

Bilançoda Varlıkların Sınıflandırılmasında Tarihsel Evrim: Tercümeyle Dayalı Türkiye Örneği

Historical Evolution of Balance Sheet Classification: The Turkey Case of Evolving By Translating

Recep Pekdemir¹ , Ümmühan Aslan² , Melis Ercan³ 

¹University of Wisconsin La Crosse, College of Business, Wisconsin, Amerika Birleşik Devletleri

²Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Bilecik, Türkiye

³İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye

ORCID: R.P. 0000-0001-5370-2821, Ü.A. 0000-0002-7926-6244, M.E. 0000-0002-7716-7592

ÖZ

Şeyh Edebali'ye ait olduğu iddia edilen “geçmişini bilmeyen, geleceğini bilemez” ifadesinden hareket ederek muhasebe ve raporlama alanlarında geçmişte yaşanmış gelişmeleri bilmek ve geleceğin dinamiklerini anlayabilmek için oldukça önem taşımaktadır. Bu nedenle bu çalışma, bilanço unsurlarından varlıkların, sıralanması ve sınıflandırılmasının tarihsel süreç içerisinde geçirdiği evrimi, erişilen kaynaklar kapsamında ortaya koymayı hedeflemiştir. Belirlenen hedef doğrultusunda öncelikli olarak, İngilizce dilinde, bilançodaki varlıkların sıralanması ve sınıflandırılmasının tarihsel gelişimi ile ilgili 20. Yüzyılın ortasına kadar ortaya konulmuş olan çalışmalar, erişilebilen kaynaklar kapsamında incelenmiş ve kilometre taşı niteliğinde olan gelişmeler örnekleriyle birlikte bu çalışmada ele alınmıştır. Daha sonra, ülkemizdeki benzer nitelikteki çalışmalar 1926 – 1992 dönemini kapsayacak şekilde incelenmiş, uygun görülen gelişmeler kısaca özetlenerek, yaşanan evrimin aşamaları ortaya konmuştur. Çalışma, erişilebilen kaynaklar kapsamında belirli bir dönemi kapsadığı için, varlıklardaki sıralama ve sınıflandırmaya etkisi olan gelişmelerin tümünü içermeye iddiasında değildir.

Anahtar kelimeler: Sınıflandırma, Sınıflandırmanın Evrimi, Muhasebe Tarihi

JEL Kod: M41, M49

ABSTRACT

The paper examines historical evolutions or developments of balance sheet classification as a basic financial statement, concentrating on phases in Turkey from 1926 to 1992. The authors rigorously scanned books and study papers published in English and Turkish and summarized crucial information as milestones in history. The paper examines the developments in western countries up to the mid-20th Century, particularly in the United Kingdom and the United States. However, the paper's primary focus is on Turkey's developments and evolutions between 1926 and 1992. The paper may have weaknesses and limitations concerning the overall history; however, this study proposes opportunities for future studies in Turkey and the world. As a result, the paper concludes that it would be difficult to understand the new dynamics without understanding the old dynamics.

Keywords: Asset Classification, Accounting History, Financial Reporting

JEL Code: M41, M49

Başvuru/Submitted: 15.11.2021 Revizyon Talebi/Revision Requested: 20.12.2021 Son Revizyon/Last Revision Received: 30.12.2021 Kabul/Accepted: 19.01.2022



Sorumlu yazar/Corresponding author: Melis Ercan / mercan@istanbul.edu.tr

Atıf/Citation: Pekdemir, R, Aslan, U., & Ercan, M. (2022). Bilançoda varlıkların sınıflandırılmasında tarihsel evrim: tercümeyle dayalı Türkiye örneği. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 66, 1-48. <https://doi.org/10.26650/MED.1023865>



Extended Abstract

The balance sheet format is one of the fundamental financial statements of business organizations. The study states that based upon the needs and expectations of information users, listing and classifying assets on a balance sheet have evolved for more than six centuries. The study explores balance sheet principles regarding listing and classifying assets in a global historical perspective until the mid-20th century. The study also seeks historical evidence on Turkey from 1926 to 1992. Accessible secondary resources were scanned to accomplish this paper's goal.

Some historical evidence exists in accounting books from 1397 from The Medici Bank. Some researchers asserted that these books have been well-preserved and could represent the oldest records for the double-entry bookkeeping method (Roover, 1963; reprint, 2021). More than 200 account balances were included in the trial balance by The Medici Bank (op. cit.).

Based on the accessible and scannable literature, we could argue that the balance sheet, similar to today's format and definition, emerged at the beginning of the 17th century, as seen in *Hypomnemata Mathematica*, a book by Dutch mathematician Simon Stevin (Geijsbeek, 1914). However, we could observe that assets in this balance sheet were listed on the right-hand side and liabilities and equity were on the left-hand side.

In the accessible literature, the oldest classified balance sheet, as historical evidence, was from the East India Company, dated March 1, 1782. In this classified balance sheet, assets were also listed on the right-hand side.

Furthermore, assets were listed on the right-hand side of the balance sheet until the beginning of the 20th century in the United Kingdom. This principle and practice was part of the English Companies Law, enacted first in 1720 and amended in 1844 and 1856.

Meanwhile, assets appeared on the left-hand side of balance sheets in the United States of America but were not listed by the current liquidity-based approach. Instead, assets were listed by the approach commonly used in the Continental European Countries. Consequently, this approach listed stockholders' equity first, then liabilities on the right-hand side of business organizations' balance sheets.

Classified assets and liabilities appeared on the balance sheets after several centuries. Baladouni (1990) argued that the items in the East India Company's balance sheets, prepared in 1782, were classified within themselves and stated that the classification was based on the "*productivity and efficiency*" criteria.

Iino (1956) stated that the balance sheet was first mentioned and appeared in an official document in Germany in a decision of the German Royal Supreme Court dated December 3 1873. The Court's decision stated assets and liabilities in the balance sheet and the classification of assets in the balance sheet based upon the valuation criteria under Article 31 of the Second Part of the German Commercial Code.

Grouping and classifying assets in balance sheets appeared after the civil war in the United States in the 19th century, evolved to the current format roughly in the middle of the 20th century, and developed and formed as a standard.

The preparation of balance sheets and the classification of assets in the balance sheets were also the subjects of significant discussions in Canada in the second quarter of the 20th century. During 1934 and 1935, significant changes were made in the Dominion Companies Act in Canada regarding accounting practices and the preparation of the balance sheets. It was decided to classify assets as fixed assets, current assets, and deferred items (Dalglish, 1938). In the same period, a similar case was observed in China, and in the 1930s, assets began to be classified as current assets, fixed assets, and other assets in the balance sheets prepared by business organizations in China (Yang et al., 2014).

At the end of the 19th century, some important discussions commenced regarding the grouping and reporting of assets and liabilities in balance sheets in the United Kingdom. The main reason for this was the balance sheet format in the British Companies Act, which was last amended in 1862. During the same period, while assets were reported on the left-hand side

of the balance sheet in the United States and Continental European countries, assets continued to be reported on the right-hand side in the UK. Various sectors discussed this subject, and significant pressure was applied to change this practice and implement the format used in other countries.

At the end of the 19th century, the classification of assets also followed “permanent, floating, and changing assets” (Dicksee, 1892; Ebook, 1905 version). This classification was based upon the use of assets or the creation of benefits. However, those preparing the financial statements determined “which asset falls into which group.”

Due to many difficulties in establishing a new state in post-republic Turkey, western-developed states were taken as best examples in developing legislation and legal regulations and practices. In the first years of the young Republic of Turkey, Continental European practices influenced Turkish accounting practices. Then, accounting practices of Anglo-Saxon countries were preferred in the mid-20th century as part of the Marshall Plan. Accounting concepts and principles were commonly translated and adopted from western-developed countries, and different people or institutions realized the translations and adaptations; thus, achieving term unity was difficult. The translation and adaptation processes have led to different concepts and principles in classifying assets in the balance sheets of Turkish business organizations.

1. Giriş

İşletmeler, düzenledikleri finansal raporlar aracılığı ile taraflarına işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında bilgi vermeyi hedefler. İşletmelerin finansal durumu, bilanço adı verilen finansal tablolar aracılığı ile ortaya konulur. Bilanço, işletmenin faaliyetlerinde kullandığı varlıklar ile bu varlıkların elde edildiği kaynaklar hakkında bilgi verir. Bilançoda yer alan varlık kalemlerinin sıralanması ve sınıflanması tarihsel süreç içinde bir takım değişim ve dönüşüme uğramıştır. Bu değişim ve dönüşüm, içinde bulunulan süreçteki dinamiklerden etkilenmiştir.

Bilançodaki varlık kalemlerinin, tarihsel süreç içinde değişmesi ve dönüşmesinin birçok nedeni vardır. Sanayi devrimi, sermaye piyasalarının gelişimi, 1929 ekonomik buhranı, küreselleşme ve dijitalleşme gibi gelişmeler, varlıkların sınıflanması ve sıralanmasındaki değişimin nedenleri arasında sayılabilir.

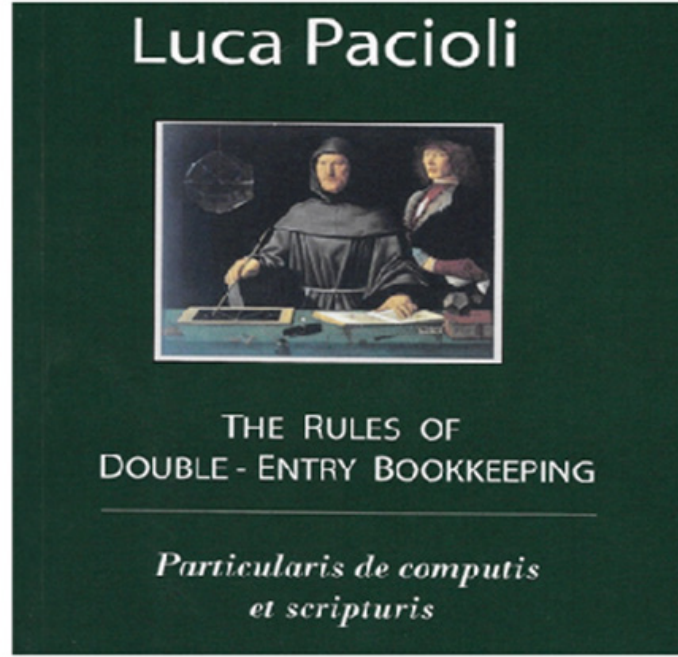
Cumhuriyet sonrası Türkiye’de, yeni bir devletin kuruluş aşamasının birçok zorluklarından kaynaklı olarak, yasal düzenleme ve uygulamalarda batılı devletler örnek alınmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında Kıta Avrupası muhasebe uygulamalarından etkilenilmiştir. Daha sonra ise Anglo-Sakson ülkelerinin muhasebe uygulamaları tercih edilmiştir. Muhasebe kavramları genellikle batılı ülkelere tercüme edilmiştir. Tercümelerin farklı kişi veya kurumlar tarafından yapılması, terim birliğinin sağlanmasını zorlaştırmıştır. Tercümeden kaynaklı olarak, bilanço unsurlarından varlıkların sınıflanmasında da farklı kavramların kullanılmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada, ülkemizde ve dünyada bilanço oluşturulan unsurlardan varlıkların, tarihsel gelişmeler ışığında ne şekilde evrime uğradığı, erişilebilen kaynaklar çerçevesinde ortaya konulmuştur. Şeyh Edebalı tarafından söylendiği iddia edilen “geçmişini bilmeyen, geleceğini bilemez” sözü, bu çalışmanın temelini oluşturmuş ve özellikle muhasebe bilimi alanına konuyla ilgili bir katkıda bulunmak, bu çalışmanın nihai hedefini oluşturmuştur.

Çalışmada öncelikli olarak, muhasebe ve finansal tabloların tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmiş, daha sonra varlıkların sınıflanmasındaki tarihsel evrim ele alınmış ve son bölümde ise Türkiye’de varlıkların sınıflanmasındaki tarihsel süreç ve gelişmeler üzerinde durulmuştur.

2. Muhasebe ve Finansal Tabloların Kısaca Tarihsel Gelişimi

Çift taraflı muhasebe tekniğinin kim ya da kimler ve ne zaman geliştirilip uygulamaya konulduğu hakkında kesin kanıtlar yoktur. Çift taraflı muhasebe tekniği, Luca Pacioli tarafından 1494’te “*Summa de arithmetica, geometria, proportioni at proportionalita*” adındaki kitabın yayınlanmasından çok önce de vardır. Pacioli kitabında çift taraflı muhasebeyi bir bölüm içinde ele almıştır. Söz konusu bölümün adı “*Particularis de computis at scripturis*”dir; bu bölüm *İngilizce diline Geijsbeek (1914) tarafından “Particulars of Reckonings and recordings”* olarak ve Schemman ve Ratchasima (2010) tarafından ise “*Details of Computation and Recording*” şeklinde çevrilmiştir. Şekil – 1’de görüldüğü gibi, Pacioli tarafından yazılan söz konusu bölüm aynı zamanda, “*çift taraflı defter tutmanın kuralları*” olarak da kabul edilmektedir. Pacioli kitabında “*Venedikli tüccarlar tarafından kullanılmakta olan bir tekniği derlediğini ve bu tekniğin kullanılarak daha iyi bir tüccar olunacağı*” belirtmiştir (Pacioli, 1494; çeviren: Geijsbeek, 1914).



Şekil 1. Luca Pacioli Çift Taraflı Defter Tutmanın Kuralları Kitap Bölümü Kapağı
Kaynak: Schemman ve Ratchasima (2010)

Çift taraflı muhasebe kayıt tekniğinin kullanıldığı *defterlerden* günümüze kadar korunarak gelen ve batılı kaynaklara göre en eski olarak kabul edilen 1397 yılına ait olan The Medici Bank'a ait kayıtlardır (Roover, 1963; reprint 2021). Bu kayıtlar Pacioli'nin meşhur kitabının yayınlanmasından yaklaşık bir asır öncesine aittir. Çift taraflı muhasebe kayıt tekniğinin kullandığı en önemli araçlardan biri “hesap kavramı”dır ve diğeri işletmede kullanılan hesapların ve bu hesapların bakiyelerinin yer aldığı “mizan kavramı”dır. Doğal olarak mizanda günümüz deyimiyile borç ve alacak bakiyeleri olan hesap sayısı oldukça fazla olacak ve birden fazla sayfada listelenebilecektir. Nitekim The Medici Bank'ın hazırladığı mizanlarda (Şekil – 2) 200'den fazla hesap bakiyeleri ile yer almıştır (Roover, 1963; reprint 2021).

Benzer şekilde Pacioli'nin söz konusu kitabının yayınlanmasından önce çift taraflı muhasebe tekniği ile tutulan Venedikli tüccar Jachomo Badoer'e ait defter-i kebir (büyük defter) kayıtları günümüze kadar ulaşabilen kaynaklar arasındadır (Peragallo, 1977; 1980). Badoer 1436 – 1940 yılları arasında İstanbul – Kasımpaşa'da (Constantinople – Pera) yaşamış ve faaliyet göstermiştir. Badoer aynı zamanda muhasebenin gelişmesine o devirde yenilik getiren kişiler arasında gösterilmektedir. Badoer yevmiye defteri tutmayıp, sadece defter-i kebir kayıtlarını tutmuştur (Chatfield & Vangermeersch, 1996).

Pacioli'nin kitabında finansal tablolar yer almamıştır. Ancak, ihtiyaç duyulan finansal bilgiler defter-i kebir kayıtlarından sağlanabilmiştir. Diğer taraftan *dönemsel tabanlı olmayıp, proje veya faaliyet tabanlı* hesapların bakiyelerinin ihtiyaç duyulduğunda derlendiği söz konusu kitapta yer almıştır. Bu derlemelerin günümüzdeki anlamıyla mizan düzenleme işlemi olduğunu söylemek mümkündür (Kuter et al., 2017).

Erişebildiğimiz kaynaklara göre, *finansal tabloların* yer aldığı en eski kaynak, Don Angelo Pietra tarafından 1586 yılında yayınlanan *Indrizzo De Gli Economi* isimli kitap olduğu iddia edilmiştir (Geijsbeek, 1914). Bu kitap her ne kadar kar amaçsız kurum veya kuruluşlar için hazırlanmış olsa da aynı zamanda “kişilik temel kavramının” belki de ilk olarak ele alındığı o devrin çalışmaları arasında gösterilmektedir (Chatfield & Vangermeersch, 1996).

