

## MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE EĞİTİMİNDE YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN\*

### I. GİRİŞ

İnsanlar birbirleriyle iletişim kurarken kendi ulusal dillerini veya başka bir yabancı dili kullanırlar. İşletmelerin insanlarla olan iletişimde ise muhasebe verileri kullanılır. Bu nedenle, muhasebeye işletmenin dili denilir.

Muhasebenin işletmenin dili olma özelliğini taşıması, muhasebe kavram, ilke ve uygulamalarının herkesin kabul ettiği anlamda kullanılması ve kavranılması ile mümkündür. Her ülke, yayınlamış olduğu muhasebe standartları ile bu ortak dili kullanmaya çalışır. Yine uluslararası ticaretin artması, çok uluslu şirketlerin kurulması siyasi sınırlar dışında evrensel bir muhasebe dilinin kullanılmasını gerektirmiştir. Nitekim tüm Ortak Pazar ülkelerinde uygulanması zorunlu olan muhasebe yönergeleri yayınlanarak, muhasebe kavram ilke ve uygulamalarında birlik sağlanmıştır. Aynı biçimde, uluslararası muhasebe standartları komisyonu tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe standartları ile tüm dünya ülkelerinde tek veya birbirine çok benzeyen muhasebe dillerinin kullanılması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ülkemizdeki firmalar da, her geçen gün dünyaya biraz daha açılmakta ve dünya ile entegre olmaktadır.

Bu nedenle, gerek Türkiye içindeki uygulamalarda tekdüzeni sağlamak, gerekse Türkiye muhasebe uygulamalarını AT'ın muhasebe yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırmak

(\* ) G.Ü. Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dekanı, Muhasebe Finansmanı Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

için TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmî Gazete'nin mükerrer sayısında «Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği» yayınlanmıştır.

Bu makalede, söz konusu tebliğin genel bir değerlendirilmesi yapılarak, muhasebe eğitiminde bu çerçevede yapılması gereken değişiklikler irdelenecektir.

## II. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNİN GETİRDİKLERİ

### 1. Düzenlemenin Amacı ve Niteliği

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, «Muhasebe Usul ve Esasları» başlığı altında 5 bölüm halinde muhasebe düzenlemelerini açıklamıştır. Bunlar;

- I — Muhasebe Temel Kavramları
- II — Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- III — Mali Tablolara İlkeleri
- IV — Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- V — Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarıdır.

Tebliğde, düzenlemenin amacı «Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması» biçiminde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlam vermesine,

— Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

— İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmektedir.

Tebliğde vurgulanan amaçtan da görüleceği üzere, yapılan düzenleme ile tüm Türkiye'de muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması hedeflenmekte ve tüm kesimler için işletme dilinin aynı olması amaçlanmaktadır.

İşletmede meydana gelen parayla ölçülebilen olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal tablolardan yararlanılır. Yatırımcıların, ortakların yönetimin, devletin ve diğer işletme ilgililerinin söz konusu işletme hakkında bir yargıya ulaşmaları, finansal tablolardan elde edilen bu bilgilerin güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasına bağlıdır. Bir bilginin güvenilir olması ise, bilginin olayı tarafsız ve doğru temsil etmesi ve kanıtlanabilir olma özelliğini taşıması ile mümkündür. Bilginin ihtiyaca uygun olması ise, işletme ilgililerinin söz konusu bilgiyi zamanında temin etmesine, bu bilgilere dayanarak geçmişi değerlendirmesine ve geleceği tahmin edebilmesine bağlıdır. Muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir niteliğini kazanması ise, muhasebe politikalarında tutarlılığı gerekli kılar.

Tebliğ «Muhasebe Usul ve Esasları» başlığı altında yapmış olduğu düzenlemelerle, işletme ilgililerine güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını temin etmeye çalışmıştır.

### 2. Tebliğde Öngörülen Muhasebe Usul ve Esaslarını Uygulama Zorunda Olan İşletmeler

Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorundadır.

Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet kolları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan,

- Banka ve Sigorta Şirketleri,
- Özel Finans Kurumları,
- Finansal Kiralama Şirketleri (Factoring. vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),

- Menkul Kıymet Yatırım Fonları,
- Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortakları;

«Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması», «Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi» hükümlerine uymak zorunda değildirler. Bu kurumların faaliyet konuları farklı olduğundan, mali tabloların biçimsel yapısı ve kullandıkları hesapların niteliği farklılık göstermektedir. Bu nedenle bunlar kapsam dışı bırakılmışlardır.

Ancak söz konusu mali kesim işletmeleri'nin «Muhasebe Temel Kavramlarına» «Muhasebe Politikalarının Açıklanması»na ve «Mali Tablolar İlkeleri»ne uymaları gerekmektedir.

Yine işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerin sadece «Muhasebenin Temel Kavramları»na uymakla yükümlü oldukları tebliğde belirtilmektedir.

