T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖNERİLEN HESAP PLANI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

YAKUP SÖYLEMEZ

İstanbul, 2012

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖNERİLEN HESAP PLANI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

YAKUP SÖYLEMEZ

Danışman: PROF.DR.SABRİ BURAK ARZOVA

İstanbul, 2012

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi YAKUP SÖYLEMEZ nın SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖNERİLEN HESAP PLANI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRMA adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 08.03.2012 tarih ve 2012-6/45 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
Tez Savunma Tarihi :	02./.22./...2012..	
1) Tez Danışmanı :	PROF. DR. SABRİ BURAK ARZOVA	.....
2) Jüri Üyesi :	PROF. DR. BAŞAK ATAMAN	.....
3) Jüri Üyesi :	PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA	.....

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Yakup Söylemez

Anabilim Dalı : İşletme

Program : Muhasebe Finansman

Tez Danışmanı : Prof.Dr. Sabri Burak Arzova

Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Nisan 2012

Anahtar Kelimeler : Siyasi Parti, Hesap Planı, Türkiye Muhasebe Standartları

ÖZET

SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖNERİLEN HESAP PLANI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRMA

Siyasi partiler demokrasinin vazgeçilmez unsurlarıdır. Demokratik yaşamın devamını sağlamak için siyasi partilerin mali şeffaflığının sağlanması gerekmektedir. Siyasi partilerin mali açıdan şeffaf olabilmesi için uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu bir hesap planının uygulamaya sokulması gerekmektedir. Bu amaçla siyasi partilere modern bilimsel kriterleri esas alan bir muhasebe sistemi oluşturmak bir zorunluluktur. Siyasi partilerin mali denetiminin bağımsız kuruluşlarca yapılması da son derece önemlidir. Bu sebeple yasal mevzuatta da gerekli değişikliklere gitmek gerekmektedir. Demokrasinin gelişmesi ancak mali ve siyasi liberalizasyon ile mümkün olabilecektir. Çalışmamızda siyasi partiler için bir muhasebe sistemi önerisi yapılmıştır. Önerilen muhasebe sistemine bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu bir hesap planı önerisi yapılmıştır. Öneri sistem ve hesap planının yürütmesini sağlamak amacı ile de tezin sonuna bir kanun teklifi eklenmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Yakup Söylemez

Field : Business Administration

Program : Accounting and Finance

Supervisor : Prof.Dr. Sabri Burak Arzova

Degree Awarded and Date : Master – April 2012

Keywords : Political Party, Chart of Accounts, Turkish Accounting Standards

ABSTRACT

THE PROPOSED ACCOUNTING SYSTEM AND PROPOSED CHART OF ACCOUNTS TO POLITICAL PARTIES AND ALIGNMENT WITH THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Political parties are indispensable elements of democracy. To maintain the financial transparency of political parties in democratic life and needs to be ensured. Financial aspects of the political parties to be transparent, compatible with international accounting standards, an accountability plan should be put into application. For this purpose, the political parties to create an accounting system based on modern scientific criteria is a necessity. Auditing of political parties or independent bodies is extremely important. For this reason, the necessary legislative changes to the legislation should go. Will be possible with the development of democracy, but financial and political liberalization. In our study, the proposal is an accounting system for political parties. Depending on the proposed accounting system and an account plan, the proposal is consistent with Turkish Accounting Standards. Proposed system and chart of accounts in order to ensure the execution of a law proposal also added to the end of the thesis.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **İ**

TABLO LİSTESİ ..... **Xİİ**

ŞEKİL LİSTESİ ..... **Xİİİ**

KISALTMALAR ..... **XİV**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLER İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

1.1. SİYASİ PARTİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ **4**

1.1.1. Siyasi Partilerin İşlevleri **7**

1.2. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ **10**

1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem **10**

1.2.2. 1924 Anayasası Dönemi **11**

1.2.3. 1961 Anayasası Dönemi **11**

1.2.4. 1982 Anayasası Dönemi **12**

1.4. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN TEŞKİLAT YAPILARI **14**

1.4.1. Siyasi Partilerin Genel Merkez Teşkilatı **15**

1.4.1.1. Büyük Kongre ***16***

1.4.1.2. Genel Başkan ***18***

1.4.1.3. Merkezi Karar, Yönetim ve İcra Organları ***18***

1.4.1.4. Merkez Disiplin Kurulu ***19***

1.4.1.5. İl Teşkilatı ***20***

1.4.1.6. İlçe Teşkilatı ***21***

1.4.1.7. Siyasi Parti Grupları ***22***

1.4.1.8. Diğer Organlar ***24***

İKİNCİ BÖLÜM

SİYASET VE FİNANSMAN KAVRAMLARI, SİYASİ PARTİLERİN GELİR VE GİDERLERİ

2.1. SİYASET VE FİNANSMAN KAVRAMLARI **27**

2.1.1. Siyasi Partilerin Finansmanında Şeffaflık Standartları **29**

2.1.2. Siyasi Partilerin Finansman Modelleri **32**

2.2. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN GELİR KAYNAKLARI, GİDERLERİ VE SEÇİM KAMPANYALARININ FİNANSMANI **33**

2.2.1. Siyasi Parti Gelirleri **36**

2.2.1.1. Parti İçi Gelirler ... *36*
2.2.1.1.1. Aidatlar ... **36**
2.2.1.1.2. Giriş ve Üyelik Aidatları ... **37**
2.2.1.1.3. Milletvekili Aidatı ... **38**
2.2.1.1.4. Özel Aidat ... **39**
2.2.1.2. Parti Malvarlığından Elde Edilen Gelirler ... *40*
2.2.1.3. Sosyal Faaliyetlerden, Parti ve Adayı Tanıtıcı Çeşitli Araçlardan Sağlanan Gelirler ... *41*
2.2.1.4. Parti Dışı Gelirler ... *41*
2.2.1.4.1. Bağışlar ... **42**
2.2.1.4.2. Devlet Yardımı ... **43**
2.2.1.4.3. Siyasi Partilerin Bilinmeyen veya Yanlış Bilinen Gelirleri ... **49**
2.2.1.5. Siyasi Partilerin Gelirlerinin Sağlanmasında Usul ve Esaslar ... *49*
2.2.1.6. Siyasi Partilerde Borç Alma Yasağı ... *51*
2.2.2. Siyasi Parti Giderleri ... **52**
2.2.2.1. Teşkilat Giderleri ... *52*
2.2.2.2. Propaganda Giderleri ... *54*
2.2.2.3. Siyasi Eğitim Giderleri ... *55*
2.2.2.4. Siyasi Partilerin Giderlerinin Yapılmasındaki Usul ve Esaslar ... *55*
2.2.2.5. Siyasi Partilerin Borç Verme Yasağı ... *58*
2.2.2.6. Siyasi Partilerde Giderlere İlişkin Mali Sorumluluk ... *58*
2.2.3. Seçim Kampanyasının Finansmanı ... **58**
2.2.3.1. Seçim Harcamaları ve Diğer Giderler ... *59*
2.3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE SİYASİ PARTİ FİNANSMANI ... **61**
2.3.1. İngiltere'de Siyasi Parti Finansmanı ... **61**
2.3.1.1. İngiltere'deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi ... *61*
2.3.1.2. Gelirler ... *64*
2.3.1.3. Giderler ... *65*
2.3.1.4. Raporlama ... *65*
2.3.1.5. Denetim ... *67*
2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Siyasi Parti Finansmanı ... **67**
2.3.2.1. ABD'deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi ... *67*
2.3.2.2. Gelirler ... *69*
2.3.2.3. Raporlama ... *71*
2.3.2.4. Denetim ... *71*
2.3.3. Fransa'da Siyasi Parti Finansmanı ... **72**
2.3.3.1. Fransa'da Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi ... *73*
2.3.3.2. Mali Vekil Atama ... *74*
2.3.3.3. Gelirler ... *75*
2.3.3.4. Raporlama ... *77*
2.3.3.5. Denetim ... *78*

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI VE MALİ DENETİM

3.1. SİYASİ PARTİLERDE KAYIT DÜZENİ 80

3.1.1. Siyasi Partilerde Tutulacak Defterler 82

3.1.1.1. Üye Kayıt Defteri 82

3.1.1.2. Karar Defteri 83

3.1.1.3. Gelir ve Gider Defteri 85

3.1.1.4. Demirbaş Eşya Defteri 87

3.1.1.5. Siyasi Partilerce Tutabilecekler Diğer Defterler 88

3.1.2. Defterlerin Onaylanması Ve Defter Ve Kayıtlarla İlgili Yaptırımlar 89

3.1.3. Siyasi Partilerce Kullanılacak Belgeler 89

3.1.3.1. Alınan Belgeler 90

3.1.3.2. Verilen Belgeler 91

3.1.3.3. Mahsup İşlemleri ve Belgeleri 91

3.2. SİYASİ PARTİLERDE MEVCUT MUHASEBE POLİTİKALARI 92

3.3. SİYASİ PARTİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA 93

3.3.1. Türkiye'de Siyasi Partilerde Finansal Raporlama 93

3.3.1.1. Kesin Hesap ve Birleşik Kesin Hesap Çizelgeleri 93

3.3.1.2. Siyasi Partilerde Bütçe 97

3.3.1.3. Siyasi Partilerde Bilanço 100

3.3.1.4. Defterlerin Tasdiki 103

3.4. SİYASİ PARTİLERDE DENETİM ESASLARI VE DENETİM SÜRECİ 103

3.4.1. Anayasa Mahkemesi (AYM)'nce Yapılan Denetim 104

3.4.1.1. Mali Hükümlerin Yaptırımları 105

3.4.1.1.1. Hazinece Elkoyma 105

3.4.1.1.2. Paraya Çevirme 106

3.4.1.2. Parti Defter Ve Kayıtlarının Tutulmaması, Tahrifi, Defterlerin Yok Edilmesi Veya Gizlenmesi 106

3.4.1.3. Mükerrer Kayıt 106

3.4.1.4. Anayasa Mahkemesi'nin Denetim Usulleri 107

3.4.2. Siyasi Partilerde İç Denetim 116

3.4.2.1. Adalet ve Kalkınma Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler 118

3.4.2.1.1. Kesin hesabın Hazırlanması ve Onaylanması 118

3.4.2.1.2. Kesin Hesabın Bildirimi 118

3.4.2.1.3. Teftiş ve Denetimin Amacı 118

3.4.2.1.4. Denetim Yetkisi ve Görevi 119

3.4.2.2. Cumhuriyet Halk Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler 119

3.4.2.2.1. Kesin Hesap 119

3.4.2.2.2. Hesap Yönetmeliği 119

3.4.2.3. Milliyetçi Hareket Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler 120

3.4.3. Siyasi Partilerde Bağımsız Denetim 121

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERDE MUHASEBE SİSTEM VE ORGANİZASYONU

4.1. GENEL OLARAK MUHASEBE SİSTEM VE ORGANİZASYONU 123

4.1.1. Personel 124
4.1.2. Belgeler 125
4.1.3. Defterler 126
4.1.4. Hesap Planı 126
4.1.5. Raporlama 128

4.2. SİYASİ PARTİLERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ORGANİZASYONU 129

4.2.1. Genel Düzenleme 129
4.2.2. Personel 129
4.2.3. Kayıt Düzeni 130
4.2.4. Raporlama Ve Denetim 131

BEŞİNCİ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ, ÖNERİLEN HESAP PLANI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE ENTEGRASYON

5.1. SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ 133

5.1.1. Genel Düzenleme 134
5.1.2. Personel 136
5.1.3. Kayıt Düzeni 137
5.1.4. Raporlama Ve Denetim 138

5.2. SİYASİ PARTİLERE HESAP PLANI ÖNERİSİ 139

5.2.1. Siyasi Partilere Türkiye Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Hesap Planı Önerisi Ve Hesapların İşleyişi 140
5.2.1.1. Bilanço Hesapları 155
5.2.1.1.1. Aktif Hesaplar 155
5.2.1.1.1.1. Dönen Varlıklar 155
5.2.1.1.1.1.1. Nakit ve Nakit Benzerleri 156
5.2.1.1.1.1.2. Finansal Varlıklar 161
5.2.1.1.1.1.3. Esas Faaliyetlerden Alacaklar 167
5.2.1.1.1.1.4. İlişkili Taraflardan Alacaklar 174
5.2.1.1.1.1.5. Diğer Alacaklar 179
5.2.1.1.1.1.6. Stoklar 184
5.2.1.1.1.1.7. Diğer Dönen Varlıklar 187
5.2.1.1.1.1.8. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları 191

5.2.1.1.1.2. Duran Varlıklar 194
5.2.1.1.1.2.1. Esas ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar 194
5.2.1.1.1.2.2. İlişkili Taraflardan Alacaklar 202
5.2.1.1.1.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 206
5.2.1.1.1.2.4. Maddi Duran Varlıklar 214
5.2.1.1.1.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar 220
5.2.1.1.1.2.6. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları 224
5.2.1.1.1.2.7. Diğer Duran Varlıklar 227
5.2.1.1.2. Pasif Hesaplar 230
5.2.1.1.2.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 230
5.3.1.1.2.1.1. Finansal Borçlar 231
5.3.1.1.2.1.2. Esas Faaliyetlerden Borçlar 234
5.3.1.1.2.1.3. İlişkili Taraflara Borçlar 238
5.3.1.1.2.1.4. Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 241
5.3.1.1.2.1.5. Alınan Avanslar 244
5.3.1.1.2.1.6. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler 245
5.3.1.1.2.1.7. Borç Ve Gider Karşılıkları 250
5.3.1.1.2.1.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları 256
5.2.1.1.2.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 258
5.2.1.1.2.2.1. Finansal Borçlar 259
5.2.1.1.2.2.2. Esas Faaliyetlerden Borçlar 262
5.2.1.1.2.2.3. İlişkili Taraflara Borçlar 265
5.2.1.1.2.2.4. Diğer Borçlar 267
5.2.1.1.2.2.5. Alınan Avanslar 268
5.2.1.1.2.2.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler 269
5.2.1.1.2.2.7. Borç ve Gider Karşılıkları 270
5.2.1.1.2.2.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları 273
5.2.1.1.2.2.9. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 277
5.2.1.1.2.3. Özkaynaklar 277
5.2.1.1.2.3.1. Ödenmiş Sermaye 278
5.2.1.1.2.3.2. Gelir Yedekleri ve Fonlar 280
5.2.1.1.2.3.3. Net Gelir veya Gidere Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) 283
5.2.1.1.2.3.4. Net Gelir veya Gidere Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) 286
5.2.1.1.2.3.5. Geçmiş Yıllar Gelir Fazlası 288
5.2.1.1.2.3.6. Geçmiş Yıllar Gider Fazlası (-) 289
5.2.1.1.2.3.7. Dönem Net Gelir Fazlası (Gider Fazlası) 291
5.2.1.2. Gelir Tablosu Hesapları 292
5.2.1.2.1. Esas Faaliyet Gelirleri 292
5.2.1.2.2. Satış İndirimleri (-) 296
5.2.1.2.3. Satışların Maliyeti (-) 298
5.2.1.2.4. Faaliyet Giderleri (-) 299
5.2.1.2.5. Diğer Faaliyetlerden Gelirler 302
5.2.1.2.6. Diğer Faaliyetlerden Giderler (-) 306
5.2.1.2.7. Finansman Gelirleri 309
5.2.1.2.8. Finansman Giderleri 314
5.2.1.2.9. Dönem Net Gelir Fazlası (Gider Fazlası) 319
5.2.1.3. Maliyet Hesapları 325
5.2.1.3.1. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları 326
5.2.1.3.2. Propaganda Giderleri 327
5.2.1.3.3. Teşkilatlara Yapılan Transferler 327
5.2.1.3.4. Satış Giderleri 328

5.2.1.3.5. Genel Yönetim Giderleri **329**
5.2.1.3.6. Finansman Giderleri **330**
5.2.1.3.7. Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği) **331**

5.3. SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMASI **346**

5.3.1. TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu **346**
5.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı ***346***
5.3.1.2. Standarda Ait Kavramlar ***347***
5.3.1.3. Bilançonun Sunumuna İlişkin Düzenlemeler ***348***
5.3.1.4. Gelir Tablosuna İlişkin Düzenlemeler ***349***
5.3.1.5. Özkaynak Değişim Tablosuna İlişkin Düzenlemeler ***350***
5.3.1.6. Nakit Akış Tablosu ***350***
5.3.1.7. Dipnotlar ***341***
5.3.1.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma ***342***
5.3.2. TMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama **346**
5.3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı ***346***
5.3.2.2. Standarda Ait Kavramlar ***347***
5.4.2.3. Ara Dönem Raporlara Ait Dipnotlar ***348***
5.4.2.4. Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler ***348***
5.4.2.5. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma ***349***
5.4.3. TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar **351**
5.4.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı ***351***
5.4.3.2. Standarda Ait Kavramlar ***351***
5.4.3.3. Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler ***352***
5.4.3.4. Geçmişe Dönük Uygulama ***353***
5.4.3.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ***355***
5.4.3.6. Hatalar ***356***
5.4.3.7. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma ***357***
5.4.4. TMS 10 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar **359**
5.4.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı ***359***
5.4.4.2. Standarda Ait Kavramlar ***359***
5.4.4.3. Finansal Tabloların Yayımı için Onaylanma Tarihi ***359***
5.4.4.4. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar ***360***
5.4.4.5. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar ***361***
5.4.4.6. İşletmenin Sürekliliği ***363***
5.4.4.7. Temettülerin Değerlendirilmesi ***364***
5.4.4.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma ***364***
5.4.5. TMS 7- Nakit Akış Tabloları Standardı **366**
5.4.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı ***366***
5.4.5.2. Standarda Ait Kavramlar ***366***
5.4.5.3. İşletme Faaliyetleri ***367***
5.4.5.4. Yatırım Faaliyetleri ***368***
5.4.5.5. Finansman Faaliyetleri ***369***
5.4.5.6. Nakit Akış Tablosu Oluşturma Yöntemleri ***370***
5.4.5.7. Brüt (Dolaysız-Direkt) Yöntem ***370***
5.4.5.8. Net (Dolaylı-Endirekt) Yöntem ***372***

5.4.5.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 373
5.4.6. TMS 18 - Hasılat Standardı 376
5.4.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 376
5.4.6.2. Standarda Ait Kavramlar 377
5.4.6.3. Hasılatın Tanınması 377
5.4.6.4. Mal Satışından Doğan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı 378
5.4.6.5. Hizmet Sunumundan Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı 379
5.4.6.6. Faiz, Temettü ve İsim Haklarının Hasılat Kaydı 380
5.4.6.7. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 380
5.4.7. TMS 23 - Borçlanma Maliyetleri 383
5.4.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 383
5.4.7.2. Standarda Ait Kavramlar 383
5.4.7.3. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirmesi 383
5.4.7.4. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 383
5.4.8. TMS 17 - Kiralama İşlemleri 385
5.4.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 385
5.4.8.2. Standarda Ait Kavramlar 385
5.4.8.3. Kiralama İşlemlerinin Ayrıştırılması 389
5.4.8.4. Finansal Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterilmesi 390
5.4.8.5. Faaliyet Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterimi 391
5.4.8.6. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırması 391
5.4.9. TMS 2 - Stoklar Standardı 395
5.4.9.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 395
5.4.9.2. Standarda Ait Kavramlar 395
5.4.9.3. Stokların Değerlemesi 396
5.4.9.4. Maliyetin Unsurları 397
5.4.9.4.1. Satın Alma Maliyeti 397
5.4.9.4.2. Dönüştürme Maliyetleri 397
5.4.9.4.3. Stok Maliyetine Eklenen Diğer Özellikli Giderler 397
5.4.9.4.4. Stokların Maliyetine Eklenmeyen Giderler 397
5.4.9.5. Stok Maliyeti Tahmin Teknikleri 398
5.4.9.6. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri 399
5.4.9.7. Net Gerçekleşebilir Değerin Tespiti 400
5.4.9.8. Gider Olarak Kaydetme 401
5.4.9.9. Raporlanacak Bilgiler 402
5.4.9.10. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 402
5.4.10. TMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü 404
5.4.10.1. Amaç ve Kapsam 404
5.4.10.2. Standarda Ait Kavramlar 405
5.4.10.3. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı 406
5.4.10.4. Değer Düşüklüğü Zararının Tespiti, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi 407
5.4.10.5. Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti 409
5.4.10.6. Nakit Yaratan Birim, Kullanım Değeri Kavramları ve Nakit Akışlarının Ölçümü 410
5.4.10.6.1. Kullanım Değeri 410
5.4.10.6.2. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası 410
5.4.10.6.3. Gelecekteki Nakit Akış Tahminlerinin İçeriği 411
5.4.10.6.4. Gelecekteki Yabancı Para Nakit Akışları 411

5.4.10.6.5. İskonto Oranı 412
5.4.10.6.6. Nakit Yaratan Birimin Belirlenmesi 412
5.4.10.7. Geri Kazanılabilir Tutar Ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri 413
5.4.10.8. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi 414
5.4.10.8.1. Tek Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali 414
5.4.10.8.2. Nakit Yaratan Bir Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali 414
5.4.10.9. Kamuoyuna Açıklanması Gereken Bilgiler 415
5.4.10.10. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 415
5.4.11. TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar 421
5.4.11.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 421
5.4.11.2. Standarda Ait Kavramlar 421
5.4.11.3. Yükümlülük ve Olasılık İlişkisi 422
5.4.11.4. Karşılıklar 422
5.4.11.5. Koşullu Yükümlülük: 423
5.4.11.6. Koşullu Varlık 423
5.4.11.7. Karşılığın Muhasebeleştirilme Esasları 423
5.4.11.8. Geçmiş Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülük Olması 424
5.4.11.9. Yükümlülük İçin Kaynakların İşletmeden Çıkmasının Muhtemel Olması 424
5.4.11.10. Karşılık Muhasebe Tutarına İlişkin En Gerçekçi Tahmin Hesabı 424
5.4.11.11. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 425
5.4.12. TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar 428
5.4.12.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 428
5.4.12.2. Standarda Ait Kavramlar 428
5.4.12.3. İlk Defa Kayda Almada Değerleme 429
5.4.12.4. Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemleri 430
5.4.12.4.1. Maliyet Modeli 430
5.4.12.4.2. Yeniden Değerleme Modeli 431
5.4.12.4.2.1. Yeniden Değerleme Sonucu Değer Artış ve Azalışı 432
5.4.12.5. Amortisman 433
5.4.12.5.1. Amortisman Ayrılacak Durumların Tespiti 433
5.4.12.5.2. Yararlı Ömrün Tayin Edilmesinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar 436
5.4.12.5.3. Amortisman Yöntemleri 437
5.4.12.6. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 438
5.4.13. TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar 440
5.4.13.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 440
5.4.13.2. Standarda Ait Kavramlar 441
5.4.13.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Aktifleştirme Koşulları 443
5.4.13.3.1. Belirlenebilirlik 444
5.4.13.3.2. Kontrol Edilebilirlik 445
5.4.13.3.3. Gelecekteki Ekonomik Yarar 445
5.4.13.4. Maddi Olmayan Duran Varlığın Aktifleştirilmesi 445
5.4.13.5. Maddi Olmayan Duran Varlığı Oluşturan Maliyetler 446
5.4.13.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme 448
5.4.13.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa 448
5.4.13.7.1. İtfa Yöntemi 449
5.4.13.7.2. Sınırlı Yararlı Ömür 449
5.4.13.7.3. Sınırlı Yararlı Ömür - İtfa Süresi Ve Yönteminin Gözden Geçirilmesi 450
5.4.13.8. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması 451

5.4.13.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 452
5.4.14. TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 454
5.4.14.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 454
5.4.14.2. Standarda Ait Kavramlar 454
5.4.14.3. Muhasebeleştirme 457
5.4.14.3.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme 458
5.4.14.3.2. Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme 459
5.4.14.3.2.1. Maliyet Yöntemi 459
5.4.14.3.2.2. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi 459
5.4.14.2.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilememesi 460
5.4.14.3. Transferler 461
5.4.14.4. Elden Çıkarma 461
5.4.14.5. Finansal Tablo Açıklamaları 462
5.4.14.6. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemine İlişkin Açıklamalar 463
5.4.14.7. Maliyet Yöntemine İlişkin Açıklamalar 464
5.4.14.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 464
5.4.15. TMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri 466
5.4.15.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 466
5.4.15.2. Standarda Ait Kavramlar 466
5.4.15.3. Başlangıç Değerlemesi 467
5.4.15.3.1. Finansal Tabloların Değerlemesi ve Kapanış Kuru Yöntemi 467
5.4.15.4. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 468
5.4.16. TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar 471
5.4.16.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 471
5.4.16.2. Standarda ait Kavramlar 471
5.4.16.3. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar 475
5.4.16.4. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar 477
5.4.16.5. Tanımlanmış Katkı Planları 478
5.4.16.6. Tanımlanmış Fayda Planları 478
5.4.16.7. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar 478
5.4.16.8. İşten Çıkarma Tazminatları 479
5.4.16.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 479
5.4.17. TMS 12 – Gelir Vergisi Standardı 482
5.4.17.1. Standardın Amacı ve Kapsamı 482
5.4.17.2. Standarda Ait Kavramlar 482
5.4.17.3. Farkların Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar 483
5.4.17.4. Siyasi Partilere Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma 486