TABLE 31. STATEMENT OF ASSETS AND LIABILITIES OF THE WOOLSHOP MANAGED BY TADDEO DI FILIPPO ACCORDING TO THE CATASTO REPORT OF 1427

Assets		f.	s.	d.	aff.
Accounts Receivable According to the Libro Nero					
Cosimo and Lorenzo de' Medici in Florence (6 items) . . .	2,411	00	8		
The Medici branch in Rome.	1,589	5	4		
Sundry debtors (11 items)	443	5	9		
Florentine mercantile and banking companies (6 items) . . .	635	1	6		
Drapers and other retailers (5 items)	376	06	11		
Customers in Pisa and Perugia (2 items)	151	0	6		
Private customers (5 items)	003	14	3		
Filippo di Leonardo da Bisticci, <i>stamaiuolo</i> (subcontractor)	86	17	0		
Total	5,837	6	11		
Accounts Receivable According to Quaderno di Cassa					
Advances to workers.	8	4	0		
Medici Bank in Florence (3 items)	680	22	7		
Medici Bank in Rome (3 items)	632	20	4		
Florentine banking companies (9 items)	1,388	27	4		
Sundry debtors (18 items)	935	17	9		
Draper (one item)	02	0	0		
Customers in Prato, Cortona, Viterbo	342	10	6		
Total	6,667	22	5		
Advances to wage earners	£68	17s.	6d.	<i>pic.</i>	
Raw materials and supplies on hand, goods in process, and finished goods in stock	Not recorded				
Liabilities					
Accounts payable (13 items)	477	17	7		
Cosimo and Lorenzo de' Medici, Florence	1,707	26	0		
Banking companies in Florence (2 items)	509	4	0		
Accrued wages (4 items)	70	0	0		
Grain venture	94	17	6		
Total liabilities	2,859	7	1		
Capital					
Medici Bank	3,300	0	0		
Taddeo di Filippo di Taddeo	700	0	0	4,500	0 0
Surplus					
Lionardo d'Agnolo Baglioni	540	6	7		
Taddeo di Filippo	62	24	9		
Medici Bank	830	25	4	1,593	07 8
Total liabilities and net worth	8,393	5	9		
Excess of assets over liabilities and net worth	1,074	16	8		
Total	9,967	22	5		

Sources: ASF, Catasto No. 51 (Gonf. Leon d'Orco, 1427), fols. 1170-1171.

Şekil 2. Medici Bank - Bilanço - 1427

Kaynak: Roover, 1963; reprint 2021 s. 183

Yine erişebildiğimiz kaynaklara göre günümüz anlamına ve formatına yakın *bilanço* 17. Yüzyılın başlarında ortaya çıkmıştır ve günümüze kadar gelebilen eserlerden biri Hollanda'lı yazar Simon Stevin tarafından yayınlanan *Hypomnemata Mathematica* (1608) isimli eserdir (Geijsbeek, 1914). Ancak bu eserde yer alan bilançoda, varlıklar bilançonun sağ tarafında ve yabancı kaynaklar ve özkaynaklar bilançonun sol tarafında yer almıştır (Şekil – 3 ve Şekil – 4)). Halen bazı ülkelerde bilançolar bu şekilde hazırlanmaktadır. Örneğin Mısır ve Hindistan'da hazırlanan bilançolarda varlıklar tablonun sağ tarafında yer almaktadır. Aynı şekilde bazı batılı ülkelerde bilançoların 20. Yüzyılın başlarına kadar bu şekilde hazırlanmasına devam edilmiştir.

Yaklaşık iki asır boyunca hazırlanan bilançolarda raporlanan unsurların sınıflandırılmasına rastlanılmamıştır. Erişebildiğimiz kaynaklara göre, tarihte *sınıflandırılmış bilanço* en eski 1 Mart 1782 tarihi itibarıyla hazırlanmış East India Company'e aittir (Şekil – 5). Söz konusu sınıflandırılmış bilançoda varlıklar tablonun sağ tarafında yer almıştır.

Varlıkların bilançonun sağ tarafında yer alması, 19.Yüzyılda Birleşik Krallık'ta devam etmiştir. Çünkü bu durum önce 1720 ve 1844 yıllarında hazırlanarak yürürlüğe konan ve daha sonra 1856 yılında yenilenen İngiliz Şirketler Kanunu'nda varlıkların hazırlanacak bilançoların sağ tarafında yer alması hüküm altına alınmıştır (Şekil – 6 ve Şekil - 7).

Diğer taraftan aynı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde hazırlanan bilançolarda varlıklar tablonun sol tarafında yer almaya devam etmiştir. Ancak, o yıllarda bilançodaki unsurlar günümüzde olduğu gibi likidite temelli değil, halen Kıta Avrupa ülkelerinde kullanılmakta olan uzun vadeli varlıkların önce raporlandığı, kaynaklar kısmında özkaynakların öncelikle raporlandığı yaklaşım hüküm sürmüştür.

BOVCKHOVDING. 45
STAET VAN MYDIERICK
Roofgemaakt op den laefften December 1600.

Staet of capital debet.		Staet of capital credit.	
<i>Per deurens Leeds fol. 14</i> <i>Per deurens hier gefolde by fine</i> <i>van deurens</i> <i>Summe 1701. 17. 2.</i>	<i>Per deurens fol. 7 - 571 17 5 100.</i> <i>Per deurens fol. 7 - 120 17 10 400.</i> <i>Per deurens fol. 7 - 20 17 10 0.</i> <i>Per deurens de 177000 fol. 11 - 350 17 10 0.</i> <i>Per deurens de 177000 fol. 21 - 440 17 10 0.</i> <i>Per deurens de 177000 fol. 25 - 54 17 10 0.</i> <i>Per deurens fol. 12 - 2940 17 10 0.</i> <i>Summe 3191. 17. 1.</i>		

Sulck dat Debitours met geroet gele en vvaer hier meer bedragen dan Creditours voor vveerde des capitels op den laefften van December 1600 - 3140-9-1
 Meer op den laefften December 1599, of 't begin des jaers 1600 dat een leire is, vvas het capitel van 2153 17 10 0. vvas treckende den debet 514 17 10 0. vanden credit 2667 17 10 0. blijft als vooren - 2153-3-8
 Vvelcke gestrocken vande 3140 17 10 0. blijft voor 't gede daver op dit jaer vverover in ende in dese staet gefocht vvere - 987-5-5

STAET PROEF.

Mer om zure sijn of het bevelicheren vvest gaet, so dient dit tot een proef. Ick vergaer al die resten der posten van vvermeerderende of vverminderende capitel. 't vvelck sijn de restender posten die in de voorgesande staetmaking niet en sijn men.

Şekil 3. Derrick Roose - Bilanço - 31 Aralık 1600
 Kaynak: Geijsbeek, 1914, s. 120

TABLE 1

**The Estate of Derrick Roose
 made up on the last day of December 1600**

<i>Estate of Capital debit</i>	£ s d	<i>Estate of Capital credit</i>	£ s d
(list of liabilities)	51- 8-0	(list of assets)	3191-17-1
Balance debit, to close the statement	<u>3140- 9-1</u>		
Total	<u>3191-17-1</u>	Total	<u>3191-17-1</u>
The remainder (Capital) at year end is			3140- 9-1
At the beginning of the year it was			2153- 3-8
Increase during the year			<u>987- 5-5</u>

Şekil 4. Derrick Roose - Bilanço - 31 Aralık 1600 (İngilizce Versiyonu)
 Kaynak: Chatfield & Vangermeersch, 1996, s. 62

Estimate of the General State of the East-India Company's Debts, Credits and Effects, both in England and Abroad, on the First Day of March, 1782.

	Dr.
To Bonds standing out bearing Interest	£. 1,305,500
To ditto, deposited in the Bank for a Loan	124,500
To ditto, standing out, not bearing Interest	13,254
To Bills of Exchange unpaid	{from India 444,614 from China 746,401}
To Customs on Goods sold and unfold	1,340,568
To the Eschequer, for the last Payment to Government, per Agreement, for a Continuation of the Company's Right to an exclusive Trade, &c.	100,000
To Freight and Demorage	498,700
To Supra Cargoes Commissions on Goods sold and unfold	70,000
To Proprietors of Private Trade	28,000
To Alms-houses at Poplar	4,794
To Interest on Military and Contingent Funds more than has been applied to the Purposes of the same	93,226
To the Bank of England for Interest on Loans	42
To Warrants pitted the Court, unpaid	71,900
To what owing in the Department of the Committee of Shipping	156,512
To Interest on Annuity	53,837
To ditto on Bonds	57,743
To Dividends on Stock unpaid, including what remains of the half Year's dividend due at Christmas last, at £. 8 per Cent. per Annum	63,789
To what paid by the Adventurers, being £. 87 10 s. per Cent. on £. 1,100,000	2,800,000
To Balance against last Quick Stock from Bombay, the Debt due from Ragobah being deducted from the Credit of the same	109,794
	£. 8,141,078
	3,687,104
	£. 11,828,182
London, the 31 st April, 1782.	

Estimate of the General State of the East-India Company's Debts, Credits and Effects, both in England and Abroad, on the First Day of March, 1782

	Cr.
By what due from Government to the Company more than the Amount of Annuities	£. 1,107,560
By Cash, in Balance, on the first March, 1782	151,680
By the Company's separate Fund	{in Cash £. 946,995 in Bonds 191,100}
By the Amount of Goods sold, not paid for (Discount deducted)	17,144
By the Value of Goods in England unfold (ditto)	3,374,619
By the prime Cost of Goods, imported per Prime and Bellmont, not yet unfolded	107,719
By what owing from the Honourable Board of Ordnance for Ballpore delivered	170,191
By Balance of Quick Stock at Bengal, as per Abstract, dated the 13 th April, 1781.	Current Report 194,45,272
Deduct what reserved for the Purpose of constituting a Military Fund	800,600
Ditto Bellmont's Cargo arrived in England, and valued at	Current Report 186,43,231
Prime Cost	14,78,316
Add Cargoes of Ships arrived at Bengal since the above Quick Stock, and not included therein	Current Report 171,67,016
	2,22,000
	Current Report 180,44,958 at 61. 7d.
By Balance of Quick Stock at Fort St. George as per Abstract, dated 9 th January, 1781.	Reported 50,01,177
Add Cargoes of Ships arrived at ditto since the above Quick Stock and not included therein	61,611
	Reported 50,10,692 at 61.
By Balance of Quick Stock at Beecoolen, dated 15 th October, 1780	Spanish Dollars 615,577 at 51.
By ditto from left Books at St. Helena, ending 30 th September, 1780.	51,158
By ditto from ditto at China, as per Estimate received of Thomas Firsnaugh, Esq; in November, 1781	Taken 1,097,288 at 61. 8d.
By Cargoes of Ships sent out in Session 1780	373,738
By ditto of ditto paid for, for Exports of Session 1781	146,774
By Silver paid for remaining in the Treasury in England	779
By Imprest paid Owners of Ships not arrived in England	124,367
By the Value of the East-India House and Warehouses (as estimated by the Company's Surveyor)	853,616
By the Value of Ships, Sloops, and Vessels (excluding of those furnished abroad)	47,040
By what the Company paid for their dead Stock in India	400,000
By Expenses defrayed for the Subsistence of French Prisoners in India, and incident Charges, as per General Account delivered	260,487
By what remains due for Expenses incurred in Expedition to Manilla. as per ditto	129,871
By Hospital Expenses for His Majesty's Troops at Fort St. George, Bengal and Bombay, as per ditto	41,447
	£. 11,828,182

Şekil 5. East India Company - Bilanço - 1 Mart 1782
Kaynak: Baladouni, 1990, s. 31

TABLE 3	
BALANCE SHEET of the _____ Co.	
made up to _____ 1856	
<i>Capital and Liabilities</i>	<i>Property and Assets</i>
I. Capital from stock sales	III. Property
a. Shares outstanding	a. Immovable
b. Price per share	b. Movable
II. Debts and Liabilities	IV. Debts owing to the firm
a. Long-term liabilities	a. Notes Receivable
b. Short-term debts	b. Accounts Receivable
	c. Bad debts
VI. Reserve for Contingencies	V. Cash and Investments
VII. Profit available for div'ds.	
Contingent Liabilities	

Şekil 6. İngiliz Şirketler Kanunu - 1856 - Örnek Bilanço
Kaynak: Chatfield & Vangermeers, 1996, s. 63

FORM of BALANCE SHEET referred to in TABLE B.	
Dr.	Ct.
BALANCE SHEET of the _____ Co. made up to _____ 18 _____	
CAPITAL AND LIABILITIES	
PROPERTY AND ASSETS	
I. CAPITAL	III. PROPERTY
Showing:	Showing:
1. The total Amount received from the Shareholders; showing also:	4. Immovable Property, distinguishing
(a) The Number of Shares	(a) Freehold Land
(b) The Amount paid per Share	(b) Buildings
(c) If any Arrears of Calls, the Nature of the Arrear, and the Names of the Defaulters	(c) Leasehold
Any Arrears due from any Director or Officer of the Company to be separately stated.	5. Moveable Property, distinguishing
(d) The Particulars of any forfeited Shares.	(d) Stock in Trade
II. DEBTS AND LIABILITIES of the Company	(e) Plant
Showing:	The Cost to be stated with Deductions for Deterioration in Value as charged to the Reserve Fund or Profit and Loss.
2. The Amount of Loans on Mortgage or Debenture Bonds.	IV. DEBTS
3. The Amount of Debts owing by the Company, distinguishing—	Showing:
(a) Debts for which Acceptances have been given.	6. Debts considered good for which the Company hold Bills or other Securities.
(b) Debts to Tradesmen for Supplies of Stock in Trade or other Articles.	7. Debts considered good for which the Company hold no Security.
(c) Debts for Low Expenses.	8. Debts considered doubtful and bad
(d) Debts for Interest on Debentures or other Loans.	Any Debt due from a Director or other Officer of the Company to be separately stated.
(e) Unclaimed Dividends.	V. CASH AND INVESTMENTS
(f) Debts not enumerated above.	Showing:
VI. RESERVE FUND	9. The Nature of Investment and Rate of Interest.
Showing:	10. The Amount of Cash, where lodged, and if bearing Interest.
The Amount set aside from Profits to meet Contingencies.	
VII. PROFIT AND LOSS	
Showing:	
The disposable Balance for Payment of Dividend, &c.	
CONTINGENT LIABILITIES	
Claims against the Company not acknowledged as Debts.	
Monies for which the Company is contingently liable.	

Şekil 7. İngiliz Şirketler Kanunu - Örnek Bilanço
Kaynak: Edey & Panitpakdi, 1956, s. 365

3. Varlıkların Sınıflamasındaki Tarihsel Evrim

Gerek tarihte gerek günümüzde işletme varlıklarının bilançolarda yer alması finansal raporlamanın en temel unsurlarından bir olmuştur. Ancak, kavram olarak varlıkların muhasebede ve finansal tablolarda yer alması, çift taraflı muhasebe kayıt tekniği kadar eski değildir. Örneğin, Pacioli'nin kitabında İngilizce dilindeki “assets” anlamında Türkçede kullanılan “varlıklar” yer almamıştır. Pacioli daha ziyade “*inventorio*,” kısaca envanter ve envanter çıkarmaktan söz etmiştir (Pacioli, 1494; çeviren: Geijsbeek, 1914). Pacioli envanter çıkarma işlemlerini on beş başlıkta ele almış ve bunlardan on dördü varlıkların ve on beşincisi borçların belirlenmesine yönelik açıklamıştır.

Pacioli tarafından açıklanan envanter çıkarmak ile 4 Ocak 1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 186. Maddesinde açıklanan envanter çıkarmak aslında birbirine çok benzemektedir. Vergi Usul Kanunu envanter çıkarmak işlemlerini işletmeler için hükmetmekte, Pacioli ise tüccar kişiler için kendi sahip oldukları unsurları da içerecek şekilde önermektedir.

