
TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE GERÇEKLİĞİ BOZAN HÜKÜMLER VE GÜNCELLEME İHTİYACI

Engin DİNÇ¹ ve Esra ATABAY²

Öz

Türkiye’de 26 yıldır yürürlükte olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, muhasebe uygulama ve eğitimine birçok katkılar sunmuştur. Ancak, mevcut tekdüzen muhasebe sisteminin gerçeğe uygunluk açısından birçok eksiği mevcuttur. Bu da muhasebe aracılığı ile üretilen finansal bilginin gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bilginin çok değerli olduğu günümüzde, işletmelerin ihtiyaç duyduğu gerçekçi bilginin üretilmesi için tekdüzen muhasebe sisteminin yeniden güncellenmesi ve çağa uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı; muhasebenin gerçeğe uygun bilgi üretmesinin önünde engel olarak duran tekdüzen muhasebe sistemindeki hükümleri temel kavramlar, mali tablo sunum ve içeriği, hesap planı ve değerlendirme hükümleri açısından incelemek ve uygulamadaki yanlışlıkları tartışmaya açmaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Tekdüzen muhasebe sistemi, Hesap Planı

JEL Sınıflandırması: M41, M48

PROVISIONS THAT DISTORT FAIR VALUE IN UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM AND THE NEED TO UPDATE

Abstract

The Uniform Accounting System, which has been in force for 26 years in Turkey, has contributed much to the accounting practice and training. However, there are many deficiencies in the existing uniform accounting system in terms of fair value. This translates into impaired authenticity of the information produced through accounting. Since information is, now, very valuable, it is necessary to re-update the uniform accounting system and adapt it to the age in order to produce the accurate information that businesses need. The purpose of this study is to discuss the provisions of uniform accounting system and its application errors that stand as a hindrance to the production of financial information in accordance with the needs and the accuracy.

Keywords: Accounting, Uniform accounting system, Account plan.

JEL Classification: M41, M48

¹ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, edinc@ktu.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0002-4701-6996>

² Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi, Vakıfıkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Programı,
etabay@trabzon.edu.tr <https://orcid.org/0000-0002-6855-7521>

1. Giriş

Tekdüzen muhasebe sistemi 1992 yılından bu yana yürürlükte olan ve benimsediği gerçeklik ilkesinden ziyade Türk vergi mevzuatına yatkınlığı nedeniyle günümüz muhasebe uygulamalarında birçok açıdan eksiklikler barındıran bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu eksiklikler, ülkemizde yeni muhasebe düzenlerinin (TFRS, BOBİ FRS) ortaya çıkmasıyla birlikte daha da gözle görülür hale gelmiştir. Türkiye’de yürürlükte olan her üç düzende de (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TFRS ve BOBİ FRS) gerçeklik ilkesi benimsenmiştir. Mevcut muhasebe düzenlerinin içerdiği kural ve ilkeler incelendiğinde, tekdüzen muhasebe sisteminin bazı konularda kural koymadığı, bu nedenle uygulamanın Türk Vergi Mevzuatının yörüngesine girdiği görülmektedir. Diğer finansal raporlama standartlarında ise tüm konular detaylı bir şekilde irdelenmiş ve ilkeler net olarak açıklanmıştır. Türkiye’de finansal raporlama standartları genellikle bağımsız denetimin zorunlu olduğu işletmeler tarafından mecburi olarak uygulanmaktadır. Bağımsız denetimi zorunlu olmayan işletmeler ise tekdüzen muhasebe sistemini uygulamaya devam etmektedirler. Finansal raporlama standartlarını uygulayan işletme sayısı binlerle ifade edilirken, tekdüzen muhasebe sistemini uygulayan işletmelerin sayısı milyonlarla ifade edilmektedir. Milyonlarca işletmenin kullandığı 26 yıllık tekdüzen muhasebe sisteminin yeniden revize edilerek gerçeğe uygunluk çerçevesine göre ilke ve kuralların daha net olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ancak bu şekilde, tekdüzen muhasebe sisteminin vergi mevzuatının yörüngesinden kurtarılması mümkün olacaktır.

Bu çalışmada, muhasebeleştirme ve değerlendirme ilkeleri dikkate alınarak tekdüzen muhasebe sistemini gerçeğe uygunluk ilkesinden uzaklaştıran hususların tespit edilmesi ve önerilerin sunulması amaçlanmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi irdelenirken, gerçeğe uygunluk açısından finansal raporlama standartları temel alınmıştır. Ayrıca, vergi mevzuatı ile karşılaştırılarak uygulamadaki gerçekliğe aykırı durumlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Finansal Raporlama Standartları

2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin nihai ürünü olan mali raporların farklı seviyelerde ve çeşitli maksatlar için mukayese ve konsolide edilmelerine imkân veren sistem olarak ifade edilebilir (Koç, 1972:971). Türkiye’de tekdüzen muhasebe çalışmaları 1970’li yıllara dayanmaktadır. Ancak, muhasebe alanında bir düzenlemeye ihtiyaç olduğu fikri daha 1950’li yıllarda dillendirilmeye başlanmıştır. 1951 yılında Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankasının yayınlamış olduğu bir raporda (Uçma, 2012:168), Türkiye’deki sertifikalı muhasebecilerin eğitim ve sertifika almalarına ilişkin sistemin acilen düzenlemeye ihtiyaç duyduğu ve muhasebe terminolojisi ve uygulamalarında tekdüzeliğin olmamasından dolayı, finansal beyanların açık ve anlaşılır olmaktan ziyade aksine gizliliğe yol açtığı beyan edilmiştir. Tekdüzeliği sağlamak adına bu yıllarda çalışmaların başladığı görülmektedir (Brookner and Heilman, 1960:33). Tekdüzen muhasebe uygulamaları ile ilgili elde edilen çalışma sonuçları kamu sektöründe uygulanmış ancak özel sektörde uygulanması zaman almıştır. 1980’li yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte Sermaye Piyasası Kurulunun oluşturulması ve sermaye piyasalarının açılması, güvenilir bilgiye olan ihtiyacı artırmıştır. Sermaye piyasası kurulu, kendine tabi işletmelere yönelik 1983 yılında tekdüzen hesap planı yayınlamıştır. Daha sonra, Maliye Bakanlığı, bu ihtiyacı görerek 1990’lı yıllarda tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmaları başlatmıştır. Bu amaçla ilk defa 1992 yılında bir tebliğ ile ülke genelinde düzenleme yapılmıştır. 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu olan bu tebliğ ile a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması, b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması, c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesi, d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması ve e) İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulması hedeflenmiştir (1 Seri No’lu MSUGT, 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmî Gazete).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, sistemle ilgili genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümde muhasebenin usul ve esasları açıklanmıştır.

