

FRANSIZ HESAP ÇERÇEVESİ İLE TÜRK TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİNE GENEL BAKIŞ

Dr. Başak ATAMAN AKGÜL

M.Ü. İşletme Bölümü, Yardımcı Doçent

Abstract: France, with its national uniform chart of accounts, is the country most identified with the uniform approach

The "Plan Compatible", that is the government's accounting plan, specifies exactly which ledger accounts must be kept, and exactly what can and can't be recorded in each Turkish Accounting Regulations and Uniform chart of Accounts are drawn up by the Finance Ministry in 1992

The Turkish approach also, is the specify in great detail exactly what sort of transactions go under each heading or account, and then to further specify how those accounts shall be presented.

I.TARİHÇE

Fransa'da, ilk defa 1942 yılında, standart muhasebe düzeni hazırlık çalışmaları başlamıştır [1]. Bunu takiben 4.4.1946 tarihinde oluşturulan ve Genel Hesap Planını hazırlamakla yetkili kılınan "Muhasebe Normalizasyon Komisyonu"nun çalışmaları sonucu "Genel Muhasebe Hesap Planı, 1947 yılında yayınlanmıştır [2] Bundan sonra, birçok hesap planı birbirini takip etmiştir. Bunlar,

- Genel hesap Planı (1947)
- Genel Hesap Planı (1957)'dir.

1957 yılında, Maliye Bakanlığına bağlı, resmi bir kuruluş olan "Ulusal Muhasebe Konseyi"* tarafından incelenen 1947 hesap planı, revizyona tabi tutularak 1957 hesap planı adı altında bir kararnameyle yürürlüğe girmiştir. 1965 yılından itibaren, 1957 hesap planının işletmelere, genel hesap planına uygun, yıllık bilanço ve sonuçları göstermeleri zorunluluğu getiren bir vergi kanununun gelmesi, öte yandan muhasebe eğitiminde yer alması, Ulusal Muhasebe Konseyi tarafından ekonominin çeşitli sektörlerine mesleki muhasebe kılavuzları adı altında yayınlanması ve uygulanması, 1957 hesap planının uygulama alanını genişletmiştir [3].

Bu hesap planında 1947 hesap planının olduğu gibi kamu sektörü için zorunlu ancak özel sektör için isteğe bağlıydı [1]. Özel sektör mesleki hesap planlarını kendi istekleri doğrultusunda oluşturmaktaydı. 1957 hesap

planında, daha çok Maliyet muhasebesi alanında revizyon gerçekleştirilmiştir [3]. Bu hesap planı 31 Aralık 1983 yılına kadar uygulanmıştır.

1957 yılından itibaren, işletme yönetim analizleri değişmiş ve yeni finansal ve ekonomik kavramlar ortaya çıkmıştır [4]. Bu arada, gelişen zaman içerisinde Avrupa Ekonomik Topluluğunun çerçevesinde, uluslararası uyum ihtiyacı doğmuştur [4].

Avrupa Birliği Konseyi 1978 yılında IV yönergeyi yayınlamıştır. 4.Direktifin başlığı "Bilanço ve Hesaplar"dır. Bu direktif, belli sayıda prensibi, üye ülkelere zorunlu tutmuştur.

Bu direktifle, üye ülkelere

- Üç tıp rapor düzeni "bilanço, kar zarar hesabı ve ekler,
- Bilanço ve kar zarar hesabı düzenleme,
- Belgelere şeffaflık ve Süreklilik sağlayan kuralları (Önceki faaliyet dönemlerine ilişkin tutarlarla karşılaştırma imkanı),
- Değerleme Kuralları getirmiştir [1]

Bütün bu gelişmelerin sonucu olarak Fransa, IV Direktife, yeni bir muhasebe düzeni getirerek uyum sağlamıştır [4].

Böylelikle, 27 Nisan 1982 yılında, Maliye Ekonomi Bakanlığı tarafından bir kararname ile revize edilmiş hesap planı "Genel Hesap Planı" adı altında yayınlanmıştır [1]. 1971 yılından beri, Ulusal Muhasebe Konseyi tarafından üstlenilen çalışmaların sonucunda doğan bu hesap planı, Avrupa Birliğinin yayınladığı 4.Direktife uygun olarak hazırlanmıştır [1].

