

ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE İÇİTİDİŞİNA SUNULAN TEMEL MALİ

TABLULARIN HAZIRLANMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

**TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

107084

FUNDA UĞUR

ANABİLİM DALI: İŞLETME

PROGRAMI : MUHASEBE-FİNANSMAN

DANIŞMAN : PROF. DR. YUNUS KİŞHALI

KOCAELİ, 2001

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE DÜZENLENEN TEMEL
MALİ TABLOLAR VE TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN
ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE YURTDIŞINA SUNULAN TEMEL MALİ
TABLOLARIN HAZIRLANMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

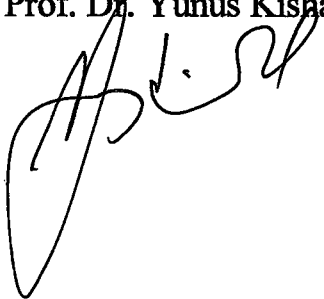
107094

YÜKSEK LİSANS TEZİ

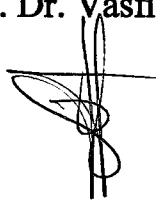
Tezi Hazırlayan: FUNDA UĞUR

Tezin Kabul Edildiği Yönetim Kurulu Tarih ve No: 04.07.2001, 2001/10

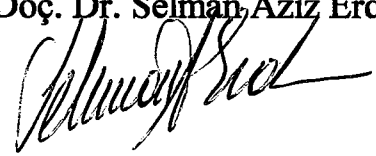
Prof. Dr. Yunus Kışalı



Prof. Dr. Vasfi Haftacı



Doç. Dr. Selman Aziz Erden



KOCAELİ, 2001

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE DÜZENLENEN TEMEL
MALİ TABLOLAR VE TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN
ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE YURTDIŞINA SUNULAN TEMEL MALİ
TABLOLARIN HAZIRLANMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

ÖZET

Mali tablolar; muhasebe içinde toplanan ve kaydedilen bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olan kişilere iletilmesini sağlayan araçlardır. Bu araçların en önemli ikisi bilanço ve gelir tablosudur. Mali tablolarda yeralan bilgilerin tutarlı olması, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaması ve işletmelerde denetimi kolaylaştırıyor olması gerekmektedir. Bu nedenle 1992 yılında bir Tebliğ yayımlanarak ulusal düzeyde bir hesap çerçevesi oluşturulmuştur. Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler mali tablolarını hazırlarken bu hesap çerçevesini temel almaktadır. Aynı şekilde Türkiye'de faaliyet gösteren çokuluslu işletmeler de mali tablolarını Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlamaktadırlar. Ayrıca Türkiye'de faaliyet gösteren çokuluslu işletmeler, çokuluslu olmaları nedeniyle mali tablolarda yeralan bilgileri yatırım yapan ülkeye de sunmak zorundadırlar. Fakat Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmiş olan mali tabloları, çeşitli uyumlaştırma çalışmaları yapmadan yurt dışına sunamazlar. Bunun nedeni; yatırım yapılan ülke ile yatırım yapan ülkenin muhasebe sistemlerinin dolayısıyla da mali tablolarının formatlarının farklı olmasıdır. Bu farklılıktan yola çıkılarak bu çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren çokuluslu işletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırladıkları temel mali tablolar ile yurtdışına sundukları temel mali tablolar arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmuş ve bir uygulama ile pekiştirilmiştir. Ülkeler arasında mali tabloların uyumlaştırma çalışmalarının gerekliliğinin ortadan kalkması, farklılıklardan doğan sorunların en aza indirgenmesi dünya çapında tekdüzenliğin sağlanması ile mümkündür. Tekdüzenliğin sağlanması ise ancak tüm ülkelerin biraraya gelerek ortak bir muhasebe sistemi oluşturmaları ile mümkündür.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BASIC FINANCIAL STATEMENTS WHICH ARE REGULATED
ACCORDING TO THE UNIFORM ACCOUNTING AND A PRACTICE ON
PREPARING BASIC FINANCIAL STATEMENTS THAT REPORTED
ABROAD IN MULTINATIONAL BUSINESS COMPANY WHICH ACTIVE
IN TURKEY

ABSTRACT

Financial statements are the instruments that forward the knowledges which are recorded and collected in accounting system to the person related with the company in definite periods. The most important instruments of these are balance sheet and income statement. The knowledges in the financial statements must be consistend and must show the real financial condition of the business and must make easier to control. For this reason a notification published in 1992 and occured a unit account system in Turkey. Business concerns in Turkey must prepared their financial statements due to this uniform accounting. Meanwhile multinational business concerns are regulated and report their financial statements according to this uniform accounting. Also these business concerns must report their financial statements to the investor country because of being multinational. But these business concerns couldn't report their financial reports to abroad without making any various adaptation. The reason of this is the different accounting system and so the format of the financial statements between the investor and household country. The differences and similitary of the basic financial statement reporting abroad pointed out in this study including an application. For to eliminate the necessity of adaption and to reduce the problems occured because of the differences is just only possible with a uniform accounting in all around the world. And this can be succeed only if the whole countries come together and realize a uniform accunting system.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	vi
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

1. GENEL OLARAK MALİ TABLOLAR.....	3
1.1. MALİ TABLOLARIN AMACI VE ÖNEMİ.....	3
1.2. MALİ TABLOLARIN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	7
1.2.1. Yarar – Maliyet İlişkisi.....	7
1.2.2. Önemlilik.....	7
1.2.3. Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri.....	7
1.2.3.1. Anlaşılabilirlik.....	7
1.2.3.2. İhtiyaca Uygun Olma.....	7
1.2.3.3. Güvenirlilik.....	8
1.2.3.4. Karşılaştırılabilirlik.....	10
1.2.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Uygunluk.....	11
1.2.5. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygunluk.....	13
1.3. MALİ TABLOLARIN SINIRLARI.....	14
1.3.1. Mali Tablolar Nihai Değildir.....	14
1.3.2. Mali Tablolar Subjektif Olabilir.....	14
1.3.3. Mali Tablolar Gerçek Tutarları Göstermeyebilir.....	15
1.3.4. Mali Tablolar Farklı Tarihlerde Oluşmuş İşlemleri Paranın Farklı Satınalma Gücü Üzerinden Gösterir.....	15

1.3.5. Mali Tablolar Düzenledikleri Andan Öncesini Gösteren Belgelerdir.....	15
1.3.6. Mali Tablolar Mali Duruma ve İşletme Sonucuna Etkisi Olabilecek Birçok Etkenleri Yansıtmaz.....	15
1.3.7. Mali Tablolar Özet Bilgileri Verir Ayrıntıları Göstermez.....	15
1.4. MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE SUNULMASI.....	16
1.4.1. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulmasını Etkileyen Faktörler.....	16
1.4.1.1. Denetim Organlarının Düzenlemeleri.....	17
1.4.1.2. Piyasa Güçleri.....	17
1.4.1.3. Firma Yönetiminin Amaçları ve Güdülleri.....	17

BÖLÜM II

2. TEMEL MALİ TABLOLAR.....	19
2.1. BİLANÇO.....	19
2.1.1. Bilanço Hakkında Genel Bilgi.....	19
2.1.2. Bilanço Şekilleri.....	23
2.1.3. Bilanço İlkeleri.....	33
2.1.3.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	33
2.1.3.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	34
2.1.3.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler.....	35
2.1.4. Bilançoda Yer Alan Hesaplara Genel Bakış.....	36
2.1.4.1. Aktif (Varlıklar).....	37
2.1.4.2. Pasif (Kaynaklar).....	41
2.1.5. Bilanço Dipnotları.....	46

2.2. GELİR TABLOSU.....	48
2.2.1. Gelir Tablosu Hakkında Genel Bilgi.....	48
2.2.2. Gelir Tablosu Şekilleri.....	50
2.2.3. Gelir Tablosu İlkeleri.....	54
2.2.4. Gelir Tablosu Bölümlerinin İçeriği.....	55
2.2.5. Gelir Tablosu Dipnotları.....	58

BÖLÜM III

3. ÇOKULUSLU İŞLETMELER.....	60
3.1. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ.....	60
3.2. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN YABANCI ÜLKEYE GİRİŞ YOLLARI.....	62
3.2.1. Yönetim Faaliyeti ile Yabancı Ülkeye Giriş.....	63
3.2.1.1. Şube Açma.....	63
3.2.1.2. Ortak Girişim.....	64
3.2.2. Yönetim Faaliyeti Olmadan Yabancı Ülkeye Giriş.....	64
3.2.2.1. Dolaysız Dış Alım ve Satım.....	64
3.2.2.2. Portföy Yatırımı.....	64
3.2.2.3. Lisans Anlaşması.....	65
3.2.2.4. Anahtar Teslimi Projeler.....	65
3.3. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN FAALİYET NEDENLERİ.....	66
3.3.1. Maliyet Düşürücü Etkenler.....	66
3.3.1.1. İçsel Ekonomiler.....	66
3.3.1.2. Ucuz İşgücü.....	67
3.3.1.3. Taşıma Giderleri.....	67
3.3.1.4. Teknik Bilgi Avantajı.....	67
3.3.1.5. Vergi Oranındaki Farklılıklar.....	68

3.3.2. Oligopol Yaratmak.....	68
3.3.3. Dış Piyasa Payını Korumak.....	69
3.3.4. Ekonomik Fırsatları Arttırmak.....	69
3.4. ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE YURTDIŞINA SUNULAN TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ.....	70
3.4.1. DuPont Türkiye.....	70
3.4.2. Herberts Türkiye.....	72
BÖLÜM IV	
4. TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN ÇOKULUSLU BİR ŞİRKETİN YURTDIŞINA SUNDUĞU TEMEL MALİ TABLOLAR VE KARŞILAŞTIRMALARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....	74
4.1. ALMANYA'DAKİ TEMEL MALİ TABLOLARIN HAZIRLANIŞLARI.....	74
4.1.1. Almanya'daki Bilanço Formatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenen Bilanço ile Karşılaştırılması.....	74
4.1.2. Almanya'daki Gelir Tablosunun Formatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenen Gelir Tablosu ile Karşılaştırılması.....	80
4.2. HERBERTS TÜRKİYE FİRMASININ YURTDIŞINA SUNDUĞU TEMEL MALİ TABLOLAR İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE HAZIRLANAN TEMEL MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	84
4.2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hazırlanmış Bilanço ile Yurtdışına Sunulan Bilançonun Karşılaştırılması.....	85
4.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu ile Yurtdışına Sunulan Gelir Tablosunun Karşılaştırılması.....	98
SONUÇ.....	106
KAYNAKLAR.....	108

KISALTMALAR

ABD : Amerika Birleşik Devletleri.

AT : Avrupa Topluluğu.

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı.

IAS : Uluslararası Muhasebe Standardı.
(International Accounting Standarts.)

KİS : Katılma İntifa Senedi.

SPK : Sermaye Piyasası Kanunu.

TTK : Türk Ticaret Kanunu.

age : Adı geçen eser.

s. : Sayfa.

vb : Ve benzeri.

TABLolar

Tablo 1. İşletme Özet Bilanço Tipi.....	24
Tablo 2. İşletme Ayrıntılı Bilanço Tipi.....	27
Tablo 3. İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi.....	51
Tablo 4. İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi.....	52
Tablo 5. Almanya'daki Bilanço Formatı.....	75
Tablo 6. Almanya'daki Gelir Tablosu Formatı (Harcama Tipine Bağlı Format)	81
Tablo 7. Almanya'daki Gelir Tablosu Formatı..... (İşleve Bağlı Format)	82
Tablo 8. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Yurtdışına Sunduğu 1996 – 1997 Yıllarına Ait Bilanço.....	93
Tablo 9. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlemiş Olduğu 31.12.1996 Bilançosu.....	94
Tablo 10. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlemiş Olduğu 31.12.1997 Bilançosu.....	96
Tablo 11. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Yurtdışına Sunduğu 1996 – 1997 Yıllarına Ait Gelir Tablosu.....	103
Tablo 12. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlemiş Olduğu 01.01.1996 – 31.12.1996 Gelir Tablosu.....	104
Tablo 13. Herberts Türkiye Sanayi Boyaları ve San. Tic. A.Ş. Firmasının Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlemiş Olduğu 01.01.1997 – 31.12.1997 Gelir Tablosu.....	105

GİRİŞ

İşletme sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların kaynakları arasındaki ilişkiyi dengeli bir şekilde tutmak suretiyle faaliyette bulunan ekonomik bir ünedir. İşletmenin ekonomik faaliyetinden başta işletme sahipleri olmak üzere, işletme yöneticileri, yeni yatırım sahaları arayan girişimciler, yatırım analistleri, işletme ile ticari ilişkide bulunan diğer kişi ve firmalar, yerli ve yabancı finansman kurumları, devlet ve işletmede çalışanlar ile halk, dolaylı veya dolaysız olarak çeşitli şekilde etkilenmektedir. Mali tablolar aracılığıyla muhasebe bilgileri, mali tablo kullanıcılarına iletilir.

Günümüzde mali tabloların önemi giderek artmaktadır. İşletmelerde görülen sürekli büyüme eğilimi, sermaye piyasasındaki gelişmeler, artan oranda banka kredisi kullanım isteği, artan rekabet ortamı, genişleyen yatırımlar ve para değerindeki değişimler mali tablolara olan ihtiyacı arttırmaktadır.

Mali tablolar, işletmenin likidite durumunu, kârlılık durumunu ve işletme ile ilgili önemli trendleri gösterdiği için işletmeyle ilgili bir çok kişi ve grup tarafından kullanılmaktadır. Mali tabloların amacı, işletme içi gruplar kadar işletme dışı grupların da ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu nedenle mali tablolar ve analiz sonuçları; geleceğe yönelik planlama, karar alma ve finans politikasını belirleme açısından yöneticiler; işletmenin kârlılığı ve faaliyetlerini öğrenme açısından ortaklar ve yatırımcılar; kredi talepleri açısından finansman kurumları ile devlet tarafından kullanılmakta ve önem taşımaktadır. Bu bilgilerin ilgili kişi ve kuruluşlar tarafından yararlanılması yanında, gelecekteki yatırım ve kredi sahiplerinin de faydalanacağı açıktır.

II. Dünya savaşından sonra işletmelerin sınırları aşarak uluslararası alanda faaliyet göstermeye başlaması, bir anlamda üretimin ulusal sınırlar dışına çıkmış olması, uluslararası işletmeciliği yeni dünya ekonomisinin şekillenmesinde önemli etkenlerden biri haline getirmiştir. Uluslararası işletmecilik bir çok ülkede giderek önem taşımaya başlamıştır. Bunun nedeni ise; uluslararası işletmeciliğin gelişmesinde büyük önem taşıyan çokuluslu işletmelerin uygulamış oldukları politikaların ulusal ekonomilerdeki istihdam, iç fiyatlar, dış ödemeler ve teknolojik gelişme gibi konular üzerinde büyük bir etkiye sahip olmasıdır. Çokuluslu işletmeler için sermayenin milliyeti söz konusu değildir. Önemli olan sermayenin en ucuz olduğu bölgeden temin edilerek, üretimin pazara en yakın yerde gerçekleştirilmesi, böylelikle en yüksek kazancın elde edilmesidir.

Çalışmanın amacı; temel mali tablolar ile temel mali tabloların hazırlanma tekniklerini literatür ve uygulamalar yardımıyla açıklayarak, Türkiye’de faaliyet gösteren çokuluslu işletmelerin yurtdışına sundukları temel mali tablolar ile Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen temel mali tablolar arasındaki farklılıkların uygulama üzerinde gösterilmesidir.

Bu bağlamda birinci bölümde mali tablolar hakkında genel bilgi verilerek mali tabloların önemi ve amaçları, nitelikleri ve sınırları, düzenlenme ilkeleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde temel mali tablolar olan ve işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında en önemli bilgileri sunan bilanço ve gelir tablosu açıklanarak, bu tabloların amaç ve önemleri, düzenlenme ilkeleri, biçimsel yapıları ve içerikleri Tekdüzen Muhasebe Sistemine paralel olarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise; çokuluslu işletmelerin tanımı yapılarak, özellikleri üzerinde durulmuş ve çokuluslu işletmelerin faaliyet nedenleri ile yabancı ülkeye giriş yolları ayrıntılı biçimde belirtilmiştir. Ayrıca bu bölümde Türkiye’de faaliyette bulunmuş olan, Alman ve Amerikan merkezli iki firmanın yurtdışına sundukları temel mali tabloların düzenlenme esaslarına değinilmiştir.

Uygulama bölümü olan dördüncü ve son bölümde ise, çokuluslu işletmelerde hazırlanan temel mali tablolar ile hazırlanma tekniklerinin açıklanabilmesi için 1992 – 1998 yılları arasında faaliyet göstermiş olan ve sermayesinin % 51’i Alman olan çokuluslu Herberts Sanayi Boyaları ve Sanayi Ticaret Anonim Şirketi’nden elde edilen tablolar incelenmiştir. Herberts firmasından elde edilen ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmiş bilanço ve gelir tabloları ile yurtdışına sunulan bilanço ve gelir tablolarının hazırlanışları ve aralarındaki farklılıklar ayrıntılı şekilde, örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Bu farklılıklar ortaya konmadan önce ise; Herberts firmasının merkezi olan Almaya’daki bilanço ve gelir tablolarının formatlarına yer verilmiştir. Farklılıklar ortaya konarken izlenmiş olan sıra; Alman temel mali tablo formatlarının verilmesi, bu formatların hesap sınıfları, hesap grupları ve hesap gruplarında yer alan kalemleri açısından ele alınması ve Türkiye’deki temel mali tablo formatlarıyla karşılaştırılması şeklinde olmuştur.

BÖLÜM I

1. GENEL OLARAK MALİ TABLOLAR

1.1. MALİ TABLOLARIN AMACI VE ÖNEMİ

Mali tablolar, işletme içi gruplar ile işletme dışı gruplara, bir firmanın mali durumu hakkında bilgi vermek amacıyla kullanılmaktadırlar. Literatüre bakıldığında, mali tabloların çeşitli tanımları görülmektedir. Mali tablolar;

- Muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır.¹

Bir başka tanıma göre mali tablolar;

- Bir kurumun varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem kârının oluşumu ve kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır.²

Birinci tanımda mali tabloların amacının vurgulandığı diğer tanımda ise, mali tabloların yapısının vurgulandığı görülmektedir.

Mali tablolar denildiğinde, tekdüzen hesap planında da belirtildiği gibi aşağıdaki tablolar hatıra gelmektedir. Bu tablolar zaman içerisinde bazen farklı isimler ile anılmış olsa da, günümüzde aşağıdaki deyimler yerleşmiş durumdadır.

Mali tablo deyimini, aşağıdaki tabloları kapsamaktadır:

- 1- Bilanço
- 2- Gelir Tablosu
- 3- Satışların Maliyeti Tablosu
- 4- Fon Akım Tablosu
- 5- Nakit Akım Tablosu
- 6- Kâr Dağıtım Tablosu
- 7- Özkaynaklar Değişim Tablosu

Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu ile bu tabloların ekleri ve dipnotları temel mali tabloları oluşturmaktadır. Fakat bazı yazarların³ satışların maliyeti tablosunu da temel mali tablolara eklediği görülmektedir. Diğer tablolar ise, ek mali tablolar sınıfına girmektedir.

¹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.6.

² Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat: **İşletmelerde Mali Tablolar Tahliili İlkeler ve Uygulamalar**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1994, s.1.

³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker:a.g.e., s.45.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde⁴ mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır.

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

1 no'lu uluslararası muhasebe standardı olan "IAS – 1 Presentation of Financial Statements"ın 5. Maddesi ile Türkiye Muhasebe Standardı olan "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı"nın 6. maddesi, mali tabloların amacını şu şekilde belirlemiştir: "Mali tablolar işletmelerin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtır. Genel olarak mali tabloların amacı, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm mali tablo kullanıcılarına sunmaktır. Mali tablolar ayrıca yönetimin emrine verilen kaynakların nasıl ve ne etkinlikte kullanıldığını gösterir. Bu amaca ulaşmak için mali tablolar, işletmeye ilişkin varlıklar, yabancı kaynaklar, özkaynaklar, gelir ve kârlar ile gider ve zararlar, nakit akışları ile ilgili bilgileri sağlar. Bu bilgiler mali tablolar dipnotlarıyla birlikte kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakit ve nakde eşdeğer varlıkların oluşmasıyla ilgili tahminlerin gerçekleşmesine ve zamanlamasına ilişkin hususları açıklar."⁵

Tebliğde belirtilen her üç amacın da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Tebliğin, mali tabloların esas amacının, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere bilgi vermek olduğunu teyit etmesi, Maliyenin olaya bakış açısını sergilemesi bakımından önemlidir. Maliye artık mali tablolara, vergi amaçları gözlüğü ile değil, olması gereken ticari esaslara göre bakmaktadır.⁶

Mali tabloların, kullanıcıları açısından bakıldığında oldukça önemi vardır. İşletme ile ilgili taraflar, ihtiyaç duydukları bilgileri işletmenin mali tablolarından elde edebilirler. Bir döneme ait muhasebe bilgilerinin özetlendiği mali tablolar öncelikle işletme yönetimini ilgilendirir. Yönetici, varlıkların iyi kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerin etkinliği, kârlılık ve mali durumu görebilmek için geçmiş döneme ait muhasebe bilgilerini inceler, geleceğe ait işletme kararlarını verirken buna göre hareket eder.

İşletme sahibi veya ortaklar, bizzat işletmeyi yönetmek yerine bu işi profesyonel yöneticilere bırakmış olsalar dahi, onlar da yöneticinin ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgileri ile yakından ilgilidirler. Gerek sahip ve ortakların, gerekse yöneticilerin amacı işletmenin başarısıdır. Yönetim bilgi ve becerisi olmayan işletme sahibi

⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1999 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.

⁵ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.22.

⁶ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.10.

veya ortakları, görevlendirdikleri yöneticinin işletmeyi başarı ile yönetip yönetmediğini mali tablo verilerine başvurarak kontrol edebilir. Faaliyet sonuçlarının başarısına göre mevcut ortaklar, ortak olarak kalıp kalmama kararına varırlar. İşletmenin hisse senetlerini satın alarak ortak olup olmama kararını vermek durumunda olan potansiyel hissedarlar için de karar kriteri işletme kârlılığıdır ve bu bilgiyi mali tablolardan elde ederler.

İşletmeye borç verenler verdikleri parayı geri alıp alamayacaklarını öğrenmek için işletmenin borç ödeme gücü, likidite ve mali yapısı ile ilgili bilgileri, işletmelerin mali tablolarından elde edebilirler.

İşletmede çalışanlar ücret talepleri ve geleceklerinin güvenliği nedeniyle, devlet vergi alacağı nedeniyle ve nihayet bir bütün olarak kamu, ekonominin seyri ve gelişimini öğrenmek gibi nedenlerle işletmelerin mali tablolarına başvururlar.⁷

Mali tablolar ve bunların analizi ile ilgili olanlar şöyle sıralanabilir:⁸

- Firma yöneticileri,
- Firmanın sahip veya ortakları,
- Yatırım sahaları arayan sermayedarlar,
- Yatırım analistleri,
- İşletme ile ticari ilişkide bulunan diğer kişi ve firmalar,
- Yerli ve yabancı finansman kurumları,
- Devlet (vergi matrahının tespiti, vergi denetimi, fiyat tespiti, ulusal gelir hesapları, özendirme önlemleri uygulaması, mali açıdan zor duruma düşmüş firmaların desteklenmesi vb. yönünden),
- İşletmede çalışanlar,
- Halk.

Mali tabloların kullanıcılarının daha geniş bir gruptandırılması Amerikan yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitü'nce yapılmıştır. Buna göre mali tablo kullanıcıları aşağıdaki gibidir:⁹

Dolaysız Kullanıcılar:

- İşletme sahipleri,
- Kredi Kurumları
- Yönetim,
- Devlet,
- İşçiler,
- Müşteriler.

⁷ Ümit Gücenme: **Mali Tablolar Analizi**, 2. Baskı, Marmara Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 3.

⁸ Öztin Akgüç: **Mali Tablolar Analizi**, 9. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul, 1996, s. 6.

⁹ **Professional Standarts**, Published for the AICPA by Commerce Clearing House Inc., Illinois, U.S.A., 1977, s.7202-7203.

Dolaylı Kullanıcılar:

- Finansal analistler,
- Sermaye borsaları,
- Hukukçular,
- Sermaye piyasasını düzenleme ve denetleme kuruluşları,
- Finansal bilgi yayın organları,
- Ticaret birlikleri,
- İşçi birlikleri.

Mali tablolarda ilgililere aktarılan mali bilgilere olan gereksinim, işletmelerin niteliklerinin değişmesiyle daha da artmaktadır. İşletmelerin, tek kişi işletmelerinden sermayenin ağırlık kazandığı sermaye şirketi biçimine dönüşmeleri, bu değişimin doğal sonucu olarak işletme ile işletme sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkışı, sermayesinin daha çok ortak tarafından temin edilmesi mali tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına yol açmıştır. Ayrıca, gelişen teknoloji ile büyük boyutlarda yapılan üretim ve bunun yarattığı istihdam kapasitesi işletmeleri topluma karşı sorumlu duruma getirmiştir.¹⁰

Kısaca söylemek gerekir ise; mali tabloların yardımı ile,¹¹

- İşletmenin ekonomik varlıkları, borçları ve özkaynağı hakkında güvenilir bilgi sağlanabilecektir. Bu bilgi sayesinde işletmenin kuvvetli ve zayıf tarafları ortaya konabilecek, böylece borçların geri ödeme olasılığı da öğrenilebilecektir.
- İşletmenin faaliyetlerinin başarısı ölçülebilecektir. İşletme ortakları, devlet, kredi verenler işletmenin başarısı ile yakından ilgilidirler. Bu nedenle mali tablolar, işletmelerin kârlılığını saptamak konusunda temel bilgi kaynağı olacaktır.
- Mali tablolar, işletmenin başarısının ölçülmesinde yardımcı olacağı gibi, işletmenin kazanma gücünün ne olduğunun ortaya konmasına da yardım edecektir. Bu konuda öngörü yapılabilmesinde mali tablolar ile sunulan geçmiş ve hali hazırdaki bilgiler birinci derecede yardımcı olacaktır.
- Kâr sağlama amaçlarının dışında finansman ve yatırım faaliyetleri ile diğer faaliyetler hakkındaki bilgiler de mali tablolardan elde edilecektir.
- Öğrenilmek istenen diğer hususlar da mali tablolar aracılığıyla mali tablo kullanıcılarına iletilecektir.