Dilimize önceleri “kıymetler” veya “değerler” günümüzde ise “varlıklar” diye çevrilerek muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinde önemli bir yer tutan İngilizce dilindeki “assets” 16. Yüzyıl ortalarında İngiliz Hukukunda kullanılmaya başlanmıştır. Başlangıçta tekil anlamda kullanılan ve günümüz itibarıyla çoğul anlamda kullanılan “assets” Fransızcadan İngilizceye geçmiştir. Eski Fransızcada *asez* olan “assets,” sonradan yine Fransızcada *assez* olmuştur. Eski İspanyolcada, *asaz*; Portekizcede, *assaz*, *assas*; İtalyancada, *assai* olan “assets,” kelime anlamı ile “*enough* – kafi ya da yeterli” şeklindedir.¹ Buradaki *kafi ya da yeterli* kavramı ortaya çıkabilecek yükümlülükleri karşılama veya bu yükümlülükleri karşılayabilecek kadar olması anlamındadır. Bu anlam günümüz bilançoları için de geçerlidir.

Bilançoda raporlanan unsurların kendi içinde sınıflandırılması, bilançoların hazırlanmaya başlanmasından daha sonraki yüzyıllarda rastlanmaktadır. Baladouni (1990) çalışmasında, 1782 yılında hazırlanan East India Şirketine ait bilançoda (Şekil – 5) yer alan unsurların kendi içinde sınıflandırıldığını iddia etmiş ve yapılan sınıflandırmanın “*üretkenlik ve etkinlik*” kriterine dayandığını belirtmiştir. Söz konusu kriterlere göre bilançodaki unsurların gruplandırılmış haline Şekil -8’de yer verilmiştir. Baladouni (1990) söz konusu bilançoda yer alan unsurların, ayrıca coğrafi bölgelere göre, farklı para birimlerine göre de sınıflandırıldığını belirtmiştir.

Iino (1956) Alman Kraliyet Yüksek Mahkemesinin 3 Aralık 1873 tarihli kararında bilançonun ilk olarak resmi bir belgede konu edildiğini belirtmiştir. Söz konusu kararda o zamanki Alman Ticaret Kanunu’nun İkinci Kısım 31. maddesine göre bilançoda varlıklar ve yükümlülüklerin yer almasına ve varlıkların bilançoda *değerleme kriterlerine* göre sınıflandırılmasına yer verilmiştir.

¹ **Assets:** First recorded in 1525–35; back formation from assets, in phrase have assets, literally, “have enough (to pay obligations),” from Anglo-French, Old French *asez* “enough,” from unattested Vulgar Latin *ad satis* “to sufficiency”. (<https://www.dictionary.com/browse/asset#:~:text=Origin%20of%20asset%20First%20recorded%20in%201525%E2%80%9335%3B%20back,see%20also%20assai%201%20OTHER%20WORDS%20FROM%20asset>) [Accessed September 20, 2020]

Assets (n.) 1530s, “sufficient estate,” from Anglo-French *assetz*, *asetz* (singular), from Old French *assez* “sufficiency, satisfaction; compensation” (11c.), noun use of adverb meaning “enough, sufficiently; very much, a great deal,” from Vulgar Latin **ad satis* “to sufficiency,” from Latin *ad* “to” (see *ad-*) + *satis* “enough,” from PIE root **sa-* “to satisfy.” (www.etymonline.com/word/assets) [Accessed September 20, 2020]

[Liabilities] Dr.	[Assets] Cr.
	Effective Property
Standing Debts	Standing Credits
Current Debts	Current Credits and Cash
Merchandise and Advances	Merchandise and Advances
Balance	
- Balance	Floating Property
	Floating Adventures
	Outward
Debts Outstanding	Dubious Property
	Credits Outsanding
- Balance	Doubtful Credits
	Stores
- Balance	Dead Stock
	Dead Stock
Balance (Total of the Balances shown above)	
[Stokholders' Equity]	

Şekil 8. East India Şirketi - Sınıflandırılmış Özet Bilanço - 1 Mart 1782

Kaynak: Baladouni, 1990, s 36-37

İşletme bilançolarındaki unsurların gruplandırılması ve sınıflandırılması, Amerika Birleşik Devletleri'nde 19. Yüzyılda yaşanan iç savaştan sonraki yıllarda başlamış ve 20. Yüzyılın ortalarına doğru günümüzdeki şekline ulaşmış ve bir standart haline gelmiştir. Normand & Wootton (2000) Amerika Birleşik Devletleri'nde dönen varlıklar (current assets) raporlamasındaki tarihsel gelişimi dört ayrı dönemde incelemişlerdir:

- 1865 – 1879
- 1880 – 1899
- 1900 – 1920
- 1921 – 1940

Kuşkusuz her bir dönemin kendine özgü dinamikleri vardır. İşletme türlerinin ve yapılarının gelişmesi, para ve sermaye piyasalarının gelişmesi, işletme yönetimi anlayışlarının gelişmesi, muhasebe ve denetim mesleğinin gelişmesi gibi dinamikler muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının evrilmesine denem olmuştur.

Birinci dönemde (1865 – 1879), işletmeler daha ziyade küçük ve orta ölçekli işletmelerden oluşmaktadır ve finansal tablolar daha ziyade kredilendirme ile kaynak sağlayan finansal kurum ve kuruluşların talepleri doğrultusunda gelişmiştir (Iino, 1956). Şekil 9A ve 9B'de 1865 ve 1873 yıllarına ait bilanço örnekleri görülmektedir.

EXHIBIT 2 - STATEMENT A.
CONDENSED BALANCE SHEET of the Mobile and Ohio Railroad Company December 31st, 1873

DR		CR	
1873	To CONSTRUCTION-	1873	By CAPITAL STOCK-
December	Cost of Road and Branches, (507 miles) Equipment	December	Active \$5,200 Shares
31	Machine Shops, Depots, &c., to 31 st December, 1871	31	CONVERTIBLE RESERVE--
	\$17,303,101.50		40,000 Shares \$4,000,000.00
	* DONATED LANDS-		Less par value of Convertible Bonds issued (in part of 1,000,000 authorized issue) to December 31 st , 1873
	Original assessed value of Lands		847,975.00
	Less proceeds of Sales prior to 31 st December, 1865		Contingent Liability
	228,000.00		1,796,153.11
	* IMPROVEMENT ACCOUNT-		* FUNDED DEBT-
	Additions to Rolling Stock, Machinery, &c.		1 st Mortgage (see Statement C)
	692,880.63		\$9,719,120.00
	* REAL ESTATE-		2 nd Mortgage (see Statement C)
	Acquired since 1867		1,452,858.47
	93,918.91		Special, Gainesville Branch
	* CAIRO EXTENSION-		\$3,000.00
	Cost of Property, Surveys, &c.		Convertible 8 per cent Bonds
	53,362.14		847,975.00
	* ONTARIO BRANCH-		12,073,953.47
	Advances, secured by Collaterals		* FLOATING DEBT-
	39,689.34		Bills Payable, Maturing 1874-75
	* RAILROAD SUPPLIES-		\$1,018,882.45
	Stock of Shop and Repair Materials on hand Dec. 31*		Auditor's Warrants \$196,080.15
	493,078.82		Pay Roll Warrants 129,272.77
	* BONDS AND STOCK-		285,252.02
	Railroad and County Bonds		Call Loans, New York and Mobile
	\$308,255.11		147,4112.40
	Convertible Bonds		1,451,647.77
	605,375.00		* LAND BUREAU-
	Railroad Stock		Current Sales of Donated Lands
	268,252.44		\$84,166.00
	1,201,862.55		Current Sales of Station Lots
	* SINKING FUND-First Mortgage Sterling Bonds-		8,800.40
	61 Sterling and 8 Interest Bonds-\$69,000.00 retired by this Fund and cancelled		93,016.40
	82,634.90		* TRANSPORTATION DEPARTMENT-
	* SINKING FUND-Tennessee Substitution Bonds-		Earnings 1873, (see Table No. 1)
	Represented by 17 Bonds purchased and cancelled		\$2,801,127.88
	17,149.18		Less Operating Expenses (see Table No. 2)
	* CITY OF ABERDEEN-		1,896,264.89
	Advanced to Aberdeen Branch		Net Revenue
	21,901.11		904,862.99
	* COUPON INTEREST-		* PROFIT AND LOSS
	Coupons of First Mortgage Bonds paid in 1873		25,262.89
	\$700,666.50		
	Coupons of Second Mortgage Bonds paid in 1873		
	135,383.09		
	836,049.59		
	* INTEREST-		
	Paid on Floating Debt		
	117,517.98		
	* U.S. Quartermaster's Department-In part of Transportation dues		
	132,044.07		
	* BILLS RECEIVABLE - Secured by Collaterals		
	59,875.58		
	* INDIVIDUAL BALANCES		
	19,905.76		
	* UNCOLLECTED EARNINGS, 1873		
	Due by Connecting Roads and Agents		
	\$74,520.43		
	* U.S. Post Office Department		
	15,383.76		
	* UNCURRENT FUNDS-Mississippi Notes		
	4,700.00		
	25,500.22		
	* CASH BALANCE		
	23,021,378.58		23,021,378.58

Students: "Funded" debt refers to debt that is evidenced by securities that have a maturity date that is in the future (Gershenberg 1924, 163). "Floating debt" refers to current liabilities (Gershenberg, 1924, 633).

Şekil 9/A. Bilanço Örneği – Amerika Birleşik Devletleri- 1873

EXHIBIT 1
Asset Section, Balance Sheet, January 1, 1865
Report of The Board of Managers
Lehigh Coal and Navigation

Canal and River Improvements	\$ 4,455,000.00
Lehigh and Susquehanna Rail-road	1,917,895.35
Real Estate, cost of coal mine land . . . and improvements	2,072,984.50
Moveable effects, Debts due the Company, Bills Receivable, Bonds and Mortgages, &c.	2,128,112.02
Contingent Fund: cost of investments	640,952.02
Cash on hand	165,975.86
	<u>\$11,380,919.75</u>

Şekil 9/B. Bilanço Örneği - Amerika Birleşik Devletleri - 1865
Kaynak: Normand & Wootton, 2000, s.69

İkinci dönemde (1880 – 1899), büyük ölçekli işletmelerin ve holdinglerin kurulmaya ve ekonomide yer almaya başladığı döneme rastlamaktadır (Normand & Wootton, 2000). Bu dönem aynı zamanda muhasebe ve denetim mesleğinin tesis edilmeye ve kurumsallaşmaya başladığı yılları da içermektedir. Nitekim American Institute of Certified Public Accountants AICPA'nın kuruluş yılı 1887 olarak kabul edilmektedir (AICPA, 2021). Bu dönem, bilançolarda likit varlıkların öncelikli olarak sıralanmaya başladığı yılları içermektedir (Şekil – 9/C).

EXHIBIT 2

Asset Section, Balance Sheet, March 31, 1893 First Annual Report United States Rubber Company

Cash on hand and in bank	\$	56,194.02	
Notes and Accounts Receivable		2,846,163.50	
Value of Rubber and other Mdse. on hand, estimated		674,011.51	\$ 3,576,369.03
Furniture and Fixtures: New York and Boston		\$4,587.18	
Investments		\$25,267,833.69	25,272,420.87
Total Assets			\$28,848,789.90

Şekil 9/C. Bilanço Örneği - Amerika Birleşik Devletleri - 1893

Kaynak: Normand & Wootton, 2000, s.76

Üçüncü dönem (1900 – 1920), finansal tablolarda tekdüzeliğe doğru az da olsa bir evrim gözlenmiştir (Normand & Wootton, 2000). Bilançoların ders kitaplarında yer alması 20.Yüzyılın başlarına rastlamaktadır; ancak ders kitaplarında yer alan bilançolarda likidite temelli yaklaşımın tersi benimsenmiş, yani kıta Avrupası ülkelerindeki yaklaşım takip edilmiştir (Şekil – 9/D).

EXHIBIT 4

Current Assets, Combined Balance Sheet, December 31, 1908 The International Harvester Company

Inventories:			
Finished Products, Raw Materials, etc., at close of 1908 Season	\$33,854,932.88		
Subsequent Material Purchases and Manufacture for 1909 Season	13,832,123.38		
			\$47,687,056.26
Receivables:			
Farmers' and Agents' Notes	\$25,471,132.81		
Accounts Receivable	13,064,927.11		
	\$38,536,059.92		
Deduct:			
Accumulated Reserves for Contingent Losses, (See Page 7)	2,224,829.91		36,311,230.01
Cash			9,339,054.90
			93,337,341.17

Şekil 9/D. Bilanço Örneği - Amerika Birleşik Devletleri - 1908

Kaynak: Normand & Wootton, 2000, s.84

Bu dönem, *varlıkların likidite temelli sınıflandırılması ve raporlanmasına* geçiş için hazırlıkların yapıldığı dönem olarak da görülebilir. Nitekim 1917 yılında Federal Reserve Bank (Amerikan Merkez Bankası) likidite temelli standart bir bilanço

hazırlamış ve yayınlamıştır (Şekil – 9/E). Bu düzenlemede varlıklar dört temel grupta sınıflandırılmıştır: Dönen Varlıklar (*current assets*), Duran Varlıklar (*fixed assets*) Gelecek Dönemlere Ait Giderler (*deferred charges*), Diğer Varlıklar (*other assets*). Bu düzenleme aynı zamanda bu dönemde yaşanan “*quick assets*” ve “*current assets*” tartışmalarının sonlanmasını sağlamıştır (Foulke, 1945). Bu dönemde likidite temelli listeleme veya sıralamaya geçişte önemli tartışmalar yaşanmıştır. Örneğin önde giden muhasebe kitaplarından birinde duran varlıkların ilk sırada yer verilmesine devam edilmiş ve likidite temelli sınıflandırmanın önemsiz olduğu vurgulanmıştır (Paton & Stevenson, 1916; reprint 2018)

EXHIBIT 5
Uniform Accounts
Federal Reserve Bulletin
Current Assets, 1917 Form of Balance Sheet

Cash
1a. Cash on hand—currency and coin
1b. Cash in bank

Notes and accounts receivable:
3. Notes receivable of customers on hand (not past due)
5. Notes receivable discounted or sold with indorsement or guaranty
7. Accounts receivable, customers (not past due)
9. Notes receivable, customers, past due (cash value \$)
11. Accounts receivable, customers, past due (cash value \$)
Less: Provisions for bad debts
Provisions for discounts, freights, allowances, etc.

Inventories:
17. Raw materials on hand
19. Goods in progress
21. Uncompleted contracts
Less payments on account thereof
23. Finished goods on hand

Other quick assets (describe fully):
Total quick assets (excluding all investments)

Securities:
25. Securities readily marketable and salable without impairing the business
27. Notes given by officers, stockholders, or employees
29. Accounts due from officers, stockholders, or employees
Total current assets

Şekil 9/E. Bilanço Örneği - Amerika Birleşik Devletleri - 1917

Kaynak: Normand & Wootton, 2000, s.86

Dördüncü dönem (1921-1940) büyük buhranın yaşandığı, akabinde para ve sermaye piyasalarında ciddi yasal düzenlemelerin yapıldığı, profesyonel muhasebe meslek örgütü AICPA tarafından muhasebe, raporlama ve denetim alanlarında kavram ve prensiplerin ve devamında standartların oluşturulmaya başlandığı yılları içermektedir. Nitekim 19-22 Ekim 1937 tarihlerinde gerçekleştirilen Amerikan Sertifikalı Muhasebecilik Mesleğinin 50.Yıl Etkinlikleri, bilançonun sınıflandırılması dahil pek çok konuda önemli kararların alınmasında etkili olmuştur (American Institute of Accountants, 1938). Dolayısıyla bu dönemde, günümüz itibarıyla kullanılmakta olan varlıkların ve yükümlülüklerin likidite temelli sınıflandırılmasına ve raporlanmasına başlanmıştır (Şekil – 9/F).

Bilançonun hazırlanması ve varlıkların bilançoda sınıflandırılması 20. Yüzyılın ikinci çeyreğinde Kanada’da da önemli tartışmalara konu olmuştur. Kanada’da 1934 ve 1935 yılında Dominion Şirketler Kanununda muhasebe uygulamaları ve bilançonun hazırlanması ile ilgili önemli değişiklikler yapılmış ve varlıkların duran varlık (*fixed assets*), dönen varlık (*current asset*), ve gelecek dönemlere ait giderler (*deferred items*) şeklinde sınıflandırılması hükmüne bağlanmıştır (Dalglish, 1938). Aynı dönemde benzer durum Çin’de de görülmüştür ve 1930’lu yıllarda Çin’de işletmeler tarafından hazırlanan bilançolarda varlıkların, Dönen Varlıklar (*current assets*), Duran Varlıklar (*fixed assets*), diğer varlıklar (*other assets*) şeklinde sınıflandırılmaya başlanmıştır (Yang et al, 2014).

