

# Bağımsızlık Sonrası Kırgızistan’da Muhasebe Kültürünün Gelişim Süreci

**Yard.Doç.Dr. Nevzat Tetik**

*Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi-İİBF*

## **Özet**

Sovyetler Birliğinin dağılmasıyla, Orta Asya’da Türk varlığı ve Türk Cumhuriyetleri ortaya çıkmıştır. Bu cumhuriyetlerden birisi de Kırgızistan’dır. Çalışma konumuzun temelini Kırgızistan muhasebe kültürünün oluşum ve gelişim trendi oluşturmaktadır. Ancak genelde bütün Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde, bağımsızlık öncesi Sovyet hükümeti tarafından onaylanan ve tüm üye ülkelerin uygulamak zorunda olduğu geniş kapsamlı Muhasebe Yönetmeliği, varlığını birçok açıdan devam ettirmektedir

Kırgızistan’da bağımsızlığın gerçekleştiği yıl olan 1991’den itibaren serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecine uyumlu, arzu edilen seviyede dinamik bir muhasebe yapı ve işleyişinden, muhasebecilik ve denetim mesleğinden bahsetmek oldukça güçtür. İşletmeler mevcut durumda, bağımsızlık sonrası Rusya’nın oluşturduğu oldukça ayrıntılı “1-C” Rusçası “Odin Es” paket programını kullanmaya devam etmektedir. Kırgızistan’ın da dahil olduğu bütün Orta Asya Türk Cumhuriyetleri, sadece belli ölçülerde paket programlarda kendi ülke kanun ve yönetmeliklerine paralel revizeler yapmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Orta Asya Türk Cumhuriyetleri, Kırgızistan, Muhasebe, Denetim, Mesleğin Özellikleri

**Jel Sınıflandırması:** F, M41, M42, M49

## **Abstract (Development Process of Accounting Culture in Post-Independence Kyrgyzstan)**

With the collapse of Soviet Union, several Turkish rooted republics have emerged in the central Asia. One of them is Kyrgyzstan. This study aims to explain development process of Kirgiz accounting culture. However almost all newly established Turkish rooted countries are mostly still applying the rules and regulations determined by soviet Russia before the perestroika. Since 1991, when the Kirgiz government had freedom, government is trying to adapt its economy to free market economy, they are still in transition. Whereas, it is difficult to conclude they have reached to required degree of dynamism in accounting profession standards and rules and regulations.

Entities in this area are still using the program called 1-C (''Odin Es'' in Russian) which is designed and applied by Russia after perestroika. This is quite detailed accounting program. Whole Central Asian Turkish Republics, including Kyrgyzstan, have changed and revised some of the details in that program according to their rules and regulations.

**Key words:** Central Asian Turkish Republics, Accounting, Kyrgyzstan, Auditing

**Jel Classification:** F,M41, M42, M49

### **1. Giriş**

1991'de SSCB'nin dağılmasıyla bağımsızlığına kavuşan ülkelerden biri olan Kırgızistan'ın, kapalı ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçiş yapması muhasebe sisteminin de küresel muhasebe sistemine uyumlu ve dinamik yapı kazanmasını zorunlu kılmıştır. Diğer Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ile karşılaştırıldığında Kırgızistan muhasebe kültür ve yapısı daha güncel ve gelişmelere açık olmakla birlikte arzu edilen seviyede değildir.

Belirli ölçekli işletmeler, Rusya'nın oluşturduğu oldukça ayrıntılı "1-C" (Rusçada "Odin Es") paket programını kullanmaya devam etmektedir. Kırgızistan'ın da dahil olduğu bütün Orta Asya Türk Cumhuriyetleri, sadece belli ölçülerde paket programlarda kendi ülke kanun ve yönetmeliklerine paralel revizeler yapmaktadır. Özellikle Kırgızistan da muhasebe mesleğinin yasal yapısı ve çalışma koşullarına yönelik, ekonomik hayatın gelişimine uyumlu yeni kanuni düzenlemeler ve uygulamalar sınırlı seviyede de olsa yapılmaktadır.

Bu çalışmada Kırgızistan'ın bağımsızlık sonrası muhasebe sisteminin yapısı, hesap düzeni, muhasebe denetimi, muhasebecilerin mesleki yapısı ve ülke üniversitelerindeki muhasebe derslerinin eğitim müfredatındaki yeri incelenmeye ve değerlendirilmeye çalışılacaktır.

## **2-Genel Olarak Kırgız Muhasebe Sistemi**

Kırgız muhasebe hukukunun dayanağını oluşturan yasal düzenlemeler, bağımsızlık öncesinde ve bağımsızlık sonrasında amaç ve kapsam itibariyle birbirinden farklılıklar göstermektedir.

Bağımsızlık öncesi, Kırgızistan'da muhasebe hukukunun dayanağını oluşturan yasal düzenlemeler, merkezi olarak Sovyetler Birliği tarafından oluşturulmuş ve Sovyetler Birliği'ne bağlı diğer ülkelerde olduğu gibi Kırgızistan'da da uygulanmıştır. Bu dönemde özellikle merkez tarafından ,denetim ve kontrol fonksiyonuna yönelik olarak çeşitli yasal ve hukuksal düzenlemeler yapılmıştır. Ancak muhasebe hukukunun temel çerçevesini oluşturan bir Muhasebe Kanunu oluşturulamamıştır. Çeşitli kanunların içerisinde dağınık bir biçimde muhasebe uygulamalarını yönlendiren düzenlemeler yapılmakla birlikte, Sovyet hükümeti tarafından onaylanan ve tüm üye ülkelerin uygulamak zorunda olduğu bir Muhasebe Yönetmeliği de hazırlanmıştır (Akay -Nacimudinova, 2008:442-444).