¹⁰ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.4.

¹¹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.29.

1.2. MALİ TABLOLARIN GENEL ÖZELLİKLERİ

Mali tablolar analizinin başarılı bir şekilde yapılabilmesinin ön koşulu, analiz edilecek olan mali tabloların taşınması gereken özelliklere sahip olmasıdır. Bu özellikler aşağıda açıklanmaktadır.¹²

1.2.1. Yarar – Maliyet İlişkisi

Mali tablolardan sağlanan bilgilerin hazırlanmasının ve kullanılmasının bir maliyeti vardır. Genel olarak hazırlanan bilginin yararının maliyetinden fazla olması veya en azından maliyetine eşit olması gerekmektedir. Maliyetler; yalnız bilgi sağlamak için doğrudan harcanan varlıkları değil, bilgiyi sağlamaktan dolayı işletme veya ortaklar üzerindeki olumsuz etkileri de içerir.

1.2.2. Önemlilik

Önemlilik; mali tablo bilgilerinin bilgiyi kullanacakların etkilenebileceği kadar anlamlı ve önemli olmasını ifade eder. Önemlilik kavramı temel ilkelerine göre, önemli olduğu kabul edilen her bir kalem mali tablolarda ayrı ayrı sunulur. Mali tablolarda ayrı bir kalem olarak gösterilmesini gerektirecek kadar önemli olmayan tutarlardan bir kısmı, dipnotlarda açıklanması gereken önemde olabilir. Bu durumda söz konusu bilgiler dipnotlarda açıklanır.

1.2.3. Muhasebe Bilgilerin Niteliksel Özellikleri

Muhasebe bilgilerinin sahip olması gereken özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygun olması, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olmak üzere dörde ayrılabilir.¹³

1.2.3.1. Anlaşılabilirlik

Mali tablolarda sunulan bilgilerin yöneticilere, yatırımcılara, kredi verenler ve diğer kullanıcılara yararlı olabilmesi için; bu bilgilerin anlaşılabilir olması gerekir. Bilgiyi kullanan kişilerin, sunulan bilgileri anlayamaması, bilginin yararını ortadan kaldırır.

1.2.3.2. İhtiyaca Uygun Olma

Mali tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için; söz konusu bilgilerin, yöneticilerin, yatırımcıların ve diğer bilgi kullanıcılarının kararları ile ilişkili olması ve kullanım amacına uygun olmasını ifade eder. Bilgilerin yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer bilgi kullanıcılarının yatırım, kredi ve benzer kararlarıyla ilgili olması için; muhasebe bilgileri kullanıcıların geçmiş, şimdi ve gelecekteki olayların sonuçları hakkında tahmin oluşturmalarına veya beklentilerini doğrulamaya veya düzeltmeye yardımcı olmalıdır. Muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları ile ilgili olabilmesi için; bu bilgilerin geri besleme ve tahmin değerinin olması ve zamanında sunulması gerekir.

¹² Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.31 – 32.

¹³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.32 - 33

Geri besleme ve tahmin değeri

Mali tablolarda açıklanması gereken bilgiler; hem tahmin etmeye yardımcı olmalı hem de daha önceki tahminlerin doğrulanması veya düzeltilmesine imkan vermelidir. Muhasebe bilgilerinin tahmin değerinin olması, bu bilgilerin bizzat bir tahmin olmasını gerektirmez. Tahmin değeri; kullanıcılara geçmişteki veya şimdiki olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme olasılığını arttırmasına yardımcı olan bilginin sahip olduğu bir niteliktir.

Zamanlılık

Zamanında sunulma, kararları etkileme kapasitesini yitirmeden önce, karar vericiler tarafından bilginin elde edilebilir olması demektir. Zamanında sunulması tek başına bilgiyi ihtiyaca uygun yapmaz. Ancak zamanlılık unsurunun olmaması ihtiyaca uygun olabilecek bilginin uygunluğunu ortadan kaldırabilir. Bu nedenle mali tablolar, alınacak ekonomik kararlara yardımcı olabilecek kadar bir süre öncesinden kullanıcılara ulaşmalıdır. Aksi takdirde, mali tablonun zamanlamasında meydana gelecek gecikmeler ekonomik kararların başarısını olumsuz yönde etkileyecektir.

1.2.3.3. Güvenirilik

Mali tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için, bu bilgilerin güvenilir olması gerekir. Hata ve ön yargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil etmeyi amaçladıkları şeye sadık kalarak temsil edilen bilgi güvenilir bilgidir. Güvenirilik, bir bilginin olayı temsilde doğruluk, kanıtlanabilirlik ve tarafsızlık özellikleri taşıması ile söz konusu olur.

Temsilde Doğruluk

Temsilde doğruluk, bir işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumunu gösterecek biçimde mali tablolarda sunumunu ifade eder. Mali tablolarda sunulan bilgiler işletmenin ekonomik varlıkları, yükümlülükleri ve her varlık ve yükümlülükleri değiştiren işlem ve olayları, doğru açıklamalıdır. Diğer bir deyişle mali tablolar diğer özelliklerle bütünleşecek biçimde tüm mali bilgileri kapsamalıdır.

Kanıtlanabilirlik

Kanıtlanabilirlik; mali tablodaki bilgilerin işletmede meydana gelen işlem ve olaylara ön yargıdan uzak gerçek durumu yansıtacak biçimde muhasebe ölçümlerinin yapılarak, işlem ve olayları doğru temsil etmelerinin sağlanmasıdır. Kanıtlanabilir mali muhasebe bilgileri, aynı ölçme yöntemlerini kullanan bağımsız kişilerce önemli ölçüde benzer nitelikte elde edilen sonuçlar sağlar. Objektif bilgilere dayanan değerlendirme ölçülerinde olabildiğince bir örneklige kavuşturulabilen mali bilgiler, doğrulanabilir olma niteliğine kavuşur. Böylece, aynı mali bilgileri kullanan kişilerin aynı sonuçlara ulaşması sağlanır.

Tarafsızlık

Tarafsızlık, muhasebe bilgilerinin, ekonomik faaliyetleri mümkün olduğu kadar doğru bir biçimde, davranışları belirli doğrultularda etkilemeyi amaçlamaksızın sunumunu gerekli kılar. Diğer bir deyişle, mali tablolar belli bazı kullanıcıların isteklerine uygun hazırlanmamalıdır. Tarafsızlık; belirsizlik koşullarında bir karara varabilmek için temkinlilik ilkesine uyulmayı gerekli kılar. İşletmedeki olayları tarafsız bir gözle gerçekte olduğu gibi topluma aktarmalıdır.

Eğer mali tablolardaki bilgiler doğru ve samimi değilse, işletme gerçeklerini yansıtmıyorsa yapılan analiz zaman ve para israfından öteye geçemez. İlgili taraflarca, mali analiz sonuçlarının anlamlı ve yararlı olabilmesi için mali tablolardaki bilgilerin işletme ile bağlantısı olmayan bağımsız bir uzmanca denetlenmesi gerekir ki buna “bağımsız muhasebe denetimi” ya da “bağımsız işletme dışı denetim” denir. Yapılan bağımsız muhasebe denetimi çalışması sonucunda, mali tablolardaki kalemlerin doğru ve samimi olup olmadığı konusunda bir karara varılır ve bu kararın ifade edildiği denetim raporu, denetçi tarafından işletme yönetimine sunulur. Mali tablolardaki bilgilerin doğru olması, bunların genel kabul görmüş muhasebe kavramlarına uygunluğunu, samimi olması ise bu bilgilerin işletme için gerçekten ilgili olan olayları yansıttığını ifade eder. Ancak bağımsız muhasebe denetiminden geçmiş olan mali tablolar, taraflar için güvenilir bilgi niteliğini kazanır.

SPK mevzuatına göre “bağımsız denetim; sürekli, sınırlı ve özel denetim” şeklinde yapılır. Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetimi ifade eder. Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu’na başvuru sırasında veya birleşim, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir.¹⁴

¹⁴ Ümit Gücenme: a.g.e., s.15.

1.2.3.4. Karşılaştırılabilirlik

Mali tabloların karşılaştırılabilir olma özelliği, bir işletmenin birden fazla döneme ilişkin işlemlerinin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konabilmesini sağlar. Bir işletmenin değişik dönemlerine ait mali tablolarına bakılarak farklılıklar ve benzerliklerin ortaya konabilmesi aşağıdaki koşulların varlığını gerektirir.

- Mali tabloların hazırlanışında bir örneklik sağlanmış olmalıdır.
- Mali tablolarda yer alan kalemler aynı bölüm başlıkları altında toplanmalıdır. Böylece dönemlerin karşılaştırılarak, dönemler itibariyle farklılıkların ortaya çıkmasına olanak verilmektedir.
- Uygulanan muhasebe ilkeleri olanak ölçüsünde değiştirilmemelidir. Her dönemde farklı ilkelerin uygulanması karşılaştırmaları güçleştirir. Ancak muhasebe politikalarının uygulanmasında değişiklik yapmak kaçınılmaz ise bu farklılık ve nedenleri mali tablolarda açık bir biçimde ortaya konmalı ve bilanço dipnotlarında açıklanmalıdır.

Belirtilen üç koşul yerine getirildiği takdirde mali tabloların karşılaştırılabilir olma özelliği sağlanır ve mali tablolar dönemler itibariyle karşılaştırılarak yararlı bilgiler edinilebilir.¹⁵

Yukarıda değinildiği gibi; mali tablolarda karşılaştırma yapılırken birden fazla döneme ilişkin tablolar göz önüne alınabildiği gibi sektör içindeki diğer işletmelerin durumu veya standartlarını da gözönüne almak mümkündür.

Karşılaştırma kriteri olarak standartların varolması gerekir. Standartlar dört kısma ayrılabilir:¹⁶

Sanayi Standartları

İşletmenin içinde bulunduğu sektördeki işletmeler için hesaplanan ortalama standartlardır.

Tarihi Standartlar

İşletmenin geçmiş yıllardaki uygulamalarına ait veriler esas alınarak tespit edilir. Geçmiş yıl ortalamalarını gösterir.

Bütçe Standartları

İlgili işletmenin cari bütçesindeki verilere göre hesaplanır.

İdeal veya Hedef Standartlar

İşletmenin içinde bulunduğu sanayi kolundaki en başarılı işletmelerin verilerine dayanılarak tespit edilir.

¹⁵ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.35.

¹⁶ Ümit Gücenme: a.g.e., s.16

1.2.4. Muhasebenin Temel Kavramlarına Uygunluk

Muhasebenin hazırladığı bilgileri kullananların, bunlardan azami faydayı temin edebilmek için, bilgilerin nasıl toplanmış olduğunu bilmeleri gerekir. Aynı şekilde muhasebeci de yöneticilerin ihtiyaçlarını bilmeli ve mali bilgileri bunlara uygun olarak toplayıp yayınlamalıdır. Karşılıklı anlaşmayı kolaylaştırmak için muhasebenin dayandığı temel varsayımlar tespit edilmiş ve bazı kavramlar üzerinde birleşmiştir.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu kanunlardaki hükümlerin gereksinimlere cevap vermediği veya uygun bulunmadığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kurumların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptıkları görülmektedir. Türkiye’de muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde; S.P.K. Tebliği ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gözönünde bulundurulmaktadır.¹⁷

Muhasebe kavram ve ilkeleri, muhasebe bilgilerinin, bunları kullanacak kimselere iletilmesinde rehber hizmeti gören kurallardır. Bir başka deyişle, mali tabloların düzenlenmesinde asgari uyulması gereken ortak zorunluluklardır. Her ülke kendi bünyesine uygun olan ilkeleri kabul ederek önerir veya yasal olarak zorunlu hale getirir.¹⁸

Muhasebe’nin temel kavramları aşağıda şu şekilde açıklanmaktadır.¹⁹

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenme ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip bulunduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

¹⁷ Ümit Ataman: **Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1997, s.3.

¹⁸ Ümit Gücenme: a.g.e., s.5.

¹⁹ İbrahim Lazol: **Genel Muhasebe**, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.5.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin veya hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı; para ile ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını öngörür.

Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kavramlar hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılmasını ifade eder.

Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Bu kavram, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür.

Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

Önemlilik Kavramı

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

Özün Önceliği Kavramı

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

1.2.5. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Uygunluk

İşletmeler tarafından, benzer niteliklere sahip olayların aynı sistem içerisinde muhasebeye yansıtılması tekdüzen muhasebe sistemini oluşturur. Bunun için, öncelikle muhasebenin temel kavramları ve ilkelerinde, muhasebe terminolojisinde birlik sağlanmalı ve benzer işletmelerin hesap planı ve rapor sistemi standart hale getirilmelidir. Muhasebede tekdüzen önce işletme düzeyinde olur ve muhasebenin tutarlılık ilkesine göre her yılın muhasebe verileri aynı ilke ve sistem içerisinde hazırlanır. İkinci olarak, sektör düzeyinde tekdüzenin sağlanması için aynı sektöre ait işletmelerde benzer olaylar, benzer ilkeler ve sistem içinde hazırlanıp, benzer şekilde raporlanır. Üçüncü olarak ülke düzeyinde bir tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması için sektörlerin ihtiyaçlarına göre farklı alt hesapları kullanmasına imkan sağlayan fakat genel olarak ülkedeki tüm işletmelerin muhasebe çatısını düzenleyen bir hesap çerçevesi hazırlanır, muhasebe kavram ve ilkeleri belirlenir. Ve son olarak uluslararası tekdüzen muhasebe sistemi, ulusal pazarı aşan işletmelerin muhasebe verilerinin anlamlı olabilmesi ve uluslararası ticari bilgilerde ve sermaye piyasalarında ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilebilmesi için farklı ülkelerde benzer muhasebe uygulamalarını gerekli kılmaktadır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 26 Aralık 1992 tarihli Tebliği ile ulusal düzeyde bir hesap çerçevesi oluşturulmuştur. Düzenlemelerin amacı bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.²⁰

²⁰ Ümit Gücenme: a.g.e., s.12.

Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları ve kâr amacı gütmemeleri bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir.

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

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel Finans Kurumları,
- Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring v.b. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları, belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na, “Muhasebe Politikalarının açıklanması”na ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymakla yükümlüdürler.

Bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşmayan işletmeler, Muhasebe Usul ve Esaslarının, “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”na ilişkin bölümünün “Temel Mali Tablolar”la ilgili kısmına uymakla yükümlüdürler.²¹

1.3. MALİ TABLOLARIN SINIRLARI

Mali tabloların sınırları aşağıdaki şekilde belirtilebilir :²²

1.3.1. Mali Tablolar Nihai Değildir

Bir kurumun nihai öz varlığı ve kâr-zararı, ancak o kurumun tasfiye edildiği tarihte saptanabilir. Bu nedenle genellikle 12 aylık hesap dönemleri (bir takvim yılı) için düzenlenen mali tablolar nihai değildir ve kesin sonuçları göstermez.

1.3.2. Mali Tablolar Subjektif Olabilir

Mali tablolardaki tutarlar çoğu zaman sübjektiftir. Onu hazırlayan kişi ya da kişilerin benimseyip uyguladığı çeşitli varsayım, değerlendirme ölçek ve yöntemlerine göre değişir. Örneğin, stok değerlerinde amortisman ayırma yöntemlerinden birinin benimsenip uygulanması, kişiye göre değişir. Sanayi işletmelerinde birim maliyetlerinin hesaplanması, birçok tahminlere dayanmaktadır ki bunlar da kişiden kişiye değişir.

²¹ Sibel Özmen: *Tekdüzen Hesap Planı*, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1998, s.7.

²² Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat: a.g.e., s.2.

1.3.3. Mali Tablolar Gerçek Tutarları Göstermeyebilir

Mali tabloların düzenlenmesinde işletmenin sürekliliği varsayımı kullanılır. Bunun sonucu olarak da, işletmenin bilançosundaki varlıklar ilke olarak maliyet ölçüğü ile değerlendirilir. Maliyetle değerlendirilip bilançoda gösterilen varlıksa, her zaman gerçek değerleriyle gösterilmiş olmaz. Örneğin, bir sabit varlığın bilançoda maliyetle gösterilen değeri, bu sabit varlığın satılması durumundaki değerini gösteremeyeceği gibi yerine koyma değerini de göstermekten uzaktır.

1.3.4. Mali Tablolar, Farklı Tarihlerde Oluşmuş İşlemleri, Paranın Farklı Satın Alma Gücü Üzerinden Gösterir

Paranın satın alma gücünün başka deyişle, para değerinin değişmezliği, muhasebede kullanılan temel varsayımlardan biridir. Ancak, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli yükselişler, dolayısıyla paranın satın alma gücündeki düşmeler bu varsayımın gerçeğine gölge düşürmüştür ve tartışma konusu olmasına neden olmuştur. Böyle bir ortamda düzenlenen mali tablolar, farklı para değerleri üzerinden düzenlenmiş demektir. Bu durum ise, mali durum tablolarındaki bilgilerin özellikle zaman karşılaştırılmasında yanıltıcı ve tutarsız olması sonucunu doğurmuştur.

1.3.5. Mali Tablolar Düzenlendikleri Andan Öncesini Gösteren Belgelerdir

Proforma mali tablolar dışındaki mali tablolar, düzenlendikleri andan önceki durumları gösteren tarihsel belge olma niteliğindedir.

1.3.6. Mali Tablolar, Mali Duruma Ve İşletme Sonucuna Etkisi Olabilecek Birçok Etkenleri YansıtmaZ

Bir işletmenin mali durumuna, çalışma durumuna etki eden birçok etkenler olabilir. Bunlardan bazıları şöyle sıralanabilir; hammadde, işletme gereçleri ve mamuller için yükümlülükler, o kurumun çeşitli kurum ve kişiler karşısında saygınlığı ve kredisi, personelin yetenek ve bağlılığı, işletmeler arası ilişkiler vb. Ancak bu etkenler, para birimi üzerinden belirtilemediğinden, mali tablolara yansıtılmaz.

1.3.7. Mali Tablolar Özet Bilgileri Verir, Ayrıntıları Göstermez

Mali tablolar ayrıntılara ilişkin bilgi vermediğinden, bazı önemli bilgilerin öteki tutarlar içinde gizli kalmasına neden olabilmektedir.

1.4. MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE SUNULMASI

Mali tablolar işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akışını gerçeğe uygun olarak yansıtır. İşletmelerin mali tablolarında, Türkiye Muhasebe Standartlarının doğru olarak uygulanması ve gerektiğinde de ek açıklamaların yapılması, bu tabloların gerçeğe uygun olarak sunulmasını sağlar. Türkiye Muhasebe Standardında yer alan mali tabloların sunulması standartı; mali tabloların sunulması esaslarını, gerek işletmenin bir önceki döneme ait tabloları, gerekse diğer işletmelerin mali tablolarıyla karşılaştırmaya olanak verecek biçimde belirler. Bu amaca ulaşmak için Türkiye Muhasebe Standartı mali tabloların sunulması ile ilgili genel ilkeleri mali tabloların biçimi ve içeriği ile ilgili kuralları kapsar. Özel olay ve işlemlerin tahakkuku, değerlendirilmesi, açıklanması ile ilgili diğer kurallar diğer Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtildiği gibi işlem görür ve mali tablolarda sunulur.²³

Mali tablolar cari dönemle önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Mali tabloda yer alması öngörülen kalemlerin tutarları yoksa bu kalemlerin ilgili tablolarda yer almasına gerek yoktur. Yine mali tablolarda yer alan kalemler arasında mahsup işleminin yapılmaması ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde düzenlenip sunulması gerekir. Mali tablolar ara dönemlerde ve dönem sonlarında işletme ilgililerinin kullanımına sunulur. Mali tablolar en az yılda bir kez düzenlenir ve sunulur. Ender durumlarda, bilanço tarihleri değişir ve yıllık mali tablolar bir yıldan daha uzun ve kısa dönemler için düzenlenir ve sunulur. Bir yıldan daha farklı bir dönemin kullanılması durumunda bunun nedeni belirtilir. Tutarlar, özkaynaklardaki değişiklikler, nakit akışları ve karşılaştırılabilir olmayan ilgili durumlara ilişkin açıklamalar yapılır. Türkiye’de SPK mevzuatında ve son vergi yasalarında yapılan değişiklikler çerçevesinde ara dönem mali tabloların üç aylık dönemler itibarıyla düzenlenmesi istenmektedir. Ancak kesinleşmiş yıllık mali tablolar dönem sonlarında oniki aylık bir dönemi içerecek biçimde düzenlenir. Mali tablolar dönem sonlarında genellikle faaliyet raporu ile sunulur. Faaliyet raporu, mali tablolar ile birlikte bir işletmenin ekonomik uğraşlarını en iyi biçimde tanımlayabilen, işletme ile ilgili ayrıntılı bilgilerin toplandığı bir bilgi dağarcığıdır.

1.4.1. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulmasını Etkileyen Faktörler

Yaygın bir kullanım alanı olan mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasını etkileyen faktörler en az üç başlık altında toplanabilir:²⁴

- Denetim organlarının düzenlemeleri,
- Piyasa güçleri,
- Firma yönetiminin amaçları ve güdülleri.

²³ Türkiye Muhasebe Standartları 2000, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, TÜRMÖB Yayın No: 95, TİMÜDESK No: 2, s.14.

²⁴ Öztin Akgüç: a.g.e., s.7 – 8.

1.4.1.1. Denetim Organlarının Düzenlemeleri

Çoğu ülkede finansal raporlama ortamının ortak veya göze çarpan özelliği, kamu denetim organlarının düzenlemelerinin firmaların açıklayacakları mali tabloların gerek şeklini ve gerek içeriğini etkilemesidir. Yasalar, özellikle Vergi Usul Kanunu, Ticaret Kanunu, Maliye Bakanlığı'nın vergisel amaçla yaptığı düzenlemeler; sermaye piyasası denetim organlarının sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasına yönelik düzenlemeleri, Bankalar Kanunu'nun getirdiği zorunluluk nedeniyle bankalar birliklerinin saptadıkları tekdüzen mali tablo örnekleri firmaların düzenleyecekleri ve açıklayacakları mali tabloları etkilemekte, hatta şekil olarak belirlemektedir.

1.4.1.2. Piyasa Güçleri

Firmalar finansal pazarlarda, para ve sermaye piyasalarında fon sağlama konusunda birbirleriyle rekabet halindedir. Finansal pazarlardaki güçler; bu pazarlardan fon sağlayacak firmaların açıklayacakları, sunacakları mali bilgiler konusunda etkili olmaktadır. Ürünün kalitesinin belirsizliği ve piyasa değerlendirilmesinin kaynak maliyetini etkilemesi, en elverişli koşullarla kaynak bulacak şekilde mali tabloları düzenleme konusunda firmaları güdülemektedir.

1.4.1.3. Firma Yönetiminin Amaçları ve Güdülleri

Firmalar muhasebe yöntemlerini, değerlendirme ölçülerini seçerken, mali tabloları düzenlerken şu etmenleri dikkate almaktadırlar:

- Vergi tasarrufu sağlama,
- Yönetimsel güçlükler ve mali bilgilerin saptanmasının maliyeti,
- Hisse senetleri fiyatları üzerine etki,
- Kaynak saptama olanağı ve kaynak maliyeti üzerine etki,
- Çalışılan endüstri kolundaki uygulamalara uyum,
- Başarılı gözükme,
- Kâr payı dağıtımını sınırlama,
- İş gücü piyasasından gelebilecek tepkiler.

Firma yöneticileri, bu ve benzeri etmenler nedeni ile mali tablolarını şu veya bu nedenle makyaj yönünde güdülemektedirler. Bu konuda ciddi bir düzenleme ve denetim yapılmadığı takdirde, iyi niyetten yoksun yöneticiler, firmaların varlıklarını satıp para girişlerini kâr payı olarak ortaklara dağıtarak alacaklılara yalnız şirketin içi boşaltılmış kabuğunu bırakabilir veya firmanın kaynaklarını çok riskli projelere ayırarak, ortakların büyük sermaye kayıplarına uğramalarına yol açabilirler. Yöneticiler, kendilerine yüksek ücret ödemeleri sağlayarak hem alacaklılar, hem de ortakları zarara uğratabilirler. Ancak uygulamada mali tabloların aşırı makyajlı, yanıltıcı bir şekilde düzenlenmelerini frenleyici dört etmenden söz edilebilir:

Firmanın İtibarı

Firmalar yaşamları boyunca finansal pazarlardan çeşitli araçlarla sürekli kaynak sağlamaktadırlar. Kısa vadeli bir düşünce ile yanıltıcı mali tablolar düzenleyerek kaynak sağlanması, uzun sürede kaynak sağlayamama veya sağlanacak kaynağın maliyetinin çok yüksek olması gibi sonuçlar doğurur. Firmalar finansal pazarlardan kaynak sağlayabilmek için saygınlıklarını, itibarlarını korumak, uzun süreli bir görüş ile hareket etmek zorundadırlar.

Yöneticilerin Saygınlığı

Yöneticilerin kendi saygınlıklarını koruma konusunda da kazanılmış hakları ve çıkarları vardır. Yanıltıcı bilanço düzenleyen yöneticilerin, yeni iş olanaklarının zayıflaması, iş gücü piyasasının bu tür yöneticileri cezalandırması beklenir.