Tarihte 19. Yüzyılın üçüncü çeyreğinde benzer gelişmeler İngiltere’de de yaşanmıştır. İngiltere devlet şirketlerinde örneğin demiryolları vb. bir örneği aşağıda verilen hesap şeklindeki bilanço kullanılmıştır (Broaker, 1896, reprint 2012). Söz konusu bilanço aynı zamanda işletme sermayesinin raporlanmasını sağlamıştır.

**American Institute of Accountants
Examination of Financial Statements
Current Assets, 1936 Form of Balance Sheet**

Cash in banks and on hand
Marketable securities (state basis)
Notes and accounts receivable:
 Customers:
 Accounts receivable
 Notes receivable
 Others
Less:
 Reserve for doubtful notes and accounts
 Reserve for discounts, freight, allowances, etc.
Inventories (state basis)
 Raw materials and supplies
 Work in progress
 Finished goods
Other current assets:
 Indebtedness of stockholders, directors, officers and
 employees (current)
 Indebtedness of affiliated companies (current)
 Other items (describe)
 Total current assets

Şekil 9/F. Bilanço Örneği - Amerika Birleşik Devletleri - 1936
Kaynak: Normand & Wootton, 2000, s.86

Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına doğru İngiltere’de bilançoda unsurların gruplandırılması ve raporlanması konusunda önemli tartışmalar yaşanmıştır. Bunun temel nedeni 1862 yılında değişikliğe tabi tutulan İngiliz Şirketler Kanunu’nda yer alan ve önceki sayfalarda yer alan şekil 6 ve Şekil 7’de örnekleri sunulan bilanço formatıdır. Aynı dönemde Amerika Birleşik Devletleri ve Kıta Avrupası ülkelerinde varlıklar bilançonun sol tarafında raporlanırken İngiltere’de sağ tarafında raporlanmasına devam edilmiştir. Bu durum çeşitli kesimler tarafından sürekli tartışma konusu yapılmış ve değiştirilmesi ve diğer ülkelerdeki gibi uygulanması konusunda önemli baskılar ortaya konmaya çalışılmıştır. Konuyla ilgili olarak yer alan tartışmaların ilk ve önemli olanlarından biri 1882 yılında hazırlanan Edward Guthrie yeknesak veya tekdüzen raporlama istek ve arzusunu içeren çalışması (*The Want of Uniformity of in the Modes of Stating Accounts*) olmuştur (Broaker, 1896; reprint 2012). Söz konusu çalışmada son yıllarda yayınlanmış kitaplardaki varlıkların ve yükümlülüklerin bilançonun neresinde raporlandığına ilişkin Şekil-10’daki bilgilere yer verilmiştir. Söz konusu tablo göstermektedir ki İngiltere’deki o yıllardaki uygulama, İngiliz Şirketler Kanunu’nda yer alan hükmün tam tersi şeklindedir. Tabloda yer alan kaynaklardan sadece iki tanesi, kanunla uyum içindedir. Bu tabloda yer alan kitap listesinde yer almayan ancak zamanında İngiltere ve diğer Anglo-Saxon ülkelerinde yaygın bir şekilde ders kitabı olarak kullanılan Defter Tutma El Kitabında (*A Manual of Bookkeeping For the Use of Students*, Thornton 1895, reprint 2018) varlıklar bilançonun sağ tarafında yer almış ve likidite temelli sınıflandırılmıştır (s.161).

Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına doğru dünyada hâkim olan üç bilanço formu Şekil 11/A, 11/B ve 11/C’de yer verilmiştir. Bunları kısaca ABD ve Kıta Avrupası ülkelerinde görülenler, İngiltere’de kayıtlı özel kesim şirketler ve İngiltere’de Devlet şirketleri tarafından hazırlananlar şeklindedir (Broaker, 1896; reprint 2012).

MODE OF PLACING ASSETS AND LIABILITIES IN BALANCE SHEETS,
As Adopted by some of English Authors of Works on Book-keeping.

Author.	Date.	Title.	Modes of Placing.	
William Webster,	1721	Essay on Book-keeping,	Balance "Dr." (Debts due to me.)	(Debts owing Cr. by me.)
Chas. Hutton, LL.D.F.R.S	1810	A Complete Treatise on Book-keeping,	Balance,	Assets. Liabilities.
Rees Cyclopedia,	1819	Article on Book-keeping,	Balance,	Assets. Liabilities.
James Morrison,	1825	The Elements of Book-keeping	Balance,	Assets. Liabilities.
C. Morrison,	1834	A Complete System of Practical Book-keeping,	Balance Account, Assets.	Liabilities.
Isaac Preston Corg	1839	Practical Treatise on Accounts	Balance Account, Assets.	Liabilities.
J. Caldecott,	1850	Practical Guide to Book-keeping,	Balance Account, Assets.	Liabilities.
B. F. Foster,	1852	Double Entry Elucidated,	Balance Sheet, Assets,	Liabilities.
W. Inglis,	1858	Book-keeping,	Balance Sheet, Liabilities.	Assets.
With a remark that in some systems the Balance Sheet is Dr. Assets, Cr. Liabilities, the position being reversed.				
James Haddon,	1859	Rudimentary Book-keeping.	Balance Account, Assets.	Liabilities.
R. S. E. Farries,	1865	Joint Stock Companies,	Balance Sheet, Liabilities.	Assets.

Şekil 10. İngiltere’de Varlıkların ve Yükümlülüklerin Bilançonun Neresinde Raporlandığına İlişkin Tablo
Kaynak: Broaker, 1896; reprint 2012, s. 86

Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına doğru varlıkların kendi içinde daimî veya kalıcı varlıklar (permanent assets) ve yüzen, gezen veya değişen varlıklar (floating assets) şeklinde sınıflandırmaya da rastlanmıştır (Dicksee, 1892; *Ebook*, 1905 version). Bu sınıflandırma varlıkların *kullanılması veya fayda yaratması temeline* dayanmıştır. Sonrasında bu daimî veya kalıcı varlıklar olarak dilimize çevirebileceğimiz “permanent assets,” duran veya sabit (fixed assets) varlıklara dönüşmüştür. Aynı şekilde yüzen, gezen veya değişen olarak dilimize çevirebileceğimiz “floating assets,” “circulating assets” yani dolaşan veya dolaşımında olan varlıklar şeklinde evrilmiştir (Warner, 1899; aktaran Walker, 1974). Kuşkusuz hangi varlığın hangi grupta yer alacağı, her zaman olduğu gibi *finansal tablo hazırlayıcıların niyeti veya amacına bağlı kalacaktır*.

BALANCE SHEET AS AT 31ST DECEMBER, 18. OF THE CO.			
(Continental and American form.)			
<i>Assets.</i>		<i>Liabilities.</i>	
Cash in Bank	\$	Encumbrances on Properties,	\$
" " " " " "	\$	as under:	\$
Investments, per Schedule A		Mortgages, description etc:	
Properties, as under:		Bonds	
Land, per Leuger Valuation		Interest due and accrued	
Buildings, " "		Sundry Trade Creditors, as	
Leasehold, " "		under:	
Plant, Machinery, etc.		Bills Payable,	
Less Depreciation.		as per Schedule D,	
Stock in Trade as taken		Open Book a/cs.	
and valued by Mr. —		as per Schedule E,	
Sundry Trade Debtors, as		Sundry Unpaid Charges, i. e.:	
under:		Taxes, Wages, etc., and	
Bills Receivable,		Special Accounts	
as per Schedule B,			
Open Book a/cs. Good,			
as per Schedule C,			
less Reserve for Discounts			
Open Book a/cs. Doubtful			
less Reserve for Bad			
Debts.			
Good Will, or other Specu-		Capital Account, (or Capital	
lative Values, more or less		Stock)	
likely to constitute mere		Reserve Account	
loading		Profit and Loss Account	

Şekil 11/A. Ondokuzuncu Yüzyılın Sonlarına Doğru ABD ve Kıta Avrupası Ülkelerinde Görülen Bilanço Formu
Kaynak: Broaker, 1896; reprint 2012, s. 107

BALANCE SHEET OF THE CO., 31st DEC. 18..				DR.	CR.
(Registered Co. form.)					
<i>Capital and Liabilities.</i>		£ s d	£ s d	<i>Property and Assets.</i>	
Capital, showing No. of shares				Property held by the Company, viz:	
Amount paid per share				Freehold, Land & Buildings,	
Calls in arrears, Forfeited shares, etc.				Leasehold,	
Debts and Liabilities, viz:				Stock in Trade,	
Mortgages and Debentures,				Plant at cost, less depreciation,	
Debts on Acceptances,				Debts owing to the Company, viz:	
Trade Debts,				Secured,	
Law Expense, owing,				Unsecured,	
Interest on Debentures,				Bad or Doubtful,	
Unclaimed Dividends,				Debt, if any, due from Director or Officer of Company,	
Other Debts,				Cash and Investments, viz:	
Reserve Fund,				Nature of Investment, and rate of Interest,	
Profit and Loss,				Cash, where lodged, and if bearing interest,	
Contingent Liabilities.					

Şekil 11/B. Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına Doğru İngiltere'de Kayıtlı Özel Kesim Şirketlerinde Görülen Bilanço Formu

Kaynak: Broaker, 1896; reprint 2012, s. 107

RAILWAY COMPANY.						DR.	CR.
Receipts and Expenditure on Capital Account.							
To Expenditure:	Amount expended to.....	Amount expended half year	Total.	By Receipts:	Amount received to	Amount received in the year.	Total.
" Or Lin s, open for Trafic				" Shares and Stock per account,			
" Or Lin s, in course of construction				" Loans,			
" Working Stock,				" Debenture Stock " " "			
" Subscription to other Railways				" Sundries (in detail) " " "			
" Deposits, outstanding interest, etc.							
" Balance, carried to General Balance Sheet,							
GENERAL BALANCE SHEET.						DR.	CR.
<i>Liabilities.</i>			£ s d	<i>Assets.</i>			£ s d
To a Total Account, balance and credit thereof,				By Cash at Bankers, Current Account,			
" Revenue Account,				" Cash on Deposit at Interest,			
" Dividends and Interest,				" Consuls and Government Securities,			
" Current interest payable				" Shares of other Companies not charged as Capital Expenditure,			
" Temporary Loans,				" General Stores, Stock of materials in hand,			
" Lloyd's Bank and other Obligations not included in Loan Capital Statement,				" Traffic Account due to the Company,			
" Balance due to Bankers,				" Amounts due by other Companies,			
" Debts due to other Companies,				" " " Clearing House,			
" Amount due to Clearing House,				" " " Post Office,			
" Sundry Outstanding Accounts,				" Sundry Outstanding Accounts,			
" Fire Insurance fund on Works and Buildings,				" Suspense Accounts, if any, to be enumerated,			
" Insurance on Steamships,				" Special Items,			
" Special Items							

Not — The Capital Account states the Items of Debits and Credits on the same sides as they appear on in the Ledger. The General Balance Sheet reverses them; it states Ledger credits on the credit side and Ledger credits on the debit side.

Şekil 11/C. Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına Doğru İngiltere'de Devlet Şirketlerinde Görülen Bilanço Formu

Kaynak: Broaker, 1896; reprint 2012, s. 107

DOUBLE ACCOUNT FORM – BALANCE SHEET			
CAPITAL ACCOUNT – PART I			
Group 1	Capital Expenditures	Group 1	Capital Receipts
	Balance carried down as working capital		
GENERAL BALANCE SHEET – PART II			
Group 2	Current Assets	Group 2	Preferential Claims
Group 3	Investments, speculative and non-speculative	Group 3	Current Liabilities
Group 4	Deferred, suspense or prepaid items	Group 4	Deferred, suspense or items accrued but not due
			Balance brought down as working capital

Şekil 11/C.1. Ondokuzuncu Yüzyılın sonlarına Doğru İngiltere’de Devlet Şirketlerinde Görülen Bilanço Formu

4. Türkiye’de Varlıkların Sınıflamasının Tarihsel Evrimi

Ülkemizde finansal terimleri oluşturan işletme dili İngilizce, Fransızca ve Almanca kaynaklardan yararlanılarak yapılan çeviriler ile evrime uğramıştır. Ancak, farklı dönemlerde yapılan çevirilerde farklı kavramlar kullanılmış, bu çevirilerde en çok değişime uğrayan kavramlardan biri dönen varlıklar “current assets” olmuştur. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde İngilizce dilinde uzun yıllardan beri kullanılan dönen varlık “current assets” kavramının Cumhuriyet Türkiye’sinde ne şekilde evrime uğradığı, erişilebilen kaynaklar taranarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Erişebildiğimiz en eski kaynak Kirkör Kömürciyan tarafından yazılmış 1926 tarihli Osmanlıca muhasebe kitabıdır. Söz konusu kitabın iç kapak sayfası Ek – 1’de yer almıştır ve günümüz Türkçesi ile aşağıda yer verilmiştir: *(Bu sayfadaki yazıların latin harfleri ile yeniden oluşturulmasında İstanbul Üniversitesi Öğretim Üyesi Ahmet Üstüner bize yardımcı olmuştur.)*

Şekil 12’de Kirkör Kömürcüyan’ın Esnafın Hazır Defterinin ilk sayfası Latin harfleri ile yeniden düzenlenmiştir (Ek – 2). Bu sayfa, sağdan sola yazılan dillerde yevmiye defterinin ne şekilde organize edilerek tutulacağını gösteren örnek bir sayfadır. Yaklaşık yüzyıl önce yevmiye defterinde “borç – alacak” kavramlarından önce “zimet – matlup” kavramları kullanılmıştır. Geride kalan bu yüzyıl içinde “zimet-matlup” kavramlarından “borç-alacak” kavramlarına ne zaman ve nasıl geçiş yapıldığı ayrı bir çalışma konusudur. Bu çalışma, muhasebe ile ilgili olarak kaydetmekten ziyade raporlama fonksiyonu üzerine yoğunlaşmıştır.

Ek – 3/A ve Ek – 3/B’de görüldüğü gibi Kömürciyan’ın kitabında finansal tablolar yer almamıştır. Ancak, kapanış kayıtlarında bilançodan söz edilmiştir. Ayrıca, Ek – 4 görüldüğü üzere Kömürciyan, kitabının sonunda kitapta kullanılan kavramların Fransızca karşılıklarına da yer vermiştir.

Ülkemizde 1941 yılına kadar yayımlanan muhasebe kitaplarında varlıkların sınıflandırılmasına rastlanmamıştır. Borç bakiyesi veren hesaplar bilançonun aktifinde, alacak bakiyesi veren hesaplar bilançonun pasif tarafında yer aldığı görülmektedir. Nitekim ilk baskısı 1916 (reprint 2018) yılında yapılan ve uzun yıllar belli başlı üniversitelerde ders kitabı olarak kullanılan Muhasebe İlkeleri (*Principles of Accounting*, Paton & Stevenson) kitabında varlıklar; duran varlıklar *Fixed assets*, *Current working assets*, *Current liquid asstes*, *Deferred debits*, *Valuation items* şeklinde sınıflandırıldığı görülmüştür (s.577).

Kirkor Kömürciyan

Esn fin H zır Defteri

İlm  Usul Defteri

Yevmiye Defteri

Bekir Sıdkı Efendi tic reth nesinin   devre-i hes biyelik

ve

Bekir Sıdkı- Nevz d Fikri Kollektif Şirketi'nin bir devre-i hes biyelik

mu' mel tını muhtev dir.

Ale'l- de mu' mel t-ı tic riyyeden m 'ad , komisyon, em net,

ortaklık, ecneb  püreleri ve Őirket mu' mel t  hakkında m te'addid ve

mütenevvi' tatb k t il ve edilmiŐdir.

Her hakkı mahf zdur

Tab' -1 evvel

Sebât Matba'ası-İstanbul Ebu's-Su' d Caddesi Numara 5

1926

Ülkemizde 1941 ile 1988 yılları arasında ülkemizde latin harfleri ile yazılan ve içinde bilanço unsurlarının sıralanmasına ve sınıflandırılmasına yer verilen kitaplar, yayımlandığı yılı, yazarları, yazarların kitaplarında yer verdiği bilanço unsurlarının sıralanmasında izlenen yaklaşım, bilanço unsurlarının sınıflandırılmasında kullanılan kaynaklar açısından incelendiğinde Tablo – 1'de yer alan durum tespit edilmiştir.