Ayrıca tebliğe göre, aktif toplamı 5 milyar ile ticari faaliyet hacmi 10 milyar lirayı arka arkaya iki yıl aşmayan; ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, «Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması»na ilişkin bölümün «Temel Mali Tablolar»la ilgili kısmına uymak zorundadırlar. Bu işletmeler, sadece bilanço ve gelir tablosunu ve bunların eklerini düzenleyecekler, buna karşın «Fon Akım Tablosu», «Nakit Akım Tablosu», «Kâr Dağıtım Tablosu», «Öz Kaynaklar Değişim Tablosu» gibi tabloları düzenlemeleri ihtiyari olacaktır.

### 3. Tebliğde Öngörülen Muhasebe Usul ve Esaslarının İncelenmesi

Tebliğ, muhasebe usul ve esaslarını beş bölüm halinde açıklamıştır. Bunları sırası ile özet olarak incelemeye çalışalım.

#### 1. Muhasebenin Temel Kavramları

Tebliğ, muhasebenin temel kavramlarını 12 kalem olarak sıralamıştır. Söz konusu kavramların büyük bir bölümü gerek daha önce 1972 yılında KİT'ler için öngörülen Tükdüzen Muhasebe Sisteminde, gerekse Sermaye Piyasası Kurulunun 1989 yılında yayınladığı Seri x1 nolu tebliğinde yer almıştır. Maliye ve Gümrük Bakanlığı da, bu temel kavramlara tebliğinde yer vermekle bir kez daha tüm şirketler için bu kavramların geçerliliğini teyit etmiştir. Belirtilen temel kavramların listesi karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir.

#### MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

M.S.T.	S.P.K.	T.M.S.
26.12.1992	23.1.1989	1972
1. Sosyal sorumluluk kavramı	1. Sosyal sorumluluk kavramı	1. Sosyal sorumluluk kavramı
2. Kişilik kavramı	2. Kişilik kavramı	2. Kişilik kavramı
3. İşletmenin sürekliliği kavramı	3. İşletmenin sürekliliği kavramı	3. İşletmenin sürekliliği kavramı
4. Dönemsellik kavramı	4. Dönemsellik kavramı	4. Dönemsellik kavramı
5. Parayla ölçme kavramı	5. Para ölçüsü kavramı	5. Para ölçüsü kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı	6. Maliyet kavramı	6. Maliyet esası kavramı
7. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı	7. Tarafsızlık kavramı	7. Objektif belge kavramı
8. Tutarlılık kavramı	8. Tutarlılık kavramı	8. Tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik kavramı
9. Tam açıklama kavramı	9. Tam açıklama kavramı	9. Tam açıklama kavramı
10. İhtiyatlılık kavramı	10. İhtiyatlılık kavramı	10. Muhafazakârlık kavramı
11. Önemlilik kavramı	11. Önemlilik kavramı	—
12. Özen önceliği kavramı	12. Özen önceliği kavramı	—

Listeden de görüleceği üzere, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tebliğinde temel kavramlar aynen SPK'da olduğu gibi 12 tane olarak belirlenmiştir. Her ikisinde de özün önceliği ve önemlilik kavramı bulunmaktadır. TMS'de bu iki kavram bulunmamaktadır. Yine 7. sıradaki «Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı» TMS uygulamalarda «Objektif Belge» olarak adlandırılmıştır. Ancak içeriği her üç uygulamada da aynıdır.

## II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

Bu bölümde muhasebe politikalarının açıklanmasına ilişkin bilgiler yer almaktadır. 7 madde olarak yapılan bu açıklamaların, I nolu uluslararası muhasebe standartlarında olan açıklamalarla uyum içinde olduğu görülmektedir.

## III. Mali Tablolar İlkeleri

Bu bölümde; düzenlenecek mali tablolar sıralanmış, mali tabloların amaçları ve mali tablolardaki bilgilerin özellikleri belirtilmiş ve temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kurallar açıklanmıştır.

İşletmelerden düzenlenmesi istenen mali tablolar, tebliğde aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Satışların Maliyeti Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Kâr Dağıtım Tablosu,
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.

Bu tablolardan bilanço ve gelir tablosu, dipnot ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğeri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

Söz konusu tablolardan «Öz Kaynaklar Değişim Tablosu» dışında kalanlar esasen 1989 yılında yayınlanan SPK tebliğinde de, SPK kapsamında bulunan işletmelerden istenmekte idi. KİT'lerde de; «Öz

Kaynaklar Değişim Tablosu», «Fon Akım Tablosu» ve «Nakit Akım Tablosu» dışında kalan tablolar düzenlenmektedir. KİT'lerde fon akım tablosu yerine geleceğe yönelik olarak «Finansman Tablosu» düzenlenmektedir.

Tebliğde, mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır :

- i — Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- ii — Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- iii — Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Her üç amacın da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Tebliğin, mali tabloların esas amacının, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere bilgi vermek olduğunu teyit etmesi, kanaatimize göre maliyenin olaya bakış açısını sergilemesi bakımından önemlidir. Maliye bundan sonra mali tablolara, vergi amaçları gözlüğü ile değil, olması gereken ticari esaslara göre bakmaktadır. Maliye; mali tabloların ticari esaslara göre düzenlenmesini, ancak beyanname verilirken vergi mevzuatının gereklerinin vergi beyannameleri üzerinde düzeltilmesini ilke olarak kabul etmiştir.

