

HESAP PLÂNLARININ YEKNESAKLAŞTIRILMASI KONUSUNDA YAPILAN ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Dr. Abdullah GÜR

Günümüzde değil bir işletme grubuna, bir ülkenin bütün dalarına uygulanan Hesap Çerçevesi çağı aşılmak üzeredir. Düşünce yönünden bu çağ aşılmıştır. Bilim adamları, iktisadi iş birliği yapan ve hatta böyle bir birlik yapmadan bir çok ülkeler için, bu ülkelerdeki işletmeleri kapsayacak yeterlikte hesap çerçevesi tasarıları ortaya koymaktadırlar, (1)

Gerçekten, XXnci yüzyılın başlarından itibaren muhasebe prensiplerinin uluslararası bir çerçeve içerisine alınması konusu birçok uluslararası muhasebe kongrelerinde tartışma konusu edilmiştir. Bu kongrelerin çalışma plânları ve konuları bir kongreden diğerine değişiklikler göstermiştir. Bu kongrelerin bazılarında sadece bilanço, bazılarında terimler ve bilançodaki bazı kalemleri değerlendirme şartları, bazılarında ise, hesapları sınıflandırma sorunları üzerinde durulmuştur. (2)

Muhasebenin uluslararası sahada yeknesaklaştırılması konusunun terim, sınıflandırma, hareketler ve kıymet olmak üzere çeşitli yönleri bakımından incelenmesine ancak yakın bir geçmişte başlanılmıştır. Zamanımızda aşağıda belirtilen iki temel olay nedeniyle bu sahadaki uluslararası çalışmalar genişlik ve önem kazanmışlardır (3)

Bir çok ülkelerde şubeleri bulunan uluslararası dev işletmelerin

(1) Mehmet YAZICI, İşletmelerde hesap işleri düzeni, İstanbul İ.T.İ.A. Öğrenci yayın ve yardım bürosu yayınları, İstanbul, 1970, s. 36

(2) Revue Française de Comptabilité, Paris, numero 94 . Juin - Juillet 1969, s. 271

(3) Ibid, s. 271

Hesap plânlamasının yeknesaklaştırılması

ortaya çıkması ve birbirlerinden kesin bir şekilde ayrılmış bulunan milli pazarların yerini uluslararası büyük pazarlara terk etmesi.

İşletmelerin yönetiminde muhasebenin görev ve öneminin git-tikçe artması; Muhasebe açısından millî sınırların aşıldığının iki somut örneği şu şekilde verebiliriz. Bir yandan, uluslararası dev iş-letmelerin ortaya çıkmasıyla homojen muhasebe verilerinin bir merkezde toplanması ve işletmenin tümü (Ana işletme, bağlı işlet-meler) için konsolide bilanço ve kâr - zarar tablolarının çıkarılması, öteyandan, faaliyet konuları aynı olmakla birlikte farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağımsız işletmeler açısından, reşyolara dayalı karşılaştırmalı incelemelerin yapılması. (4)

Konunun önemine kısaca bu şekilde değindikten sonra, şimdi de hesap plânlarının yeknesaklaştırılması konusunda yapılan ulus-lararası çalışmalar ve hazırlanan tasarılarından en önemli iki tanesin-den bahsetmeye çalışacağız.

Bu en önemli iki çalışma ve tasarı şunlardır :

Uluslararası hesap plânı (Le plan Comptable International)

Avrupa hesap plânı (Le plân Comptable européen)

Uluslararası Hesap Plânı :

Çoğunluğu muhasebe teknisyenlerinden oluşan ve 1951, 1952 ve 1953 yıllarında toplanan «Uluslararası muhasebe kongrelerinde» bir «uluslararası hesap plânı komisyonu» kuruldu. Bu komisyonun sek-reterliğine uluslararası hesap plânının hazırlanmasında büyük emeği geçen Belçikalı bilim adamı Marcel MOMMEN getirildi. Plân ha-zırlanırken üzerinde en çok durulan husus plânın çok esnek bir kad-roya sahip olması konusu oldu. Bu esneklik şu şekilde gerçekleştirildi (5)

İlgili her ekonomik hücrenin (İşletmenin) ihtiyaçlarına göre hesaplarını açmalarına imkân veren desimal sınıflandırma sistemi-nin kabulü.