Bu kitaplarda yer alan bilanço unsurlarının sıralanmasında veya listelenmesinde günümüzde de geçerli olan iki temel yaklaŐımdan söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki Anglo-Sakson  lkelerinde izlenen likidite temelli yaklaşım, diğer ise halen günümüzde de uygulanmakta olan Kıta Avrupası  lkelerinde izlenen yaklaŐımdır (Ek – 5). Ülkemiz, son yıllarda Anglo-Sakson yaklaŐımını benimsemiŐ ve yasal düzenlemelerde bu yaklaşımın uygulanmasını zorunlu kılmıŐtır. Kıta Avrupası  lkelerinde uygulanan yaklaşım ise  lkemizde Cumhuriyet kurulduktan sonra, yani 20. Yüzyılın ikinci çeyreğinde uygulandığı kaynaklardan anlaŐılmaktadır.

İstanbulda Bağçe Kapu'da 17 Numaralı Bekir Sıtkı Efendi Ticârethânesi'nin Yevmiye Defteri					
		Matlûp		Zimmet	
1 - 8 Nisan 1926		Gurûş	Santim	Gurûş	Santim
	Kasa			150000	---
Sermayeye		150000	---		
Nakden koyduğum sermâye					
2 - 10 Minhü					
	Mağaza Masrafı			4500	---
Kasaya		4500	---		
Bir dükkân kiraladım ve altı aylık kirasını nakden ödedim					
3 - 12 Minhü					
	Emti'a			32500	---
Kasaya		32500	---		
Fikret Efendi'den 1 numaralı faturası mucebince peşin olarak iştirâ ettiğim mâl bedeli					
4 - 13 Minhü					
	İ'tibâr'î Millî			100000	---
Kasaya		100000	---		
Hesâb-ı Cârî Açtırarak bankaya verdim					
5 - 13 Minhü					
	Mobilya			9400	---
Kasaya		9400	---		
Dükkân için aşağıdaki te'sîsat eşyâsını aldım ve bedelini te'diye etdim:					
nakil olunacak yekûn		296400	---	296400	---
Esnafın Hâzır Defteri: Kirkör Kömürçüyan Numara 1					

Şekil 12. Kirkör Kömürçüyan'ın Esnafın Hazır Defterinin ilk sayfası

Kaynak: Kirkör Kömürçüyan, Esnafın Hâzır Defteri, 1926, s. 1

Tablo 1: Ülkemizde Varlıkların Bilançoda Raporlanmasına Yönelik Olarak İncelenen Kaynaklar					
Yılı	Yazarı	Kitabın Adı	Sınıflama Yaklaşımı	Sınıflandırmada Kullanılan Kavramlar	Ek No
1941	Alfred Isaac Çeviren: Rifat Yenel	Muhasebe Nazariyesi (Çeviri)	Kıta Avrupası Yaklaşımı	Sabit Sermaye Mütehavvil Sermaye	6
1941-1953	Cevat Yücesoy	Muhasebe Dersleri Cilt: I	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Derhal Kullanılabilen Kıymetler Paraya Çevrilebilen Kıymetler Kullanılmayan Kıymetler Nazım Hesaplar	7
1957-1970	Cevat Yücesoy	Envanter ve Bilanço	Kıta Avrupası Yaklaşımı	Model 1 Sabit Kıymetler Dönen Kıymetler Model 2 Sabit Kıymetler Emre Hazır Kıymetler Paraya Çevrilebilen Kıymetler Pasifi Tanzim Edici Hesaplar Kar ve Zarar	8
1957	Nevzat Alptürk	Krediyi Tayin Eden Unsurların Tahlili Rasyolar	Kıta Avrupası Yaklaşımı	Sabit Kıymetler Bir İşe Bağlanmış Kıymetler İşletme Kıymetleri Tahakkuk Ettirilen Kıymetler Mevcut Kıymetler	9
1958	Cevat Yücesoy	Ticaret Şirketleri ve Muhasebesi	Kıta Avrupası Yaklaşımı	Sabit Kıymetler Emre Hazır Kıymetler Paraya Çevrilebilen Kıymetler	10
1960	Sedat Ünalın	Muhasebe	Yok	Mevcutlar Alacaklar	11
1962	Kennedy, R. D., & Mc Mullen, S. Y. Çeviren: Atilla Gönenli	Finansal Durum Tabloları (Çeviri)	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Cari Aktifler Uzun Vadeli Yatırımlar Sabit Aktifler Maddi Olmayan Aktifler Gelecek Devrelere Ait Harcamalar Diğer Aktifler	12
1962	Paton, W. A., & Dixon, R. L. Çeviren: Mustafa A. Aysan	Muhasebenin Temelleri (Çeviri)	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Aktif Cari Cari Olmayan	13
1963	Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 20	Kredi Talebedenlerden Alınacak Hesap Vaziyeti ve İnceleme Tabloları	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Mütedavil Kıymetler (Cari Aktifler) Bağlı Kıymetler Sabit Kıymetler	14
1972	Alp Gürus	Ticaret Bankalarımızda Finansal Analiz ve Rasyo Metodunun Uygulanması	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Döner Varlıklar Dönen Varlıklar Bağlı Varlıklar Değişmez Varlıklar	15
1968	Cevat Yücesoy	Bilanço Tahlilleri	Kıta Avrupası Yaklaşımı	Sabit Kıymetler Dönen Kıymetler	16
1970	Yüksel Koç Yalkın	İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Döner Değerler Uzun Vadeli Aktifler	17
1976	Mustafa A. Aysan	Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Mütedavil Kıymetler (Cari Aktifler) Bağlı Kıymetler Sabit Kıymetler	18
1976	Atilla Gönenli ve Cevat Sarıkamış	İşletme Finansı Okuma Parçaları ve Vak'alar	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Cari Aktifler Sabit Aktifler	19

Tablo 1: Devamı					
Yılı	Yazarı	Kitabın Adı	Sınıflama Yaklaşımı	Sınıflandırmada Kullanılan Kavramlar	Ek No
1980	Moore, C. L., & Jaedicke, R. K. Çeviren: Alpaslan Peker	Yönetim Muhasebesi (Çeviri)	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Cari Aktifler Yatırımlar Fabrika Varlıkları Gari Maddi Sabit Varlıklar Diğer Varlıklar	20
1981	Yapı ve Kredi Bankası	Mali Tahlil El Kitabı	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Mütedavil Kıymetler (Cari Aktifler) Bağlı Kıymetler Sabit Kıymetler Zarar	22
1988	Alpaslan Peker	Modern Yönetim Muhasebesi	Anglo-Sakson Yaklaşımı	Dönen Varlıklar Duran Varlıklar	21

Bu çalışma kapsamında incelenen kaynaklar göstermiştir ki ülkemizde işletme dili her dönem ayrı bir evrim geçirmiştir. Örneğin İngilizce dilindeki “assets,” dilimize, değerler, kıymetler ve varlıklar şeklinde evrilerek günümüze gelmiştir.

Günümüz itibariyle yaygın bir şekilde kullanılan işletme varlıklarının sınıflandırılması, inceleme kapsamına alınan kaynaklardan sadece birinde ve 1988 yılında Alpaslan Peker tarafından yayınlanan kitapta rastlanmıştır. Diğerlerinde farklı kavramlar ve farklı sayıda gruplar halinde karşımıza çıkmıştır.

İncelenen kaynaklar, büyük bir ihtimalle yazarların kullandıkları veya yararlandıkları yabancı dil kaynaklardan etkilenmiştir. Nitekim geçmişte farklı ülkelerde farklı kavramlar ve farklı gruplandırmalar söz konusudur. Ancak günümüz itibariyle yaygın olan kavramlar ve gruplandırmalar, Amerika Birleşik Devletleri’ne 20.Yüzyılın ikinci çeyreğinde, İngiltere’de daha sonra 1948 yılında Şirketler Kanununda yapılan değişiklikle günümüzdeki yeknesaklığa veya tekdüzeliğe ulaşmıştır (Walker, 1974). Ülkemizde ise bu durum yaklaşık kırk ve elli yıl sonra gerçekleşebilmiştir.

İncelenen ülkemizdeki kaynakların ilk baskılarında yer alan kavramlar ve gruplamalar, sonraki baskılarında önemli değişikliklere uğramamış ve ilk şeklini korumaya devam etmiştir. Doğal olarak bu durum, işletme dilinde meydana gelen gelişmeleri veya evrilmeleri yansıtmaktan uzak kalmıştır.

Ülkemizdeki gelişim veya evrimin incelenmesinde tercüme yoluyla ortaya konmaya çalışılan bu kaynakların, tercüme edildiği dillerin hâkim olduğu ülkelerdeki uygulamalardan ve düzenlemelerden doğrudan etkilendiği açık bir şekilde gözlenebilmektedir. Örneğin bilanço varlıklarının sıralanmasında veya listelenmesinde dünyada günümüzde de geçerli olan Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası yaklaşımları Cumhuriyet Türkiye’sinin ilk elli yılında etkili olmuş, 1984 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren yasal düzenlemeyle bir tercih yapılmış ve bu konudaki ikili uygulamalar zaman içinde son bulmuştur.

Benzer durum, bilançoda raporlanan varlıkların sınıflandırılarak veya gruplandırılarak raporlanmasında da yaşanmıştır. Bu sınıflandırma bazen ikili ve bazen ikiden daha fazla gruplandırma şeklinde oluşmuştur. Bu durum da 1984 yılında gerçekleştirilen Sermaye Piyasası Kurulu yasal düzenlemesiyle ülkemizde yeknesak veya tekdüzen bir yapıya doğru evrilmesine neden olmuştur. Ancak bu durum bilançonun diğer tarafında ise hala günümüzde de var olan bazı farkların ortadan kalkmasını sağlayamamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1 Şubat 1984 tarih ve 18299 sayılı Resmî Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Standart Hesap Planında (s.14) bilanço ve bilanço unsurları aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

BİLANÇO	
AKTİF (Varlıklar)	PASİF (Kaynaklar)
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Duran Varlıklar	Uzun ve Orta Vadeli Yabancı Kaynaklar
Diğer Varlıklar	Öz Kaynaklar
	Diğer Kaynaklar
AKTİF (Varlıklar) Toplamı	PASİF (Kaynaklar) Toplamı

Sermaye Piyasası Kurulu yaklaşık beş yıl sonra konu ile ilgili yeni bir düzenleme yaparak bazı değişiklikler ortaya koymuştur. Bu defa 29 Ocak 1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (s.52) bilanço ve bilanço unsurları aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

BİLANÇO	
AKTİF (Varlıklar)	PASİF (Kaynaklar)
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Borçlar
Duran Varlıklar	Uzun Vadeli Borçlar
	Öz Sermaye
Aktif (Varlıklar) Toplamı	Pasif (Kaynaklar) Toplamı

Bu iki düzenleme arasında ortaya çıkan farklılıkları şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

- Varlıklar daha önce üç grupta sınıflandırılırken, yeni düzenleme ile iki gruba indirilmiştir.
- Bilançonun diğer tarafında yer alan ve İngilizce “liabilities” olan kavram, ilk düzenlemede “yabancı kaynaklar” olarak çevrilip uygulamaya konulurken, yeni düzenleme ile “borçlar” şeklinde çevrilip uygulamaya konulmuştur.
- Aynı şekilde bilançonun diğer tarafında yer alan ve İngilizce “stockholders’ equity” “owners’ equity” veya “shareholders’ equity” olarak sınıflandırılan unsurlar, ilk düzenlemede “Öz Kaynaklar” olarak uygulamaya konulurken, yeni düzenlemeyle “Öz Sermaye” şeklinde değiştirilmiş ve uygulamaya konulmuştur.

Yukarıda üç başlıkta özetlenen değişikliklerin nedenleri veya bu değişikliklere neden olan faktörlerin bir şekilde araştırılmasında fayda vardır. Bu konu bu çalışmada yer almamış sadece bir durum tespiti yapılmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulunun bu iki düzenlemesinden sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen farklı bir düzenleme 26 Aralık 1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazetede yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme, pek çok akademik veya uygulamaya dönük çalışmaya konu olmuş “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”dir ve günümüzde de halen geçerlidir. Bu düzenlemede bilanço ve bilanço unsurları aşağıdaki şekilde yapılandırılmıştır:

BİLANÇO	
AKTİF (Varlıklar)	PASİF (Kaynaklar)
Dönen Varlıklar	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Duran Varlıklar	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
	Öz Kaynaklar
AKTİF (Varlıklar) Toplamı	PASİF (Kaynaklar) Toplamı

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmada, varlık kavramının zaman içinde evrilerek değişime uğradığı ele alınmıştır. Bu değişim gelişmiş ülkelerde ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak ortaya çıkmış ve halen çıkmakta iken gelişmekte olan ülkelerde ise tercüme edilerek adapte olmaya yönelik ortaya çıkmış ve halen bu şekilde devam etmektedir.

Bilançoda yer alan unsurların listelenmesinde bugün de geçerli olan iki yaklaşım vardır: Anglo-Sakson yaklaşımı ve Kıta Avrupa yaklaşımı. İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde de Kıta Avrupası ülkelerinde olduğu gibi likidite temelli yaklaşımın tam tersi bir yaklaşım izlenmiştir. Ancak bu durum 1870'li yılların ortasından itibaren kredilendirme kuruluşları tarafından kabul edilmemiş (Foulke, 1945) ve likidite temelli sıralama veya listeleme bir ihtiyaç halini almıştır (Iino, 1956).

Erişilen kaynaklar doğrultusunda varlık sınıflandırılmasında sanayi devriminin bir dönüm noktası olduğu söylenebilir. İlk olarak varlıkların sınıflandırıldığı bilanço da 1782 yılında East India Company'e aittir ve burada sınıflama **üretkenlik ve etkinlik** temeline göre yapılmıştır. Daha sonra 1873 yılında, Alman Ticaret Kanunu'nun İkinci Kısım 31. maddesine göre bilançoda varlıklar ve yükümlülüklerin yer almasına ve varlıkların bilançoda **değerleme kriterlerine** göre sınıflandırılmasına yer verilmiştir. Bu gelişme sınıflamanın yasalarla düzenlenmesinin ilk adımıdır. Bu yasal düzenlemede varlıkların kredi veren kurum ve kuruluşların taleplerine yönelik sınıflandırıldığı görülmüştür.

1880-1899 yılları, diğer bir ifade ile 19. Yüzyıl başları, bilançolarda **likit varlıkların** öncelikli olarak sıralanmaya başlandığı yıllar olmuştur. 1900 – 1920, finansal tablolarda tekdüzeliğe doğru az da olsa bir evrim gözlenmiştir ders kitaplarında yer alan bilançolarda **likidite temelli** yaklaşımın tersi benimsenmiş, yani kıta Avrupası ülkelerindeki yaklaşım takip edilmiştir. Nitekim 1917 yılında Federal Reserve Bank (Amerikan Merkez Bankası) likidite temelli standart bir bilanço hazırlamış ve yayınlamıştır. Ekonomik buhran ile yaşanan gelişmeler sonucunda alınan bir dizi önlem ve çıkarılan yasal düzenlemeler hem muhasebe mesleğini hem de sermaye piyasası kurumlarını düzenlemiştir. Bu gelişme sonunda varlıkların sınıflaması **likidite temelli** olarak yapılmaya devam etmiştir. 19. yüzyılın sonlarında ise varlıklar **kullanılma ve fayda yaratma** özellikleri açısından duran ve dönen varlık olarak sınıflandırılmıştır.

İncelenen kaynaklardan gelişmiş ülkelerde, konuyla ilgili tartışmaların yapıldığı anlaşılabilmektedir. Bilançoda yer alan unsurlardan varlıklar İngiltere ve etkisi altındaki ülkelerde 20. Yüzyılın başlarına kadar bilançonun sağ tarafında kaynaklar ise sol tarafında yer almıştır. Bu durum İngiliz Şirketler Kanununda bir hüküm olarak yer almıştır. Ancak bu uygulama 20. Yüzyıl başlarında terk edilmiş, varlıkların bilançonun sol tarafında yer almasına geçilmiştir. Hangi nedenle bu değişikliğin yapıldığı ayrı ve kapsamlı bir araştırma konusudur.