Tebliğde, mali tablolardaki bilgilerin özellikleri belirtilirken, uluslararası standartlarda genel kabul görmüş niteliklerin aynen benimsendiği saptanmıştır. Nitekim mali tabloların;

- Anlaşılabilir,
- İhtiyaca Uygun,
- Güvenilir,
- Karşılaştırılabilir,
- Zamanında sunulması gerektiği tebliğde belirtilmiştir.

Temel mali tabloların düzenlenme ilkeleri bölümünde ise;

- Gelir tablosu ilkeleri
- Bilanço ilkeleri,
- Varlıklara ilişkin ilkeler,



— Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler,

— Öz kaynaklara ilişkin ilkeler düzenlenmiştir.

Söz konusu ilkeler incelendiğinde, tebliğde belirtilen ilkelerin esasen daha önce gerek Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, gerekse SPK tebliğinde yer aldığı görülmektedir.

#### IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

Tebliğin bu bölümünde düzenlenmesi istenen mali tabloların biçimsel yapıları ve düzenleme esasları açıklanmıştır.

Bilanço esasına tabi kişi ve şirketlerden düzenlenmesi istenen mali tablolardan, Bilanço, gelir tablosu ve satışların maliyeti tablosu temel mali tabloları oluşturmaktadır.

Aktif toplamı 5 milyardan, ticari işlem hacmi 10 milyardan az olan bilanço esasına tabi kişi ve şahıs şirketleri sadece temel mali tabloları düzenlemek zorundadır. Diğer mali tabloları düzenlemeleri ihtiyaridir.

##### 1. Bilanço Tablosu

Temel mali tablolardan bilanço tablosunun içerik ve formatını halen ülkemizde mevcut olan diğer uygulamalar ile karşılaştırdığımızda aşağıdaki sonuçları elde ederiz.

##### a — SPK kapsamındaki şirketlerin bilanço formatı ile tebliğin öngördüğü bilanço formatı arasındaki farklılıklar

Bilanço tablosunun içeriği büyük ölçüde sermaye piyasası kurulunun tebliğinde öngörülen bilanço tablosu formatına benzemektedir. Farklılık birkaç kalemde söz konusudur. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir :

aa. SPK uygulamasında Dönen Varlıklar Grubu içinde «Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları» ayrı grup olarak gösterilmiştir. Gelecek aylara ait giderler, «Diğer Dönen Varlıklar» içinde; gelir tahakkukları ise tahsil edilecek gelirler başlığı altında «Diğer

Alacaklar» grubunda gösterilmiştir. Oysa tebliğde bu grup ayrı olarak gösterilmektedir.

ab. SPK bilançolarında yer alan «Finansal Duran Varlıklar», «Finansal Borçlar», şeklindeki tanımlar, tebliğde «Mali Duran Varlıklar», «Mali Borçlar» şeklinde ifade edilmiştir.

ac. Tebliğde, Özel Tükenmeye Tabii Varlıklar ayrı grup olarak gösterilmektedir. Ancak SPK uygulamasında böyle bir başlık bulunmamaktadır.

ad. Tebliğde, maddi olmayan duran varlıklar brüt değerleri ile gösterilmekte, bunlara ilişkin birikmi şamortismanlar da grub toplamından indirim biçiminde gösterilmektedir. Oysa SPK uygulamasında, bu grup net değerleri ile gösterilmektedir.

ae. Tebliğde, «Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları» ayrı bir grup olarak gösterilirken SPK uygulamalarında bu kalemler «Diğer Duran Varlıklar» kaleminde gösterilmektedir.

af. Tebliğde, Menkul Kıymet İhraç Farkları mali borçlar grubunda indirim unsuru olarak gösterilirken, SPK uygulamalarında bu hesaba yer verilmemiştir.

ag. Tebliğde, «Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler» ayrı başlık halinde sunulurken, SPK uygulamalarında «Diğer Kısa Vadeli Borçlar» grubunda gösterilmektedir.

ah. Tebliğde, dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler, SPK uygulamalarında olduğu gibi «Borç ve Gider Karşılıkları» başlığında gösterilir. Ayrıca peşin ödenmiş dönem kârının vergi ve diğer yükümlülükleri, SPK uygulamalarından farklı olarak bu gruptan indirim unsuru olarak gösterilir.

ai. Tebliğde, gelecek aylara/yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında ayrı grup olarak gösterilirken, SPK uygulamasında diğer kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda gösterilmiştir.

ak. Tebliğde, öz kaynak grubundaki yedekler, «Sermaye Yedekleri» ve «Kâr Yedekleri» diye iki ana gruba bölünmüştür. Raporlamada, SPK kapsamındaki şirketlerin bu esasa uyması gerekecektir. Yine «Sermaye» ve «Sermaye Taahhütleri» olarak ayrı ayrı gösterilen tutarlar, «Ödenmiş Sermaye» başlığı altında gösterilecektir.

