilgili herhangi bir düzenleme getirilmemektedir. Her iki düzenlemede esas değerlendirme ölçüsü olarak edinme maliyeti alınmıştır. Bununla birlikte Yönerge, paranın zaman içinde varlık ve kaynakları aynı değerle değerlendirme özelliğini yitirdiği enflasyon dönemlerinde, bu etkiyi giderici yöntemlerin kullanılabilmesine izin verirken, TMS'de bu konuda düzenleme yoktur. Ancak VUK'nda kısmi bir yeniden değerlendirme söz konusudur. Ayrıca sistemimizdeki stok değerlendirme yöntemlerinden LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Yönteminin kullanılabilmesi, Yenileme Fonu ve Maliyet Artış Fonu uygulamaları da varlıkların değerlemeleriyle ilgili Ülkemizdeki uygulamalardandır.

TMS'de Tarafsızlık Kavramında muhasebenin ve buna bağlı olarak raporlamanın objektif belgelere dayandırılması istenmektedir. Özün Önceliği Kavramı TMS'de ayrıca belirtilmiş ve uygulamalara yön vermiştir. Yönerge'de ise bu husus ayrıca belirtilmemekte, sadece varlıkların duran-dönen varlık olarak gruplandırılmasında bunların kullanım amaçlarının esas alınacağı belirtilmektedir. Özdeşlik Kavramı Yönerge'de açıkça belirtilmekte, TMS'de ise ayrıca alınmamaktadır. Bununla birlikte finansal tablolar birbirinin devamı olduğundan, bunun TMS'de de uygulanacağı açıktır.

Çalışmamızda ele alınan Avrupa Topluluğu ve Maliye Bakanlığı (TMS) düzenlemelerinin amaç, kapsam, getirilen finansal tablolar ve bu tabloların düzenlenerek sunulmasıyla ilgili hükümler incelendiğinde belirgin farklar ortaya çıkmaktadır.

Avrupa Topluluğu'nun yönergelerle yaptığı düzenlemelerin amacı, Üye Devlet mevzuatlarını uyumlaştırmaktır. Bu yüzden asgari müşterek sağlanarak, diğer konularda Üye Devletlere esneklikler tanınmıştır. TMS ise amaç olarak Ülke içinde ticari, hatta ticari olmayan tüm işletmelerin muhasebe sistemlerini ve finansal tablolarını tekdüze hale getirmeyi seçmiştir. Bu

yüzden kapsam dahilindeki tüm işletme ve organizasyonların aynı düzenlemelere uymaları gerekmektedir. Bu yüzden kapsam dahilindeki tüm organizasyonlara özel durumları, sektörleri ve faaliyet konuları dikkate alınmadan aynı düzenlemeye tabi tutulmuşlardır. Oysa Yönerge Üye, Üye Devletin ihtiyaçları, işletmelerin özel durumları ve bulundukları sektörleri dikkate alarak farklı tipte gelir tablosu ve bilanço formları önermiş, bunlar arasından seçim yapma hakkını Üye Devletlere veya (Üye Devlet isterse) İşletmelerine bırakmıştır. Ayrıca Yönerge ticari faaliyet gösteren işletmeleri kapsarken; TMS ticari işletmelerle birlikte, ticari amacı olmayan, tüketim kooperatifleri gibi organizasyonları da kapsamaktadır.

4. Yönerge kamunun aydınlatılabilmesi ve Üye Ülkelerdeki işletmelerin aynı düzenlemelere tabi tutularak, aralarındaki haksız rekabetin önlenmesi için, işletmeleri finansal ve karlılık durumunun genel fotoğrafını veren finansal tablolar önerirken; TMS, Maliye Bakanlığı'nın bilgi ihtiyacını karşılamak ve vergi denetimini kolaylaştırmak için uzun ve kapsamlı finansal tablolar öngörmüştür. Bu amaçla Yönerge'nin önerdiği finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, bunların ekleri ve durum raporu iken; TMS'nin öngördüğü finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve kar dağıtım tablosudur. Diğer taraftan 4. Yönerge, amacı doğrultusunda finansal tabloların düzenlenmesinin yanında; holding yapıları içinde yer alan işletmelerin konsolide finansal tabloları düzenlemesi, finansal tabloların denetlenmesi ve kullanıcılara yayınlanma yoluyla ulaştırılmasını da düzenlemiştir. Ayrıca Avrupa Topluluğu Bakanlar Konseyi'nin 7. ve 8. yönergeleri ile de konsolide finansal tabloların düzenlenmesi ve işletme sonuçlarının sunulduğu finansal tabloların bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenmesi konuları ayrıca düzenlenmiştir. Oysa TMS sadece finansal tabloların düzenlenmesini ve vergi beyannamelerine eklenmesini öngörmüş; holding yapıları içinde bulunan işletmelerin düzenleyecekleri konsolide finansal tablolar konusunda hüküm

getirmemiştir. Finansal tabloların denetimi ise sadece vergi alacağının korunması açısından Maliye Bakanlığı tarafından yapılacağını belirtmiştir. Ayrıca yayınlanma konusunda da düzenleme getirilmemiştir. TMS'nin konsolide finansal tablolar, denetim ve yayınlanma konusunda düzenleme getirmemesi Yönerge'ye göre eksiklikleridir.

Her iki düzenlemede de yer alan finansal tablolar bilanço ve gelir tablosudur. TMS bilançosu ile Yönerge'nin 9. Maddesinde önerilen bilanço rapor tipi bilançolardır. Bu iki bilanço karşılaştırıldığında, TMS bilançosunun Yönerge bilançosuna göre daha fazla kalemi kapsadığı görülmektedir. Özellikle varlıkların gruplanması açısından her iki düzenleme arasında fark vardır. TMS vakıfları bir yıl içinde paraya dönme kabiliyetlerine göre gruplandığından, muhase sisteminde ve bilançoda aynı varlıklarla ilgili hesaplar hem dönen varlıklarda, hem de duran varlıklarda yer almakta, bu da bilançonun uzamasına ve hesapların bütünlüğünün bozulmasına sebep olmaktadır. Varlıkların değerlerinde meydana gelen düşüşlerin kayıtlara alınmasıyla ilgili her iki düzenleme arasındaki farktan dolayı TMS bilançosunda aktif değer düşüş karşılıkları ilgili hesap grubunun altında bir indirim kalemi olarak yer almakta, bu da bilançonun uzamasına sebep olmaktadır. Böylece bilançonun özet ve kolay anlaşılır olma özelliği kısmen de olsa zedelenmektedir.

Yönerge varlık ve kaynaklar üzerindeki enflasyon etkisini giderici değerlendirme yöntemlerine özellikle çok radikal bir uygulama olan yeniden değerlendirme uygulamasına da izin verirken, sistemimizde aktife kayıtlı maddi duran varlıklar için kısmi bir yeniden değerlendirme yapılabilmekte, LİFO yöntemi kullanılabilmekte, Yenileme Fonu, Maliyet Artış Fonu uygulamalarına da müsaade edilmektedir.

TMS bilançosunda likit varlıklardan başlayarak daha az likit varlıklara doğru bir sıralama yapılırken, Yönerge bilançosunda en az likit varlıklardan

likit varlıklara doğru bir sıralama söz konusudur. Ancak bu sıralama farkı bilançonun işletmenin durumunu yansıtmaya kabiliyetini etkilemediğinden, aykırı bir raporlama ortaya çıkarmaz.