Bu yönetmelikte; muhasebenin temel kavramları, finansal tablolarla ilgili ilkeler ve düzenleme kuralları, değerlendirme kuralları, muhasebe uygulama standartları, hesap planı, kayıt ve belge düzeni ile ilgili düzenlemeler, denetim standartları ve muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeleri içeren konular ayrıntılı biçimde yer almıştır (Akay-Pirimbayev, 2006: 211). Kırgız Cumhuriyeti de dahil eski Sovyet Birliği'nde muhasebe, istatistik ve vergi yetkililerinin ihtiyaçlarını karşılamak için hazırlanmıştır. Bu yapı, piyasa ekonomisindeki şirketler ve şirketlerin yöneticileri için gerekli olan bilgileri sağlayamamıştır (Anvaripour - Reid - Jusupbekov, 2004: 37).

Bağımsızlık sonrası, Kırgızistan'da muhasebe hukukunun dayanağını oluşturan yasal düzenlemelere bakıldığında, bağımsızlığın gerçekleştiği yıl olan 1991'den 1996 yılına kadar serbest piyasa ekonomisine geçiş,

özelleştirme, şeffaflık, uluslararası yatırımların ülkeye girmesi ve benzeri konularda ilerleme kaydetmek için muhasebe uygulamalarında yenilikler yapılması gerektiği kabul edilmesine rağmen, herhangi ciddi bir çalışma yapılmamıştır. 1991-1996 döneminde eski Sovyet Sistemi, bir çok açıdan aksayan bir biçimde uygulanmaya çalışılmıştır. 1996 yılında Cumhurbaşkanı tarafından, Maliye Bakanlığı'na resmi bir görevle muhasebe uygulamalarının iyileştirilmesi için gerekli çalışmaların yapılması noktasında görevlendirme yapılmıştır. Bu görevlendirmenin sonucu olarak, Maliye Bakanlığı tarafından üniversite öğretim üyelerinden, uygulamacı meslek mensuplarından ve Maliye Bakanlığı yetkililerinden oluşan ve USAID (United States Agency for International development) danışmanlığında bir komisyon oluşturulmuş ve komisyon 1997 yılında 22 adet UMS içeren ve UMS ile uyumlu Kırgız Muhasebe Standartları ile Kırgızistan için yeni Hesap Planını oluşturmuştur (Karakaya, 1999: 106). Ancak Maliye Bakanlığı tarafından emir niteliğinde yayınlanan bu çalışmalar, uygulamacılar tarafından bu günde tam kabul görmediği için istenilen seviyede yaşama geçirilememiştir.

1996-1998 yılları arasında ayrıca Kırgız Merkez Bankası tarafından bankacılık sisteminde Uluslararası Muhasebe Standartlarının talebine uygun olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Nisan 2000'de Cumhurbaşkanlığı nezdinde Finansal Raporları Düzenleme Ulusal Komisyonu (FRDUK) isimli bir ulusal komisyon oluşturulmuştur. Bu komisyon, Muhasebe Kanununu hazırlamak ve ayrıca Kırgızistan'daki muhasebe uygulamalarının genel çerçevesinin nasıl olması gerektiğini belirlemek adına çalışmalara başlamıştır. 3 Nisan 2000 tarihinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçiş kararı alınmış ve 3 Temmuz 2001 tarihinde UFRS'nin tamamen kullanılmasına izin verilmiştir. Tüzel kişilerin UFRS'ye geçiş zamanlaması, şirketlerin sermaye yapısı ve tutarları kriter alınarak 2003-2009 yılları arasına yayılmıştır. Ancak bu uygulama da tabanda tam kabul görmediğinden bugün de tatbikatı sağlanamamıştır.

Aralık 2000'de FRDUK, Cumhurbaşkanlığı nezdinden ayrılarak Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti nezdinde çalışmalarına devam etmiştir ve komisyonun ismi de Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet

Komisyonuna dönüştürülmüştür. Bu komisyon tarafından hazırlanan Muhasebe Kanunu, 2 Nisan 2002 tarihinde Kırgız Parlamentosu tarafından kabul edilmiş ve 29 Nisan 2002’de Kırgızistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır (Akay- Nacimudinova,2006:58-61).

Söz konusu, Muhasebe Kanunu, dört bölümden oluşmaktadır (Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu, 2002: 1-20).

Birinci bölümde genel şartlar, ikinci bölümde muhasebe organizasyonunun gereklilikleri, üçüncü bölümde finansal raporlama, dördüncü bölümde muhasebe mevzuatına muhalefet edenlerin sorumluluğu ve Kanunun yürürlüğe giriş tarihi yer almaktadır.

Birinci bölüm altı maddeden oluşmaktadır. Bu maddeler de yer alan düzenlemeler temel başlıklar altında şu şekildedir:

1. *Madde:* Muhasebe ve Metodolojik Temelleri
2. *Madde:* Muhasebenin Amaçları
3. *Madde:* Muhasebenin ve Finansal Raporlamanın İlkeleri
4. *Madde:* Muhasebe Konusundaki Mevzuatlar
5. *Madde:* Kanunun Kapsamı
6. *Madde:* Muhasebenin Devlet Tarafından Düzenlenmesine İlişkin Yetki

Kanun’un ikinci bölümü, üç maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

7. *Madde:* Muhasebenin Organizasyon Düzeni ve Sorumluların Belirlenmesi
8. *Madde:* Muhasebe Belgeleri
9. *Madde:* Aktiflerin ve Pasiflerin Envanteri

Kanun’un üçüncü bölümü, altı maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

10. *Madde:* Finansal Raporların Biçimsel ve İçerikleri
11. *Madde:* Şirketlerin Tasfiyesi Sırasındaki Finansal Raporlar ve Kurallar
12. *Madde:* Finansal Raporların Verilme Süresi ve Yerleri

*13. Madde:* Mali Yıl

*14. Madde:* Finansal Raporların Yayınlanması

*15. Madde:* Muhasebe Belgelerinin Saklanması

Kanun'un dördüncü bölümü, iki maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

*16. Madde:* Muhasebe Mevzuatına Muhalafet Edenlerin Sorumluluğu

*17. Madde:* Kanunun Yürürlüğe Giriş Tarihi

Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti çatısı altında faaliyette bulunan Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu 18 Kasım 2002 tarihinde 28 nolu Kararname ile Kırgızistan için bir Tekdüzen Hesap Planı oluşturmuş olup bugünde varlığını devam ettirmekle birlikte, uygulamada arzu edilen başarıyı sağlayamamıştır. Aynı Komisyon tarafından kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartları (41 adet standart), Kırgızistan'da uygulanması için Adalet Bakanlığı tarafından kayıt altına alınmıştır, ancak istenilen seviyede tatbikatı sağlanamamıştır.