SONUÇ VE ÖNERİLER 489

KAYNAKÇA 492

EK - 1: 2820 SAYILI SİYASİ PARTİLER KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN TEKLİFİ 502

EK-2: DSP 2007 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU 508

EK-3: ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DENETİM FAALİYETLERİNİ YAPAN KURUMLAR VE DENETİM SÜRELERİ 524

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 2.1. Ülkelerin Siyasi Partilerle İlgili Çıkardıkları Kanunların Tarihleri……32

Tablo 2.2.2011 Aralık Ayı İtibarıyla Partilerin Meclisteki Milletvekili Sayıları……39

Tablo 2.3.Ülkeler İtibariyle Siyasi Partilere Devlet Yardımı……44

Tablo 2.4. Türkiye'de Devlet Yardımları……45

Tablo 2.5. 2010 ve 2011 Yıllarında Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımı Miktarları……47

Tablo 2.6. İngiltere'de Seçim Komisyonuna Raporlama İçin Üçer Aylık Dönemler ve Son Teslim Tarihleri……66

Tablo 2.7. ABD'deki Bağış Limitleri……70

Tablo 3.1. İl Kesin Hesap Çizelgesi Örneği……95

Tablo 3.2. Parti Kesin Hesap Çizelgesi Örneği……96

Tablo 3.3. İlleri ve Genel Merkezi Kapsayan Birleşik Kesin Hesap Örneği……97

Tablo 3.4. Siyasi Partilerin Mali Sorumlulukları……117

Tablo 3.5. Siyasi Partilerin Denetim İşlevlerinin Karşılaştırılması……121

Tablo 5.1. Siyasi Partilere Öneri Nakit Akış Tablosu……374

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 3.1. Üye Kayıt Defteri……..83

Şekil 3.2. Karar Defteri……84

Şekil 3.3. Gelir-Gider Defteri……86

Şekil 3.4. Demirbaş Eşya Defteri……88

KISALTMALAR

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

a.g.e.: adı geçen eser

AK Parti: Adalet ve Kalkınma Partisi

AMK: Anayasa Mahkemesi Kararı

AMK SPMD: Anayasa Mahkemesi Kararı Siyasi Partilerin Mali Denetimi

APB: Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Principles Board)

AR-GE: Araştırma-Geliştirme

Bkz.: Bakınız

BDP: Barış ve Demokrasi Partisi

CHP: Cumhuriyet Halk Partisi

DP: Demokrat Parti

DSP: Demokratik Sol Parti

FAS: Finansal Muhasebe Standartları (Financial Accounting Standards)

FASB: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)

FEC: Federal Seçim Komisyonu (Federal Election Commission)

FECA: Federal Seçim Komisyonu Kanunu (Federal Election Commission Act)

GAAP: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)

Kt.: Karar Tarihi

MBK: Milli Birlik Komitesi

Md.: Madde

MDV: Maddi Duran Varlık

MGK: Milli Güvenlik Konseyi

MGS: Milletvekili Genel Seçimleri

MHP: Milliyetçi Hareket Partisi

MKYK: Merkez Karar Yürütme Kurulu

NYB: Nakit Yaratan Birim

PAC: Siyasi Eylem Komitesi (Political Activity Committee)

SPY-SPK: Siyasi Partiler Yasası

SFAS: Finansal Muhasebe Standartları Raporu (Statements of Financial Accounting Standards)

T.B.M.M.: Türkiye Büyük Millet Meclisi

T.C.: Türkiye Cumhuriyeti

TDHP - THP: Tekdüzen Hesap Planı

TDMSUGT: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UK: United Kingdom

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

US: United States

v.b.: ve benzeri

VUK: Vergi Usul Kanunu

YSK: Yüksek Seçim Kurulu

YTL: Yeni Türk Lirası

$: Amerikan Doları

GİRİŞ

Günümüzde siyasi partiler demokratik ve çağdaş yaşamın vazgeçilmez unsurları olarak karşımıza çıkmaktadırlar. İster demokratik rejimlerde olsun isterse de anti-demokratik sistem ve yasalarla yönetilirse yönetilsin bir ülkedeki siyasal yaşamın en önemli unsuru siyasi partilerdir. Siyasal sistemin niteliğinin demokratik, otoriter veya totaliter olması siyasi partilerin toplumdaki yeri ve önemini değiştirmemektedir.

Nitelikleri, yönetime katılma biçimleri ve yönetme sistemleri farklı olsa da Amerika'daki Demokrat Parti, Almanya'daki Sosyal Demokrat Parti ve Suriye'deki diktatör Baas Partisinin sistem içerisindeki yeri ait oldukları toplumsal yapı ve gelişmişlik düzeyleri dikkate alındığında aynıdır. Bununla birlikte siyasi partilerin çağdaş anlamda vücut bulması ve bir hukuk normu içerisinde adaletli olarak siyasal yaşamı sürdürmeleri hiç şüphe yok ki etkin bir demokrasi kültürünün oluşması ile mümkün olacaktır.

Bu amaçla siyasi partinin tanımı 1983 tarih ve 2820 sayılı Türk Siyasi Partiler Kanunu (SPK)'nun 3. maddesinde şu şekilde geçmektedir:

Siyasi partiler, Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır.

Siyasi partilerin yukarıda verilen tanımından da açıkça anlaşılabileceği üzere milli iradenin tecelli etmesi, yani gerçekleşmesi için halkın demokratik rejimlerde iktidara hakim olmasının yegane aracı siyasi partilerdir. Bu amacı gerçekleştirmekteki yöntemleri ise milletvekili ve mahalli idare seçimleridir.

Bununla birlikte tezimizin temel ilgi alanı içerisine giren çağdaş liberal demokrasilerde siyasal iktidarı demokratik yol ve yöntemlerle eline geçiren partiyi yani iktidarı denetleme görevi ise muhalefet partilerine verilmiştir. Doğaldır ki halkın siyasi

iktidara muhalefeti de ancak özgürce örgütlenebilecek ve anayasal sınırlar içerisinde propaganda yapabilecek diğer siyasi partileri kurmaları ve etkin bir hale getirmeleri ile mümkün olacaktır.

Bu amaçla toplumun bütün kesimlerinin siyasal haklarının partiler rejimi esas alınarak seçimler aracılığı ile kullandırılması bilinen ve uygulanabilen en çağdaş yoldur. Siyasi parti devleti ve dolayısıyla ortak iradesini kimin ne şekilde yöneteceğini hiç kuşkusuz en açık ve şeffaf bir şekilde bilmelidir.

Siyasi partilerin şeffaf bir yapıya kavuşmaları için vazgeçilmez unsurların başında ekonomik yönden çeşitli çıkar gruplarından etkilenmemeleri ve dolayısıyla iktidara gelindiğinde çıkar çatışmaları söz konusu olduğunda adil ve hakkı dosdoğru koruyan bir pozisyon almaları gelmektedir.

Siyasi partilerin mali kaynaklarının çeşitlendirilmesi ve bu amaçla yeni düzenlemeler yapılması hiç kuşkusuz demokratik hayata ilişkin işlevlerini güçlendirecektir. Partinin çıkar gruplarının sorunlarını dinlerken ve çözüm ararken daha tarafsız ve adil davranması ancak bu yolla mümkün görünebilecektir.

Siyasi partilerin gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan devlet yardımlarının partiler arasında rekabete zarar vermeden ve kanaatimizce seçmen tabanları ile orantılı bir şekilde dağıtılması demokratik yarışın hızlanmasına vesile olacaktır.

Şeffaflık için olmazsa olmaz bir başka kriter ise mali raporlamanın ne şekilde yapılacağının standartlara bağlanmasıdır. Tüm toplum yapısını ilgilendiren dolayısıyla ekonomik, kültürel ve siyasal birçok olayı biçimlendiren siyasal parti rejiminde uluslararası standartlara uyumun sağlanması kuşkusuz hayati bir önem taşımaktadır.

Ancak toplum içindeki bireylerin haklarını eşit olarak gözeten, kanunlara, mevzuata ve parti içi düzenlemelere karşı sorumlu olan, partiye ve dolayısıyla halka gerek finansal gerekse de finansal olmayan konularda hesap verebilen ve nihayet kamuya karşı şeffaf bir mali ve idari yönetim gösteren siyasi partiler ancak başarılı olabilecek ve ülkesinin demokrasi macerasına katkı sunabilecektir.

Tezimizin başlıca amacı da bu itibarla gerek Türkiye'de gerekse yurtdışında demokratik ülkelerdeki siyasi parti rejimlerini incelemek, finansmanlarını ve kaynak ihtiyaçlarını açığa çıkarmak ve şeffaflığın demokratik rejimler için vazgeçilmez bir ihtiyaç olduğunu ortaya koyarak, şeffaf bir siyasi partiler rejimi için acil ihtiyaç haline gelen siyasi partilerin mali raporlamasını uluslararası standartlarla uyumlaştırmaktır.

Tezimiz beş ana bölümden oluşmaktadır. Tezimizin birinci bölümünde; siyasi partinin tanımı yapılacak, işlevlerinin toplumsal ayakları açıklanacak, Türkiye'de siyasi parti rejiminin tarihsel gelişimi ele alınarak, siyasi parti teşkilat yapıları özellikle oy oranı yüksek üç siyasal partinin tüzükleri incelerek ele alınacaktır.

İkinci bölümde; siyaset ve finansman kavramları açıklanacak ve siyasi partilerin kaynak arayışları başta Türkiye olmak üzere demokratik ülkelerdeki şekilleriyle gözden geçirilecektir.

Üçüncü bölümde siyasi partilerin Türkiye'de mevcut yasalar ve uygulamalar itibariyle tutmaları gereken kayıt ve belgeler incelenerek mali raporlama ve denetim uygulamaları ele alınacaktır.

Dördüncü bölümde siyasi partiler için tarafımızca bir muhasebe sistem ve organizasyonu oluşturulacaktır. Beşinci ve son bölümde ise siyasi partilere gelişmiş bir hesap planı önerilecek ve uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye'deki uygulaması olan Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlaştırması yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLER İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

1.1. SİYASİ PARTİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Siyasi partiler, iktidarın egemenlik alanları dikkate alındığında sürekli olarak karşımıza çıkmaktadır. Siyasi partiler demokratik olsun ya da olmasın bir ülkedeki siyasal yaşamın en önemli unsurudur. Siyasete ister iktidar ilişkileri açısından, ister karar alma süreci açısından bakılsın, her iki yaklaşımın temelinde siyasi partiler yer almaktadır. Siyasal sistemin niteliği ya da karakteri ne olursa olsun çağdaş toplumların hepsinde partiler birinci derecede önemli rol oynamaktadırlar.[1]

Parti sözcüğünün kökeni Latince "pars" kelimesidir ve "parça" anlamına gelmektedir. Fransızcadan dilimize aynı söylenişiyle geçen "parti" kelimesi Türkçe'de "parça, bölüm, grup" anlamında kullanılmaktadır.[2] Bugün parti olarak adlandırılan kuruluşa Osmanlı döneminde fırka denilmekteydi ve fırka, "fark, tefrik, firak" gibi bölünme ve ayrılma ifade eden kelimelerle aynı kökten gelmektedir.[3] Siyasi parti, toplumsal açıdan bakıldığında toplumun farklı düşünen gruplarına ait bireylerin bir araya gelerek ortak bir irade gösterdikleri ve iktidar mücadelesi verdikleri sosyal organizmalar olarak algılanabilir.

Siyasi partiler, bir kurumsallaşma olgusu olarak, insanların ve fikirlerin kaynaşmasından oluşurlar[4]. Parti veya eski deyimiyle fırka her şeyden önce birleşmenin, belirli bir fikir ve program etrafında toplanmanın ifadesi olarak düşünülmektedir. Bir toplumda, ortak görüşleri paylaşanların oluşturduğu grupların

---

[1]Münci Kapani, **"Politika Bilimine Giriş"**, 3.Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 468, Ankara, 1983, s. 125.

2 Ali Yaşar Sarıbay, "**Türkiye'de Demokrasi ve Politik Partiler"**,Alfa, İstanbul, 2001, s. 4.

3 Server Tanilli, **"Devlet** ve **Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş"**, 10. baskı, Adam Yayınları, İstanbul, 2001, s. 205.

4 Tarık Zafer Tunaya, "**Siyasal Müesseseler ve Anayasa Hukuku",** 3. baskı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1975, s. 245.

örgütlenmesi siyasi partiyi ortaya çıkarır. Siyasi parti, "ortak düşüncedeki insanların iktidarı ele geçirmek amacıyla kurdukları örgüttür".[5]

Bir başka ifade ile siyasi parti, üyelerinin düşünce ve menfaatlerini gerçekleştirmek için, iktidarı kısmen, ya da tamamen elde etmek amacı ile siyasi hayata katılan teşkilatlanmış bir gruptur.[6]

Dolayısıyla, bir ülkedeki rejimin gerçek karakterini ortaya çıkarabilmek için, anayasal şekil ve kalıpların dışında, o ülkedeki parti sistemini, partilerin sayısını, tiplerini, sosyal temellerini ve iç yapılarını bilme zorunluluğu vardır.[7]

Siyasi partinin tanımına, 1983 tarih ve 2820 sayılı Türk Siyasi Partiler Kanunu (SPK)'nun 3. maddesinde şu şekilde yer verilmektedir:

Siyasi partiler, Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır.[8]

Sonuç olarak yukarıdaki tanımlar da dikkate alınarak, "siyasi parti; belli bir ülkede, belli bir siyasi program üzerinde anlaşmış kimselerin, halkın desteğini kazanıp seçimler yoluyla devlet yönetimini ve yerel yönetimleri ele geçirerek iktidar olmak veya muhalefette bu yönetimleri denetlemek veya etkilemek suretiyle programlarını gerçekleştirmek için kurdukları tüzel kişiliğe sahip sürekli bir örgüttür"[9] şeklinde genel bir tanımlama yapılabilir.

---

5 Erdoğan Teziç, **"100 Soruda Siyasi Partiler (Partilerin Hukuki Rejimi ve Türkiye'de Partiler)"**,Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1976, s. 6.

6 Erdoğan Teziç, **"Anayasa Hukuku"**, 8.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003, s. 310.

7 Kapani, a.g.e., s.125.

8 24.4.1983 tarih ve 18027 sayılı Resmi Gazete, Düstur 5 Cilt: 22.

9 Zehra Odyakmaz, **"Siyasi Partilerin Kapatılması ile İlgili Hükümlerde Uyumsuzluklar ve Uygulamadaki Güçlükler"**,Anayasa Yargısı, S. 13, 1996, s. 234.

Genel olarak siyasi partinin taşıması gereken unsurlar şöyle sıralanabilir:[10]

1- Parti yöneticisinin ömrüyle sınırlı kalmayan sürekli bir örgütlenme ve örgütün merkezle düzenli ilişkiler içinde yerel düzeyde faaliyet göstermesi,

2- Ulusal ve yerel düzeyde kendi başına,

3- Aynı inanç, tutum ve değerlere (ideoloji) sahip veya başkalarıyla ortaklaşa iktidarı ele geçirme yönünde bilinçli çaba göstermek (sadece iktidarı etkileme çabası yeterli bir koşul olarak görülmemektedir),

4- Seçmenler arasında taraftar kazanma ve bir şekilde halkın desteğini sağlama çabası ve iktidarı kazanmak için seçim yoluna başvurmak, insanların gruplaşması,

5- Toplumda dar ve tek bir çıkardan daha genel ve fazlasını temsil etmeye yönelmek.

Bir grubun siyasi parti sayılabilmesi için, sürekli ve istikrarlı bir örgüte sahip olması gerekmektedir. Örgüt, parti topluluğunu meydana getiren bireyler arasında karşılıklı ilişkilerin belirli yerleşik kalıplara göre yürütülmesini, topluluk içerisinde işbölümü ve rol farklılaşmasını içerir. Partiler siyasi mücadelede "uzmanlaşmış" örgütlerdir. Kadro ve örgütlenme bakımından diğer gruplardan daha geniştirler ve kimi zaman bu grupların bazılarını yan örgüt olarak içlerine alırlar. Ayrıca sürekli ve ülke çapında örgütlü olmaları bakımından parlamento içindeki gruplardan, kliklerden ve siyasi kulüplerden ayrılırlar.[11]

Öte yandan siyasal partiler ile baskı grupları arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Öncelikle, siyasal mücadeleye katılma biçimi bakımından aralarında fark vardır. “Siyasal partinin doğrudan amacı, siyasal iktidarı ele geçirmek ya da kullanılmasına katılmak” iken baskı grupları, iktidarı ellerinde tutanlar üstünde bir etkide bulunmayı ve bir baskı yapmayı amaçlar.[12]

[10]Kapani, a.g.e., s.161.
[11]Kapani, a.g.e., s.160-161.
[12]Tanilli, a.g.e., s.216.

1.1.1. Siyasi Partilerin İşlevleri

1982 Anayasası, siyasi partilerin demokratik siyasi hayatın vazgeçilmez unsurları olduklarını belirtmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus partiler olmaksızın demokratik rejimin var olamayacağına vurgu yapılmasıdır. Dolayısıyla politik partilerin siyasal yaşamda yerine getirdikleri işlevler demokrasi için oldukça önemlidir.

Siyasal bilimde, özellikle onun başlıca alt bölümlerinden birini meydana getiren karşılaştırmalı siyasal hayat alanında son yıllarda artan oranda rağbet gören bir yaklaşım, fonksiyonel yaklaşımdır. Siyasal sistemde siyasal yapılar, belli işler görür ve belli görevleri yerine getirirler. Bu iş veya görevlere fonksiyon adı verilir. Siyasal sistemlerin bazı fonksiyonel ön şartları olduğu söylenebilir. Diğer bir deyimle sistemin varlığını sürdürebilmesi için belli fonksiyonları yerine getirmesi şarttır.[13]

Siyasi partilerin en başta gelen fonksiyonlarından biri, menfaatlerin birleştirilmesini sağlamaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için siyasi partiler, birbirine yakın olan menfaatleri bir araya toplayarak bağdaştırmaya ve bunları birkaç büyük grup halinde kümelendirmeye çalışırlar. Böylece siyasal tercih konusu olacak sorunların belli başlı birkaç alternatif haline getirilmesi suretiyle çoğulcu toplumlarda siyasal temsilde imkan dahiline girmiş olur.[14]

Menfaatlerin birleştirilmesi fonksiyonunun yerine getiriliş şekli bakımından, siyasal partilerin üç tipini ayırt etmek mümkündür: a) Pragmatik, pazarlıkçı partiler; b) Mutlak değerlere yönelmiş ideolojik partiler; c) Özgücü veya geleneksel partiler. Bunlardan birincisi, siyasetin nihai amaçlarından çok, araçları üzerinde duran, program ve faaliyetlerinde köklü ve toptan değişikliklerden çok somut sorunlara ve sınırlı reformlara yer veren, kısacası ideolojik eğilimleri ağır basmayan partilerdir. İdeolojik partiler ise, kutsal ve tartışma kabul etmez saydıkları bir takım değerlere yönelmişlerdir.

[13] Ergun Özbudun, **" Siyasal Partiler "**, Sosyal Bilimler Derneği Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974, s.91.
[14] Kapani, a.g.e., s. 130.

Özgücü partiler ise, toplumdaki belli bir etnik veya dinsel cemaati temsil eden ve bu bakımdan birleştirici yetenekleri sınırlı olan partilerdir.[15]

Batı demokrasilerinin temel nitelikleri, çoğulcu, katılımcı, özgürlükçü, eşitlikçi ve uzlaşmacı olmalarıdır. Toplumsal sorunlar için farklı çözüm yolları öneren kümelerin iktidara gelmelerini veya siyasi iktidarı etkilemelerine imkan sağlayan düşünce ve örgütlere yaşam hakkı tanımak, demokrasinin çoğulculuk yanını oluşturur. Bu nedenle, demokratik rejimler partilerin toplumsal kesimleri hakkıyla temsil etmeleri için gerekli hukuki düzenlemeyi yapmak ve siyasi zemini hazırlamakla yükümlüdürler.[16]

Çağdaş toplumlarda siyasi partilerin en önemli işlevleri, siyasi fikirlere yön vermek ve kamuoyu oluşturmaktır. Kalabalık toplumlarda insanlar birey olarak toplumu çok az etkileyebilirler. Kişilerin devlet yönetiminde etki sahibi olabilmeleri için; onların bireysel iradelerini bir araya getiren, onlara yön ve ağırlık veren kuruluşlara gereksinim duyulur. Siyasi partiler, belirsiz, karışık, renksiz ve atıl fikirleri tahrik ederek kamuoyunun oluşmasını sağlar. Siyasi partiler olmadan kamuoyu olaylar karşısında değişken, kararsız ve kaypak olurdu.[17]

Siyasi partilerin bulunmadığı toplumlarda, belirsiz bazı eğilimler, aralarında bağlantı kurulmamış kişisel fikir ve kanaat yığınları vardır. Siyasi partiler bu ham fikir ve siyasal eğilimleri işleyerek, kesinlik ve açıklık kazanmasında, fikirlerin istikrara kavuşmasında önemli ölçüde rol alırlar. Bir araya getirdikleri benzer görüşlere siyasi bir kimlik kazandırırlar.

Siyasal iktidar ile halk yığınları veya bireyler arasındaki bağlantı ancak partiler vasıtasıyla sağlanır. "Siyasal sosyalleşme" olarak tanımlanan bu tür faaliyetlerle siyasi partiler, toplumda siyasal kültürün yayılması ya da değişmesinde en etkili kuruluşlar olmaktadır.[18]

Vatandaşların birçoğu, siyasal sürecin işleyişini, bu süreçteki aktörleri, siyasal kurumları ve bunların görevleri gibi birçok temel bilgileri siyasal partilerden öğrenir.

---

[15] Özbudun, a.g.e., s.93-94.
[16] Sarıbay, a.g.e., s.1.
[17] Teziç, **"Anayasa Hukuku"**, a.g.e., s.333.
[18] Teziç, **Anayasa Hukuku"**, a.g.e., s.334.