Varlık ve kaynakların gruplanması konusunda TMS Yönerge'ye göre daha kesin sınırlar çizmiştir. Varlıkların dönen veya duran varlık olarak gruplanmasında "bir yıl içinde paraya dönüşme yeteneği" kriterinin alınması sonucunda ayrı gruplar ve hesaplar hem dönen varlıklarda, hem de duran varlıklarda yer almıştır. Aynı şey Yabancı kaynakların gruplanmasında da söz konusudur. Bir yıllık süre içinde işletmeden ayrılacak olan yabancı kaynaklar Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (KVYK)'a; diğerleri ise Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (UVYK)'a alınmaktadır. Böylece aynı isimli gruplar ve hesaplar hem KVYK'da , hem de UVYK'da yer almaktadır. Yönerge ise varlıkları kullanım amaçlarına göre sınıflandırmış, borç ve alacakların ise bir yıldan uzun vadeli olanlarının ayrıca gösterilmesini isteyerek, TMS ile aynı açıklamayı sağlamıştır. Bununla birlikte TMS'nin varlık ve yabancı kaynakları bu şekilde gruplandırması bilançonun uzamasına ve kalemlerin bütünlüğünün bozulmasına sebep olmuştur.

Yönerge'ye göre ödenmemiş sermaye'nin;

- a. Aktifin ilk kalemi olarak yer alması,
- b. Öz kaynaklarda indirim unsuru olması veya,
- c. Alacaklar içinde gösterilebilmesi konusunda esneklik vardır.

TMS'de ise, bu kalem sermayeden indirim unsuru olarak belirtilmektedir.

Yönerge ortaklıkların kuruluş, araştırma ve geliştirme giderleri kadar yedek ve dağıtılmamış karı bulunmadıkça kar dağıtımlarını yasaklamıştır. Böylece Yönerge TMS'ye göre İhtiyatlılık Kavramına daha fazla önem vermiştir.

Yönerge’de dönem ayırıcı hesaplar, TMS’den farklı olarak, aktifte duran varlıklardan, pasifte ise öz kaynaklar ve borçlardan ayrı olarak gösterilmektedir. Bununla birlikte, Yönerge bilançosunda bu hesapların aktifte alacaklar, pasifte borçlar arasında da gösterilebilmektedir. Bu yönüyle TMS ve Yönerge arasında önemli bir fark yoktur.

Yönerge ile TMS arasında karşılıklar yönünden de bir farklılık ortaya çıkmaktadır. TMS’de varlıklardaki değer düşüşleri karşılıklarla yapılmakta ve bu karşılıklar varlıklar altında indirim unsuru olarak yer almaktadır. Yönerge’de ise varlıkların değeri düzeltilerek varlıkların net değerleriyle bilançoda yer almakta veya bu değer düzeltimleri pasif nitelikli bir hesapta tutulabilmektedir. Dolayısıyla Yönerge bu konuda iki seçenek sunarken, TMS bu karşılıkların varlıklardan indirim unsuru olarak gösterilmesini istemiştir.

Yedekler TMS bilançosunda kar yedekleri ve sermaye yedekleri olarak gruplandırılmış ve Yönerge’ye göre daha detaylı incelenmiştir.

Borçlar konusunda da TMS Yönerge’ye göre daha fazla detaya inmiştir. TMS’de borçlar vadelerine göre KVK ve UVK olarak bölümlendirilmiş ve aynı gruplar ve aynı isimli hesaplar hem KVK’larda; hem de UVK’larda yer almıştır. Yönerge ise alacaklarda olduğu gibi, borçların da bir yıldan uzun vadeli olanlarının ayrı gösterilmesini isteyerek, hem hesapların bütünlüğünü korumuş, hem de bilançonun uzamasının engellemiştir. TMS’de borçların bir diğer sınıflanma şekli ise, pasifte yer alma sebeplerine göredir. Borçlar ticari, mali ve diğer borçlar olarak bölümlendirilmiştir. Böylece TMS kısmen de olsa kolay anlaşılır ve özet olma özelliklerinden ayrılmıştır.

TMS Tam Açıklama Kavramına Yönerge’den daha fazla önem vermiştir. Bunun sonucu olarak da kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarının çok üstünde açıklamalar elde edilmiştir. Bununla birlikte kullanıcıların yorumlarını etkile-

meyecek ölçüde olay ve işlemler de finansal tablolarda yer almış, bu da hem finansal tablo kalemlerinin bütünlüğünün bozulmasına hem de finansal tabloların uzayarak, kolay anlaşılır ve özet olma özelliklerinin kısmen de olsa bozulmasına sebep olmuştur. Bununla TMS'de birlikte özet finansal tablolar kolay anlaşılabilirliğin sağlanması açısından getirilmiştir.

Yönerge'de üretim ve ticaret işletmelerinin ihtiyaçları doğrultusunda farklı finansal tablolar önerilmektedir. TMS'de ise tüm işletmeler için tek tip gelir tablosu öngörülmekte, üretim maliyeti ile ilgili bilgiler, satılan malın maliyeti tablosunda alınmaya çalışılmaktadır. Ancak bu şekilde Yönerge'nin Toplam Maliyet Esasına göre düzenlenen gelir tablosu ile sağladığı tam açıklamayı sağlayamamaktadır.

Yönerge'de belli büyüklüğün altındaki işletmelerin daha kısa şekilli gelir tablosu düzenleyebilmelerine imkan sağlamıştır. TMS'de ise özet gelir tablosu vardır. Bununla birlikte, Yönerge'ye göre işletmeler ya normal yada kısa şekilli gelir tablosu düzenlerken, TMS'ye göre işletmeler hem normal, hem de özet gelir tablosu düzenlemek zorundadır.

Yönerge ve TMS'deki gelir tablolarında karın kaynakları olağan ve olağan dışı olarak ikiye ayrılmıştır. Bununla birlikte TMS'de olağan faaliyet sonucu, ana faaliyetler sonucu ve ana faaliyet konusu dışındaki faaliyetler sonucu olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Yönerge gelir tablosu Net Satışlardan başlarken, TMS gelir tablosuna satış indirim ve iskontoları da dahil edilmiştir.

TMS'de satışlar yurt içi ve yurt dışı satışlar olarak bölümlendirilmiştir. Yönerge'de aynı ayırım finansal tablo eklerinde yapılmıştır. TMS'de, ticari mal, mamul hizmet ve diğer satışlar ve bunların maliyetleri ayrı olarak belirtilmiştir. Yönerge'de ise, satışlar "Net Satışlar" kaleminde toplanmıştır.

Yönerge gelir tablosunda faiz gelirleri tahvil faizi, bağlı ortaklık ve iştiraklerden olan alacaklara ilişkin faizler ve diğer faizler ayrı olarak belirtilmiştir. Ayrıca bağlı ortaklıklardan olan olan alacaklardan elde edilen diğer faiz gelirlerinin ayrı olarak gösterilmesi istenmiştir. TMS gelir tablosunda ise tüm faiz gelirleri "F.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" grubu altında, "3.Faiz Gelirleri" kaleminde toplanmıştır. Böylece Yönerge'nin faiz gelirleri konusunda sağladığı açıklama TMS gelir tablosunda sağlanamamıştır.