**b — TMS Kapsamındaki şirketlerdeki (KİT'ler) bilanço formatı ile tebliğin öngördüğü bilanço formatı arasındaki farklılıklar**

TMS bilanço modeli ile tebliğin öngördüğü bilanço kalemleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar doğrultusunda uygulamanın değişmesi gerekecektir. Bunları özetle aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

ba. TMS'de «Kasa ve Bankalar» olarak ifade edilen grup, tebliğde «Hazır Değerler» olarak ifade edilmiştir.

bb. «Hisse Senetleri, Tahviller, Gelir Ortaklığı Senetleri, Bonolar» başlığı, tebliğde «Menkul Kıymetler» olarak ifade edilmiştir.

bc. TMS'de kısa ve uzun vadeli alacaklar tek başlıkta toplanmış, «Ticari Alacaklar» ve «Diğer Alacaklar» biçiminde bölümlenmiştir. Alacaklar grubunun buna göre bölümlenmesi gerekecektir.

bd. TMS'de «Verilen Avanslar» ayrı grub altında gösterilirken, tebliğde, avansın niteliğine göre, ait olduğu grup içinde gösterilmiştir. Nitekim verilen sipariş avansları, stoklar grubu içinde, personel avansları ise diğer dönen varlıklar içinde gösterilmiştir.

be. TMS'de «Mali Duran Varlıklar» grubu bulunmamaktadır. Bu nedenle «Müessese, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerdeki Sermaye Payları» ile «Yedek Niteliğindeki Tahviller», bu başlık altında toplanmaktadır.

bf. TMS uygulamalarında yer alan «Kredi, Tahvil ve Ana Para Taksitleri» başlıklarının «Mali Borçlar» şeklinde değişmesi gerekmektedir.

bg. TMS'de borçlar «Ticari Borçlar» ve «Diğer Borçlar» şeklinde bir ayırımı tabii tutulmamıştır. Dolayısıyla bu esasa göre bölümlenmesi gerekecektir.

bh. TMS'de «Borç ve Gider Karşılıkları» grubuna yer verilmiştir. Bu grupların açılması, özellikle kıdem tazminatı yüklerinin hesap edilip bilançolara dahil edilmesini gerektirecektir.

bı. TMS'de dönem kârı üzerinden hesap edilen vergi ve diğer yükümlülükler, «Ödenecek Vergi Resim ve Harçlar» bölümünde gösterilmektedir. Oysa tebliğde bu tutarların «Borç ve Gider Karşılığı»

başlığı altında «Vergi Karşılıkları» kaleminde ve dönem kârı üzerinden ödenen peşin vergilerin ise, bu sırada indirim unsuru olarak gösterilmesi istenmektedir.

bi. TMS'deki öz kaynaklar grubunun da, Tebliğe uygun olarak yeniden bölümlenmesi gerekecektir.

bj. TMS'de ayrı grup olarak gösterilmeyen gelecek aylara/yıllara ait giderler, gelir tahakkukları ile, gelecek aylara/yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları gibi dönem ayırıcı hesapların tebliğde gösterilmesi istenmektedir.

**c — Diğer uygulamalardaki bilanço formatı ile tebliğin öngördüğü bilanço formatı arasındaki farklılıklar**

SPK ve TMS kapsamı dışındaki şirketlerin büyük bir bölümünde genelde bilanço tablosu tebliğde öngörülen ilkeler doğrultusunda düzenlenmemektedir. Varlıklar «Dönen Varlık» «Duran Varlık» şeklinde bir ayırımı tabii tutulmamaktadır. Yine pasifde «Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar» «Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar» «Öz Kaynaklar» biçiminde bir bölümlenme yapılmamaktadır. Değer düzeltici hesaplar, kendi gruplarında indirim unsuru olarak gösterilmemektedir. Genelde bu uygulamalarda, borç kalan veren hesaplar aktif hesapları, alacak kalan veren hesaplar pasif hesapları oluşturmaktadır. Bilançolarında Kıdam Tazminatı Borçları görülmemektedir. Borçlar ve Alacaklar «Ticari» ve «Diğer» biçiminde herhangi bir ayırımı tabii tutulmamıştır.

Bu nedenle, sözkonusu işletmelerin uygulamaları üzerinde, tebliğin büyük etkisi ve katkısı olacaktır. Bu işletmelerdeki uygulamaların Tebliğ doğrultusunda değişmesi gerekecektir.

**2. Gelir Tablosu**

Tebliğde öngörülen gelir tablosu modelinin halen mevcut olan uygulamayla karşılaştırılmasını bilançoda olduğu gibi SPK, TMS ve diğer uygulamalar açısından yapmaya çalışalım.

**a — SPK kapsamında bulunan şirketlerdeki gelir tablosu formatındaki farklılıklar**

Tebliğde öngörülen Gelir Tablosu modeli ile SPK modeli arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır. Farklılıklar bir kaç kelimedede ve kalemde ortaya çıkmaktadır. Farklılıkları şöyle özetleyebiliriz.

aa. SPK uygulamasında «Esas Faaliyet Kârı» olarak ifade edilen büyüklük Tebliğde «Faaliyet Kârı» olarak ifade edilmiştir. Böylece uygulamada KİT'ler ve SPK kapsamında bulunan şirketler arasındaki farklılık giderilmiş oldu.

ab. SPK uygulamasında «Faaliyet Kârı» olarak ifade edilen büyüklük; Tebliğde «Olağan Kârı» olarak ifade edilmiştir.

ac. SPK uygulamasında «Olağanüstü» olarak ifade edilen kelimeler Tebliğde «Olağandışı» biçiminde ifade edilmiştir.

ad. SPK tebliğinde karşılık giderleri «Genel Yönetim Giderleri» içinde gösterilirken; «Tebliğde» «Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar» grubunda gösterilmiştir.