Tebliğın ilk bölümü 8 alt başlıktan oluşturulmuştur. Bu bölümde, sistemin amacı, niteliği, kapsamı, yürürlük, ihtiyari uygulama gibi bilgilere yer verilmiştir. Tebliğın bu bölümünün 5 nolu başlığı altında, “Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlişkisi ve Yaptırımı” açıklanmıştır. Buna göre, işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve Eki’nde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulunduracaklardır. Tebliğdeki bu düzenlemeye rağmen, uygulamada tüm işletmeler, tebliğın özünü terk ederek vergi kuralları ağırlıklı muhasebe yapmaya devam etmişlerdir. Bunun nedeni, tebliğde varlık ve borçların değerlendirilmesi ile ilgili yeterince açıklamanın yer almamasıdır. Bu nedenle, işletmeler ister istemez değerlendirme yaparken vergi kurallarını kullanmışlardır. Bu durumda, mali tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmuştur.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin usul ve esaslar başlıklı ikinci bölümü, toplam 5 alt başlıktan oluşmaktadır. İlk başlıkta, temel kavramlar, ikinci başlıkta muhasebe politikalarının açıklanması, üçüncü başlıkta mali tablo düzenleme ilkeleri, dördüncü başlıkta mali tabloların sunumu ve beşinci başlıkta ise tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi yer almaktadır.

Tekdüzen muhasebe sistemi, kural bazlıdır. Yani, işletmelerin sistemdeki tüm kurallara aynen uyması ve yayınlanan hesap planını da aynen kullanması zorunludur. Bu sistem, ABD’de uygulanan genel kabul görmüş muhasebe standartlarının Türkiye’ye uyarlanması şeklinde oluşturulmuştur.

2.2. Finansal Raporlama Standartları

Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının kuralcı yapısı, birçok işletmenin önemli bilgilerini saklayabilmesine neden olmuştur. İşletmelerdeki bazı yöneticiler, bu kuralcı yapıyı kullanarak bazı muhasebe hileleri yapmaya başlamışlardır. 20.yüzyılın sonlarında ortaya çıkan bu muhasebe hileleri, birçok işletmenin mali tablolarına olan güveni azaltmış ve bir finansal kriz ortamının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu durum, finansal sisteme olan güvenin yeniden sağlanabilmesine yönelik yeni bir düzenin inşa edilmesinin gerekli olduğu fikrine olan inancın yaygın olarak kabul edilmesini sağlamıştır.

Bu şekilde, 2000 yılı öncesinde, yeni muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması için çalışmalar başlatılmış ve 2004 yılından itibaren özellikle batı ülkeleri tarafından yeni standartların kabulü ile finansal raporlamada yeni uygulamanın başlaması sağlanmıştır. Yeni muhasebe standartları kural bazlı değil, ilke bazlıdır. İşletmelere, hesap planı dikte edilmemektedir. Bu yeni sistemde, genel çerçeve ve ilkeler belirlenmekte, detaylar işletmelere bırakılmaktadır.

Bu yeni sistemde, kamu yararını ilgilendiren işletmelerin tam set standartları uygulamaları, büyük ve orta ölçekli işletmelerin ise daha basite indirgenmiş standartları uygulamaları gerekliliğine karar verilmiştir. Küçük işletmeler ise muhasebe uygulamalarında serbest bırakılmıştır.

3. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin İncelenmesi

Tekdüzen muhasebe sistemi kural bazlı bir düzenlemedir. Muhasebe standartları ise muhasebe uygulamalarının daha çok ilke bazlı olması gerektiği yönünde bir eğilim ortaya koymaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminin kuralcı yapısı, finansal raporlamada bir çok sorunun yaşanmasına neden olmuştur. Bu nedenle, tekdüzen muhasebe sistemindeki kuralcı yapının biraz daha yumuşatılarak, işletmelerin ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, Tekdüzen Muhasebe sisteminin dayanağı kabul edilen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bazı başlıklar altında yer alan düzenlemeler incelenerek gerçekliğe ve güncelle aykırı hükümler aşağıda tartışılarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

3.2.1. Temel Kavramlar ve Değerleme Ölçütleri Yönünden İnceleme

Tebliğın muhasebe usul ve esasları bölümünde ilk başlık altında 12 adet temel kavram açıklanmıştır. Bu temel kavramların, hangilerinin ilke, hangilerinin kural, hangilerinin varayım olduğu konusunda tartışma mevcuttur. Tartışmalarda, bir fikir birliği yoktur. Varsayım, bazı mantıki sonuçlara varabilmek veya olayları açıklayabilmek için doğru olduğu farz edilen fikir ya da

hipotezdir. İlke ise, bir kimsenin, grubun, davranma biçimini belirleyen, titizlikler uyulması gereken her türlü tartışmanın dışında tutulan kurallar bütünüdür. İlkeler, kurallara yön verir. Kural ise, kişilerin davranışlarına yön veren, uyulması gereken nizamlardır. Kurallar, daha fazla kişiye özgüdür. İlkeler ise daha geneldir. Kurallar, ilkeler çerçevesinde belirlenmiş daha kişiye özeldir. Kurallar, ilkeler aykırı olamaz.

Varsayım, ilke ve kural kelimelerinin yukarıdaki tanımları dikkate alındığında, 12 temel kavramın bazılarının ilke, bazılarının varsayım, bazılarının ise kural olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin Süreklilik bir ilke ve kural değil bir varsayımdır. Çünkü, işletmelerin sonsuza kadar yaşayacağı farz edilir. Yine, sosyal sorumluluk, özün önceliği bir kural ve varsayım değil, bir ilkedir. Çünkü, finansal raporlama yapan kişilerin toplumun tüm kesimlerinin doğru bilgilendirme hakkı olduğu kabul edilir. İhtiyatlılık, dönemsellik, maliyet bedeli bir ilke ve varsayım değil bir kuraldır. Çünkü, doğrudan kişilere yön vermekte ve neyi nasıl yapmaları gerektiğini açıklamaktadırlar. Önemlilik bir kural ve varsayım değil bir ilkedir. Çünkü, neyin önemli neyin önemsiz olduğunun yorumu kişilere bırakılmıştır. Bu nedenle, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin yeniden güncellenerek, 12 temel kavramın daha detaylı olarak yorumlanması ve açıklanması gerekmektedir. Gerçeğe uygunluk ilkesinin temel kavramlar içinde yer almaması, yanlış yorumlara neden olmaktadır. Bu nedenlerle, 12 temel kavramın yeniden ele alınarak yorumlanması ve daha açık - anlaşılır hale getirilmesi sağlanabilir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde uygulayıcıları gerçeklikten ayıran bir başka problem kaynağı ise, değerlendirme ölçütleri ile ilgili herhangi bir açıklama yapılmamış olmasıdır. Bu durum, uygulayıcıların VUK hükümlerini dikkate almalarına sebep olmaktadır. Bu nedenle, tekdüzen muhasebe sistemine değerlendirme ölçütlerinin ilave edilmesi ve işletmelerin doğrudan bu tebliğ hükümlerine yönlendirilmeleri sağlanmalıdır. Türk Ticaret Kanununun eski sürümünde, değerlendirme ölçüklerine yer verilmekte idi. Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu'nda değerlendirme ölçüklerine yer verilmemiş bu konuda doğrudan muhasebe standartlarına atıf yapılmıştır. Bu durum, tüm ticaret şirketlerinin değerlemede muhasebe standartlarındaki değerlendirme hükümlerini baz almaları gerektiğini anlatır. Ancak, uygulamada vergi cezalarının daha ağır olması nedeniyle uygulayıcılar vergi kurallarını baz almaya devam etmektedirler. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği'nin yeniden revize edilerek muhasebe standartlarına uygun değerlendirme ölçütlerinin açıkça belirtilmesi gerekir. (Öneri; değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesinde muhasebe standartlarından faydalanılabilir. Buna göre, maliyet bedeli, Cari değer, Gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer gibi değerlendirme ölçütleri belirlenebilir. Hangi, değerlendirme ölçütünün nasıl ve nerede kullanılacağı açıklanabilir. Örneğin, varlıkların ilk ediniminde maliyet bedeli, borsada işlem gören varlıklar için cari değer, borsada işlem görmeyen varlıklar için gerçekleşebilir değer, faiz barındıran varlıklar için bugünkü değer kullanımı gibi.)