Bu fonksiyonla, siyasal sistemdeki rollerin öğrenilmesi, siyasal kültürün benimsenmesi ve idame ettirilmesi süreci anlatılmaktadır. Şüphesiz, siyasal partiler dışında, siyasal sosyalleşme fonksiyonu bakımından önemli roller oynayan başka yapılarda mevcuttur. Ancak son yıllardaki araştırmalar, siyasal partilerin de önemli sosyalleşme araçları olabileceklerini ortaya koymaktadır. Partiler, çok sayıda insanı siyasal katılmaya yöneltir, siyasal sistemle güçlü ve sürekli bir ilişki içine sokar.[19]

Siyasal partilerin en önemli fonksiyonlarından biri de, siyasal personelin, yönetici kadroların ve liderlerin seçilmesini sağlamaktır. Bu nedenle partilere, liderlerin ve politik kadroların devşirildiği ve yetiştirildiği ocaklar gözüyle bakılabilir.[20]

Modern demokratik sistemlerde, hiç değilse siyasal elit rolleri bakımından, en önemli devşirme faaliyetlerinin siyasal partilerce yerine getirildiğine şüphe yoktur. Partilerin siyasal elit mensuplarını devşirmeleri, demokratik siyasal sistemlerde aday gösterme ve seçim mekanizmalarıyla gerçekleşir.[21]

Çoğulcu demokratik rejimlerde siyasi partiler, iktidara geldikleri zaman, ülkenin ve toplumun sorunlarına yönelik çözümler getirme iddiasında bulunurlar. Siyasi partiler arasındaki yarış, seçimlerde başarılı olarak iktidarı ele geçirmeye yönelik olduğu kadar; ülkenin mevcut sorunlarına çözüm üretme yarışıdır. Bir siyasi partinin ürettiği çözüm önerilerinin belgesi ise parti programlarıdır. Dolayısı ile siyasi partiler, halkın beğenisine sundukları parti programları sayesinde sorunlara ne gibi çözümler ürettiklerini gösterebilirler. Seçmenler de ancak partilerin sundukları programları inceleyerek bir tercihte bulunabilirler.[22]

Öte yandan, demokratik sistemlerde siyasal partilerin, muhalefette bulundukları sürece, hükümet etme fonksiyonlarının alternatifi sayılan özel bir fonksiyonları vardır: İktidarın kullanılışını denetlemek. Muhalefet partileri, iktidar partisinin icraatını devamlı olarak kontrol eder ve eleştirir. Bunu yaparken başlıca iki amaç güttükleri söylenebilir: Birincisi alınacak siyasi kararları kendi bakış açılarından

[19] Özbudun, a.g.e., s.108.
[20] Kapani, a.g.e., s.130-131.
[21] Özbudun, a.g.e., s. 99.
[22] Teziç, **" Anayasa Hukuku"** , s.327.

etkilemek, ikincisi ise alternatif çözüm yolları göstermek suretiyle kamuoyunu oluşturmak ve geliştirmek. Böylece, kendi politikalarına taraftar toplayabildikleri ölçüde ileride iktidara gelme olanaklarını da hazırlamış olacaklardır.[23]

Son olarak siyasi partilerin demokrasiyi koruma işlevlerinden söz edilebilir. Zira demokrasi, siyasal partiler olmadan yaşayamaz, ancak siyasal partiler yüzünden yok olabilir. Bu nedenle partiler içinde bulundukları demokratik zemini tahrip etmemek; rejimi sadece kendi yandaşlarının taleplerine cevap vermek için kullanacakları bir araç olarak görmemek zorundadır.

Güçlü bir demokrasinin var olabilmesi için partilerin de demokratik zihniyet ve tutum takınmaları kaçınılmazdır. Siyasi partiler, diğerlerine ne kadar muhalif olurlarsa olsunlar, devletin ortaya koyduğu, hukuki ve siyasi düzenin üzerinde anlaşmış bulunmalıdır. Demokrasilerde muhalefette olan partilerin, devleti vücuda getiren temellere saldırması, onları yıkmaya çalışması ve kurulu düzeni devirmek istemesi düşünülemez.[24]

1.2. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Siyasi partilerin Türkiye'deki gelişimleri dönemler halinde aşağıdaki şekilde incelemeye tabi tutulabilmektedir.

1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Osmanlı döneminde ilk siyasi partiler, ulusal bağımsızlık amacıyla azınlıklar tarafından kurulmuştur. Ancak 1876 Anayasası dernek kurma hürriyeti tanımadığından, hukuken siyasi partilerin kurulabilmesine imkan yoktur. Cemiyet kurma hürriyeti Kanun-i Esasi'de 1909 yılında yapılan değişiklikten sonra serbest olmuş ve 1909 tarih ve 310 sayılı Cemiyetler Kanunu ile cemiyet kurmak izne bağlanmıştır. Böylelikle birçok siyasi derneğin ve siyasi partinin kurulması ve faaliyet göstermesi söz konusu olmuştur.[25]

[23] Kapani, a.g.e., s.131.
[24] Teziç, **Anayasa Hukuku**, s.21.
[25] Teziç, **100 Soruda Siyasi Partiler**, s.311.

Bununla beraber, meşrutiyetçi hareketler ve siyasi rejim tartışmaları, ilk olarak Jön Türk hareketleriyle başlar.[26] Jön Türkler İttihat ve Terakkiyi kurarak Abdülhamit rejimine karşı mücadele etmiştir.

1.2.2. 1924 Anayasası Dönemi

1924 Anayasası'nın 70. maddesinde, dernek kurma hakkı Türklerin doğal haklarından biri olarak belirtilmektedir. Cumhuriyet sonrasında Cumhuriyet Halk Partisi (CHP) 1945'lere kadar tek ve hakim parti olarak siyasal yaşamda yerini almıştır. 1946 yılında 3512 sayılı Cemiyetler Yasasında yapılan değişiklik ile siyasi partilerin kurulmasında serbestlik ilkesi kabul edilerek çok partili döneme geçiş sağlanmıştır.[27]

1947 yılında yapılan, doğrudan doğruya siyasi partilerle ilgili bir düzenleme de ayrı bir önem taşır. Sessiz bir Anayasa olan Türkiye Büyük Millet Meclisi (T.B.M.M.) İç Tüzüğü'nde yapılan değişmelerle parti grupları, Meclisin organları olarak kabul edilmiştir.[28]

Bu siyasal gelişmeler ışığında, ezici bir halk desteğiyle iktidara gelen Demokrat Parti (DP), 27 Mayıs 1960 tarihinde yapılan ihtilal ile iktidardan indirilmiş ve demokratik rejim askeri bir darbe ile kesintiye uğramıştır. Askerler tarafından oluşturulan Milli Birlik Komitesi (MBK), 28 Mayıs bildirisiyle işe başlamış, 1924 Teşkilatı Esasiye Kanununu değiştiren bir kanunla hukukilik kazanmıştır.[29]

1.2.3. 1961 Anayasası Dönemi

Bu dönemde, Anayasanın kanun koyucuya havale etmeyerek, kendisi düzenlediği konuların yanı sıra, getirdiği en önemli yenilik, kuşkusuz, siyasi partilerle ilgili özel bir kanunun çıkarılmasını öngörmüş olmasıdır. Bu amaçla 13 Temmuz 1965'te 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu çıkartılmıştır.

---

[26] Tunaya, a.g.e., s.418.
[27] Mehmet Turhan, "Avrupa İnsan Haklan Sözleşmesi ve Siyasi Parti Kapatma Davaları", **Liberal Düşünce Dergisi**, S. 22, 2001, s. 16.
[28] Tunaya, a.g.e., s.445.
[29] Tunaya, a.g.e., s.450.

1961 Anayasası, siyasal partilerin hangi hallerde kapatılabileceklerini, "tahdidi" olarak belirtmiştir.[30] 1961 Anayasası'nın doğrudan doğruya siyasi partilerle ilgili hükümlerine göz atılınca, ilk görülen esas şudur; sınırlı bir çok partili rejim kabul edilmiştir. Aşırı uç partilerin kurulması yasaklanmıştır. Siyasi partiler ideolojileri ve teşkilatlanmaları bakımından bir yandan laik cumhuriyet ilkesine, bir yandan da, insan hak ve hürriyetlerine dayanan demokratik cumhuriyet ilkesine aykırı olamazlar. Üçüncü bir sınır da, Devletin ve milletin bölünmezliğidir. Böylece, şeriatçı ve faşist, komünist, bölgeci, bölücü, militarist partilerin kurulması yasaklanmıştır.[31]

1.2.4. 1982 Anayasası Dönemi

12 Eylül 1980 Askeri İhtilaliyle birlikte kurulan Milli Güvenlik Konseyi'nin 7 numaralı Bildirisi ile siyasi partilerin bütün merkez, il, ilçe teşkilatları, kadın ve gençlik kolları ile partilerin her türlü yardımcı kuruluş ve yan organlarının faaliyetleri tümüyle askıya alınmıştır. Bir süre sonra 16.10.1981 tarih ve 2533 sayılı Siyasi Partilerin Feshine Dair Kanun ile partilerin hepsi, yan organları ve her türlü yardımcı kuruluşlarıyla birlikte feshedilmiştir. Türk anayasa hukukunda, hali hazırda siyasi partiler ile ilgili doğrudan düzenlemeler, 1982 Anayasası'nın dördüncü bölümü olan "Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünün üçüncü kısmında, "Siyasi Partilerle ilgili hükümler" alt başlığında yer almaktadır. 68. ve 69. maddelerde; siyasi partilerin kurulmaları, siyasi partilere üyelik, partinin siyasal yaşamda uyacakları esaslar ve siyasi parti yasaklarına yer verilmiştir. Ayrıca bu maddelerde siyasi partilerin Anayasa Mahkemesi tarafından kapatılabileceği belirtilerek, partiler, demokratik rejimdeki rollerine uygun bir imtiyaza kavuşturulmuştur.[32]

1982 Anayasasına göre siyasi partilerin kapatılması, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı'nın açacağı dava üzerine Anayasa Mahkemesi'nce kesin olarak karara bağlanır. Bu kural, 1961 Anayasasında olduğu gibi, siyasi partilere teminat sağlayan bir düzenlemedir. Böylece siyasi partilerin kapatılması öteki mahkemelere değil, fakat

[30] Tanilli, a.g.e., s.240.
[31] Tunaya, a.g.e., s.453.
[32] Veysel Dinler, **"Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Siyasi Partiler"**, S.D.Ü.S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2003, s.24.

Anayasanın üstünlüğünün de teminatı olarak Yüksek Yargılama Organı'na verilmektedir.[33]

- **1995 Yılındaki Anayasa Değişiklikleri**

1982 Anayasası'nın ilk halindeki bazı düzenlemeler, siyasi partilerin demokratik siyasal yaşamda, gerçek anlamda işlevlerini yerine getirmelerini engellemiştir. Bunların bir kısmı demokratik yapı ile bağdaşmadığından, zorunlu olarak uygulamada aşılmıştır. Anayasada 1995 yılında 4121 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile az katılımcı demokratik toplum modelinden çok katılımcı demokratik modele geçiş amaçlanmıştır. Anayasa değişikliğinin en yoğun olduğu maddeler, siyasi partilere ilişkin olanlar olmuş ve siyasi partilerle ilgili güncel sorunlar çözülmeye çalışılmıştır.[34]

1995 yılındaki Anayasa değişikliklerinin en önemli özelliği, siyasi partilere getirilen yasakların ve bu yasakların yaptırımlarının iki madde içinde toplanmış olmasıdır. Zira, 1995'ten önceki Anayasa metninde parti yasakları ve bu yasaklara getirilecek yaptırımlar farklı maddelerde dağınık biçimlerde yer almaktaydı. Ayrıca, yasaklara konan yaptırımlar konusunda da bir açıklık mevcut değildi. Değişikliklerle siyasi parti yasakları, tek bir maddede (m. 68/4) toplanmış ve kapatma yaptırımı açısından 69. maddenin 5. ve 6. fıkralarıyla 68/4. maddeye gönderme yapılmak suretiyle sistematik bir bütünlük sağlanmıştır. Ayrıca, siyasi partilerin tüzük ve programlarının anayasaya aykırılığı ile parti eylemlerinin anayasaya aykırılığı birbirinden ayrı hükümlerle bir sisteme bağlanmıştır.[35]

Buna göre, " siyasi partilerin tüzük ve programları ile eylemleri, Devletin bağımsızlığına, ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğüne, insan haklarına, eşitlik ve hukuk devleti ilkesine, millet egemenliğine, demokratik ve laik cumhuriyet ilkelerine aykırı olamaz; sınıf veya zümre diktatörlüğünü veya herhangi bir tür diktatörlüğü savunmayı ve yerleştirmeyi amaçlayamaz; suç işlenmesini teşvik edemez".

---

[33] Teziç, **Anayasa Hukuku**, a.g.e., s.327.
[34] Fazıl Sağlam, **"Siyasi Partiler Hukukunun Güncel Sorunları"**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 208.
[35] Sağlam, a.g.e., s.208-209.

- **2001 Yılındaki Anayasa Değişiklikleri**

Zaman içinde 1982 Anayasası'nın demokratik ve özgürlükçü açılımlar doğrultusunda değiştirilmesi zorunlu bir hale gelmiştir. 1982 Anayasası'nın uygulandığı dönemde siyasi parti kapatma kararlarının fazlalığı, bu alana yönelik iyileştirmeleri gündeme getirmiştir.

03.11.2001 gün ve 4709 sayılı yasa ile 1982 Anayasası'nda yapılan değişiklikler, siyasi partilere dört anlamda güvence getirmiştir. Öncelikle, SPK' nda açık olmayan ve siyasi partilere çok geniş bir sınırlandırma getiren, "suç odağı" olma koşulunun tanımı yapılarak, somut kriterlere bağlanmıştır. Anayasa değişikliği öncesinde bir siyasi partinin, bir veya daha fazla üyesinin yaptığı yasak eylemden dolayı kapatılması mümkün olabilmekteydi. Evvelce, siyasi partilerin "suç odağı" olması somut kriterlere bağlanmadan, sadece Anayasa Mahkemesi'nin takdirine bırakılmaktaydı. Bu değişiklik ile "suç odağı" olma hali somut kriterlere bağlanarak, bir veya daha fazla üyenin eylemleri nedeniyle siyasi partinin kapatılmasının önüne geçilmek istenmiştir.[36]

1.4. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN TEŞKİLAT YAPILARI

Siyasal partileri, bir program etrafında toplanmış, siyasal iktidarı elde etmek ya da paylaşmak amacını güden, devamlı bir örgüte sahip kuruluşlar olarak tanımlayabiliriz. Burada en önemli unsur, siyasal iktidarı ele geçirmek veya hiç değilse onu başka partilerle paylaşmak amacıdır. Bütün partilerin ortak hedefini teşkil eden bir unsur, onları diğer sosyal gruplardan ayırt etmeye yarayan başlıca kriterdir. Bunun yanında ikinci önemli kriter de, siyasal partilerin geçici kuruluşlar olmayıp, devamlı ve ülke çapında oldukça yaygın bir örgüte sahip bulunmalarıdır.[37]

Örgütlenme, her tüzel kişilikte olduğu gibi, bir tüzel kişiliğe sahip olan siyasi partilerde de amaçların gerçekleştirilmesinde bir zorunluluk arz etmektedir. Bu zorunluluk SPK' nun 7. maddesinde sayılan örgütlerin, siyasi partiler tarafından oluşturulmasıyla yerine getirilmektedir. Söz konusu maddede belirtilen parti

[36] Dinler, a.g.e., s.25.
[37] Kapani, a.g.e., s. 126.

organlarının bazıları zorunlu olarak oluşturulur, bazılarının kurulması ise isteğe bağlıdır. Örneğin; siyasal partinin bir genel merkezinin olması, il ve ilçe düzeyinde örgütlenmeye gidilmesi zorunlu iken; kadın kolları, gençlik kolları gibi yan kuruluşlarının kurulması ya da yabancı ülkelerde yurt dışı temsilciliklerinin açılması zorunluluk olmayıp, partinin isteğine bırakılmıştır.

Siyasi partilerin teşkilat yapısı; merkez organları ile il, ilçe ve belde teşkilatlarından; TBMM grubu ile il genel meclisi ve belediye meclisi gruplarından oluşur. Siyasi partiler ayrıca tüzüklerinde yer vermek koşuluyla kadın kolu, gençlik kolu ve benzeri yan kuruluşlar ile yabancı ülkelerde yurt dışı temsilciliği kurabilir.

1.4.1. Siyasi Partilerin Genel Merkez Teşkilatı

Siyasi parti ile ilgili bütünü ilgilendiren kararların alındığı merkez teşkilatı; büyük kongre, genel başkan ile diğer karar, yönetim, icra ve disiplin organlarından oluşmaktadır. Ayrıca kurullarda, partinin amaçlarına yönelik danışma ve araştırma amaçlı isteğe bağlı kurulların oluşturulması kararı da alınabilir. Merkez organlarının görev ve yetkileri ile üye sayısı ve seçilme usulleri, parti tüzüklerinde gösterilir. SPK isteğe bağlı kurullarda görev alacak üye sayısı ve seçilme usullerini siyasi partilere bırakırken; büyük kongre, genel başkan ile diğer karar yönetim, icra ve disiplin organlarında yer alacak üye sayısı ve üyelerinin seçilme usullerinin genel çerçevesini kendisi belirlemiştir.

Siyasi parti örgütünü devlet mekanizmasına benzeten Teziç, bu mekanizmada yasama yetkisini "genel kongreye", yürütme yetkisini "merkez karar veya merkez yürütme organına", yargı yetkisini de "merkez disiplin organına" benzetmiştir.[38]

Siyasi partilerin genel merkez teşkilatı; büyük kongre, genel başkan, merkez karar yönetim ve icra organları, merkez disiplin kurulu olmak üzere dört alt başlıkta incelenebilir.

[38]Teziç, **Anayasa Hukuku**, s.68.

1.4.1.1. Büyük Kongre

SPK' nun 10. maddesine göre, siyasi partilerin en yüksek organı büyük kongredir. "Genel Kongre", "Kurultay" gibi adlarla da hitap edilen büyük kongrenin seçilmiş üyeler ve doğal üyeler olmak üzere iki tür üyesi vardır.

Seçilmiş üyeler; parti tüzüklerinde belirtilen esaslara göre, il kongresince seçilmiş üyelerdir. Seçilmiş üyelerin (delege) toplamı, mevcut sistemde 550 olan TBMM üye tam sayısının iki katı olan 1100'den fazla olamaz. Seçilmiş üyelerin belirlenmesindeki usul ve esaslar Cumhuriyet Halk Partisi (CHP), Adalet ve Kalkınma Partisi (AK PARTİ) ve Milliyetçi Hareket Partisi (MHP) tüzüklerinde şu şekilde yer almaktadır;

CHP, il kongrelerinde o ilin TBMM üye sayısının iki katı olarak seçilen kurultay temsilcileri, delegeleri oluşturur.[39]

AK PARTİ, seçilmesi gereken toplam delege sayısının yarısı olan 550 delege, illerden seçilen milletvekili sayısına göre illere tahsis edilir. Tahsisten sona kalan delege sayısının, partinin son milletvekili seçimlerinde almış olduğu toplam oya bölünmesiyle bir kat sayı elde edilir. Katsayının, partinin her bir ilde almış olduğu toplam oyla çarpımı sonucu bulunacak rakam ile yapılmış tahsisin toplamı, o il kongresinde seçilecek büyük kongre delege sayısını oluşturur.[40]

MHP il kongrelerinde büyük kongre için seçilecek delege sayısı; ülke toplam milletvekili sayısının iki katının, Partinin son milletvekilliği genel seçiminde aldığı ülke toplam oy sayısına bölünmesiyle bulunacak kat sayının, ilgili il seçim çevresinde alınan oy sayısıyla çarpılması sonucunda bulunan sayıdır.[41]

SPK' na göre, genel kongrenin olağan toplantıları partinin tüzüğünde belirtilen süreler içerisinde yapılır. Bu süre iki yıldan az üç yıldan fazla olamaz. Genel başkanın veya merkez karar ve yönetim kurulunun zorunlu görmesi veya büyük kongre

[39] CHP Tüzüğü, Madde 53.
[40] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 63.
[41] MHP Tüzüğü, Madde 52.

üyelerinin en az beşte birinin yazılı talebi üzerine de genel kongre toplanabilir. Bu tür toplantılar olağanüstü nitelik taşımaktadır.

SPK' na göre Büyük Kongre'nin görev ve yetkileri[42];

- Parti genel başkanını, partinin merkez karar ve yönetim kurulu ile merkez disiplin kurulu asil ve yedek üyelerini gizli oyla seçmek,
- Gerekli görülmesi durumunda parti tüzük ve programında değişiklik yapmak, adını değiştirmek,
- Partinin gelir-gider kesin hesabını kabul ile Merkez Karar ve Yönetim Kurulunu ibra etmek veya kesin hesabı reddetmek,
- Yasalar, parti tüzük ve parti programı çerçevesinde toplumu ve devleti ilgilendiren konularda, kamu faaliyetleri ve parti politikasına ilişkin genel nitelikte olmak şartıyla temenni kararları veya bağlayıcı kararlar almak,
- Partinin tüzel kişiliğinin feshine, başka bir parti ile birleşmesine karar vermek, fesih kararı verilmesi durumunda parti mallarının tasfiyesi ve intikal şekli ve yerini karara bağlamak,
- Yasa ve tüzükte yer verilen diğer görevleri ifa etmek, gündemde olan diğer konuları müzakere edip karara bağlamak,

şeklinde sıralanabilir.

Kongrenin kararları, bütün parti birimleri için bağlayıcıdır ve değiştirme yetkisi de kongreye aittir. İki kongre arasında alınan kararları uygulama ve partiyi yönetme yetkisi, kongrenin seçtiği merkez yönetim kurullarına aittir.[43]

[42] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 14.
[43] Metin Aydoğan, **"Küreselleşme ve Siyasi Partiler"**, Umay Yayınları, 2.Baskı, İzmir, 2006, s.113.

1.4.1.2. Genel Başkan

Partiyi temsil yetkisine sahip olan genel başkan, büyük kongrece gizli oyla ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile seçilir. İlk iki oylamada sonuç alınamazsa üçüncü oylamada en çok oyu alan aday en çok üç yıl için genel başkan olarak seçilir.[44] Aynı kişinin üst üste kaç dönem başkanlık yapabileceğine ilişkin bir hüküm SPK' nda bulunmamakla beraber, bazı partiler bu duruma kendi tüzüklerinde yer vermektedir. Örneğin AK PARTİ tüzüğüne göre, kurucu genel başkanlık dışında, aynı kişi en fazla olağan dört dönem genel başkan seçilebilirken[45], MHP tüzüğüne göre "aynı kişi ara vermeksizin beşten fazla başkan olarak seçilemez. Yeniden seçebilmesi için üç yıl geçmesi gerekir ."[46] ifadeleri yer alır.

Her siyasi parti, genel başkanın görev ve yetkilerine kendi tüzüklerinde yer verir. Genel başkanlığın boşalması durumunda Merkez Karar Yürütme Kurulu'nca (MKYK) toplanma tarih, yer ve zamanı kararlaştırılır. Genel başkan seçiminin yapılacağı olağanüstü büyük kongre, başkanlığın boşalma tarihinden itibaren en geç kırk beş gün içinde gerçekleştirilir.[47]

1.4.1.3. Merkezi Karar, Yönetim ve İcra Organları

İki genel kongre arasında parti tüzük ve programına, genel (büyük) kongre kararlarına uymak şartıyla, partiyi ilgilendiren konularda karar almak ve alınan kararları uygulamak yetkisine sahip Merkez Karar, Yönetim ve İcra Organları'nın üyelerinin seçimi büyük kongrece yapılır. Partilerin Merkez Karar, Yönetim ve İcra Organları; parti tüzüğünde belirtilen isim, şekil ve sayıda kurulur. Büyük kongrece seçilecek merkez organlarının her birinin üye sayısı on beşten az olamaz. Diğer merkez organlarının seçim usul ve esasları ise parti tüzüğünde belirtilir.[48]

[44] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 15.
[45] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 75.
[46] MHP Tüzüğü, Madde 43.
[47] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 15.
[48] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 16.

Partinin genel başkanı, merkez karar yönetim ve icra organlarının her birinin de başkanlığını yapar. Merkez organlarının her birinin üyeleri büyük kongrenin ve büyük kongre yetkilerini kullanan kurucular kurulunun doğal üyeleridir.[49]

Merkez karar organı, zorunlu sebepler dolayısıyla büyük kongrenin toplanamadığı durumlarda partinin hukuki varlığının sona erdirilmesi ile parti tüzük ve programının değiştirilmesi dışında bütün kararları alabilir. Parti işlerini düzenleyen parti iç yönetmelikleri, merkez karar organları tarafından yapılır.[50]

1.4.1.4. Merkez Disiplin Kurulu

En az yedi üyeden oluşan merkez disiplin kurulunun üyeleri, büyük kongre tarafından belirlenir. Serbest birer kuruluş olan siyasi partilerin parti içi uyuşmazlıklarını kendi organlarınca çözmesi en doğru olanıdır. Disiplin organları parti içi düzeni sağlamak amacıyla öngörülür. Partinin iç düzeniyle ilgili uyuşmazlıklar kendi içlerinde oluşturdukları en yüksek disiplin organlarıyla bir sonuca bağlamalıdır.[51]

Merkez Disiplin Kurulu;

- Partinin kurucu üyeleri,
- Partinin genel başkanı, merkez karar ve yönetim kurulu asil ve yedek üyeleri, partinin genel muhasibi,
- İl yönetim kurulları ile il disiplin kurullarının başkan ve asil üyeleri, il ve ilçe belediye başkanları,
- Kendi başkanı ile asil ve yedek üyeleri,
- TBMM' nin partili eski üyeleri ve eski hükümet üyeleri,

[49] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 16.
[50] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 16.
[51] Teziç, **Anayasa Hukuku**, s.71.

hakkında[52], birinci derecede disiplin soruşturması yapar ve parti içi işlemler açısından kesin karara bağlar. Yine merkez disiplin kurulu, il disiplin kurulunca verilen kararlara karşı yapılan itirazları, ikinci derecede disiplin kurulu olarak inceleyip, kararların lehte veya aleyhte bozulmasına, bozmanın niteliğine göre gerekli olan cezayı belirlemeye, verilen cezanın değiştirilmesine veya kaldırılmasına karar verebilir. İtiraz üzerine verilen kararlar parti içi işlemler açısından kesinlik taşır.