### **b — TMS kapsamında bulunan şirketlerdeki (KİT'lerdeki) gelir tablosu formatındaki farklılıklar**

Tebliğde öngörülen gelir tablosu formatı, KİT uygulamalarında farklılık göstermektedir. Bu nedenle söz konusu uygulamaların tebliğde öngörülen esaslar doğrultusunda değiştirilmesi gerekecektir. KİT gelir tablolarının, tebliğdeki gelir tablosundan farklı olan ve değişmesi gereken noktalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

ba. TMS'de brüt satışlar KDV dahil satış fiyatlarını yansıtmaktadır. Diğer bir deyişle, brüt satışlar içinde, müşteriden tahsil edilen katma değer vergisi de bulunmaktadır. Satıştan indirimlerde ise söz konusu katma değer vergisinin tutarı yer alarak, brüt satışlardan düşülmektedir. Oysa tebliğde, brüt satışlar içeriğine katma değer vergisi dahil edilmemiştir. Şirketlerin brüt satışlar tutarı, katma değer vergisini içermemektedir. Bu nedenle indirimlerde de katma değer vergisinin konulmasına gerek bulunmamaktadır.

bb. TMS gelir tablosunda, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar ile olağandışı gelir ve kârlar ayrılmamış tek başlık altında «Faaliyet dışı hasılat ve kârlar» şeklinde belirtilmiştir.

bc. TMS gelir tablosunda; diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar ile olağandışı, gider ve zararlar ayrılmamış tek başlık halinde «Faaliyet dışı giderler ve zararlar» şeklinde raporlanmıştır.

bd. TMS gelir tablosunda olağan kâr-zarar kalemini görmek mümkün değildir. Oysa yeni gelir tablosu formatında işletmenin olağan süreklilik gösteren faaliyetlerinden sağladığı kârı (zararı) açıkça gösterilmektedir.

be. TMS gelir tablosunda «Finansman Giderleri» ayrı başlıkta değil, «Faaliyet dışı gider ve zararlar» içinde gösterilmektedir. Oysa yeni uygulamada finansman giderleri ayrı bir başlıkta sunulmaktadır.

### **c — Diğer işletmelerin gelir tablosu formatındaki farklılıklar**

SPK ve TMS kapsamında bulunmayan küçük firmaların büyük bir bölümü rapor tipi gelir tablosu düzenlemekte, hesap tipi «kâr-zarar» tablosu düzenlemektedir. Bu işletmeler sadece bankalardan kredi talep ederken gelir tablosu formatını rastgele doldurmaktadır. Söz konusu işletmelerin kâr-zarar tablosundaki farklılıklarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

ca. Kâr-zarar tablosunda genellikle satışlar, satışların maliyeti açıkça görülmemekte sadece satış kârı veya zararı görülmektedir.

cb. Giderler; «Faaliyet giderleri», «Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar» ve «Olağan dışı gider ve zararlar» şeklinde herhangi bir gruplamaya tabi tutulmamıştır. Tüm giderler hesabın borç tarafında sıralanmıştır.

cc. Giderler türlerine göre sıralandığından, işletmenin «Araştırma Geliştirme Giderleri»ni, «Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri»ni ve «Genel Yönetim Giderleri»ni görmek mümkün değildir.

cd. Gelirler de herhangi bir gruplamaya tabi tutulmadan hesabın alacağına gösterilmektedir.

ce. Gider ve gelirler bir sistem içinde sunulmadığından, işletmenin «Faaliyet kârı (zararını)» «Olağan kâr (zararını)» açıkça görmek mümkün olmamaktadır.

Bu nedenle, söz konusu işletmelerin uygulamalarına, tebliğin öngördüğü esasların büyük etkisi olacaktır. Bu işletmelerimiz de hesap planlarını tebliğ doğrultusunda yapmak zorunda olacaktır, temel mali tablo formatlarına uyum kolaylaşacaktır.

### **3. Fon Akım Tablosu**

Tebliğde önerilen diğer mali tablolardan birisi de, «Fon Akım Tablosu»dur. Bu tablo SPK kapsamında bulunan şirketlerde düzenlenmektedir. SPK tebliğinde önerilen formatla, muhasebe sistemi ge-

nel uygulama tebliğinde önerilen format arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Sadece; Faaliyet sonucu sağlanan kaynak tutarı hesaplanırken SPK'nın gelir tablosunda «Faaliyet kârı» olarak ifade edilen büyüklük, Tebliğde «olağan kâr» olarak ifade edildiği için, tabloda bu kavrama yer verilmiştir.