3.2.2. Mali Tablo Sunum ve İçeriğinin İncelenmesi

Tebliğin usul ve esaslar bölümünde, III ve Mali Tablolar İlkeleri başlığı altında, MSUGT'nde toplam 7 mali tablo öngörülmüştür. Bu mali tabloların ikisi temel mali tablo niteliğinde olup, 5'i ek mali tablo niteliğindedir. Tebliğe göre, ek mali tabloları sadece belli bir aktif ve satış toplamını geçen işletmeler düzenlemek zorundadırlar (2018 yılı için aktif toplam 16.727.800.-TL'den, Net satışları toplamı 37.172.600.-TL'den birini geçen işletmeler için ek mali tablo düzenleme zorunludur)(TURMOB.ORG.TR)

Bağımsız denetimi zorunlu olan işletmeler 5 adet mali tablo hazırlamaktadır (Finansal durum tablosu, kar ya da zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve dipnotlar). Bu durumda, bağımsız denetimi zorunlu işletmeler 5 tane mali tablo hazırlarken, aktif toplamı, 16,72 milyon ile 40 milyon arasında ya da net satışları 37,17 milyon ile 80 milyon arasında olan küçük işletmeler 7 mali tablo hazırlamak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum, anlaşılmaz bir tezatlık yaratmaktadır. Bu nedenle, MSUGT'de mali tablolar bölümü yeniden düzenlenerek muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilebilir.

Buna göre, şartların altında kalanlar iki adet temel mali tablo düzenlemeye devam etmelidirler. Ancak, işletmelerin büyüdüklerinde finansal raporlama standartlarına daha kolay adapte olabilmesi için iki temel mali tabloda düzenleme yapılması ve mali tabloların özet olarak hazırlanması, diğer detay bilgilerin ise dipnot adı verilen üçüncü bir mali tablo ile istenmesi sağlanmalıdır. Bu durumda, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğindeki dipnotların sunumu yeniden düzenlenerek ilke ve kuralları yeniden oluşturulmalıdır.

Ek mali tablo düzenleme şartlarının üzerine çıkan ancak bağımsız denetimi zorunlu olmayan işletmeler 5 tane ek mali tablo yerine sadece 2 tane ek mali tabloyu düzenlemek zorunda bırakılmalıdır. Bunlar, nakit akım tablosu ile özkaynak değişim tablosu olmalıdır. Bu şekilde, ek mali tablolardan "Satışların Maliyeti Tablosu"na ve "Kar Dağıtım Tablosu"na gerek kalmamaktadır. Çünkü ayrıntılı dipnotlarda satışların maliyeti ile ilgili tüm detay bilgilere yer verilmektedir.

Tekdüzen muhasebe sistemindeki mali tablo isimlerinin, standartlarda olduğu gibi, Finansal Durum Tablosu ile Kar veya Zarar Tablosu olarak değiştirilmesi hem anlaşılabilirliğin sağlanması hem de Türk Diline saygı gereği düzeltilmelidir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan gelir tablosunun adının yanı sıra sunum şeklinin de değiştirilmesi gerekir. Ticari hayatta olağandışı bir faaliyet olması için mantığına aykırıdır. Çünkü ticari hayatta her şey tahmin edilebilir boyuttadır. Bu nedenle, tahmin edilebilir boyuttaki tüm faaliyetler olağandır. Bu nedenle, gelir tablosunun sunum şeklinin olağan ve olağandışı şeklinde değil, standartlarda olduğu gibi, Esas faaliyetlerden, Yatırım faaliyetlerinden ve Finans faaliyetlerinden şeklinde bir sunumun yapılması daha anlaşılabilir nitelikte olacaktır.

3.2.3. Hesap Planı Açısından İnceleme

Hesap planı incelendiğinde bazı hesapların işleyişinin özün önceliğine uygun olmadığı görülmektedir. Özün önceliğine uygun olmayan hesaplar aşağıda madde madde incelenmiştir.

1. Bankalar hesabının kullanımında, işletmenin vadeli olarak bankaya yatırdığı paraların hazır değerler grubu altında izlenmesi öze aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü bu paralar vadeye kadar bozdurulmamaktadır. Bozdurulması halinde işletme önemli bir parasal kayba uğrayabilmektedir. Bu nedenle, finansal raporlama standartlarında belirtildiği üzere 3 aydan uzun vadeli hesapların, finansal yatırımlar hesap grubu altında izlenmesi sağlanmalıdır. (Öneri: 114Vadeli Mevduat Hesabı, 224Vadeli Mevduat Hesabı)

2. Günümüz uygulamalarında, banka hesaplarınıneksiye düşmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda, avans kullanımı nedeniyleeksiye düşmüş hesapların, izlenmesi amacıyla bu grup altında düzeltici bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır. Uygulamada, bu tür hesaplar 300Banka Kredileri hesabında gösterilmektedir. Ancak, bu durum aktiflerin fazla gözükmesine sebep olmaktadır (Öneri: 109 Banka Avans Kullanımları Hesabı (-)).

3. İşletmeler, günümüzde internet bankacılığını kullanarak altın vb. değerli taşlara kısa ya da uzun vadeli yatırım yapabilmektedirler. Bu tür değerli taşlara yatırım yapıldığında, özün önceliğine uygun olarak kullanılabilen bir hesap bulunmamakta, diğer menkul kıymetler hesabı kullanılmaktadır (Öneri: Menkul Kıymetler Hesap Grubu altında, 115 Değerli Taşlar Hesabı, 116 Değerli Taş Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-), 225 Değerli Taşlar Hesabı, 226 Değerli Taşlar Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı).