1982 Genel Hesap Planı 1 Ocak 1984 yılından itibaren uygulamaya konmuştur 9 Aralık 1986 yılında ise, bu 1982 yılında alınan karar geliştirilmiş ve tamamlanmıştır.

* Conseil National de la Comptabilite (CNC)

Bu hesap planı, kamu sektöründeki kuruluşlar ile özel sektördeki sanayi ve ticaret işletmelerine uygulama amacı ile hazırlanmıştır.

Söz konusu hesap planında maliyet muhasebesi ve genel muhasebe giderlerin cinslerine göre bir analiz yapılma imkanını vermiş ve işletme sonucunu oluşturan gider ve gelirler cinslere göre bölümlendirilmiştir. Bu hesap planına göre, işletmeler mesleki hesap planlarını, genel hesap planı ile uyumlu olmak şartıyla uygulayabileceklerdir [14].

Halen Ulusal Muhasebe Konseyi tarafından onaylanmış 50'ye yakın meslek branşının adapte edilmiş hesap planı mevcuttur [5].

II. FRANSIZ GENEL HESAP PLANININ ÖZELLİKLERİ

Genel Hesap Planı, muhasebe fonksiyonlarını doğru olarak yerine getirmeye İmkan tanıyan bir kural ve şartlar bütünüdür [6]. Hesap Planı hazırlanırken ondalık sınıflama kullanılmıştır. Bu hesap planı, 1'den 0'a numaralanmış ve 10 sınıfa bölünmüştür [6].

1982 hesap planına 3 ayrı sistem getirilmiştir. Buna göre [6];

-Gelişmiş sistem: Hesap planında yer alan tüm hesapları kapsamaktadır. İşletmeler için isteğe bağlı olan, ancak tamamlayıcı bilgiler veren, işletmenin durumu ve yönetimi hakkında detaylı bilgi sağlayan bir sistemdir [3].

-Temel Sistem: italik yazı karakterinde olmayan bütün hesapları kapsamaktadır. Bu sistem, tip finansal tabloların düzenlemesine imkan veren hesapları içermekte ve her ölçek işletme için uygulanabilir düzeydedir.

-Kısaltılmış Sistem: Yalnızca Kalın İtalik Yazı karakterindeki hesapları kapsamaktadır. Yasa ile belirtilmiş belirli bir büyüklüğü geçmeyen küçük ve orta büyüklükteki işletmelere özgüdür.

Bu plan da, bir sistemden diğer bir sisteme geçmeye, bir hesaba ihtiyaç duyulduğu anda izin verilmektedir. Hesaplar, ihtiyaca göre açılmaktadır [3].

Her bir sistem için, üç tür rapor düzeni getirilmiştir. Bunlar;

- Bilanço
- Sonuç hesabı
- Ekler (Tamamlayıcı açıklamalar) dan oluşmaktadır [1].

İşletmelerde en çok kullanılan sistem "Temel Sistem"dir [1].

Fransız Genel Hesap Planında, genel muhasebe hesapları 1'den 8'e kadar sekiz sınıfa ayrılmıştır. 9. Sınıf maliyet muhasebesi hesaplarına aittir. Her sınıf aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

SINIF 1 SERMAYE HESAPLARI (Özsermaye, diğer özkaynaklar, borçlar)