### **3-Kırgızistan'da Muhasebe Denetimi ve İşlerliği**

Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu tarafından hazırlanan Denetim Kanunu, 28 Haziran 2002 tarihinde Kırgız Parlamentosu tarafından kabul edilmiş ve 30 Temmuz 2002'de Kırgızistan Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır.

Denetim Kanununun çatısı üç bölüm ve on beş maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel şartlar, ikinci bölümde denetim faaliyetleri düzenlemeleri, üçüncü bölümde denetimin performansı yer almaktadır (Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu, 2002, 1-15).

Kanun'un birinci bölümü, yedi maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

*1. Madde:* Denetim Faaliyeti

*2. Madde:* Denetim Standartları

*3. Madde:* Kanuni ve İsteğe Bağlı Denetim

*4. Madde:* Denetçiler

*5. Madde:* Denetim Firmaları

*6. Madde:* Denetçilerin Raporu

7. *Madde:* Bilgilerin Gizliliği

Kanun'un ikinci bölümü, üç maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

8. *Madde:* Denetim Faaliyetleri Konusunda Hükümet Düzenlemesi

9. *Madde:* Denetim Yeterlilik Sertifikası İçin Bireylerin Uygunluğu

10. *Madde:* Denetim Yeterlilik Sertifikasının Geri Alınması

Kanun'un üçüncü bölümü, beş maddeden oluşmaktadır. Bu maddelerde yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

11. *Madde:* Denetim Performansının Sınırları

12. *Madde:* Denetletenlerin, Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Sorumluluğu

13. *Madde:* Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Yükümlülüklerinin Sigortalanması

14. *Madde:* Mesleki Denetim Kuruluşları

15. *Madde:* Kanunun Yasallaşma Prosedürleri

Denetim yasası, mali denetimi ve performans denetimini açık bir şekilde tanımlamakta ve denetimin uluslararası standartlara göre yürütüleceğini belirtmektedir. Ancak, pilot denetim aşamasındaki birkaç denetim çalışması hariç tutulursa, Kırgız Sayıştayı'nın(13.08.2004 tarihli, 117 nolu Kırgız Cumhuriyet Kırgız Sayıştay Kanunu, Madde 5' göre Kırgız Sayıştayı,Kırgız Cumhuriyeti'nde kamuya ait olan tüm merkezi yerel kuruluşların, işletme ve kurumların denetçisi olarak tanımlanmaktadır.) çalışmalarının genellikle sınırlı ve katı bir uygunluk denetimi çerçevesinde yürütüldüğü görülmektedir. Sovyet sisteminden kalan anlayışla denetim, tekil işlemlere ve mevzuata aykırılıkların tespit edilmesine odaklanmıştır. Denetim bulguları, bu sorunları üreten sistemle ilişkilendirilmemektedir. Denetlenen kurumlara yapılan öneriler genellikle fazla ödenen tutarların tahsilâtına ilişkindir ve izleme çalışmaları da sadece tahsilâtın gözetiminden ibarettir (Karamollaoğlu,2011:144).

Genel olarak Kanun metni incelendiğinde ve uygulanmasına bakıldığında, denetim faaliyetlerinin de bağımsızlık öncesi veya bağımsızlık sonrası Rusya'yı taklit tarzında bir düzenleme ve uygulamalar olup işlerliğinde son derece aksaklıklar yaşandığını söyleyebilmek mümkündür.

#### **4-Kırgızistan Tek Düzen Hesap Planı**

Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti nezdinde faaliyette bulunan Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu, 18 Kasım 2002 tarihinde 28 nolu Kararname ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak Kırgızistan'daki mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere bir Tek Düzen Hesap Planı ve Kullanım Kılavuzu oluşturmuştur .Bu tekdüzen hesap planı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamalarının gereklilikleri göz önüne alınarak oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu hesap planının oluşturulması sırasında Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu tarafından bir iş grubu oluşturulmuştur. Bu iş grubunda; alanında uzman devlet memurları, profesyonel muhasebeciler ve denetim kuruluşlarının temsilcileri ile üniversite öğretim üyelerine yer verilmiştir. İş grubu tarafından hazırlanan ve komisyon tarafından da kabul edilen Hesap Planında dört rakamlı, Hesap Sınıf ve Grupları ile Ana Hesaplara yer verilmiştir. Ayrıca Kullanım Kılavuzunda da Hesap Grupları ile Ana Hesaplar tarif edilmiş ve onların yapısı, amacı ve işleyiş biçimleri açıklanmıştır ve örnek kayıt biçimlerine de yer verilmiştir (Akay - Nacimudinova, 2006:61-62).

Kırgız Tek Düzen Hesap çerçevesinde, 9 adet hesap sınıfı olup ilk beş hesap sınıfı bilanço hesaplarından, son dört hesap sınıfı ise gelir tablosu hesaplarından oluşmuştur. Üretim ve maliyet hesap sınıfları bulunmamaktadır. Nazım hesaplar için de ayrı bir hesap sınıfı olmamakla birlikte, Bilanço Dışı Hesaplar başlığı altında işletmeler isterlerse ihtiyaçlarına göre bilanço dışı hesapları ekleyebilirler.