4. Günümüz uygulamalarında, vadeli çek kullanımı yaygın olarak kullanılmaktadır. Uygulamada, bu tür vadeli çek kullanımları Alacak Senetleri Hesabı ile izlenmektedir. Bu durum, anlaşılabilirlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir (Öneri: 123Alınan Vadeli Çekler Hesabı, 223Alınan Vadeli Çekler Hesabı)

5. Tekdüzen muhasebe sistemine göre, reeskont uygulaması sadece alacak senetlerine hastır. Oysa vade farkı tüm alacakların içinde yer alabilir. Bu nedenle, içinde vade farkı bulunan tüm alacaklar için reeskont düzeltilmesine müsaade edilmelidir. Bunun için, alacak senetleri reeskontu hesabı

yerine daha genel bir hesap adı kullanılmalıdır (Öneri: 122-222Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, 122-222Alacakların Reeskontu Hesabı şeklinde, 137-237Diğer Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı 137-237 Diğer Alacak Reeskontu Hesabı şeklinde düzeltilmelidir)

6.Günümüz piyasalarında kredi kartı kullanımı çok yaygınlaşmıştır. Bu nedenle, kredi kartından alacakların bilançoda ayrıca gözükmesi tam açıklama ve anlaşılabilirlik açısından önemlidir. Bu nedenle, kredi kartından alacak ve borçların izlenmesi için hesap planına özel bir hesap konulmalıdır. (Öneri: 124-224Kredi Kartından Ticari Alacaklar Hesabı, 324-424Kredi Kartından Ticari Borçlar Hesabı, 134-234Kredi Kartından Diğer Alacaklar Hesabı, 334-434Kredi Kartından Diğer Borçlar Hesabı)

7.Bazı hizmet şirketleri, ürettikleri hizmeti depolayabilmektedirler (Örneğin, yazılım şirketleri, sinema, reklam, dizi prodüksiyon şirketleri). Bu şirketlerin, tamamladıkları ve tamamlamadıkları hizmetlerin maliyetini takip edecekleri stok hesaplarına ihtiyaç bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işletmeleri için tamamlamadıkları hizmeti izlemek için 17 nolu grup oluşturulmuştur. Bu grubun değiştirilerek sadece inşaat işletmeleri için değil tüm hizmet işletmelerinin kullanabileceği hale getirilmesi gerekir. Bu şekilde, hizmet işletmeleri tamamlamadıkları hizmetin maliyetini ve tamamladıkları ancak henüz teslim etmedikleri hizmetlerin maliyetini takip edebilirler (Öneri: 171Tamamlanmamış Hizmet Maliyetler Hesabı, 172Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı). Tekdüzen muhasebe sisteminde inşaat taahhüt işletmelerinin hak edişlerinin izlenmesi için kullanılan grup ise aynen devam etmelidir.

8.Tekdüzen muhasebe sisteminde canlı varlıklara yönelik bir grup bulunmamaktadır. Bu nedenle, 16 ve 27 nolu grubun Canlı Varlıklara ayrılması önemli bir eksikliği giderebilir (Öneri: 161 Büyükbaş hayvan varlıkları, 162 Küçükbaş hayvan varlıkları, 163 Su ürünleri, 164Sanayi Ağaç Varlıkları, 165Bitkisel varlıklar, 166Diğer Canlı Varlıklar 168Canlılık Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları, 271Büyükbaş hayvan varlıkları, 272Küçükbaş hayvan varlıkları, 273Meyve Ağaç Varlıkları, 274Bitkisel Varlıklar, 276Diğer Canlı Varlıklar, 278Canlılık Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı).

9.Tekdüzen muhasebe sistemine göre kullanmak için değil de kiraya vermek ya da değer artışından faydalanmak için alınan bina, arsa, arazi gibi gayrimenkuller, maddi duran varlık olarak kaydedilmektedir. Oysa bunların alım amaçları maddi duran varlık tanımı ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca bu durum, özün önceliği ilkesine de aykırıdır. Bu nedenle, yatırım amacıyla alınan gayrimenkullerin maddi duran varlık grubu haricinde ayrıca takip edilmeleri gerekir. Bunun için, yatırım amaçlı olarak alınan bu varlıklar, 21 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller adında hesap grubu tanımlayarak, bu grubun altında izlenebilir. (Öneri: 210Yatırım Amaçlı Arsalar Hesabı, 211Yatırım Amaçlı Araziler Hesabı, 212Yatırım Amaçlı Binalar Hesabı, 218 YAG Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı)

10.Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyeti, faydalı ömür süresince dağıtılmak üzere amortisman tabii tutulmaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar amortisman payından daha fazla değer kaybına uğrayabilmektedir. Bu durum, işletmenin net aktif toplamının gerçeği yansıtmamasına neden olmaktadır. Bu nedenle, işletmelerin fazladan oluşan değer kayıplarını mali tablolara yansıtabilmeleri için birikmiş amortismanlar hesabının adının revize edilerek yeniden tanımlanması gerekir (Öneri; 257MDV Değer Düşüklüğü ve Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-), 268 MODV Değer Düşüklüğü Karşılığı ve Birikmiş Amortisman Hesabı (-)).

11.Tekdüzen muhasebe sisteminde, kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilerek dönemlere amortisman yoluyla yayılmaktadır. Oysa kuruluş ve örgütlenme gideri cari gider niteliğindedir. Bu tür giderlerin yıllara yayılması işletmenin lehine bir uygulama değildir. Ayrıca, gerçek bir varlık olmadığından işletme varlıklarının şişmesine neden olmaktadır. Ayrıca, vergi usul kanunu bu tür giderlerin doğrudan tamamının vergiden düşülebileceğini beyan etmiştir. Bu nedenle, bu hesabın plandan çıkarılması uygun olacaktır.

12.Satış kararı alınan duran varlıklar, tekdüzen muhasebe sisteminde satılana kadar duran varlık olarak izlenmektedir. Oysa bu tür varlıkların, kısa vadede satılabileceği belli ise dönen varlık olarak

izlenmesi özün önceliğine daha uygun olacaktır (Örnek: 194Satışa Hazır Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar)

13.İşletmelerde, vadeli çek kullanımı yaygındır. Bu nedenle, vadeli çek ile borçlanıldığında, Danıştay kararı gereği 321Borç Senetleri hesabı kullanılmaktadır. Böyle durumlarda, borç senetleri hesabının kullanılması anlaşılabilirliği bozmaktadır. Türkiye’de vadeli çek kullanımı çok yaygın bir uygulamadır. Bu nedenle, hesap planına bu isimde bir hesabın açılması anlaşılabilirlik ilkesine uygun olacaktır (Öneri: 323Verilen Vadeli Çekler Hesabı, 423Verilen Vadeli Çekler Hesabı)

14.Tekdüzen muhasebe sistemine göre, sadece senetli borçlar için reeskont işlemi yapılmaktadır. Oysa, özün önceliğine göre tüm vade farkı barındıran borçlara reeskont uygulanabilmelidir. Bu nedenle, borç senetleri reeskontu hesabının adı revize edilerek daha genel hale getirilmelidir (Öneri: 322-422Borç Senetleri Reeskontu Hesabı yerine 329-429Ticari Borç Reeskontları Hesabı, 337-437Diğer Borç Senetleri Reeskontu Hesabı yerine 339-439 Diğer Borçlar Reeskontu Hesabı kullanılmalıdır. Diğer Ticari Borçlar Hesabı bir önceki numaraya taşınmalıdır).