Partinin en yüksek disiplin organınca verilen kararların yasaya, parti içi tüzüğüne veya yönetmeliğine şekil ve usul açısından aykırı bulunduğu gerekçesiyle, parti üyelerinin, kararların kendilerine tebliğinden başlayarak bir ay içinde, disiplin organının bulunduğu bölgenin Asliye Hukuk Mahkemesi'ne itiraz hakları vardır.

1.4.1.5. İl Teşkilatı

Siyasi partilerin il teşkilatı; il kongresi, il başkanı, il yönetim kurulu ve il disiplin kurulundan oluşur.[53]

İl teşkilatının en üst karar ve denetim organı olan il kongresi, ilçe kongrelerince seçilmiş delegeler ile tabii delegelerden oluşur. İlin seçilmiş delege sayısı altı yüzü geçemez. İlin partili milletvekilleri, seçimle görev almış il yönetim ve il disiplin kurulu başkan ve üyeleri ile partili il ve büyükşehir belediye başkanı, il kongresinin doğal delegeleridir.[54]

İl kongresi; il başkanı, il yönetim kurulu ve il disiplin kurulu asil ve yedek üyeleri ile ili büyük kongrede temsil edecek asil ve yedek delegelerin seçimini yapar, gündemdeki konuları müzakere edip karara bağlar.

İl başkanı, il kongresi tarafından gizli oyla seçilir. Seçim usul ve esasları parti tüzüğünde gösterilir. İl başkanı, partinin il düzeyindeki çalışma ve faaliyetlerinin

[52] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 107, MHP Tüzüğü, Madde 67.
[53] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 19.
[54] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 19.

koordinasyon ve yürütümünü sağlar, denetimini gerçekleştirir ve il teşkilatını temsil eder.[55]

İl yönetim kurulları, partilerin il kongreleri tarafından gizil oyla seçilir. Seçime ilişkin usul ve esaslara parti tüzüğünde yer verilir. İl yönetim kurulu, il kongresince alınmış kararların ve verilen görevlerin yürütülmesini sağlar.

Siyasi partilerin il disiplin kurulları, tüzüklerinde belirtilen usul ve esaslara göre oluşturulur. Bu kurulların üye sayısı ve üyelerde aranan niteliklerin ne olacağı, partilerin tüzüklerinde belirtilir. İl disiplin kurulu, il sınırları dahilinde ikamet eden ve diğer üst disiplin kurullarının görev sahasına giren partililer dışında kalan bütün partililere ilişkin birinci derecede disiplin karar merciidir. İl disiplin kurulunun kararlarına karşı, kararın ilgililere tebliği tarihinden itibaren partinin tüzüğünde belirtilen sürede, bu süre mevcut AK PARTİ ve MHP tüzüğünde on gün, CHP tüzüğünde üç gündür[56], Merkez Disiplin Kurulu'na başvurularak itiraz edilebilir.

1.4.1.6. İlçe Teşkilatı

Siyasi partilerin ilçe teşkilatı; ilçe kongresi, ilçe başkanı, ilçe yönetim kurulu ve belde teşkilatından oluşur. SPK, ilçe kademesinde ilçe disiplin kurulunu zorunlu görmemiştir. Parti tüzüğünde, ilçe disiplin kurulunun teşkili öngörülebilir.

İlçe teşkilatının en üst karar ve denetim organı ilçe kongresi, seçilmiş ve doğal delegelerden oluşur. Seçilmiş delege sayısı dört yüzü geçemez. Bu delegelerin nasıl seçileceği parti tüzüklerinde belirtilir. İlçe yönetim kurulu ve varsa ilçe disiplin kurulu başkan ve üyeleri, ilçe kongresinin tabii üyeleridir.[57]

İlçe kongresi; ilçe başkanı ile ilçe yönetim kurulunun asil ve yedek üyelerini, ilçeyi temsil edecek il kongresi delegelerinin asil ve yedeklerini seçer ve gündemdeki konuları müzakere edip karara bağlar.

[55] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 19.
[56] CHP Tüzüğü, Madde 68.
[57] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 20.

İlçe başkanı, ilçe kongresi tarafından parti tüzüğünde belirtilen seçim şekline göre seçilir. Partinin ilçe düzeyindeki çalışma ve faaliyetlerinin koordinasyon ve yürütümünü sağlar, denetimini gerçekleştirir ve ilçe teşkilatını temsil eder.

İlçe yönetim kurulu, ilçe kongresi tarafından seçilir. İlçe yönetim kuruluna delegelerin nasıl seçileceği parti tüzüğünde gösterilir. İlçe başkanı bu kurulunda başkanıdır. İlçe yönetim kurulu, ilçe başkanının verdiği işleri yapar, ilçe kongresince alınmış kararların ve verilen görevlerin yerine getirilmesini sağlar.[58]

Siyasi partilerin örgüt şemalarının en altında ilçe teşkilatları bünyesinde gösterilen belde teşkilatları yer almaktadır. SPK' na göre belde teşkilatı, il ve ilçe merkezleri dışında belediye teşkilatı olan yerlerde kurulur.

Belde teşkilatı ilçe başkanlığına bağlıdır ve bu teşkilatların seçim tarzı, kuruluş ve faaliyet şekil ve şartları, üye sayısı, il ve ilçe teşkilatlarıyla olan ilişkileri siyasi partilerin tüzüklerinde gösterilir.

1.4.1.7. Siyasi Parti Grupları

Türkiye'de faaliyet gösteren siyasi partiler bünyelerinde, TBMM Parti Grubu, İl Genel Meclis Grubu ve Belediye Meclis Grubu olmak üzere üçe ayrılır.

Partili milletvekillerinin tamamının oluşturduğu topluluğa, "TBMM Parti Grubu" adı verilir. Siyasi Partiler Kanunu'nun 22. Maddesine göre, siyasi partilerin bu grubu oluşturabilmeleri için, partili en az yirmi milletvekilinin olması gerekir.

Partilerin TBMM gruplarının çalışma usul ve esasları, görev ve yetkileri grup genel kurulunca çıkarılan TBMM Grup İçi Yönetmeliği'nce belirlenir. Parti grubunun grup başkan vekillerinin seçimleri ile grup organları bu yönetmeliğe göre oluşturulur. Partinin genel başkanı aynı zamanda grubun da başkanıdır. Genel başkanın TBMM üyesi olmaması durumunda, parti meclis grubu, üyeleri arasından birisini üye tam sayısının salt çoğunluğunun oyu ile grup başkanı seçer.[59]

[58] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 20.
[59] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 26.

Grup adına konuşmaya ve beyanat vermeye, genel başkan, grup başkanı, grup başkanvekilleri veya görevlendirecekleri grup sözcüsü yetkilidir. Başka parti grup veya yetkilileriyle yasama ve yürütmeye ilişkin iletişim ve müzakereler, grup başkanı veya başkan vekillerince yürütülür. Yasama çalışmalarının etkin ve düzenli yürütülmesi, disiplinin sağlanması için yapılacak çalışmalar, alınacak tedbirler ile tüzük ve grup içi yönetmeliğinde belirtilen işler grup yönetiminin görevidir.

TBMM grup disiplin kurulu; partinin TBMM grubunca, Grup Yönetim Kurulu'na ilişkin usul ve esaslara göre kendi üyeleri arasından gizli oyla seçilir. Bu kurul, grup üyelerinin partiden geçici veya kesin ihracını gerekli kılan eylemlerin dışında kalan, tüzükte yazılı ve TBMM Parti Grup İç Yönetmeliği'nde belirtilen disiplin suçlarıyla ilgili işleri kesin olarak karara bağlar.

İl genel meclisi grubu, her ilde partili il genel meclisi üyelerinden oluşur. Grup en az üç üyeden oluşur. Parti il başkanı bu grubunda başkanıdır. İl genel meclisi parti grupları, en az bir grup başkan vekili ile bir sekreterden oluşur. Başkan vekili, parti teşkilatı ile grup arasındaki koordinasyonu sağlar. Gizli oylama ile alınan grup kararlarına partili üyeler uymak zorundadır. Konu ve sorunlar parti tüzük ve programı çerçevesinde grupta görüşülerek karara bağlanır.

Belediye teşkilatı olan büyükşehir, il, ilçe ve beldelerde belediye meclislerine partiden seçilen üyeler, her belediye için ayrı ayrı olmak üzere, aralarında parti grubu kurarlar. Grubun varlığı için en az üç üye gerekir. Belediye Meclisi Parti grupları, il genel meclis gruplarına benzer şekilde en az bir grup başkan vekili ile sekreterden oluşur. Başkan vekili, parti teşkilatı ile grup arasındaki koordinasyonu sağlar.

Belediye Meclis Grupları, parti tüzük ve programı çerçevesinde ortaklaşa hareketi sağlar, görevlerinde izleyecekleri politikaları ve karşılaştıkları sorunları grupta görüşerek karara bağlar. Belediye meclis gruplarında alınan kararlar bağlayıcı nitelikte olup, üyelerin uymaları zorunludur.

1.4.1.8. Diğer Organlar

Türk toplumunun yapısı ve gelenekleri nedeniyle, partilerin ana kademelerinde yeterince temsil edilemeyen gençlere ve kadınlara, bir siyasal katılma ve siyaset imkanı sağlamayı amaçlayan kadın kolları ve gençlik kolları ile partinin tüzük, yönetmelik, program ve kararlarında belirtilen konuları tanıtmak, yerel, ülke ve dünya ölçeğinde var olan sorunlarla ilgili araştırma yapmak, plan, proje ve stratejiler üretmek amacıyla siyasi partiler, genel merkez bünyesinde ya da il, ilçe ve beldeler düzeyinde ve yaygın şekilde çalışma grup ve komisyonları oluşturabilirler.

Ak Parti tüzüğüne göre; Merkez ilçe teşkilat kademelerinin kuruluşu zorunlu olmamak üzere aşağıda yazılı idari taksimat yerlerinde, belirtilen isimler altında örgütlenip çalışmalar yapmak amacıyla partinin kadın ve gençlik kolları oluşturulur[60]:

Kadın/Gençlik Kolu Belde Kademesi Teşkilat Organları

a) Kadın/Gençlik Kolu Belde Kongresi

b) Kadın/Gençlik Kolu Belde Başkanı

c) Kadın/Gençlik Kolu Belde Yönetim Kurulu

d) Kadın/Gençlik Kolu Belde Yürütme Kurulu

Kadın/Gençlik Kolu İlçe Kademesi Teşkilat Organları

a) Kadın/Gençlik Kolu İlçe Kongresi

b) Kadın/Gençlik Kolu İlçe Başkanı

c) Kadın/Gençlik Kolu İlçe Yönetim Kurulu

d) Kadın/Gençlik Kolu İlçe Yürütme Kurulu

Kadın/Gençlik Kolu İl Kademesi Teşkilat Organları

a) Kadın/Gençlik Kolu İl Kongresi

b) Kadın/Gençlik Kolu İl Başkanı

c) Kadın/Gençlik Kolu İl Yönetim Kurulu

[60] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 84.

d) Kadın/Gençlik Kolu İl Yürütme Kurulu

(Değişik: 05.05.2002- Madde 6)

Kadın/Gençlik Kolu Genel Merkez Teşkilat Organları

a) Kadın/Gençlik Kolu Büyük Kongresi

b) Genel Merkez Kadın/Gençlik Kolları Başkanı

c) Kadın/Gençlik Kolu Merkez Karar ve Yönetim Kurulu

d) Kadın/Gençlik Kolu Merkez Yürütme Kurulu

Ayrıca Ak Parti tüzüğünde; Parti teşkilat kademelerince, yukarıda sayılanlar dışında partinin tüzük, yönetmelik, program ve kararlarında belirtilen konuları tanıtmak, hayata geçirmek, yerel, ülke veya dünya ölçeğinde var olan sorunlarla ilgili araştırma, plan, proje ve stratejiler üretmek amacıyla hal ve vaziyetin gerekli kıldığı konularda ve zamanlarda, partili veya partili olmayan uzman kişilerden, iş ve amaçlanan hizmetin niteliğine göre, ücretli veya ücretsiz, sürekli veya geçici çalışacak şekilde genel merkez bünyesinde yahut il, ilçe ve beldeler düzeyinde ve yaygın şekilde çalışma grup ve komisyonları oluşturulabilir. Süreli veya süresiz yayınlar yapılabilir[61] denilmiştir.

MHP tüzüğünde ise; Kadın Kolları ve Gençlik Kolları, Merkez Yönetim Kurulu kararı ile; merkezi Ankara'da olmak üzere il, ilçe ve beldelerde kurulabilir. Kadın ve gençlik kollarının teşkilatlanmaları ile teşkilât kademelerinde yer alacak organların görev yetki ve sorumlulukları ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar çıkartılacak yönetmelikle belirlenir[62] denilmiştir.

MHP'de ayrıca: Parti Tüzük ve Programı'nda yer alan amaç, ilke, hedef ve politikaları geliştirmek, yaymak ve tanıtmak, propaganda usul ve esaslarını belirlemek, dünya ve Türkiye meseleleri ile ilgili araştırma ve değerlendirmeler yapmak, parti üyelerinin eğitimini temin etmek ve Türkiye'nin meselelerine çözüm üretecek kadrolar yetiştirmek üzere Genel Merkezde; Araştırma, Strateji Geliştirme ve Değerlendirme Merkezi (ARGE), Parti Hizmet İçi Eğitim Merkezi (Parti Okulu) ve Siyaset ve Liderlik Okulu Merkez Yönetim Kurulu kararı ile kurulabilir. Genel Başkan kararıyla Genel

[61] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 88.
[62] MHP Tüzüğü, Madde 15.

Merkezde "Genel Başkan Başdanışmanlığı ve Danışmanlığı", "Parti Müfettişliği", "Siyasi Etik Kurulu" ve "Çalışma Grupları" da oluşturulabilir.[63]

Siyasi partiler, yurt dışı temsilcilikleri yoluyla o ülkede yaşayan vatandaşları çalışmalarına dahil edebilir. Bu durumda ilgili ülke mevzuatı dikkate alınarak genel başkanın teklifi ve MKYK' nin kararı ile yurt dışı temsilcilikler kurulabilir. Bu temsilciliklerin kuruluşu ve çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

[63] MHP Tüzüğü, Madde 16.

İKİNCİ BÖLÜM

SİYASET VE FİNANSMAN KAVRAMLARI,

SİYASİ PARTİLERİN GELİR VE GİDERLERİ

2.1. SİYASET VE FİNANSMAN KAVRAMLARI

Demokrasinin vazgeçilmez unsurları arasında yer alan siyasi partiler, milli iradenin güçlü ve bir bütün olarak gerek yerel gerekse ulusal düzeyde temsil edilmesi sorunu açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle siyasi partiler halka ulaşmak ve halkın istekleri doğrultusunda program hazırlayarak iktidara gelme yarışı içerisine girmek zorundadırlar. Bu doğrultuda yapılan çalışmalarda partiler gittikçe artan oranda harcamalar yapmaktadırlar. Yaptıkları harcama tutarlarının büyüklüğü siyasi partilerin gelirlerini inceleme zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk hem parti, hem de kamuoyu tarafından iki temel sorunsal üzerinden incelebilir. Birincisi; siyasi partilerin gelir kaynaklarının neler olduğu, ikincisi ise bu kaynakların usulüne uygun olarak gidere dönüştürülüp dönüştürülmediğidir. Bu sebeple siyasetin finansmanı, siyasi partilerin çeşitli faaliyetlerde bulunmak üzere elde ettikleri kaynakların neler olduğu ve nasıl elde edildikleri ile ilgilenmektedir.

Demokrasinin vazgeçilmez bir parçası olan siyasi partileri; Siyasi Partiler Kanunu'nun 3. maddesinde vurgulandığı gibi; Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlamak mümkündür. Görüldüğü gibi milli iradenin oluşmasına katkı sağlayacak partiler; bu faaliyetleri sırasında yapacakları harcamaların kaynaklarını da milli iradeye şeffaf bir şekilde açıklamalıdır. Bu sebeple siyasetin finansmanında şeffaflık son derece önemli ve demokratik rejimlerin güvenilirlikleri için zorunludur.

Dünyadaki bütün partiler, yerel ve genel seçim kampanyalarının yürütülmesi, parti etkinlikleri için gayrimenkul satın alınması veya kiralanması, parti çalışmalarında görevlendirilecek iş gücü istihdamının yapılması ile parti politikalarının topluma duyurulması ile geliştirilmesi amacıyla yapılan yayınlar ve araştırma giderlerini karşılamak üzere devletten ve gerçek kişilerden farklı şekillerde finansman yardımı almaktadırlar.[64] Siyasetin finansmanını sağlayamayan partiler ise demokratik rekabet ortamında siyasal olarak gittikçe erimektedir.

Siyasetin finansmanın nasıl yapılacağı ve kaynakların neler olabileceği sorunu birçok ülke tarafından çeşitli kanunlarla bir takım yasal prosedürlere bağlanmıştır. Bununla birlikte düzenlemelerde yer almamasına karşın yasal olmadığı halde finansman amacıyla başvurulan kaynaklar da söz konusu olabilmektedir. Sistemin kayıt dışı işlemesinin ve mali raporlamada şeffaflığın sağlanamamasının da en büyük nedeni bu tür fonlardır. Bu finansman kaynaklarının sisteme dahil edilişi ile kayıt dışılığın önlenebileceği düşünülmektedir.[65]

Politikacılar, siyasi arenada başarılı olabilmek ya da partilerini iktidara taşıyabilmek için bir takım yasal olmayan yollara başvurabilirler. Belirli bir kişi ya da kurumdan finansman desteği alan partiler, iktidara geldikleri takdirde bu kişi ve kurumların çıkarları doğrultusunda milli iradeye aykırı yolsuzluklar yapabilirler. Bu yüzden kaynakların ediniliş biçimi şeffaflığın sağlanması noktasında son derece kritiktir.

Başka bir deyişle, ekonominin şeffaflığının azalması siyasetin illegal ve yasadışı yönlere savrulmasına uygun zemin hazırlamaktadır. Böyle olunca, yasal faaliyetlerden sağlanamayan fonlar siyasi yaşamı baskı altına alabilmekte ve çıkarlar doğrultusunda yönlendirebilmektedir.[66]

---

[64] Zeki Öztürk, **"Seçimlerde Paranın Gücü'**, Ebabil Yayınları, Ankara, 2006, s.73.

[65]Wayne Lesperance, "Party Finance and Political Corruption", **International Journal of Political and Ethics**, Haziran 2001, s.19.

[66] Suat Oktar, "Türkiye'de Siyasetin Finansmanı ve Finansmanının Denetimi: Siyasette Şeffaflık", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S.2, Cilt: XXV, 2008, s.4.

2.1.1. Siyasi Partilerin Finansmanında Şeffaflık Standartları

Siyasetin finansmanında şeffaflık konusunda Dünya Şeffaflık Örgütü (World Transparency Organisation)'nün çeşitli ileri demokrasilerin deneyimlerinden yararlanarak hazırlamış olduğu bir takım standartlar bulunmaktadır.

Uluslararası şeffaflık örgütünün belirlediği standartlar siyasetin finansmanında adillik, sorumluluk, hesap verebilme ve şeffaflık ilkelerini esas almaktadır. Bu standartlar, demokratik süreçleri etkisi altına alabilecek ve hukukun üstünlüğünü ortadan kaldırabilecek siyasete paranın etkisini ortadan kaldırmak için tercih edilmiştir. Bu standartlar yolsuzlukla mücadele için bir uluslararası arka plan oluşturulmasını sağladı ve Aralık 2003 tarihinde yolsuzluğa karşı Birleşmiş Milletler sözleşmesinde insan hakları evrensel beyannamesinde ve ilgili sözleşmelerde yerini buldu.[67]

Söz konusu standartlar altı başlıkta toplanmıştır. Bunlar;[68]

1. *Çıkar Çatışmalarının Etkisinin Önlenmesi*: Siyasi partilere bağış yaparak adaylar ve seçilmiş yetkililer için gereken araçları sağlamak yoluyla, politikacıları ya da memurlar satın alınabilir. Bunun için partilerin ve adayların etik kurallara bağlı kalarak finansmanları konusunda şeffaflık uygulamaları gerekir. Hükümetlerde buna uygun şeffaflık yasaları çıkarmalıdır.

2. *Bilgilendirme ve Yayın Yoluyla Şeffaflık:* Siyasi partiler, adaylar ve politikacılar varlıklarını gelir ve giderlerini bağımsız bir kuruluş yoluyla açıklamalıdır. Bu tür bilgileri yıllık bazda ve özellikle seçim öncesi ve sonrası açıklamalıdır. Kanuna uygun olarak aldıkları bağış ve bağış miktarlarını ve krediler ile harcama yerlerini zamanında açıklamalıdır. Ayrıca özel sektördeki firmalar ve sahipleri yıllık olarak destekledikleri siyasi partilere yaptıkları bağış miktarlarını açıklamalıdır. Seçmenler iyi bilgilendirilmedikçe mantıklı seçimler yapamaz. Seçmenleri bilgilendirmek ise radyo, televizyon, gazete, el ilanı ve bilbordlar gibi araçları kullanarak iletişimi güçlendirmekle olur. Bu medya araçlarını

[67] **Transparency International's Standards on Political Finance and Favours,** tistats.transparency.org/index.php/content/download/…/**standards**_eng.pdf, Erişim Tarihi: 15.12.2010.
[68] **Transparency International's Standards on Political Finance and Favours,** Erişim Tarihi: 15.12.2010.

kullanmak isteyen partilere ve adaylara çok büyük meblağlar gerekmektedir. Fakat bu meblağlar halkın bilgilendirilmesi için harcanacağı için esas giderler olarak kabul edilmelidir.[69]

3. *Düzenleyici Önlemlerin Denetimi ve Uygulanmasında Etkinlik:* Kamu gözetim organlarının yasaların etkinliğini ve alınan tedbirlerin etkinliğini düzenli olarak takip etmesi gerekir. Bu amaçla bu kurumlar gerekli kaynaklarla ve bağımsızlık ve soruşturma gücüyle donatılmış olmalıdır. Bağımsız mahkemelerle birlikte sorumluların bulunmasını ve uygun olarak cezalandırılmasını sağlamalıdır. Yasadışı kaynaklar ile siyasi partilerin finansmanı suç olmalıdır.

4. *Gelir ve Harcama Limitlerinin Çeşitliliği:* Üyelik aidatları ve dikkatli değerlendirmeler sonucunda devlet yardımları ve küçük bağışlar yoluyla vatandaşların katılımı teşvik edilmelidir. Aynı zamanda yabancıların yardımları ile büyük bireysel yardımlara sınırlamalar getirilmelidir. Siyasetin finansmanı için harcamaların sınırlandırılması ve medya desteğinin verilmesi gibi konularda düşünülmelidir. Siyasi bir partiyi çalıştırma pahalı bir faaliyettir. Rekabetçi siyasi partilere üç amacı gerçekleştirmek için para gereklidir: seçim kampanyalarında mücadele edebilmek, seçimler arası rekabette faaliyet göstermek ve araştırma ve partiye liderlik çalışmaları.[70]

5. *Medyaya Erişimde Adalet ve Bütünlük:* Adaylar ve partiler medya organlarına adil bir şekilde erişebilmelidir. Standarda ulaşmak için medya bütünlüğü ve medyada denge sağlanmış olmalıdır. Medya seçim kampanyaları ve genel siyasi süreçlerde büyük rol oynar.

6. *Sivil Toplumun Katılımı:* Sivil toplumun siyasetin finansmanına ve gözlemlenmesine aktif olarak katılabilmesi için mevzuat düzenlenmelidir. Yasal çerçeve, düzenleyici ve kurumsal olarak bağımsız medya ile birlikte bu tür faaliyetleri üstlenecek sivil toplum kuruluşlarını etkinleştirmelidir. Bu çerçeve de sivil topluma bilgiye erişim olanağı verilmelidir.

---

[69]Justin Fisher, "Party Expenditures and Electoral Prospects: A National Level Analysis of Britain", **Electoral Studies**, Vol. 18, 1999, s.522.
[70]Fisher, a.g.e., s.522.