Yönerge gelir tablosunda "Diğer Faaliyet Gelirleri" kalemi satış ve faiz gelirleri dışındaki gelirleri tanımlayıp, ayrı grup olarak yer alırken, TMS gelir tablosunda hem satışlarda, hem de diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar içinde yer almaktadır.

Varlıkların değerinde meydana gelen düşüşlerin giderilmesine yönelik olarak yapılan değer düzeltimleri Yönerge gelir tablosunda ana faaliyetin bir parçası olarak değerlendirilmiş ve ilgili gruplarda ayrı olarak belirtilmiştir. TMS'de ise, bu giderler karşılık olarak değerlendirilmiş ve diğer faaliyet gideri olarak tek bir hesapta toplanmıştır.

"Olağanüstü Gider ve Zararlar" ile "Olağanüstü Gelir ve Karlar"ın raporlanması açısından önemli bir fark yoktur. Bununla birlikte Yönerge, TMS gibi ayrıntıya inmeyerek, hesapların bütünlüğünü korumuştur. Ayrıca "Olağanüstü Faaliyetler Sonucu"nu ayrı olarak göstererek somutluk sağlamıştır.

Yönerge karın kaynaklarını "Olağan Faaliyetler Sonucu" ve "Olağandışı Faaliyetler Sonucu" olarak iki bölümde incelenmekle birlikte, işletmenin kuruluş amacı dışında olmakla birlikte ticari faaliyetlerinde elde ettiği gelirler (diğer faaliyet gelirleri, iştirak gelirleri, diğer mali duran varlıklar ve alacaklar-

dan gelirler ve diğer faiz gelirleri olarak) TMS'den daha ayrıntılı şekilde izlenmekte ve bu konuda TMS'den daha fazla açıklama sağlamaktadır.

Vergi borçlarının izlenmesiyle ilgili olarak Yönerge vergileri karın kaynakları doğrultusunda sınıflamıştır. Bununla birlikte "Diğer Vergiler" altında izlenenler dışındaki vergilerin birleştirilerek yazılabilesine imkan sağlanmıştır. TMS ise tüm vergileri tek kalemde toplamış, diğer vergileri ayrı olarak belirtmemiştir.

Yönerge'nin önerdiği gelir tablosu daha az kalemi kapsayan daha kısa şekilli tablolardır. Böylece gelir ve gider kalemlerinin bütünlüğü korunmaya çalışılmıştır. TMS ise tam açıklamaya önem vererek, gelir tablosu kalemlerinin bütünlüğünün kısmen de olsa bozulmasına, gelir tablosunun kolay anlaşılabilirliğinin zedelenmesine sebep olmuştur. Böylece bir de özet gelir tablosu ihtiyacı doğmuştur.

Finansal tabloların TMS'de ayrıntılı şekilde düzenlenmesi bu tabloların anlaşılır olması ve işletmenin durumunu resmetmesi ile yakından ilgilidir. Finansal tabloların mali, ekonomik durumu ve karın kaynaklarını resmetmesi gereklidir. Ancak bu yapılırken fazla ayrıntıya girilerek, kolay anlaşılabilirlik ve açık olma özelliklerinin yitirilmemesi gereklidir. Çünkü uzun bilanço kullanıcıyı yanıltabilir, kuşbakışı bir görüş sağlanmasına engel olur. Finansal tablo kalemlerinin takibinde zorluklar çıkabilir. Bu yüzden finansal tablolar fazla ayrıntıya girerek basitlik ve kolay anlaşılabilirliklerini yitirmemelidirler. Zaten, finansal tablolar profesyonel analizciler için değil, değişik gruplara genel bilgiler vermek üzere hazırlanırlar. Bu yüzden anlaşılabilirliği bozmamak için finansal tablolar mümkün olduğunca özet düzenlenirken, tam açıklamayı sağlayabilmek için gerekli bilgiler bu tabloların eklerinde verilmelidir.

Belirtilen farklardan dolayı TMS raporlaması Yönerge'nin istediğinden çok daha fazla açıklama sağlamaktadır. Bununla birlikte TMS'nin fazla

açıklama istemesi, Yönerge hükümlerine aykırı değildir. Ayrıca Yönerge, Üye Devletlere ek bilgi ve belge isteme veya bu konuda zorunluluk getirme yetkisi de vermektedir. Bu çerçevede düşünüldüğünde, genel itibarıyla TMS'nin raporlaması Yönerge'ye aykırı değildir. Diğer taraftan, TMS'nin bağımsız dış denetim ve finansal tablo ve denetçi raporlarının yayınlanmasını düzenlememesi Yönerge'ye göre eksiklik olarak görülse de daha sonra getirilebilecek düzenlemelerle bu eksiklikler giderilebilir.

TMS bu haliyle, kamunun aydınlatılması ve menfaatlerinin korunmasını sağlayamamaktadır. TMS bu şekliyle Maliye Bakanlığı'nın da ihtiyaçları üzerinde getirilmiş bir düzenlemedir. Bununla birlikte tüm işletmeleri kapsayan bir düzenlemenin Kamuyu Aydınlatma İlkesini sağlaması kullanıcı ihtiyaçlarının karşılanması yönünden faydalı olabilirdi. Ancak Maliye Bakanlığı'nın Tebliğ'leri ile getirilen düzenlemenin böyle bir amaca hizmet etmemesi de doğaldır. Bu yüzden kamunun bilgi ihtiyacının karşılanabilmesi Avrupa Birliği'ne girmeye çalışan ve şu an Topluluk ile Gümrük Birliği Anlaşması yapmış olan Ülkemiz için faydalı olacaktır. Ayrıca Topluluğa tam üyelik söz konusu olduğunda, bu düzenlemelerin yapılması gerekli olacaktır. Bu durumda kamunun aydınlatılabilmesi için finansal tabloların düzenlenmesi, bağımsız dış denetçiler tarafından denetlenmesi ve yayınlanması ile ilgili düzenlemelerin ticari işletmeleri kapsamına alan, Türk Ticaret Kanunu'na alınması ve yayın amacıyla özet finansal tabloların kullanılması vb. bir kaç değişiklikle, Avrupa Topluluğu muhasebe mevzuatı ile Ülkemiz muhasebe mevzuatının uyumlaştırılması sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan

1980 *Enflasyon Muhasebesi*, Ankara: Kalite Matbaası, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın no: 1).

1987 *Muhasebe Teorileri*, Ankara : Ankara Üniversitesi Basımevi, (Gazi Üniversitesi Yayın No : 98, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın no :44).

1989 "Avrupa Topluluğu'nca Yayınlanan 4 Nolu Muhasebe Yönerge'sindeki Değerleme Kuralları", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, V, 1 : 535-548.

1991 "Dördüncü Yönerge'nin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması" L.ÇAKICI (Ed.), *Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri*, Girne, 5-47.

1992 *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Üni.

(1983) Basın Yayın Yüksekokulu Matbaası.

(1985)

(1988)

AKGÜÇ, Öztin

1983 *Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi*, Ankara : Sevinç Matbaası (Türkiye Bankalar Birliği Yayın No : 82).

1985 *Mali Tablolar Analizi*, İstanbul : Can Matbaası.

(1970)

(1979)

(1981)

AKSOY, Ahmet

1993 *İşletme Sermayesi Yönetimi*, Ankara : Gazi Büro Kitabevi.
(1990)

ASLAN, Erdoğan

1991 "IV. Yönerge'nin Bilançoya İlişkin Düzenlemeleri Üzerine Düşünceler", L.ÇAKICI (Ed.), *Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri*, Girne : 62-74.