Üçüncü Kişilerin Denetimi

Firmalara kaynak sağlayacak kişi ve kuruluşlar, çeşitli şekillerde mali tabloları incelemekte ve denetlemektedirler. Bankaların mali analistleri, bağımsız denetçiler, sermaye piyasası kurulu denetleme uzmanları hazırlanan tabloları incelemekte, onaylamakta, doğrulamaktadırlar. Mali tabloların onaylanmaması, doğrulanmaması, firmanın kredi değerliliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Cezalandırma

Bir çok ülkede yanlış mali tablolar düzenlenmesi çeşitli yaptırımlar ile cezalandırılmaktadır.

BÖLÜM II

2. TEMEL MALİ TABLOLAR

2.1. BİLANÇO

2.1. Bilanço Hakkında Genel Bilgi

Mali tablo kullanıcıları, belirli bir tarihte işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakları hakkında bilanço yardımıyla bilgi sahibi olurlar. Bu bağlamda bilanço, mali tablo kullanıcıları için oldukça önemlidir. Bilançonun çeşitli tanımları literatürde yer almaktadır. Bunlardan en çok kullanılan iki tanıma burada yer vermek gerekir ise;

Bilanço düzenlendiği tarihte ait olduğu işletmenin kasasındaki para miktarını, banka hesabındaki mevduat tutarını, kimlerden ne kadar alacaklı olduğunu, kimlere ne kadar borcu olduğunu, sahip olduğu maddi değerlerin kıymetini, işletmenin sermayesini, işletmenin faaliyeti sonucu sağlanan kâr veya zararını gösteren bir tablodur.²⁵

Bir başka tanıma göre bilanço; bir kurumun belli bir andaki varlık ve bu varlığın kaynak durumunu gösteren, muhasebe kural ve ilkelerine uygun olarak oluşturulmuş çift yanlı çizelgedir.²⁶

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi; bilanço belirli bir anda, bir işletme için düzenlenir ve o işletmenin o andaki varlık ve kaynakları hakkında bilgi verir. Bilançonun aktif ve pasif olmak üzere iki tarafı vardır. Aktif taraf varlıklar ile alacakları, pasif taraf ise borçlar ile öz sermayeyi kapsar. İşletmenin iktisadi gücü aktifinden, mali gücü ise pasif kısmından anlaşılır.²⁷

Bilançonun unsurları arasında, tanımı gereği şöyle bir eşitlik vardır:

$$\text{Varlıklar} = \text{Öz sermaye} + \text{Yabancı Kaynaklar}$$

Muhasebede varlıklar için tutulan hesapların Kesin Mizandaki bakiyeleri T şeklindeki bir tablonun sol tarafına; özsermaye ve yabancı kaynaklar için tutulan hesapların bakiyeleri sağ tarafına yazıldığında, bilanço tanzim edilmiş olur. Bu tablonun sol tarafına aktif, sağ tarafına pasif denir. Yukarıdaki eşitlik gereği, bilançonun aktifi pasifine eşit olmalıdır.²⁸

²⁵ Ahmet Kızıl: Genel Muhasebe Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri, 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1998, s.16.

²⁶ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat: a.g.e., s.6.

²⁷ Kamuran Pekiner: İşletme Denetimi, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1984, s.22.

²⁸ Yunus Kışal, Sadi Işıklılar: Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku, 1. Basım, Beta Basım, İstanbul, 1998, s.331.

Bilançoda yer alan aktifler azalan likidite özelliklerine göre sıralanır. İlk kalemleri en likit varlıklar oluşturur. Bilanço aktifinde yer alan ve bir yıl içinde nakte dönmüş varlıklara cari aktifler veya dönen varlıklar denilmektedir. Cari aktifler firmanın brüt döner sermayesini (brüt işletme veya çalışma sermayesini) oluşturur. Cari aktifleri firmadaki iştirak hisse senetleri, depozitolar gibi varlıklardan oluşan bağlı varlıklar izlemektedir. Aktif tarafın son bölümünü firma faaliyetlerinde kullanılan sabit varlıklar meydana getirmektedir. Bilançonun pasif tarafında ise borçlar ve özsermaye yer almaktadır. Önce kısa vadeli, sonra uzun vadeli borçlar vadelerine göre sıralanmakta, son bölümde ise özsermaye kalemleri (kayıtlı sermaye, dağıtılmamış kârlar, dönem kârı) yer almaktadır.²⁹

Öz sermayenin bir bölümünü oluşturan kâr veya zararın toplam gelirler ve toplam giderler arasındaki farktan meydana gelmesi nedeniyle temel muhasebe eşitliği;

$$\boxed{\text{Mevcutlar} + \text{Alacaklar} = \text{Borçlar} + \text{Sermaye} + \text{Gelirler} - \text{Giderler}}$$

şeklinde ifade edilebilir.³⁰

Bilançonun kendisinden beklenen yararı sağlayabilmesi; belirli bir biçimsel yapıya kavuşturulmasına bağlıdır. Böylece genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hareket edilmiş olunur. Bilançoda, aktif hesaplar likidite sırasına göre yer almalıdır. Böylece en likit kıymetten en az likit kıymete doğru veya tam tersi bir sıralama elde edilir. Sıralamaya nereden başlanırsa başlansın, aktif anlamlı bir yapıya kavuşturulmuş olunur. Angle Sakson literatüründe likit kıymetlerden en az likit kıymete doğru bir sıralama tercih edilirken Avrupa topluluğunda, önerilen sıralama en az likit kıymetten likit değerlere doğrudur.³¹

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, bu konuda şu ifadeler yer almaktadır: “Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likite doğru, pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doru sıralanır”.

Bilançonun dönen ve duran varlık ana bölümleri kendi içinde alt bölümlere ayrılabilir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde hesap planı temel mali tabloların düzenlenmesine imkan verecek şekilde hazırlandığından herhangi bir farklı gruplamaya gerek kalmadan bilanço tablosu düzenlenebilmektedir. Nitekim hesap planındaki dönen ve duran varlıkların alt bölümlemesi, bilançodaki bölümleme gibidir. Dönen ve duran varlık gruplarının bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları aşağıdaki gibidir (mali kesim işlemleri hariç).³²

²⁹ Metin Türko: *Finansal Yönetim*, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum, 1994, s.83.

³⁰ Ahmet Kızıl: *Muhasebe Prensipleri ve Uygulama*, Der Yayınları, İstanbul, 1986, s.22.

³¹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.65.

³² Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.67.

**Hesap Planı
Grup Kodu****Dönen ve Duran Varlık Gruplarının
Bilançodaki Alt Bölümleri**

1	I – Dönen Varlıklar
10	A – Hazır Değerler
11	B – Menkul Kıymetler
12	C – Ticari Alacaklar
13	D – Diğer Alacaklar
15	E – Stoklar
17	F – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
18	G – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19	H – Diğer Dönen Varlıklar
2	II – Duran Varlıklar
22	A – Ticari Alacaklar
23	B – Diğer Alacaklar
24	C – Mali Duran Varlıklar
25	D – Maddi Duran Varlıklar
26	E – Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27	F – Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
28	G – Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29	H – Diğer Duran Varlıklar

Gerek kısa vadeli yabancı kaynaklarla, uzun vadeli yabancı kaynaklar gerekse özkaynaklar bölümleri kendi içinde, aktifteki dönen ve duran varlık bölümlerinde olduğu gibi alt bölümlere ayrılır. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla özkaynakların bilançodaki alt bölümleri ve hesap planındaki grup kodları aşağıdaki gibidir.

**Hesap Planı
Grup Kodu****Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı
Kaynaklarla Özkaynakların
Bilançodaki Alt Bölümleri**

3	I – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
30	A – Mali Borçlar
32	B – Ticari Borçlar
33	C – Diğer Borçlar
34	D – Alınan Avanslar
35	E – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

36	F – Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37	G – Borç ve Gider Karşılıkları
38	H – Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39	I – Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4	II – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
40	A – Mali Borçlar
42	B – Ticari Borçlar
43	C – Diğer Borçlar
44	D – Alman Avanslar
47	E – Borç ve Gider Karşılıkları
48	F – Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
49	G – Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5	III – Özkaynaklar
50	A – Ödenmiş Sermaye
52	B – Sermaye Yedekleri
54	C – Kâr Yedekleri
57	D – Geçmiş Yıllar Kârları
58	E – Geçmiş Yıllar Zararları (-)
59	F – Dönem Net Kârı (Zararı)

Bilanço hazırlanırken aşağıdaki esaslar gözönünde tutulmalıdır:³³

- Bilançonun düzenlendiği tarih ve ait olduğu firma açıkça belirtilmelidir.
- Bilançoda varlıklar, borçlar, özsermaye ve bunların ikincil bölümleri açık olarak gösterilmelidir.
- Bilançoda, uygulanan değerlendirme ölçütleri ve amortisman yöntemleri açıklanmalıdır.
- Bilanço kalemleri, bilançonun hizmet edeceği amaca uygun olarak anlamlı şekilde ayırma tabii tutulmalıdır. Birbirleriyle ilgili olmayan nitelikleri farklı kalemler, aynı başlık altında toplanmamalıdır.
- Bilançonun ana ve ikinci derece bölümlerinin toplamı açık olarak gösterilmelidir.
- Bilançolarda maddi hata bulunmamalıdır.
- Bilançolar yanıtıcı olmamalı bilançoda açıkça anlaşılmayan hususlar hakkında, parantez içinde yapılacak açıklamalar veya dipnotları ile gereken bilgi verilmelidir.
- Firmaların bilanço dışı işlemleri, şarta bağlı yükümlülükleri, bilançonun altında ayrıntılı bir şekilde gösterilmelidir.
- Kullanılan yabancı kaynaklar için (varsa) verilmiş maddi teminatların tutarı açıklanmalıdır.

³³ Öztin Akgüç: a.g.e., s.24.

- Varlıkların (aktifin) sigorta ettirilmesi halinde, toplam sigorta tutarı dipnotlar arasında verilmelidir.

2.1.2. Bilanço Şekilleri

Bilançoların düzenlenme şekilleri biçimsel ve kapsam bakımından ikiye ayrılır:³⁴

Biçimsel açıdan bilanço, hesap ve rapor olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Bilanço hesap şeklinde düzenlendiği takdirde genellikle firmanın varlıkları sol tarafta, borçlar ve özkaynaklar sağ tarafta birbirlerine koşut iki sütun olarak sıralanır. Bu düzenleme, firmanın dönen varlıkları ile kısa süreli borçları, duran varlıkları ile uzun süreli borçları ve özkaynakları arasında kolayca karşılaştırma yapılmasını sağlar. Türkiye’de uygulamada genellikle bilançolar, hesap formunda düzenlenmektedir. Rapor şeklinde düzenlenen bilançolarda, varlıklar ve kaynaklar alt alta sıralanır. Rapor şeklinde düzenlenen bilançolar, özellikle, birbirini izleyen hesap dönemlerine ilişkin bilançolar arasında yapılacak karşılaştırmaları kolaylaştırır.

Kapsamına göre bilanço kapsadıkları bilgi düzeyi bakımından özet bilanço ve ayrıntılı bilanço olmak üzere ikiye ayrılır. Özet bilanço; genel olarak hesap grup tutarlarını gösterir. (Tablo: 1) Ayrıntılı bilanço; hesap grupları yanında her hesap grubunda yer alan hesapları da gösterir. (Tablo: 2)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bilanço şekilleri aşağıdaki gibidir.

³⁴ İbrahim Lazol: a.g.e., s.310.

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ
(.....TL)*

AKTİF (VARLIKLAR)

I – DÖNEN VARLIKLAR

- A – Hazır Değerler
- B – Menkul Kıymetler
 - 1- Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- C – Ticari Alacaklar
 - 1- Alacak Senetleri Reeskontu (-)
 - 2- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- D – Diğer Alacaklar
- E – Stoklar
 - 1- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- F – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- G – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- H – Diğer Dönen Varlıklar

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI

II – DURAN VARLIKLAR

- A – Ticari Alacaklar
 - 1- Alacak Senetleri Reeskontu (-)
 - 2- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- B – Diğer Alacaklar
 - 1- 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 Düşüklüğü Karşılığı (-)
- D – Maddi Duran Varlıklar
 - 1- Maddi Duran Varlıklar (Brüt)
 - 2- Birikmiş Amortismanlar (-)
 - 3- Yapılmakta Olan Yatırımlar

- 4- Verilen Sipariş Avansları
- E – Maddi Olmayan Duran Varlıklar
 - 1- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Brüt)
 - 2- Birikmiş Amortismanlar (-)
 - 3- Verilen Avanslar
- 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)

I – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- A – Mali Borçlar
- B – Ticari Borçlar
 - 1- Borç Senetleri Reeskontu (-)
- C – Diğer Borçlar
 - 1- Borç Senetleri Reeskontu (-)
- D – Alınan Avanslar
- E – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
- F – Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- G – Borç ve Gider Karşılıkları
 - 1- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları
 - 2- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri (-)
 - 3- Kıdem Tazminatı Kârşılığı
 - 4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları
- H – Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- I – Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI

II – Uzun Vadeli Yabancı 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 Tazminatı 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 – Özkaynaklar

- A – Ödenmiş Sermaye
 - 1- Sermaye
 - 2- Ödenmemiş Sermaye (-)
- B – Sermaye Yedekleri
 - 1- Hisse Senedi İhraç Primleri
 - 2- Hisse Senedi İptal Kârları
 - 3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
 - 4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
 - 5- Diğer Sermaye Yedekleri
- C – Kâr Yedekleri
 - 1- Yasal Yedekler
 - 2- Statü Yedekleri
 - 3- Olağanüstü Yedekler
 - 4- Diğer Kâr Yedekleri
 - 5- Özel Fonlar
- D – Geçmiş Yıllar Kârları
- E – Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- F – Dönem Net Kârı (Zararı)

ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

DİPNOTLAR

- 1-
- 2-
-

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklendir.

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

AKTİF (VARLIKLAR)

I – DÖNEN VARLIKLAR

A – Hazır Değerler

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

B – Menkul Kıymetler

- 1- Hisse Senetleri
- 2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
- 3- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları
- 4- Diğer Menkul Değerler
- 5- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

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 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

- 1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- 2- Taşeronlara Verilen Avanslar

G – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 1- Gelecek Aylara Ait Giderler
- 2- Gelir Tahakkukları

H – Diğer Dönen Varlıklar

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

DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI

II – DURAN VARLIKLAR

A – Ticari Alacaklar

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

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 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 Karşılığı (-)

D – Maddi Duran Varlıklar

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

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- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
- 4- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
- 5- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar
- 6- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar
- 7- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 8- Birikmiş Amortismanlar

DURAN VARLIKLAR TOPLAMI

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI

PASİF (KAYNAKLAR)

I – Kısa Vadeli Yabancı 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 (-)
- 7- 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 Çeşitli Borçlar
- 6- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

D – Alınan Avanslar

- 1- Alınan Sipariş Avansları
- 2- Alınan Diğer Avanslar

E – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

- 1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

F – Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri

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

G – Borç ve Gider Karşılıkları

- 1- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları
- 2- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri
- 3- Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

H – Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

- 1- Gelecek Aylara Ait Gelirler
- 2- Gider Tahakkukları

- I – Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**
- 1- Hesaplanan KDV
 - 2- Diğer KDV
 - 3- Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
 - 4- Sayım ve Tesellüm Fazlaları
 - 5- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI

II – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- A – Mali Borçlar**
- 1- Banka Kredileri
 - 2- Çıkarılmış Tahviller
 - 3- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
 - 4- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)
 - 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- Diğer Çeşitli Borçlar
 - 5- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)
 - 6- Kamuya Ait Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar
- D – Alınan Avanslar**
- 1- Alınan Sipariş Avansları
 - 2- Alınan Diğer Avanslar
- E – Borç ve Gider Karşılıkları**
- 1- Kıdem Tazminatı 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 Edilecek KDV
 - 2- Tesise Katılma Payları
 - 3- Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI

III – Özkaynaklar

A – Ödenmiş Sermaye

- 1- Sermaye
- 2- Ödenmemiş Sermaye (-)

B – Sermaye Yedekleri

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

C – Kâr Yedekleri

- 1- Yasal Yedekler
- 2- Statü Yedekler
- 3- Olağanüstü Yedekler
- 4- Diğer Kâr Yedekleri
- 5- Özel Fonlar

D – Geçmiş Yıllar Kârları

E – Geçmiş Yıllar Zararları (-)

F – Dönem Net Kârı (Zararı)

ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI

DİPNOTLAR

1-

2-

.....

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

2.1.3. Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlardan elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin finansal durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.³⁵

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibari ile aşağıda açıklanmıştır.³⁶

2.1.3.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

➤ Varlıklar dönen ve duran varlıklar olarak iki gruba ayrılır. Aşağıdaki özellikleri taşıyan varlıklar dönen varlıklar grubu içerisinde yer alır.

a- İşletmenin normal faaliyet döneminde bir varlığın paraya dönüşmesi beklenen veya satılmak ya da tüketilmek üzere elde tutulan varlıklar,

b- Varlığın esas olarak ticari amaçlarla veya kısa süre için elde tutulduğu ve bilanço tarihinden itibaren 12 ay içerisinde paraya dönüştürülmesi beklenen varlıklar,

c- Kullanımı sınırlandırılmamış nakit ve nakde eşdeğer varlıklar.

Bunun dışındaki diğer varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır.

➤ Varlıkların dönen ve duran varlık olarak iki gruba ayrımı temel ilkedir. Ancak bazı sektörlerde bu ayrıma yer verilmeyebilir. Bu işletmeler varlıklarını niteliklerine uygun olarak birleştirerek sunmaları durumunda, bir yıldan uzun vadeli tutarları bilanço kapsamında ya da dipnotlarda açıklarlar.

➤ İşletmenin mal ve hizmetlerini arz ettiği açıkça belirlenen bir faaliyet döneminde bilançoda varlıkların dönen ve duran varlık, yükümlülüklerin de kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak olarak ayrılarak sunulması yararlıdır. Bu durum işletme sermayesi olarak sürekli hareket gösteren net aktiflerin uzun vadeli faaliyetlerde kullanılan aktiflerden ayırt edilmesine olanak sağlar. Ayrıca faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmesi veya kullanılarak tükenmesi beklenen varlık tutarı ile aynı dönem içinde ödenecek yabancı kaynakların tutarını görmek olanaklı olur.

³⁵ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu: Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s.76.

³⁶ Türkiye Muhasebe Standartları – 2000:a.g.e., s.26 – 27.

- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubu içinde yer alan, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerin, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilir ve bilançoda ayrıca gösterilir.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetlerini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilir.
- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilir.

2.1.3.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

- Yabancı kaynaklar, kısa ve uzun vadeli olarak iki gruba ayrılır: İşletmenin 12 ay veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. İşletmenin 12 ay veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri 12 ayın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

- Yabancı kaynakların kısa ve uzun vadeli olarak iki gruba ayrımı temel ilkedir. Ancak, bazı sektörlerde bu ayrıma yer verilmeyebilir. Bu işletmeler kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerini bir bilanço kalemi olarak sunmaları durumunda, bu tutarların uzun vadeli kısımlarını da bilanço kapsamında ya da dipnotlarda açıklarlar.
- Tutarları kesinlikle saptanamayan veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere; işletmenin bilinen veya tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilir ve bilançoda gösterilir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilir ve bilançoda ayrıca gösterilir.
- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılır.
- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

2.1.3.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ve dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarına, kâr veya tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilir.
- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenir ve kaydedilir.
- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

- **Özkaynaklar;** ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) dönem net kârından (zararından) oluşur. Kâr yedekleri yasal statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

2.1.4. Bilançoda Yer Alan Hesaplara Genel Bakış

Bilanço, iki temel hesap grubunu kapsar. Bu temel gruplar ve kapsadıkları hesap kodları aşağıdaki gibidir.

Aktif Hesaplar (100 – 299)
Pasif Hesaplar (300 – 599)

Hesap planında, bilanço hesapları alt grupları; alt gruplar ana grupları; ana gruplar da aktif ve pasif toplamlarını oluşturur.

Aktifler

I – Dönen Varlıklar (100 – 199)
II – Duran Varlıklar (200 – 299)

Pasifler

III – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (300 – 399)
IV – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (400 – 499)
V – Özkaynaklar (500 – 599)

Aktif ve pasif toplamlarını oluşturan hesaplar asli ve düzenleyici hesaplar olmak üzere ikiye ayrılır. Asli hesaplar; genel olarak varlık ve kaynakla ilgili büyüklükleri izleyen hesaplardır. Düzenleyici hesaplar; bir veya daha fazla asli hesabın bilançoda net değerle görünmesini sağlayan hesaplardır. Bu hesaplar bilançoda düzenlendiği hesap veya hesapların altında eksi olarak yer alır. Aktif hesabı düzenleyen hesaba aktifi düzenleyici hesap, pasif hesabı düzenleyen hesaba pasifi düzenleyici hesap denir. Hesap planında düzenleyici hesaplar eksi (-) olarak gösterilmiştir. Aktifi düzenleyici hesaplar aktif, pasifi düzenleyici hesaplar pasif hesap kodu almıştır. Aktifi düzenleyici hesapların işleyişi pasif, pasifi düzenleyici hesapların işleyişi aktif hesaplar gibidir.³⁷

³⁷ İbrahim Lazol: a.g.e., s.43.

2.1.4.1. Aktif (Varlıklar)

Varlıklar işletmede para ile ifade edilen ve işletme için bir değeri olan, nakdi veya fiziki, maddi veya maddi olmayan mallardır. Aktif hesaplar dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere iki ana grup altında toplanırlar.

Dönen varlıklar üretimin yürütülebilmesi için bina ve makine vb. gibi duran varlıklar dışında üretimin gerektirdiği diğer varlıkları ifade eder. Bu nedenle uygulamada dönen varlıklar işletme sermayesi olarak da anılmaktadır.³⁸

İşletmenin dönen varlıklarını oluşturan, normal şartlar altında, bir yıl içinde paraya çevrilebilen veya kullanılabilen değerler şunlardır:³⁹

- 1- Para Mevcudu (Kasa ve Bankalar - Hazır Değerler)
- 2- Serbest Menkul Değerler (Geçici Yatırımlar - Menkul Değer Portföyü)
- 3- Firmanın esas faaliyetinden, kredili satışlarından doğan bilanço tarihinden itibaren vadeleri bir yıldan kısa senetsiz ticari alacakları ve alacak senetleri,
- 4- İşletmenin, gelecek hesap döneminde tahsili mümkün olan ve esas faaliyet dışı işlemlerinden doğan alacakları,
- 5- Stoklar (sınai işletmelerde, mamul, yarı mamul, hammadde ve işletme malzemesi stokları dahil)
- 6- Mal, hammadde, malzeme dışahımı için verilmiş sipariş avansları (satıcılara verilen avanslar)
- 7- Diğer dönen varlıklar, (Gelecek hesap dönemine ait, peşin ödenmiş giderler, indirilecek KDV)

Duran varlıklar; bir hesap dönemi içinde paraya çevrilmesi, tüketilmesi düşünülmeyen varlıkların yer aldığı bölümdür.⁴⁰

Duran varlıklar, normal şartlar altında gelecek hesap döneminde paraya çevrilmesi beklenmeyen varlıklar olup, şu değerlerden oluşur:⁴¹

- 1- Uzun süreli alacak ve fonlar (Bilanço düzenlendiği tarihten itibaren vadeleri bir yıldan daha uzun alacak senetleri, Ticari alacaklar, personelden alacaklar, iştiraklerden alacaklar, verilen depozito ve teminatlar vb.),

³⁸ Kamuran Pekiner: a.g.e., s.25.

³⁹ Öztin Akgüç: a.g.e., s.27.

⁴⁰ Macide Şoğur: **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çözümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemleri**, 2. Basım, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s.77.

⁴¹ Öztin Akgüç: a.g.e., s.28.

- 2- Finansal duran varlıklar (bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar),
- 3- Maddi duran varlıklar (arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, makine ve tesisler, kalıplar, modeller, demirbaşlar, taşıt araç ve gereçleri, diğer maddi sabit değerler, yapılmakta olan yatırımlar),
- 4- Maddi olmayan duran varlıklar (Haklar, şerefiye, özel maliyet bedeli),
- 5- Özel tükenmeye tabi değerler,
- 6- Birden fazla hesap dönemine yaygın giderler,
- 7- Diğer duran varlıklar.

Aktif varlıklar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır:

10 – Hazır Değerler

Bu grup, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkanı bulunan varlıkları (menkul kıymetler hariç) kapsar. Bu grup şu hesaplardan oluşur: Kasa, alınan çekler, bankalar, verilen çekler ve ödeme emirleri, diğer hazır değerler.

11 – Menkul Kıymetler

Bu grup faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır. Bu grup şu hesaplardan oluşmaktadır: Hisse senetleri, özel kesim tahvil, senet ve bonolar, kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları, diğer menkul kıymetler, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı.

12 – Ticari Alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir. Bu grup şu hesaplardan oluşmaktadır: Alıcılar, alacak senetleri, alacak senetleri reeskontu, verilen depozito ve teminatlar, diğer ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar, şüpheli ticari alacaklar karşılığı.

13- Diğer Alacaklar

Bu hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar. Bu grup şu hesaplardan oluşmaktadır: Ortaklardan alacaklar, iştiraklerden alacaklar, bağlı ortaklıklardan alacaklar, personelden alacaklar, diğer çeşitli alacaklar, diğer alacak senetleri reeskontu, şüpheli diğer alacaklar, şüpheli diğer alacaklar karşılığı.

15 – Stoklar

Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, atık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: İlk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar, diğer stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı, verilen sipariş avansları.

17 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsar. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri, taşeronlara verilen avanslar.

18 – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olupta kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlere oluşur. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Gelecek aylara ait giderler, gelir tahakkukları.

19 – Diğer Dönen Varlıklar

Yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer dönen varlık kalemleri bu grupta yer alır. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Devreden KDV, indirilecek KDV, diğer KDV, peşin ödenen vergiler ve fonlar, iş avansları, personel avansları, sayım ve tesellüm noksanları, diğer çeşitli dönen varlıklar, diğer dönen varlıklar karşılığı.