Günümüzde en yaygın olarak bilinen yozlaşma türleri; rüşvet, zimmet, siyasal kayırmacılık (patronaj), adam kayırmacılık [nepotizm (akraba) ve kronizm (eş, dost, hemşeri)], hizmet kayırmacılığı ve oy satın alma (logrolling), lobicilik, rant kollama, kamu sırlarını sızdırma ve vurgunculuk, gönül yapma (suvasyon) ve politik dalavere biçimlerinde gündeme gelmektedir.[71] Bu nedenle siyasetçiye, siyaset kurumuna ve gittikçe de o ülkedeki demokrasiye güven azalmaktadır.

Yeni demokrasilere kıyasla OECD ülkelerinde seçim manipülasyonları, özellikle borç döngüsü açısından bakıldığında daha azdır. Fakat, orada bile, daha düşük bütçeli seçimler daha şeffaf olabilmektedir.[72]

Pek çok ülke; siyasal partiler ve seçimlere katılan adaylar arasında eşitlik sağlanması, paranın ve çıkarın siyaseti yozlaştırmaması, demokrasi açısından olduğu kadar siyasal ve toplumsal ahlak yönlerinden de son derece zararlı olan harcama yarışının olanaklar ölçüsünde denetlenmesi için yasalar çıkarmış, siyasal partilerin gelir ve giderleriyle, seçim kampanyasına katılan adayların gelir ve giderlerine sınırlamalar getirmişler, denetleme mekanizmaları kurmuşlar, yasaya uymayanlar için yaptırımlar öngörmüşlerdir.[73]

[71] Coşkun Can Aktan, **"Kirli Devletten Temiz Devlete"**, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara, 1999, s.30.
[72] E. James Alt and Dreyer David Lassen, "Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries", **European Economic Review**, Vol. 50, 2006, p.1421.
[73] Pulat Tacar, **"Siyasetin Finansmanı"**, Doruk Yayınevi, İstanbul, 1998. s.3.

Tablo 2.1. Ülkelerin Siyasi Partilerle İlgili Çıkardıkları Kanunların Tarihleri

İsveç	1966
Danimarka	1966
Almanya	1967
Finlandiya	1969
İngiltere	1970
İtalya	1974
Amerika	1974
Avusturya	1975
Portekiz	1976
Türkiye	1983
Yunanistan	1984
Belçika	1985
İspanya	1985
Fransa	1988

Kaynak: Pulat TACAR, Siyasetin Finansmanı, s.3.

2.1.2. Siyasi Partilerin Finansman Modelleri

Batılı ülkelerde siyasetin finansmanını üç modelle açıklamak mümkündür:[74]

1. Yüksek Derecede Devlet Kontrolü: Fransa, İspanya ve İtalya'da olduğu gibi devlet büyük oranda siyasi partileri finanse etmektedir, bu oran İspanya'da % 98, Fransa'da % 50 civarındadır.

2. Yüzde 50 Civarında Devlet Desteğinin Olduğu Karışık Sistem: Türkiye, Yunanistan, Belçika, Avusturya, İrlanda, İsviçre ve Almanya gibi ülkelerde görülen bu sistem kamusal ve özel finansman seviyesini dengelemektedir.

3. Devlet Desteğinin Çok Az Olduğu Özel Finansman Sistemi: İngiltere'de partilere devlet desteği neredeyse yok gibidir.

Siyasi partilere doğrudan kamu tarafından mali yardım yapılmasını savunanlar üç temel gerekçe ileri sürmektedir. Bunlar siyasetin artan maliyetinin ancak kamunun desteği ile karşılanabileceği, tüm siyasi partiler için adil bir siyasi rekabet ortamı ve fırsat eşitliği sağlamak için böyle bir yardımın gerekli olduğu ve siyasi partileri büyük

[74]Arnauld Miguet, **"Political Corruption and Party Funding in Western Europe"**, www.transparency.org/.../political_corruption_party_financing_western_eu_overview.pdf, Erişim Tarihi: 01.02.2011, 2004, s.8.

ekonomik güce sahip olan özel gerçek ve tüzel kişi bağışçıların hakimiyetinden kurtarmak ve siyasi yolsuzlukların önüne geçmek için devlet yardımının gerekliliğidir.[75]

Bununla birlikte; Finansman ve raporlamada ortaya çıkan yolsuzlukların büyük kısmının seçim dönemlerindeki faaliyetlerin şeffaf bir şekilde kaydedilmemesinden kaynaklandığını söylemek mümkündür. Kısacası siyasetin finansmanında yaşanan yolsuzluklar seçim dönemlerinde su yüzüne çıkmaktadır.[76]

2.2. TÜRKİYE'DE SİYASİ PARTİLERİN GELİR KAYNAKLARI, GİDERLERİ VE SEÇİM KAMPANYALARININ FİNANSMANI

Günümüzde siyasi partilerin gelir kaynaklarının çok çeşitli olduğunu söyleyebiliriz. Bunların başlıcaları şu şekilde sıralanabilmektedir:[77]

- Birçok demokratik ülkede partilerin gelirlerinin ciddi bir kısmını oluşturan kamusal destekler,
- Partilerin mal varlıklarından elde ettikleri gelirler. Bunlar genellikle partilerin sahip oldukları gazete, dergi ya da banka gibi girişimlerinden gelen karlar, gayrimenkullerinden gelen kira gelirleri ve mevduatların faizleri,
- Hem işveren hem de işçi sendikaları gibi çıkar ve baskı gruplarının destekledikleri partileri yaptıkları bağışlar,
- Büyük sayıda üyeye sahip ve kitle partisi niteliğini koruyan partilerdeki üyelik aidatları,
- Parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri tanıtıcı ürünlerin satışı ile parti örgütlerinin düzenlediği balo, eğlence ve konser faaliyetleri ve parti yayınlarından elde edilen gelirler,

[75] Ali Rıza Çoban, "Devlet Siyasi Partilere Hakça ve Yeterli Düzeyde Yardım Yapıyor Mu?", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı 1-2, 2008, s.604.
[76] Peter Burnell and Alan Ware, **"Introduction: Money and Politics In Emerging Democracies"**, Funding Democratization, Manchester University Press, 1998, s.3.
[77] Burnell and Ware, a.g.e., s.11-12.

- Birçok ülkede yasaklanmış olmakla beraber, yabancı devletler ya da uluslar arası kuruluşların kendi politikalarını desteklemek üzere siyasi partilere yaptıkları mali yardımlardır.

Yukarıda belirtilen gelir kaynaklarından üyelik ücretleri ve aidatlar, parti tarafından organize edilen faaliyetler sonucunda elde edilen gelirler ve partilerin ellerinde bulunan varlıklarını işletmeleri veya ticari faaliyette bulunmaları sonucunda elde ettikleri gelirler iç finansman kaynaklarıdır.

Partiye yapılan bağışları, devlet yardımlarını ve üçüncü kişilerden elde edilen borçları ise dış finansman kaynakları olarak nitelendirmek mümkündür.

Bunların yanında konuyu makro açıdan ele aldığımız zaman yolsuzluklardan alınan rüşvet ve komisyonların, bunların önüne geçmek için yapılan yoğun kamusal desteklere ve denetim mekanizmalarına rağmen, siyasi partilerin finansmanında yaygın bir şekilde kullanıldığını söylemek mümkündür.[78]

Siyasi partilerin gelir kaynaklarının gittikçe artması, bu kaynakların elde ediliş biçimleri ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Fakat siyasi partilerin finansmanı konusunda yapılacak yasal düzenlemeler sorunu daha da karmaşık hale getirebilmektedir. Bu sebeple konunun üzerinde titizlikle durmak gerekmektedir.

Siyasetin finansmanı konusunda yasal düzenlemeler yapılırken üç temel ilke esas alınmaktadır:[79]

1. *Siyasi partilere seçmenler ile ilişki kurabilmelerini mümkün kılacak düzeyde mali desteğin sağlanması*. Demokratik rejimlerde özellikle merkez siyasetin seçmenler ile ilişki kurabilmelerine imkan sağlanamazsa bu sistemle sorunu olan taraflar açısından bir fırsat olarak değerlendirilebilecek, böylece demokratik sistem sorunlarla karşılaşabilecektir. Örneğin; Weimar Anayasası döneminde merkez ve merkezin sağındaki partilerin Alman toplumu ile aralarında kalıcı ve

[78] Cem Duran Uzun, **"Anayasa Hukuku Açısından Siyasi Partilerin Finansmanı"**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010, s.25.
[79] Uzun, a.g.e., s.26.

sağlam bağlar kuramamış ve bu Nasyonal Sosyalist Partinin yükselişi için bir avantaj sağlamıştır.[80]

2. *Gelir elde etmenin partilerin temel uğraş alanı haline getirilmemesi.* Partilerin, rekabetçi seçim ortamlarında gelir arttırma çabaları, onları farklı düşünce ve grupların çıkarlarını birleştirip toplayan araçlar olmaktan çıkarıp, ekonomik yönden güçlü kişiler ya da çıkar gruplarına bağımlı hale getirebilecektir.[81]

3. *Partilere, özel çıkar grupları ile ilişkisinde asgari bir bağımsızlık ve özerklik sağlanması.* Böylece siyasi partiler çıkar gruplarına karşı da milli iradeyi savunabilecek bağımsızlığa kavuşabilecektir.

Bu üç temel ilkenin hangi araçlarla gerçekleştirileceği sorunu konusunda batı demokrasilerinde genel olarak " kamusal destekler, giderler ve /veya gelirlere konulan yasaklar ve/veya sınırlamalar" olarak çerçevelendirilebilecek bir görüş hakimdir.[82] Bu araçları şu şekilde sıralamak mümkündür:

1. Partilere sağlanan doğrudan ve/veya dolaylı kamusal destekler,

2. Partilere yapılan bağışların ya da partiler tarafından yapılan bazı harcamaların beyan zorunlulukları,

3. Belli bazı bağış kaynaklarının yasaklanması,

4. Partilerin bazı konularda harcama yapmalarının yasaklanması,

5. Partilerin mümkün ise bazı hizmetleri almalarının yasaklanması ve/veya bu tür hizmetlerin ücretsiz alınmasının zorunlu tutulması.

Türkiye'de siyasi partilerin kamusal finansmanı bakımından Anayasa Mahkemesi'nin iki ayrı karar verdiği görülmektedir. İlkinde (25 Şubat 1970) siyasal partilerin demokrasinin vazgeçilmez unsurları olarak görülmesi gerektiğinden hareketle siyasi partilerin harcamalarında kamu yararı gören yüksek mahkeme, devlet yardımını

[80]Burnell and Ware, a.g.e., s.229.
[81]Burnell and Ware, a.g.e., s.230.
[82] Ömer Faruk Gençkaya, **"Siyasi Partilerde Reform"**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s.138.

onaylamaktadır. Bir yıl sonra (9 Temmuz 1971) gene devlet yardımının bölüşülmesi konusunda siyasal partileri herhangi bir dernekten farklı ele almama görüşü benimsenmiştir. Nihayet 1982 Anayasa'sında yeterli düzeyde ve hakça yardım görüşü benimsenmiştir.[83] Fakat demokrasinin sıkça kesintiye uğraması yeterli düzeyde ve hakça yardım meselesini siyasallaştırmış ve dönemlik kaygılar sorunu daha da derinleştirmiştir.

2.2.1. Siyasi Parti Gelirleri

Siyasi partilerin mali ihtiyaçlarını karşılayabilmek için çok çeşitli kaynaklardan yararlanmaktadırlar. Bu kaynakların sınıflandırılması konusunda bu çalışmada siyasi partilerin gelirleri;

(1-) Parti İçi Gelirler ve

(2-) Parti Dışı Gelirler olarak iki ana grup altında incelenecektir.

2.2.1.1. Parti İçi Gelirler

Parti içi gelirler, siyasi partilerin; çeşitli üyelikler ve aidatlar vasıtasıyla elde ettiği gelirler ile düzenlemiş olduğu sosyal faaliyetlerden ve sahip oldukları mal varlığından elde ettikleri gelirlerden oluşmaktadır. Partiler; varlıklarını sürdürebilmek, seçim kampanyalarını yürütebilmek, ilanlar ve broşürler bastırmak, büyük açık hava toplantıları ve gösteri yürüyüşü düzenlemek, hizmet binaları satın almak veya kiralamak, iş gücü istihdamı, görüşlerini duyurmak için yayın ve politika belirlemek amacıyla araştırma yapılması amacıyla bu kaynaklara önemli ölçüde gereksinim duyarlar.[84] Bu gelirleri aşağıdaki başlıklar halinde incelemek mümkündür.

2.2.1.1.1. Aidatlar

Aidatlar, siyasi partilerin üyelerinden topladıkları iç finansman kaynaklarıdır. Partilerin aidatlardan elde ettikleri gelirler, aidatların miktarı ve aidat ödeyen üye ve aday üye sayısının büyüklüğü ile doğru orantılıdır. Günümüzde siyasi partilerde, üye

[83] Şiir Yılmaz, "Siyasi Partilerin Gelir Kaynakları Üzerine Bir Araştırma", **Mülkiye Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 237, s.56.
[84] Öztürk, a.g.e., s.83.

sayısının olduğundan fazla gösterilmesi bu doğru orantıyı bozmaktadır. Nitekim üye sayısı üzerinde bir denetim olmadığı sürece partilerin finansmanları üzerindeki denetim de olası olmayacaktır.[85]

Siyasi partiler seçim kampanyası giderlerini karşılayabilmek için, birkaç özel bağışçıya, sanayicilere, bankerlere ya da büyük şirketlere başvurularak adayların bu kişi veya kuruluşlara bağımlı kılınmasındansa, yükün geniş kitleler arasında aidat sistemiyle dağıtılması yoluyla demokratik işleyişe katkı sağlamış olmaktadır.[86]

Türkiye'de seçmenlerin yaklaşık dörtte biri bir siyasi partiye üye olduğu halde, üyelerin siyasetin finansmanına katkıları ortalama % 5 civarında olduğu görülmektedir.[87] Böylesi bir durum siyasi partilere olan üyeliklerin bir tür aidat ödenmeksizin üyelik olduğunu göstermektedir. Bu tür üye kayıtları sonucu etkili üye denetiminden kurtulan parti yönetimleri tabandan kopmakta, siyaset profesyonel kadroların elinde kalmaktadır. Bunun sonucunda, partinin mali gücünü elinde bulunduran merkez yönetimleri ya da yöneticileri, partileri tepeden aşağı yönetmekte, kongreler ve yerel örgütlere tahakküm etmektedirler.[88]

Siyasi Partiler Yasası'na göre; Giriş ve Üyelik Aidatları, Milletvekilliği Aidatları, Aday Adaylarından Alınacak Özel Aidat olmak üzere üç tür aidat vardır.[89]

2.2.1.1.2. Giriş ve Üyelik Aidatları

Giriş aidatı, üyelerin partiye üye olduklarında bir defaya mahsus olmak üzere ödedikleri aidattır. SPY'nın 62. Maddesine göre, parti üyelerinden alınacak giriş aidatının miktarı ile üyelik aidatının alt ve üst sınırı parti tüzüğünde gösterilir. Her üye aylık veya yıllık olarak üyelik aidatı ödemeyi partiye girişinde kabul etmek zorundadır. Parti üyesi partiye verdiği aidat miktarını, kayıtlı olduğu partiye yazı ile bildirerek

[85] Yıldız, a.g.e., s.2.
[86] Öztürk, a.g.e., s.83.
[87] Abdullah Mutlu, **"Kurumsallaşmış Demokrasilerdeki Siyasi Partiler Sistemi ile Ülkemizdeki Siyasi Partiler Sisteminin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi ve Özgün Model Arayışları"**, (Uzmanlık Tezi), İçişleri Başkanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, Ankara, 2005, s.130.
[88] Ömer Faruk Gençkaya, **"Devletleşen Partiler, Türkiye'de Siyasi Partilerin Başlıca Gelir Kaynakları 1983-1998"**, Anadolu Stratejik Araştırmalar Vakfı Yayını, Ankara, 2002, s.18.
[89] Siyasi Partiler Kanunu; Madde 62-63-64.

arttırabilmektedir. Partiye üye aidatını ödemeyen üyeye ilişkin partiden geçici veya kesin olarak çıkarma cezası verilemez. Aidat ödemesi için yapılan tebliğe karşın ödeme yapmayan üyeye ilişkin uygulanacak işlemler parti tüzüğünde gösterilir.

Siyasi partiler tüzüklerinde söz konusu aidatlarını ödemeyen üyelerine karşı tüzüklerinde çeşitli yaptırımlar getirmişlerdir. Buna göre;

- AK Parti tüzüğünde üyenin aidatını ödememesi durumunda, aksi MKYK'ce kararlaştırılmış olmadıkça, üyenin parti içi kademe seçimleri ile aday yoklamalarına katılmasına engel olmayacağı[90],
- CHP tüzüğünde aidatını ödemeyen üyelerin parti içi seçimlere katılamayacağı[91],
- MHP tüzüğünde, aidatının tamamını veya bir kısmını ödemeyen üyenin kongrede oy kullanmasının veya delege seçilmesinin engellenemeyeceğini ve üyenin borçlu olmasının partiden çıkarılma nedeni olmayacağı[92], şeklinde yer almaktadır.

2.2.1.1.3. Milletvekili Aidatı

Milletvekili aidatı, siyasi partiden milletvekili olarak seçilen ve halen o partide milletvekilliği yapan gerçek kişinin partisine ödemesi gereken aidattır. SPY'nin 63. maddesine göre, bir siyasi partiye mensup milletvekillerinin ne miktar aidat ödeyeceği ve bu yolla toplanan paraların, grup faaliyetlerine ve parti merkezine hangi miktarlarda ayrılacağı, partinin TBMM parti grubunca karara bağlanır. Ancak bu miktarın yıllık tutarı milletvekili ödeneğinin net bir aylık tutarını geçemez.

Partilerin mecliste gruplarının bulunmaması durumunda alınacak aidatı belirleme yetkisi, partinin merkez karar ve yönetim kurulunun kararına bırakılmıştır. Bu kurulun belirleyeceği milletvekili aidatının tutarı, milletvekili ödeneğinin bir yıllık net

[90] AK Parti Tüzüğü; Madde 134.
[91] CHP Tüzüğü; Madde 7.
[92] MHP Tüzüğü; Madde 95.

tutarının yarısından fazla olamaz. Grubu olmayan siyasi partilerde alınacak milletvekili aidatı, grup harcamaları söz konusu olmadığından doğrudan genel merkeze aktarılır.[93]

Mevcut siyasi partilerde, mecliste en çok milletvekiline sahip olan AK Parti'nin milletvekili aidatının en çok olduğu, bunu sırasıyla CHP ve MHP'nin izlediği görülmektedir. Bu durum Tablo 2.2.'deki gibidir.

Tablo 2.2.:2011 Aralık Ayı İtibarıyla Partilerin Meclisteki Milletvekili Sayıları

Partiler	Milletvekili Sayıları
Adalet ve Kalkınma Partisi	326
Cumhuriyet Halk Partisi	135
Milliyetçi Hareket Partisi	52
Barış ve Demokrasi Partisi	29
Bağımsız Milletvekilleri	6
Katılımcı Demokrasi Partisi	1

Kaynak: http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/milletvekillerimiz_sd.dagilim, Erişim: 13.12.2011.

2.2.1.1.4. Özel Aidat

Siyasi partilerin gerek genel seçimlerde gerekse yerel seçimlerde; milletvekili, belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği aday adaylarından almış oldukları aidata "özel aidat" denir. SPY'nin 64. Maddesine göre; milletvekili aday adayları ile belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği aday adaylarından özel aidat alınacağını belirtmektedir.

Milletvekili için aday adaylığı söz konusu ise partili kişi, o tarihteki milletvekili ödeneğinin net bir aylık tutarını aşmamak üzere bu özel aidatı partisine ödemek zorundadır.[94] Bu özel aidatın parti içi yönetmeliğinde gösterilmesi gerekir ve bu aidatın tutarı partinin yetkili organınca belirlenir. Belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği için aday adaylarından alınacak tutar yine o tarihteki milletvekili ödeneğinin net bir aylık tutarını aşmamak üzere partinin yetkili organınca belirlenir ve söz konusu bu aidatın parti iç yönetmeliğinde gösterilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

[93] Hamdi Mehter, **"Siyasi Partilerin Mali İşlemleri ve Denetimleri"**, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2008, s.42.
[94] Siyasi Partiler Kanunu; Madde 64.

Söz konusu aday adaylarından alınan özel aidatlar, aday adayının seçilmesi durumunda partinin geliri olmaktadır. Aday adayının seçilmemesi durumunda ise, makbuzların ibraz edilmesi şartıyla yatırdıkları özel aidatı geri alabilmeleri mümkündür. Bu nedenle özel aidat, bir çeşit emaneten alınmış para gibidir.[95]

2.2.1.2. Parti Malvarlığından Elde Edilen Gelirler

Anayasa'nın 69. Maddesine göre siyasi partilerin mal edinmesinin yasayla düzenleneceğini belirtmiş, SPY'nin 68. maddesinde ise bu konuya ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre, siyasi partiler ikametleri ile amaç ve faaliyetleri için gerekli olanlardan başka mal edinemezler. Partiler, amaçları içinde olmak şartıyla sahip oldukları taşınmaz mallardan gelir sağlayabilirler.

Bir siyasi partinin bir ildeki yönetim kurulu için bir bina satın alması olasıdır. Bu binada yönetim kurulunun çalışma odası, partilerin toplantı salonu olabilir. Binanın altında bir tane de küçük dükkan varsa, bu binanın altında bir dükkan var diye siz bu binaya el koyamazsınız. Ama yetmiş iki odalı bir han alıp, bir odasını ilçe idaresi kurulmasına tahsis edip geri kalan yetmiş bir odayı kiraya verirse, o gayrimenkulün amacı dışında olacağı şüphesizdir.[96]

Amaca uygun olmayan gayrimenkul edinimi yasaklanan siyasi partilerin, amaçları dışında gayrimenkul edinmesi ve bunu gelir elde etmek için kiraya vermesi durumunda, Anayasa Mahkemesi gereksinim dışındaki miktarı bağış olarak kabul etmekte ve yasal sınırı geçen miktarı hazineye gelir olarak kaydetmektedir.[97] Siyasi partilerin edindiği gayrimenkullerin listesini her yıl Anayasa Mahkemesi'ne göndermek zorundadır.[98]

Siyasi partiler gayrimenkul dışında da çeşitli gelirler elde edebilirler. Örneğin; tüzük ve iç yönetmelikteki kurallar uyarınca parti örgütlerinde, belli miktardan sonraki

---

[95] Mehter, a.g.e., s.43.

[96] Özkan Tikveş, **"Anayasa Mahkemesinin Siyasi Partilerin Gelir ve Giderlerini Denetlemesi"**, Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:6, Sayı 9, 1971, s.140.

[97] AMK; SPMD, E: 1996/17. K: 1998/57. Kt: 23.12.1998.

[98] Doğan Kılınç, **"Siyasi Partilerin Mali Denetimi"**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001, s.52.

nakitler ile partilerin hemen kullanmayacakları nakitleri bankaya vadeli mevduat olarak yatırılabilir ve bu mevduattan faiz geliri elde edilebilir.[99]

Partinin mal varlığı, parti amaçlarına uygun olarak kullanılırken, bu kullanımın doğal sonucu olarak ortaya çıkan ve sağlamasında ticari amaç bulunmayan gelirler, parti mal varlığı geliridir. Çünkü siyasi partilerin ticari faaliyette bulunmaları yasaktır.[100]

2.2.1.3. Sosyal Faaliyetlerden, Parti ve Adayı Tanıtıcı Çeşitli Araçlardan Sağlanan Gelirler

Partilerin, kuruluş yıl dönümü, özel günler gibi nedenlerle düzenlediği balo, eğlence, toplantı, kermes gibi çeşitli etkinlikler ile partiye ilişkin çeşitli yayın ve tanıtım araçlarının satışından elde ettiği gelirler bu grupta izlenir. Siyasi partilerin düzenlemiş olduğu bu gibi sosyal faaliyetlerden sağlanan gelirler, bu faaliyetleri düzenleyen örgütün geliri olur. Örneğin; parti genel merkezi, kuruluş günlerini taşradaki örgütlerinin birinde kutladığı takdirde, eğer parti tüzüğü ve iç yönetmeliğinde bu konuda aksine bir kural yoksa sağlanan gelir genel merkez geliridir.[101]

Siyasi Partiler Yasası'nın 61. maddesinin "d", "e" ve "f" bentlerinde, partinin çeşitli satışlar aracılığıyla elde edeceği gelirler sıralanmaktadır. Bu gelirler; parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri rumuzların satışından sağlanan gelirler; parti tarafından yayınlanan kitap, dergi, vb. gibi yayınların satış bedelleri; üye kimlik kartlarının ve parti defteri, makbuzları ve kâğıtlarının sağlanması karşılığında alınacak paralardan meydana gelmektedir.