Konuyla ilgili tartışmalar ABD'de 1917'de Federal Reserve (Amerikan Merkez Bankası) tarafından müdahalesi ile nerdeyse son bulmuştur (Normand & Wootton, 2001). Yine aynı dönemde “quick assets” ile “current assets” tartışmaları yaşanmış ve “current assets” çoğunluk tarafından kabul görmüş ve günümüze kadar gelmiştir. “Quick” İngilizcede, Merriam-Webster (2021) sözlüğüne göre “acting or capable of acting with speed” veya “having a sharp angle” şeklinde açıklanmakta, “current” ise “occurring in or existing at the present time” ya da “generally accepted, used, practiced, or prevalent at the moment” şeklinde açıklanmıştır (<https://www.merriam-webster.com/dictionary/>). “Current assets” kavramı ile ilgili olarak ülkemizde ise “mütehavvil kıymetler”den “dönen varlıklar”a kadar evrilen bir süreç yaşanmıştır. Yaşanan bu sürecin temelinde yatan faktör, ülke olarak kendi işletme dilini veya standardını geliştirmeyip, diğer dillerden tercüme yaparak kavram geliştirme ve işletme dili oluştur süreci olarak açıklanabilir.

Gelişmekte olan ülkeler arasında gösterilen ülkemizde varlıkların sınıflandırılması bu çalışmada inceleme kapsamına alınmış ve 1926 – 1992 yılları arasında ortaya çıkmış, yükseköğretim kurum ve kuruluşlarında ders kitabı olarak okutulan veya kullanılan kaynaklardan anlaşıldığı kadarıyla, kavram geliştirme ve dil oluşturma ile ilgili olarak tartışma yapmaktan ziyade gelişmiş ülkelerdeki kaynaklardan tercüme edildiği ve bu şekilde söz konusu terim ve kaynakların evrime uğradığı görülmüştür.

Sermaye Piyasası Kurulu ve Maliye Bakanlığının uygulamaları ülkemizde yaklaşık otuz yıldır yürürlüktedir. Aynı konuda kural belirleyici veya standart koyucu bu iki kurum farklı bir şekilde davranabilmekte veya bir araya gelmeden kendi

beklentileri doğrultusunda farklı hareket edebilmektedir. Bu durumun nedeni veya nedenleri araştırılıp ortaya konulması yararlı olacaktır. Bu çalışmaya göre temel neden, kendi kendine bir dil oluşturamayıp, başka dillerde var olanları tercüme ederek bir dil oluşturmaya çalışmaktır. Bu çalışmada, konuyla ilgili yaşanan yakın tarihteki gelişmeler 1992 yılına kadar ele alınmıştır. Bundan sonra günümüze kadar yaşanan gelişmelerin başka bir çalışmada daha ayrıntılı incelenmesi mümkündür. Nitekim 1992 yılı, kişisel bilgisayarların kullanılmaya ve internet odaklı iletişimin dünya düzeyinde yaygınlaşmaya başladığı döneme rastlamaktadır

Kuşkusuz bu çalışmanın kısıtları bulunmaktadır. Çalışmanın, bu konuda erişilen kaynaklara dayanarak gerçekleştirilmiş ve elde edilen bulgular bu kaynaklar doğrultusunda analiz edilmiştir. Erişilebilen yerli ve yabancı kaynaklar incelenmiş ve bir işletme dili olan muhasebe ve raporlama kavram ve terimlerinin ne şekilde evrime uğradığı ortaya konulmuştur. Gelişmekte olan ülkeler arasında gösterilen ülkemizde konuyla ilgili olarak yaşanan gelişmelerin daha derin incelenmesine ihtiyaç vardır. Çünkü Şeyh Edebalı tarafından söylendiği iddia edilen söz her alanda geçerli olduğu gibi, bir işletme dili olarak muhasebe ve raporlama kavram ve terimlerinin geliştirilmesinde de geçerlidir: *Geçmişini bilmeyen geleceğini bilemez*. Başka bir deyişle, konuyla ilgili geçmişteki dinamikleri kavramadan gelecekte oluşabilecek dinamikleri kavramak kolay olmayacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- R.P., Ü.A., M.E.; Veri Toplama- R.P., Ü.A., M.E.; Veri Analizi/Yorumlama- R.P., Ü.A., M.E.; Yazı Taslağı- R.P.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- Ü.A., M.E.; Son Onay ve Sorumluluk- R.P., Ü.A., M.E.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of Study- R.P., Ü.A., M.E.; Data Acquisition- R.P., Ü.A., M.E.; Data Analysis/Interpretation- R.P., Ü.A., M.E.; Drafting Manuscript- R.P.; Critical Revision of Manuscript- Ü.A., M.E.; Final Approval and Accountability- R.P., Ü.A., M.E.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynaklar

AICPA Mission and History. (2021, September 25) Retrieved from <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>

Alptürk, N. (1957). Krediyi tayin eden unsurlar bilançoların tahlili rasyolar. Ankara.

American Institute of Accountants (1938). American Institute of Accountants (1887-1937) Fiftieth anniversary celebration, 1937, October eighteenth to twenty-second, New York City. Association Sections, Divisions, Boards, Teams. 178. (2021, September 20) Retrieved from https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/178

Asset. (2020, September 20). Dictionary.com. Retrieved from <https://www.dictionary.com/browse/asset#:~:text=Origin%20of%20asset%20First%20recorded%20in%201525%E2%80%9335%3B%20back,see%20also%20assai%201%20OTHER%20WORDS%20FROM%20asset>

Assets. (2020, September 20). Online etymology dictionary. Retrieved from www.etymonline.com/word/assets

Aysan, M. A. (1976). Finansal tablolar analizi ve diğer muhasebe konuları. İstanbul: Sermet Matbası.

Baladouni, V. (1990). An early attempt at balance sheet classification and financial reporting, The Accounting Historians Journal, Vol. 17, No. 1, (June), 27-45.

Broaker, F. (1896) (reprint 2012). The american accountants' manual, - examination questions volume 1. London, UK: Forgotten Books.

Chatfield, M. & Vangermeersch, M. (1996). The history of accounting – an international encyclopedia. New York, NY: Garland Publishing, Inc.

Current. (2020, September 20). Merriam webster. Retrieved from <https://www.merriam-webster.com/dictionary/current>

Dalglish, K. W. (1938). American Institute of Accountants (1887-1937) Fiftieth anniversary celebration, 1937, October eighteenth to twenty-second, New York City, Association Sections, Divisions, Boards, Teams. 178. In American Institute of Accountants (Eds), To

What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards? A Round Table. (2021, September 20) Retrieved from https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/178

Dicksee, L. R. (1892). Auditing – a practical manual for auditors, (Edited by: Montgomery, R. H.). E book – 1905 Version.

Edey, H. C., & Panitpakdi, P. (1956). British company accounting and the law 1840 -1900. In A. C. Littleton & B. S. Yamey (Eds.), *Studies in the history of accounting* (pp. 356-379). Homewood, IL, Richard D. Irwin Inc. (reprint in 2013, New Delhi, Isha Books, pp. 356-379).

Foulke, R. A. (1945). *Practical financial statement analysis*. New York, NY: McGraw-Hill Book Company, Inc.

Geijsbeek, J. B. (1914). *Ancient Double Entry Bookkeeping*. Denver, CO.

Gönenli, A. ve Sarıkamış, C. (1976). *İşletme finansı okuma parçaları ve vak'alar*. İstanbul: Sermet Matbaası.

Gürus, A. (1972). *Ticaret bankalarımızda finansal analiz ve rasyo metodunun uygulanması*. Ankara: Başnur Matbaası.

Iino, T. (1956), *Accounting classification of assets*. *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, Vol. 6, No. 2, (April), 66-78.

Isaac A. (1941). *Muhasebe nazariyesi* (R. Yenel, Çev.). İstanbul: Güven Basımevi.

Kennedy, R. D., & Mc Mullen, S. Y. (1962). *Finansal durum tabloları* (A. Gönenli, Çev.). İstanbul: Sermet Matbaası.

Koç Yalkın, Y. (1970). *İşletmelerde mali analiz teknikleri* (2. bs.). Ankara: Sevinç Matbaası.

Kömürciyan, K. (1926). *Esnâfın hâzır defteri*. İstanbul: Sebât Matba'ası.

Kuter, M., Gurskaya, M., Andreenkova, A., & Bagdasaryan, R. (2017). The early practices of financial statements formation in Medieval Italy. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 44, no. 2, (December), 17-25.

Moore, C. L., & Jaedicke, R. K. (1980). *Yönetim muhasebesi* (A. Peker, Çev.). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.

Normand, C., & Wootton, C. W. (2001). The recognition and valuation of current assets on the balance sheet in the United States, 1865-1940. *The Accounting Historians Journal*, Vol. 28, No. 2, (December), 63-108.

Pacioli, L. (1494). *The rules of double-entry bookkeeping – particularis de computis at scripturis*, (J. B. Geijsbeek, Çev.). (2010). IICPA Publications.

Paton, W. A., & Dixon, R. L. (1962). *Muhasebenin temelleri* (M. A. Aysan, Çev.). İstanbul: Sermet Matbaası.

Paton, W. A., & Stevenson, R. A. (1916) (reprint Forgiven Books 2018). *Principles of accounting*, Ann Arbor, MI: Ann Arbor Press.

Peker, A. (1988). *Modern yönetim muhasebesi* (4. bs.). İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.

Peragallo, E. (1977). The ledger of Jachomo Badoer: Constantinople September 2, 1436 to February 26, 1440. *The Accounting Review*, October, 1977, 881-892.

Peragallo, E. (1980). Jachomo Badoer, renaissance man of commerce, and his ledger. *Accounting and Business Reserach*, Vol. 10, No: 37A, 93-101.

Philips annual results, bilançolar 31.12.2019 ve 2020. (2020, September 20). Retrieved from <https://www.results.philips.com/publications/ar20>

Pietra, D. A. (1586). *Indirizzo de gli economi* (J. B. Geijsbeek, Çev.). (1914). *Ancient Double Entry Bookkeeping* (pp. 87-107). Denver, CO.

Quick. (2020, September 20). Merriam webster. Retrieved from <https://www.merriam-webster.com/dictionary/quick>

Roover, R. (1963) (reprint 2021). *The rise and decline of the medici bank, 1397 – 1494*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

Schemman, M. & Ratchasima, N. (2010). *Luca Pacioli the rules of double – entry bookkeeping particularis de computis et scripturis*, IICPA Publications.

Stevin, S. (1608). *Hypomnemata mathematica* (J. B. Geijsbeek, Çev.). 1914, *Ancient Double Entry Bookkeeping*, (pp. 1114-136). Denver, CO.

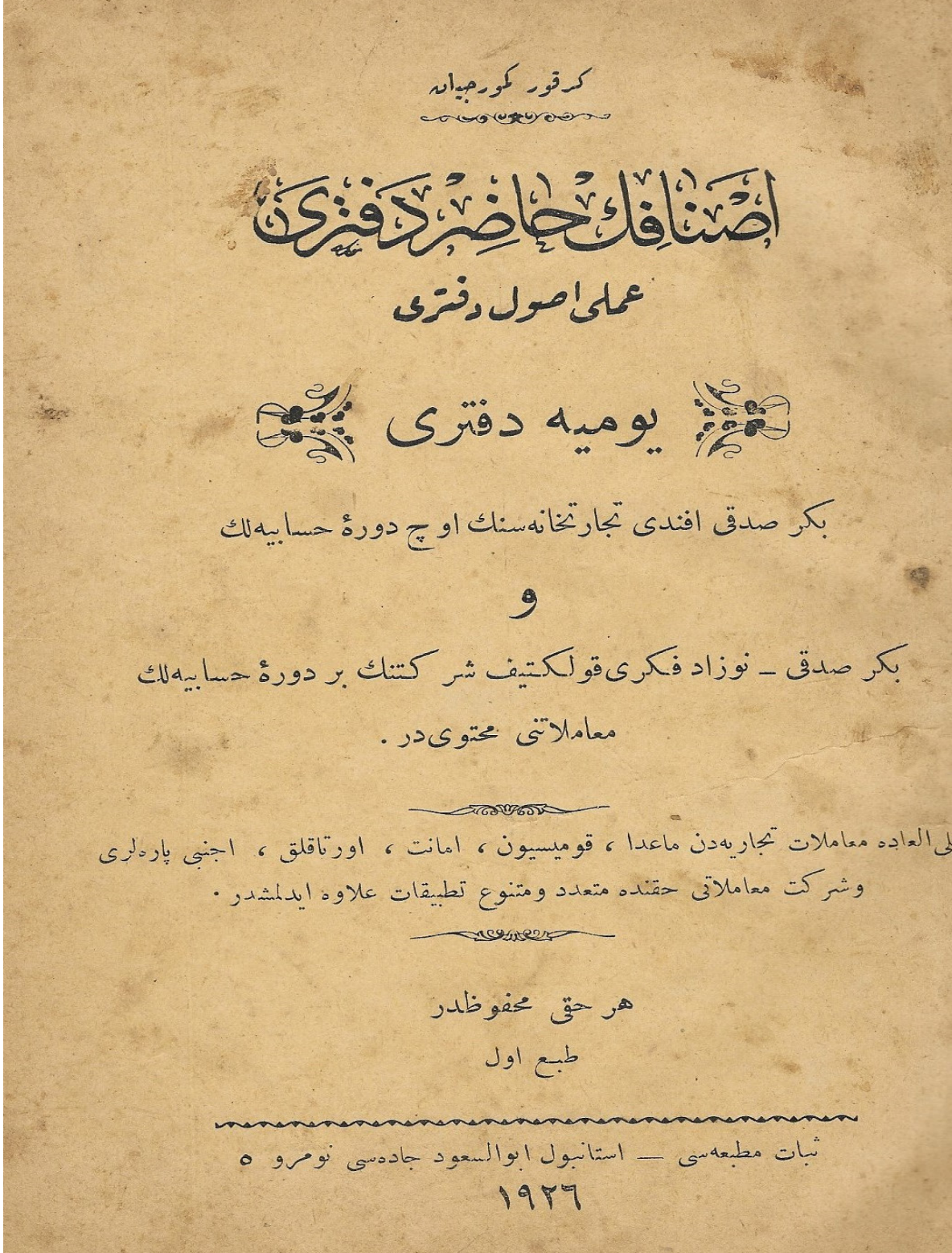
Thornton, J. (1895) (reprint Forgiven Books 2018). *A manual of bookkeeping for the use of students*. London: MacMillan and Co. Limited.

Türkiye Bankalar Birliği. (1963). *Kredi talebdenlerden alınacak hesap vaziyeti ve inceleme tabloları*. Bankaların açacakları krediler için talep sahiplerinden alacakları hesap vaziyeti ve tahlil esasları semineri kitabı içerisinde (s. 8-17). İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları No: 20.

- Ünalın, S. (1960). Muhasebe. Ankara: Doęuř Ltd. Şirketi Matbaası.
- Walker, R. G. (1974). Asset classification and asset valuation, *Accounting Business Research*, (Autumn), 286-296.
- Warner, R. (1899). “Fixed” and “circulating” assets’, *correspondance*, *The Accountant*, 4 March. (Aktaran: Walker, 1974).
- Yang, S., Yang, R., & Lin, Z. J. (2014). Historical evolution of the balance sheet in the people’s republic of China. *The Accounting Historians Journal*, (June), Vol. 41, No. 1, 1-34.
- Yapı ve Kredi Bankası (1981). Mali tahlil el kitabı.
- Yücesoy, C. (1941). Muhasebe dersleri cilt: 1. İstanbul: Kenan Basımevi ve Kliőe Fabrikası.
- Yücesoy, C. (1953). Muhasebe dersleri cilt: 1 (3. bs.). İstanbul: Ahmet Halit Yaőaroęlu Kitapçılık ve Kağıtçılık T. L. Ő.
- Yücesoy, C. (1957). Envanter ve bilanço. İstanbul: Iőıl Matbaası.
- Yücesoy, C. (1958). Ticaret Şirketleri ve muhasebesi. İstanbul: Iőıl Matbaası.
- Yücesoy, C. (1968). Bilanço tahlilleri (4. bs.). İstanbul: Çaęlayan Kitabevi.
- Yücesoy, C. (1970). Envanter ve bilanço (5.bs.). İstanbul: Çaęlayan Kitabevi.