22 – Ticari Alacaklar

Bu grupta bir yıldan fazla uzun vadeli senetli ve senetsiz alacaklar izlenir. Vadesi bir yıldan fazla düşenler, dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında gösterilir. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Alıcılar, alacak senetleri, alacak senetleri reeskontu, verilen depozito ve teminatlar, şüpheli alacaklar karşılığı.

23 – Diğer Alacaklar

Bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacakları kapsar. Vadesi bir yıldan fazla düşenler dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarına aktarılır. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Ortaklardan alacaklar, iştiraklerden alacaklar, bağlı ortaklıklardan alacaklar, personelden alacaklar, diğer çeşitli alacaklar, diğer alacak senetleri reeskontu, şüpheli diğer alacaklar karşılığı.

24 – Mali Duran Varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetler veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir. Ayrıca diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu grupta yer alır. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Bağlı menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı, iştirakler, iştiraklere sermaye taahhütleri, iştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı, bağlı ortaklıklar, bağlı ortaklıklara sermaye taahhütleri, bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüklükleri karşılığı, diğer mali duran varlıklar, diğer mali duran varlıklar karşılığı.

25 – Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesisler, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar, verilen avanslar.

26 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler, diğer maddi olmayan duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, verilen avanslar.

27 – Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Arama giderleri, hazırlık ve geliştirme giderleri, diğer özel tükenmeye tabi varlıklar, birikmiş tükenme payları, verilen avanslar.

28 – Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek yıllara ait giderler ile faaliyet dönemine ait olupta ileriki yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerden oluşur. Bu grupta şu hesaplar yer almaktadır: Gelecek yıllara ait giderler, gelir tahakkukları.

29 – Diğer Duran Varlıklar

Bundan önceki bölümlerde sayılan duran varlık kalemlerine giremeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu grupta yer alır. Şu hesaplar yer almaktadır: Gelecek yıllarda indirilecek KDV, diğer KDV, gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar, peşin ödenen vergiler ve fonlar, diğer çeşitli duran varlıklar, stok değer düşüklüğü karşılığı, birikmiş amortismanlar.

2.1.4.2. Pasif (Kaynaklar)

Bilançonun pasif bölümünü kaynaklar oluşturmaktadır. Bunlar; birinci bölümü oluşturan yabancı kaynaklar (kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun ve orta vadeli yabancı kaynaklar) ile ikinci bölümü oluşturan özkaynaklardır. Bu sıralama kaynakların geri talep edilme ve ödenme önceliği ilkesine göre yapılmaktadır.⁴²

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek borçlarını kapsar. Bunlar; banka kredileri, ticari borç senetleri, senetsiz borçlar, ödenecek vergi, resim ve harçlar, işletmenin personeline, hissedarlarına ve ortaklarına olan borçları ve gider tahakkukları gibi borçlarıdır.⁴³

Orta ve uzun vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin bir yıldan daha uzun sürede ödenecek borçlarını belirtir. Bunlardan ödemesiz süreler de dahil olmak üzere genellikle beş yıla kadar vadeli olan borçlara orta vadeli yabancı kaynaklar, beş yıldan daha uzun vadeli borçlara uzun vadeli yabancı kaynaklar denir. Orta ve uzun vadeli yabancı kaynakların, kısa vadeli yabancı kaynaklardan, süre açısından ayrıldığı gibi ödemede kaynakları açısından da ayrılır. Orta ve uzun vadeli yabancı kaynaklar, ilke olarak kâr ve amortismandan oluşan kaynaktan ödenir.⁴⁴

⁴² Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.57.

⁴³ Kamuran Pekiner: a.g.e., s.30.

⁴⁴ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat: a.g.e., s.51.

Türkiye’de sermaye pazarının gelişmekte olması bu kaynakların önemini arttırmaktadır. Bu nedenle uzun vadeli borçların en önemli kalemini tedavüldeki tahviller kalemi oluşturur. Uzun vadeli borçlar, bu kalem dışında, banka kredileri, uzun süreli döviz kredileri, borç senetleri ve satıcı kredileri (vadeleri bir yılı aşan), alınan uzun süreli depozito ve teminatlar, alınan avanslar, ertelenen veya taksitle bağlanan kamu alacakları, gelecek yıllara ait gelirler, diğer uzun süreli borçlar gibi kaynakları kapsar.⁴⁵

Özkaynaklar işletme ile ilgili ikinci kişilerin işletme üzerindeki haklarını gösterir. Özkaynaklar kaleminin başlıcaları işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıl zararları ve dönemin net kârı veya zararlarıdır.⁴⁶ Kısaca söylemek gerekirse özkaynaklar işletme sahip veya ortaklarına tahsis edilmiş kaynaklardan oluşmaktadır.⁴⁷

Pasif bölümü, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır:

30 – Mali Borçlar

Kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali borçların ana para taksit ve faizlerini kapsar. Şu hesaplardan oluşmaktadır: Banka kredileri, uzun vadeli kredilerin ana para taksitleri ve faizleri, tahvil anapara borç taksit ve faizleri, çıkarılmış bonolar ve senetler, çıkarılmış diğer menkul kıymetler, menkul kıymetler ihraç farkları, diğer mali borçlar.

32 – Ticari Borçlar

Kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Şu hesaplardan oluşmaktadır: Satıcılar, borç senetleri, borç senetleri reeskontu, alınan depozito ve teminatlar, diğer ticari borçlar .

33 – Diğer Borçlar

Bu hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde ödenmesi düşünülen borçların kayıt edildiği hesapları kapsar. Bu grup şu hesaplardan oluşmaktadır: Ortaklara borçlar, iştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara borçlar, personele borçlar, diğer çeşitli borçlar, diğer borç senetleri reeskontu .

⁴⁵ Öztin Akgüç: a.g.e., s.142.

⁴⁶ Nalan akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.120.

⁴⁷ Sibel Özmen: a.g.e., s.21.

34 – Alınan Avanslar

Gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır. Bu grup şu hesapları kapsamaktadır: Alınan sipariş avansları, alınan diğer avanslar.

35 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

Bu grup taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri bedelleri kaleminden oluşmaktadır.

36 – Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

İşletmenin sorumlu olduğu ve mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesap grubudur. Ödenecek vergi ve fonlar, ödenecek sosyal güvenlik kesintileri, vadesi gelmiş ertelenmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler, ödenecek diğer yükümlülükler kalemlerinden oluşmaktadır.

37 – Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktifi düzenleyici nitelikte değildir. Bu grup şu hesaplardan oluşmaktadır: Dönem kârı, vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları, dönem kârının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri, kıdem tazminat karşılığı, maliyet giderleri karşılığı, diğer borç ve gider karşılıkları.

38 – Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup ödemesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur. Gelecek aylara ait gelirler, gider tahakkuklarından oluşmaktadır.

39 – Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır. Hesaplanan KDV, diğer KDV, merkez ve şubeler cari hesabı, sayım ve tesellüm fazlaları, diğer çeşitli yabancı kaynaklar bu grubu oluşturmaktadır.

40 - Mali Borçlar

Bilanço tarihi itibari ile vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan banka ve diğer finansal kuruluşlardan alınan krediler ile işletmece borçlanma amacıyla ihraç edilmiş menkul değerler bu hesap grubunda yer alır. Şu kalemlerden oluşmaktadır: Banka kredileri, çıkarılmış tahviller, çıkarılmış diğer menkul kıymetler, menkul kıymet ihraç farkı, diğer mali borçlar.

42 – Ticari Borçlar

Bilanço tarihinden itibaren vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan ticari borçlar bu hesap grubunda yer alır. Bağlı ortaklıklara ve iştiraklere olan ticari borçların tutarları bilanço dipnotlarında yer alır. Satıcılar, borç senetleri, borç senetleri reeskontu, alınan depozito ve teminatlar, diğer ticari borçlar bu grupta yer almaktadır.

43 – Diğer Borçlar

Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş vadeleri bir yıldan fazla süreli bulunan borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Ortaklara borçlar, iştiraklere borçlar, bağlı ortaklıklara borçlar, diğer çeşitli borçlar, diğer borç senetleri reeskontu, kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar bu grupta yer alır.

44 – Alınan Avanslar

Satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle alınan ve vadeleri bir yılı aşan avanslar bu bölüm kapsamına girer. Şu kalemler yer almaktadır: Alınan sipariş avansları, alınan diğer avanslar.

47 – Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar veya gider için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur.

48 – Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek giderlerden oluşur. Gelecek yıllara ait gelirler, gider tahakkukları bu grupta yer almaktadır.

49 – Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır. Şu kalemlerden oluşmaktadır: Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilebilecek KDV, tesise katılma payları, diğer çeşitli uzun vadeli kaynaklar.

50 - Ödenmiş Sermaye

Bu hesap, sermaye ve ödenmiş sermaye kalemlerinden oluşmaktadır.

52 - Sermaye Yedekleri

Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerlendirme değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur. Şu kalemlerden oluşmaktadır: Hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, iştirakler yeniden değerlendirme artışları, diğer sermaye yedekleri.

54 – Kâr Yedekleri

Kanun, ana sözleşme hükümleri veya ortaklıklarının yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda yer alır; bu grup yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, diğer kâr yedekleri, özel fonlar kalemlerinden oluşmaktadır.

57 – Geçmiş Yıllar Kârları

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine ve ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar izlenir.

58 – Geçmiş Yıllar Zararları

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararları izlenir.

59 – Dönem Net Kârı (Zararı)

Bu grup işletmenin nihai faaliyet sonucunu gösteren hesapları kapsar.

2.1.5. Bilanço Dipnotları

Bilanço aşağıdaki dipnotları ile bir bütündür. Vergi dairesine verilecek olan Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamelerinde bilançolar, aşağıda yazılı olan dipnotlarla birlikte verilecektir.⁴⁸

1- Varsa kayıtlı sermaye tavanı

2- Yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları, genel sekreter gibi üst yöneticilere;

a – Cari dönemde verilen her türlü avans ve borcun toplam tutarı

b – Dönem sonundaki avans ve borcun bakiyesi

3- Aktif değerlerin toplam sigorta değeri

4- Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların tutarı

5- Yabancı kaynaklar için verilmiş ipotek ve diğer teminatların tutarı

6- Pasifte yer almayan taahhütlerin tutarı

7- Kasa ve bankalardaki dövizler

Döviz Cinsi	Miktarı	TL Kuru	TL Tutarı
-------------	---------	---------	-----------

8- Yurtdışından alacaklar (Avanslar dahil)

Döviz Cinsi	Miktarı	TL Kuru	TL Tutarı
-------------	---------	---------	-----------

9- Yurtdışına borçlar (Avanslar dahil)

Döviz Cinsi	Miktarı	TL Kuru	TL Tutarı
-------------	---------	---------	-----------

10- Tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı

11- Cari ve gelecek dönemlerde yararlanılacak yatırım indirimi tutarı

12- Tedavüldeki tahvillerden hisse senedine dönüştürülebilir niteliklerin tutarı

13- Sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin dökümü

Türü	Tertibi	Adedi	Üsleri	Tutarı
------	---------	-------	--------	--------

14- Cari dönemde ihraç edilmiş hisse senedi tutarı

⁴⁸ Yunus Kışalı, Sadi Işıklılar: a.g.e., s.342 – 343.

15– İşletme sahibinin veya sermayesinin % 10 ve daha fazlasına sahip ortakların:

Adı	Pay Oranı	Pay Tutarı
-----	-----------	------------

16– Sermayesinin % 10 ve daha fazlasına sahip olunan iştirakler ile müessese ve bağlı şirketlerin:

Adı	Pay Oranı	Toplam Sermayesi	Son Dönem Kârı
-----	-----------	------------------	----------------

17– Stok değerlendirme yöntemi

- a – Cari dönemde uygulanan yöntem
- b – Önceki dönemde uygulanan yöntem
- c – Varsa yöntem değişikliğinin stoklarda meydana getirdiği artış veya azalış tutarı

18– Cari dönemde maddi sabit varlık hareketleri

- a – Satın alınan, imal – inşa edilen maddi sabit varlıkların maliyeti
- b – Elden çıkarılan veya hurdaya ayrılan maddi sabit varlıkların maliyeti
- c – Cari dönemde ortaya çıkan değerlendirme artışları
 - Maddi sabit varlıklarda
 - Birikmiş amortismanlarda

19- Ana kuruluş, bağlı şirket ve iştiraklerin ticari alacak ve ticari borçlar içindeki payları

Ticari Alacak

Ticari Borç

Ana Kuruluş
Bağlı Şirket
İştirakler

20– Cari dönemdeki ortalama toplam personel sayısı

21- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlar

22– Belli bir öneme sahip olan, ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ile her türlü şarta bağlı kazançlara ait bilgi

23– İşletmenin gayrisafi kâr oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ait bilgi ve bunların parasal etkileri

24– Bankalardaki mevduatın bloke olan kısmı

25– Menkul kıymetler ve bağlı menkul kıymetler grubu içinde yer alıp işletmenin ortakları, iştirakleri ve bağlı şirketler tarafından çıkarılmış bulunan menkul kıymet tutarları ve bunları çıkaran şirketler

- 26– İştirakler ve bağılı şirketlerde dahili kaynaklardan yapılan sermaye artışı nedeniyle elde edilen bedelsiz hisse senedi tutarı
- 27– Kısa ve uzun vadeli kredilerle ilgili olarak alınan kredilerin ve çıkarılmış menkul kıymetlerin kredi ve menkul kıymet türleri itibarıyla tahakkuk etmemiş gelecek döneme ait faiz borçları
- 28– Ortaklar, iştirakler ve bağılı şirketler lehine verilen garanti, taahhüt, kefalet, ciro gibi yükümlülüklerin tutarı
- 29– Mali tabloları önemli ölçüde etkileyen veya mali tabloların açık yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından gerekli olan diğer hususlar
- 30 – Bilançonun onaylanarak kesinleştiği tarih: xx / Nisan / xxxx

2.2. GELİR TABLOSU

2.2.1. Gelir Tablosu Hakkında Genel Bilgi

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar. "Kâr - Zarar Tablosu", "İşletmenin Tablosu" gibi adlarla da anılan gelir tablosu işletmenin dönem faaliyetinin net sonucunu gösterir.⁴⁹

Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporu⁵⁰ şeklinde de tanımlanabilir.

Bir firmanın belli bir dönemde özsermayesinde olumlu veya olumsuz etkileri olan işlemleri biraraya getiren ve ana hasılat grupları ile bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderleri sistematik şekilde sunan gelir tablosunda firmaların kâr/zarar hesabının bilgileri yorumlanabilecek bir biçimde düzenlenmiştir.⁵¹

Gelir tablosunun amaçları şu şekilde özetlenebilir:⁵²

- Firmanın faaliyet sonucunu, bir hesap döneminde yaratılan özkaynağı ve sermayedarlarca yatırılan fonların getirisini, kârlılık oranını ortaya koymak,
- Firmanın izleyeceği; yatırım, pazarlama, üretim, finansman, personel ve diğer işletme politikalarına ilişkin kararlar alınmasında, işletme yöneticilerine veri oluşturmak,

⁴⁹ Ahmet Kızıl: Genel Muhasebe Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri, s.18

⁵⁰ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.155.

⁵¹ Metin Türko:a.g.e., s.83.

⁵² Garanti Bankası Kredi İzleme Müdürlüğü: Firma Analiz Eğitim Klavuzu – 2000, s.286

- Firmanın kâr dağıtım politikası veya firma sahiplerinin işletmeden çekebilecekleri değerlerin tutarı konusunda bir ölçü oluşturmak,
- Firmaya gerek sermaye gerek kredi şeklinde kaynak sağlayan kişi ve kuruluşlara, bu konuda alacakları kararlara temel oluşturacak veriler sağlamak,
- Firmanın hukuki şekline göre, gelir ve kurumlar vergisi matrahını belirlemek.

Gelir tablosu "brüt satış kârı veya zararı", "faaliyet kârı veya zararı", "olağan kâr veya zarar", "dönem kârı veya zararı", "dönem net kârı veya zararı" bölümlerinden oluşur.

Gelir tablosundaki bilgilerle işletmenin faaliyetlerini kârlı ve verimli bir biçimde yürütme yükümlülüğünü taşıyan yüksek kademe yöneticileri, işletmeye kaynak sağlayan ortaklar, işletmede çalışanlar ve işletmeden alacaklı olan üçüncü şahıslar ile işletme sahiplerinin ve diğer kişilerin haklarını koruyan kamu kuruluşları, vergi daireleri ilgilenmektedir. İşletme yöneticileri yükümlülüklerini yürütmek için bu bilgilerden yararlanarak işletmenin çeşitli faaliyetlerinin kârlılığını kontrol ederek gerekli önlemleri almaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin faaliyet sonuçları ile karşılaştırmalı gelir tabloları düzenlemek suretiyle işletmenin gelecekteki kârlılığı ve büyüme eğilimleri hakkında bilgi edinmektedirler. İşletmeye sermaye koyanlar ile potansiyel yatırımcılar ise, yatırmış oldukları veya yatıracakları sermayenin verimlerini hesap etmede işletmenin bugünkü ve gelecekteki kazanma gücünü değerlemede ve yöneticilerin sermayelerini ne dereceye kadar verimli kullandıklarını saptamada, gelir tablosundaki bilgilerden yararlanmaktadırlar. Diğer taraftan, işletme ile kredi ilişkileri kurmuş veya kurmayı tasarlayan finansal kurumlar, işletmenin gelir tablosundaki gelirler ve giderler akımını öğrenmek suretiyle işletmenin mali gücünü ölçme olanağını elde edebilmektedirler.⁵³

Söz konusu kişi ve kuruluşların gelir tablosundan yararlanabilmeleri için, gelir tablosunun sahip olması gereken bilgiler vardır. Gelir tablosunda bulunması gereken bilgiler şöyle özetlenebilir.⁵⁴

- Ait olduğu işletme ve dönem
- Gelir kaynakları, satışlar ve işletmenin esas faaliyetinin maliyeti
- Hesap dönemine ait faaliyet kârı veya zararı
- Faaliyet dışı gelir ve giderler
- Hesap dönemine ait kâr veya zarar, ödenecek gelir vergisi
- Hesap dönemine ait net kâr

⁵³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.156.

⁵⁴ Öztin Akgüç: a.g.e., s.196.

➤ Önceki dönemlerle karşılaştırma olanağı sağlayan bilgiler

- a – Stokların hangi yöntemle değerlendirildiği
- b – Stok maliyetini hesaplama sistemleri
- c – Alacak ve borç senetlerinin değerlendirme ölçüsü
- d – Cari dönem içinde muhasebe uygulamasında değişiklikler ve bunun kâr üzerine etkisi
- e – Uygulanan amortisman yöntemi hakkında bilgiler
- f – Yeniden değerlendirme yapılmış ise değerlendirme farkları

Ayrıca, dönemin tüm amortisman giderleri, yeniden değerlemeden doğan amortisman farkları, dönemin karşılık giderleri, dönemin tüm finansman giderleri, ana kuruluş, ana ortaklık, bağlı ortaklar ve bağlı iştiraklere yapılan alımlar, anonim ortaklıklarda hisse başına kâr ve kâr oranları hakkında da, gelir tablosu dipnotlarında açıklamalara yer vermek yararlıdır.

2.2.2. Gelir Tablosu Şekilleri

İşletmeler gelir tablolarının bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği sağlamak amacıyla gelir tablolarını Tablo: 3’de gösterildiği şekilde düzenlerler. Gelir tablosu hesapları arasında mahsup yapılamaz. Tabloda “diğer” başlığı altında gösterilen gelir ve gider unsurlarının ait oldukları grubun toplam tutarının % 20’sini aşması halinde bu kalem ayrı bir başlık altında gösterilir. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz.⁵⁵

Gelir tablosu, bilançonun sunulduğunda olduğu gibi hesap tipi veya rapor tipinde olabilir. Hesap tipi gelir tablosunda, ki bunun adına kâr – zarar tablosu denilir; gelirler sağda, giderler ise solda yer alır. Bu sunuş biçiminde gelir ve giderler gruplandırılarak verilmediğinden brüt satış kârı, faaliyet kârı, olağan kâr gibi kâr kalemlerinin oluşumu hakkında bilgi edinilmemekte, doğrudan dönemin net sonucu görülmektedir. Rapor tipi gelir tablosunda ise, veriler karar vermede baz olacak şekilde kârların oluşumunu gösterecek biçimde gelir ve gider unsurları gruplandırılarak verilmektedir. Rapor tipi gelir tablosunun yapısı; birbirini izleyen matematiksel rakamlar dizisi biçimindedir. Bu nedenle ilk bakışta işletmenin brüt satış kârı (zararı), faaliyet kârı (zararı), olağan kârı (zararı) ve dönem kârı (zararı) ile dönem net kârını (zararını) görmek mümkün olabilmektedir.⁵⁶

Maliye Bakanlığı’nın düzenlediği gelir tablosunun özet şekli ise şöyledir: (Tablo:3)

⁵⁵ Sibel Özmen: a.g.e., s.33.

⁵⁶ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., 162.

İŞLETME ÖZET GELİR TABLOSU TİPİ
(.....TL)*

A - Brüt Satışlar
B - Satış İndirimleri (-)
C - Net Satışlar
D - Satışların Maliyeti (-)
Brüt Satış Kârı veya Zararı
E - Faaliyet Giderleri (-)
Faaliyet Kârı veya Zararı
F - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
G - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)
H - Finansman Giderleri (-)
Olağan Kâr veya Zarar
I - Olağandışı Gelirler ve Kârlar
J - Olağandışı Giderler ve Zararlar (-)
Dönem Kârı veya Zararı
K - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (-)
Dönem Net Kârı veya Zararı

DİPNOTLAR

- 1-
- 2-

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ
(.....TL)*

A - Brüt Satışlar
1- Yurtiçi Satışlar
2- Yurtdışı Satışlar
3- Diğer Gelirler
B - Satış İndirimleri (-)
1- Satıştan İadeler (-)
2- Satış İskontoları (-)
3- Diğer İndirimler (-)
C - Net Satışlar
D - Satışların Maliyeti (-)
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)
4- Diğer Satışların Maliyeti
Brüt Satış Kârı veya Zararı
E - Faaliyet Giderleri (-)
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
3- Genel Yönetim Giderleri (-)
Faaliyet Kârı veya Zararı
F - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirler
3- Faiz Gelirleri
4- Komisyon Gelirleri
5- Konusu Kalmayan Karşılıklar
6- Menkul Kıymet Satış Kârları
7- Kambiyo Kârları
8- Reeskont Faiz Gelirleri
9- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar
G - Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler ve Zararlar (-)
1- Komisyon Giderleri (-)
2- Karşılık Giderleri (-)
3- Menkul Kıymet Satış Zararları (-)
4- Kambiyo Zararları (-)
5- Reeskont Faiz Giderleri (-)
6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)
H - Finansman Giderleri (-)
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

Olağan Kâr ve Zarar

I - Olağandışı Gelirler ve Kârlar

- 1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları
- 2- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar

J - Olağandışı Giderler ve Zararlar (-)

- 1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
- 2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)
- 3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

Dönem Kârı veya Zararı

K – Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları (-)

Dönem Net Kârı veya Zararı

DİPNOTLAR

- 1-
- 2-

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

2.2.3. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosunun amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılarak, gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıdaki gibidir:⁵⁷

- Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkartılamaz.
- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyetleri ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklar, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- Olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kâr ve zararlarda, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanan değerleme hesapları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

⁵⁷ Türkiye Muhasebe Standartları – 2000: a.g.e., s.30.

- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkmamasına bağlı durumları ifade eden şarta bağlı olaylardan kaynaklanan makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

2.2.4. Gelir Tablosu Bölümlerinin İçeriği

Gelir tablosunda yer alan kalemler, çeşitli gruplar altında toplanmaktadır.

- 1 - Brüt Satış Kârı veya Zararı Bölümü,
- 2 - Faaliyet Kârı veya Zararı Bölümü,
- 3 - Olağan Kâr veya Zarar Bölümü,
- 4 - Dönem Kârı veya Zararı Bölümü,
- 5 - Dönem Net Kârı veya Zararı Bölümü,

bölümü olarak beşe ayrılabilir.

Gelir tablosunun konuya ilişkin bazı yayınlarda üçe ayrıldığı “olağan kâr veya zarar” olarak ayrı bölüm eklenmediği diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlarla olağandışı gelir ve kârlar arasında yine buna koşut olarak diğer faaliyetlerden doğan gider ve zararlar ile olağandışı gider ve zararlar arasında bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde gelir tablosuna ilişkin beşli ayırım benimsendiğinden açıklamalar anılan tebliğe uyumlu olacak şekilde yapılmıştır.⁵⁸

Bu bölümler kısaca aşağıdaki biçimde açıklanabilir:

Brüt satış kârı bölümü, brüt satışlarla başlamaktadır. Bu satışlardan iadelerin, sevk giderlerinin ve satış iskontolarının çıkartılması suretiyle net satışlar saptanmaktadır. Net satışlardan da satılan mal ve hizmetlerin maliyet bedeli çıkartılarak brüt satış kârı (zararı) hesaplanmaktadır.⁵⁹

Brüt Satış Kârı Bölümü;

- Brüt satış hasılatı
- Satış indirimleri
- Net satış hasılatı
- Satışların maliyeti
- Brüt satış kârı veya zararı şeklinde sıralanabilir.

Brüt satış kârının net satış hasılatına oranı satılan mal veya hizmetler üzerindeki ortalama kâr marjının faaliyet giderlerini karşılamaya ve işletmenin net kâr elde etmesinin yeterli olup olmadığını analiste gösterir. Her sınai ve ticari faaliyette belli bir brüt kâr yüzdesine ulaşılması gereklidir. Bu kâr yüzdesi, işletmenin

⁵⁸ Öztin Akgüç: a.g.e., s.197.

⁵⁹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker: a.g.e., s.167.

büyüklüğüne satış hacmine, kuruluş yerine, o alandaki rekabet koşullarına, işletmenin satış şartlarına göre değişiklik gösterir.⁶⁰

Faaliyet kârı, net satış kârından verilen faiz ve eklerinin düşülmesi, başka değişle satış hasılatından işletme masraflarının düşülmesi ile bulunan tutardır.⁶¹

Faaliyet Kârı veya Zararı Bölümü;

- Genel yönetim giderleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
- Araştırma ve geliştirme giderleri

kalemlerinden oluşmaktadır.