2.2.1.4. Parti Dışı Gelirler

Siyasi partilerin parti içi gelirleri dışında, çeşitli kişi ve kurumlardan sağladığı gelirler parti dışı gelirler olarak kabul edilmektedir. Siyasi partilerin parti dışı gelirleri; bağışlar, devlet yardımları ve tam olarak bilinmeyen veya yanlış bilinen gelirler olmak üzere üç başlık altında incelenebilmektedir.

[99] Mehter, a.g.e., s.45.
[100] Mehter, a.g.e., s.46.
[101] Mehter, a.g.e., s.44.

2.2.1.4.1. Bağışlar

Siyasi partilere, yasalarla sınırları belirlenmiş olan kişi ve kurumlar tarafından yapılan karşılıksız nakdi ya da gayri nakdi aktarımlar bağışları oluşturmaktadır.

SPY'ye göre, siyasi partilerin bağış alamayacağı yabancılar[102]; yabancı devletler, uluslararası kuruluşlar, Türk uyruğunda olmayan gerçek ve tüzel kişiler olarak sınırlandırılmıştır.

SPY'na göre partilere şartlı bağış yapabilecek olan kuruluşlar şunlardır;[103]

- Kumu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- İşçi ve işveren sendikaları ile bunların üst kuruluşları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Kooperatifler.

Siyasi partilere getirilen bu sınırlama ve yasakların temel amacı, partiler ve adaylar üzerinde varlıklı kişilerin yaratabileceği yasa dışı etkilerin önlenmesidir.[104]

Siyasi partilerin, bağış yapamayacak olan yurt içi kuruluşlardan bağış alması durumu ile şartlı yardım yapabilecek olan kurum ve kuruluşlardan her birinin özel yasalarındaki kurallara aykırı olarak bağış yapması durumunda, bağışı yapan kişi ve bağışı kabul eden parti sorumlusu altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Siyasi partilere bağış yapamayacak olan yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, Türk uyruğunda olmayan gerçek ve tüzel kişilerden yardım veya bağış

[102] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 66.
[103] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 66.
[104] Ömer Faruk Gençkaya, **"Siyasi Partilerde Reform"**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000, s.156.

kabul eden parti sorumlusu ve seçimlerde aday veya aday adayı olanlar bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.[105]

2.2.1.4.2. Devlet Yardımı

Siyasi partilerin mali kaynaklarında devlet yardımı önemli bir paya sahiptir. Devlet yardımı, devlet bütçesinden enflasyon oranına göre ayarlanarak, her yıl günlük etkinliklerin yerine getirilmesinde kullanılmak üzere, partilere ve seçim dönemlerinde partiler ile adaylara sağlanan, genellikle parlamento tarafından belirlenen para ile devletin kitle iletişim araçlarından yararlanmak gibi dolaylı mali destekleri kapsamaktadır.[106]

Siyasi partilere devlet yardımının yapılmasındaki asıl amaç; siyasal iktidarı ele geçirerek kendi politikalarına uygun olarak devlet aygıtını yönetme iddiasında olan siyasi partileri mümkün olduğunca bağımsız kılabilmektir. Bu nedenle, siyasi partilerin en azından zorunlu giderlerin karşılanması, en başta onların başka kişi ve kuruluşlara bağımlı olmalarını engelleyecektir.[107]

Farklı bir bakış açısı ile siyasi partilere devlet yardımı; partilerin fonksiyonlarını, sosyal ve ekonomik güç odaklarından bağımsız bir biçimde yerine getirmesini sağlamaya dayanmaktadır.[108]

Siyasi partiler ve adayları açısından büyük önem taşıyan devlet yardımından, kimlerin, hangi ölçütlere göre yararlanıldığının görünümü çeşitli ülkeler itibariyle Tablo 2.3'de sunulduğu gibidir.

[105] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 116.
[106] Öztürk, a.g.e., s.84.
[107] Mesut Aydın, **"Türkiye'de Siyasal Partiler ve Devlet Yardımı"**, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 54, Sayı: 4, 2005, s 235.
[108] Teziç, **"100 Soruda Siyasi Partiler"**, s.107.

Tablo 2.3.:Ülkeler İtibariyle Siyasi Partilere Devlet Yardımı

Ülke	Partilere Devlet Yardımı	Seçimlerde Devlet Desteği	
	ÖLÇÜT	YARARLANAN	ÖLÇÜT
Almanya	Oy yüzdesi	Partiler	Oy yüzdesi
Avusturya	Oy yüzdesi ve sandalye sayısı	Partiler	Oy yüzdesi
Danimarka	Temsilci sayısı ve oy yüzdesi	Partiler ve adaylar	Oy sayısı
Finlandiya	Sandalye sayısı	Partiler	Sandalye sayısı
Fransa	1/2 eşit, 1/2 sandalye sayısı	Adaylar	Eşit olarak
İngiltere	Sandalye ve oy sayısı	-	-
İrlanda	Oy yüzdesi	Adaylar	Oy yüzdesi
İspanya	1/3 temsilci sayısı ve 2/3 oy yüzdesi	Partiler	Temsilci sayısı ve oy yüzdesi
İsveç	1/4 tüm partilere oy yüzdesine göre ve 3/4 sandalye sayısı		
İtalya	Yüzde 2 eşit, yüzde 75 sandalye sayısı ve yüzde 23 oy yüzdesi	Partiler	1/5 eşit ve 4/5 sandalye sayısı
Portekiz	Oy sayısı	Partiler	Oy sayısı
Türkiye	Oy yüzdesi	Partiler	Oy yüzdesi
Yunanistan	1/10 eşit kalanı oy yüzdesi	Partiler	1/10 eşit kalanı oy yüzdesi

Kaynak: Ömer Faruk Gençkaya, "Siyasetin Finansmanı, Sınırlamalar ve Denetim: Karşılaştırmalı Uygulamalar", 21. Yüzyıl İçin Türkiye'nin Gündemi Çalışma Grubu Siyasetin Finansmanı Raporu, 08.02.2002, Ankara, s.5.

Türkiye'de siyasi partilere devlet yardımı yapılması esası ilk kez 16.07.1965 tarihinde yürürlüğe giren 648 sayılı SPY'da öngörülmüştür. Daha sonra ise 1983 yılında çıkarılan 2820 sayılı SPY ile düzenlenmiştir. Gerek 648 sayılı SPY, gerekse 2820 sayılı SPY çok sayıda değişikliğe uğramıştır. Bazen günün gereklerine uymayı amaçlayan bu değişiklikler bazen de belli çıkarları yasal zemine oturtma amacına yöneliktir.[109] Ülkemizde 1965 yılından bu yana yapılan devlet yardımlarının yasalarla değişen şekli Tablo 2.4.' de görüldüğü gibidir.

[109]Gençkaya, **"Siyasi Partilerde Reform"**, s.167.

Tablo 2-4: Türkiye'de Devlet Yardımları

	Hangi partilere yardım? Hangi ölçülere göre yardım? (E: Ek, G: Geçici Ölçü)
648 sayılı Yasa (1965)	**Yardım Yapılacak Partiler** **-Bir önceki Milletvekili Genel Seçimleri-MGS'de en az % 5 geçerli oy alan, -Bir önceki MGS'ye katılmış olmakla birlikte, bir defaya mahsus olmak üzere Yasının yayımı tarihinde TBMM'de grubu bulunan (G) Yardım Ölçütleri -Maktu tutarlarda**
1017 sayılı Yasa (1968)	**Yardım Yapılacak Partiler** **-Bir önceki MGS'de en az % 5 geçerli oy almış olan,** **-Bir önceki MGS'ye katılmış olmakla birlikte, TBMM üye tamsayısının % 5'ine sahip olan ve il merkezlerinin en az üçte birinde teşkilatlanmış olan (E) Yardım Ölçütleri -Maktu tutarlarda**
1219 sayılı Yasa (1970)	**Yardım Yapılacak Partiler** **-Bir önceki MGS'de en az % 5 geçerli oy almış olan** **-1969 yılına ilişkin ödeme için,1965 ve 1969 MGS'den en az birine katılmış olup, en az %5 geçerli oy almış olan (G) Yardım Ölçütleri -Oy oranları (MGS)**
1802 sayılı Yasa (1974)	**Yardım Yapılacak Partiler** -Son MGS'de geçerli oyların en az %5'ini alan veya son MGS'de TBMM'de grup kuracak sayıda milletvekilliği kazanan, -1973 yılına ilişki ödeme için,1699 sayılı Yasa "anayasa değişikliği" atıf yapılmıştı (G) **Yardım Ölçütleri** -Oy oranları (MGS)
3032 sayılı Yasa (1984)	**Yardım Yapılacak Partiler** -25.03.1984 tarihli Mahalli İdareler Seçimine katılmış olup, İl Genel Meclisi seçimlerinde sandalye kazanan (G) -6.11.1983 tarihinde yapılan MGS'ye katılmış olup, TBMM'de grubu bulunan (G) **Yardım Ölçütleri** -Oy oranları (G) -İl genel meclisi seçimlerinde kazanılan sandalyelerin sayısı (G)
3349 sayılı Yasa (1987)	**Yardım Yapılacak Partiler** -25.03.1984 tarihli Mahalli İdareler Seçimine katılmış olup, İl Genel Meclisi seçimlerinde sandalye kazanan (G) -6.11.1983 tarihinde yapılan MGS'ye katılmış olup, TBMM'de grubu bulunan (G) -6.11.1983 MGS'ye katılmamış olsa da, Yasanın yürürlüğe girdiği tarihte TBMM'de grubu bulunan (G) **Yardım Ölçütleri** -Oy oranları (G), -İl Genel Meclisi seçimlerinde kazanılan sandalyelerin sayısı (G) -Maktu ödeme (G)
3470 sayılı Yasa (1988)	**Yardım Yapılacak Partiler** -Son MGS'de geçerli oyların %10'undan (ülke barajı) fazlasını alan, -Bu seçimlerde TBMM'de grup kuracak sayıda milletvekilliği kazanan, -Son MGS'de geçerli oyların %7'sinden fazlasını alan (E) **Yardım Ölçütleri** -TBMM'deki sandalyelerin sayısı (G)

4445 Sayılı Yasa (1999)	**Yardım Yapılacak Partiler**
	-Son MGS'de geçerli oyların %10'undan fazlasını alan, -Bu seçimlerde TBMM'de grup kuracak sayıda milletvekilliği kazanan, -Son MGS'de geçerli oyların %7'sinden fazlasını alan (E) -TBMM'de 3 veya daha fazla milletvekiline sahip bulunup da devlet yardımı alamayan ve seçimlere girme hakkını elde edecek biçimde teşkilatlanan (G) **Yardım Ölçütleri**
	-Oy oranı
5431 Sayılı Yasa (2005)	**Yardım Yapılacak Partiler**
	-Son MGS'de geçerli oyların %10'undan fazlasını alan, -Bu seçimlerde TBMM'de grup kuracak sayıda milletvekilliği kazanan, -Son MGS'de geçerli oyların %7'sinden fazlasını alan (E) **Yardım Ölçütleri**
	-Oy oranı

Tablodan 2.4.'den de görüleceği üzere, günümüzde siyasi partilere devlet yardımı, 2820 sayılı SPY'ye ve 5431 sayılı Yasaya göre, son milletvekili genel seçilerinde % 10'luk genel barajı aşmış olan siyasi partilere her yıl düzenli olarak, o yılki genel bütçe gelirleri "B" cetveli toplamının beş binde ikisi oranında ödeme yapılır. Bu ödemeler, partilerin aldıkları oy oranına göre bölüştürülerek, o yılki genel bütçe kanunun yürürlüğe girmesini izleyen on gün içinde yapılır. Ayrıca, milletvekili genel seçimlerinde % 10 barajını aşmamış, ancak geçerli oyların % 7'sinden fazlasını alan siyasi partilere de devlet yardımı yapılır. Bu yardım ilk fıkrada belirtilen yardımlardan en azını alan partiye yapılan miktar oranında yapılır. Yapılan yardımlar, milletvekili genel seçiminin yapılacağı yıl üç katı, mahalli idareler genel seçim yılında da iki katı olarak ödenir.

Tablo 2.5.:2010 ve 2011 Yıllarında Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımı Miktarları

Parti Adı	Oy	Oran(%)	2010 (TL)	2011 (TL)
Aydınlık Türkiye Partisi	99,625	0,29		
Bağımsız Türkiye Partisi	181,271	0,52		
Saadet Partisi	813,505	2,34		
İşçi Partisi	127,042	0,36		
Cumhuriyet Halk Partisi	7.277.553	20,9	23.623.000	85.516.000
Halkın Yükselişi Partisi	178,219	0,51		
Özgürlük ve Dayanışma Partisi	51,001	0,15		
Genç Parti	1.059.679	3,04		
Demokrat Parti	1.892.686	5,44		
Liberal Demokrat Parti	35,174	0,1		
Milliyetçi Hareket Partisi	4.968.452	14,27	16.149.000	58.461.000
Adalet ve Kalkınma Partisi	16.198.597	46,52	52.722.000	190.853.000
Türkiye Komünist Partisi	78,847	0,23		
Bağımsızlar	1.835.486	5,27		

Kaynak: 30 Temmuz 2007 tarih ve 739 sayılı YSK Kararı ile 30 Temmuz 2007 tarih ve 26598 sayılı Resmi Gazete'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2.4. ve 2.5. incelendiğinde; partilere yapılan devlet yardımları arasındaki dengesizlik dikkati çekmektedir. Bu durumun temel nedeni, hazine yardımının partilere uygulanma şeklidir. Yasada seçim barajının % 10'u çıkartılması, yalnızca büyük partilerin devlet yardımından yararlanmasını sağlamış, diğer partilerin ise yardımdan yararlanamaması gibi bir sonucu ortaya çıkarmıştır. Devlet yardımları, siyasi partileri üçüncü kişilerin baskısından uzak tutma ve demokrasinin kurumsallaşması amacına hizmet etmek yerine, düzeni koruma yolunda kullanılmıştır.[110]

Uygulanmakta olan devlet yardımı sisteminde, yalnızca büyük partilerin hazine yardımından yararlanması ile gelirlerinin çoğu devlet yardımından oluşan siyasi partiler, seçmen tabanından kopuk, kamu yararına çalışan dernek konumuna gelmiştir.[111] Profesör Gençkaya bu durumu "partilerin devletleşmesi" olarak yorumlamıştır.[112]

[110] Müge Yüce, **"Siyasetin Finansmanı ve Çözüm Önerileri"**, htpp://www.siyasaliletisim.org/pdf/siyasetinfinansmanivecozumonerileri.pdf, Erişim Tarihi: 10.12.2010, s.15.
[111] Şiir Yılmaz, a.g.e., s.58.
[112] Gençkaya, **Devletleşen Partiler**, s.46.

Siyasi partilere yapılan devlet yardımlarının olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Bu etkilerin olumlu olanları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Siyasi partilerin kolayca teşkilatlanmasını ve seçmenine parti programını duyurmasını sağlar.[113]
- Partilerin seçim finansmanının karşılanmasında ve ulusal düzeyde seçim programlarının duyurulmasında katkı sağlar.
- Partilerin özel kişi ve kuruluşların, baskı ve çıkar gruplarının etkisi altına girmesini önlemektedir.
- Bağımsız bir şekilde temsil görevini yerine getiren siyasi partiler, toplumda demokrasinin kurumsallaşmasını sağlamaktadır.[114]
- Adil ve çıkardan uzak bir seçim yardımı yoluyla güçsüz siyasi partilerle diğerleri arasındaki mali denge bozuklukları azaltılmış ve partiler arası eşit şartlarda rekabete katkıda bulunmuş olur.

Siyasi partilere yapılan devlet yardımının olumsuz yönleri ise şu şekildedir;

- Siyasi partilerin ve faaliyetlerin bağımsızlığının bozulabileceği endişesi
- Siyasi partilerin birer kamu kurumu gibi görülmesi ve faaliyetlerinin kamu hizmeti niteliği kazanması sakıncasını ortaya çıkarabilir.
- İktidar partilerinin lehlerine olacak şekilde, devlet yardımı uygulamasını sık sık değiştirmeleri ile ortaya çıkan partiler arası eşitsizlik, siyasal sistemin kurumsallaşmasını engellemektedir.
- Devlet yardımlarının nasıl kullanıldığının denetiminin sağlıklı bir şekilde yapılamaması ve yardımların gereksiz yerlere harcanarak amaç dışı kullanılması halkın siyasi partilere olan güvenini sarsmaktadır.

[113] Aydın, a.g.e., s.240.
[114] Yüce, a.g.e., s.14.

- Devlet yardımı, siyasi partilerin gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturması nedeniyle, siyasal alanda giderek kartelleşmeye yol açabilmektedir.[115]

- Mevzuatta büyük partilere devlet yardımları öngörülmesi, yeni partilerin siyasal alana girerek faaliyette bulunmalarını zorlaştırdığı gibi, devlet yardımı sistemi içinde yer alamayan siyasi partileri etkisiz kılabilir ve onları büyük siyasal partilere katılmaya zorlayabilir ya da marjinalleştirebilir.[116]

- Siyasi partilerin devlet yardımı ile finanse edilmesi, devlete olan bağımlılığı beraberinde getirme endişesini ortaya çıkarmaktadır.[117]

2.2.1.4.3. Siyasi Partilerin Bilinmeyen veya Yanlış Bilinen Gelirleri

Siyasi partiler, bazı gelirlerini usulsüzlük tartışması yaratabileceği endişesi ile bazı gelirlerini ise yasaya uygun olmadığı gerekçesi ile gizli tutulduğu bilinmektedir. Gençkaya bilinmeyen harcamaları şu şekilde yorumlamaktadır; "Bazı partiler, uzun yıllar il hesaplarını ayrıntılı olarak bildirmemiştir. Elimizdeki veriler, özellikle il örgütlerindeki finansman yapısını buz dağının görünen yüzü olarak temsil ettiğini göstermektedir. Ülkemizde partilerin ve adayların seçim harcamaları, yasal olarak düzenlenmemiş ve denetlenmemektedir. Yerel ve genel seçimlerde bazı adayların, partilerin yıllık bütçelerinin birkaç katı harcama yaptıkları basın organlarında yayımlanmıştır. Buna karşın, partilerin Anayasa Mahkemesi'nce denetlenen hesaplarındaki seçim harcamalarına ilişkin bildirimlerin gerçeği yansıtmadığı da bilinmektedir.[118]"

2.2.1.5. Siyasi Partilerin Gelirlerinin Sağlanmasında Usul ve Esaslar

Siyasi partilerin gelir sağlamasındaki usul, SPY'nin 69. maddesinde; "Siyasi partilerin gelirleri hangi kaynaktan ve partinin hangi kademesinden sağlanırsa sağlansın, partinin tüzel kişiliği adına elde edilmiş sayılır." ifadesi ile yer almaktadır.

---

[115]Gençkaya, **Devletleşen Partiler**, s.8.
[116]Gençkaya, **Devletleşen Partiler**, s.9.
[117] Yıldız, a.g.e., s.22.
[118]Gençkaya, **Devletleşen Partiler**, s.12.

Bir partinin örgütlerinden elde edilen gelirler, hangi örgütten elde edildiyse o örgütün kayıtlarına geçirilir, ancak bu gelir örgütün değil parti tüzel kişiliğinin geliri olarak kabul edilir. Parti adına yapılan her harcama, parti gelirlerinden karşılanmak zorundadır. Anayasa Mahkemesi, kişiler tarafından yapılan harcamaları hazineye gelir olarak kaydetmektedir.[119]

Siyasi partilerin bütün örgüt kademelerinde gelirler, parti merkez karar ve yönetim kurulunca bastırılan alındı belgeleri (makbuz) karşılığında sağlanır. Devletçe yapılan yardım dışındaki her gelir için alındı belgesi düzenlenmesi zorunludur. Parti örgütlerine, banka aracılığı ile gönderilen paralar dekontuna dayanarak, elden tahsil edilen paralar ise kasa tahsil fişi ile hesaplara alınabilir. Ancak Anayasa Mahkemesi bu durumlarda bu belgelerin yanında alındı belgesi de düzenlenmesi gerektiğine ilişkin karar vermiştir.[120]

Karşılığında alındı belgesi düzenlenmeyen gelir, defterlere işlense bile belgesiz olması nedeniyle yaptırıma konu olur.[121] Parti teşkilatları MKYK'ce bastırılan alındı belgesini kullanmak zorundadır. MKYK haricinde herhangi bir örgüt kademesi, alındı belgesi veya alındı koçanları bastırıp kullanamaz. Makbuzlar iki nüsha olarak düzenlenir ve aslı gelirin elde edildiği kişiye verilir. Dip koçanları ise partide saklanır.[122]

Alındı koçanları seri işaretli ve içindeki sayfaları sıra numaralı olarak bastırılır ve parti örgütlerine gönderilen koçanların kaydı parti genel merkezinde bir deftere kaydedilir. Parti örgüt kademeleri, genel merkezden aldıkları ve kullandıkları alındı koçanları nedeniyle, MKYK'ye karşı mali sorumluluk taşırlar. Bunların kaybedilmesi, amaç dışı kullanılması, yönetimce kullanılmaması durumlarında örgüt ilgilileri MKYK'ye karşı sorumlu olurlar.[123]

---

[119] AMK; SPMD; E. 2000/10, K. 2008/77, K.t. 26.6.2008.
[120] AMK; SPMD; E. 1998/24, K. 1999/15, K.t. 23.2.1999.
[121] Mehter, a.g.e., s.58.
[122] Azzem Özkan, "Ülkemiz Siyasi Partilerinde Muhasebe Kayıt Düzeni ve Denetimi", **Muhasebe ve Denetime Bakıs Dergisi**, Sayı: 7, Yıl: 2003, s.10.
[123] Mehter, a.g.e., s.59.

Alındı belgelerinde, gelirin türü (bağış, üyelik, aidat vb. gibi), miktarı, gelirin sağlandığı kişinin adı, soyadı ve adresi, alındı belgesini düzenleyenin adı soyadı ve sıfatı mutlaka yazılmak ve düzenleyen tarafından imzalanmak zorundadır. Söz konusu unsurların birinin eksik olması durumunda, eksikliğin durumuna göre, sağlanan gelirin teşvik edilmeyen kaynaklardan sağlanan gelir olduğu ve Yasaya uygun olmayan gelir elde edildiği sonucuna varılmaktadır.[124]

2.2.1.6. Siyasi Partilerde Borç Alma Yasağı

SPY'nin 67. maddesinde; "Siyasi partiler ticari faaliyette bulunamazlar, kredi veya borç alamazlar. Siyasi partiler, hiçbir şekilde hiçbir yerden ve hiçbir kimseden dolaylı veya dolaysız olarak kredi veya borç alamazlar. Ancak, ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla 66. maddesinin 1. ve 3. fıkralarında gösterilenler dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerden kredili veya ipotek karşılığı mal satın alabilirler." denilmektedir. Söz konusu maddeden anlaşılacağı üzere yasa üç temel konuyu dile getirmiştir. Bunlar siyasi partilerin ticaret yapamayacakları, kredi veya borç alamayacakları ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek amacıyla şartlı olarak kredili veya ipotek karşılığı mal satın alabilecekleri hususlarıdır.

Yasaya aykırı kredi veya borç alınması ve verilmesi durumunda uygulanacak yaptırım yasanın 116. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre yasaya aykırı olarak bağışta bulunan kimse ve bağışı kabul eden parti sorumlusunun, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Türkiye'de siyasi partilerin finansmanı konusunda mevcut uygulamalar Avrupa Konseyi tarafından şeffaflık açısından değerlendirilmektedir. Finansman konusunda konseyin yapmış olduğu tavsiyelerden bazıları şunlardır:[125]

- Siyasi partiler ve adayların milletvekili, cumhurbaşkanlığı ve yerel seçim kampanyalarının finansmanında saydamlığın düzenlenmesi ve özellikle üçüncü kişilerin yaptığı katkılarda saydamlığın arttırılması yollarının bulunması,

[124] Mehter, a.g.e., s.59.
[125] Parti Finansmanında Şeffaflık Hakkında Türkiye Değerlendirme Raporu, **Greco 46. Genel Kurul Raporu**, Strazburg, 22-26 Mart 2010, s.19.