BÜYÜKMİRZA, Kamil

- 1989 "Muhasebe Denetiminde Muhasebe Standardları", *Standart*, 17(Özel Sayı) : 61-69.

CANIKLI, Nurettin

- 1994 "Tekdüzen Hesap Planı", *Yaklaşım*, (Mart) 15 : 46-51.

ERİMEZ, Rüştü

- 1975 *Değerleme ve Mali Tablolar*, Ankara : Üçer Matbaacılık.

KARAYALÇIN, Yaşar

- 1990 "Avrupa Topluluğu Muhasebe Hukuku", *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, XV, 4 : 23-72.

KAVAL, Hasan

- 1994 *Alman Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri*, Çeşme:

ÖRTEN, Remzi

- 1974 *Fiyat Artışlarının İşletmelerde Olumsuz Etkisini Önleyici Bir Araç Olarak Yeniden Değerlendirmenin Önemi ve Muhasebeleştirme Tekniği*, Ankara : Emel Matbaacılık.

- 1987 *Muhasebe Organizasyonu*, Ankara : Gazi Büro Kitabevi.

- 1988 "AET Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Finansal Tablo Modelleri" *İktisadi ve Ticari Denge Dergisi*, III, 8 : 25-40.

- 1993 *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi, Sistemin Tanıtılması ve Hesapların İşleyişi*, I, Ankara : Gazi Büro Kitabevi.

TOKAY, S.Hüseyin

- 1988 a "Türkiye'de Muhasebe Standartlarıyla İlgili Çalışmalar", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, IV, 1 : 465-473.

- 1988 b "Kamuyu Aydınlatma İlkesinin Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Hükümleri Açısından İncelenmesi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, IV, 1 : 457-464.

TEKİNALP, Ünal

- 1979 *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedekakçeleri Kamuyu Aydınlatma İlkesi İle*, İstanbul : Fakülteler Matbaası
(1970). (İstanbul Üniversitesi Yayın No:2615, Hukuk Fakültesi Yayın No: 589).

YALKIN, Yüksel Koç

- 1991 "Dördüncü Yönerge'nin Öngördüğü Gelir Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması", L.ÇAKICI (Ed.), *Türkiye XII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Avrupa Topluluğu 4., 7. ve 8. Yönergeleri*, GİRNE:77-93.

1993 "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etki ve Katkısı, *Vergi Dünyası*, (Eylül) 145 : 6-18.

YAZICI, Mehmet

- 1993 "Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği I ve Eki : Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine", *Vergi Dünyası*, (Haziran) 142 : 3-18.

1995 *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No :18

EK 1

TABLO 1

TMS İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ
(.....TL)

AKTİF (VARLIKLAR)

1. DÖNEN VARLIKLAR

A. Hazır Değerler

1. Kasa
2. Alınan Çekler
3. Bankalar
4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
5. Diğer Hazır Kıymetler

B. Menkul Kıymetler

1. Hisse Senetleri
2. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
3. Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
4. Diğer Menkul Kıymetler
5. Menkul Kıymetler Değer Düşüş Karş.(-)

C. Ticari Alacaklar

1. Alıcılar
2. Alacak Senetleri
3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
4. Verilen Depozito ve Teminatlar
5. Şüpheli Ticari Alacaklar
6. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

D. Diğer Alacaklar

1. Ortaklardan Alacaklar
2. İştiraklerden Alacaklar
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
4. Personelden Alacaklar
5. Diğer Çeşitli Alacaklar
6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
7. Şüpheli Diğer Alacaklar
8. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

E. Stoklar

1. İlk Madde ve Malzeme
2. Yarı Mamuller
3. Mamuller
4. Ticari Mallar
5. Diğer Stoklar
6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
7. Verilen Sipariş Avansları

F. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

1. Gelecek Aylara Ait Giderler
2. Gelir Tahakkukları

G. Diğer Dönen Varlıklar

1. İndirilecek KDV
2. Diğer KDV
3. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
4. Personel Avansları
5. Sayım ve Tesellüm Noksanları
6. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
7. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI**II. DURAN VARLIKLAR****A. TİCARİ ALACAKLAR**

1. Alıcılar
2. Alacak Senetleri
3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
4. Verilen Depozito ve Teminatlar
5. Şüpheli Ticari Alacaklar
6. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

B. Diğer Alacaklar

1. Ortaklardan Alacaklar
2. İştiraklerden Alacaklar
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
4. Personelden Alacaklar
5. Diğer Çeşitli Alacaklar
6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)
7. Şüpheli Diğer Alacaklar
8. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

C. Mali Duran Varlıklar

1. Bağlı Menkul Kıymetler
2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
3. İştirakler
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)
5. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
6. Bağlı Ortaklıklar
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)
8. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

D. Maddi Duran Varlıklar

1. Arazi ve Arsalar
2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
3. Binalar
4. Tesis, Makine ve Cihazlar
5. Taşıtlar
6. Demirbaşlar
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar
8. Birikmiş Amortismanlar (-)
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar
10. Verilen Avanslar

E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

1. Haklar
2. Şerefiye
3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
5. Özel Maliyetler
6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
7. Birikmiş Amortismanlar (-)
8. Verilen Avanslar

F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

1. Arama Giderleri
2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
4. Birikmiş Tükenme Payları (-)
5. Verilen Avanslar

G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

1. Gelecek Yıllara Ait Giderler
2. Gelir Tahakkukları

H. Diğer Duran Varlıklar

1. Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV
2. Diğer KDV
3. Diğer Çeşitli Duran varlıklar

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI**AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI**

PASİF (KAYNAKLAR)

1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A. Mali Borçlar

1. Banka Kredileri
2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri
3. Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Faizleri
4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler
5. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
6. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)

B. Ticari Borçlar

1. Satıcılar
2. Borç Senetleri
3. Borç Senetleri Reeskontu (-)
4. Alınan Depozito ve Teminatlar
5. Diğer Ticari Borçlar

C. Diğer Borçlar

1. Ortaklara Borçlar
2. İştiraklere Borçlar
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar
4. Personele Borçlar
5. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
6. Diğer Çeşitli Borçlar

D. Alınan Avanslar

E. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

1. Ödenecek Vergi ve Fonlar
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
3. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
4. Diğer Yükümlülükler

F. Borç ve Gider Karşılıkları

1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri
3. Kıdem Tazminatı Karşılıkları
4. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**G. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve
Gider Tahakkukları**

1. Gelecek Aylara Ait Gelirler
2. Gider Tahakkukları

H. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

1. Hesaplanan KDV
2. Diğer KDV
3. Sayım ve Tesellüm Fazlaları
4. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

**KISA VADELİ YABANCI
KAYNAKLAR TOPLAMI**

II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A. Mali Borçlar

1. Banka Kredileri
2. Çıkarılmış Tahviller
3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
4. Menkul Kıymetler ihraç Farkları (-)
5. Diğer Mali Borçlar

B. Ticari Borçlar

1. Satıcılar
2. Borç Senetleri
3. Borç Senetleri Reeskontu (-)
4. Alınan Depozito ve Teminatlar
5. Diğer Ticari Borçlar

C. Diğer Borçlar

1. Ortaklara Borçlar
2. İştiraklere Borçlar
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar
4. Personele Borçlar
5. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
6. Diğer Çeşitli Borçlar