Faaliyet kârı, tam rekabet koşullarında, işletme yöneticilerinin yetenek ve başarı derecesini gösteren bir ölçüdür.⁶²

Olağan Kâr veya Zarar Bölümü,

- Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar
- Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar
- Finansman giderleri

kalemlerinden oluşmaktadır.

Firmanın faaliyet kârı hesaplandıktan sonra bu kâra “diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârların” eklenmesi “diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar” ile “finansman giderlerinin” indirilmesi ile olağan kâr veya zarar tutarına ulaşılır.⁶³

Dönem Kârı veya Zarar Bölümü;

- Olağandışı gelir ve kârlar (işletmenin esas faaliyet dışı gelir ve kârları)
- Olağandışı gider ve zararlar (işletmenin esas faaliyet dışı gider ve zararları)

kalemlerinden oluşmaktadır.

Dönem Net Kârı veya Zararı Bölümü;

- Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılıkları

kalemlerinden oluşmaktadır.

Dönemin Net kâr bölümü ise işletmenin asıl faaliyeti ile ilgili olmayan gelir ve kâr ile gider zararlarından oluşmaktadır.

⁶⁰ Öztin Akgüç: a.g.e., s.198.

⁶¹ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat: a.g.e., s.109 .

⁶² Öztin Akgüç: a.g.e., s.206.

⁶³ Öztin Akgüç: a.g.e., s.207.

Gelir tablosunda yer alan hesapları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

60 – Brüt Satışlar

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri, brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt satışlara “Katma Değer Vergisi” dahil edilmez. Holding ana şirketinin, kendine bağlı yurt içi ve yurtdışı ortaklıklarından elde ettiği gelirler ana şirketin esas faaliyet gelirlerini oluşturduğundan bu bölümdeki hesaplarda izlenir. Brüt satışlar, yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirler şeklinde bölümlenir.

61 – Satış İndirimleri

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde bölümlenir.

62 - Satışların Maliyeti

İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan veya devredilen mal ve hizmetlerin üretimi veya satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir. Satılan mamuller maliyeti, satılan ticari mallar maliyeti, satılan hizmet maliyeti ve diğer satışların maliyeti bölümlerinden oluşur.

63 – Faaliyet Giderleri

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur.

64 – Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temettü faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.

65 – Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararları

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir. Bu grup komisyon giderleri, karşılık giderleri, menkul kıymet satış zararları, kambiyo zararları, reeskont faiz giderlerinden oluşmaktadır.

66 – Finansman Giderleri

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar. Bu grup; kısa vadeli borçlanma giderleri, uzun vadeli borçlanma giderleri bölümlerinden oluşur.

67 – Olağandışı Gelir ve Kârlar

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağandışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.

68 – Olağandışı Gider ve Zararlar

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur. Bu grup; çalışmayan kısım gider ve zararları, önceki dönem gider ve zararları, diğer olağandışı giderler ve zararlar kalemlerinden oluşmaktadır.

69 – Dönem Net Kârı ve Zararı

Bu grup, dönem kârı veya zararı, dönem kârı vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları, dönem net kârı veya zararı kalemlerinden oluşmaktadır.

2.2.5. Gelir Tablosu Dipnotları

Bilançoda olduğu gibi, Gelir Tablosunun da dipnotları bulunmaktadır. Söz konusu dipnotlar aşağıda verilmiştir.⁶⁴

1– Dönemin tüm amortisman giderleri ile itfa ve tükenme payları

a– Amortisman giderleri

aa- Normal amortisman giderleri

bb- Yeniden değerlemeden doğan amortisman gideri

b– İtfa ve tükenme payları

2– Dönemin karşılık giderleri

3– Dönemin tüm finansman giderleri

a– Üretim maliyetine verilenler

b– Sabit varlıkların maliyetine verilenler

c– Gider yazılan

⁶⁴ Yunus Kışalı, Sadi Işıklılar: a.g.e., s. 347 – 348.

- 4- Dönemin finansman giderlerinden ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı şirket ve iştiraklerle ilgili kısmın tutarı (Toplam tutar içindeki payları % 20'yi aşanlar ayrıca gösterilir.)
- 5- Ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı şirket ve iştiraklere yapılan satışlar (Toplam tutar içindeki payları % 20'yi aşanlar ayrıca gösterilir.)
- 6- Ana kuruluş, ana ortaklık, bağlı şirket ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri (Toplam tutar içindeki payları % 20'yi aşanlar ayrıca gösterilir.)
- 7- Yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplamı
- 8- Amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemde yapılan değişikliklerin dönemin amortismanlar giderlerinde meydana getirdiği artış veya azalış
- 9- Maliyet hesaplama sistemleri ve stok değerlendirme yöntemi
- 10- Varsa tamamen veya kısmen fiili stok sayımı yapılamamasının nedenleri
- 11- Yurtiçi ve yurtdışı satışlar hesap kalemi içinde yer alan hurda döktüntü gibi maddelerin satışları ve hizmet satışlarının ayrı ayrı toplamalarının brüt satışların % 20' sini aşması halinde bu madde ve hizmetlere ilişkin tutarlar
- 12- Önceki dönemlere ilişkin gelir ve giderler ile önceki döneme ait gider ve zararların tutarlarını ve kaynaklarını açıklayıcı not
- 13- Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için ayrı ayrı gösterilmek şartı ile hisse başına kâr ve kâr payı oranları

BÖLÜM III

3. ÇOKULUSLU İŞLETMELER

3.1. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Bir ya da birden çok yabancı bağlı veya yan kuruluşu olan bir firma uluslararası yönetim faaliyetleriyle ilgili demektir. Çokuluslu işletmeler ve bunların yabancı ülkelerde yapmış oldukları yatırımlar son yıllarda ekonomik, siyasal ve sosyal sonuçları bakımından bütün yönleri ile araştırma konusu yapıldığı halde günümüze dek çokuluslu işletme kavramına ilişkin herkesin kabul edebileceği kesin bir tanım yapılamamıştır. Bunun en önemli nedeni, çokuluslu işletmelerin çok yönlü özelliklerinden hangisinin böyle bir tanım oluşturmada öncelik kazanacağı konusundaki kararsızlıktır. Çokuluslu işletmelerin içerdikleri özelliklere göre tanımları belirli gruplar içinde toplamak mümkündür.⁶⁵

- Birinci grup içine giren tanımlar, işletmenin ekonomik gücü üzerinde durmaktadır. İşletmenin ekonomik gücünü oluşturan faktörler işletmenin mali büyüklüğü, üretim düzeyi, diğer ülkelerde sahip olduğu kaynakların değeri ve dünya ölçeğindeki yaygınlığıdır. Gelir yaratıcı faaliyetleri birden fazla ülkede sürdüren işletmeler çokuluslu olarak tanımlanabilir. Büyüklük olarak, yatırım yapılan ülke adedi, bu ülkelerde çalıştırılan işçi sayısı, satış hasılatı değeri de işletmenin gücünü belirleyen diğer faktörlerdir.
- İkinci grup içine giren tanımlar, üretim ile ilgili kararların bir merkez tarafından alınması ve denetlenmesi üzerinde durmaktadır. Buna göre, farklı ülkelerde üretim faaliyetinde bulunan işletmelerin üretimle ilgili kararlarının anaşirketin bulunduğu ülkede saptanması ve geliştirilmesi şirketin çokuluslu olma niteliğini belirleyen önemli bir özelliğidir.

Çokuluslu işletmelerin çeşitli tanımlarını aşağıdaki şekilde yapmak mümkündür:

- Çokuluslu işletme iki veya daha fazla ülkede genel bir yönetim stratejisi altında işletme kaynaklarının ülkeye bakılmaksızın dağılımı ile mülkiyet ve üst yönetimin çokuluslu olmasıdır.⁶⁶
- Çokuluslu işletme, çeşitli ülkelerde yer alan, mülkiyeti kısmen veya tamamen kendisine ait üretici ya da pazarlayıcı bağlı kuruluşlardan oluşan şebekeye sahip bir girişimdir.⁶⁷

⁶⁵ Y Ahoroni: *The definition of Multinational Corporation*, Quarterly Review of Economics and Business, Vol:11, No:3, 1971, s.29.

⁶⁶ İnan Özalp: *Çokuluslu İşletmelerin Yönetimi*, Ankara,1976, s.16.

⁶⁷ Arvind V. Phatak: *Uluslararası Yönetim*, Çev. Atilla Baransel, Tomris Somay, İşletme Fakültesi Yayın No: 213, s.3.

- Yatırım faaliyetlerini birden fazla ülkede sürdüren ve üretimle ilgili kararları bir merkezden alan şirketler çokuluslu olarak tanımlanabilir.⁶⁸
- Gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerini birden çok ülkede sürdüren ve bağlı kuruluşları arasında şirket bütünlüğünün sağlanması bakımından karar verme ve kontrol mekanizması yoluyla temel faaliyetlerde entegrasyonu gerçekleştirilmiş bulunan firmalara çokuluslu şirket denilebilir.⁶⁹

Çokuluslu işletmeler birçok açıdan (satış hacmi ve kâr, hitap edilen piyasalar ve dış ülkelerdeki kuruluşların yeri gibi) birbirlerinden farklı olmakla birlikte, bazı ortak noktalara da sahiptirler.⁷⁰

Çokuluslu işletmelerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:⁷¹

- Çokuluslu işletmeler birden çok ülkede faaliyette bulunurlar. Uygulamada, mülkiyetin ülkeler arasında dağılımından çok faaliyetin dağılımında yoğunlaştığı görülmektedir. Çokuluslu bir işletme, çeşitli ülkelerde yer alan, mülkiyeti kısmen ya da tamamen kendisine ait üretici ya da pazarlayıcı bağlı kuruluşlardan oluşan bir şebekeye sahip girişimdir. Yabancı bağlı kuruluşlar, anaşirkete ve birbirlerine ortak mülkiyet ve strateji ile bağlıdırlar. Anaşirket yabancı bağlı kuruluşları, herbirine dağıttığı kaynaklar (sermaye, teknoloji, patent ve insangücü gibi) ve herbirinin kısa ve uzun dönemli plan ve bütçelerini onaylama hakkı aracılığıyla kontrol eder.
- Asıl faaliyet alanları bir ya da birden çok mal ve hizmetin uluslararası düzeyde üretimi, dağıtımı ve pazarlaması olup; doğrudan dış yatırım ve teknoloji, yönetim ve organizasyon transferi yaparlar.
- Çokuluslu işletmeler kendisine bağlı tüm kuruluş ve uzantıların faaliyet ve yönetimlerini merkezi kararlarla etkiler ve kontrol eder.
- Çokuluslu işletmelerin güçlü bir finans yapıları vardır.
- Modern ve üstün bir teknolojiye sahiptirler. Teknolojik araştırmalar genellikle şirket sistemi içinde Araştırma ve Geliştirme birim ya da kuruluşlarınca yürütülür.
- Uzmanlaşılmal ve hizmetlerle ilgili olarak merkezi plan ve programlar şirket bütünlüğü açısından uluslararası düzeyde yapılır.
- Çokuluslu işletmelerde anavatan devletleri arasında organik bir ilişki bulunur. Bu ilişki ya ortaklık şeklinde ya da ekonomik, mali, politik ve benzeri destek biçimindedir.

⁶⁸ Cem Alpar, Tuba Ongun: *Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar*, İstanbul, 1988, s.107.

⁶⁹ Kadir Satroğlu: *Çokuluslu Şirketler*, Ankara, 1984, s.16.

⁷⁰ Arvind V. Phatak: a.g.e., s.5.

⁷¹ Kadir Satroğlu: a.g.e., s.26; Arvind V. Phatak: a.g.e., s.5-6.

- Çokuluslu işletmeler temelde özsermayeye dayanır. Ancak bu sermayenin sahipliği genellikle anonimleşmiştir. Bu nedenle sahiplikle yönetim birbirlerinden ayrılmış olup, yöneticiler nisbi olarak küçük bir gruptur.
- Şirket bütünlüğü ve anaülke kâr/kazanç ve ekonomik çıkarların global ölçüde maksimumlaştırılması esas ilkedir.
- Faaliyet alanları ile ilgili olarak rekabet şartlarını (monopol-oligopol) bizzat ya da aralarında anlaşma yoluyla oluşturmuşlardır.
- Çokuluslu işletmeler, ulusal ve uluslararası ekonomik, siyasal, sosyal ve benzer güçlükleri etkisizleştirerek yaygınlaşan kapitalizimin, günümüzdeki aşaması niteliğindedir.
- Uluslararası boyutlarda yatay ve dikey bütünleşmelerle hem şirket bünyesinde hem de aralarında esnek ve dinamik bir organizasyon şebekesi geliştirmişlerdir.
- Çokuluslu işletmelerin ulusal ve uluslararası istikrarsızlıklardan uzun dönemde etkilenme olasılıkları nisbi olarak düşüktür.
- Çokuluslu işletmelerin sahip oldukları özellikleri nedeniyle üretim faktör ve olanaklarının uluslararası dağılımında şirket sistemi açısından rasyonellik ve optimallığe ulaşarak maliyetlerde tasarruf yapabilirler.

3.2. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN YABANCI ÜLKEYE GİRİŞ YOLLARI

Uluslararası bir şirket, uluslararası nitelik taşımayan bir firmanınkinden karmaşık bir ortamda faaliyette bulunur. Uluslararası girişimlerin faaliyet ortamını tüm dünya ülkeleri oluşturur. Öte yandan, uluslararası ortam, aynı zamanda bağlı kuruluşların faaliyette bulunduğu tüm ülke ortamlarının toplamından oluşan bir bütündür.

Çeşitli ülke sınırları arasında yönetsel, maddi, teknik kaynakların ve mal ya da hizmetlerin akışının yönetiminden sorumlu olan uluslararası bir yönetici, bu ülkelerin özellikle olumlu ya da olumsuz önemli bir etki yaratabilecek çevresel değişkenlerini sürekli olarak gözönüne almak durumundadır. Aynı şekilde, yabancı bir ülkede üretim tesisi kurarken, tesisin faaliyetleri ve uzun dönemde kalıcılığı açısından önem taşıyan çevresel değişkenlerin (politik istikrar, hükümetin yabancı firmalara karşı tutumu, ücret ve maaş düzeyleri, sosyal alt yapı, yollar, elektrik, su, ulaşım ve kişi başına gelir gibi) incelenmesi gerekir. Ayrıca, bir yönetimin tekniğini anaşirket ya da bağlı kuruluştan diğer bir ülkedeki bağlı kuruluşa aktarma kararını verirken ilgili ortam koşulları gözönünde tutulmalıdır.

Uluslararası şirket yöneticisi sadece şirketin faaliyette bulunduğu ülkelerin ortamla ilgili değişkenlerini incelemekle kalmamalı, aynı zamanda diğer ülkelerin ortam koşullarını da gözönüne almalıdır. Fırsatlar ve tehlikeler dünyanın herhangi bir yerinde ortaya çıkabilir, bu nedenle, uluslararası şirket yöneticisinin dünyanın çeşitli bölgelerindeki gelişmeleri yakından izlemesi gerekir.⁷²

Uluslararası bir firma uluslararası işletmecilik amaçlarını, kaynak, mal ve hizmetlerin dış alım ve satımından, yabancı piyasalarda üretim ve pazarlamaya kadar çeşitli faaliyetlerle gerçekleştirilebilir.

3.2.1. Yönetim Faaliyeti ile Yabancı Ülkeye Girme

Uluslararası bir şirket, yabancı bir ülkede bağlı üretim kuruluşu oluşturduğu zaman yabancı ülkede üretime girmiş olur. Yabancı bağlı kuruluş tümüyle uluslararası şirketin mülkiyetinde olabileceği gibi, bir ya da birden çok yabancı işletmenin ortak girişimi şeklinde de olabilir. Bu ortak girişimdeki yabancı ortaklar, özel şirket olabileceği gibi yatırımın yapıldığı ülkenin hükümeti de olabilir. Yabancı bağlı kuruluşun üretimi iç talebi doyurmaya yönelik olabileceği gibi, kısmen ya da tamamiyle diğer ülkelere ihraç edilmek üzere planlanabilir.⁷³

Çokuluslu işletmelerin ülke dışındaki faaliyetleri şube açma veya ortak girişim şeklinde olmaktadır.

3.2.1.1. Şube Açma

Dış ülkelerde faaliyet gösteren çokuluslu şirketlerin büyük bir çoğunluğu bazı üstünlükleri nedeniyle bu tür şirket tipini tercih etmektedir. Şirket ülke dışına çıkarken mülkiyet stratejisinin ne olacağını saptar. Çokuluslu şirketlerin ülke dışı faaliyetlerindeki temel amaç, riskleri azaltmak ve kâr sağlamak olduğuna göre mülkiyet stratejisinin dikkate alınması önemlidir.

Çokuluslu işletmeler tercih yaparken şu alternatiflerden birini seçebilir:

- Tüm faaliyetlerde % 100 mülkiyete sahip olunan şube açmak
- Mülkiyetin % 50'sinden fazlasının çokuluslu işletmeye ait olması
- Mülkiyetin % 50'sinden azına sahip olmak

Ülke dışı faaliyetlerde bulunan çokuluslu işletmelerin çoğunluğu şube açmayı ortaklık kurmaya tercih etmelerine rağmen bu politikalarını yürütememektedirler. Bunun asıl nedeni çevre koşullarının farklı olmasıdır. Yatırım yapılan ülkeler bazı hukuki engeller koymak suretiyle çokuluslu işletmelerin şube açmalarını engellemektedirler.

⁷² Arvind V. Phatak: a.g.e., s.7-9.

⁷³ Arvind V. Phatak: a.g.e., s.11.

3.2.1.2. Ortak Girişim

Çokuluslu işletmelerin faaliyetlerinin önemli bir kısmı ortak girişim şeklinde olmaktadır. Tam bir denetimin sağlanabildiği şube açma yanında ortak girişim oluşturmanın temelinde bazı nedenler yatmaktadır.

Çokuluslu işletmelerin ülke dışı faaliyetleri ülke içinden çok daha farklıdır. Ülke içindeki koşullar ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevrenin özellikleri çok değişmekte ve ülke dışı faaliyetlerde başarı şansı azalmaktadır.

Çokuluslu işletmeler ülke dışında daha fazla sayıda projeye girmek istese de sermaye yapıları bunu finanse edecek güçte olmayabilir. Oysa ortak girişimle sermaye ihtiyaçlarını karşılayabilirler.

Çokuluslu işletmelerin ortak girişim oluşturmalarında diğer bir neden de politik baskılardır. Birçok ülke ortak girişim oluşturmayı bir şart olarak ileri sürmektedir. Ortak girişim yabancı sermayeye olan kuşkuyu azaltmaktadır. Yabancı ülkenin ihtiyaç duyduğu alanlarda üretim yapılması ve tercihen ortak girişim şeklinde olması ülke teknolojisinin yükselmesine katkı sağlayabilir. Ortak girişimde yabancı ortak, sahibi bulunduğu teknolojisini ortaklığa koyarken teknoloji ithal etmek isteyen ortak, kaynaklarını ve emeğini ortaya koymaktadır.⁷⁴

3.2.2. Yönetim Faaliyeti Olmadan Yabancı Ülkeye Girme

3.2.2.1. Dolaysız Dış Alım ve Satım

Bir firmanın dolaysız dış alım ve satım yapması, ev sahibi ülkede bir aracı ya da acenta yardımı olmaksızın dışardan mal alması ya da dışarıya mal satması demektir.⁷⁵

Genellikle işletmeler ülke dışı faaliyetlerine dış alım ve dış satımla başlarlar. Dış alım ve satım faaliyetlerinde önemli iki özellik vardır. Birincisi risklerin en alt düzeyde olması, ikincisi işletmenin yönetim yapısında büyük değişikliklere ihtiyaç duyulmaması. Bu faaliyetlerde karşılaşılabilecek sorunlar ise, ülkelerin uyguladıkları tarifeler, gümrük durumları ve diğer sürüm sorunları gibi engellerdir.⁷⁶

3.2.2.2. Portföy Yatırımı

Bir uluslararası faaliyet olarak portföy yatırımı, fon sahiplerinin tahvil ve hisse senedi satın alımı şeklindeki yatırımlarıdır. Satın alınan menkul değerler yabancı ülkelerdeki özel şirket veya hükümet kuruluşlarına ait bulunuyorsa bu takdirde

⁷⁴ Erol Eren: *İşletmelerde Yenilik Politikası*, Beta Basın Yayın, İstanbul, 1982, s.137.

⁷⁵ Arvind V. Phatak: a.g.e., s.9.

⁷⁶ İnan Özalp: a.g.e., s.45.

bir uluslararası portföy yatırımı yapılmıştır ve mali fonların bir ülkeden diğerine transferi söz konusudur.⁷⁷

Portföy yatırımcısının, farklı faaliyet alanlarını ve ülkelerini faiz, temettü ve riskler açısından değerlendirdikten sonra tasarruflarını optimum bir dağılıma tabi tutacağı varsayılmaktadır.⁷⁸ Böylece belirsizlik ve riskler azaltılmış ve sonuç olarak yatırımcı kazançlı çıkmış olacaktır.

3.2.2.3. Lisans Anlaşması

Yönetim faaliyetini gerektirmeden dış ülkeye girme yollarından özellikle en çok tercih edilenidir. Doğrudan yatırımın imkansız olduğu veya risklerin fazlaştığı durumlarda lisans anlaşmaları işletmeler için çekici olmaktadır.⁷⁹

Uluslararası şirket lisansör olarak dışarıdaki bir başka firmaya patent ve markaları yanında üretim süreci ve teknik bilgi, ticari sırlar, yönetsel ve teknik hizmetlerinden yararlanma hakkını verdiği takdirde bir dış lisans anlaşması söz konusu olur. Buna karşılık yabancı şirket, tarafların üzerinde anlaştığı bir plana göre lisansöre bir ödeme yapmayı kabul eder. Lisans anlaşması uluslararası ana şirket ile onun yabancı bağlı kuruluşlarından bir ya da birkaçı ile olabileceği gibi, uluslararası işletme ile bağımsız bir özel ya da devlet işletmesi arasında da olabilir.⁸⁰

Lisans anlaşmalarında bir kiralama söz konusudur ve anlaşma belirli bir süreyle sınırlıdır. Bu süre içerisinde teknolojiyi kullanacak olan tarafın, teknolojinin mülkiyetine sahip olan tarafa, satış hacmi veya işletme kârı üzerinden periyodik olarak ödemelerde bulunması gerekir. Lisans ödemeleri eğer ithal eden kuruluşun finansal olanakları elverişli ise peşin, sabit ücret biçiminde yapılmaktadır. İthal edenlerin sınav tecrübelerinin bulunması yerel yapılarının mevcut ve yeterli olması ve pazarın büyüklüğünün tatmin edici olması ile bunların kanunlarla iyi korunmuş bulunması halinde lisanslar yoluyla yapılan teknoloji transferleri arzu edilen sonuçlara ulaşır. Ancak lisans yoluyla yapılan transferler pahalıya mal olmaktadır. Lisans sisteminin hükümetler açısından kötü bir tarafı da ithal edenle, ihraç eden arasında anlaşmazlık çıktığında uluslararası otoritelerin teknoloji ihraç eden ülke üzerinde baskı yapamayışıdır. Böylece ithal eden ülke kendisini riske karşı koruyamadığı gibi, ihraç eden ise hiçbir riske katlanmadan durumunu kurtarabilmektedir.⁸¹

3.2.2.4. Anahtar Teslimi Projeler

Uluslararası bir şirket dışarıda bir anahtar teslimi iş yapma girişiminde bulunuyorsa, tüm faaliyetin planlaması ve gerekli tüm hazırlıkların yapılmasından sorumludur. Proje tamamlandığında faaliyetin yönetimi ile ilgili tüm işler, yetki ve sorumluluklar, uluslararası şirket tarafından eğitilmiş olan yerel personele

⁷⁷ Halil Seyidoğlu: *Uluslararası İktisat*, Güzem Yayınları, İstanbul, 1988, s.500.

⁷⁸ Kadir Satroğlu: a.g.e., s.113.

⁷⁹ İnan Özalp: a.g.e., s.44.

⁸⁰ Arvind V. Phatak: a.g.e., s.10.

⁸¹ Erol Eren: a.g.e., s.133.

devredilir. Projenin tamamlanması karşılığında, uluslararası şirket, oldukça yüksek bir ücret alır. Uluslararası firmalar çeşitli türde anahtar teslimi projeler alırlar (baraj, elektrik enerji merkezleri ve yol yapımı;çelik fabrikası, rafineri, kimyasal tesisler ve otomobil fabrikaları-fabrika komplekslerin yapımı gibi).

3.3. ÇOKULUSLU İŞLETMELERİN FAALİYET NEDENLERİ

Çokuluslu işletmeler mal farklılaştırması, üstün pazarlama teknikleri ve fiyat politikaları ile yerli üreticilere nazaran daha geniş pazarları ele geçirme olanağına sahiptirler. Bu olanak uluslararası şirketlerin büyük ölçekte üretim yapmalarındaki tecrübelerinden doğmaktadır. Üretimde kullanılan teknolojinin yerli şirketlerin kullandıkları teknolojiye nazaran üstünlük göstermesi ve bu teknolojinin taklit edilmesinin patentler yoluyla önlenmesi, yerli firmalara nazaran daha kolaylıkla sermaye temin etme olanağı, işletmecilik tecrübeleri ve büyük ölçekte üretim yapmanın sağladığı içsel tasarruflar çokuluslu işletmelerin yerli üreticilere nazaran daha başlangıçta sağladıkları ayrıcalıklardır.