(4) Pierre Lauzel, *le plan comptable français*, «que sais - je?» Presses Universitaires de France, Paris, 1967, s. 107

(5) *Revue Française de comptabilité*, op. cilt, s. 262

Olayların kaydedilmesinde ek bir sınıf ve özel bir servisin hizmetine ihtiyaç göstermeksizin giderlerin sistematik bir şekilde önce türlerine göre dağıtılmasına sonra da «İmalât» sınıfındaki hesaplara yüklenmesine imkân verilmesi..

«Temel kıymetlerin» başka bir deyimle, stokların devamlı envanterini gerçekleştirme imkânının sağlanması.

Uluslararası hesap plânının düzenlenmesi için yapılan çalışmalarda Fransız bilim adamı M. J. Anthonioz'un 1946 - 1947 yıllarında hazırladığı hesap plânı temel olarak kabul edildi.

(6) Uluslararası hesap plânının genel kadrosu aşağıda gösterilmiştir:

Hesap Sınıf : 1 Yatırımlar

- 10 — Sermaye
- 11 — Pay sahipleri
- 12 — Kanuni Yedekler
- 13 — İhtiyari yedekler
- 14 — Geçmiş yıl kârı
- 15 — İştirâkler
- 16 — Bir yıldan uzun süreli borçlar
- 17 — (serbest bırakılmıştır)
- 18 — Yeni yatırımlar
- 19 — Diğer kurumlar

Hesap Sınıfı : 2 Sabit kıymetler

- 20 — Gayri maddi kıymetler
- 21 — Yapılmakta olan işler
- 22 — Arsalar
- 23 — Binalar
- 24 — Tesisler
- 25 — Avadanlıklar
- 26 — Demirbaşlar
- 27 — (Serbest bırakılmıştır)

Hesap plânlamasının yeknesaklaştırılması

28 — Amortismanlar

29 — Karşılıklar

Hesap Sınıfı : 3 Finansal hesaplar

30 — Kasa

31 — Bankalar

32 — Alacak senetleri

33 — Borç senetleri

34 — Kısa süreli borçlar

35 — Rehin senetleri (Warrant'lar)

36 — (Serbest bırakılmıştır)

38 — Takaslar (Compensations)

39 — Karşılıklar

Hesap Sınıfı : 4 İlişkiler

40 — Satıcılar

41 — Müşteriler

42 — Personel

43 — Topluluklar (Collectivités)

44 — Ortaklar (Associés)

45 — Şubeler (Affiliés)

46 — Katılanlar (participants)

47 — (Serbest bırakılmıştır)

48 — Çeşitli İlişkiler

49 — Karşılıklar

Hesap sınıfı : 5 Temel Kıymetler (Stoklar)

50 — İlk Maddeler

Hesap sınıfı : 6 Maliyetler (maliyet giderleri)

60 — Ücretler

61 — Ücretle ilgili diğer giderler

62 — Dışarıdan sağlanan mallar (fournitures)

63 — Dışarıdan sağlanan hizmetler

64 — Mali giderler

65 — Vergiler

66 — Amortismanlar

67 — İşletme hesabına iş yapan Firmalar

68 — (Serbest bırakılmıştır)

69 — Karşılıklar

Hesap Sınıfı : 7 İmalât

- 70 — Hizmetler
- 71 — Tali mamuller
- 72 — Esas mamuller
- 73 — Esas mamuller
- 74 — Esas mamuller
- 75 — Esas mamuller
- 76 — Esas mamuller
- 77 — Esas mamuller
- 78 — Ek işler (annexes)
- 79 — Karşılıklar