TMS kapsamında bulunan KİT'lerde ise; hernekadar raporlama standartlarında «Net İşletme Sermayesindeki Değişiklikler» gibi mali tablolara yer verilmiş ise de, uygulamasının pek yapılmadığı gözlenmiştir. KİT'lerde, «Finansman Tablosu» düzenlenmektedir. «Finansman Tablosu» «Fonlar Tablosu»na yakın bir tablo ise de aralarında düzenleme ve raporlama açısından farklar bulunmaktadır. Finansman tablosu, geleceğe yönelik olarak, işletmenin finansman ihtiyacını ölçmek için düzenlenmektedir. Bu tablonun düzenlenmesinde tüm aktif artışları ve pasif artışları kaynak, tersi ise kullanım olarak gösterilmektedir. Diğer bir deyişle, yeniden değerlemeden doğan artışlar, yedeklerdeki artışlar hep kaynak olarak algılanmaktadır. Oysa tebliğde, bu kalemler direkt olarak herhangi bir fon hareketi doğurmadığından fon akım tablosuna dahil edilmemektedir.

Özetle, tebliğ hükümleri bu tablonun da KİT'lerde düzenlenmesini gerekli kılacaktır.

Diğer işletmelerde ise fon akım tablosu bugüne kadar genelde hiç düzenlenmediğinden bundan sonra düzenlenmeye başlanacaktır. Ancak aktif toplamı 5 milyardan, işlem hacmi de 10 milyardan az olan ferdi ve şahıs işletmeleri bu tabloyu düzenlemeyeceklerdir.

#### 4. Nakit Akım Tablosu

İşletmenin nakit kaynak ve kullanımlarını gösteren bu tablo da, SPK formatına uygundur. Bu nedenle SPK kapsamındaki şirketlerin uygulamasına herhangi bir değişiklik getirmeyecektir.

KİT'lerde ve diğer işletmelerde bu kapsam ve biçimde nakit akım tablosu düzenlenmediğinden, bu firmaların da bu tabloları 1994'ten itibaren düzenlemeleri gerekli olacaktır. Küçük işletmeler, yalnızca temel mali tabloları düzenlemek zorunda olduğundan, «Nakit Akım Tablosu»nu düzenlemeyeceklerdir.

#### 5. Kâr Dağıtım Tablosu

Bu tablo da SPK tebliğinde öngörülen «Kâr Dağıtım Tablosu»nun benzeridir. Farklılık sadece iki kalemde mevcuttur. Bunlardan birisi,

yasal zorunluluklar nedeniyle işletmede bırakılması zorunlu olan fonlar kalemidir. Tebliğde bu kaleme de yer verilmiştir. İkincisi ise «yedek akçelerin dağıtılması durumunda ayrılması gereken ikinci tertip yasal yedek akçe tutarıdır. Bu tutarın da açıkça gösterilmesi tebliğde öngörülmüştür.

Özetle, SPK kapsamındaki şirketler bu tabloya alışkındır. Uygulamalarını önemli ölçüde etkilemeyecektir. TMS kapsamındaki KİT'lerde ise «Kâr Dağıtım Tablosu» düzenlenmektedir. Belki birkaç kalemin sunuluş biçiminde farklılık olacaktır.

Diğer sermaye işletmelerde ise farklı farklı kâr dağıtım tabloları düzenlenmektedir. Bu şirketler de kendi tablolarını tebliğin öngördüğü formata uyduracaklardır.

#### 6. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Öz kaynaklardaki değişimi özetleyen söz konusu tablo uygulamaya yeni girecektir. Aslında bu tablonun amacına hizmet eden tablolar 1972 yılında KİT'ler için önerilen mali raporlar arasında bulunmaktadır. Ancak uygulaması pek yaygın olamamıştır. Tebliğ bu tabloyu büyük işletmeler için zorunlu kıldığından, firmalarımız öz kaynaklar değişim tablosunu 1994 yılından sonra düzenlemeye başlayacaklardır.

#### 7. Mali Tablo Dipnotları

Tebliğde mali tabloların dipnotlarında hangi açıklamalara yer verileceği de belirtilmiştir. Nitekim bilanço tablosu için 30 dipnot, gelir tablosu için de 13 dipnot öngörülmüştür. Bu dipnotların büyük bir bölümü daha önce SPK tebliğinde de yer almıştı. Dipnotların özellikle AT ülkelerinin tabii olduğu dördüncü yönerge hükümleri ile uyumlu olduğu saptanmaktadır.

#### V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

Tebliğe göre, işletmeler; muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır. Bu bölümde, tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen hesap planı ve hesapların açıklamaları yapılmıştır.

Tebliğde öngörülen hesap sınıfları ve grupları aşağıdaki gibidir.



## A — TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

### HESAP SINIFLARI

- 1 — DÖNEN VARLIKLAR
- 2 — DURAN VARLIKLAR
- 3 — KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4 — UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5 — ÖZKAYNAKLAR
- 6 — GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7 — MALİYET HESAPLARI
- 8 —
- 9 — NAZİM HESAPLAR

### HESAP GRUPLARI

#### 1 — DÖNEN VARLIKLAR

- 10 — HAZİR DEĞERLER
- 11 — MENKUL KIYMETLER
- 12 — TİCARİ ALACAKLAR
- 13 — DİĞER ALACAKLAR
- 14 —
- 15 — STOKLAR
- 16 —
- 17 —
- 18 — GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR  
TAHAKKUKLARI
- 19 — DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