Çokuluslu işletmelerin faaliyet nedenleri aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.1. Maliyet Düşürücü Etkenler

Maliyet düşürücü faktörler arasında içsel ekonomiler, ucuz işgücü, taşıma giderleri, teknik bilgi avantajı, vergi mevzuatı gibi faktörler sayılabilir. Bu faktörleri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:⁸²

3.3.1.1. İçsel Ekonomiler

Bir malın üretimindeki çeşitli süreçlerin tek bir organizasyon altında toplanması, koordinasyon ve ortak denetime imkan vererek maliyetleri düşürücü etkide bulunur. Bir malın üretiminde farklı aşamalardaki işlerin tek bir örgüt yönetimi altında toplanması bir dikey bütünleşme yaratır. Dolaysız yatırım yoluyla, geriye doğru dikey bütünleşmenin geleneksel örneği, gelişmiş ülkelerdeki sanayi firmalarının kullandıkları hammaddeleri temin etmek amacıyla bu hammaddelerin bulunduğu ülkeye yatırım yapmalarıdır. Hammadde kaynaklarının yabancı ülkede yer alması uluslararası dolaysız yatırımı gerekli kılmaktadır. Bu tür yatırımlar başta petrol olmak üzere madenler ve ilkel tarım ürünleri alanına yapılmaktadır.

Ana ülkenin yabancı ülkede kurduğu satış şubeleri, ileriye doğru dikey bütünleşmeye örnek olarak gösterilebilir. İhracat yoluyla yabancı şubeye gönderilen mallar burada söz konusu şirket tarafından pazarlanırlar.

⁸² Gülten Kutal: Çokuluslu Şirketler, İstanbul, 1982, s.32 ; Halil Seyidoğlu: a.g.e., s. 524.

3.3.1.2. Ucuz İşgücü

İşletmeleri dışarı açılmaya iten bir diğer maliyet faktörü de ucuz işgücü elde edebilme olanağından yararlanmaktır. Emek, yoğun üretim tekniğini uygulayan bazı işkollarında kurulu firmalar, yabancı ülkelerde daha düşük maliyetlerle üretimde bulunmak amacıyla yabancı ülkelere yatırım yapmaktadır.

Verimi düşük olan, bu nedenle de ücreti düşük olan işgücü ucuz işgücü sayılmaz. Ancak verimi yüksek olan bunun yanında ücreti düşük olan işgücü ucuz sayılabilir. 1960'lerde birçok Amerikan Şirket Hong Kong, Güney Kore gibi ülkelerde konfeksiyon, ayakkabı, gıda gibi endüstrilerde yatırım yapmaları düşük işçi ücretlerinden yararlanmak isteği sonucudur.

3.3.1.3. Taşıma Giderleri

Maliyetle ilgili diğer bir faktör de taşıma giderlerinden tasarruf sağlamak düşüncesidir. Ağır ve kaba hacimli olduğu için tüketime hazır bir malın yurtdışındaki piyasaya ulaştırılması, ara malları veya hammaddelere göre daha fazla taşıma gideri gerektiriyorsa, ana şirket yabancı ülkede şubeler açarak üretimin son aşamasını orada gerçekleştirebilir. Gerekli hammadde ve ara malları da ana ülkeden ithal edilir. Türkiye'de otomotiv, ilaç, kimya, gıda ve içki sanayilerine yapılan dolaysız yabancı sermaye yatırımları genellikle bu niteliktedir.

3.3.1.4. Teknik Bilgi Avantajı

Firmanın geçmiş üretim deneyimleri sonucunda elde etmiş olduğu bazı teknik bilgiler vardır. Bunlar malın dizaynı, üretim teknolojisi, pazarlanması, firma yönetimi ve benzer konularla ilgili olabilir. Diğer üreticiler karşısında firmaya rekabet üstünlüğü sağlayan bu bilgilerin, yabancıların eline geçmesi arzu edilmez.

Yabancı şirket, ana merkezinden binlerce kilometre uzaklıkta faaliyet göstermesi nedeniyle ulaştırma, haberleşme, seyahat giderleri gibi ek maliyet giderlerine katlanmak durumundadır. Ancak yabancı ülkede faaliyette bulunan firma bu dezavantajlarını dengeleyecek bazı avantajlara da sahiptir. Yabancı firmanın bu avantajları onun sahip olduğu teknik bilgilerinden ve arkasındaki dev çokuluslu firma dolayısıyla mali piyasalara ulaşmadaki etkinliğinden kaynaklanmaktadır.

Özel bilginin avantajlı durumunda, dikey değil yatay bütünleşme hareketi söz konusudur. Çünkü burada, farklı ülkelerdeki farklı üretim aşamalarının birleştirilmesi değil, aynı malın benzerlerinin birçok ülkede imal edilmesi ve dolayısıyla firmalar arası bir rekabet söz konusudur. Özel bilgi avantajına dayalı, dolaysız sermaye yatırımlarının hemen hemen tamamı imalat sanayii ile ilgilidir.

3.3.1.5. Vergi Oranlarındaki Farklılıklar

Ülkeler arasında kurumlar vergisi oranları bakımından farklılıklar vardır. Bazı ülkelerde vergiler yüksek bazı ülkelerde düşüktür. Vergi oranlarının farklı olması karşısında yabancı sermayedar iki ayrı yol izleyebilir. Birincisi dolaysız yatırımların doğrudan doğruya düşük vergili ülkelere yapılmasıdır. Ancak söz konusu endüstrinin o ülkede kurulmasını engelleyecek bir dezavantajın bulunmaması gerekir. Ayrıca söz konusu ülkenin ekonomik ve siyasal istikrar içinde bulunması ve vergi oranlarının değişmeyeceğine dair güvence sağlaması koşulları aranır.

İkincisi daha az vergi ödemek için yüksek vergili ülkedeki şubenin, kazandığı gelirlerin düşük geliri ülkede faaliyette bulunan şubeye aktarılmasıdır. Çokuluslu işletmelerde bir şubeye ait gelirleri diğer şubeye kaydetmek için transfer fiyatlanması denilen uygulamadan yararlanır. Buna göre, ana merkez kârları, düşük vergili ülkedeki şubede toplamak için onun ihraç ettiği malların fiyatını aşırı yüksek, ithal ettiği malların fiyatını da aşırı düşük gösterir. Böylece o ülkedeki vergi dairelerine daha büyük kazanç beyanında bulunur. Başka bir deyişle, kazançların kayıt üzerinde yüksek vergili şubeden, düşük vergili şubeye aktarılması sağlanmış olur.

3.3.2. Oligopol Yaratmak

Çok sayıda alıcı karşısında mal arz eden kuruluşların sayısının sınırlılığı, oligopol piyasasını meydana getirmektedir. Oligopol piyasalarında satıcı ikiden fazladır. Fakat tam rekabet söz konusu değildir. Çünkü tam rekabet piyasalarında satıcılar, tek başlarına fiyatları etkileyemeyecek kadar çok sayıdadırlar ve bu nedenle birbirlerinden bağımsız olarak hareket ederler. Oligopolde ise firmaların tek başlarına fiyatları etkilemeleri söz konusudur.⁸³

Oligopolist piyasa koşullarının, çoğu kez tekelci rekabet tipi piyasalar olarak da adlandırıldığı görülmektedir. Tekelci rekabet tipi piyasalar deyimi büyük miktarlarda üretim yapan az sayıdaki firmanın piyasayı kontrol etme gücüne sahip olduğu düzeni ifade etmek için kullanılmaktadır.⁸⁴

Anaşirketin yabancı piyasalara girmekteki amaçlarından birisi de o piyasalardaki aşırı kâr veya rant benzeri kazançlardan yararlanmaktır. Sahip oldukları büyük sermaye, ileri teknoloji ve yönetim bilgileri bu firmalara büyük bir monopol gücü sağlar. Yüksek fiyatlar uygulayarak normal üstü kârlar elde ederler. Bu ise söz konusu yabancı piyasaları ihracatla beslemek yerine, yerel üretim için dolaysız yatırımda bulunmayı gerektirir. Yabancı talep yeterli düzeye ulaşmamış olsa bile, çokuluslu şirket dış piyasayı ele geçirmek amacıyla söz konusu piyasada yatırım yapmaya yönelebilir.

⁸³ Erdoğan Alkin: *Fiyat Teorisi*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1976, s.108-109.

⁸⁴ Güngör Uras: *Türkiye'de Yabancı Sermaye Yatırımları*, Formül Matbaası, İstanbul, 1979, s.138.

Tekelci ayrıcalıklar ve üstünlükler diye adlandırılan ve çokuluslu işletmelerin sahip oldukları imkanlar bunlara büyük güç vermektedir. Sermayeyi en ucuz yerden, yeterli şekilde bulabilme, üretimi işinin en ucuz olduğu, diğer üretim faktörlerinin en müsait olduğu yerde sürdürebilme, en iyi yöneticileri kullanarak, en ileri teknolojiye büyük ölçüde üretimi gerçekleştirebilme imkanları oligopolist ve tekelci koşullarını sürdürmelerini kolaylaştırmaktadır.⁸⁵

3.3.3. Dış Piyasa Payını Korumak

Çokuluslaşmayı teşvik eden faktörlerden bir diğeri de, firmanın ihracat yoluyla girdiği dış piyasalardaki payını korumak ya da payını arttırmak amacıdır.

Birçok şirket dış satımla sağlanan ancak sonraları yüksek gümrük ya da kotalarla tehlikeye düşen yabancı piyasalardaki pozisyonunu koruyabilmek için yabancı ülkede üretim tesisleri kurmak zorunda kalmıştır.

Şirketleri dışarıda üretim yapmaya yönelten güçlü etkenler arasında şirketin ürünü için bir dış piyasanın hızla genişlemesi, bunun yanısıra bellibaşlı bir rakip girmeden önce burada büyük bir piyasa payına sahip olma isteği de yer alır.

Herhangi bir dış alım engeli bulunmasa bile bir şirketin dışarıda üretim yapmasının, ürüne olan talebin hızla karşılanabilmesi, müşterilerle ve yatırım yapılan hükümetle iyi ilişkiler, daha iyi hizmet vb. belirgin avantajları vardır. Ayrıca, yerinde üretim, genellikle şirketin, ev sahibi ülkenin dolaysız yatırım yapan yabancı şirketlere sunduğu özendirici olanaklardan yararlanmasını da sağlar.⁸⁶

3.3.4. Ekonomik Fırsatları Arttırmak

Firmaların dış piyasaya yatırım yapmalarının bir nedeni de ekonomik fırsatları çeşitlendirerek satış hacminde istikrar sağlamak arzusudur.

Ekonomik hayattaki canlanma ve duraklamalar firmaların gelir ve nakit akımlarının da dalgalanmasına yol açar. Firmalar yatırımlarını çeşitlendirerek bu durumu önleme yoluna gidebilirler. Çeşitlendirme ya aynı ülke içinde değişik malların üretimine girmek ya da aynı malın farklı ülkelerde üretimini gerçekleştirmek şeklinde olabilir.

⁸⁵ Güngör Uras: a.g.e., s.139.

⁸⁶ Arvind V. Phatak: a.g.e., s.19.

3.4. ÇOKULUSLU İŞLETMELERDE YURTDIŞINA SUNULAN TEMEL MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ

Çokuluslu işletmelerde bağlı ortak konumundaki firmalar; çoğunluk hisseye sahip olan merkez ülkenin, konsolide mali tablolarını hazırlayabilmeleri ve bu tablolardan elde ettikleri muhasebe bilgilerini analiz edebilmeleri amacıyla, bilanço ve gelir tablolarını merkez ülkenin isteği doğrultusunda düzenleyerek, bu tabloları istenilen terminlerde merkeze ulaştırma yükümlülüğündedirler. Çokuluslu işletmelerin bağlı ortaklığı konumundaki firmaların bu yükümlülüğü ne şekilde yerine getireceği ise merkez işletmenin bağlı olduğu ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir. Bu amaçla, çokuluslu işletme olarak tanımlanabilen, Alman ve Amerikan merkezli olarak Türkiye’de faaliyet göstermiş ve faaliyet göstermekte olan Herberts Türkiye (1992-1998) ile DuPont Türkiye (1999-) firmalarının yurtdışına sunmak zorunda oldukları tablolar hakkında genel bilgi verilecektir.⁸⁷

3.4.1. DuPont Türkiye

Şirket hisselerinin % 51’i Amerikan firması DuPont’a ait olan DuPont Türkiye firması kendisinden rutin olarak istenen çeşitli tabloları yurtdışına sunmakla yükümlüdür.

DuPont Türkiye firması her ay sonunda yurtdışına bilanço ve gelir tablolarını sunmaktadır. Bu tablolar yurtdışına sunulmadan önce gerekli düzenlemeler yapılır. Bu düzenlemeleri aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür:

DuPont Türkiye firması tarafından Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda yer alan tutarlar TL olarak yurtdışına sunulmaktadır. Yurtdışına sunulan bilançoda yapılan tek düzenleme bilanço kalemlerinin İngilizce karşılıklarının yazılmasıdır. Kısaca söylemek gerekirse yurtdışına sunulan bilançonun; Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançodan tek farkı bilançoda yer alan kalemlerin İngilizce olarak ifade edilmesidir. Yurtdışına giden bu bilançolar; “gcap” olarak adlandırılan sisteme oturtulmaktadır. Gcap olarak adlandırılan bu sistem “intranet” ortamında kullanılmaktadır. Türkiye’de DuPont firmasının, % 51 hissesine sahip olduğu ilk ve tek firma DuPont Türkiye firmasıdır. DuPont Türkiye, DuPont Merkezin dünya çapındaki % 51 hisseye sahip olduğu firmalardan sadece birisidir. DuPont Türkiye firması, diğer ülkelerde yer alan bağlı ortaklık şeklindeki DuPont firmalarıyla karşılaştırıldığında DuPont merkezle doğrudan “intranet” sistemine dahil olabilecek bir büyüklükte değildir. Bu nedenle Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançolarda yer alan bilgiler DuPont Türkiye tarafından “intranet” sistemine girilememektedir. Dolayısıyla yukarıda bahsedilen şekilde DuPont merkez için İngilizce ifadeler kullanılarak hazırlanan bilanço başka herhangi bir düzenleme yapılmadan DuPont Merkeze gönderilmektedir. DuPont merkez bu bilgileri kendi muhasebe sistemine uyumlu

⁸⁷ DuPont Türkiye San. Boyaları ve San. Tic. A.Ş. firmasının muhasebe müdürü Kenan Erdoğan ile 31.05.2001 tarihinde yapılan görüşmede elde edilen bilgiler.

hale getirerek “intranet” sistemine dahil etmektedir. DuPont Türkiye ile ilgili olarak DuPont Merkez tarafından girilen bu bilanço bilgileri, diğer ülkelerden “intranet” kanalıyla ulaşan bilgiler ile birleştirilerek DuPont’a ait muhasebe bilgilerini oluşturmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen gelir tablosu, yurtdışının isteği doğrultusunda yeni bir tablo şeklinde düzenlenerek sunulur. Yurtdışından uygulanması zorunlu tutulan kodlar ve karşılıkları yeni tabloda belirtilir. Bu tablo Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen gelir tablosundan tamamen farklıdır. Bu uygulamada amaç; gcap sistemine uyumun sağlanmasıdır. Gcap sistemine uyumlu olarak DuPont Türkiye tarafından yurtdışına sunulmak üzere düzenlenen gelir tablosu bilgileri, DuPont merkeze gönderildikten sonra, bu bilgiler gcap sistemine oturtularak intranet ortamında diğer DuPont firmalarının gelir tablosu bilgileri ile konsolide olarak düzenlenir ve DuPont’un konsolide gelir tablosunu oluşturur. Dikkat edilecek olursa Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen gelir tablosunun yurtdışına sunulmasında, gelir tablosuna ait kalemlerin İngilizce karşılıklarının yazılmasından farklı olarak merkezin isteği doğrultusunda yeni bir tablo oluşturulmaktadır. Bunun nedeni Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen gelir tablosunun merkezle uyumunun daha kolay sağlanıyor olabmesidir.

Çokuluslu bir işletme olan DuPont firmasının; DuPont Türkiye firmasından istemiş olduğu ve bilanço verileri temel alınarak hazırladığı bir diğer özel tablo ise “FxExposure” tablosudur. Excel bilgisayar programında hazırlanan bu tablonun istenmesindeki temel amaç şirketin likidite durumu hakkında bilgi alabilmektir. Aylık olarak hazırlanan bu tablolar, her ayın son iş günü merkez ülkeye gönderilmektedir. Bu tabloda; bilançonun aktifinde yer alan Nakit, Bankalar, Alacaklar, Peşin Ödenen Giderler, Diğer Alacaklar, Verilen Sipariş Avansları ve pasifinde yer alan Borçlar, Tahakkuk Etmiş Vergiler, Diğer Borçlar, Kıdem Tazminatları Karşılıkları, Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar dolar bazında hazırlanarak sunulmaktadır. Ayrıca bu raporda TL’sı dışındaki diğer döviz içeren kalemler belirtilir. Örneğin; Alacaklar içindeki Yurtdışı Alacakları ya da Borçlar içindeki Yurtdışı Dövizli Borçları. FxExposure tablosundaki veriler, merkeze sunulan bilanço ve gelir tablolarında da olduğu gibi DuPont merkez tarafından dünyadaki bütün firmalardan toplanan veriler ile konsolide rapor haline getirilmektedir. Konsolide rapor haline getirilen bu bilgiler yardımı ile her ay DuPont merkez, likidite durumunu kontrol altında tutmaktadır.

DuPont merkez özel olarak kullandığı ve “intranet” vasıtası ile “Lotus Notes Database” diye adlandırdıkları programı kullanarak tüm verileri bu ortamda (Gcap ve FxExposure raporları) toplayarak şirketin analizini yapmaktadır.

3.4.2. Herberts Türkiye

Almanya merkezli olan Herberts firması; Herberts Türkiye firmasından bilanço kalemleri ile gelir tablosu kalemleri baz alınarak hazırlanmasını istediği “ZB 2000” adlı bir programdan oluşturulan tabloları, düzenli olarak üç ayda bir talep etmektedir. ZB 2000 sisteminde Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmiş olan bilanço ve gelir tabloları kalemleri ayrıntılı şekilde yer almaktadır. Özel kodlardan oluşan ZB 2000 sisteminde de amaç DuPont merkezin yaptığı gibi Herberts bünyesindeki diğer şirketler ile konsolide olarak hazırlanan nihai tablolarda şirketin genel durumunu izlemektir.

Herberts merkezin; Herbets Türkiye’den istemiş olduğu diğer bir tablo ise “kalkülatif faiz”lerin hesaplandığı tablodur. Enflasyonist bir ülke olan Türkiye’den diğer ülkelerden farklı olarak böyle bir tablo istenmektedir. Bu tabloda elde edilen kârdan, faiz maliyetleri çıkartılarak kalkülatif faiz sonrası operasyon kârına ulaşılmaktadır. Bu işlemin mantığı aşağıdaki örnekle daha ayrıntılı bir şekilde açıklanabilir:

% 50 Enflasyon Oranına Göre Kalkülatif Faiz Hesaplaması

x yılı Aralık ayı rakamları (TL)

Yatırımlar : 3.000.000.000

Alacaklar : 3.500.000.000

Stoklar : 2.000.000.000

Borçlar : 5.000.000.000

* Yatırımlardan hesaplanan faiz : $3.000.000.000 * 0,10/12 = 25.000.000.000$

Alacaklardan hesaplanan faiz : $3.500.000.000 * 0,50/12 = 145.833.333.333$

Stoklardan hesaplanan faiz : $2.000.000.000 * 0,50/12 = 83.333.333.333$

Borçlardan hesaplanan faiz : $5.000.000.000 * 0,50/12 = 208.333.333.333$

x yılı Aralık ayı kalkülatif faiz :

Yatırımlar + Alacaklar + Stoklar – Borçlar = 45.833.333.333

x yılının Aralık ayında 40.000.000.000 TL kâr elde edilmiş ise bu kâr şirketin gerçekleşen kârıdır. Enflasyonist bir ortamda bulunduğu gözönünde bulundurulursa; reel kârımızı da hesaplamak gerekmektedir. Yukarıdaki örnekten yola çıkılarak % 50 enflasyonlu ekonomik bir ortamda kalkülatif faizin 45.833.333.333 TL olarak hesaplandığı ve 40.000.000.000 TL’lik kârın yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

* Yatırımlardan hesaplanan faizin % 10 olmasının nedeni; yatırımlar içinde makina ve teçhizatın ağırlıklı olmasıdır.

Herberts Almanya firmasına düzenli olarak sunulan bilanço ve gelir tablosu; Almanya'daki bilanço ve gelir tablosu formatına göre hazırlanmaktadır. Bu tabloların Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmiş olan tablolardan farklılıkları ise ayrıntılı olarak 4. bölüm olan uygulama bölümünde açıklandığı için burada yer verilmemiştir.



BÖLÜM IV

4. TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN ÇOKULUSLU BİR ŞİRKETİN YURTDIŞINA SUNDUĞU TEMEL MALİ TABLOLARI VE KARŞILAŞTIRMALARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Bu bölümde; Türkiye'de 1992-1998 yılları arasında faaliyet göstermiş olan Almanya merkezli Herberts Türkiye firmasının, Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlediği temel mali tabloları ile yurtdışına sunmak zorunda olduğu temel mali tabloların karşılaştırılması ele alınmıştır. Bu amaçla öncelikle Almanya'da düzenlenen bilanço formatına yer verilmiş daha sonra ise Almanya'daki bilanço formatı ile Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilanço formatının; hesap sınıfları, hesap grupları ve hesap gruplarında yer alan hesap kalemleri açısından farklılıkları ortaya konulmuştur. Bir sonraki adım ise aynı mantıkla gelir tablosunun incelenmesi olmuştur. Daha sonra ise Herberts Türkiye firması hakkında genel bilgi verilerek; 1996-1997 yıllarında Herberts Türkiye'nin yurtdışına sunduğu bilanço ve gelir tabloları ile aynı yıllara ait olan ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre Herberts Türkiye'nin düzenlenmiş olduğu bilanço ve gelir tabloları farklılıkları ele alınmıştır.

4.1. ALMANYA'DAKİ TEMEL MALİ TABLOLARIN HAZIRLANIŞLARI

4.1.1. Almanya'daki Bilanço Formatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenen Bilanço ile Karşılaştırılması

Almanya'daki bilanço formatı aşağıda verilmektedir.⁸⁸

⁸⁸ Christopher Nobes, Robert Parker: *Comparative International Accounting*, Third Edition, Cambridge, Prentice Hall International, 1991, s.214.

BİLANÇO

DURAN VARLIKLAR

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İmtiyazlar, Endüstriyel Haklar ve Varlıklar ve Bunların Lisansları
Şerefiye
Verilen Avanslar

Maddi Duran Varlıklar

Arazi, Arazi Hakları ve Üçüncü Şahıslara Ait Arazideki Binalar
Arazilerdeki Binalar
Teknik Ekipman ve Makinalar
Diğer Ekipmanlar, Fabrika ve Büro Ekipmanları
Verilen Avanslar ve Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar

Mali Duran Varlıklar

Bağlı Menkul Kıymetler
Bağlı Ortaklıklara Verilen Avanslar
İştirakler
İştiraklere Verilen Avanslar
Uzun Vadeli Yatırımlar
Diğer Avanslar

DÖNEN VARLIKLAR

Stoklar

Hammadde ve İşletme Malzemesi
Yarı Mamuller
Mamuller ve Ticari Mallar
Verilen Avanslar

Alacaklar ve Diğer Varlıklar

Ticari Alacaklar
Bağlı Ortaklardan Alacaklar
İştiraklerden Alacaklar
Diğer Varlıklar

Menkul Kıymetler

**Bağlı Ortaklıklardaki Hisseler
Şirket Menkul Kıymetleri
Diğer Menkul kıymetler**

**Çekler, Kasa, Merkez Bankası ve Posta Masraf Bakiyeleri,
Banka Hesabı Bakiyesi**

PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

ÖZKAYNAKLAR

Ödenmiş Sermaye

Sermaye Yedekleri

Kâr Yedekleri

**Yasal Yedekler
Menkul Kıymetler İçin Ayrılan Yedekler
Statü Yedekleri
Diğer Kâr Yedekleri**

Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları

Dönem Net Kârı/Zararı

Tahakkuklar

**Emeklilik Primleri ve Benzeri Yükümlülük Tahakkukları
Vergi Tahakkukları
Diğer Tahakkuklar**

KAYNAKLAR

Borçlar

Konvertibil Kısmı

Banka Borçları

Alınan Sipariş Avansları

Ticari Borçlar

Senetli Borçlar

Bağı Ortaklıklara Borçlar

İştiraklere Borçlar

Vergi Borçları

Sosyal Sigorta Borçları vb. Borçlar

Peşin Elde Edilmiş Gelirler

Hesap Sınıfları Farklılıkları:

Almanya'daki bilanço formatında yer alan hesap sınıfları, Türkiye'dekinden farklılık göstermektedir. Almanya'daki bilançoda artan likidite durumuna göre sıralama yapılmaktadır. Türkiye'deki bilançoda ise azalan likidite durumuna göre sıralama yapılmaktadır. Hesap sınıflarının sıralanışı bilançonun aktifinde Duran Varlıklar, Dönen Varlıklar ve Peşin Ödenmiş Giderler şeklindedir. Türkiye'deki bilanço formatında, aktif tarafda yer alan hesap sınıfları önce Dönen Varlıklar daha sonra Duran Varlıklar şeklindedir.

Almanya'daki bilanço formatında pasif hesapların artan istenme durumuna göre sıralama yapıldığı, Türkiye'deki bilanço formatında ise azalan istenme durumuna göre sıralama yapıldığı gözlenmektedir. Almanya'daki bilanço formatının pasifinde yer alan hesap sınıfları ise; Özkaynaklar, Kaynaklar ve Peşin Elde Edilmiş Gelirler şeklinde sıralanmaktadır. Türkiye'deki bilanço formatının pasifinde yer alan hesap sınıfları; Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar şeklindedir. Türkiye'deki bilanço formatında yer alan Yabancı Kaynaklar kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikili bir ayrıma tabidir. Almanya'da ise böyle bir ayırım mevcut değildir.