Tekdüzen Hesap Planında bölüm olarak isimlendirilen dokuz başlıktaki hesap sınıfları şu şekildedir (Hakikat tercüme, 2012:8-176):

- 1000 Dönen varlıklar
- 2000 Duran varlıklar
- 3000 Kısa vadeli yükümlülükler
- 4000 Uzun vadeli yükümlülükler
- 5000 Sermaye
- 6000 Olağan faaliyet gelirleri



7000-8000 Olağan faaliyet giderleri

8000 Genel yönetim giderleri

9000 Olağan dışı faaliyet gelir ve giderleri

Kırgız Tekdüzen Hesap Planında yer alan hesap sınıflarının alt hesap grupları şu şekildedir:

**1000 Dönen varlıklar**

1100 Kasadaki parasal değerler

1200 Bankadaki paralar

1300 Kısa vadeli yatırımlar

1400 Alacaklar

1500 Diğer işlemlerden alacaklar

1600 Stoklar

1700 Yardımcı madde stokları

1800 Avanslar

1900 Ortaklardan alacaklar

**2000 Duran varlıklar**

2100 Ana varlıklar

2200 Biyolojik aktifler

2300 Taşınmaz mallara yatırım

2400 Ertelenmiş vergi

2500 Kullanımı sınırlanmış paralar

2700 Uzun vadeli alacaklar

2800 Uzun vadeli yatırımlar

2900 Maddi olmayan aktifler

**3000 Kısa vadeli yükümlülükler**

3100 Ticari borçlar

3200 Alınan avanslar

3300 Kısa vadeli borçlar

3400 Ödenecek vergiler

3500 Kısa vadeli tahakkuk edilmiş yükümlülükler

3600 Diğer kısa vadeli yükümlülükler

3700 Rezervler

**4000 Uzun vadeli yükümlülükler**

4100 Uzun vadeli yükümlülükler

4200 Ertelenmiş gelirler

4300 Ertelenmiş vergi yükümlülükleri

**5000 Sermaye**

5100 Kayıtlı sermaye

5200 Diğer sermaye

5300 Dağıtılmamış kar

5400 Rezerve edilen sermaye

5999 Gelir ve gider farkı

**6000 Olağan faaliyet gelirleri**

6100 Satışlar

6200 Diğer faaliyet gelirleri

6300 Biyolojik aktifler kar/zararı

**7000-8000 Olağan faaliyet giderleri**

7100 Stokları sürekli değerlendirme yöntemiyle satılacak mal ve hizmetlerin maliyeti-stokları kesikli değerlendirme yöntemiyle satılacak mal ve hizmetlerin satış maliyeti

7200 Stokları sürekli değerlendirme yöntemiyle mal ve hizmetlerin satış maliyeti-stokları kesikli değerlendirme yöntemiyle satılacak mal ve hizmetlerin satış maliyeti

7300 Biyolojik aktifler üretim giderleri

7400 İnşaat anlaşmaları giderleri

7500 Satış giderleri

7600 Diğer üretim giderleri

**8000 Genel yönetim giderleri**

**9000 Olağan dışı faaliyet gelir ve giderleri**

9100 Olağan dışı faaliyet gelirleri

9200 Olağan dışı faaliyet giderleri

9500 Faaliyet dışı giderler

9800 Olağanüstü kalemler

9900 Kazanç vergisi giderleri(gelirleri)

## **Bilanço dışı hesaplar**

Tekdüzen hesap planında yer alan ana hesaplar ise aşağıdadır:

### **1000 Dönen varlıklar**

*1100 Kasadaki parasal değerler*

1110 Ulusal paralar

1120 Yabancı paralar

1130 Parasal belgeler

1140 Paraya çevrilebilecek varlıklar

*1200 Bankadaki paralar*

1210 Ulusal paralar

1220 Ulusal bankalardaki döviz hesapları

1230 Yurt dışı bankalarındaki hesaplar

1240 Banka hesaplarındaki kullanımı sınırlandırılmış paralar

1250 Beklenen havaleler

*1300 Kısa vadeli yatırımlar*

1310 Borçlanma senetleri-bonolar

1320 Hisse senetleri

1330 Verilen borçlar

1340 Depozitolar

1350 Uzun vadeli yatırımların kısa vadeli kısmı

1390 Diğer kısa vadeli yatırımlar

*1400 Alacaklar*

1410 Mal ve hizmet karşılığı ticari alacaklar

1491 Şüpheli alacaklar karşilikleri(-)

*1500 Diğer işlemlerden alacaklar*

1510 Alınacak poliçe

1520 Personelden alacaklar

1530 Peşin ödenen vergiler

1540 Telafi edilecek vergiler

1550 Faizler

1560 Temettü

1570 İnşaat ortaklığından alacaklar

- 1580 Uzun vadeli alacakların cari kısmı  
1590 Diğer alacaklar  
*1600 Stoklar*  
1610 Mallar  
1691 Satılmayan mallar  
1620 İlk madde ve malzeme  
1630 Tamamlanmamış üretim (yarı mamul)  
1640 Hazır mamul  
1650 Tarım ürünleri  
*1700 Yardımcı madde stokları*  
1710 Yakıt  
1720 Yedek parçalar  
1730 İnşaat malzemeleri  
1740 Diğer malzemeler  
1750 Az değerli ve hızlı yıpranan malzemeler  
1795 Kullanımdaki az değerli ve hızlı yıpranan malzemeler  
*1800 Avanslar*  
1810 Peşin ödenen stoklar  
1820 Peşin ödenen hizmetler  
1830 Peşin ödenen kiralalar  
1890 Diğer peşin ödemeler  
*1900 Ortaklardan alacaklar*  
**2000 Duran varlıklar**  
*2100 Ana varlıklar*  
2110 Toprak  
2120 Tamamlanmamış inşaat  
2130 Binalar  
2140 Techizat, makine ve cihazlar  
2194 Birikmiş amortisman-ekipman  
2150 Demirbaşlar  
2195 Birikmiş amortisman- demirbaşlar  
2160 Mobilya