#### 2 — DURAN VARLIKLAR

- 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

#### 3 — KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 30 — MALİ BORÇLAR
- 31 —
- 32 — TİCARİ BORÇLAR
- 33 — DİĞER BORÇLAR
- 34 — ALINAN AVANSLAR
- 35 —
- 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

#### 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

#### 5 — ÖZKAYNAKLAR

- 50 — ÖDENMİŞ SERMAYE

- 51 —
- 52 — SERMAYE YEDEKLERİ
- 53 —
- 54 — KAR YEDEKLERİ
- 55 —
- 56 —
- 57 — GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
- 58 — GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
- 59 — DÖNET NET KARI (ZARARI)

#### 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)

#### 7 — MALİYET HESAPLARI

##### 7/A SEÇENEĞİ

- 70 — MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- 71 — DİREKT 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

##### 7/B SEÇENEĞİ

- 79 — GİDER ÇEŞİTLERİ
- 790 — İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791 — İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792 — MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793 — DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794 — ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795 — VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796 — AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797 — FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798 — GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESAPLARI
- 799 — ÜRETİM MALİYET HESABI

##### 8 (SERBEST)

##### 9) NAZİM HESAPLAR

##### 0 (SERBEST)

Tebliğde SPK hesap planındaki hesap grupları arasında benzerlik bulunmakla beraber hesapların kod numaralarında farklılıklar bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı tebliğinde, 1-5 grupları bilanço hesaplarına ayrılmış, 6 grubu ise sonuç hesaplarına gelir tablosu sırası ile tahsis edilmiştir. 7 grubu ise maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Oysa TMS'de 5 grubu gelirlere, 6 grubu giderlere, 7 grubu ise maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Maliye Bakanlığı tebliğindeki 7/A seçeneği ile TMS'deki maliyet hesapları arasında büyük benzerlik vardır. Yalnızca TMS'de yer alan dağıtılmayan giderleri oluşturan 740-757 numaralı hesaplara Maliye Bakanlığı tebliğinde yer verilmemiştir. Aynı şekilde, SPK tebliğinde yer alan VI/B, VII/B seçenekleri ve 8. gruptaki maliyet hesapları ile Maliye Bakanlığı tebliği arasındada benzerlik bulunmaktadır. SPK tebliğinde de sonuç hesapları 7. grupta, gelir tablosu sıralamasına göre gelir ve giderleri kapsayacak biçimde kodlanmıştır. SPK tebliğinin 7. grubu, Maliye Bakanlığı tebliğinin 6. grubunu; SPK tebliğinin, 8. grubu ise, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin 7. ci grubunu oluşturmaktadır.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde de SPK uygulamasında olduğu gibi, giderlerin izlenmesinde ve maliyetlerin oluşumunda iki seçenek sunulmuştur. Ancak bu seçeneklerden hangisinin kullanılacağı konusu SPK'da olduğu gibi serbest bırakılmamış, 7/B seçeneğinin kullanılması yalnızca ticaret şirketlerine ve küçük firmalara bırakılmıştır. Büyük firmaların tamamı 7/A seçeneğini kullanmak zorundadır.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin özellikle büyük işletmelerdeki maliyet muhasebesi uygulamalarında TMS'nin 7. grubuna SPK'nın ise 8. grubundaki esaslara aynen uyduğu görülmektedir. Nitekim giderler;

- Fonksiyon esasına göre büyük defterde, yardımcı defterlerde de çeşitlerine ve gider yerlerine göre izlenmektedir.
- Standart maliyet kayıt yöntemi kullanılabilir veya kullanılmayabilir, «Yansıtma» hesapları kullanılmaktadır.
- Eş zamanlı (Aynı zamanlı) kayıt esasını benimsemiştir.
- Bağımsız maliyet sistemi veya hesap ayrılığı sistemi kabul edilmiştir.

Maliyet Muhasebesi ile genel muhasebenin birbirinden tamamen bağımsız olduğu durumlarda, Maliyet Muhasebesi bağlantı hesabı veya maliyet muhasebesi yansıtma hesabı aracılığı ile genel muhasebe ile Maliyet Muhasebesi arasında iletişim kurulmaktadır.

Hesap ayrılığı sistemi seçildiğinden maliyet hesapları ile sonuç hesapları ayrı ayrı kodlanmıştır. Nitekim araştırma geliştirme giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, finansman giderleri gibi fonksiyonel gider hesapları hem 7. grubun içindeki maliyet hesaplarında izlenmekte hem de dönem sonlarında genel muhasebedeki 630, 631, 632, 660, 661 numaralı hesaplara yansıtılmak suretiyle sonuç hesaplarında da takip edilmektedir.

Standart maliyet yöntemini kullanacak firmalar için, farkların izlenmesine imkan vermek üzere fark hesaplarına hesap planında yer verilmiştir.

Tebliğ, 7/B seçeneğinde de küçük firmalara maliyetlerini daha kolay bir biçimde hesaplamalarına imkan verecek düzenlemeler yap-

mıştır. Giderleri çeşitlerine göre izleme imkanı getirerek, giderlerin yılda bir defa fonksiyon maliyetine dönüşmesine imkan tanımıştır.

79. grupta açılan hesaplar bu amaca yöneliktir.