- Siyasi partiler ve seçimlere katılan adayların, seçim kampanyası dönemindekiler de dahil olmak üzere, belirli bir değerin üzerinde aldıkları bütün bireysel bağışları (nakdi olmayanlar da dahil), her bağışın türü ve değeri ile birlikte bağış sahibinin kimliğini de gösterir şekilde düzenli olarak açıklanmasının zorunlu olması.

Görüldüğü gibi mevcut sistem içerisinde saydamlık yönünden düzeltilmesi gereken birçok mali sorun içermektedir. Bu sorunların düzeltilmesi ve daha güçlü bir demokratik rejime geçilmesi demokrasimiz açısından son derece önemlidir.

2.2.2. Siyasi Parti Giderleri

Çalışmanın bu bölümünde siyasi partilerin giderleri, siyasi partilerin giderlerinin yapılmasındaki usul ve esaslar, borç verme yasağı ve mali sorumluluk konuları ele alınacaktır.

Siyasi partilerin, amaçları doğrultusunda politik faaliyetlerini sürdürürken yapmış oldukları harcamalar, partinin giderlerini oluşturmaktadır. Söz konusu harcamalar, partileri olağan faaliyetleri sonucu ortaya çıkan yönetim, personel, demirbaş alımı, kırtasiye gibi yönetsel faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili giderler olabileceği gibi, seçim dönemlerinde ortaya çıkan propaganda giderleri, gezi ücretleri, anket gibi giderlerde olabilir. Siyasi partilerin giderleri konusunda önemli olan, harcamaların türü, niteliği ve miktarı ne olursa olsun, bunların tümünün, parti siyasal faaliyetlerine uygun bir şekilde yapılmış olması, parti tüzüğünde belirtilen amaçlar doğrultusunda ortaya çıkmasıdır.

Siyasi partilerin giderleri; teşkilat giderleri, propaganda giderleri ve siyasi eğitim giderleri olmak üzere üç başlık altında incelenebilmektedir.

2.2.2.1. Teşkilat Giderleri

Siyasi partilerin, merkez ve merkeze bağlı teşkilatlarında çalışmalarını yürütmek amacıyla katlanmış olduğu giderler teşkilat giderleri adını alır. Siyasi partilerin teşkilat giderleri; kira bedelleri, teşkilatta çalışan personele ödenen maaş, yolluklar, kırtasiye giderleri vb. gibi giderler gibi temel giderlerin yanında, yeni bina

almak, kiralamak ya da yaptırmak ve işe yeni alınan personelle ilgili yapılan giderler gibi mevcut teşkilatı geliştirmek ve yaygınlaştırmak için yapılan giderleri kapsamaktadır.[126]

Örgütlü bir yapıya sahip olan partilerin, faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla personele gereksinim duyacağı açıktır. Partinin gerek genel merkezi ile teşkilatları arasındaki koordinasyon gerekse teşkilatları arasındaki koordinasyon personel aracılığıyla gerçekleştirilir. Partilerin personellerle ilgili giderlerini şu şekilde sıralanabilir;[127]

- Personel maaşları,
- Ödenen kıdem tazminatları ve ihbar tazminatları,
- Yemekhane giderleri,
- Yolluklar,
- SSK işveren payları,
- Personele yaptırılan çeşitli işler için yapılan ödemeler.

Parti çalışmalarının yürütülebilmesi için yapılan, bina ve personel dışındaki bütün giderler diğer giderler altında toplanabilir. Bu giderler şöyle sıralanabilir;[128]

- Taşıt kira giderleri (yönetsel amaçlı),
- Araç yakıt, sigorta ve bakım giderleri,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Basılı kağıt ve kırtasiye giderleri,
- Genel merkez tarafından teşkilata yapılan yardımlar (yönetsel amaçlı),

[126] Kılınç, a.g.e., s.67.
[127] Özgün Akyol, **"Türkiye'de Siyasi Partilerdeki Mevcut Muhasebe Sisteminin İncelenmesi ve Denetimi"**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2009, s.77.
[128] Akyol, a.g.e., s.77.

- Bilgi işlem giderleri,
- Danışmanlık hizmeti giderleri,
- Vergi, noter, sigorta ve mahkeme masraf ve giderleri,
- Araştırma-Geliştirme (Ar-Ge) giderleri (aktifleştirilmeyen),
- Seyahat giderleri,
- Temsil ve ağırlama giderleri (yönetsel amaçlı),
- Diğer giderler (kargo, gazete vb.).

2.2.2.2. Propaganda Giderleri

Siyasi partilerin, özellikle seçim dönemlerinde, seçmenlerin oylarını alabilmek için yapmış oldukları her türlü faaliyetleri sonucu ortaya çıkan giderler propaganda giderlerini oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle propaganda giderleri; partiyi ve adayı tanıtıcı nitelikteki giderler olup bayrak, flama, rozet, broşür, el ilanları, kitapçıklar, özel radyo ve televizyonlardaki konuşmalar, gazete ilanları, geziler ve tanıtım toplantıları gibi toplantılar nedeniyle ortaya çıkan harcamalardan oluşmaktadır.[129]

Siyasi partilerin özellikle seçim dönemlerinde yapmış oldukları propaganda giderleri;[130]

- Parti adaylarına ilişkin giderler,
- Propaganda amaçlı yapılan yayın giderleri (Basın-Yayın ve Tanıtım Giderleri),
- Propaganda amacıyla kurulan komitelere ilişkin giderler,
- Düzenlenen açık hava ve kapalı toplantılara ilişkin giderler,
- Seçim günü giderleri,

[129]Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.43.
[130]Kılınç, a.g.e., s.68.

- Diğer seçim giderleri,

olmak üzere altı grupta toplanabilir.

Siyasi partilerin daha geniş kitlelere ulaşabilmek amacıyla yazılı, sesli ve görüntülü yayın organları aracılığıyla yapmış oldukları çeşitli propaganda faaliyetleri sonucu ortaya çıkan giderler "Propaganda Amaçlı Yapılan Yayın Giderleri" adını alır.

Siyasi partilerin, seçim sonuçlarını daha iyi izleyebilmek ve sayımlar sırasında parti menfaatlerini koruyabilmek için sandık başlarında bulundurdukları görevliler dolayısıyla katlanmış oldukları giderler "Seçim Günü Giderleri"dir. Bu giderler görevlilere ödenecek ücret, yemek ve ulaşım giderlerdir.[131]

2.2.2.3. Siyasi Eğitim Giderleri

Siyasi partilerin eğitim çalışmalarına; danışmanlık toplantıları, konferanslar, seminer ve paneller örnek olarak verebilir. Bu faaliyetlerin amacı, parti politikası ve ideolojisine uygun yeni fikirlerin ortaya çıkmasına ve gelişmesine katkıda bulunmaktır. Bu tür faaliyetler belirli bir programa bağlanabileceği gibi, herhangi bir takvime bağlı kalmadan da yapılabilir. Propaganda giderleri yalnızca seçim dönemlerine ilişkin olmasına karşın, siyasi eğitim giderleri (eğitim, kültür ve kırtasiye giderleri) partilerin sürekli giderleri içerisinde yer alır. Bu tür giderler daha çok seçim olmayan dönemlerde partinin seçimlere daha sağlıklı bir şekilde katılması amacıyla yapılır.

2.2.2.4. Siyasi Partilerin Giderlerinin Yapılmasındaki Usul ve Esaslar

SPY'nin 70. Maddesine göre siyasi partilerin gider yapmaları sırasında uyması gereken usuller şunlardır;

- Siyasi partilerin bütün giderleri, partinin hangi örgüt kademesinde yapılırsa yapılsın, gelirlere benzer şekilde partinin tüzel kişiliği adına yapılır. Herhangi bir örgütte, o örgütü ilgilendiren herhangi bir harcamanın, o örgüte ilişkin olacağı ve parti tüzel kişiliği ile ilişkilendirilemeyeceği düşünülemez.

[131]Kılınç, a.g.e., s.71.

- Bütün giderlerin belgeye dayandırılması zorunludur. Ne tür belgelerin harcamaların dayanağı olarak gösterilebileceğine ilişkin SPY'de herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Bu nedenle diğer yasalardan destek alınarak bu açık giderilmeye çalışılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi harcamaların belgelendirilmesine ilişkin vermiş olduğu kararlarda, belgeye dayandırılması gerekirken dayandırılmayan harcamaların belgesiz harcama olacağını ve Yasanın 75. maddesi gereğince hazineye gelir kaydedileceğini belirtmiştir.[132]

- Yapılan harcamalar yetkili organ veya merciin kararına dayanmalıdır. Söz konusu organ veya merci, partinin örgüt kademesine ve tüzüğüne göre oluşan, merkez karar ve yürütme kurulu, genel idare kurulu, parti merkez karar kurulu gibi adlandırılan merkez organları veya il yönetim kurulları veya ilçe yönetim kurullarıdır.

Parti organlarının alıma ilişkin ne zaman karar vereceği hususuna SPY'de yer verilmemiştir. Bu durumda parti tüzüklerinde ya da yönetmeliklerinde belirtilen hükümler geçerli olur. Parti tüzük veya yönetmeliklerinde bu konu ile ilgili bir hüküm olmaması durumunda, yetkili organ veya mercii, yapılan harcamaların ne zaman ve hangi durumda yapılacağını önceden bir ilke kararı ile belirleyebilir. Örneğin, kararların aylık alınacağı önceden belirlenir veya öylece her ayın harcamaları ay sonunda karara bağlanabilir.[133]

Siyasi partiler; giderlerine ait belgeleri, gelirlerde olduğu gibi Anayasa Mahkemesi'nin esastan incelemeye geçildiğine ilişkin kararının kendilerine bildirilmesi tarihinden itibaren beş yıl saklanmak zorundadır. Ancak özel kanunlarda daha uzun saklama süresi öngörülmüşse o sürelere uymak gerekir. Örneğin birleşen partiler arasındaki varlıkların devri sırasında ortaya çıkan bir uyuşmazlık nedeniyle ya da

[132] AMK; SPMD, E. 1999/16, K. 2008/76, Kt. 29.04.2008; AMK,;SPMD, E. 2000/10, K. 2008/78, Kt. 26.04.2008.
[133] Mehter, a.g.e., s.78.

hakkında adli makamlarca dava açılan parti ilgilileri veya işlemlerinin sürdürülmesi durumunda belgelerin saklanması daha uzun süre gerektirebilir.[134]

Partilerin gelir ve gider kayıtlarının kamuya duyurulması ile ilgili olarak ülkemizde mevcut olan durumu şu şekilde özetlemek olasıdır:[135]

- Türkiye'de mevcut yasalar çerçevesinde siyasi partilerin elde etmiş olduğu gelirler ile katlandıkları giderler, partilerin seçim dönemlerinde yaptıkları harcamalar, mali nitelikli işlemleri ilgilendiren parti kayıtları kamuoyuna duyurulmamaktadır.

- Siyasi partilerin seçim dönemindeki harcamalarına ilişkin herhangi bir sınırlama veya tavan bulunmamaktadır.

- Seçimlere katılacak olan adayların yapacağı harcamalara ilişkin olarak da herhangi bir sınırlama veya tavan bulunmadığı için denetlenememektedir.

- Seçim kampanyasında kabul olunabilecek gider kalemleri belirlenmemiştir.

- Seçilenlerin mal varlıkları görevde kaldığı süreler içerisinde düzenli olarak kamuya duyurulmamaktadır.

- Siyasi parti kayıtlarının tutulmasında muhasebe meslek mensuplarından yararlanma zorunluluğu bulunmamaktadır.

- Siyasi partilerin olağan ve seçim dönemlerindeki faaliyetlerini izleyebilecek "Etik Kurulu" bulunmamaktadır.

- Siyasi partilere yapılan bağışların kamuya duyurulmamasına karşın bir sınırlama getirilmiştir.

---

[134] Mehter, a.g.e., s.79.

[135] Türker Susmuş, **"Türkiye'de Siyasi Partilerin Muhasebe Sisteminin Bir Kamuoyu Eğilim Araştırması Çerçevesinde Denetim ve Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi"**, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, - (Bodrum Kervansaray Resort Hotel 29 Mayıs-02 Haziran) İstanbul: Marmara Ünv.DSİsl.Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi, 2002, s.242-243.

2.2.2.5. Siyasi Partilerin Borç Verme Yasağı

SPY'nın 72. maddesine göre, siyasi partilerin üyelerine veya başka bir gerçek veya tüzel kişiye borç vermeleri yasaklanmıştır. Anayasa Mahkemesi bu konu ile ilgili verdiği kararında, siyasi partiler tarafından üyelerine avans şeklinde yapılan bir ödemenin, üyesine borç verme niteliğinde olduğu gerekçesiyle yapılan ödemeyi yasaya aykırı bulmuştur.[136]

Yasanın 116. maddesi ise, SPY kurallarına aykırı olarak kredi veya borç veren veya alanlar ile bu krediyi veya borcu alan veya veren parti sorumlularının, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını belirtmiştir.

2.2.2.6. Siyasi Partilerde Giderlere İlişkin Mali Sorumluluk

SPY'nin 71. maddesi partilerin yapacakları giderlerin, sözleşmelerin ve girişilecek yükümlülüklerin kimler tarafından yapılacağını ve ortaya çıkacak mali sorumluluğun kimlere ait olacağını düzenlemektedir.

Siyasi partilerin genel merkezinde parti tüzel kişiliği adına yapılacak harcamaları, sözleşmeleri veya girişilecek yükümlülükleri, parti tüzüğünde belirtilen kişi veya kurullar yaparlar. Yetkili kılınan kişi; parti genel başkanı, parti genel saymanı, genel sekreteri, başkan vekili veya bunların dışında bir kişi olabileceği gibi, merkez karar yürütme kurulu gibi bir kurulda olabilir.[137]

2.2.3. Seçim Kampanyasının Finansmanı

Siyasetin finansmanı kavramı, hem siyasal etkinliklerde bulunmak üzere siyasi partilere ve adaylara sağlanan bağış gibi parasal destekleri, hem de kaynağı ile birlikte bu etkinliklerde yapılan giderlerin amaç ve araçlarını ve bunların şeklini kapsamaktadır.[138]

---

[136] AMK; SPMD, E. 1994/17, K. 1995/10, Kt. 26.05.1995.
[137] Kılınç, a.g.e., s.74.
[138] Öztürk, a.g.e., s.82.

Seçim kampanyalarının finansmanındaki yolsuzluk incelendiğinde bunun üç şekilde gerçekleştiği söylenebilir. Bunlar:[139]

i. Seçim kampanyalarında gerekli olan kaynakların, katkıda bulunanlar tarafından sağlanması ve sonradan seçimlerin kazanılması ile katkıda bulunanların istekleri doğrultusunda çeşitli faaliyetlerde bulunulması,

ii. Seçimlerde başarılı olabilmek amacıyla, siyasi partiler tarafından devlet kaynaklarının (finansal, telekomünikasyon ve insan kaynakları gibi) suiistimal edilmesi,

iii. Rüşvet ve adam kayırma şeklinde gerçekleşmesidir.

Seçim kampanyaları sırasında siyasi partiler tarafından elde edilen kaynaklar ve yapılan harcamalar "seçim kampanyası finansman"ının içeriğini oluşturur. Bu iki önemli konunun üstünde durmak bu noktada gerekli olmaktadır.

2.2.3.1. Seçim Harcamaları ve Diğer Giderler

Seçim harcamalarını; seçimlerde siyasi partiyi başarılı bir duruma getirebilmek ya da diğer partilerin seçimlerde başarılı olma ihtimalini azaltmak amacıyla siyasi partiler tarafından yapılan harcamaların tümü şeklinde tanımlamak mümkündür.[140] Genel olarak seçim kampanyası harcamaları aşağıda belirtilen şekilde sınıflandırılabilir:[141]

i. *Reklam ve propaganda giderleri:* Televizyon, radyo, gazete ve dergilerde yapılan siyasi reklamlar ile afişler ve posterler için yapılan harcamalar reklam giderlerini oluşturmaktadır. Logo, rozet, poster, şapka, gömlek gibi promosyon ürünleri için yapılan harcamalar ise propaganda giderlerini oluşturur. Pek çok ülkede partilerin seçim harcamalarındaki reklam ve propaganda giderlerinin, payı önemli bir tutara ulaşabilmektedir.

[139] Pınar Okan, **"Siyasetin Finansmanı ve Siyasi Partilerde Finansal Raporlama"**, Gazi Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.14.
[140] Quentin Reed, **"Monitoring Election Campaign Finance"**, Open Society Institute, 2005, s.40.
[141] Okan, a.g.e., s.16.

ii. *Faaliyet ve yönetim giderleri:* Seçim için kullanılacak ofis alanlarının kira bedelleri, su, elektrik giderleri, telefon, faks, internet gibi haberleşme giderleri, kırtasiye malzemesi, mobilya, bilgisayar gibi ofis donanımları için yapılan harcamalar ile çalışanların maaşları faaliyet ve yönetim giderlerini oluşturmaktadır.

iii. *Anket ve pazar araştırması giderleri:* Partiler için seçmenlerin düşüncelerini öğrenmek büyük önem taşır. Bu nedenle de yapılan anketlerin ve pazar araştırmalarının seçim harcamalarında önemli bir yeri bulunmaktadır.

iv. *Miting düzenlemek ve seçmenlerle direkt temas sağlanması amacıyla yapılan giderler:* Medya gücünün yetersiz olması ya da televizyon ve radyolarda siyasi reklam yapılmasının yasaklanmış veya sınırlandırılmış olması gibi durumlarda mitingler düzenlemek ya da seçmenlerle direkt temasa geçmek faydalı olabilmektedir. Bu yöntem genelde az gelişmiş ülkelerde uygulanıyor olsa da, gelişmiş pek çok ülkede de bu tür faaliyetlere rastlamak mümkündür. Bunun temel nedeni, partilerin ve adayların halkla iç içe olduklarını gösterme çabalarıdır. Bu amaçla konserler, gösteriler dahi hazırlanmaktadır.

v. *Ekonomik değeri olan varlıkların ve hizmetlerin seçmenlere dağıtılması sonucu oluşan giderler:* Seçim kampanyaları sırasında siyasi partiler, seçmenlerin desteğini toplayarak oy potansiyellerini arttırabilmek amacıyla belli kişilere ücretsiz olarak çeşitli ürünler vermekte ve hizmet sağlamaktadır. Bunlara örnek olarak, maddi durumları iyi olmayan insanların yaşadığı semtlere gidilerek yapılan yiyecek yardımları gösterilebilir. Bu çeşit faaliyetler, promosyon amacıyla şapka, kalem ya da rozet dağıtımı ile karıştırılmamalıdır.

Kampanyalar için yapılan giderlerin gerçek tutarlarını bilmek olanaklı değildir. Zira harcamalara sınırlama getiren ülkelerde gerçek rakamların açıklanması, kanuna karşı hile yapıldığının kabulü anlamına gelecektir. Bu nedenle partiler ve adaylar gelir

ve giderlerini hep az gösterirler.[142] Bağışların ancak bir kısmı yasal olarak muhasebe organizasyonu tarafından kaydedilmektedir. Bu sebeple gelirlerin ve giderlerin incelenmesi şeffaflık açısından son derece hayatidir.

İncelenen seçim kampanyası harcamalarının yolsuzluğun ortaya çıkmasını sağlayıp, yolsuzluğu çeşitli şekillerde azaltabileceğini söylenebilir. Eğer yapılmış olan harcamalar, gelirleri geçiyorsa partinin gelirlerini doğru bir şekilde açıklamadığı iddia edebilir. Bu noktada siyasi partilerin modern bir denetim anlayışı içerisinde hile denetimine tabi tutulmaları şeffaflığın ortaya konulmasını sağlayabilir.

2.3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE SİYASİ PARTİ FİNANSMANI

Siyasetin dolayısı ile siyasi partilerin finansmanı her ülkede farklı demokratik süreçler yaşandığı için gerek siyasal gerekse toplumsal yapı farklılıkları itibari ile değişiklikler göstermektedir. Türkiye'de siyasi partilerin mali yapıları ele alındıktan sonra bu bölümde önemli batı demokrasileri içerisinde yer alan İngiltere, Fransa ve Amerika Birleşik Devletlerindeki siyasi parti finansmanı konusu ele alınacaktır.

2.3.1. İngiltere'de Siyasi Parti Finansmanı

2.3.1.1. İngiltere'deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

Demokrasinin beşiği olarak tanımlana İngiltere'de siyasi partilerin finansmanı konusunu üç döneme ayırarak incelemek mümkündür. Bu dönemler; aristokratik dönem, Plutokratik dönem ve modern dönemdir.[143]

19.yüzyılın ilk yarısından itibaren temeli atılmış olan aristokratik dönemde modern parti hareketleri gözlemlenmeye başlamıştır. Bu dönemdeki seçimlerde siyasi yolsuzluklar ve yozlaşma hat safhada yaşanmıştır. Siyasi partiler, kaynaklarının bir kısmını merkezi parti fonlarından sağlamışlardır. Fakat gerekli olan büyük miktarlardaki paraların aristokratlarda bulunması nedeniyle, kaynakların büyük çoğunluğu onlardan sağlanmıştır. Siyasette yozlaşmaya neden olan bu gelişmeler

[142] Tacar, a.g.e., s. 8.
[143] Arthur B. Gunlıcks, **"Campaign and Party Finance İn North America And Western Europe"** Excel Press, 2000, s.124.

neticesinde 1867 yılındaki Reform Kanunu (Reform Act) ve gizli oylamayı ortaya çıkaran 1872 yılındaki Gizli Oylama Kanunu (Ballot Act) ile seçim eylemleri baskı altına alınmıştır.[144]

Aristokratik dönemin ardından geldiği kabul edilen plutokratik dönemde hem Liberal ve Muhafazakar partiler fon ihtiyaçlarını karşılayabilmek için alternatif araçlar aramaya başlamışlardır. 1870 sonrasında tarımsal ürünlerin fiyatlarındaki düşüş ile büyük toprak sahiplerinin gelirlerinin de düşmesi ve koltuk sahibi olabilmek için önceleri büyük miktarlarda para harcamakta olan aristokratların, sonradan bu harcamaları azaltmış olmaları artık fonlama ihtiyaçlarının çeşitlendirilmesini gündeme getirmiştir.[145] Bu dönemde yaşanan sosyal ve ekonomik değişmelere paralel olarak siyasi partiler finansman kaynağı olarak aristokrasiden vazgeçmiş ve onun bir alternatifi olarak burjuva sınıfa yönelmişlerdir. Fakat çok geçmeden iş adamlarının da çıkarlarını toplumun önünde tutmalarından dolayı sistem tekrar tıkanmıştır.

Siyasetin finanse edilme sisteminde yaşanılan tıkanıklık modern dönemi ortaya çıkarmıştır. Sendika fonları bu dönemin en önemli finanslama aracını teşkil etmektedir. Bu döneme tekabül eden 1900'lerde işçi temsil komiteleri oluşturulmuştur. Bunun bir sonucu olarak İşçi Partisi'nin finansal kaynaklarının %74'lük kısmı sendikalar tarafından karşılanır hale gelmiştir. Sendikaların siyasetteki gücünü azaltmak amacıyla diğer çıkar gruplarının baskısıyla Osborne Kararı çıkarılmıştır. Osborne kararlarının sonucu olarak bir yıl içinde 25 sendikanın siyasi faaliyetleri kısıtlanmıştır. 1913 yılında çıkarılan Sendika Kanunu (Trade Union Act) ile de belli şartlar sağlandığı takdirde sendikalara politik bağışlar yapabilme yetkisi yeniden verilmiştir.[146]

İşçi partisinin yükselişinin önünü kesmek amacıyla 1927 yılında siyasi partilerin finansmanına ilişkin yeni bir yasa çıkarılmış, fakat bu konuda istenilen başarı elde edilememiştir. 1979 yılına kadar siyasi partilerin, hem İşçi Partisi'nin önerdiği gibi sendikalar tarafından fon sağlamaları hem de Muhafazakarlar'ın önerdiği gibi partilerin

[144] Okan, a.g.e., s.25.
[145] Robert Wıllıams, **"Party Finance and Political Corruption"**, Macmillan Pres, 2000, s.17.
[146] Gunlıcks, a.g.e., s.129.

şirketler tarafından fon elde etmeleri durumu kabul edilmiştir. 1979 yılında Muhafazakarlar iktidarı ele geçirmişlerdir.[147]

1990'lı yıllarda siyasi partilere fon sağlama yönünde geleneksel yöntemlerden daha farklı ve gelişmiş tekniklere yönelme eğilimi başlamıştır.[148] Bu dönemde İşçi Partisi'nin kaynaklarının çoğu üye ve milletvekili aidatları iken muhafazakar partiler ise dış kaynaklara yönelmişlerdir.