15.TTK’ya göre geri alınmış paylar için net kardan yedek ayırma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, kar yedekleri grubu içinde buna uygun bir hesap ilave etmek gerekmektedir (Öneri: 543Geri Alınmış Paylara İlişkin Yedek Akçeler Hesabı)

Küçük işletmelerin uygulayacağı muhasebe sisteminde, yukarıdaki değişiklikler yapılarak, bu işletmelerin daha anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun mali tablo hazırlamaları sağlanabilir.

Tekdüzen hesap planının revize edilmesinde, hesap planının yeniden hazırlanması yerine mevcut hesap planı fazla değiştirilmeden küçük işletmelerin ihtiyacına uygun hesaplar plana ilave edilerek ihtiyacın giderilmesi sağlanabilir.

16.Tekdüzen muhasebe sisteminde, faaliyet konusu satışlardan elde edilen vade farkları satış geliri olarak kabul edilmektedir. Ancak, vade sebebiyle alınmış senetlerin reeskonta tabi tutulmasında, sonraki dönemlere ait vade farklarını reeskont faiz gideri adı altında olağan gelir hanesine kaydetmektedir. Bu durum tezatlık yaratmaktadır. Satış geliri olarak kaydedilen bir vade farkının düzeltilmesinin de aynı grupta olması gerekir (Öneri: Satışlarda ortaya çıkan vade farklarının, satış geliri grubunda değil, olağan gelirler grubunda izlenmesi daha doğru olacaktır)

17.Tekdüzen muhasebe sisteminde, devletin verdiği sübvansiyonlar, ihracatı teşvik için alınan destekleme primleri, vergi iadeleri satış geliri olarak kabul edilmiştir. Oysa ki, özün önceliği gereği bu tür gelirlerin doğrudan esasa faaliyet konusu satışlarla bir ilgisi yoktur. Bu durum, gelir tablosunda satış gelirlerinin yükselmesine ve gerçeğin saklanmasına neden olmaktadır. Bu tür teşvikler, devletin işletmelere sermaye yardımı niteliğinde kabul edilebilir. (Öneri: Bu tür devlet teşvikleri, özkaynaklarda sermaye yedekleri adı altında devlet teşvik ve yardımları adı altında gösterilebilir.)

18.Maddi olmayan duran varlık grubunda, tüm gayri-maddi haklar tek bir hesapla temsil edilmiştir. Oysa günümüzde maddi olmayan duran varlık niteliğinde yüksek değerlerde varlıklar üretilmektedir. Bunlar için özel hesap açılması gerekir (Öneri: 264Yazılımlar Hesabı, 265Sinema ve Dizi Hesabı, 266Reklam Filmleri ve Belgeseller Hesabı, 267Yaptırılmakta Olan MODVlar Hesabı vb).

19.Tekdüzen hesap planının 27 hesap grubu altında özel tükenmeye tabi varlıklar anlatılmaktadır. Bu grupta Arama giderleri ile Hazırlık ve Geliştirme Giderleri olmak üzere iki ayrı gider tanımlanmıştır. Bu isimde maddi olmayan duran varlıklar altında hesap bulunmaktadır. Bu nedenle, ayrıca bir hesap grubuna ihtiyaç yoktur (Öneri: 27 nolu hesap grubunun adının tamamen değiştirilerek duran varlık niteliğindeki canlı varlıklar bu grupta izlenebilir)

3.2.4. Değerleme Hükümleri Yönünden İnceleme

Tekdüzen muhasebe sistemi incelendiğinde, değerlendirme ölçekleri ile ilgili özel bir başlık açılmadığı görülmektedir. Hesapların işleyişleri alt başlığı altında, bazı hesapların değerlendirme hükümleri açıklanırken, birçok hesapta değerlendirme hükümlerinin ne olacağı açıkça belli değildir. Bazı

hesapların işleyişi başlığı altında yer alan açıklamalarda, VUK' ta adı geçen değerlendirme ölçeklerinden yararlanıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, işletmeler, tüm varlık ve borçların envanter ve değerlemesinde VUK hükümlerini kullanmaya çaba göstermektedirler. Bu da, mali tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmaktadır. Tekdüzen hesap planının revize edilerek, hesapların işleyişi altında, hesapların değerlendirme ilkeleri başlığının ilave edilmesi ve değerlendirme ile ilgili ilkelerin açıkça belirtilmesi gerekir. Böylece, küçük işletmelerin mali tabloları daha gerçekçi hale gelebilir. Değerleme ilkelerinin açıkça belirlenmeyip, finansal raporlama standartlarına atıfta bulunulması halinde, bu işletmelerin finansal raporlama standartlarına uyması zorunlu hale gelecektir ki, bu KGK'nın aldığı kararlara aykırı olacak, küçük işletmelerin ihtiyarılığı ortadan kalkacaktır. Bunun yerine, küçük işletmelerin standartlara yönlendirilmeden, tekdüzen hesap planında *Hesapların İşleyişi* bölümüne değerlendirme ilkeleri başlığının ilave edilerek hesaplarla ilgili değerlendirme ilkelerinin kısaca belirtilmesi küçük işletmelerin işini kolaylaştıracaktır.

Hesap planı revize çalışmalarında, tüm işletmelerin kullanabilecekleri Türkiye genelinde tek bir hesap planı oluşturma yerine, küçük işletmeler için ayrı, bağımsız denetimi zorunlu olanlar için ayrı hesap planı oluşturmak, anlaşılabilirlik açısından daha uygun olabilir.

3.2.4.1. Menkul kıymetlerin Değerlemesi

Tekdüzen muhasebe sistemine göre, ilk alımda, Menkul kıymetler edinme tarihindeki alış bedeli üzerinden aktife kaydedilmektedir. Edinme tarihindeki alış masrafları doğrudan gider kaydedilir. Bu uygulama VUK hükümleri ile bire bir aynıdır. Tekdüzen muhasebe sisteminde, sonraki dönemlerde tüm menkul kıymetlerin değerlemesinde, alış bedeli ile piyasa değerinden küçük olanı ile değerlendirme ilkesi benimsenmiştir. Bu durumda, menkul kıymetlerde değer artışı varsa bu piyasa değerlerinin mali tablolara yansıtılması mümkün değildir. VUK 279'ta "fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir" denmektedir. Bu durumda, borsada işlem gören hisse senetlerinin ve borsada işlem gören borçlanma araçlarının borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Borsada işlem görmeyen borçlanma araçlarında ise kıst getiri yöntemi kullanılmaktadır. Yani, işlemiş getiriler maliyete ilave edilerek izlenmektedir. Kıst getirisi hesaplanamayan borçlanma araçları ise alış bedeli ile değerlendirilmeye devam edilecektir. Bakıldığında, VUK hükmünün, Tekdüzen muhasebe sistemi hükümlerinde daha ileri bakış açısına sahip olduğu görülmektedir. TDMS' ne göre menkul kıymetlere borsa rayicini uygulamak mümkün değildir. Sadece, değer azalışı varsa uygulanabilir. Oysa VUK' a göre değer artışı da, değer azalışı da kayıt altına alınmalıdır (Öneri: Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde, borsa rayici tespit edilebilenler gerçeğe uygun değerle, borsaya tabi olmayıp getirisi hesaplanabilenler kıst getiri yöntemine göre, getirisi hesaplanamayanlar ise alış bedeli ile değerlendirilir hükmünün tekdüzen muhasebe sistemine ilave edilmesi gerekir. Ayrıca, maliyet yönteminin uygulanabileceği de ikinci bir tercih olarak sunulmalıdır)