SINIF 2 DURAN VARLIK HESAPLARI

SINIF 3 STOKLAR VE İMALAT SAFHASINDAKİLERE İLİŞKİN HESAPLAR

SINIF 4 ÜÇÜNCÜ ŞAHİS HESAPLARI

SINIF 5 FİNANSAL HESAPLAR

SINIF 6 GİDER HESAPLARI

SINIF 7 GELİR HESAPLARI

SINIF 8 ÖZEL HESAPLAR

SINIF 9 MALİYET HESAPLARI

SINIF 0 SERBEST

III. FRANSIZ HESAP ÇERÇEVESİ BİLANÇO HESAPLARI

SINIF 1

SERMAYE HESAPLARI

10 SERMAYE VE YEDEK AKÇELER

11 DEVİR (NAKLİ YEKÜN) BORÇLU VEYA ALACAKLI HESAP BAKİYESİ (REPORT A NUVEAU)

12 DÖNEM KARI VEYA ZARARI (SONUÇ HESABI)

13 YATIRIM TEŞVİKLERİ

14 YASAL KARŞILIKLAR

15 GİDER VE RİSK KARŞILIKLARI

16 ÖDÜNÇ VE BENZERİ BORÇLAR

17 İŞTİRAKLERE BAĞLI BORÇLAR

18 İŞLETMENİN VE ORTAKLIKLARIN BAĞLANTI HESAPLARI

SINIF 2

DURAN VARLIK HESAPLARI

20. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

21 MADDİ DURAN VARLIKLAR

22 İMTİYAZLI DURAN VARLIKLAR

23 YAPILMAKTA OLAN DURAN VARLIKLAR

24	
25	
26 İŞTİRAKLER VE İŞTİRAKLERE BAĞLI ALACAKLAR	
27 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR	
28 DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI	
29 DURAN VARLIKLARIN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	
SINIF 3	
STOKLAR VE YAPILMAKTA OLANLAR HESAPLARI	
30	
31 İLK MADDE VE MALZEME	
32 DİĞER STOKLAR (GEREÇLER)	
33 YARI MAMULLER-ÜRETİM	
34 YAPILMAKTA OLAN HİZMETLER	
35 MAMÜL STOKLARI (MAMÜLLER)	
36	
37 TİCARİ MALLAR	
38	
39 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
SINIF 4	
ÜÇÜNCÜ ŞAHİS HESAPLARI	
40 SATICILAR VE BAĞLI HESAPLARI	
41 MÜŞTERİLER VE BAĞLI HESAPLARI	
42 PERSONEL VE BAĞLI HESAPLARI	
43 SOSYAL GÜVENLİK VE DİĞER SOSYAL ORGANİZASYONLAR	
44 DEVLET VE DİĞER KAMU İDARELERİ	
45 GRUP ORTAKLIKLAR	
46 ÇEŞİTLİ BORÇLULAR VE ALACAKLILAR	
47 TRANZİTUAR (GEÇİCİ) VEYA BEKLEMEDEKİ HESAPLAR	
48 DÜZENLEYİCİ HESAPLAR	
49 ÜÇÜNCÜ KİŞİ HESAPLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI	
SINIF 5	
FİNANSAL HESAPLAR	
50 MENKUL KIYMETLER	

51 BANKALAR, FİNANSAL KURUMLAR VE BENZERLERİ	
52	
53 KASA	
54 AKREDİTİF VE AVANSLAR	
55	
56.	
57	
58 İÇ TRANSFERLER	
59 FİNANSAL HESAPLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	
YÖNETİM HESAPLARI	
SINIF 6	
GİDER HESAPLARI	
60 ALIŞLAR	
61 DIŞ HİZMETLER	
62 DİĞER DIŞ HİZMETLER	
63 VERGİ, HARÇ VE BENZERİ ÖDEMELER	
64 PERSONEL GİDERLERİ	
65 DİĞER CARİ YÖNETİM GİDERLERİ	
66 FİNANSAL GİDERLER	
67 OLAĞANÜSTÜ GİDERLER	
68 AMORTİSMAN VE KARŞILIKLARA AYRILANLAR	
69 ÇALIŞANLARIN İŞTİRAKLERİ, KAR PAYLARI ÜZERİNDEN ÖDEMELER	
SINIF 7	
GELİR HESAPLARI	
70 ÜRETİLEN MAMÜL SATIŞLARI, MAL VE HİZMET TAHSİLATLARI	
71 STOKLANAN MAMÜLLER	
72 SABİT MAMÜLLER	
73 UZUN SÜRELİ FAALİYETLERDEN DOĞAN KİSMİ NET GELİRLER	
74 İŞLETME TEŞVİK GELİRLERİ	
75 DİĞER CARİ YÖNETİM GELİRLERİ	
76 FİNANSAL GELİRLER	
77 OLAĞANÜSTÜ GELİRLER	
78 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	

79 GİDER TRANSFERLERİ
(GİDER YANSITMA HESAPLARI)

SINIF 8

ÖZEL HESAPLAR

Bu sınıftaki hesaplar 1 ile 7 arası sınıflarda yeri olmayan özel hesaplardır.