Hesap Grupları Farklılıkları:

Duran Varlıklar;

Almanya'daki bilançonun aktif tarafında Duran Varlıklar altında; Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar ve Mali Duran Varlıklar yer almaktadır. Türkiye'de ise Duran Varlıkları oluşturan hesap grupları Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Diğer Duran Varlıklardır. Görüldüğü gibi Duran Varlıklar altında yer alan hesap gruplarından Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar ve Mali Duran Varlıklar, Almanya ve Türkiye'nin bilanço formatlarında ortak olarak bulunmaktadır. Fakat bunların sıralanışı Almanya'da, Türkiye'dekinin tam tersi bir şekilde yani sondan başa olacak şeklindedir. Türkiye'deki formatta Duran Varlıklar altında yer alan yukarıdaki diğer hesap grupları ise Almanya'da mevcut değildir.

Dönen Varlıklar;

Dönen Varlıklar altında yer alan hesap gruplarına bakıldığında; Almanya'daki bilançoda Stoklar, Alacaklar ve Diğer Varlıklar, Menkul Kıymetler yer alır. Türkiye'deki bilanço formatında ise, Dönen Varlıkların altında; Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Stoklar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Diğer Dönen Varlıklar yer alır. Bu şekli ile görülen hesap grupları Almanya ve Türkiye'de ortaktır. Türkiye'deki formatta farklı olarak görülen hesap grupları ise; Ticari Alacaklar ve Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarıdır.

Özkaynaklar;

Almanya'daki bilanço formatının pasif tarafındaki hesap gruplarına bakıldığında; Özkaynakların altında Ödenmiş Sermaye, Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârlar/Zararları, Dönem Net Kârı/Zararı ve Tahakkuklar yer alır. Türkiye'deki bilanço formatında Özkaynakların altında yer alan hesap grupları; Ödenmiş Sermaye, Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları, Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönem Net Kârı (Zararı) 'dır. Bundan anlaşılan şekli ile Özkaynaklar Türkiye ve Almanya'daki formatlarda pasifteki yeri itibari ile benzerlik göstermese de, içerdiği hesap grupları dikkate alındığında tahakkukların haricinde benzer bir diziliş göstermektedir. Diğer bir farklılık ise; Kâr Yedeklerinin alt kalemlerinde görülmektedir. Türkiye'deki bilançoda Kâr Yedekleri; Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Olağanüstü Yedekler, Diğer Kâr Yedekleri ve Özel Fonlardan oluşmaktadır. Almanya'daki bilanço formatında ise Kâr Yedekleri; Yasal Yedekler, Menkul Kıymetler İçin Ayrılan Yedekler, Statü Yedekleri, Diğer Kâr Yedeklerinden oluşmaktadır.

Kaynaklar;

Kaynakların altında yer alan hesap grupları, Almanya'daki bilanço formatında; Borçlar, Banka Borçları, Alman Sipariş Avansları, Ticari Borçlar, Senetli Borçlar, Bağlı Ortaklıklara Borçlar, İştiraklere Borçlar ve Diğer Borçlardır. Bu hesap grupları Türkiye'deki formatta yer alan hesap grupları ile ortaktır. Türkiye'deki formatta farklı olarak bulunan hesap grupları; Borç ve Gider Karşılıkları, Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardır. Türkiye'deki bilanço formatında Kaynakların daha fazla detaylandırıldığı gözlenmektedir.

Hesap Gruplarında Yer Alan Kalemlerin Farklılıklar:

Almanya'daki bilanço formatına, hesap grupları dahilindeki kalemler açısından bakıldığında da, farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar;

Almanya'daki formatta Maddi Olmayan Duran Varlıklarda yer alan imtiyazlar, endüstriyel haklar ve varlıklar ve bunların lisansları Türkiye'de farklı bir kalemi oluşturmaktadır. Türkiye'deki bilanço formatında yer alıpta, Almanya'dan farklı bir yapıyı oluşturan kalemler ise; Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Özel Maliyetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortismanlardır.

Maddi Duran Varlıklar;

Almanya'daki bilanço formatında Maddi Duran Varlıklar dahilinde yer alan kalemlerden; Arazi, Arazi Hakları, Binalar, Teknik Ekipman ve Makinalar, Diğer Ekipmanlar, Fabrika ve Büro Ekipmanları, Verilen Avanslar ve Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Türkiye'deki bilanço formatıyla benzerlik göstermektedir. Türkiye'deki bilanço formatında Maddi Duran Varlıklarda yer alan en belirgin fark Birikmiş Amortismanlar kalemidir. Almanya'daki formattan farklı olarak Türkiye'deki bilanço formatında gözlenen diğer bir fark ise; Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri ve Taşıtlardır.

Mali Duran Varlıklar;

Almanya formatında Mali Duran Varlıklar dahilinde yer alan kalemlerden; Bağlı Menkul Kıymetler ve İştirakler Türkiye'deki formatta da mevcuttur. Bunların dışında kalan, Bağlı Ortaklıklara Verilen Avanslar, İştiraklere Verilen Avanslar, Uzun Vadeli Yatırımlar ve Diğer Avanslar Almanya'daki formatın farklılığını oluşturmaktadır. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı, İştiraklere Sermaye Taahhütleri, İştiraklere Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı, Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri ve Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı Türkiye'deki bilanço formatının içerdiği farklı kalemlerdir.

Stoklar;

Almanya'daki bilanço formatında Stoklar dahilinde yer alan kalemlerden; Yarı Mamuller, Mamuller ve Ticari Mallar, Verilen Avanslar Türkiye'deki formatta da bulunmaktadır. Hammadde ve İşletme Malzemesi Almanya'daki formatta bulunan farklı bir kalemi oluşturmaktadır. Türkiye'deki formatta yer alan farklı kalemler ise; İlk Madde ve Malzeme, Diğer Stoklar, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığıdır.

Kâr Yedekleri;

Almanya'daki bilanço formatında Kâr Yedekleri dahilinde yer alan kalemlerden; Yasal Yedekler, Statü Yedekleri, Diğer Kâr Yedekleri Türkiye'deki formatla benzerlik gösterir. Menkul Kıymetler için ayrılan yedekler, Almanya'daki formatta bulunan farklı bir kalemdir. Olağanüstü Yedekler ve Özel Fonlar Türkiye'deki bilançoda bulunan farklı kalemlerdir.

Tahakkuklar dahilinde yer alan; Emeklilik Primleri ve Benzeri Yükümlülük Tahakkukları, Vergi Tahakkukları ve Diğer Tahakkuklar Almanya'daki bilanço formatına mahsustur.

Kaynaklar dahilindeki diğer borçlar hesap grubunda yer alan kalemlerden; Vergi Borçları ve Sosyal Sigorta Borçları vb. Borçlar Almanya'daki bilanço formatına mahsus olan farklı kalemlerdir.

4.1.2. Almanya'daki Gelir Tablosunun Formatı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Düzenlenen Gelir Tablosu ile Karşılaştırılması

Almanya'daki gelir tablosu formatı aşağıdaki gibidir:⁸⁹

Almanya'daki gelir tablosu formatı; Harcama Tipine Bağlı Format ve İşleve Bağlı Format olmak üzere iki türdür. Harcama Tipine Bağlı Format şu şekildedir:

⁸⁹ John Blake, Oriol Amat: **European Accounting**, London, Pitman Publishing, 1993, s.133.

Tablo: 6

Harcama Tipine Bağlı Format

Satışlar

+/- Yarı Mamul /Mamul Değerindeki Değişiklikler

+ İşletmenin Kendi Kullanımı İçin Yapılan ve Aktifleştirilen Varlıklar

+ Diğer Faaliyet Gelirleri

- Malzeme Giderleri

- Personel Giderleri

- Amortisman

- Diğer Faaliyet Giderleri

Faaliyet Kârı/Zararı

+/- Mali Kalemlere Ait Tutarlar

Olağan Kâr veya Zarar

+/- Olağandışı Kalemlere Ait Tutarlar

- Vergiler

Dönem Kârı/Zararı

Tablo: 7

İşleve Bağlı Format

Satışlar

- Satışların Maliyeti

Brüt Kâr

- Satış Giderleri

- İdari Giderler

+/- Diğer Faaliyet Gelirleri/Giderleri

Faaliyet Kârı/Zararı

+/- Mali Kalemlere Ait Tutarlar

Olağan Faaliyetlerden Kâr veya Zarar

+/- Olağandışı Kalemlere Ait Tutarlar

- Vergiler

Dönem Kârı/Zararı

Harcama Tipine Bağlı Formatla Farklılıkları:

Almanya'daki gelir tablosu formatı Satışlar kalemiyle başlamaktadır. Bundan Satışların Maliyeti düşülerek Brüt Kâr tutarına ulaşılmaktadır. Türkiye'deki formatta ise, Brüt Satışlar tutarından, Satış İndirimleri düşülerek Net Satışlara ulaşılmaktadır. Net Satışlardan da Satışların Maliyeti düşülerek Brüt Satış Kârı veya Zararı bulunmaktadır.

Brüt Kârdan; Satış Giderleri, İdari Giderler, Faaliyet Giderleri düşüldüğünde (Faaliyet Gelirleri ilave edildiğinde), Faaliyet Kârı veya Zararı tutarına ulaşılır.

Türkiye'deki gelir tablosu formatında ise; Brüt Kârdan Faaliyet Giderleri başlığı altında Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri düşülerek Faaliyet Kârı veya Zararı tutarına ulaşılır.

Faaliyet Kârı veya Zararı tutarından, mali kalemlere ait tutarlar düşüldükten (veya ilave edildikten) sonra Olağan Kâr veya Zarar tutarına ulaşılır. Türkiye'deki formatta Faaliyet Kârı veya Zararı tutarına Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ilave edilip, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar ile Finansman Giderleri düşülerek Olağan Kâr veya Zarar tutarına ulaşılır.

Olağan Kâr veya Zarar tutarından, Olağandışı Kalemlere Ait tutarlar düşüldükten (veya ilave edildikten) vergiler düşüldükten sonra Dönem Kârı veya Zararına ulaşılır. Türkiye'deki formatta ise, Olağan Kâr veya Zarar tutarına Olağandışı Gelir ve Kârlar ilave edilip, Olağandışı Gider ve Zararlar düşülüp Dönem Kârı veya Zararına ulaşılır. Bu tutardan da Dönem Kârı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları düşürülerek Dönem Net Kârı veya Zararına ulaşılır.

İşleve Bağlı Formatla Farklılıkları:

Almanya'da kullanılan, bu formata uygun gelir tablosu, Satışlar kalemi ile başlamaktadır. Bu kaleme Yarı Mamul ve Mamul Değerindeki Değişiklikler ilave edildikten (veya düşürüldükten) sonra Diğer Faaliyet Gelirleri ilave edilip Malzeme Giderleri, Personel Giderleri, Amortisman Giderleri ve Diğer Faaliyet Giderleri düşürülerek Faaliyet Kârı veya Zararı tutarına ulaşılır. Bu tutara kadar olan yerde, Türkiye'deki formatta yer alan Satış İndirimleri ve Satışların Maliyeti Kalemleri görülmemektedir.

Faaliyet Kârı veya Zararı tutarından, Mali Kalemlere Ait tutarlar düşülüp (veya ilave edilip) Olağan Kâr veya Zarar tutarına ulaşılır. Türkiye'deki formatta yer alıp, işleve bağlı formatla birlikte harcama tipli formatta da bulunmayan üç kalem Faaliyet Kârı veya Zararına ilave edilerek veya düşülerek Olağan Kâr veya Zararına ulaşılır. Bu üç kalem sırasıyla; Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir veya Kârlar (+), Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-) ve Finansman Giderleridir.

Olağan Kâr veya Zararın bulunmasından sonraki işlemler ve ortaya çıkacak farklar, işleve bağlı formattaki gibidir.

4.2 HERBERTS TÜRKİYE FİRMASININ YURTDIŞINA SUNDUĞU TEMEL MALİ TABLOLAR İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE HAZIRLADIĞI TEMEL MALİ TABLOLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde şirket hisselerinin % 51'i yabancı sermayeli olan Herberts Türkiye Sanayi Boyaları San. ve Tic. A.Ş. firması konu edilecektir.

Herberts Türkiye Sanayi Boyaları San. ve Tic. A.Ş. firması 1991 yılında Marshall Boya ve Vernik Sanayi ile Alman Herberts GmbH arasında bir katılma ortaklığı (joint venture) olarak kurulmuştur. Ana faaliyet konusu olan;

- Otomobil Boyaları
- Oto Tamir Boyaları
- Sanayi Boyaları;
 - Elektro İzolasyon Vernikleri
 - Metal Ambalaj Boyaları
 - Plastik Boyaları
 - Otomobil Far Vernikleri

konularında Herberts GmbH know how'ı ile üretim yapmaktadır.

Herberts Türkiye, 1997 yılında ISO 9002 belgesi almaya hak kazanmıştır.

Herberts Türkiye, Mart 1999 itibariyle Herberts hisselerinin Dupont firması tarafından alınmasıyla bir Dupont kuruluşu olarak faaliyetlerini devam ettirmektedir.

Herberts firması, 26.12.1992 tarihli Resmi Gazetenin Mükerrer Sayısında yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğini 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaya başlamıştır. Tekdüzen Hesap Planına uyulması muhasebe işlemlerini kolaylaştırmış, muhasebe işlemlerinin anlaşılabilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmıştır. Ayrıca, firmanın daha kolay denetlenebilmesini sağlamıştır.

Firmanın bünyesinde bulunan Bilgi – İşlem bölümü muhasebe işlemlerinin kolaylıkla yürütebilmesini sağlamak için muhasebe programı hazırlamış ve muhasebe bölümünün kullanımına sunmuştur.

Muhasebe bölümü, firmanın % 51 hissesinin Amerikan şirketi olan Dupont firmasına ait olması nedeniyle üç ayda bir, Dupont firması tarafından ayrıntılı denetime tabi tutulmaktadır.

Firmanın faaliyeti ile ilgili Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak hazırlanan ve yurtdışına bilgi vermek amacıyla hazırlanan temel mali tablolar ile bu tabloların hazırlanışlarıyla ilgili bilgi aşağıda verilmektedir.

4.2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hazırlanmış Bilanço ile Yurtdışına Sunulan Bilançonun Karşılaştırılması

Firmanın Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırladığı bilanço ile yurtdışına sunmak amacıyla hazırladığı bilanço arasında temelde benzerlikler olmakla birlikte çeşitli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu tablolar arasındaki farklılıklar ile bu tablolar arasında sağlanan uyumu aşağıdaki şekilde gruplandırarak açıklamak mümkündür:

Bicim

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış bilançoda hesapların sadece tutarlarını görmek mümkünken, yurtdışı için hazırlanan bilançoda hesapların tutarlarını görmekle birlikte o hesabın aktif veya pasif içinde yüzde olarak payını da görmek mümkündür. Örneğin; Maddi Duran Varlıklar tutarının 218.218 milyon TL olduğu görülmekle birlikte yurtdışı için hazırlanan bilançoda Maddi Duran Varlıkların aktif tarafın % 15,29'unu oluşturduğu da açıkça görülmektedir.

Sachanlagen = 218.218 milyon TL % 15,29
Maddi Duran Varlıklar

- İki tablo arasında hesap sınıflarının sıralanışı bakımından da farklılık görülmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilançoda aktif taraf Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar şeklinde; pasif taraf ise Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar şeklinde bir sıralama takip etmektedir. Yurtdışı için hazırlanan bilançoda ise aktif taraf Duran Varlıklar, Dönen Varlıklar şeklinde; pasif taraf ise Özkaynaklar, Yabancı Kaynaklar şeklinde bir sıralama takip etmektedir.

Dönen Varlıklar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda Hazır Değerleri oluşturan Kasa, Alınan Çekler, Bankalar ve Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri gibi hesaplara ait tutarları ayrıntılı şekilde görmek mümkünken; yurtdışı için hazırlanan bilançoda sadece Hazır Değerlerin toplam tutarı görülmektedir.
Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Hazır Değerler	140.360 milyon TL
Kasa	57 milyon TL
Alınan Çekler	41.864 milyon TL
Bankalar	100.511 milyon TL
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	2.072 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Schecks, Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	140.361 milyon TL
<i>Hazır Değerler</i>	

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda Menkul Kıymetler hesabı ayrıntılı şekilde görülebilmektedir. Yurtdışı için hazırlanan bilançoda ise, Menkul Kıymetler sınıfını oluşturan hesapları görmek mümkün değildir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Menkul Kıymetler	404.213 milyon TL
Kamu Kes. Thv. Sen. ve Bono	4.260 milyon TL
Devlet Tahvili	399.953 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Wertpapiere und eigene Anteile	404.213 milyon TL
<i>Menkul Kıymetler</i>	

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış olan bilançoda Ticari Alacaklar hesabının altında yer alan Alıcılar ve Şüpheli Alacaklar tutarlarını ayrıntılı şekilde görmek mümkünken; yurtdışı için hazırlanan bilançoda sadece Ticari Alacaklar görülmekte ve Ticari Alacaklar sınıfının hesapları belirtilmemektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Ticari Alacaklar	289.582 milyon TL
Alıcılar	295.404 milyon TL
Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	5.822 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	289.582 milyon TL
<i>Teslim ve İşlem Alacakları</i>	

- Yurtdışı için hazırlanan bilançoda yer alan Andere Forderungen und sonstige Vermögensgegenstaende sowie Abgrenzungsposten hesabı ise Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış bilançoda yer alan Diğer Çeşitli Alacaklar, Verilen Sipariş Avansları, Gelecek Aylara Ait Giderler, Diğer Dönen Varlıklar ve Diğer Duran Varlıklar hesaplarının toplamından oluşmaktadır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda :

Diğer Çeşitli Alacaklar	49.496 milyon TL
Verilen Sipariş Avansları	86.735 milyon TL
Gelecek Aylara Ait Giderler	1.965 milyon TL
Diğer Dönen Varlıklar	856 milyon TL
Diğer Duran Varlıklar	<u>596 milyon TL</u>
	139.648 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Andere Forderungen und sonstige Vermögensgegenstaende sowie Abgrenzungsposten	139.648	milyon	TL
<i>Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar</i>			

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış bilançoda Verilen Sipariş Avansları Stoklar içinde yer alırken, yurtdışı için hazırlanan bilançoda, Verilen Sipariş Avansları Stoklar içinde yer almamakta, bu nedenle iki bilanço stokları arasında Verilen Sipariş Avansları tutarı kadar fark oluşmaktadır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Stoklar	319.800 milyon TL
İlk Madde ve Malzeme	80.579 milyon TL
Yarı Mamuller	8.110 milyon TL
Mamuller	51.651 milyon TL
Ticari Mallar	90.172 milyon TL
Ambalaj Malzemesi	2.553 milyon TL
Verilen Sipariş Avansları	86.735 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Vorraete	233.064 milyon TL
<i>Stoklar</i>	

Stoklar toplamı arasındaki fark Verilen Sipariş Avansları tutarı kadardır.

- Yurtdışı için hazırlanan bilançoda Dönen Varlıklar içinde yer alan Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV hesabı; Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilançoda Dönen Varlıkların içinde yer almayarak, Diğer Duran Varlıklarda yer almakta bu nedenle de iki tablonun Dönen Varlık toplamaları farklılık göstermektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Dönen Varlık toplamı 1.206.272 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Dönen Varlık toplamı 1.206.868 milyon TL
Summe Umlaufvermögen

İki Dönen Varlık Toplamı arasında Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV tutarı kadar fark vardır.

Duran Varlıklar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilançoda; Maddi Duran Varlıklar grubunun tesis, makina ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, birikmiş amortismanlar gibi hesapları ile Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubunun özel maliyetler, gayri maddi haklar gibi hesaplarını görmek mümkünken; yurtdışı için hazırlanan bilançoda sadece Maddi Duran Varlıkların ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların tutarları görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Maddi Duran Varlıklar 218.218 milyon TL

Tesis, Makina ve Cihazlar 603.471 milyon TL
Taşıtlar 15.922 milyon TL
Demirbaşlar 30.652 milyon TL
Birikmiş Amortismanlar (-) 431.827 milyon TL

Maddi Olmayan Duran Varlıklar 1.849 milyon TL

Özel Maliyetler 1.786 milyon TL
Gayri Maddi Haklar 63 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Sachanlagen 218.218 milyon TL
Maddi Duran Varlıklar

Immaterielle Vermögensgegenstände 1.849 milyon TL
Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanan bilançoda Duran Varlıklar içinde yer alan Diğer Duran Varlıklar hesabı; yurtdışı için hazırlanan bilançoda Duran Varlıklar grubunun içinde yer almamakta bu nedenle de iki tablonun Duran Varlık toplamları farklılık göstermektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Duran Varlık toplamı 220.663 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Duran Varlık toplamı 220.067 milyon TL

Summe Anlagevermögen

İki Duran Varlık Toplamı arasında Diğer Duran Varlık tutarı kadar fark vardır.

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda yer alan aktif toplamı ile yurtdışı için hazırlanan bilançoda yer alan aktif toplamı birbirine eşit olmak zorundadır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Aktif Toplamı 1.426.935 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Summe Aktiva 1.426.935 milyon TL

Aktif Toplamı

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda Mali Borçların; yurtdışı için hazırlanan bilançoda Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten olarak yer aldığı görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Mali Borçlar 1.275 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 1.275 milyon TL

Mali Borçlar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda yer alan Ticari Borçlar; yurtdışı için hazırlanan bilançoda Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen ve Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen hesaplarında yer aldığı görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Ticari Borçlar 122.142 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 58.146 milyon TL

Ticari Borçlar

Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungen 63.996 milyon TL

Bağlı Ortaklıklara Borçlar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda yer alan Diğer Borçlar hesabı; yurtdışı için hazırlanan bilançoda Andere Verbindlichkeiten und Abgrenzungsposten hesabında yer almaktadır. Ayrıca Diğer Borçlar hesabının ayrıntıları Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda görülebilmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Diğer Ticari Borçlar 31.531 milyon TL

Personele Borçlar 4.583 milyon TL

Diğer Çeşitli Borçlar 26.948 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Andere Verbindlichkeiten und Abgrenzungsposten 31.531 milyon TL

Diğer Borçlar

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar bölümü incelendiğinde de iki tablo arasında farklılıklar görülmektedir. Örneğin; Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar toplamı 1997 tarihli bilançoda 14.959 milyon TL iken; yurtdışı için hazırlanan bilançoda 329.863 milyon TL'dir. Bunun nedeni, yurtdışı için hazırlanmış olan bilançoda Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar içinde yer alan Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesabının 1997 tarihli bilançoda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar içinde yer almasıdır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 14.959 milyon TL

Borç ve Gider Karşılıkları 14.959 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Rückstellungen 329.863 milyon TL
Şüpheli Alacaklar Karşılığı

Rückstellungen für Pensionen und aehnliche Verpflichtung 14.459 milyon TL
Kıdem Tazminatı Karşılıkları ve Diğer Yükümlülükler

Andere Rückstellungen 314.904 milyon TL
Diğer Karşılıklar

Özkaynaklar

- Bilanço eşitliğinde Pasif tarafa bakıldığında Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda ödenmiş sermayenin; yurtdışı için hazırlanan bilançoda da aynı şekilde yer aldığı görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Ödenmiş Sermaye 261.816 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Gezeichnetes und eingefordertes Kapital 261.816 milyon TL
Ödenmiş Sermaye

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri ve Net Dönem Kârı hesaplarını Özkaynak hesabında ayrıntılı şekilde görmek mümkünken; yurtdışı için hazırlanan bilançoda bu hesapların tek bir hesapta yer aldığı görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Sermaye Yedekleri 291.417 milyon TL
Kâr Yedekleri 42.467 milyon TL
Net Dönem Kârı 346.424 milyon TL
680.308 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Rücklagen und Bilanzgewinn 680.308 milyon TL
Yedekler ve Bilanço Kârları

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilançoda yer alan pasif toplamı ile yurtdışı için hazırlanan bilançoda yer alan pasif toplamı birbirine eşit olmak zorundadır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli bilançoda:

Pasif Toplamı 1.426.935 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan bilançoda:

Summe Passiva 1.426.935 milyon TL
Pasif Toplamı



ENTWICKLUNG DER BILANZ

		31.12.1997		31.12.1996	
		Mio TL	%	Mio TL	%
AKTIVA					
A.	AUFWENDUNGEN FÜR DIE ERRICHTUNG/ INGANGSETZUNG UND ERWEITERUNG DES GESCHAEFTSBETRIEBES		0,00		0,00
B.	ANLAGEVERMÖGEN				
I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	1.849	0,13	1.914	0,22
II.	Sachanlagen	218.218	15,29	149.543	17,26
III.	Finanzanlagen				
1.	Beteiligungen		0,00		0,00
2.	Wertpapiere des Anlagevermögens und eigene Anteile		0,00		0,00
3.	Sonstige Finanzanlagen		0,00		0,00
	Summe (B.)	220.067	15,42	151.457	17,48
C.	UMLAUFVERMÖGEN				
I.	Vorräte	233.064	16,33	117.268	13,53
II.	Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände und Abgrenzungsposten				
1.	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	289.582	20,29	106.156	12,25
2.	Forderungen an Beteiligungsgesellschaften	0	0,00	24.294	2,80
3.	Andere Forderungen und sonstige Vermögens- gegenstände sowie Abgrenzungsposten	139.648	9,79	42.220	4,87
		429.230	30,08	172.670	19,92
III.	Wertpapiere und eigene Anteile	404.213	28,33	228.298	26,34
IV.	Schecks, Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	140.361	9,84	196.951	22,73
	Summe (C.)	1.206.868	84,58	715.187	82,52
SUMME AKTIVA		1.426.935	100,00	866.644	100,00
PASSIVA					
E.	EIGENKAPITAL				
I.	Gezeichnetes und eingefordertes Kapital	261.816	18,35	261.816	30,21
II.	Rücklagen und Bilanzgewinn	680.308	47,68	371.034	42,81
III.	Anteile anderer Gesellschaften				
	Summe (E.)	942.124	66,02	632.850	73,02
F.	SONDERPOSTEN MIT RÜCKLAGEANTEIL				
G.	RÜCKSTELLUNGEN				
I.	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	14.959	1,05	5.962	0,69
II.	Andere Rückstellungen	314.904	22,07	170.460	19,67
	Summe (G.)	329.863	23,12	176.422	20,36
H.	VERBINDLICHKEITEN				
I.	Anleihen				
II.	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1.275	0,09	498	0,06
III.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	58.146	4,07	12.265	1,42
IV.	Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligungsges.	63.996	4,48	28.529	3,29
V.	Andere Verbindlichkeiten und Abgrenzungspost.	31.531	2,21	16.080	1,86
	Summe (H.)	154.948	10,86	57.372	6,62
SUMME PASSIVA		1.426.935	100,00	866.644	100,00