3.2.4.2. Alacak ve Borçların Değerlemesi

Tekdüzen muhasebe sistemine göre, alacak ve borçların değerlendirilmesinde sadece senetli alacak ve borçlara reeskont uygulaması yapılmasına müsaade edilmiştir. Ve bu uygulama zorunludur. Oysaki VUK hükümlerine göre (VUK 281), reeskont uygulaması ihtiyari olup, sadece alacaklara reeskont uygulandığında borç senetlerine de uygulanması zorunlu tutulmuştur. Ayrıca, ileri vadeli çeklere de reeskont uygulamasına müsaade edilmiştir. Oysaki tekdüzen muhasebe sisteminde açık bir şekilde sadece senetli alacak ve borçlara reeskont uygulanacağı belirtilmiştir.

Yine, Tekdüzen muhasebe sisteminde reeskont hesaplanmasında tasarruf değerinin uygulanması gerektiği belirtilmektedir. Bu uygulama VUK hükümleri ile aynıdır.

(Öneri: Tasarruf değeri ölçüsü basit faiz formülü kullanılmaktadır. Bu nedenle, reeskont hesaplamaları olması gerekenden düşük çıkmaktadır. Bu nedenle, reeskont hesaplamasında basit faizin değil bileşik faizin esas alınması ve buna paralel olarak "bugünkü değer" formülünün kullanılması daha gerçekçi sonuçlar verecektir).

3.2.4.3. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Tekdüzen muhasebe sistemi, maddi duran varlıkların değerlemesinde hangi değerlendirme ölçütünün kullanılacağını belirtmemiştir. Hesap açıklamaları incelendiğinde, değerlendirme işlemi olarak, maliyet ve yeniden değerlendirme uygulaması yapılabileceği görülmektedir. Maliyet yönteminde sadece amortisman uygulamasına müsaade edilmekte, yeniden değerlendirme yönteminde ise hem amortisman hem de piyasa fiyatı dikkate alınabilmektedir. Ancak, VUK hükümlerine göre yeniden değerlendirme uygulaması yasaktır. Bunun yerine sadece enflasyon muhasebesi uygulanabilmektedir. Bu durum, özellikle gayrimenkullerin mali tablolarında çok düşük değerlerde kalmasına ve gizli yedeklerin oluşmasına neden olmaktadır.

(Öneri: Tekdüzen muhasebe sisteminde, isteyen işletmelerin maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet yöntemi yerine yeniden değerlendirme yöntemini kullanabilecekleri açıkça ifade edilmelidir. Ayrıca, maliyet yöntemini tercih eden işletmelerin amortisman dışında oluşabilecek değer azalışları için karşılık ayırmasına müsaade edilmelidir.)

Tekdüzen muhasebe sisteminde, amortisman uygulamasında hangi yöntemlerin kullanılacağı açıklanmamıştır. VUK'ta ise bu konuda detaylı açıklamalar mevcuttur. Bu nedenle, uygulamada VUK hükümlerine göre kayıtlar şekillenmektedir. VUK'a göre amortisman, normal ve azalan bakiyeler yöntemine göre ve Maliye Bakanlığının amortisman listelerine göre hesaplanmaktadır. Ayrıca, VUK, kıst amortisman uygulamasını sadece binek otomobillere yaptırmaktadır.

(Öneri: Tekdüzen muhasebe sisteminde, gerçeğe uygun sonuçlar verecek herhangi bir amortisman hesaplama yönteminin uygulanabileceği açıkça belirtilmelidir. Ayrıca, amortisman hesaplamasında tüm maddi duran varlıklara kıst amortisman yönteminin uygulanacağı belirtilmelidir. Faydalı ömürlerin ise gerçeğe uygun bir şekilde işletmeler tarafından belirlenebileceği belirtilmelidir)

3.2.4.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Tekdüzen muhasebe sisteminde, maddi olmayan duran varlıklar şerefiyeler, kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyetler, araştırma geliştirme giderleri ve haklardan oluşmaktadır.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre, şerefiyeler defter değerleri üzerinden 5 yılda 5 eşit taksitle yok edilmektedirler. VUK'ta da benzer bir uygulama kabul edilmiştir (Öneri: Uygulama kolaylığı açısından, şerefiyelerin 5 yılda 5 eşit taksitte yok edilmesi uygulamasına devam ettirebilir)

Tekdüzen muhasebe sisteminde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin maliyet bedeline göre değerlendirileceği ve genelde 5 yılda eşit taksitlerle yok edileceği belirtilmiştir. VUK'ta da benzer bir kural söz konusudur. Ancak, isteyen işletmelerin bu harcamaları doğrudan gider yazabilecekleri de belirtilmiştir. Bu durumda işletmeler, bu tür harcamaları aktifleştirmeyip doğrudan gider yazmayı tercih etmektedirler. (Öneri: Tekdüzen muhasebe sisteminde, bu hesabın kaldırılarak bu tür harcamaların doğrudan gider yazılması sağlanmalıdır.)

Tekdüzen muhasebe sisteminde özel maliyetlerin kira süresi içinde, kira süresi 5 yıldan fazla ise 5 yılda eşit taksitlerle yok edilmesi gerektiği belirtilmiştir. VUK'ta ise özel maliyetlerin aktifleştirilmesi ve kira süresine göre yok edilmeleri belirtilmiş ayrıca isteyen işletmelerin bu tür harcamaları doğrudan gider yazabilecekleri belirtilmiştir. Bu nedenle, işletmeler bu tür harcamaları doğrudan gider yazmayı tercih etmektedirler (Öneri: Tekdüzen muhasebe sisteminde, bu tür harcamalar için tercihi yöntem uygulanabilir. İsteyen işletmeler doğrudan gider yazmayı, isteyen işletmeler aktifleştirip kira süresine göre yok etmeyi tercih edebilmelidir)

Tekdüzen muhasebe sisteminde, araştırma ve geliştirme giderleri için ikili tercih konulmuştur. İsteyen işletmeler bu tür harcamalarını doğrudan gider yazabilmekte, isteyen işletmeler ise bu tür harcamaları aktifleştirip 5 yılda eşit taksitlerle yok edebilmektedir. VUK'ta bu tür harcamalarla ilgili işletmelere ikili tercih sunulmuştur (Öneri: Tekdüzen muhasebe sisteminde, araştırma ve geliştirme giderlerinin gelecekte fayda sağlama ihtimali varsa aktifleştirilmesi, gelecekte fayda sağlama

ihtimali yoksa doğrudan gider yazılması açıkça belirtilmelidir. Aktifleştirilmesi halinde 5 yılda eşit taksitlerle yok edilmesi gerektiği belirtilmelidir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde, gayri maddi hakların maliyet bedelleri üzerinden yararlanma oranlarına göre amorti edilmesi gerektiği, yararlanma süreleri belli değilse 5 yılda eşit taksitlerle yok edilmeleri gerektiği belirtilmiştir. VUK'ta ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman listelerine göre, amorti edilecekleri belirtilmiştir (Öneri: aynen kalabilir.)