EKLER

Ek 1. Kirkör Kömürçüyan; Esnafın Hazır Defteri – İç Kapak – 1926



Ek 2. Kirkör Kömürçyan; Esnafın Hazır Defteri – Sayfa 1 – 1926

استانبولده باغچه قیودده ۱۷ نومرولو بکر صدقی افندی تجارخانه سنک یومیه دفتری

		مطلوب		ذمت	
		غروش	ساتیم	غروش	ساتیم
۱	۸ نیسان ۱۹۲۶				
۱	قاصه			۱۵۰۰۰۰	
۲	سرمایه	۱۵۰۰۰۰			
نقداً قویدیغ سرمایه					
۲	۱۰ منه				
۳	مفاره مصرفی			۴۵۰۰	
۱	قاصیه	۴۵۰۰			
بر دکان کیرالدم و آلتی آیلق کیراسنی					
نقداً ویردم					
۳	۱۲ منه				
۴	امنه			۳۲۵۰۰	
۱۰	قاصیه	۳۲۵۰۰			
فکرت افندیدن ۱ نومرولو فاطوره سی					
موجبجه پشین اولارق اشترای ایتدیکم					
مال بدلی					
۴	۱۳ منه				
۵	اعتبار ملی			۱۰۰۰۰۰	
۱	قاصیه	۱۰۰۰۰۰			
حساب جاری آچدیره رق بانقه یه ویردم					
۵	۱۳ منه				
۶	موبیلیه			۹۴۰۰	
۱	قاصیه	۹۴۰۰			
دکان ایچون آشاغیده کی تأسیسات اشیا سنی					
آلدم و بدلی تأدییه ایتدم:					
نقل اولنه جق یکون		۲۹۶۴۰۰		۲۹۶۴۰۰	

اصنافک حاضر دفتری: کر قور کورجیان نوم. و. ۱

Ek 3/A. Kirkör Kömürciyan; Esnafın Hazır Defteri – Sayfa 37 – 1926

۷۳		یومیہ دفتری				
		نقل اولتیش یگون	۲۷۴۷۵۷۰	۷۵	۲۷۴۷۵۷۰	۷۵
		۲۴۷ — ۲۰ تشرین ثانی				
۱۲		کار و ضرر			۳۴۴۰۳	۲۵
۲		سرمایه	۳۴۴۰۳	۲۵		
		تمتع صافی مقداری اولوب سرمایه ضم ایدلمشدر				
		ایکنجی میزان یگونی	۲۷۸۱۹۷۴		۲۷۸۱۹۷۴	
		۲۴۸ — ۲۰ منه				
		زیرده کیله				
۲		حسابلر قیادلمسی ایچون (بیلا نچو موجبیجه)			۳۱۰۴۷۷	۵۰
		سرمایه				
۹		دیون سنری			۱۵۲۰۰۰	
۱۱		عزت بک			۲۴۸۱۰	
۱۵		بزه بک			۱۲۴۲۰	
۲۱		نوریه خانم			۲۰۰۰۰	
۲۹		مدحت بک			۷۳۸۰	
۳۰		سلیمان سرری بک			۱۵۰۰۰۰	
۳۱		قاصبه	۳۰۱۸۵	۷۵		
۳۲		امتیبه	۶۴۳۸۵			
۵		اعتبار علی بانقده سنه	۱۰۶۳۲۱	۷۵		
۶		مویلیجه	۱۱۸۵۰			
۸		اسرا م مویله	۱۷۲۵۴۰			
۱۰		تحصیل سنری	۴۰۰۰۰			
۱۴		فائو افتری	۱۰۰۰۰			
۱۶		ارهم بک	۶۶۵۰			
۲۵		سرمه افتری	۵۰۰۰			
۲۶		امروک	۲۲۹۶۵۵			
			۳۴۵۹۰۶۱	۵۰	۳۴۵۹۰۶۱	۵۰

Ek 3/B. Kirkör Kömürciyan; Esnafın Hazır Defteri – Sayfa 37 – 1926

37		Yevmiye Defteri			
		Matlûp		Zimmet	
		Gurûş	Santim	Gurûş	Santim
	nakl olunmuş yekûn	2747570	75	2747570	75
20 Teşrîn-i Sâni - 247					
12		Kâr ve Zarar		34403	25
2	Sermâyeye		34403	25	
Temeddü sâfi miktârı olup sermâyeye zammı idilmiştir					
	İkinci Mizân-î yekûni	2781974	--	2781974	--
Minhü - 248					
	Zîrdekilere	Zîrdekiler			
Hesâblar kapadılması için (Bilanço müsebince)					
2		Sermâyeye		310477	50
9		Deyn senedi		152000	---
11		İzzet Beğ		24810	---
15		Nezih Beğ		12420	---
21		Nuriye Hânım		20000	---
29		Mithad Beğ		7380	---
30		Süleyman Sırrı Beğ		150000	---
31	Kasaya		30185	75	
32	Emti'aya		64385	---	
5	İ'tibâr'î Millî Bankası'na		106321	75	
9	Mobiliyeye		11850	---	
8	Eshâm-ı tahvilât		172540	---	
15	Tahsil senedine		40500	---	
14	Fâ'ik efendiye		10000	---	
16	Edhem Beğ		6650	---	
25	Sermed Efendi'ye		5000	---	
26	Emlâke		229655	---	
			3459061	50	3459061 50

Ek 4. Kirkör Kömürçüyan; Esnafın Hazır Defteri – Sözlük (ilk sayfa) – 1926

تجارتده مستعمل فرانسوزجه تعبيرات و تورجه مقابلارى			
اقامتگاه سندی	Billet à domicile	اشترا	Achat
بانقنوط	Billet de banque	على الحساب	Acompte
احصه محرر بونو	» à ordre	موجودات و مطلوبات	Actif
سند	Bon	حصه سرمايه سندی	Action
خزینه تحویلی	Bon de Trésor	مناقصه	Adjudication
تزیلات	Bonification	معامله اجتنه-سی (میا - یعنه جی)	Agent de change
بوردرور؛ اجمال	Bordereau	آجیو (بر بونودن یا - پیلان توفیقات یکونی)	Agio
بورسه	Bourse	اوزلاشمه، بازارلق	A l'amiable
بدلی از اولان سند	Broche	آشنمه پای	Amortissement
ال دفتری، مسوده	Brouillard	قطع حساب	Arrêt des comptes
قاصه، صندوق	Caisse	په ای آقچه-سی	Arrhes
تصرف صندوق	Caisse d'épargne	شرکتلر انواعندندر	Anonyme
سرمايه	Capital	ماده	Article
چك دفتری	Carnet de chèque	باشه باش	Au pair
سند ویرهن، جیرو اید	Cédant	پولیچه بدانك تأدیسه سنه كفالت	Aval
صركزیت	Centralisation	آوانس	Avance
تجارت اوطه-سی	Chambre de Commerce	خسارات، بوزوفلق	Avarie
قامیو	Change	مطلوب، آلاجق	Avoir, crédit
چك	Chèque	ابرازنده	A vue
چیز کیلی چك	Chèque barré	میزان، موازنه	Balance
عموم	Circulaire	تفصیراتی افلاس	Banqueroute
مصنف (اوراق پاکتی)	Classeur	حیله ای افلاس	» fraudu- leuse
مشتری	Clients	بانکر	Banquier
شرکتلر انواعندندر	Collectif	یاپلمش حساب جدولی	Barème
»	Commandite	تمتع	Bénéfice
تاجر	Commerçant	بیلاچیو	Bilan
سیار مأمور	Commis - voya- geur		
قومیسوچی	Commissionnaire		

Ek 5. Philips Bilançolar 31.12.2019 ve 2020

10.6 Consolidated balance sheets

Philips Group
Consolidated balance sheets in millions of EUR unless otherwise stated
As of December 31

	2019	2020		2019	2020
Non-current assets			18 Equity		
3-11 Property, plant and equipment	2,866	2,682	Equity	12,597	11,870
3-12 Goodwill	8,654	8,014	Common shares	79	182
3-13 Intangible assets excluding goodwill	3,466	2,997	Reserves	652	(340)
17 Non-current receivables	178	230	Other	11,766	12,028
6 Investments in associates	233	240	18 Non-controlling interests	28	31
14 Other non-current financial assets	248	430	Group equity	12,625	11,901
29 Non-current derivative financial assets	1	6	Non-current liabilities		
9 Deferred tax assets	1,865	1,820	19 Long-term debt	4,939	5,705
15 Other non-current assets	47	66	29 Non-current derivative financial liabilities	124	86
Total non-current assets	17,557	16,486	20-21 Long-term provisions	1,603	1,458
Current assets			9 Deferred tax liabilities	143	59
16 Inventories	2,773	2,993	23 Non-current contract liabilities	348	403
14 Other current financial assets	1	-	9 Non-current tax liabilities	186	291
15 Other current assets	476	424	23 Other non-current liabilities	71	74
29 Current derivative financial assets	38	105	Total non-current liabilities	7,413	8,077
9 Income tax receivable	177	150	Current liabilities		
17-28 Current receivables	4,554	4,156	19 Short-term debt	508	1,229
4 Assets classified as held for sale	13	173	29 Current derivative financial liabilities	67	77
30 Cash and cash equivalents	1,425	3,226	9 Income tax payable	100	57
Total current assets	9,459	11,227	26 Accruals payable	2,089	2,119
Total assets	27,016	27,713	22 Accrued liabilities	1,632	1,678
			23 Current contract liabilities	1,170	1,239
			20-21 Short-term provisions	556	522
			4 Liabilities directly associated with assets held for sale	-	30
			29 Other current liabilities	856	785
			Total current liabilities	6,978	7,735
			Total liabilities and group equity	27,016	27,713

Amounts may not add up due to rounding.

Ek 6. Alfred Isaac (1941), Muhasebe Nazariyesi

Aktif		31.12.1940 tarihli bilanço		Pasif	
<u>Sabit sermaye</u>				<u>Teşebbüs sermayesi</u>	
Binalar	105 500.--			Sene başındaki sermaye	59 680.--
%2 Amortisman	— 2 110.--	103 390.--		Sene zarfında çekilen	— 7 200.--
Tesisat	4 250.--				52 480.--
% 20 Amortisman	— 425.--	3 825.--	107 215.--	Elde edilen safı kâr	9 360.20
					61 840.20
<u>Mütehavvil sermaye</u>				<u>Yabancı Sermaye</u>	
Kasa mevcudu	7 817.25			İpotek borçları	80 000.--
Bankadaki matlubat	7 886.75			Diğer alacaklılar	24 918.60
Emtia mevcudu	31 864.--				104 918.60
Borçlular	11 975.80	59 543.80			
			166 758.80		166 758.80

MODEL: 1

X Anonim Şirketinin 31/12/1957

A k t i f

Sabit kıymetler			2.530.000.—
Maddi kıymetler		1.350.000.—	
Binalar	1.100.000.—		
Demirbaşlar	50.000.—		
Makineler	200.000.—		
Gayri maddi kıymetler		70.000.—	
İhtira beratı	20.000.—		
Şerefiye	50.000.—		
Bağlanmış kıymetler		10.000.—	
Teminat ve depozitolar	10.000.—		
Mali sabit kıymetler		1.100.000.—	
İştirakler	1.100.000.—		
Dönen kıymetler			3.810.000.—
Emre hazır kıymetler			
Kasa	50.000.—	150.000.—	
Bankalar	100.000.—		
İşletme kıymetleri		3.570.000.—	
Mamul mal	2.300.000.—		
Ham madde	1.150.000.—		
Yardımcı madde	120.000.—		
Paraya çevrilebilen kıymetler		90.000.—	
Borçlular	40.000.—		
Alacak senetleri	50.000.—		
Tranzituar hesaplar			160.000.—
Nazım hesaplar			6.500.000.—
			60.000.—
			6.560.000.—
			=====

Ek 8. Cevat Yücesoy (1957), Envanter Bilanço

Ek 9. Nevzat Alptürk (1957), Krediyi Tayin Eden Unsurlar Bilançoların Tahlili Rasyolar

A K T İ F :		P A S İ F :	
Sabit kıymetler	I	Özkaynaklar	G
Nakıs amortismanlar		(Sâfi aktif yekûnu)	
Nakıs kıymet azalışı provizyonları		Uzun vâdeli borçlar D ₁	D
Bir işe bağlanmış kıymetler - d -	Kısa vâdeli borçlar D ₂		
		Bankalara karşı borçlar D ₃	
İşletme kıymetleri	S	Hesap devresinin neticesi	
Nakıs kıymet azalışı provizyonları		Kâr veya zarar (Tarih suretiyle)	± P
Tahakkuk ettirilen kıymetler R ₁	R		
Nakıs kıymet azalışı provizyonları ve			
Nakıs şüpheli alacaklar			
Mevcut kıymetler R ₂			
Yekûn	T		T

Ek 10. Cevat Yücesoy (1958), Ticaret Şirketleri ve Muhasebesi

Sami Topaloğlu, Mustafa Demiröz Kollektif		Şirketin bilançosu	
Aktif		Pasif	
I — Sabit kıymetler		I — Öz sermaye	
Gayrimenkul	50.000.—	Kapital	200.000.—
Makine	80.000.—	II — Yabancı sermaye	
Demirbaş	12.000.—	Alacaklılar	5.000.—
II — Paraya çevrilebilen kıymetler		III — Aktif tanz. ed. h.	
Mâl	20.000.—	Gayrimenkul amort.	3.000.—
Borçlular	12.000.—	Demirbaş amortismanı	2.000.—
III — Emre hazır kıymetler		Makine amortismanı	20.000.—
Kasa	6.000.—		
Garanti Bankası	50.000.—		
	230.000.—		230.000.—
	=====		=====

Ek 11. Sedat Ünalın (1960), Muhasebe

Aktif		BİLANÇO				Pasif	
Hesaplar	Lira	Kr.	Lira	Kr.	Hesaplar	Lira	Kr.
Mevcutlar			100,000,	—	Sermaye		85,000,
Mal	30,000,	—			Ortak A.	85,000,	—
Kasa	40,000,	—			Ortak B.		
Demirbaş	10,000,	—			Borçlar		65,000,
Aksiyon	15,000,	—			Satıcılar	45,000,	—
Ala. Senedi	5,000,	—			Borç Senet	15,000,	—
Alacaklar			50,000,	—	Muh. Ala-	5,000,	—
Müşteriler	30,000,	—			caklar		
Muh. Borç-	5,000,	—					
lular							
Bankalar	15,000,	—					
			150,000,	—			150,000,

Ek 12. Atilla Gönenli (1962), Finansal Durum Tabloları (Çeviri)

HESAP FORMUNDA BİLANÇO

AKTİFLER	PASİFLER
Carî Aktifler	Carî Pasifler (Borçlar)
	Uzun - Vâdeli Pasifler (Borçlar)
Uzun - Vâdeli Yatırımlar	ÖZ SERMAYE
Sabit Aktifler	Kayitli Sermaye
	Hisse senetlerinin primli satışı sonucu meydana gelen üste
	Dağıtılmamış Kârlar
Maddî Olmayan Aktifler	Muayyen maksatlara tahsis olunan kârlar
Gelecek Devrelere Ait Harcamalar	Aktiflerin değeri lenmesi sonucu meydana gelen üste
Diğer Aktifler	

Ek 13. Mustafa A. Aysan (1961), Muhasebenin Temelleri (Çeviri: Essentials of Accounting, Paton & Dixon)

TRYLER TUĞLA ŞTİ.