Tablo: 9

HERBERTS TÜRKİYE SANAYİ BOYALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31.12.1996 BİLANÇOSU (Milyon TL)

AKTİF (VARLIKLAR)**I – DÖNEN VARLIKLAR 714.531**

A – Hazır Değerler	196.951
1- Kasa	383
2- Alınan Çekler	19.283
3- Bankalar	177.952
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	- 667
B – Menkul Kıymetler	228.298
1- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	228.298
C – Ticari Alacaklar	130.450
1- Alıcılar	130.450
D – Diğer Alacaklar	5.744
1- Personelden Alacaklar	3.998
2- Diğer Çeşitli Alacaklar	1.746
E – Stoklar	146.399
1- İlk Madde ve Malzeme	56.386
2- Yarı Mamuller	1.242
3- Mamuller	25.260
4- Ticari Mallar	33.542
5- Verilen Sipariş Avansları	29.133
6- Ambalaj Malzemesi	836
F – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	6.688
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	336
2- Gelir Tahakkukları	6.352

II – DURAN VARLIKLAR 152.113

A – Maddi Duran Varlıklar	149.544
1- Tesis, Makina ve Cihazlar	337.991
2- Taşıtlar	9.052
3- Demirbaşlar	11.188
4- Birikmiş Amortismanlar (-)	-208.687
B – Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.914
5- Özel Maliyetler	1.914
C – Diğer Duran Varlıklar	655
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	655

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI**866.644**

PASİF (KAYNAKLAR)

I – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	227.832
A – Mali Borçlar	498
1- Diğer Mali Borçlar	498
B – Ticari Borçlar	41.503
1- Satıcılar	40.794
2- Diğer Borçlar	709
C – Diğer Ticari Borçlar	15.372
1- Personele Borçlar	1.595
2- Diğer Çeşitli Borçlar	13.777
D – Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	170.459
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	169.830
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	629
II – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	5.962
A – Borç ve Gider Karşılıkları	5.962
1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	5.962
III – Özkaynaklar	632.850
A – Ödenmiş Sermaye	261.816
1- Sermaye	261.816
B – Sermaye Yedekleri	174.108
1- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	174.108
C – Kâr Yedekleri	27
1- Yasal Yedekler	3
2- Olağanüstü Yedekler	24
D – Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-27.479
E – Dönem Net Kârı (Zararı)	224.378
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	866.644

Tablo: 10

HERBERTS TÜRKİYE SANAYİ BOYALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31.12.1997 BİLANÇOSU (Milyon TL)

AKTİF (VARLIKLAR)

I – DÖNEN VARLIKLAR **1.206.272**

A – Hazır Değerler	140.360
1- Kasa	57
2- Alınan Çekler	41.864
3- Bankalar	100.511
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	- 2.072
B – Menkul Kıymetler	404.213
1- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	4.260
2- Devlet Tahvili	399.953
C – Ticari Alacaklar	289.582
1- Alıcılar	295.404
2- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	- 5.822
D – Diğer Alacaklar	49.496
1- Diğer Çeşitli Alacaklar	49.496
E – Stoklar	319.800
1- İlk Madde ve Malzeme	80.579
2- Yarı Mamuller	8.110
3- Mamuller	51.651
4- Ticari Mallar	90.172
5- Verilen Sipariş Avansları	86.735
6- Ambalaj Malzemesi	2.553
F – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	1.965
1- Gelecek Aylara Ait Giderler	1.965
G- Diğer Dönen Varlıklar	856
1- Diğer KDV	856

II – DURAN VARLIKLAR **220.663**

A – Maddi Duran Varlıklar	218.218
1- Tesis, Makina ve Cihazlar	603.471
2- Taşıtlar	15.922
3- Demirbaşlar	30.652
4- Birikmiş Amortismanlar (-)	-431.827
B – Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.849
1- Özel Maliyetler	1.786
2- Gayri Maddi Haklar	63
C – Diğer Duran Varlıklar	596
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	596

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI **1.426.935**

PASİF (KAYNAKLAR)

I – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	469.852
A – Mali Borçlar	1.275
1- Diğer Mali Borçlar	1.275
B – Ticari Borçlar	122.142
1- Satıcılar	122.060
2- Diğer Borçlar	82
C – Diğer Ticari Borçlar	31.531
1- Personle Borçlar	4.583
2- Diğer Çeşitli Borçlar	26.948
D – Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	314.904
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	17.826
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.680
3- Öd. Kurum. Verg. Karşılığı	295.398
II – Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	14.959
A – Borç ve Gider Karşılıkları	14.959
1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	14.959
III – Özkaynaklar	942.124
A – Ödenmiş Sermaye	261.816
1- Sermaye	261.816
B – Sermaye Yedekleri	291.417
1- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	291.417
C – Kâr Yedekleri	42.467
1- Yasal Yedekler	24.436
2- Olağanüstü Yedekler	18.031
D – Dönem Net Kârı (Zararı)	346.424
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	1.426.935

4.2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Hazırlanmış Gelir Tablosu ile Yurtdışına Sunulan Gelir Tablosunun Karşılaştırılması

Firmanın Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre hazırladığı gelir tablosu ile yurtdışına sunmak amacıyla hazırladığı gelir tablosu arasında temelde benzerlikler olmakla birlikte çeşitli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu tablolar arasındaki farklılıklar ile bu tablolar arasında sağlanan uyumu aşağıdaki şekilde gruplandırarak açıklamak mümkündür:

Biçim

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış tabloda hesapların sadece tutarlarını görmek mümkünken, yurtdışı için hazırlanan tabloda hesapların tutarlarını görmekle birlikte o hesabın ana hesap içinde yüzde olarak payını da görmek mümkündür. Örneğin; Brüt Satış Kârı/Zararı tutarının 770.080 milyon TL olduğu görülmekle birlikte yurtdışı için hazırlanan tabloda Brüt Satış Kârı/Zararının Net Satışların % 36,37'sini oluşturduğu da açıkça görülmektedir.

Brüt Satış Kârı veya Zararı

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış tabloda Net Satışlar tutarı, Brüt Satışlardan Satış İndirimleri düşürülerek bulunmuştur. Yurtdışı için hazırlanan tabloda ise doğrudan Net Satışlar tutarı yazılmıştır. Ayrıca, Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış tabloda Brüt Satışlar ve Satış İndirimleri ayrıntılı şekilde görülmektedir. Örneğin;

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Brüt Satışlar 2.153.076 milyon TL

Yurtiçi Satışlar 2.021.717 milyon TL

Yurtdışı Satışlar 131.359 milyon TL

Satış İndirimleri (-) 35.654 milyon TL

Satıştan İadeler (-) 32.620 milyon TL

Satış İskontoları (-) 3.034 milyon TL

Net Satışlar 2.117.422 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Umsatzerlöse 2.117.422 milyon TL

Net Satışlar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış tabloda Satışların Maliyeti hakkında ayrıntılı bilgi edinmek mümkünken yurtdışı için hazırlanan tabloda ise Satışların Maliyeti doğrudan yazılmıştır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Satışların Maliyeti (-)	1.347.341 milyon TL
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	750.152 milyon TL
Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	597.189 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Erziehung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	1.347.341 milyon TL
<i>Satışların Maliyeti (-)</i>	

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış tabloda Brüt Satış Kârı/Zararı, yurtdışı için hazırlanan tabloda Bruttoergebnis Vom Umsatz kalemine denk gelmektedir. Örneğin:

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Brüt Satış Kârı/Zararı	770.080 milyon TL
------------------------	-------------------

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Bruttoergebnis Vom Umsatz	770.080 milyon TL
<i>Brüt Satış Kârı/Zararı</i>	

Faaliyet Kârı veya Zararı – Olağan Kâr ve Zarar

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış gelir tablosunda Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ile Genel Yönetim Giderlerini Faaliyet Giderleri hesabında; Faiz Gelirleri, Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar, Kambiyo Kârları Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar hesabında; Diğer Gider ve Zararları, Diğer Faaliyetten Olağan Gider ve Zararlar hesabında görülmektedir. Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda ise; Faaliyet Giderleri, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar Ergebnis Aus Betriebstaetigkeit ismi ile tek bir hesapta yer almaktadır. Ergebnis Aus Betriebstaetigkeit hesabı, işletme sonuçları şeklinde tercüme edilebilir. Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda Brüt Satış Kârı/Zararı tutarına Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelirler tutarı eklenip, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar tutarları çıkartıldığında İşletme Sonuçlarına ulaşılmaktadır. Örneğin;

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Faaliyet Giderleri (-)	361.193 milyon TL
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	257.308 milyon TL
Genel Yönetim Giderleri (-)	103.885 milyon TL
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	259.786 milyon TL
Faiz Gelirleri	215.920 milyon TL
Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler	17.835 milyon TL
Kambiyo Kârları	26.031 milyon TL
Diğer Faaliyetten Olağan Gider ve Zararlar (-)	25.893 milyon TL
Diğer Gider ve Zararları (-)	25.893 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Bruttoergebnis Vom Umsatz	770.080 milyon TL
<i>Brüt Satış Kârı/Zararı</i>	
Vertriebskosten (-)	257.308 milyon TL
<i>Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri</i>	
Allgemeine Verwaltungskosten (-)	103.885 milyon TL
<i>Genel Yönetim Giderleri</i>	
Sonstige betriebliche Erträge (+)	45.259 milyon TL
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelirler</i>	
Sonstige betriebliche Aufwendungen (-)	25.893 milyon TL
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar</i>	
Ergebnis Aus Betriebstätigkeit	428.253 milyon TL
<i>İşletme Sonuçları</i>	

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış gelir tablosunda Faiz Gelirleri, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar hesabında; Kısa Vadeli Finansman Giderleri, Finansman Giderlerinde yer almaktadır. Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda ise; Faiz Gelirleri ve Finansman Giderleri, Ergebnis Der Gewöhnliche Geschäftstätigkeit isimli hesapta yer almaktadır. Ergebnis Der Gewöhnliche Geschäftstätigkeit hesabı, Faaliyet Kârı/Zararı şeklinde tercüme edilebilir. Örneğin:

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar	259.786 milyon TL
Faiz Gelirleri	215.919 milyon TL
Finansman Giderleri	957 milyon TL
Kısa Vadeli Finansman Giderleri	957 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Sonstige Zinsen und aehnliche Ertraege <i>Faiz Gelirleri</i>	214.526 milyon TL
Zinsen und aehnliche Aufwendungen (-) <i>Finansman Giderleri</i>	957 milyon TL
Ergebnis Der Gewöhnliche Geschaefsttaetigkeit <i>Olağan Faaliyet Kârı/Zararı</i>	213.569 milyon TL

Dönem Kârı veya Zararı

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış gelir tablosunda yer alan Dönem Kârı hesabı yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda Gewinn Vor Steuern hesabına denk gelmektedir. Gewinn Vor Steuern, Vergi Öncesi Kâr şeklinde tercüme edilebilir. Örneğin:

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Dönem Kârı	641.822 milyon TL
------------	-------------------

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Gewinn Vor Steuern <i>Vergi Öncesi Kâr</i>	641.822 milyon TL
---	-------------------

Dönem Net Kârı

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış gelir tablosunda yer alan Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Karşılığı hesabı; yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda Steuern vom Einkommen und Ertrag hesabına denk gelmektedir. Steuern vom Einkommen und Ertrag, Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Karşılığı şeklinde tercüme edilebilir. Örneğin:

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Karşılığı	295.398 milyon TL
--	-------------------

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Steuern vom Einkommen und Ertrag <i>Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü Karşılığı</i>	295.398 milyon TL
---	-------------------

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre hazırlanmış gelir tablosunda yer alan Net Dönem Kârı hesabı; yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda Jahresüberschuss hesabına denk gelmektedir. Jahresüberschuss Net Dönem Kârı şeklinde tercüme edilebilir. Örneğin:

31.12.1997 tarihli gelir tablosunda:

Net Dönem Kârı 346.424 milyon TL

Yurtdışı için hazırlanan gelir tablosunda:

Jahresüberschuss 346.424 milyon TL
Net Dönem Kârı



GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

	1997		1996	
	Mio TL	%	Mio TL	%
1. UMSATZERLÖSE	2.117.422	100,00	1.052.295	100,00
2. Herstellungs- und Einstandskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen	1.347.342	63,63	661.387	62,85
3. BRUTTOERGEBNIS VOM UMSATZ	770.080	36,37	390.908	37,15
4. Vertriebskosten	257.308	12,15	114.626	10,89
5. Forschungskosten	0			
6. Allgemeine Verwaltungskosten	103.885	4,91	61.266	5,82
7. Sonstige betriebliche Erträge	45.259	2,14	91.629	8,71
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	25.893	1,22	23.200	2,20
9. ERGEBNIS AUS BETRIEBSTAETIGKEIT	428.253	20,23	283.445	26,94
10. Beteiligungsergebnis (Saldo)				
a. Erträge aus Gewinnabführungsverträgen				
b. Aufwendungen aus Verlustübernahme				
c. Erträge aus Beteiligungen				
d. Gewinn/Verlust (-) aus Equity				
e. Übriges Beteiligungsergebnis				
11. Zinsen (Saldo)				
a. Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens und sonstigen Finanzanlagen				
b. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	214.526	10,13	100.785	9,58
c. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	957	0,05	665	0,06
Zwischensumme	213.569	10,18	100.120	9,51
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen ohne Beteiligungen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens				
13. ERGEBNIS DER GEWÖHNL. GESCHAEFTSTAETIGKEIT	641.822	30,31	383.565	36,45
14. Ausserordentliches Ergebnis (vor Steuer)				
a. Ausserordentliche Erträge				
b. Ausserordentliche Aufwendungen				
15. GEWINN VOR STEUERN	641.822	30,31	383.565	36,45
16. Steuern vom Einkommen und Ertrag	295.398	13,95	159.188	15,13
17. Zwischensumme	346.424	16,36	224.377	21,32
18. Erträge aus Verlustübernahme				
19. Gemaess Gewinnabführungsvertrag abgef. Gewinn				
19.1 Umrechnungsdifferenz				
20. JAHRESÜBERSCHUSS (JAHRESFEHLBETRAG-)	346.424	16,36	224.377	21,32

Tablo: 12

HERBERTS TÜRKİYE SANAYİ BOYALARI SAN. VE TİC. A.Ş.
01.01.1996-31.12.1996 GELİR TABLOSU (Milyon TL)

A - Brüt Satışlar		1.063.957
1- Yurtiçi Satışlar	1.021.243	
2- Yurtdışı Satışlar	33.013	
3- Diğer Gelirler	9.701	
B - Satış İndirimleri (-)		11.661
1- Satıştan İadeler (-)	6.820	
2- Satış İskontoları (-)	4.841	
C - Net Satışlar		1.052.295
D - Satışların Maliyeti (-)		661.387
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	349.599	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	307.152	
3- Diğer Satışların Maliyeti	4.636	
Brüt Satış Kârı veya Zararı		390.908
E - Faaliyet Giderleri (-)		175.892
1- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	114.626	
2- Genel Yönetim Giderleri (-)	61.266	
Faaliyet Kârı veya Zararı		215.016
F - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar		192.415
1- Faiz Gelirleri	100.785	
2- Komisyon Gelirleri	4.311	
3- Faaliyetle İlgili Diğer Ol. Gelir ve Kârlar	24.916	
4- Kambiyo Kârı	62.403	
G - Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler ve Zararlar (-)		23.200
1- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	23.200	
H - Finansman Giderleri (-)		665
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	665	
Olağan Kâr ve Zarar		383.566
I - Olağandışı Giderler ve Zararlar (-)		27.479
1- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	27.479	
Dönem Kârı veya Zararı		356.086
J - Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş. (-)		159.188
Dönem Net Kârı		196.898

Tablo: 13

HERBERTS TÜRKİYE SANAYİ BOYALARI SAN. VE TİC. A.Ş.
01.01.1997-31.12.1997 GELİR TABLOSU (Milyon TL)

A - Brüt Satışlar		2.153.076
1- Yurtiçi Satışlar	2.021.717	
2- Yurtdışı Satışlar	131.359	
B - Satış İndirimleri (-)		35.654
1- Satıştan İadeler (-)	32.620	
2- Satış İskontoları (-)	3.034	
C - Net Satışlar		2.117.422
D - Satışların Maliyeti (-)		1.347.342
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	750.152	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	597.189	
Brüt Satış Kârı veya Zararı		770.080
E - Faaliyet Giderleri (-)		361.193
1- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	257.308	
2- Genel Yönetim Giderleri (-)	103.885	
Faaliyet Kârı veya Zararı		408.887
F - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar		259.786
1- Faiz Gelirleri	215.920	
2- Faaliyetle İlgili Diğer Ol. Gelir ve Kârlar	17.835	
3- Kambiyo Kârları	26.031	
G - Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler ve Zararlar (-)		25.893
1- Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	25.893	
H - Finansman Giderleri (-)		957
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	957	
Dönem Kârı veya Zararı		641.822
J – Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş. (-)		295.398
Dönem Net Kârı		346.424

SONUÇ

Mali tablolar yardımı ile muhasebe bilgileri, varlık dağılımı ve varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığı, kaynak dağılımı ve kaynaklardan yararlanılma derecesi, kısa ve uzun vadeli borç ödeme gücü, ana faaliyet konusundaki dönemin kârlılığı, kaynak kârlılığı, hisse başına kazanç gibi işletmenin geçmişine, içinde bulunduğu döneme ve geleceğine ait pek çok konuda ve sayıda yeni bilgiler şekline dönüşmüş olur. İşte bu yeni bilgiler, ilgili taraflarca çeşitli finansal kararlarda kullanılır. Bu kararlar; ortaklığa devam edip etmeme, yeni hisse senedi alıp almama, başka işletmelerin sermayesine katılma, iş ilişkilerine devam edip etmeme, kredi verip vermeme ve benzeri yönde olacaktır. Mali tablolar yoluyla sağlanan bilgiler, firma yönetimi ile ilgili çeşitli konularda alınan kararların temelini oluşturduğu gibi sağlıklı bir planlama için de gerekli bulunmaktadır.

Mali tablolardan ihtiyaç duyulan bilgilerin elde edilebilmesinin ön koşulu elbetteki mali tabloların doğru ve tam olarak hazırlanmasıdır. Türkiye’de, 26.12.1992 tarihli resmi gazetede yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Böylece, bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgili kişilere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtarak işletmelerde denetimin kolaylaştırılması sağlanmıştır.

Bu çalışmada; öncelikle Türkiye’deki mali tablolar hakkında genel bilgi verilerek, temel mali tabloların türleri, tanımları, formatları ve temel mali tabloların düzenlenmesi ile ilgili genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ortaya konmuştur. Bu kısım, Türkiye’deki temel mali tablolar ile ilgili yapının tespiti niteliğini taşımaktadır.

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak hazırlanan tablolar ile Türkiye’de faaliyet gösteren çokuluslu işletmelerin yurtdışına bilgi vermek amacıyla hazırladığı tablolar arasında temelde benzerlikler olmasına rağmen çeşitli farklılıklar da vardır. Bazı hesapların Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak hazırlanan tablolarda daha ayrıntılı olarak verildiği söylenebilir. Ayrıca, hesapların sıralanışında farklılık olduğu gibi bazı kalemlerin, tablolarda içerik bakımından da farklı olarak yer aldığı söylemek mümkündür. Sonuç olarak yapılan karşılaştırmalar neticesinde temel mali tablo formatlarının hesap sınıfları, hesap grupları, hesap gruplarındaki hesap kalemleri ve bunların sıralanışları arasında farklılıklar gösterdiği belirlenmiştir. Bu farklılığın giderilmesi için işletmelerde çeşitli çalışmalar yapılarak; işletmenin merkezinde kullanılan ve tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanan tabloların yurt dışına sunulan tablolara uygun hale getirilmesi sağlanmaktadır. Bu çalışmalara ek olarak para birimindeki değer farklılıklarının arındırılması da yapılarak tablolar arasında uyum sağlanabilmektedir.

Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, ülkeler bazında güvenilir bir dayanağı oluşturmakla birlikte bu prensiplerin ülkeler arasında farklılık göstermesi; uluslararası muhasebede farklılığı beraberinde getirmekte ve yukarıda da belirtildiği gibi uyumlaştırma çalışmalarının yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır. Ulusal sınırların ortadan kalkmaya başlaması ve küreselleşme sürecinin hızlanması uyumlaştırma çalışmalarından daha fazlasını gerektirmektedir. Çünkü çokuluslu işletmelerde; yatırım yapılan ülkenin temel mali tabloları herhangi bir uyumlaştırma çalışması yapılmadan, yatırım yapan ana ülke için çok fazla birşey ifade etmemektedir. Ayrıca yatırım yapan ana ülkenin, hisselerini başka bir ülkeye devretmesi ile yapılacak uyumlaştırma çalışmaları farklılık göstermektedir. Herberts Türkiye şirketinin ana merkezi olan Herberts Almanya iken yapmış olduğu uyumlaştırma çalışmaları ile şirket hisselerinin bir Amerikan şirketi olan DuPont Amerika'ya devredilmesinden sonra DuPont Türkiye olarak şirketin ana merkezi olan DuPont Amerika için yapmış olduğu uyumlaştırma çalışmalarının birbirinden farklı olması gibi.

Ayrıca ülkelerin temel mali tablolarındaki farklılıklar; ülkeler arasında yapılacak muhasebe ve denetim faaliyetleriyle ilgili işlemleri zorlaştırmaktadır. Bunun yanında uluslararası temel mali tablolar kullanıcılarının, (uluslararası yatırımcılar vb.) karşılaşılabilecekleri güçlükleri ortaya çıkarmaktadır.

Temel mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında uluslararası harmonizasyonun sağlanarak dünya çapında benimsenebilecek tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulması, belirtilen sorunların en aza indirgenmesini sağlayacak ve çokuluslu işletmelerde herhangi bir uyumlaştırma gerekliliğini de ortadan kaldıracaktır. Bu bağlamda; tam anlamıyla bir tekdüzenliğin sağlanabilmesi için; tüm ülkelerin yasalarında, muhasebe kural ve uygulamalarında değişikliğe gidilmesini gerektirmektedir. Dünya çapında benimsenmiş tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturabilmesi sonucunda; ülkeler arasındaki muhasebe ve denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması sağlanacaktır.

KAYNAKLAR

AHORONI Y.: The definition of Multinational Corporation, Quarterly Review of Economics and Business, Vol:11, No:3, 1971.

AKDOĞAN Nalan, Nejat Tenker: Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998.

AKDOĞAN Nalan, Orhan Sevilengül: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1999.

AKGÜÇ Öztin: Mali Tablolar Analizi, 9. Baskı, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul 1996.

ALKİN Erdoğan: Fiyat Teorisi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1976.

ALPAR Cem , Tuba Ongun: Dünya Ekonomisi ve Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar, İstanbul, 1988.

ATAMAN Ümit: Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1997.

ATAMAN Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu: Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

BLAKE John , Oriol Amat: European Accounting, London, Pitman Publishing, 1993

DURMUŞ Ahmet Hayri, Mehmet Emin Arat: İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeler ve Uygulamalar: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul 1994.

Garanti Bankası Kredi İzleme Müdürlüğü: Firma Analiz Eğitim Klavuzu – 2000.

GÜCENME Ümit: Mali Tablolar Analizi, 2. Baskı, Marmara Kitabevi, İstanbul 1999.

EREN Erol: İşletmelerde Yenilik Politikası, Beta Basım Yayın, İstanbul, 1982.

KIZIL Ahmet: Genel Muhasebe Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri, 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul 1998.

KIZIL Ahmet: Muhasebe Prensipleri ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul 1986.

KİSHALI Yunus, Sadi Işıklılar: Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Hukuku, 2. Basım, Beta Basım, İstanbul 1999.

KUTAL Gülten : Çokuluslu Şirketler, İstanbul, 1982.

LAZOL İbrahim: Genel Muhasebe, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2000.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 26.12.1999 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer Sayısı.

NOBES Christopher, Robert Parker: Comparative International Accounting, Third Edition, Cambridge, Prentice Hall International, 1991.

ÖZALP İnan: Çokuluslu İşletmelerin Yönetimi, Ankara, 1976.

ÖZMEN Sibel: Tekdüzen Hesap Planı, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 1998.

PHATAK Arvind V.: Uluslararası Yönetim, Çev. Atilla Baransel, Tomris Somay, İşletme Fakültesi, Yayın No: 213.

PEKİNER Kamuran: İşletme Denetimi, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayını, İstanbul 1984.

Professional Standarts: Published for the AICPA by Commerce Clearing House Inc., Illinois, U.S.A., 1977.

SATIROĞLU Kadir: Çokuluslu Şirketler, Ankara, 1984.

SEYİDOĞLU Halil: Uluslararası İktisat, Güzem Yayınları, İstanbul, 1988

ŞOĞUR Macide: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çözümlü Genel Muhasebe ve Envanter Problemleri, Der Yayınları, 2. Basım, İstanbul 1996.

Türkiye Muhasebe Standartları 2000, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, TÜRMOB Yayın No: 95, T MUDESK No: 2.

TÜRKO Metin: Finansal Yönetim, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum, 1994.

URAS Güngör : Türkiye'de Yabancı Sermaye Yatırımları, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.