- 2196 Birikmiş amortisman- mobilya  
2170 Araçlar-taşıtlar  
2197 Birikmiş amortisman-ulaşım araçları  
2180 Kiralık mülkün çevre düzenlemesi-özel maliyet  
2198 Birikmiş amortisman- kiralık mülkün çevre düzenlemesi  
2190 Arazinin iyileştirilmesi  
2199 Birikmiş amortisman- arazinin iyileştirilmesi  
*2200 Biyolojik aktifler*  
2210 Hayvanlar (tüketilecek)  
2220 Hayvanlar (çoğaltılacak)  
2230 Bitkiler (tüketilecek)  
2240 Meyveli bitkiler  
2250 Fiili masraflarla hesaplanan biyolojik aktifler  
2290 Diğer biyolojik aktifler  
*2300 Taşınmaz mallara yatırım*  
2310 Toprak  
2320 Bina ve kuruluşlar  
2330 Taşınmaz malların yeniden yapılanması  
*2400 Ertelenmiş vergi*  
*2500 Kullanımı sınırlanmış paralar*  
*2700 Uzun vadeli alacaklar*  
2710 Alınan poliçe  
2720 Alıcılar ve sipariş verenlerden alacaklar  
2780 Uzun vadeli ertelenmiş giderler  
2790 Diğer uzun vadeli alacaklar  
*2800 Uzun vadeli yatırımlar*  
2810 Borçlanma amacıyla alınan menkul değerler  
2820 Verilen borçlar  
2830 Tali şirketlere yatırım  
2840 Ortak işe yatırım  
2850 Ortak şirketlere yatırım  
2890 Diğer uzun vadeli yatırımlar

- 2900 *Maddi olmayan aktifler*
- 2910 Franchising (imtiyaz hakkı)
- 2991 Birikmiş amortisman- imtiyaz hakkı
- 2920 Şerefiye
- 2992 Birikmiş amortisman- şerefiye
- 2930 Patent hakkı
- 2993 Birikmiş amortisman-patent hakkı
- 2940 Ticari marka
- 2994 Birikmiş amortisman- ticari marka
- 2950 Telif hakları
- 2995 Birikmiş amortisman- telif hakları
- 2960 Programsal donanım
- 2996 Birikmiş amortisman-programsal donanım
- 2970 Lisans anlaşması
- 2997 Birikmiş amortisman-lisans anlaşması
- 2980 Diğer aktifler
- 2998 Birikmiş amortisman-diğer aktifler
- 2990 Tamamlanmamış çalışmalar
- 3000 Kısa vadeli yükümlülükler**
- 3100 *Ticari borçlar*
- 3110 Mal ve hizmetler için ödenecek borçlar
- 3190 Diğer ticari borçlar
- 3200 *Alınan avanslar*
- 3210 Alıcı ve sipariş verenlerden alınan avanslar
- 3220 İnşaat anlaşmalarına göre sipariş verenlere borç
- 3300 *Kısa vadeli borçlar*
- 3310 Banka kredileri
- 3320 Diğer krediler
- 3330 Uzun vadeli borçların cari kısmı
- 3390 Diğer kısa vadeli borçlar
- 3400 *Ödenecek vergiler*
- 3410 Ödenecek kurumsal vergisi

- 3420 Ödenecek gelir vergisi  
3430 Ödenecek kdv  
3440 Ödenecek tüketim vergisi  
3490 Diğer vergiler  
*3500 Kısa vadeli tahakkuk etmiş yükümlülükler*  
3510 Mal ve hizmet için tahakkuk etmiş yükümlülükler  
3520 Tahakkuk etmiş ücretler  
3530 Tahakkuk etmiş sosyal güvenlik kesintileri  
3540 Ödenecek temettüleri  
3550 Tahakkuk etmiş borç faizleri  
3590 Diğer ödenecek giderler  
*3600 Diğer kısa vadeli yükümlülükler*  
*3700 Rezervler*  
**4000 Uzun vadeli yükümlülükler**  
*4100 Uzun vadeli yükümlülükler*  
4110 Ödenecek tahviller  
4120 Banka kredileri, borçlar  
4130 Diğer krediler, borçlar  
4140 Ödenecek poliçeler  
4150 Finansal kiralamayükümlülükleri  
4290 Diğer uzun vadeli yükümlülükler  
*4200 Ertelenmiş gelirler*  
*4300 Ertelenmiş vergi yükümlülükleri*  
**5000 Sermaye**  
*5100 Kayıtlı sermaye*  
5110 Adi hisse senetleri  
5120 İmtiyazlı hisse senetleri  
5130 Diğer kayıtlı sermaye  
5191 Geri satın alınmış öz hisse senetleri  
*5200 Diğer sermaye*  
5210 İlave ödenmiş sermaye  
5220 Aktifleri yeniden değerlendirme düzeltmeleri  
5230 Kambiyo farkı (yurt dışı faaliyet sonucu)

5240 Sahip tarafından avans edilen sermaye

5300 *Dağıtılmamış kar*

5400 *Rezerve edilen sermaye*

5999 *Gelir ve gider farkı*

**6000 Olağan faaliyet gelirleri**

6100 *Satışlar*

6110 Mal ve hizmet satışları

6120 Satıştan iadeler ve indirimler(-)

6130 Mal ve hizmetlerin değiştirilmesi

6140 İnşaat anlaşmalarına göre satışlar

6150 Aktiflerin başkaları tarafından kullanımı

6160 Sigorta anlaşmaları satışları

6200 *Diğer faaliyet gelirleri*

6300 *Biyolojik aktifler kar/zararı*

6310 İlk biyolojik aktifler kar/zararı

6320 Tarım ürünlerinden gelir

6330 Biyolojik aktiflerin gerçek fiyatı değişmesi kar/zarar

**7000-8000 Olağan faaliyet giderleri**

7100 *Stokları sürekli değerlendirme yöntemiyle*

*satılacak mal ve hizmetlerin maliyeti - stokları kesikli değerlendirme yöntemiyle satılacak mal ve hizmetlerin satış maliyeti*