..... itibarile Durum Tablosu

<i>Aktif</i>		<i>Pasif</i>	
Cari:		Cari Borçlar:	
Kasa	\$ 25.500	Borç Hesapları .	\$ 18.000
Devlet Tahvilleri	4.000	Birikmiş Ücret	
Birikmiş Faiz		Borçları	500 \$ 18.500
Alacakları ...	160	ÖZ SERMAYE:	
Abbot İnşaat Şti.	13.000	Hissedarlardan	
Hammadde	17.000	Sağlanan	
Malzeme	1.400	Sermaye	\$ 60.000
Önceden Ödenmiş		Dağıtılmamış	
Sigorta	450	Kârlar *	13.110 73.110
Önceden Ödenmiş			
Kira	400 \$ 61.910		
Cari Olmayan:			
Teçhizat			
(birikmiş			
amortisman			
düşüldükten			
sonra net) ...	29.700		
	\$ 91.610		\$ 91.610
* Dağıtılmamış Kârların aybaşı bakiyesi	\$ 7.350		
Ay İçinde Kazanılan	5.760		
Dağıtılmamış Kârların Ay Sonu Bakiyesi ...	\$ 13.110		

Ek 14. Bankalar Birliği (1963), Kredi Talep Edenlerden Alınacak Hesap Vaziyeti Örneği ve İnceleme Tabloları

AKTİF		31 Aralık		
I — MÜTEDAVİL KIYMETLER (CARI AKTİFLER):		196...	196...	196...
1 — Para mevcudu :				
a) Kasa	
b) Bankalar	
Para mevcudu toplamı	
2 — Tahviller :	
3 — Alacaklar (Not 1):				
a) Senetli alacaklar	
b) Senetsiz alacaklar	
b) Ortaklardan veya işletme sahi- binden	
d) Diğer alacaklar	
Alacaklar toplamı	
4 — Emtia mevcudu (Stoklar) (Not 2):				
a) Mallar	
b) Ham ve yardımcı maddeler	
c) Yarı mamuller	
d) Mamuller	
Emtia mevcudu toplamı	
5 — Akreditifler (Not 3):	
Mütedavil kıymetler toplamı	
II — BAĞLI KIYMETLER :				
6 — İştirakler (Not 4) :	
7 — Diğer aktifler :				
a) Uzun vâdeli alacak ve bonolar (Bir yıldan fazla)	
b) Depozitolar, gelecek senelere sâri masraflar ve diğer	
Diğer aktifler toplamı	
Bağlı kıymetler toplamı	
III — SABİT KIYMETLER :				
8 — Maddi sabit kıymetler (Not 5) :				
a) Arsalar	
b) Binalar	
c) Makine ve tesisler	
d) Demirbaş, nakil vasıtaları ve diğer	
Maddi sabit kıymetler toplamı	
9 — Amortisman karşılıkları :	
Maddi sabit kıymetler (Net)	
10 — Gayri maddi sabit kıymetler :				
a) Kuruluş masrafları	
b) Şerefiye, ihtira berati, imtiyaz hakları	
c) Diğer	
Gayri maddi sabit kıymetler toplamı	
Sabit kıymetler toplamı	
IV — ZARAR :	

Ek 15. Alp Gurus (1963), Bankacılıkta Mali Tahlil Uygulamaları

B İ L Â N Ç O

AKTİF	31 Aralık	
	1966	1967
I — DÖNER VARLIKLAR		
1 — Para mevcudu		
a) Kasa	15.318	20.325
b) Bankalar	395.082	411.915
Para mevcudu toplamı	410.400	432.240
2 — Tahviller	—	—
3 — Alacaklar (Not. 1) :		
a) Senetli alacaklar	927.600	1.062.005
b) Senetsiz alacaklar	197.200	384.615
c) Ortaklardan veya işletme sahibinden	—	—
d) Diğer alacaklar	326.990	365.589
Alacaklar toplamı	1.451.790	1.812.209
4 — Emtia Mevcudu (Stoklar) (Not. 2) :		
a) Mallar	—	—
b) Ham ve yardımcı maddeler	850.000	2.053.234
c) Yarı mamuller	582.000	597.248
d) Mamuller	—	—
Emtia mevcudu toplamı	1.432.000	2.650.482
5 — Akreditifler (Not. 3)	98.715	550.500
DÖNER VARLIKLAR TOPLAMI	3.392.905	5.445.431
II — BAĞLI VARLIKLAR		
6 — İştirakler (Not. 4)	—	—
7 — Diğer aktifler :		
a) Uzun süreli alacak ve bonolar (Bir yıldan fazla)	—	—
b) Depozitolar, gelecek senelere ait masraflar ve diğer	2.248.417	2.603.995
Diğer aktifler toplamı	2.248.417	2.603.995
BAĞLI VARLIKLAR TOPLAMI	2.248.417	2.603.995
III — DEĞİŞMEZ VARLIKLAR		
8 — Maddesel değişmez varlıklar		
a) Arsalar	—	—
b) Binalar	1.398.450	1.398.450
c) Makine ve tesisler	1.850.188	2.508.996
d) Demirbaş, nakil vasıtaları ve diğer	296.362	296.362
Maddesel değişmez varlıklar toplamı	3.459.100	4.203.808
9 — Amortisman	1.100.000	1.429.000
Maddesel değişmez varlıklar	2.359.000	2.774.808

Ek 16. Cevat Yücesoy (1968), Bilanço Tahlilleri

	1	2	3	1	2	3
	000	000	000	%	%	%
I. SABİT KIYMETLER		4.008				
A. Maddi sabit kıymetler :						
1. Araziler 670						
Eksi amortisman 210						
	460			11		
2. Binalar 1.825						
Eksi amortisman 710						
	1.115			28		
3. Makineler 2.345						
Eksi amortisman 545						
	1.800			45		
4. Tesisler 948						
Eksi amortisman 375						
	573			14.6		
5. Alât edevat 95						
Eksi amortisman 45						
	50			1.2		
6. Demirbaş ve mefru. 24						
Eksi amortisman 14						
	10			0.2		
B. Gayri maddi sabit kıymet.		324				
1. İhtira beratları 255				100	82	
Eksi amortisman 125						
	130			40		
2. Şerefiye 173						
Eksi amortisman 83						
	90			28		
3. Patent ve lisanslar 97						
Eksi amortisman 36						
	61			19		
4. Marka ve ben. hak. 78						
Eksi amortisman 35						
	43			13		
		335		100	8	
C. Mali sabit kıymetler :						
1. İştirakler ve sabit kıymetleri temsil eden diğer kıymetler 565						
Eksi amortisman 230						
	335			100	7	
TOPLAM		4.667			97	

	1	2	3	1	2	3
TOPLAM NAKLİ		4.667			97	
D. Bağlanmış s. kıymetler:						
1. Depositolar 72	72			46		
2. Teminat akçeleri 23	23			15		
3. Bloke paralar 15	15			10		
4. Yedek parçalar 45	45	155		29	3	
II. DÖNEN KIYMETLER:			4.832			49,5
A. Uzun vâde paraya çevrilebilen K;				100	100	
1. İpotekli alacaklar 85	85			46		
2. Mukaveleli alacaklar 75	75			41		
3. Takipteki alacaklar 23	23			13	4	
B. Orta vâdedede paraya çevrilebilen K;		183		100		
1. Şüpheli alacaklar 21	21					
Tenzil karşılığı 4	17			16		
2. Mukaveleli alacaklar 8	8			7		
3. Demode veya bozuk mallar 85	85	110		77	2	
C. Kısa vâde paraya çevrilebilen K:				100		
1. Müşteriler 715	715			17		
2. A. senetleri 375	375			9		
3. Borçlular 32	32			6,75		
4. Stoklar						
a) Ham maddeler 915	915					
b) Yarı mamul md. 875	875					
c) Mamul maddeler 927	927					
d) Yardımcı mad. 320	320					
e) Malzeme 70	3.107	4.229		73,25		
D. Emre hazır kıymetler;				100	85	
1. Kasa 35	35			8		
2. Bankalar 515	515			74		
3. Çekler 75	75			18	9	50,5
AKTİF TOPLAMI			9.769	100	100	100
Nâzım Hesaplar			1.750			

Ek 17. Yüksel Koç Yalkın (1970), İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri

TABLÖ : XXV - A
AYRINTILI BİLANÇO KALEMLERİ

A K T İ F L E R	
I. DÖNER DEĞERLER	
A)	Kasa ve Bankalar
B)	Hisse Senetleri ve Tahviller (serbest)
C)	Alacaklar ve alacak senetleri
1.	Alacaklar
2.	Personelden alacaklar
3.	İştirâklerden alacaklar
4.	Verilen depozito ve teminatlar
5.	Verilen avanslar
6.	Diğer alacaklar
T o p l a m	
	Şüpheli alacaklar karşılığı
	Alacaklar ve alacak senetleri, net
D)	Stoklar
1.	Ham madde, malzeme ve yedekler
2.	Ambalaj malzemesi
3.	Yarı mamuller ve mamuller
	Stoklar değer düşüklüğü karşılığı
	Stoklar, net
E)	Gelecek aylara ait giderler
Döner Değerler Toplamı	
II. UZUN VÂDELİ AKTİFLER	
A)	Uzun vâdeli alacaklar, Dep., Tem., Avanslar, Tas. Bon
B)	Tahviller (Blok)
C)	İştirâkler
	İştirâk taahhüdünden borçlar
	İştirâkler, net
D)	Sabit değerler
	Birikmiş amortismanlar
	Sabit değerler, net
E)	Gayrimaddi değerler
	Birikmiş amortismanlar
	Gayrimaddi değerler, net
F)	Gelecek yıllara ait giderler
Uzun vâdeli aktifler toplamı	
Aktifler Genel Toplamı :	

Ek 18. Mustafa A. Aysan (1976), Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları

..... NIN SON

A K T İ F		31 Aralık		
I- MÜTEDAVİL KIYMETLER (CARİ AKTİFLER) :		196...	198...	196...
1- Para mevcudu :				
a) Kasa				
b) Bankalar				
Para mevcudu toplamı				
2- Tahviller :				
3- Alacaklar (Not 1) :				
a) Senetli alacaklar				
b) Senetsiz alacaklar				
c) Ortaklardan veya işletme sahibinden				
d) Diğer alacaklar				
Alacaklar toplamı				
4- Emtia mevcudu (Stoklar) (Not 2) :				
a) Mallar				
b) Ham ve yardımcı maddeler				
c) Yarı mamuller				
d) Mamuller				
Emtia mevcudu toplamı				
5- Akreditifler (Not 3) :				
Mütedavil kıymetler toplamı				
II- BAĞLI KIYMETLER :				
6- İştirakler (Not 4) :				
7- Diğer aktifler :				
a) Uzun vadede alacak ve bonolar (Bir yıldan fazla)				
b) Depozitolar, gelecek senelere süren masraflar ve diğer				
Diğer aktifler toplamı				
Bağlı kıymetler toplamı				
III- SABİT KIYMETLER :				
8- Maddi sabit kıymetler (Not 5) :				
a) Arsalar				
b) Binalar				
c) Makine ve tesisler				
d) Demirbaş, nakli vasıtaları ve diğer				
Maddi sabit kıymetler toplamı				
9- Amortisman karşılıkları :				
Maddi sabit kıymetler (Net)				
10- Gayri maddi sabit kıymetler :				
a) Kuruluş masrafları				
b) Serefiye, iştirakler, imtiyaz hakları				
c) Diğer				
Gayri maddi sabit kıymetler toplamı				
Sabit kıymetler toplamı				
IV- ZARAR :				
AKTİF TOPLAMI				

Ek 19. Atilla Gönenli ve Cevat Sarıkamış (1976), İşletme Finansı Okuma Parçaları ve Vak'alar

TRIVETT İMALAT ŞİRKETİ

Bilançolar

	31 Aralık 1944	31 Aralık 1945	30 Haziran 1946
AKTİFLER :			
Cari aktifler :			
Kasa	\$ 12.982	\$ 16.066	\$ 27.753
Alacak hesapları, net	48.107	29.583	19.593
Stoklar	45.514	34.016	...
Ham maddeler	.....	.....	13.134
Yarı mamuller	.....	.....	6.636
Önceden ödenmiş kalemler	725	1.179	325
Toplam cari aktifler	<u>\$107.323</u>	<u>\$ 80.844</u>	<u>\$ 67.441</u>
Sabit aktifler :			
Bina ve tesisat	\$ 46.507	\$ 47.153	\$ 47.776
Eksi: Amortisman karşılığı	14.534	19.916	21.057
Bina ve tesisat, net	<u>\$ 31.973</u>	<u>\$ 27.237</u>	<u>\$ 26.719</u>
Toplam aktifler	<u>\$139.301</u>	<u>\$108.081</u>	<u>\$ 94.160</u>
PASİFLER :			
Cari pasifler			
Borç hesapları	\$ 27.668	\$ 17.333	\$ 9.066
Birikmiş borçlar	9.592	1.836	4.777
Geçen senenin gelir vergisi için karşılık	8.172	4.891	12.095*
Bu senenin gelir vergisi için karşılık	8.451	24.649	4.486**
Birikmiş vergiler	6.381	2.736	1.812*
Toplam cari pasifler	<u>\$ 60.264</u>	<u>\$ 51.450</u>	<u>\$ 32.236</u>
Uzun vadeli borçlar :			
İdarecilere borç	13.834	.....	.....
U.S. Hükümetine kontrat avans- larından kalan borç	21.996	.....	.....
Sermaye			
Öncelikli hisse senetleri (%6)	21.000	21.000	21.000
Adi hisse senetleri (saymaca değeri \$100)	17.000	17.000	17.000
Üst	5.207	18.631	23.924
Toplam pasifler	<u>\$139.301</u>	<u>\$108.081</u>	<u>\$ 94.160</u>

*) Eşit taksitlerle ödemeler (15 Eylül ve 15 Aralık 1946 da)

**) Eşit taksitlerle ödemeler (15 Mart, 15 Haziran, 15 Eylül ve 15 Aralık 1947 de)

Ek 20. Alpaslan Peker (1980), Yönetim Muhasebesi (Çeviri: Moore & Jaedicke)

BİLANÇO			
(En Likid Olan Varlık ve Yükümlülüklerden Başlanarak Gruplanmış)			
VARLIKLAR		YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kasa	xx	Ödenecek Vergi, Resim ve Harçlar	xx
Banka	xx	Ödenecek İşçilik	xx
Hisse Senedi ve Tahvil Portföyü	xx	Ödenecek Dividant	xx
Alacaklar	xx	Banka Borçları	xx
Stoklar	xx	Bayiler	xx
Peşin Öd. Gid.	xx	Kısa Vadeli Borçlar Toplamı	xxx
Dönen Varlıklar Top.	xxx	Uzun Vadeli Banka Borçları	xx
		Tahviller	xx
Sabit Varlıklar	xx	Uzun Vadeli Borçlar Toplamı	xxx
Eksi: B. Amortisman	(xx)	Hisse Senedi Sermayesi	xx
Sabit Varlıklar Net Yatırımlar	xx	His. Sen. İhrac Primleri	xx
		Fir. Bir. Kârlar	xx
Duran Varlıklar Toplamı	xxx	Öz Sermaye Toplamı	xxx
TOPLAM	xxx	TOPLAM	xxx

Ek 21. Alpaslan Peker (1988), Modern Yönetim Muhasebesi

Varlıklar	Yükümlülükler
Cari Varlıklar	Cari Borçlar
Yatırımlar	Uzun Vadeli Borçlar
Fabrika Varlıkları	Geri Bırakılmış Gelirler
Gayri Maddi Sabit Varlıklar	Diğer Borçlar
Diğer Varlıklar	Öz Sermaye.

Ek 22. Yapı ve Kredi Bankası (1981), Mali Tahlil El Kitabı

A K T İ F		31 Aralık		
		19	19	19
I — MÜTEDAVİL KIYMETLER (CARİ AKTİFLER):				
1 — Para mevcudu :				
a) Kasa				
b) Bankalar				
	Para mevcudu toplamı			
2 — Tahviller :				
3 — Alacaklar (Not 1) :				
a) Senetli alacaklar				
b) Senetsiz alacaklar				
c) Ortaklardan veya işletme sahibinden				
d) Diğer alacaklar				
	Alacaklar toplamı			
4 — Emtia mevcudu (Stoklar) (Not 2) :				
a) Mallar				
b) Ham ve yardımcı maddeler				
c) Yarı mamuller				
d) Mamuller				
	Emtia mevcudu toplamı			
5 — Akreditifler (Not 3) :				
	I — MÜTEDAVİL KIYMETLER TOPLAMI			
II — BAĞLI KIYMETLER :				
6 — İştirakler (Not 4) :				
7 — Diğer aktifler :				
a) Uzun vadeli alacak ve bonolar (Bir yıldan fazla)				
	Diğer aktifler toplamı			
	II — BAĞLI KIYMETLER TOPLAMI			
III — SABİT KIYMETLER :				
8 — Maddî sabit kıymetler (Not 5) :				
a) Arsalar				
b) Binalar				
c) Makine ve tesisler				
d) Demirbaş, nakil vasıtaları ve diğer				
	Maddî sabit kıymetler toplamı			
9 — Amortisman karpıkları				
	Maddî sabit kıymetler (Net)			
10 — Gayrimaddî sabit kıymetler :				
a) Kuruluş masrafları				
b) Şerefiye, ihtira beratsı, imtiyaz hak.				
c) Diğer				
	Gayrimaddî sabit kıymetler toplamı			
	III — SABİT KIYMETLER TOPLAMI			
IV — ZARAR :				
	AKTİF TOPLAMI			