D. Alınan Avanslar

E. Borç ve Gider Karşılıkları

1. Kıdem Tazminatları Karşılıkları
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve
Gider Tahakkukları**

1. Gelecek Yıllara Ait Gelirler
2. Gider Tahakkukları

G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

1. Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilen KDV
2. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI

III. ÖZ KAYNAKLAR

A. Ödenmiş Sermaye

1. Sermaye
2. Ödenmemiş Sermaye (-)

B. Sermaye Yedekleri

1. Hisse Senedi İhraç Primleri
2. Hisse Senedi İptal Karları
3. M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
5. Diğer Sermaye Yedekleri

C. Kar Yedekleri

1. Yasal Yedekler
2. Statü Yedekleri
3. Olağan Üstü Yedekler
4. Diğer Kar Yedekleri
5. Özel Fonlar

D. Geçmiş Yıllar Karları

E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)

F. Dönem Net Karı (zararı)

ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

EK 1

TABLO 2

TMS İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ
(.....TL)

AKTİF (VARLIKLAR)

1. DÖNEN VARLIKLAR

A. Hazır Değerler

B. Menkul Kıymetler

1. Menkul Kıymetler Değer Düşüş Karş.(-)

C. Ticari Alacaklar

1. Alacak Senetleri Reeskontu (-)

2. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

D. Diğer Alacaklar

1. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

2. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

E. Stoklar

1. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

2. Verilen Sipariş Avansları

F. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

G. Diğer Dönen Varlıklar

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI

II. DURAN VARLIKLAR

A. TİCARİ ALACAKLAR

1. Alacak Senetleri Reeskontu (-)

2. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

B. Diğer Alacaklar

1. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

2. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

C. Mali Duran Varlıklar

1. Bağlı Menkul Kıymetler

2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer
Düşüklüğü Karşılığı (-)

3. İştirakler

4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

5. İştirakler Sermaye Payları Değer
Düşüklüğü Karşılığı (-)

6. Bağlı Ortaklıklar
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)
8. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
9. Diğer Mali Duran Varlıklar
10. Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüş Karşılığı

D. Maddi Duran Varlıklar

1. Maddi Duran Varlıklar (Brüt)
2. Birikmiş Amortismanlar (-)
3. Yapılmakta Olan Yatırımlar
4. Verilen Sipariş Avansları

E. Maddi Olmayan Dura Varlıklar

1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Brüt)
2. Birikmiş Amortismanlar (-)
3. Verilen Sipariş Avansları

F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

1. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (Brüt)
2. Birikmiş Tükenme Payları (-)
3. Verilen Avanslar

G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

H. Diğer Duran Varlıklar

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

PASİF (KAYNAKLAR)

1. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A. Mali Borçlar

B. Ticari Borçlar

1. Borç Senetleri Reeskontu (-)

C. Diğer Borçlar

1. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

D. Alınan Avanslar

**E. Ödenecek Vergi ve
Diğer Yükümlölükler**

F. Borç ve Gider Karşılıkları

1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal
Yükümlölük Karşılıkları
2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve
Diğer Yükümlölükleri
3. Kıdem Tazminatı Karşılıkları
4. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**G. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve
Gider Tahakkukları**

H. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI

II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A. Mali Borçlar

B. Ticari Borçlar

1. Borç Senetleri Reeskontu (-)

C. Diğer Borçlar

1. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

D. Alınan Avanslar

E. Borç ve Gider Karşılıkları

1. Kıdem Tazminatları Karşılıkları
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve
Gider Tahakkukları**

**G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı
Kaynaklar**

**UZUN VADELİ YABANCI
KAYNAKLAR TOPLAMI**

III. ÖZ KAYNAKLAR

A. Ödenmiş Sermaye

1. Sermaye
2. Ödenmemiş Sermaye (-)

B. Sermaye Yedekleri

1. Hisse Senedi İhraç Primleri
2. Hisse Senedi İptal Karları
3. M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
5. Diğer Sermaye Yedekleri

C. Kar Yedekleri

1. Yasal Yedekler
2. Statü Yedekleri
3. Olağan Üstü Yedekler
4. Diğer Kar Yedekleri
5. Özel Fonlar

D. Geçmiş Yıllar Karları**E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)****F. Dönem Net Karı (zararı)****ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI****PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI**

TMS'NİN ÖNGÖRDÜĞÜ AYRINTILI GELİR TABLOSU

A. BRÜT SATIŞLAR

1. YURT İÇİ SATIŞLAR
2. YURT DIŞI SATIŞLAR
3. DİĞER GELİRLER

B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

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

C. NET SATIŞLAR**D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

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

BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI**E. FAALİYET GİDERLERİ (-)**

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

FAALİYET KAR VEYA ZARARI**F. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR**

1. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
2. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
3. FAİZ GELİRLERİ
4. KAMBİYO GELİRLERİ
5. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
6. MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
7. KAMBİYO KARLARI
8. REESKONT FAİZ GELİRLERİ
9. FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

G. DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

1. KOMİSYON GİDERLER (-)
2. KARŞILIK GİDERLERİ (-)
3. MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
4. KOMİSYON ZARARLARI (-)
5. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
6. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

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

OLAĞAN KAR VEYA ZARAR

I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

1. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
2. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

**J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
DÖNEM KARI VEYA ZARARI (-)**

1. ÇALIŞILMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
2. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
3. DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

**K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI**

DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

EK 1

TABLO 4

TMS'NİN ÖNGÖRDÜĞÜ ÖZET GELİR TABLOSU

A. BRÜT SATIŞLAR

B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

C. NET SATIŞLAR

D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

I. BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI

E. FAALİYET GİDERLERİ (-)

II. FAALİYET KAR VEYA ZARARI

F. DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR

G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN
GİDER VE ZARARLAR (-)

H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

III. OLAĞAN KAR VEYA ZARAR

I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

IV. DÖNEM KARI VEYA ZARARI

K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER
YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

V. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

EK 1

TABLO 5

**TMS'NİN GELİR TABLOSU EKİ OLARAK ÖNGÖRDÜĞÜ
SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU**

ÜRETİM MALİYETİ

- A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- B- Direkt İşçilik Giderleri
- C- Genel Yönetim Giderleri
- D- Yarı Mamul Kullanımı
 - 1. Dönem Başı Stok (+)
 - 2. Dönem Sonu Stok (-)

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ

- E- Mamul Stoklarında Değişim
 - 1. Dönem Başı Stok (+)
 - 2. Dönem Sonu Stok (-)
 - 3. İç Tüketim (+)

I. SATILAN MAMUL MALİYETİ

TİCARİ FAALİYET

- A- Dönem Başı Ticari Mal Stoğu (+)
- B- Dönem İçi Net Alışlar (+)
- C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)

II. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

III. SATILAN HİZMET MALİYETİ

SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)

**YÖNERGE'NİN DOKUZUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN HESAP TİPİ
BİLANÇO****AKTİF****A) ÖDENMEMİŞ SERMAYE ¹**

Ödeme Çağrısı Yapılmış Kısım

B) KURULUŞ VE GELİŞTİRME GİDERLERİ ²**C) DURAN VARLIKLAR****I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri ³
2. İmtiyaz Hakkı, Patent, Lisans
Marka vb. Haklar ⁴
3. Şerefiye ⁵
4. Verilen Maddi Olmayan Dur.Varlık Avansları