7110 İlk madde ve malzeme giderleri

7120 İşçilik giderleri

7130 Sosyal güvenlik giderleri

7140 Belediye hizmetleri giderleri

7150 Amortisman giderleri

7160 Duran varlıkları bakım ve onarım giderleri

7170 Diğer üretim giderleri

7180 Özel ihtiyaç için stok kullanım

7190 Stok değerinde düzeltmeler

7200 *Stokları sürekli değerlendirme yöntemiyle mal ve hizmetlerin satış maliyeti - stokları kesikli değerlendirme yöntemiyle mal ve hizmetlerin satış maliyeti*



- 7210 Mal satın alma  
7220 Mal iade etme  
7230 Malı özel ihtiyaç için kullanım  
7290 Stok değerinde düzeltmeler  
7300 *Biyolojik aktifler üretim giderleri*  
7400 *İnşaat anlaşmaları giderleri*  
7500 *Satış giderleri*  
7510 Pazarlama ve satış kampanya giderleri  
7520 Ücret giderleri  
7530 Sosyal güvenlik giderleri  
7540 Saklama ve ulaşım giderleri  
7550 Şüpheli alacaklar giderleri  
7560 Garantili hizmet gösterme giderleri  
7570 Diğer ticari giderleri  
7580 Ana varlıkların amortisman giderleri  
7590 Primli satış giderleri  
7600 *Diğer üretim giderleri*  
**8000 Genel yönetim giderleri**  
8010 İşçilik giderleri  
8020 Sosyal güvenlik giderleri  
8030 Kiralama giderleri  
8040 Hizmet giderleri  
8050 Mülkiyet vergisi  
8060 Kırtasiye giderleri  
8070 İletişim giderleri  
8080 Sigorta ödemeleri giderleri  
8090 Lisans ve diğer anlaşmaları edinme giderleri  
8100 Hesaplanmayacak kdv giderleri  
8110 Ana varlıkların bakım ve onarım giderleri  
8120 Bilgisayar donanım giderleri  
8130 Temsilcilik giderleri  
8140 Denetçilik giderleri

- 8150 Hukukçu hizmet giderleri
- 8160 Eğitim giderleri
- 8170 Danışmanlık giderleri
- 8180 Halkla ilişkiler giderleri
- 8190 Diğer vergi giderleri
- 8200 Yurt içi harcırah
- 8210 Yurt dışı harcırah
- 8220 Belediye hizmetleri giderleri
- 8230 Ceza giderleri
- 8300 Araştırma-geliştirme giderleri
- 8470 Ana varlıkların amortisman giderleri
- 8480 Maddi olmayan varlıkların amortisman giderleri
- 8490 Diğer genel ve yönetim giderleri

**9000 Olağan dışı faaliyet gelir ve giderleri**

- 9100 Olağan dışı faaliyet gelirleri*
- 9110 Faiz gelirleri
- 9120 Tali ve ortak şirketlerden gelir
- 9130 Temettü gelirleri
- 9140 Kambiyo gelirleri
- 9190 Diğer faaliyet dışı gelirler
- 9500 Faaliyet dışı giderler*
- 9510 Faiz giderleri
- 9520 Kambiyo giderleri
- 9530 Şüpheli alacaklar giderleri
- 9590 Diğer faaliyet dışı giderler
- 9800 Olağanüstü kalemler*
- 9810 Olağanüstü kar
- 9820 Olağanüstü zarar
- 9900 Kazanç vergisi giderleri(gelirleri)*
- 9910 Gelirler ve giderlere göre kar vergisi

**Bilanço dışı hesaplar** (İşletmeler, ihtiyaçlarına göre hesap planına istediği miktarda bilanço dışı hesapları ekleyebilirler.)

## **5-Kırgız Cumhuriyeti’nde Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Eğitimi Müfredatı**

Kırgız Cumhuriyeti muhasebe ve denetim kanunları çerçevesindeki düzenlemelerin ışığında muhasebe mesleği, Bugalter ve Auditer olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Serbest muhasebeciliğin karşılığı olabilen bugalterlerin,muhasebe bürosu açabilmeleri için dört yıllık herhangi bir fakülte mezunu olmaları yeterlidir. Vergi dairesine tescil yaptırmak koşulu ile ilgili ünvanı alarak defter tutabilirler. Diğer taraftan, defter tutmada imza şartı olmadığından,beyannameye dayalı herhangi bir iş yeri mükellefi isterse kendi defterini kendisi tutabilir.

Muhasebe mesleğinin ikinci türü Auditerdir.Denetçi anlamına gelen bu mesleki kelime,statusü bakımından mali müşavirin üstünde,yeminli mali müşavirin(Kırgızistan’da yeminli mali müşavir kavramı ve statusü yoktur) altında bir görev ve yetkiye sahiptir.Auiterlerin İİBF mezunu olmaları şarttır. Auditerler kamu ve özel auditer olarak ikiye ayrılır.Devlet kurumlarını ve özel şirketlerini, her açıdan denetleme yetkisine sahip olan kamu auditerin atanması maliye bakanlığındaki yetkili makamlarca belirli imtihanlar yapılarak gerçekleştirilir.Özel auditerler,mali denetim kurumundan lisans belgesi almaları ve belirli sürelerle staj yapmaları koşulu ile büro açabilirler. Özel auditerler defter tutarlar ve özel şirketleri isteğe bağlı denetlerler.