Tekdüzen muhasebe sisteminde gayri-maddi hakların değerlemesine yönelik herhangi bir açıklama yoktur. VUK'ta ise maliyet bedeline göre değerlendirileceği belirtilmiştir. (Öneri: maddi duran varlıklarda önerilen maliyet ve yeniden değerlendirme yöntemleri gayri maddi haklar içinde önerilebilir.)

3.2.4.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Tekdüzen muhasebe sisteminde yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlık grubunda bina, arsa ve arazi olarak izlenmektedir. Bu durum özün önceliği ilkesine aykırıdır. Çünkü maddi duran varlıklar, kullanmak için alınan varlıklardır. Oysaki yatırım amaçlı gayrimenkuller kullanmak için değil yatırım için alınmaktadır. Bu nedenle, yatırım için alınan gayrimenkullerin ayrı bir grupta izlenmesi daha doğru olacaktır (Öneri: Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde, maliyet ya da gerçeğe uygun değer yöntemi tercihe bağlı olarak kullanılabilir. Maliyet yönteminde, bu tip gayrimenkullere amortisman ve değer düşüklüğü testi yaptırılabilir. Gerçeğe uygun değer yönteminde ise amortisman ve değer düşüklüğü yaptırılmaz, piyasa fiyatı olduğu gibi mali tablolara yansıtılabilir. Gayrimenkullerin piyasa fiyatındaki artışlar, özkaynakta izlenmelidir)

3.2.4.6.Canlı Varlıklar

Tekdüzen muhasebe sisteminde canlı varlıklar ile ilgili özel bir açıklama yoktur. Bu durum, uygulamada karmaşaya neden olmaktadır. Bu nedenle, tekdüzen muhasebe sisteminde 16 ve 20 nolu hesap grupları canlı varlıklar için düzenlenmelidir. Canlı varlıkların değerlemesine ait hükümlerin de tekdüzen muhasebe sistemine ilave edilmesi gereklidir (Öneri: Canlı varlıkların değerlendirilmesinde maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemi tercihen kullanılmalıdır. Eğer mümkünse gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılmasına öncelik verilmelidir. Canlı varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa, maliyet yöntemi uygulanmalıdır. Maliyet yönteminde, canlı varlıklar maliyet bedeli ile izlenmekte varsa sadece değer düşüklükleri kayda alınmaktadır)

3.2.4.7.Devlet Teşvikleri ve Yardımları

Tekdüzen muhasebe sisteminde parasal olmayan varlık niteliğindeki devlet teşviklerinin ve yardımlarının nasıl değerlendirileceği belirtilmemiştir. VUK'ta bu konuda herhangi bir açıklama yoktur (Öneri: parasal olmayan varlık niteliğindeki yardımlar, gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınabilir. Gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınan bu tür teşvik ve yardımlar nedeniyle oluşan gelirler özsermaye grubu altında takip edilmelidir).

3.2.4.8. Çıkarılmış Bonolar ve Diğer Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Tekdüzen hesap planının 30 hesap grubu kapsamında finansal borçlara yer verilmiştir. Bu tür borçlar, gerçek değerleri ile izlenmektedir. 39 nolu gurubun açıklamasında, bu grupta yer alan hesapların anapara taksitleri ile faizlerden kaynaklanan borçları kapsadığı belirtilmiştir. Buna göre, değerlemelerde dönersellik kavramı ve tahakkuk esası gereği banka kredileri, tahvilli borçlar, çıkarılmış bono ve senetler değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizi ile birlikte yani kıst gider esasına göre değerlendirilir (Ulus, 2009:152). VUK'ta da kıst gider usulü benimsenmiştir (Öneri: Kıst gider usulünün finansal borçlara uygulanacağı açıkça belirtilmelidir).

3.2.4.9. Çıkarılmış Tahviller ve Diğer Uzun Vadeli Kâğıtların Değerlemesi

Tekdüzen hesap planının uzun vadeli mali borçlar altında banka kredileri, çıkarılmış tahviller ve çıkarılmış diğer menkul kıymetlere yer verilmiştir. Tekdüzen hesap planında bu tür mali borçların

değerlemesine ilişkin herhangi bir açıklama yer almamakta tahakkuk eden faizler Gider Tahakkuku hesabında izlenmektedir. VUK'un 285.maddesinde, borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Ancak, Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, VUK md.286'ya göre çıkarılan tahviller itibari değerleriyle değerlendirilmeye mecbur oldukları belirtilmiştir. Bu durumda, tekdüzen muhasebenin gerçeklik ilkesinden uzaklaşmış olduğu görülmektedir. VUK'taki maddeler gerçeklik ilkesine daha yakın gözükmektedir (Öneri: Uzun vadeli mali borçların değerlendirilmesinde kıst gider yönteminin uygulanması, anlaşılabilirlik ve gerçeğe uygunluk ilkesi açısından daha uygun olacaktır.)

4.Tartışma ve Sonuç

4.1.Tartışma

Tekdüzen muhasebe sistemi 26 yıldır uygulanmakta olup, hem muhasebe eğitimi hem de muhasebe uygulayıcılarına büyük yararları olduğu herkes tarafından kabul edilmektedir. Ancak, gelişen şartlara uyum açısından bu sistemin oldukça geri kaldığını söylemek mümkündür. Dünyada ve Türkiye'de yeni finansal araçlar, yeni ticari alanlar, yeni sektörler ortaya çıkmıştır. Şirketler çok uluslu olmaya başlamıştır. Şirketlerin faaliyet alanları uluslararası hale gelmiştir. Şirket birleşmeleri, şirket satın almaları, şirket bölünmeleri yoğun olarak yaşanmaya başlanmıştır. Bu nedenle, işletmelerin gerçek finansal bilgileri eskiye oranla daha da önem kazanmıştır. Kurumsallaşmanın önemi eskiye göre daha anlaşılır hale gelmiştir. Bu nedenle, işletmecilerin güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları eskiye göre kat be kat artmıştır.

Mevcut tekdüzen muhasebe sistemi, birçok yönden finansal bilginin güvenilirliğini azaltmaktadır. Çünkü, tekdüzen muhasebe sistemi özellikle envanter ve değerlendirme konusuna fazla yer vermediği için işletmeler zorunlu olarak VUK'taki hükümleri uygulamaya başlamıştır. VUK hükümlerinin uygulanması ise ister istemez mali tabloların gerçeklikten uzaklaşmasına neden olmuştur.

Tüm bu tartışmalar, tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili aşağıdaki soruların sorulmasına neden olmaktadır.