Hesap sınıfı : 8 Dağıtımlar

- 80 — Hizmetler
- 81 — Tali mamuller
- 82 — Esas mamuller
- 83 — Esas mamuller
- 84 — Esas mamuller
- 85 — Esas mamuller
- 86 — Esas mamuller
- 87 — Esas mamuller
- 88 — Ek işler (annexes)
- 89 — Karşılıklar

Hesap sınıfı : 9 Sonuçlar

- 90 — Geçmiş dönemlere ilişkin sonuçlar
- 91 — Yatırımlara ilişkin sonuçlar
- 92 — Sabit kıymetlere ilişkin sonuçlar
- 93 — Mali hesaplara ilişkin sonuçlar
- 94 — İlişkilere ait sonuçlar
- 95 — Stoklara ilişkin sonuçlar
- 96 — Maliyetlere ilişkin sonuçlar
- 97 — İmalâta ilişkin sonuçlar
- 98 — Dağıtımlara ilişkin sonuçlar
- 99 — Sonuçların toplamları

Hesap sınıfı : O Muhasebeyi tamamlayan ve bütçelerin hazırlanmasına temel teşkil eden istatistiki hesaplara ayrılmıştır.

Hesap plânlamasının yeknesaklaştırılması

Çok yakın bir geçmişte düzenlenmiş olması nedeniyle uluslararası hesap plânının muhasebeye ne gibi katkılarda bulunduğu günümüzde saptama ve açıklama olanağı yoktur. Ancak, Belçika, İspanya, Portekiz ve hatta İngiltere gibi bazı ülkelerin bu plânın uygulanması konusunda çalışmalarına başladıkları düşünülecek olursa, uluslararası hesap plânının daha şimdiden olumlu sonuçlar vermeye başladığını söyleyebiliriz. (7)

AVRUPA HESAP PLÂNI

Avrupa muhasebe eksperleri birliğinin (U.E.C) 1964 yılında Viyana'da yaptığı kongrede Francfort Üniversitesi profesörlerinden Dr. K. Hax'ın başkanlığına getirildiği «Muhasebe teknikleri komisyonu» Avrupa Hesap plânı olarak adlandırılan, genel kadrosu aşağıda gösterdiğimiz hesap plânını hazırladı. (8)

Bilanço hesapları (Hesap sınıfı 1 den 5'e kadar)

1. Devamlı Sermaye
2. Sabit kıymetler
3. Stoklar
4. Kısa süreli alacaklar ve borç bakiyesi veren mali hesaplar
4. Kısa süreli borçlar ve alacak bakiyesi veren mali hesaplar

Yönetim hesapları (hesap sınıfı 6' dan 9'a kadar)

6. İşletme giderleri (türlerine göre sınıflandırılmış)
 7. (Serbest bırakılmıştır)
 8. İşletme gelirleri (türlerine göre sınıflandırılmış)
 9. Kapanış hesapları (bilanço, kâr ve zarar işletme sonuçları)
- Diğer hesaplar (Hesap sınıfı : 0 Serbest bırakılmıştır)

Muhasebeyle uğraşan Avrupa'lı bilim adamları ve uygulayıcılarca çok olumlu bir şekilde karşılanan «Avrupa Hesap plânı» aşağıdaki ilkeler göz önünde tutularak düzenlenmiştir. (9)

Desimal kodlandırma sisteminin uygulanması

Homejen sınıfların teşkili diğer bir deyimle mali hesaplara ilişkin sınıflarda olduğu gibi her hesap sınıfının sadece borç bakiyesi veren veya sadece alacak bakiyesi veren hesapları kapsayacak şekilde düzenlenmesi.

Bilanço hesapları, yönetim hesapları ve diğer hesaplar arasında ayırım yapılması.

(7) Ibid. s. 272

(8) Pierre Lauzel, *le plan Comptable français*, op. cit. s. 113

(9) Ibid, s. 113