Muhasebenin bir uzantısı olan vergilendirme yapısı da, Kırgız Cumhuriyeti’nde bazı açılardan farklılık arz etmektedir. Kırgız vergilendirme modelini üç başlık altında toplayabiliriz. Birincisi, Türkiye’deki basit usulün benzeri olan ve ülkede çoğu işletmenin bu kapsamda olduğu “Patent” belgesi alınarak gerçekleştirilen vergilendirme modelidir.Yıllık belirli bir cironun altındaki çok küçük işletmeler,söz konusu modele dahil olup defter tutmazlar, yıllık belirli tutarda hesaplanan vergileri aylık olarak vergi dairesine yatırırılar. İkincisi,defter tutma zorunluluğu olan (Türkiye’deki işletme hesabı esasına benzer olup basit olarak gelir giderleri gösteren T cetveli şeklindedir). “ÇP” diye isimlendirilen, ikinci sınıf tüccarlar diyebileceğimiz, yıllık cirosu belirli bir seviyenin üstündeki beyana dayalı mükelleflerdir. Bu tür işletmeler, işin niteliğine göre oldukça farklı vergilendirme standartlarına tabidirler.

Üçüncüsü, en üst seviyede cirolara sahip,rusça terminolojide “OSOO, OAO” şirket yapısında olan birinci sınıf tüccar diyebileceğimiz mükellefler ise Türkiye’deki yapıya kısmen benzer vergilendirmeye tabi tutulurlar.Bu vergilendirme modeli kapsamındaki işletmeler,bilanço esasına benzer defter tutmak zorundadırlar.

Vergi mükelleflerinin vergi denetimi, senede bir defadan fazla olmamak, müddeti 30 günü geçmemek ve ilçe,şehir, bölge veya ülke vergi dairesi şubelerinin biri tarafından yapılmak şartıyla, denetim yapılacak şirketin adı, denetime tabi tutulacak sorular ve denetim süresi belirtilmiş olan Vergi Dairesi Başkanının yazılı olarak verdiği emir esasınca yapılır. Gerekirse denetim süresi, vergi dairesi yöneticilerinin yazılı izni ile 10 güne kadar uzatılabilir. Eğer, daha önce denetime tabi tutulan vergi mükellefinin denetimi sırasında tespit edilmeyen vergi kaçakçılığını kanıtlayan belgeler vergi dairesince elde edilmiş ise, vergi dairesinin, ilgili kuruluşun başkanına söz konusu belgeler hakkında bilgi verdikten sonra tüm denetim kurallarına uyarak 10 günden fazla olmayan bir süre içerisinde vergi mükellefini tekrar denetime tâbi tutma hakkı vardır. Her denetim sonuçları, vergi dairesinin bu konuda yetkili olan görevlileri tarafından zabıt veya rapor şeklinde hazırlanır ve denetime katılan tüm kişilerce imzalanır. Denetim yapıldığını tasdik eden belgenin bir nüshası,denetime tabi tutulan kuruluşun görevlisine teslim edilir. Denetime tabi tutulan kişinin, denetim raporunu kabul etmeyi ve imzalamayı reddetmesi halinde, söz konusu rapora durumla ilgili yazı yazılır (Öz,Gülten, Yusufoglu,2014:248-249).

Kırgız Cumhuriyeti’ndeki yüksek eğitim kurumlarında yürütülen muhasebe eğitim müfredatı hakkında, özet olarak şunları söyleyebiliriz. Kırgızistan’da yüksek öğretim yapan yerli ve yabancı üniversiteler, Kırgızca, Türkçe, Rusça, İngilizce dillerinde eğitim yapmaktadırlar. Muhasebe dersleri genelde,finansal(genel) muhasebe ,maliyet muhasebesi ,envanter ve bilanço ders isimleri altında verilmektedir. Bazı üniversitelerde denetim, şirketler muhasebesi, yönetim muhasebesi ve mali tablolar analizi dersleri de verilmektedir. Bunlarla birlikte, bazı üniversitelerde İİBF altında 4-5 yıllık eğitim yapan Muhasebe ve Denetim bölümleri bulunmaktadır. Bu bölümlerde yukarıda sayılan derslere ek olarak, muhasebe teorisi, muhasebecilik,

muhasebe tarihi, muhasebenin esas modelleri,1-C muhasebesi, uluslararası finansal raporlama standartları, vergi muhasebesi ve raporlama, bütçe muhasebesi ve raporlama, denetim teorisi, iflas eden işletmelerin muhasebesi ve analizi, uygulamalı denetim, adli muhasebe, sigorta işletmelerinde muhasebe, ileri muhasebe, dış ekonomik faaliyetlerin muhasebesi, ticaretle ve küçük işletmelerde muhasebe isimleri altında oldukça ayrıntılı muhasebe dersleri okutulmaktadır. Üniversitelerin eğitim dillerine paralel olarak, muhasebe dersleri de, o dilin kaynağını oluşturan muhasebe kitap ve dökümanlarıyla anlatılmaktadır. Örneğin Türkçe eğitim yapılan bir muhasebe dersinde, Türkiye muhasebe sistemi çerçevesinde konular işlenmektedir. Rusça eğitim yapılan bir üniversitede muhasebe, Rus muhasebe sistemi temel alınarak müfredat şekillendirilmektedir.İngilizce eğitim yapılan üniversitelerde, Amerikan muhasebe sistemi anlatılmakta, Kırgız dilinde ise genel muhasebe Rus sistemi esas alınarak, sadece genel muhasebe mantığı verilerek işlenmektedir.Muhasebe eğitiminde yaşanan söz konusu oldukça çok başlıklı farklı tarz ve yöntemler, pratik hayatta çelişkileri beraberinde getirmektedir. Kırgız Cumhuriyeti’nde defter tutma “1-C” olarak adlandırılan paket programla yapıldığından, paket programı kullanmak isteyenlerin, ayrıca bu program hakkında eğitim alması zorunlu olmaktadır.

## **6-Sonuç**

Bir geçiş ekonomisi olan Kırgızistan, SSCB’nin dağılmasıyla birlikte 1991 yılında bağımsızlığını kazanarak yeni bir siyasi ve ekonomik dönüşüm,yenilenme sürecine girmiştir.Bu amaçla 1996 yılından itibaren başlatılan ekonomik ve mali reform çalışmaları uluslararası mali kuruluşların gözetiminde devam etmektedir.