II. Maddi Duran Varlıklar

1. Arazi, Arsa ve Binalar
2. Teknik Tesisler ve Makinalar
3. Diğ.Tesis, Alet, Edevat, Döşeme ve Demirb.
4. Verilen Duran Varlık Avansları ve Yatırımlar

III. Mali Duran Varlıklar

1. Bağlı İşletmelere Katılma Belgeleri (Payları)
2. Bağlı İşletmelerden Alacaklar
3. İştirakler
4. İştiraklerden Alacaklar
5. Bağlı Menkul Kıymetler
6. Diğer Alacaklar
7. Öz kaynak Hisse Senetleri ⁶

D) DÖNEN VARLIKLAR**I. Stoklar**

1. İlk madde ve Malzemeler
2. Yarı Mamuller
3. Verilen Stok Avansları

ÖNCEKİ DÖNEM**CARİ DÖNEM**

II. Alacaklar ⁷

1. Ticari Alacaklar
2. Bağlı İşletmelerden alacaklar
3. İştiraklerden Alacaklar
4. Diğer Alacaklar
5. Çağrısı Yapılmış ve Ödenmemiş Sermaye ⁸
6. Aktifte Dönem Ayırımı Hesabı ⁹

III. Menkul Kıymetler

1. Bağlı İşletmelere Katılma Belgeleri
2. Özkaynak Hisse Senetleri ⁶
3. Diğer Menkul Kıymetler

E) AKTİFTE DÖNEM AYIRIMI HESABI ¹⁰**F) DÖNEM ZARARI ¹¹****AKTİF TOPLAMI****PASİF****A) ÖZ SERMAYE****I. Kayıtlı Sermaye ¹²****II. Emisyon Primleri****III. Yeniden Değerleme Artışı****IV. Yedekler**

1. Yasal Yedekler
2. Öz Kaynak Hisse Senetleri Yedeği ¹³
3. Ana Sözleşme Yedekleri
4. Diğer Yedekler

V. Aktarılan Kar veya Zarar**VI. Dönem Kar veya Zararı ¹⁴****B) KARŞILIKLAR**

1. Emeklilik ve benzeri yükümlölük Karşılıkları
2. Vergi Karşılıkları
3. Diğer Karşılıklar

ÖNCEKİ DÖNEM, CARİ DÖNEM

C) BORÇLAR ¹⁵

1. Tahvilli Borçlar ¹⁶
2. Kredi Kuruluşlarına Borçlar
3. Alınan Sipariş Avansları ¹⁷
4. Satıcılara Borçlar
5. Borç Senetleri
6. Bağlı İşletmelere Borçlar
7. İştiraklere Borçlar
8. Diğer Borçlar
9. Pasifte Dönem Ayırımı Hesabı ¹⁸

D) PASİFTE DÖNEM AYIRIMI HESABI ¹⁹

E) DÖNEM KARI ²⁰

PASİF TOPLAMI

[illegible]

EK 2

TABLO 2

DOKUZUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN HESAP TİPİ BİLANÇO
(Kısa Şekilli)

AKTİF	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
A) ÖDENMEMİŞ SERMAYE		
B) KURULUŞ VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
C) DURAN VARLIKLAR		
I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
II. Maddi Duran Varlıklar		
III. Mali Duran Varlıklar		
D) DÖNEN VARLIKLAR		
I. Stoklar		
II. Alacaklar		
(Vadesi bir yılın üstünde olanlar ayrıca belirtilecek)		
III. Menkul Kıymetler		
E) AKTİFTE DÖNEM AYIRIMI		
F) DÖNEM ZARARI		
AKTİF TOPLAMI		
PASİF		
A) ÖZ SERMAYE		
I. Kayıtlı Sermaye		
II. Emisyon Primleri		
III. Yeniden Değerleme Artışı		
IV. Yedekler		
V. Aktarılan Kar veya Zarar		
VI. Dönem Kar veya Zararı		
B) KARŞILIKLAR		
C) BORÇLAR		
(Vadesi bir yılın üstünde olanlar ayrı belirtilecek)		
D) PASİFTE DÖNEM AYIRIMI		
E) DÖNEM KARI		

YÖNERGE'NİN ONUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN RAPOR TİPİ BİLANÇO

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
A) ÖDENMEMİŞ SERMAYE ¹ Ödeme Çağrısı Yapılmış Kısım		
B) KURULUŞ VE GELİŞTİRME GİDERLERİ ²		
C) DURAN VARLIKLAR		
I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri ³		
2. İmtiyaz Hakkı, Patent, Lisans Marka vb. Haklar ⁴		
3. Şerefiye ⁵		
4. Verilen Maddi Olmayan Dur. Varlık Avansları		
II. Maddi Duran Varlıklar		
1. Arazi, Arsa ve Binalar		
2. Teknik Tesisler ve Makinalar		
3. Diğ. Tesis, Alet, Edevat, Döşeme ve Demirb.		
4. Verilen Duran Varlık Avansları ve Yatırımlar		
III. Mali Duran Varlıklar		
1. Bağlı İşletmelere Katılma Belgeleri (Payları)		
2. Bağlı İşletmelerden Alacaklar		
3. İştirakler		
4. İştiraklerden Alacaklar		
5. Bağlı Menkul Kıymetler		
6. Diğer Alacaklar		
7. Öz kaynak Hisse Senetleri ⁶		
D) DÖNEN VARLIKLAR		
I. Stoklar		
1. İlk madde ve Malzemeler		
2. Yarı Mamuller		
3. Verilen Stok Avansları		

II. Alacaklar⁷

1. Ticari Alacaklar
2. Bağlı İşletmelerden alacaklar
3. İştiraklerden Alacaklar
4. Diğer Alacaklar
5. Çağrısı Yapılmış ve Ödenmemiş Sermaye ⁸
6. Aktifte Dönem Ayırımı Hesabı ⁹

III. Menkul Kıymetler

1. Bağlı İşletmelere Katılma Belgeleri
2. Özkaynak Hisse Senetleri ⁶
3. Diğer Menkul Kıymetler

E) AKTİFTE DÖNEM AYIRIMI ¹⁰

AKTİF TOPLAMI

**F) VADESİ GELEN VE BİR YILDAN KISA SÜREDE
ÖDENECEK OLAN BORÇLAR**

1. Tahvilli Borçlar ¹⁶
2. Kredi Kuruluşlarına Borçlar
3. Alınan Sipariş Avanslar ¹⁷
4. Satıcılara Borçlar
5. Borç Senetleri
6. Bağlı İşletmelere Borçlar
7. İştiraklere Borçlar
8. Diğer Borçlar ²¹
9. Pasifte Dönem Ayırımı Hesabı ²²

G) DÖNEN VARLIKLARIN BİR YILDAN KISA VADELİ BORÇLARDAN FAZLA KISMI ²³

H) TOPLAM VARLIKLARIN BİR YILDAN KISA VADELİ BORÇLARDAN FAZLA KISMI

I) VADESİ GELMEYEN VE BİR YILDAN UZUN UZUN SÜREDE ÖDENECEK OLAN BORÇLAR

1. Tahvilli Borçlar
2. Kredi Kuruluşlarına Borçlar
3. Alınan Sipariş Avanslar
4. Satıcılara Borçlar
5. Borç Senetleri
6. Bağlı İşletmelere Borçlar

	<u>ÖNCEKİ DÖNEM</u>	<u>CARİ DÖNEM</u>
--	---------------------	-------------------

[illegible]