- 1.Tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanmış mali tabloların analizi, ne kadar doğru sonuçlar vermektedir?
- 2.Tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanmış finansal bilgiler ve buna göre yönlendirilen finansal yönetim uygulamaları ne kadar doğru olur?
- 3.İşletmeler niçin tekdüzen muhasebe sistemine göre hazırlanmış finansal tablolara değer vermemektedirler?
- 4.İşletmelerin finansal tablolara ve finansal bilgilere önem vermemesi, muhasebenin gelişmesinin önünde en önemli engel midir?
- 5.Muhasebe uygulayıcıları niçin gerçeğe uygun muhasebe yerine vergi kurallarına uygun muhasebe tutmayı tercih etmektedirler?
- 6.Tekdüzen muhasebe sistemi tüm işletmelerin ihtiyacını karşılayabilmekte midir?

Tüm bu tartışma konuları, tekdüzen muhasebe sisteminin yeniden ele alınması gerektiğini ortaya koyan en önemli gerçekliktir.

4.2.Sonuç

Tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili birçok tartışma ve eleştiri mevcuttur. Mevcut sistem, mutlaka günümüz şartlarına ve ihtiyaçlarına uyumlu hale getirilmelidir. Sistemin güncellenmesinde en önemli konu, muhasebe standartlarının temel alınıp alınmayacağıdır. Kanımızca, muhasebe standartları gerçeğe uygun muhasebe için kullanılabilir niteliktedir ancak sistemi tamamen

muhasabe standartlarına uygun hale getirmek küçük işletmelere külfet getirecektir. Mevcut oturmuş sistemde kafa karışıklığı yaratacaktır. Bu nedenle, tekdüzen muhasabe sisteminin revize edilmesinde sadece küçük işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Bu durumda, tekdüzen muhasabe sisteminin radikal şekilde değiştirilmesi yanlış olacaktır. Bunun yerine, temel kavramların yeniden ele alınması, değerlendirme ölçütlerinin açık bir şekilde belirtilmesi, mali tablo setinin ve düzenleme ilkelerinin yeniden revize edilmesi, hesap planının özün önceliğine uygun şekilde yeniden düzenlenmesi, finansal tabloların yeniden güncellenmesi, hesapların işleyişinden sonra *hesapların envanter ve değerlemesi başlığının* ilave edilmesi ile sorun halledilebilir.

Muhasabe standartlarını uygulayacak KAYİK'ler, büyük ve orta boy işletmeler için bir hesap planının yürürlüğe sokulması, standartların özüne aykırı olacaktır. Bunun yerine, KGK tarafından "Muhasabe Standartlarını Uygulayacaklar İçin Hesap Planı Önerisi" şeklinde bir çalışma yapılması ve uygulanmasının ihtiyari bırakılması, küçük işletmeler için revize edilmiş tekdüzen muhasabe sisteminin zorunlu olarak uygulatılması daha yararlı olacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (13.Baskı)*. İstanbul: SMMM Odası Yayını (Yayın No: 83).
- Brookner, L. ve Ernest, H. (1960). Technical Assistance in Accounting in Turkey. *The Accounting Review*, 35(1), 33-36.
- Koç, Y. (1972). Tekdüzen Muhasebe Sistemi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 27(3) 971-990.
- Muhasabe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No 1 (1992), **T.C. Resmi Gazete**, 21447 (M), 26.12.1992
- Uçma, T. (2012). Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Gelişiminin Kurumsal Teori Çerçevesinde Açıklanması. *MUFTAV Dergisi*, Ocak, 145-178.
- Uluslan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II). *Muhasabe ve Finansman Dergisi*, 43, 244-252
- TURMOB, <http://turmob.org.tr/ebulten/mevzuatsirkuleri/2018/19-2018.pdf>
- Vergi Usul Kanunu (1961), **T.C. Resmi Gazete**, 10703, 10.01.1961

PROVISIONS THAT DISTORT FAIR VALUE IN UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM AND THE NEED TO UPDATE

Extended Abstract

Aim: This study is aimed at examining the provisions in the uniform accounting system that stand as a hindrance to the production of authentic information through accounting in terms of basic concepts, presentation and content of financial statements, chart of accounts and provisions on valuation and to discuss errors in its application.

Method(s): For purpose of obtaining findings under the study, the General Communiqué on Accounting Practices, which is the basis of the Uniform accounting system, was subject to content analysis from various perspectives. The issues that prevent reporting in conformity with the authenticity principle in the uniform accounting system were assessed by considering the principle-based Financial reporting Standards, which has a flexible structure. The authors' personal opinions and experience were taken as basis in the assessment. The uniform accounting system was examined in detail from this perspective in terms of basic concepts of accounting, presentation and content of financial statements, the current uniform accounting plan and provisions on valuation. The study firstly provides brief information about the Uniform Accounting System and Financial reporting standards based on the authenticity principle, and then examines them in detail in terms of basic concepts of accounting, presentation and content of financial statements, the current uniform accounting plan and provisions on valuation, which is followed by suggestions on ensuring conformity of the uniform accounting system with the authenticity principle.

Findings: It was found out that, out of the 12 fundamental concepts described in the uniform accounting system, some are "fundamental assumptions", some are "fundamental principles" and some are "fundamental rules". For example, the going concern concept is interpreted as an assumption while business entity, objectivity, consistency, full disclosure, social responsibility, monetary unit, materiality and substance over form are interpreted as the principles, and concept of prudence, cost concept and matching concept are regarded as the rules. Moreover, the unavailability of the authenticity principle among the fundamental concepts was stated to be a deficiency.

No explanation is made as to the valuation criteria in the uniform accounting system. This situation causes accountants to take tax rules into consideration, thus preventing authenticity of the information presented.

In the uniform accounting system, template of required basic financial statements must be changed and made in conformity with the arrangements in the accounting standards. Summary Statement of Financial Position, Profit and Loss Summary and Footnotes must be issued in form of basic financial statements. The number of supplementary statements must be reduced to two, and only the cash flow statement and the statement of changes in equity must be issued.

The accounting plan used in the uniform accounting system must be revised in conformity with its original, and the operation of certain accounts must be made in conformity with the substance over form concept.

Conclusion: When other accounting arrangements published by KGK (Public Oversight, Accounting and Auditing Standard Authority) are taken into account, the uniform accounting system leads to confusion in application. The rule-based structure of the uniform accounting system and the principle-based structure of the accounting standards causes difference in understanding and creates a sharp contrast between practices. Therefore, revision of the uniform accounting system to an extent that is closer to the accounting standards will facilitate its application for accountants. Otherwise, there will be an ongoing resistance in the application of the accounting standards. Revision of the uniform accounting system to an extent that is closer to the accounting standards will facilitate shifts between arrangements for accountants and also overcome resistance.

For the stated reason, it is essential to re-update the uniform accounting system and this will be an important practice in eliminating the problems experienced in application. Needs of small businesses must be taken into consideration in revision of the uniform accounting system. It is inadvisable to make radical changes in the uniform accounting system. Instead, it will be more appropriate to re-address the fundamental concepts, to clearly explain valuation criteria, to re-update the set of financial statements and arrangement principles, and to revise the accounting plan in conformity with the substance over form principle.