Kırgızistan’da defter tutma mükellefiyetindeki işletmeler, Rusya’nın oluşturduğu oldukça ayrıntılı “1-C” Rusçası “Odin Es” paket programını kullanmaya devam etmektedir. Kırgızistan’ın da dahil olduğu bütün Orta Asya Türk Cumhuriyetleri, sadece belli ölçülerde paket programda kendi ülke kanun ve yönetmeliklerine paralel revizeler yapmaktadır. Bununla birlikte Kırgız Cumhuriyeti, muhasebe kültürünün yasallaşması, kurumsallaşması ve dinamik bir yapıya kavuşması içinde yoğun çalışmalarda

bulunmaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının uygulanmaya konulması ,ülke geneli için Tekdüzen Hesap Planı ve Denetim Kanununun hazırlanması,üniversitelerin ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında farklı muhasebe derslerinin okutulması söz konusu çalışmalara örnek verilebilir.

Hiç kuşkusuz sistemleri teoride kısa sürede değiştirebilirsiniz, ancak her yönüyle kültürün değişmesi oldukça uzun zaman alır. Bir ülkede muhasebe kültürünün de zaman içerisinde oluşturulmasında, tesis edilmesinde ekonomik hayatın işlevselliği, karar alıcı mekanizmaların sağlıklı, bağımsız ve tutarlı olması son derece önemlidir. Öte yandan, bağımsızlık sonrası Kırgızistan'da 2005 yılında ihtilal olması,komşu ülke Kazakistan'la olan yoğun ticari ilişkilerin, Kazakistan'da 2007 tarihinde yaşanan ekonomik krizden oldukça olumsuz etkilenmesi, 2008'deki küresel finansal kriz, 2010 yılında tekrarlanan ihtilal, 2011'de parlamenter sisteme geçiş, 2013 sonlarında yaşanan yaklaşık %13'lük devalüasyon,2014 yılında çevre ülkelerle oluşturulmaya çalışılan gümrük birliğine geçiş sürecindeki yaşanan belirsizlikler ve kaygıların bir yansıması olarak, muhasebe kültürünün oluşum hızı ve gelişim süreci arzu edilen seviyede gerçekleşmemiştir.

Bu açıdan bakıldığında, Kırgızistan'da muhasebe kültürünün küresel boyut kazanması ve dinamik bir yapıya kavuşması için, öncelikle ülke içerisindeki birtakım olumsuzlukların ve kısıtların kaldırılması zorunludur. Bu kayıtların başlıcaları: ekonomik yapının nitel ve nicel olarak yetersizliği, yerli ve yabancı yatırımcının reel sektördeki yatırım azlığı, coğrafik olumsuzlardan dolayı bölgesel işbirliğinin yetersizliği, yolsuzluklar, doğrudan veya dolaylı olarak yapılan iç ve dış politik müdahaleler, bürokrasi fazlalığı ve ağır işleyen karar alma mekanizmaları, kurum ve kanunlardaki kurumsal yönetim ilkelerinin eksikliği ve son olarak istikrarlı,sürdürülebilir ekonomik ve siyasi yapının oluşturulamamasıdır. Bu eksiklik ve yetersizliklerin ortadan kaldırılması derecesinde,ülkede bütün boyutlarıyla muhasebe kültürünün daha rasyonel, gelişimlere açık bir yapıya kavuşacağını ve hayata geçirilebileceğini söyleyebiliriz.

## **Kaynaklar**

- Akay, Hüseyin- Nacimudinova, Seyil , “Kırgız Tekdüzen Hesap Planı ve Kırgız Tekdüzen Hesap Planının Türk Tekdüzen Hesap Planı İle Karşılaştırılması”, *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Sayı:16, s:57-77,2006.*
- Akay, Hüseyin - Nacimudinova, Seyil, “Kyrgyz Accounting Law in Soviet and Independence Period”,*12th World Congress of Accounting Historians, Congress Proceedings Vol:I, July 20-24,s:441-450,2008,İstanbul-Türkiye.*
- Akay, Hüseyin – Pirimbayev Cusup, “Kırgızistan’da Muhasebe Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Muhasebe Eğitimindeki Rolü Üzerine Bir Araştırma”, *XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitapçığı, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 19-23 Nisan 2006,s:209-217,2006,Bodrum-Türkiye*
- Anvaripour, Neside Tas - Reid, Barry - Jusupbekov, Aybek, *Diagnostic Study of Accounting and Auditing Practices in Kyrgyz Republic, Asian Development Bank,2004, Philippines.*
- *Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu, Denetim Kanunu, 2002, Bişkek-Kırgızistan.*
- *Hakikat Tercüme,Kırgızistan Tek Düzen Hesap Planı,Hakikat tercüme Limited Şirketi,2012,Bişkek-Kırgızistan.*
- Karakaya, Mevlüt, “Studies on Accounting Standards in Kyrgyzstan”, *Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 3.s:91-106,1999.*
- Karamollaoğlu, A Ömer, “Kırgız Sayıştayının Kapasite Geliştirme Faaliyetleri”, *Sayıştay Dergisi, Sayı:81,s:143-153, Nisan-Haziran 2011.*
- *Kırgızistan Muhasebe Kanunu, Finansal Raporlama ve Denetim Standartları Devlet Komisyonu, 2 Nisan 2002, Bişkek Kırgızistan.*
- Öz, Ersan-Gülten, Selçuk-Yusufoğlu, Arkan, “Kırgızistan’da Girişimcilik Faaliyetlerinin Finansal ve Vergisel Yönleri”, *6. Uluslararası Girişimcilik Kongresi (ICE’14), 24-26 Nisan-2014, s:245-251,2014, Bişkek-Kırgızistan.*
- *117 nolu Kırgız Cumhuriyet Kırgız Sayıştayı Kanunu, 13.08.2004, Bişkek-Kırgızistan.*