- | | ÖNCEKİ DÖNEM | CARİ DÖNEM |
|--|--------------|------------|
|--|--------------|------------|

PASİF TOPLAMI

**YÖNERGE'NİN ONUNCU MADDESİNDE ÖNERİLEN RAPOR TİPİ
BİLANÇO (Kısa Şekli)**

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
AKTİF		
A) ÖDENMEMİŞ SERMAYE		
B) KURULUŞ VE GELİŞTİRME GİDERLERİ		
C) DURAN VARLIKLAR		
I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
II. Maddi Duran Varlıklar		
III. Mali Duran Varlıklar		
D) DÖNEN VARLIKLAR		
I. Stoklar		
II. Alacaklar		
(Vadesi bir yılın üstünde olanlar ayrı belirtilecek)		
III. Menkul Kıymetler		
E) AKTİFTE DÖNEM AYIRIMI		
AKTİF TOPLAMI		
F) VADESİ GELEN VE BİR YILDAN KISA SÜREDE ÖDENECEK OLAN BORÇLAR		
G) DÖNEN VARLIKLARIN BİR YILDAN KISA VADELİ BORÇLARDAN FAZLA KISMI		
H) TOPLAM VARLIKLARIN BİR YILDAN KISA VADELİ BORÇLARDAN FAZLA KISMI		
I) VADESİ GELMEYEN VE BİR YILDAN UZUN UZUN SÜREDE ÖDENECEK OLAN BORÇLAR		
K) PASİFTE DÖNEM AYIRIMI		
L) ÖZ SERMAYE		
I. Kayıtlı Sermaye		
II. Emisyon Primleri		
III. Yeniden Değerleme Artışı		
IV. Yedekler		
V. Aktarılan Kar veya Zarar		
VI. Dönem Karı veya Zararı		
PASİF TOPLAMI		

¹ Ulusal mevzuatın ödeme çağrısı yapılmış olan sermayeyi pasifte göstermeyi öngörmesi durumu hariç olmak üzere, ödeme çağrısı yapılmış fakat sermayenin ödenmemiş olan kısmı, aktifin A veya D/II/5 kısmında yer almalıdır.

² Ulusal mevzuatta kapsamı belirlenen ve aktifte gösterilmesine izin verilen giderler burada yer alacaktır. Üye Devletlerin kendi mevzuatı, bu tür giderlerin Maddi Olmayan Duran Varlıklar'ın ilk kalemi olara gösterilmesini de öngörebilir.

³ Ulusal Mevzuatın bu tür giderlerin aktifleştirilmesine izin verdiği sürece bu kalem burada yer alır.

⁴ a) Buraya diğer işletmelerden bir bedel karşılığında elde edilen ve C/1'de gösterilmeyen değerler yazılacaktır

b) İşletmenin kendisi tarafından oluşturulan değerler de ulusal mevzuatın izin vermesi durumunda burada yer alabilir.

⁵ Bir bedel karşılığında diğer işletmelerden elde edilen değerler buraya yazılır.

⁶ İşletme tarafından ihraç edilen ve geri alınan öz kaynak hisse senetleri, işletmede bir yıldan uzun bir süre kalacaksa burada, bir yıldan önce satılacaksa, D/III/2'de yer almalıdır. Bu değerlerin bilançoda yer alması, ulusal mevzuata uygunluğa da bağlıdır. Bu tür hisse senetlerinin nominal değerleri yoksa, muhasebe değerleri ile ayrıca belirtilmelidir.

⁷ Alacaklar kapsamındaki her kalan için vadesi gelen ve bir yıldan daha uzun bir sürede nakde çevrilebilecek olan tutarlar ayrıca gösterilmelidir.

⁸ Ulusal mevzuatın A'daki Ödenmemiş Sermaye başlığında gösterilmesini öngörmesi durumu hariç burada yer alır.

⁹ Ulusal mevzuatın E'de bir başlık altın gösterilmesini istemesi durumu hariç.

¹⁰ Bu kalem D/II/6'da ve alacakların bir alt bölümü şeklinde yer almamışsa, burada ayrı bir başlık altında gösterilebilir.

¹¹ Ulusal mevzuatın bu kalemi pasifte A/IV'da göstermeyi öngörmemesi durumunda burada yer alır.

¹² Ulusal mevzuatın ödeme çağrısı yapılmış sermayenin de burada gösterilmesini öngörmesi durumunda, kayıtlı ve ödenmemiş sermaye tutarlarının ayrı olarak gösterilmesi gerekir.

¹³ Ulusal mevzuatın böyle bir yedeğin ayrılmasını istemesi durumunda burada yer alacaktır.

-
- ¹⁴ Ulusal mevzuatın bu kalemi aktifin F yada pasifin E kısımlarından birinde gösterilmesini öngörmesi durumu hariç.
- ¹⁵ Vadesi gelen borçlardan bir yıl içinde veya bir yıldan uzun sürede ödenecek olanların tutarları her bir kalem için ayrı olarak gösterilecektir.
- ¹⁶ Hisse senedine çevrilebilir olanlar ayrıca gösterilmelidir.
- ¹⁷ İlgili stoklardan indirim şeklinde gösterilmemişse burada yer alabilir.
- ¹⁸ Ulusal mevzuatın bu pasifin D kısmında ayrıca gösterilmesini öngörmesi durumu hariç bu kalem burada yer almalıdır.
- ¹⁹ Ulusal mevzuatın bu kalemi pasifin C/9 bölümünde gösterilmesini öngörmesi durumu hariç.
- ²⁰ Ulusal mevzuatın bu kalemi pasifin A/VI. bölümünde gösterilmesini öngörmesi durumu hariç.
- ²¹ Vergi ve sosyal güvenlik kuruluşlarına borçlar dahil.
- ²² Ulusal mevzuatın bu kalemi pasifin K kısmında ayrıca göstermeyi öngörmesi durumu hariç.
- ²³ Ulusal mevzuatın bu kalemi pasifin F/9'da veya I/9 kalemlerinde göstermeyi öngörme durumu hariç.

**YÖNERGE’NİN 23. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM MALİYET
ESASINA GÖRE RAPOR ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**

1. Net Satışlar
2. Mamul Stokları ile Yarı Mamul Stoklarındaki Değişiklikler
3. İşletmenin Kendi Kullanımı için Üretilen ve Aktifleştirilen Varlıklar (İç Tüketim)
4. Diğer Olağan Faaliyet Gelirleri
5. a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri
b) Dışarıya Yaptırılan İşler
6. Personel Giderleri
a) Ücretler ve Aylıklar
b) Sosyal Güvenlik Giderleri (Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir.)
7. a) Kuruluş Giderleri, Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri
b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri, İlgili Ortaklığın Normal Kabul Edilen Değer Düzeltimleri Tutarını Aşanlar İçin Bu Düzeltme Yapılır.
8. Diğer Olağan Faaliyetler Giderleri
9. İştirak Gelirleri
Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar
10. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrı Belirtilir)
11. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler
(Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrıca Belirtilir.)
12. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
13. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
14. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
15. **VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KAR VEYA ZARARI**
İlk Temettü (Azınlık Payları)
16. Olağan Dışı Gelirler
17. Olağan Dışı Giderler
18. Olağan Dışı Kar/Zarar
19. Olağandışı Kara İlişkin Vergiler
20. Diğer Vergiler
21. **DÖNEM KAR VEYA ZARARI**