### III — MUHASEBE EĞİTİMİNDE YAPILMASI GEREKEN DEĞİŞİKLİKLER

Türkiye, tüm işletmelerde tek düzen muhasebe uygulamasına geçtikçe, muhasebe eğitiminin kapsamında da bu yönde değişiklikler yapılması kaçınılmaz olacaktır.

Muhasebe eğitimi, orta öğretimde ticaret dersleri içerisinde, Ticaret liselerinde ve Üniversitelerde çeşitli muhasebe dersleri aracılığı ile verilmektedir.

Söz konusu derslerin kapsamının gözden geçirilmesi ve uygulama örneklerinin Türkiye'deki muhasebe standartları doğrultusunda oluşturulması gerekmektedir. Özellikle Muhasebe Sistemi Uygulama genel tebliğindeki esasların öğrencilere öğretilmesi ve muhasebe meslek mensubu olacak kişilerin ülkemizdeki uygulamaları bilerek yetiştirilmesi sağlanmalıdır. Bunun içinde, Muhasebe derslerinin verilmesinde aşağıda belirtilen hususlara özen gösterilmesi gerekir.

#### I — Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe) :

a — Bu dersin içeriğinde işlenen varlık, kaynak, gelir ve gider hesapları, öğrenciye tanıtılırken muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirlenen hesap isimlerinin kullanılmasına dikkat edilmeli ve muhasebe örnek olayları bu çerçevede oluşturulmalıdır.

b — Stok hareketlerinin izlenmesinde, hem sürekli envanter, hem de aralıklı envanter yönteminde en az mutlaka dört hesabın kullanılacağı anlatılmalıdır. Söz konusu hesaplar, satışlar, stok hesapları, satışların maliyeti ve satış indirimleri hesaplarıdır. Küçük işletmeler olsalar dahi, aralıklı envanter yönteminde; satış işlemlerinin stok hesaplarının (ticari mal hesabı) alacağına satış tutarı ile kaydedilmeyeceği, satış hesabının mutlaka kullanılması gerektiği öğrencilere anlatılmalıdır.

c — Dönem sonlarında düzenlenecek temel mali tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu), tebliğde belirtilen kapsam ve biçimsel yapıda olmalıdır.

## 2 — Maliyet Muhasebesi :

Maliyet Muhasebesi konuları öğrencilere aktarılırken, Tebliğde öngörülen maliyet hesaplarının işleyişleri öğrencilere anlatılmalıdır. Bu nedenle gerek 7/A gerekse 7/B seçeneğinde öngörülen maliyet hesaplarına ait bilgiler ve bunların kullanılışı uygulama örnekleri ile öğrencilere aktarılmalı ve giderlerin; fonksiyonlarına, çeşitlerine ve gider yerlerine göre nasıl oluşturulacağı, üretim maliyetlerinin evrelerde sipariş partilerinde nasıl hesaplanacağı anlatılmalıdır.

## 3 — Finansal Tablolar Analizi :

Bu dersin içeriğinde öğrencilere aktarılması hedeflenen mali tablolar, tebliğde öngörülen formatlara uygun olmalıdır.

Bilanço, gelir tablosu, ve bunların dipnotları, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu tebliğde öngörülen formatlara uygun olarak öğrencilere anlatılmalıdır.

## 4 — Şirketler Muhasebesi (Ortaklıklar Muhasebesi) :

Şirketler Muhasebesi dersi içeriğinde işlenen şirket kuruluşları, tasfiyesi, tahvil, bono, varlığa dayalı menkul kıymet vb. gibi menkul kıymet ihraçları tebliğde öngörülen hesaplar kullanılmak suretiyle öğrencilere öğretilmelidir. Sermaye şirketlerinde kâr dağıtım konuları işlenirken tebliğdeki Kâr Dağıtım Tablosunun öğretilmesi ihmal edilmemelidir.

## 5 — Denetim (Revizyon Kontrol) :

Muhasebe denetim dersi işlenirken, mali tabloların ve hesapların denetimine ilişkin örnekler verilirken tebliğde öngörülen hesapların ve mali tabloların kullanılmasına özen gösterilmelidir.

## IV — SONUÇ :

Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ülke düzeyinde muhasebe uygulamalarında tek düzen sağlanacaktır. 1994 yılında uygulamaya girecek olan sözkonusu tebliğ hükümlerinin; öğrencilerimize her seviyede öğretilmesi öğretim kurumlarımızın sorumluluğundadır. Bu nedenle;

a. Yüksek Öğretim Kurumlarında çeşitli muhasebe dersleri kapsamında öğrencilere aktarılan bilgilerin, örnek olayların, bu çerçevede tekrar gözden geçirilmesi gerekir.

b. Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ilik ve orta öğretimde ise; muhasebe konularında eğitim veren öğretmenlerin acil olarak, bilgilerinin güncelleşmesi için eğitilmesi ve Bakanlığın öngördüğü muhasebe kitaplarının tekrar yazılarak günün ihtiyaçlarına uygun hale getirilmesi gerekir.

Doç. Dr. Yelise YAZICIOĞLU\*

Ömer Faruk KARADUNAY\*\*

## KAYNAKÇA

1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26 Aralık 1992 Tarih, 21447 Sayılı Resmî Gazete.