SINIF 9

MALİYET HESAPLARI

Farklı yönetim analizi tekniklerini göstermektedir.

İşletmeler 9 nolu maliyet hesap planını kullanarak yöntemleri destekleyebilmektedirler.

IV. TÜRK TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

SINIF 1

1 DÖNEN VARLIK HESAPLARI

- 10 HAZIR DEĞERLER
- 11 MENKUL KIYMETLER
- 12 TİCARİ ALACAKLAR
- 13 DİĞER ALACAKLAR
- 14
- 15 STOKLAR
- 16
- 17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM MALİYETLERİ
- 18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

SINIF 2

2 DURAN VARLIK HESAPLARI

- 20
- 21
- 22 TİCARİ ALACAKLAR
- 23 DİĞER ALACAKLAR
- 24 MALİ DURAN VARLIKLAR
- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

SINIF 3

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 30 MALİ BORÇLAR
- 31
- 32 TİCARİ BORÇLAR
- 33 DİĞER BORÇLAR
- 34 ALINAN AVANSLAR
- 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
- 36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
- 37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
- 38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

SINIF 4

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 40 MALİ BORÇLAR
- 41
- 42 TİCARİ BORÇLAR
- 43 DİĞER BORÇLAR
- 44 ALINAN AVANSLAR
- 45
- 46
- 47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
- 48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
- 49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

SINIF 5

5 ÖZ KAYNAKLAR

- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
- 51
- 52 SERMAYE YEDEKLERİ

- 54 KAR YEDEKLERİ
55
56
57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

SINIF 6

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

- 60 BRÜT SATIŞLAR
61 SATIŞ İNDİRİMLERİ
62 SATIŞLARIN MALİYETİ
63 FAALİYET GİDERLERİ
64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR
66 FİNANSMAN GİDERLERİ
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

SINIF 7

7 MALİYET HESAPLARI

- 70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
71 DİREK İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
78 FİNANSMAN GİDERLERİ
79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

SINIF 8

SERBEST

SINIF 9

NAZIM HESAPLAR

V. FRANSIZ HESAP ÇERÇEVESİ İLE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİNİN GENEL OLARAK KARŞILAŞTIRILMASI

5.1. Fransız Hesap Çerçevesinde Hesapların Aktif ve Pasif Bilanço Hesapları Olmalarına Göre Dağılımı

BİLANÇO HESAPLARI

Dönen Varlıklar		Borçlar	
Sınıf 2 Duran Varlıklar	Sınıf 1 Sermaye Hesapları		
Sınıf 3 Stok hesapları	Sınıf 4 Üçüncü Şahıs Hesapları		
Sınıf 4 Üçüncü Şahıs Hesapları	Sınıf 5 Finansal Hesaplar		
Sınıf 5 Finansal Hesaplar			

GELİR TABLOSU HESAPLARI

Sınıf 6 Gider Hesapları

Sınıf 7 Gelir Hesapları

Sınıf 8 Serbest

Sınıf 9 Maliyet Hesaplar

Görüldüğü üzere Fransız Genel Hesap Planında hesaplar, bilanço esasına göre oluşturulmamıştır. Şöyle ki, hem aktif, hem de pasif karakterli hesaplar aynı hesap sınıfında yer almaktadır. Örneğin 4 ve 5 nolu hesap sınıfları, hem aktif hem de pasifte bulunmaktadır.