**YÖNERGE'NİN 23. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM MALİYET
ESASINA GÖRE RAPOR ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**
(Kısa Şekilli Olarak Düzenlenen)

BRÜT KAR/ZARAR

1. Personel Giderleri
 - a) Ücretler ve Aylıklar
 - b) Sosyal Güvenlik Giderleri (Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir.)
2. a) Kuruluş Giderleri ve Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri
 - b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri, İlgili Ortaklığın Normal Kabul Edilen Değer Düzeltimleri Tutarını Aşanlar İçin Bu Düzeltme Yapılır.
3. Diğer Faaliyetler Giderleri
4. İştirak Gelirleri
 - Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar
5. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrı Belirtilir)
6. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler
 - (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrıca Belirtilir.)
7. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
8. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
9. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
- 10. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KAR VEYA ZARARI**
 - İlk Temettü (Azınlık Payları)
11. Olağan Dışı Gelirler
12. Olağan Dışı Giderler
13. Vergi Öncesi Olağan Dışı Kar/Zarar
14. Olağandışı Kara İlişkin Vergiler
15. Diğer Vergiler
- 16. NET KAR/ZARAR**

**YÖNERGE'NİN 24. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM MALİYET
ESASINA GÖRE HESAP ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**

A. GİDERLER

1. Mamul ve Yarı Mamul Stoklarındaki Azalışlar
2. a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri
b) Dışarıya Yaptırılan İşler
3. Personel Giderleri
a) Ücretler ve Aylıklar
b) Sosyal Güvenlik Giderleri (Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir.)
4. a) Kuruluş Giderleri ve Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri
b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri, İlgili Ortaklığın Normal Kabul Edilen Değer Düzeltimleri Tutarını Aşanlar İçin Bu Düzeltme Yapılır.
5. Diğer Faaliyetler Giderleri
6. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
7. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Olanlar Ayrı Belirtilir)
8. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergi
9. OLAĞAN FAALİYET KARI
10. Olağan Dışı Giderler
11. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
12. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemler Kapsamında Yer Almayanlar)
13. DÖNEM NET KARI

B. GELİRLER

1. Net Satışlar
2. Mamul Stokları ile Yarı Mamul Stoklarındaki Artışlar
3. İşletmenin Kendi Kullanımı için Üretilen ve Aktifleştirilen Varlıklar (İç Tüketim)
4. Diğer Faaliyet Gelirleri
5. İştirak Gelirleri (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
6. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
7. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
8. FAALİYET ZARARI
9. Olağan Dışı Gelirler
10. DÖNEM NET ZARARI

**YÖNERGE'NİN 24. MADDESİNDE ÖNERİLEN TOPLAM MALİYET
ESASINA GÖRE HESAP ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**
(Kısa Şekilli Olarak Düzenlenen)

A. GİDERLER

1. Brüt Zarar
2. Personel Giderleri
 - a) Ücretler ve Aylıklar
 - b) Sosyal Güvenlik Giderleri (Emeklilik giderleri ayrı olarak belirtilir.)
3. a) Kuruluş Giderleri ve Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri
b) Dönen Varlıklarla İlgili Değer Düzeltimleri, İlgili Ortaklığın Normal Kabul Edilen Değer Düzeltimleri Tutarını Aşanlar İçin Bu Düzeltme Yapılır.
4. Diğer Faaliyetler Giderleri
5. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
6. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Olanlar Ayrı Belirtilir)
7. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergi
8. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI
9. Olağan Dışı Giderler
10. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
11. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemler Kapsamında Yer Almayanlar)
12. DÖNEM NET KARI

B. GELİRLER

1. Brüt Kar
2. İştirak Gelirleri (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
3. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
3. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Olanlar Ayrı Belirtilir)
4. VERGİ SONRASI FAALİYET ZARARI
5. Olağan Dışı Gelirler
6. DÖNEM NET ZARARI

**YÖNERGE'NİN 25. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ MALİYETİ ESASINA
GÖRE RAPOR ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**

1. Net Satışlar
2. Satışların Maliyeti (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
3. Brüt Satış Kar veya Zararı
4. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
5. Genel Yönetim Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
6. Diğer Faaliyet Gelirleri
7. İştirak Gelirleri (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
8. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
9. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrıca Belirtilir)
10. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
11. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
12. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
13. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI
14. Olağan Dışı Gelirler
15. Olağan Dışı Giderler
16. OLAĞAN DIŞI KAR VEYA ZARAR
17. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
18. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemlerde Yer Almayan Vergiler)
19. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

**YÖNERGE'NİN 25. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ MALİYETİ ESASINA
GÖRE RAPOR ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**
(Kısa Şekilli Olarak Düzenlenen)

1. Brüt Satış Kar veya Zararı
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
3. Genel Yönetim Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
4. İştirak Gelirleri (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
5. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilen Gelirler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
6. Diğer Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrıca Belirtilir)
7. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
8. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
9. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
10. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI
11. Olağan Dışı Gelirler
12. Olağan Dışı Giderler
13. OLAĞAN DIŞI KAR VEYA ZARAR
14. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
15. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemlerde Yer Almayan Vergiler)
16. DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

**YÖNERGE'NİN 26. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ MALİYETİ ESASINA
GÖRE HESAP ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**

A. GİDERLER

1. Satışların Maliyeti (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
3. Genel Yönetim Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
4. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
5. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
6. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
7. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI
8. Olağan Dışı Giderler
9. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
10. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemler Kapsamına Girmeyen Vergiler)
11. DÖNEM NET KARI

B. GELİRLER

1. Net Satışlar
2. Diğer Faaliyet Gelirleri
3. İştirak Gelirleri (Bağlık Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
4. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilenler (Bağlık Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
5. Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrı Belirtilir)
6. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI VEYA ZARARI
7. Olağan Dışı Gelirler
8. DÖNEM NET ZARARI

**YÖNERGE'NİN 26. MADDESİNDE ÖNERİLEN SATIŞ MALİYETİ ESASINA
GÖRE HESAP ŞEKLİNDE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU**
(Kısa Şekilli Olarak Düzenlenen)

A. GİDERLER

BRÜT ZARAR

1. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
2. Genel Yönetim Giderleri (Değer Düzeltimlerini Kapsar)
3. Mali Duran Varlıklar ve Menkul Kıymetlerle İlgili Değer Düzeltimleri
4. Faiz ve Benzeri Giderler (Bağlı Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
5. Olağan Faaliyet Karına İlişkin Vergiler
6. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI
7. Olağan Dışı Giderler
8. Olağan Dışı Kara İlişkin Vergiler
9. Diğer Vergiler (Yukarıdaki Kalemler Kapsamına Girmeyen Vergiler)
10. DÖNEM NET KARI

B. GELİRLER

BRÜT KAR

1. İştirak Gelirleri (Bağlık Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
2. Diğer Yatırımlardan ve Duran Varlıklar Grubunda Yer Alan Alacaklardan Elde Edilenler
(Bağlık Ortaklıklara Ait Olanlar Ayrı Belirtilir)
3. Faiz ve Benzeri Gelirler (Bağlı Ortaklıklardan Elde Edilenler Ayrı Belirtilir)
4. VERGİ SONRASI OLAĞAN FAALİYET KARI VEYA ZARARI
5. Olağan Dışı Gelirler
6. DÖNEM NET ZARARI