5.2. Tekdüzen Hesap Çerçevesinde Hesapların Aktif Ve Pasif Bilanço Hesapları Olmalarına Göre Dağılımı

BİLANÇO HESAPLARI

Sınıf 1 Dönen Varlıklar	Sınıf 3 Kısa Vadeli Borçlar
Sınıf 2 Duran Varlıklar	Sınıf 4 Uzun Vadeli Borçlar
	Sınıf 5 Sermaye Hesapları

GELİR TABLOSU HESAPLARI

Sınıf 6 Gelir Tablosu Hesapları

Sınıf 7 Maliyet Hesapları

Sınıf 8 Serbest

Sınıf 9 Nazım Hesaplar

Buradan, hesap çerçevesinin, bilanço esasına göre oluşturulduğu görülmektedir. Ayrıca, bilanço oluşumunda, varlıkların likidite esasına göre, kaynakların ise, kısa

vadeden uzun vadeye göre sıralanmasına dikkat edildiği görülmektedir.

VI. SONUÇ

Dünyada Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı kullanan ülkelerin öncülerinden olan Fransa'nın, bu alandaki çalışmalarını 1947'lerden bugüne kadar sürdürdüğü görülmektedir.

Oluşturulan, hesap planları, gelişen teknolojik ve ekonomik gelişmeler paralelinden yeniden irdelenmiş ve gerekli iyileştirme çalışmaları yapılmıştır.

Kuşkusuz ki, oluşumu bu kadar geçmişe dayanan hesap planının işletmeler açısından kullanımı pratik ve kolay olmaktadır.

Planda, üç ayrı alternatif sistemin sunulması, kullanımını kolaylaştıran bir unsurdur. Ayrıca, söz konusu hesap planına dayanılarak işletmelerin, mesleki hesap planlarını oluşturabilmeleri, sisteme ayrı bir elastikiyet sağlamaktadır.

Türkiye'de ise, özel sektörü kapsamamasına rağmen, kamu sektörünü kapsayan hesap planı çalışmalarının temeli 1938'lere dayanmaktadır.

Sırasıyla 1971 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Hesap Planı,

-(1983)-(1984)(1989), Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planı

-Bankalar birliğinin 1986 tarihli Tekdüzen hesap planları oluşturulmuş, en son olarak ise Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile "Tekdüzen Hesap Planı" 1992 yılında yayınlanmıştır. Bu tarihten itibaren sürekli incelenen ve üzerine ilaveler yapılan tekdüzen hesap planı, çok geniş bir kapsama alanına sahiptir.

Yayımlandığı ilk yıllarda, kullanımı tartışmalara yol açan tekdüzen hesap planı bugün artık kullanan tüm işletmelerce anlaşılmış ve bir anlamda oturmuştur.

Ancak, hesap planının kullanım zorunluluğunun yanında sektörel bazda bir düzenlemenin yapılmaması ve işletmelere ihtiyaç duydukları hesapları açma konusunda sınırlı müsaade, problemler arasında yer almaktadır.

VII. KAYNAKLAR

[1] Raulet, Christian; Sabatier, Pierre. **Comptabilite et Gestion** 1. Dunod, Paris 1993. ss.66-69.

[2] Sevilengül, Orhan. "Tekdüzen Hesap Planları ve Türkiye Uygulaması". **XVI Türkiye Muhasebe Kongresi**. TURMOB, 1997. s.227.

[3] Kotar, Erhan. "Fransız Genel Muhasebe Planı ve Muhasebe Milli Konseyi". **Muhasebe ve Finansman Dergisi**. MÖDAV, 1998. ss.25-27.

[4] Langlois, G.; Friederich, M.. **Comptabilite Generale**. Foucher, Paris, 1994, s.50.

[5] Obert, Robert. **Comptabilite Generale Approfondie**. Dunod, 4 e Edition, Paris, 1995.

[6] Allard, Vincent. **Le Plan Comptable General Pour Tous**. Editions de Vecchi S.A., Paris, 1997. ss.8-9,58.

Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe, Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**. Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

Fayel, Alain-Pernot, Daniel. **Comptabilite Generale de L'entreprise**. Dunod, Paris, 1995.

Chantal Garmilis, Ali-Poty. **Comptabilite Financiere**. Dunod, Paris, 1988.

Kerviler de Isabelle, Loic. **La Comptabilite Generale**. 4 e Edition, Paris, 1997.