1980'lerden itibaren sendikalardan sağlanan merkezi gelirlerin oranları azalış göstermiştir. Bunun yerini finansal hizmetler, satışlar, konferanslar gibi ticari faaliyetlerden sağlanan gelirler almıştır.[149] Ayrıca bu dönemde bireylerden çok şirketlerden bağışlar elde edilmeye başlanmıştır. Bazı partiler ise kaynak arayışlarını borç alarak kapatma yoluna gitmişlerdir.

İngiltere'deki siyasi partiler gelişen devlet desteği sisteminden de yararlanmışlardır. Günümüzde partilere, devlete ait binaların serbest kullanım hakkı, parti konferanslarında devlet güvenliği, ayrıca daha büyük partiler için televizyon ve radyolarda serbest yayın yapma imkanı sağlanmaktadır.[150]

İngiltere'deki siyasi kaynak ayrımı yapmaksızın bütün kaynaklardan istedikleri kadar finansman kaynağı sağlayabilmişlerdir ve genelde elde ettikleri bu bağışların kimler tarafından yapıldığını gizli tutmaya çalışmışlardır. Bunun sonucunda yapılan pek çok tartışma, parti finansmanındaki doğruluğun sağladığı güveni zayıflatan çok sayıdaki olayı gün yüzüne çıkarmıştır. Bu nedenle de 1990'larda güvenilmez, şüpheli kaynaklardan ve yabancıların yapmış olduğu bağışlardan elde edilen gelirler üzerinde dikkatle durulmuştur.[151]

İngiltere'de partilere devlet yardımı da yapılabilmektedir. Hükümetin posta kolaylıkları, radyo ve televizyonda ücretsiz propaganda imkanı sağlaması gibi ayni yardımlar yapması söz konusudur. Yasalarda, yerel düzeyde adayların yapacakları

[147] Okan, a.g.e., s.27.
[148] Gunlıcks, a.g.e., s.146.
[149] Wıllıams, a.g.e., s.19.
[150] Okan, a.g.e., s.22.
[151] K.D. Ewing and N.S. Ghaleigh, **"Donations to Political Parties in the United Kingdom"**, Democratic Audit of Australia, March 2005, s.17.

harcamalara önemli sınırlamalar getirirken, çok daha masraflı olan genel düzeydeki seçim kampanyaları için herhangi bir harcama limiti söz konusu değildir. 1987 ve 1992 genel seçimlerinde yapılan harcamalar yerel düzeyde yapılan harcamaların iki katına ulaşmış durumdadır. Yerel seçimler üç farklı düzeyde kontrol altında tutulmaktadır:[152]

i. Belirli türdeki kampanyaların yasa dışı sayılması,

ii. Adayların kendi seçim bölgesinde yapacağı harcamalara üst sınır konması,

iii. Adayın seçilmesini sağlayacak faaliyetler için adayın kendisi ve seçim temsilcisi dışında kimsenin nakdi harcama yapamaması şeklindedir.

2.3.1.2. Gelirler

İngiltere'de siyasi partiler aldıkları tüm bağışları Seçim Komisyonu'na bildirmek durumundadırlar. 5.000 £'un üzerinde, parti genel merkezine yapılan bağışlar ile birimlerinden herhangi birine yapılan 1.000 £'un üzerindeki bağışların bildirilmesi gerekmektedir. Siyasi partiler mutlaka bağışın değeri ile bağışı yapanın adını, adresini ve diğer gerekli bilgileri belirtmelidir.[153]

Aşağıda belirtilmiş olanların değeri 200 £' dan fazla ise bunlar bağış olarak kabul edilir:[154]

i. Para veya çeşitli mülkler; nakit, fotokopi makinesi şeklindedir.

ii. Partiye sponsorluk sağlanması;

• Partinin hazırlayacağı ve kendisine fayda sağlayacak etkinliklere sponsor olunması; örneğin yıllık konferans yemeği,

• Parti için doküman hazırlanmasında sponsor olunması; örneğin kitapçık ya da broşür hazırlanması,

[152] Yıldız, a.g.e., s.21.
[153] Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim Tarihi: 19.01.2011.
[154] Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim: 19.01.2011.

• Parti için gerekli olan araştırmaların yapılmasını üstlenmek için sponsor olunması şeklindedir.

iii. Üyelik ücretleri; bir şirketin partiye üye olmak için aylık 20.000 £, bireyin ise 500 £ ödemesi gerekmektedir.

iv. Parti tarafından ortaya çıkarılan harcamaların ödenmesi; örneğin aylık kira bedelinin ödenmesi şeklindedir.

v. Ticari amaçla olmamak üzere partiye mülk, hizmet veya ustalık sağlanması; örneğin yeni bir gereç alırken %50 indirim yapılması veya parti için ücretsiz çalışacak eleman bulunması şeklindedir.

Alınan bağış, izin verilmeyen bir yerden elde edildiyse 30 gün içerisinde iade edilmesi gerekmektedir. Bu süre zarfında geri verilmez ise, parti ya para cezasına çarptırılır ya da sorumluları 1 yıla kadar hapis istemi ile yargılanır.[155]

2.3.1.3. Giderler

İngiltere'de siyasi partiler tarafından alınan borçların kanunlar tarafından izin verilen yerlerden elde edilmesi zorunludur. Borçlanmaların izinsiz yerlerden elde edilmesi durumunda, borçların 30 günlük bir süre zarfında geri iade edilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bu sebeple siyasi partiler, borç alacakları kişi ya da kuruluş ile ilgili her türlü belge incelemesini yapmalı ve ona göre bir karara varılmalıdırlar. İzin verilen yerler dışında bir yerden borç alınması durumunda, siyasi parti faiziyle birlikte almış olduğu borcu geri ödemelidir.[156]

2.3.1.4. Raporlama

2000 yılında yapılan yasal düzenlemelere kadar İngiltere'de siyasi partilerin gelir ve giderlerini beyan etme zorunluluğu yoktu. Fakat yeni kanun ile birlikte siyasi partilerin tüm gelir ve giderlerini yılsonundan itibaren altı ay içerisinde seçim komisyonuna bildirmekle yükümlüdürler. Ayrıca ulusal düzeyde 5000 sterlini, yerel

[163] Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim: 19.01.2011.
[156] Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim Tarihi: 19.01.2011.

düzeyde 1000 sterlini aşan bağış sahiplerinin kamuoyuna açıklaması zorunluluğu getirilmiştir.[157]

İngiltere'deki siyasi partilerin, kendilerine yapılan bağışları ve aldıkları borçları üç aylık dönemlerde Seçim Komisyonu'na rapor etmeleri zorunludur. Üç aylık dönemler ve son teslim tarihleri aşağıda belirtilmiş durumdadır:

Tablo 2.6. Üç Aylık Dönemler ve Son Teslim Tarihleri

3 AYLIK DONEMLER	SON TESLİM TARİHİ
Ocak – Mart	30 Nisan
Nisan – Haziran	30 Temmuz
Temmuz – Eylül	30 Ekim
Ekim – Aralık	30 Ocak

Kaynak:http://www.electoralcommission.org.uk/data/assets/pdf_file/0014/102263/to-donations-rp.pdf, 19.01.2011.

Komisyon bağışları ve borçları internet sitesinde yayınlamaktadır. Siyasi partiler bağışları ve borçları ancak belli kaynaklardan geliyorsa kabul edebilirler. İzin verilen bu kaynaklar aşağıdaki gibidir:[158]

i. İngiliz seçim kütüğünde kayıtlı olan bireyler,

ii. Avrupa Birliği'ne dahil edilmiş ve İngiltere'de faaliyetlerini gerçekleştirmekte olan İngiliz şirketleri,

iii. Büyük Britanya'daki siyasi partiler,

iv. İngiltere'deki sendikalar,

v. İngiltere'deki inşaat kuruluşları,

vi. İngiltere'deki sınırlı sorumluluğa sahip ortaklıklar,

vii. İngiltere'deki yardımlaşma dernekleri,

viii. Faaliyetlerini İngiltere'de gerçekleştiren organize olmamış ortaklıklardır.

[157] Uzun, a.g.e., s.83.
[158] Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim Tarihi: 19.01.2011.

2.3.1.5. Denetim

İngiltere, seçimlerin ve siyasetin finansmanı konusunda yönetim ve denetim görevini yürütecek özel bir kuruma sahip olma konusunda en yeni örnek olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu kurum Kasım 2000 tarihli Siyasi Partiler, Seçimler ve Referandum Kanunu ile öngörülmüş ve 16 Şubat 2001 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. Kurumun statüsü parlamentoya karşı sorumlu bağımsız otorite olarak tanımlanmıştır. İlk üyeler kraliçe tarafından atanmış; sonrasında ise Başbakan ve muhalefet partileri liderleri arasındaki müzakereler sonucu 6 aylığına parlamento tarafından atanmıştır. Kurumun temel görevleri şöyle sıralanabilir:[159]

- Siyasi partilerin kayıt işlemleri,
- Siyasi partilere yapılan önemli miktardaki bağışların izlenmesi ve yayımlanması,
- Partilerin seçim kampanyalarındaki harcamaların düzenlenmesi,
- Seçmenlerin eğitimi
- Seçim bölgesi sınırlarının yenilenmesi

2.3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Siyasi Parti Finansmanı

2.3.2.1. ABD'deki Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

Theodore Roosevelt, 1904 yılında seçim kampanyaları finansmanı konusunda bir reform yapılması gerektiğini belirtmiş ve siyasi amaçlar nedeniyle yapılan şirket yardımlarını yasaklamak için kanun çıkarma yoluna gitmiştir. Nihayet 1907 yılında şirket yardımlarını yasaklayan Tillman Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanun ile şirketlerden ve bankalardan her hangi bir şekilde hibe alınmasına yasak getirilmiştir. 1920'lerde Teapot Dome Skandalı'nın patlak vermesi ile iş hayatının etkisini politikadan temizlemek için pek çok girişim yapılmaya başlanmıştır. Ortaya çıkan skandallar

[159] Uzun, a.g.e., s.87.

sonucunda rüşveti önlemek amacıyla, iş aleminden siyaseti arındırmak için 1920 ile 1966 yılları arasında çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiş ve çıkarılan yasa ile kampanya komitelerine verilen hibelere sınır getirilmesi öngörülmüştür. Aynı zamanda adaylar, kendi bilgileri ve izinleri ile yapılmış olan harcamaları raporlayarak kamuya açıklamak durumunda kalmışlardır. Bu sayede yapılan suiistimaller engellenmeye çalışılmıştır.[160]

1970'lere kadar adaylar, az sayıdaki zenginlerin bağışlarıyla seçim kampanyalarını yürütmüşlerdir. Bu zenginler çoğu defa bir şirketi veya onları kullanan özel çıkar kesimlerini temsil etmiş ve dolayısıyla cömert nakdi katkıların karşılığı, siyasi nüfuz temini olarak ortaya çıkmıştır. Rüşvet de bu finansman şeklinin kaçınılmaz sonuçları arasında yer almıştır.[161]

Federal Seçim Kampanyası Kanunu (FECA), seçim maliyetlerindeki büyük dalgalanmalar sonucu, federal seçim kampanyasına yapılan yardımları ifşa etmek amacıyla 1975 yılında çıkarılmıştır.[162]

1972 yılındaki başkanlık seçimlerinde ortaya çıkan finansal suiistimaller sonucunda Amerikan Kongresi, 1974 yılında kanunları uygulamak, açıklamaları kolaylaştırmak ve kamu fonlama programını idare etmek maksadıyla bağımsız bir kurum olan Federal Seçim Komisyonu'nu (FEC) kurmuştur. FEC, 1975 yılında faaliyete başlamış ve 1976 yılı başkanlık seçimlerindeki fonlamayı idare etmiştir. Kısaca, 1971 yılında kanunun esas şartlarının belirlendiğini; 1974 yılında ise kanunda çeşitli değişikliklere gidildiğini söylemek mümkündür.[163]

1974 sonrasında FECA' nın serbest konuşma hakkını engellediği ve seçimlerde küçük partilerin başkan adaylarına karşı ayrımcılık yaptığı gerekçesiyle pek çok dava açılmış ve bu davalar sonucunda Yüksek Mahkeme, finans reformu yasasını zayıflatan kararlar almıştır. Seçim kampanyası sırasında şahsi ve ailevi harcamalara bir sınır

[160] Williams, a.g.e., s.42.
[169] http://www.fec.gov/about.shtml, Erişim Tarihi: 21.01.2011.
[170] http://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Election_Commission, Erişim Tarihi: 21.01.2011.
[171] Yıldız, a.g.e., s.28.
[172] http://en.wikipedia.org/wiki/Campaign_finance_reform_in_the_United_States, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

getirilmiş ve 5.000 $' ın üzerine çıkılmaması karara bağlanmıştır. Fakat sonradan, inançları ifade edebilme hakkının bu inançlar için para harcayabilme hakkını da kapsadığı görüşünü öne süren mahkeme, 5.000 $' lık sınırı serbest konuşma hakkının kullanılmasına aykırı bularak iptal etmiştir.[164]

1978 yılında çıkarılan Ahlak Yasası, Kongre üyelerinin mal varlıklarının ayrıntılı olarak açıklamasını öngörmüştür. Yüksek hakimler, başkan ve başkan yardımcısı, bakanlar ve yüksek dereceli memurlar da mal varlıklarını açıklamak zorunda kalmışlardır.[165]

2.3.2.2. Gelirler

"Bipartisan Kampanya Reform Kanunu" kabul edilmeden önce, siyasi partiler birbirinden farklı amaçları gerçekleştirebilmek için regüle edilmemiş yumuşak parayı kullanabilmiştir. Örneğin, bu paraları kullanarak, bir adayın propagandasını yapmak ya da rakip adayı eleştirmek amacıyla çeşitli reklamlar yapabilmişlerdir. 1976 yılında Yargıtay kararı ile adaylara yapılan yardım limitleri anayasal olarak da ele alınmaya başlanmış; 1970'lerin başında ise siyasi partilerin de isteği üzerine FEC tarafından yumuşak paranın toplantılardaki ve siyasi reklamlardaki kullanımı genişletilmiştir. Böylece seçimlerde yapılan yardımlardaki ve harcamalardaki yumuşak para miktarı büyük ölçüde artmıştır.[166]

Seçim kampanyalarının finansmanına yönelik reform yapılması, bu konudaki kanunlarda her hangi bir değişikliğe gidilmeden yıllarca tartışılan bir konu olmuştur. Özellikle 1992 ve 2000 yılları arasında pek çok başkan adayının bu konu üzerinde durması sonucunda partilerin yumuşak parayı kullanmalarını yasaklama yoluna gidilmiş ve yumuşak para nedeniyle siyasi sürecin bozulmasına ilişkin kamu algılaması, 2002 yılında önemli değişiklikleri içeren "Bipartisan Kampanya Reform Kanunu"nun

[174] Tacar, a.g.e., s.60-61.
[175] Bauer, a.g.e., s.8.
[176] Bauer, a.g.e., s.105.

çıkmasına neden olmuştur. Bu kanun ile siyasi partilerin yumuşak parayı kullanmaları yasaklanmıştır.[167]

Kurumlar ve işçi organizasyonları, federal seçimlerle ilgili yardım ve harcama yapamamaktadır. Ancak, siyasi eylem komiteleri kurabilirler. Bu komiteler, belli kişilerden yardım sağlayabilmektedirler. Siyasi eylem komitelerinin topladıkları fonlar, hem federal adayları hem de politik komiteleri desteklemek amacıyla kullanılabilir. Siyasi eylem komitelerinin aday komitelere yapabileceği maksimum yardım miktarı 5.000 $' dır.[168]

Tablo 2.7. ABD'deki Bağış Limitleri

	Her seçim İçin Adaya Yapılan	Her Yıl Ulusal Parti Komitesine Yapılan	Her Yıl Eyalet ve Yerel Parti Komitelerine Yapılan	Her Yıl Siyasi Eylem Komitelerine Yapılan	Özel Limitler
Bireyler	2.300 $	28.500 $	10.000 $	5.000 $	Her Yıl İçin 108.200 $
Ulusal Parti Komitesi	5.000 $	Limit Yok	Limit Yok	5.000 $	Her Seçim Döneminde 39.900 $
Eyalet ve Yerel Parti Komiteleri	5.000 $	Limit Yok	Limit Yok	5.000 $	Limit Yok
Siyasi Faaliyet Komitesi (5 veya daha fazla adaya katkıda bulunan)	5.000 $	15.000 $	5.000 $	5.000 $	Limit Yok
Siyasi Faaliyet Komitesi (5'den daha az adaya katkıda bulunan)	2.300 $	28.500 $	10.000 $	5.000 $	Limit Yok

Kaynak: http://www.fec.gov/pdf/candgui.pdf, s.16, 21.01.2011.

[177] Bauer, a.g.e., s.105.
[168] http://en.wikipedia.org/wiki/Political_action_committee, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

2.3.2.3. Raporlama

Federal düzeydeki kampanya finansman kanunu aday komitelerine, siyasi eylem komitelerine ve parti komitelerine topladıkları ve harcadıkları paraları periyodik olarak raporlama mecburiyeti getirmiştir. Bu bağlamda federal aday komiteleri, kendilerine yardım eden siyasi parti komitelerini ya da siyasi eylem komitelerini açıklamak ve seçimler için kendilerine 200 $' dan fazla para bağışlayan kişilerin isimlerini, mesleklerini ve adreslerini belirtmek mecburiyetindedirler.[169]

Ayrıca, özel kişilerin ve 1991 yılından beri siyasi partilerin adaylar için yaptıkları bağımsız harcamaların da kaynağının açıklanması zorunlu tutulmaktadır.[170]

2.3.2.4. Denetim

ABD'de siyasi partilerin mali denetim görevi Federal Election Commission'a (FEC) verilmiştir. FEC, Senato'nun onayı ve kongredeki parti yönetimlerinin tavsiyesi üzerine, Başkan tarafından altı yıllığına atanan altı üyeden oluşmaktadır. Uygulamada üyelerin üçü Demokrat Parti, üçü de Cumhuriyetçi Partiden seçilmektedir. FEC'in temel sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir:[171]

- Toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların kamuya duyurulmasını sağlamak,
- FECA'nın adaylar, partiler, komiteler ve diğer kişiler için öngördüğü sınırlara ve yasaklara uyulmasını ve beyan ve rapor zorunluluklarını yerine getirilmesini sağlamak,
- Başkanlık seçimlerinde adaylara sağlanan kamusal destekleri yönetmek

Federal seçimlere katılan adaylar, seçim kampanyaları giderlerinin hesabını vermek zorundadırlar. Adaylar, ön seçimler ya da genel seçimler için bir seçim komitesi oluştururlar. Kampanyanın gelir ve gider hesapları, bu komite tarafından tutulur. Gelir ve giderlerin denetimi iki büyük partinin verdiği üyelerden oluşan komisyonlar

[169] http://www.fec.gov/law/feca/feca.pdf, s.31, Erişim Tarihi: 21.01.2011.
[170] Uzun, a.g.e., s.83.
[171] Uzun, a.g.e., s.87.

tarafından yapılmaktadır. Bu komisyonlar, ceza kovuşturması saklı kalmak şartıyla para cezaları verme yetkisine de sahiptirler. Her Eyalet hesaplarını Federal Seçim Komisyonu'na verir. Komite son derece güçlüdür; hem hesapları denetler, hem de bir yargı organı gibi tanık dinleyebilir, soruşturma açabilir, hapis ya da para cezaları verebilir.[172]

2.3.3. Fransa'da Siyasi Parti Finansmanı

Demokrasi ve özgürlüklerin gelişimi konusunda dünyada en ileri ülkelerden birisi olarak kabul edilen Fransa, siyasi yaşamda aynı tutumu uzun süre gösterememiş ve partilerin hukuk düzeni içerisinde yaşamalarını sağlayacak yasal düzenlemeleri çok geç yapmıştır. Bunun doğal bir sonucu olarak da siyasetin finansmanı da bu ülkede çok geç yasal statüye kavuşturulabilmiştir.[173]

Hukuki düzenlemelerin bu kadar geç yapılması siyasi partilerin ve adayların seçim harcamalarının gerçek miktarını göstermesinde ve söz konusu harcamaların legal kaynaklardan yapılmasında ciddi sorunlar yaşanmasına neden olmuştur. Bunun sonucu olarak da Fransa'da siyasetin finansmanına araç olarak sahte faturalar, uydurma dernekler, yerel ya da ulusal düzeyde ihale işleri alan firmaların parti veya kişilere verdiği rüşvetler seçilmektedir.[174]

Fransa'da 1988 yılına kadar partilerin finansmanının devlet tarafından hiç yapılmaması ve diğer Avrupa ülkeleri dikkate alındığında seçmenlerin siyasi partiye üyelik oranlarının % 1,3 gibi küçük bir seviyede kalması oldukça dikkat çekicidir.

Siyasi partilerin finansmanından kaynaklanan yolsuzlukların ortaya çıkması ve buna bağlı hükümet krizlerinin birçok ülkeyi sarsması üzerine Fransa siyasi partiler ve seçim yasalarında siyasetin finansmanını ayrıntılı olarak düzenlemiştir.[175]

---

[172] Tacar, a.g.e., s.59.
[173] Tuncer Özyavuz, **"Türkiye'de Siyasetin Finansmanı"**, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2007, s.106.
[174] Yıldız, a.g.e., s.25.
[175] Öztürk, a.g.e., s.149.

2.3.3.1. Fransa'da Siyasi Parti Finansmanının Gelişimi

Fransa'da uzun bir süre diğer Batı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi siyasetin finansmanı konusunda hiçbir sorun yoktu. Şüpheli finansman uygulamaları nedeniyle İngiltere, Fransa ve Almanya gibi ülkelerde siyasi yolsuzluklar ortaya çıkmıştır.[176] Fransa'da siyasi partiler ve finans kaynakları ile kullanılış biçimleri 11.03.1988 tarihinde çıkarılan 227-88 sayılı "Siyasi Hayatın Finansal Şeffaflığı kanunu üç ayrı konuda siyasetin finansmanına açıklık getirmekteydi.[177] Bunlar;

(i) Partilerin finansmanı,
(ii) Seçim kampanyalarının finansmanı ve
(iii) Adayların finansmanı hususlarıdır.

Fransa'da seçim harcamaları ile ilgili 11 Mart 1988 tarihli ve 227-88 sayılı kanun ile siyasi partilere şahısların yapacağı bağışlar için 50.000 Franklık üst sınır getirilmiştir. Söz konusu yasa siyasetin finansmanı konusunda toplumda oluşan kaygıları gidememiştir. Bunun bir sonucu olarak Fransa'da 90-55 sayılı ve 15 Ocak 1990 tarihli kanun ile yerel ve Avrupa parlamentosu seçimlerinin seçim harcamalarına sınır konulmuş, yaptırımları ağırlaştırılmış ve fazla harcamayı teşvik eden bazı kampanya şekilleri yasaklanmıştır. Çıkarılan ikinci kanunun önemli özelliği, belli sınırlar ve şartlar içerisinde özel kişilerin partilere açıktan, şeffaf olarak bağış yapmasına imkan tanımasıdır.[178]

Çıkarılan ilk kanunun uygulanmasıyla ortaya çıkan yolsuzluğa yol açan yasal boşluklar, toplumu rahatsız etmiş ve sonuçta cumhurbaşkanı hükümetten, aynı anda üç önemli hedefe ulaşmayı öngören, yapılması demokratik sistemin sağlıklı işleyebilmesi için kaçınılmaz görünen ve siyasi hayatın finansmanında şeffaflığın sağlanmasına yönelik olacak; harcamaların azaltılması, gelirlerin şeffaflaştırılması ile bu iki konuda

[176] Miguet, a.g.e., s.7.
[177] Özyavuz, a.g.e., s.107.
[178] Öztürk, a.g.e., s.152.

meydana gelebilecek ihlallerin, yaptırımlarının ağırlaştırılması amacıyla yasal yönden daha ileri adımların atılmasını istemiştir.[179]

İkinci yasa partilere verilecek hazine yardımında da ikili bir ayrıma gitmiştir. Hazine yardımının yarısı, parlamentoda bulunan partiler arasında milletvekili ve senatör sayılarına göre orantılı olarak dağıtılmaktadır. Diğer yarısı ise son genel seçimlerde en az elli seçim bölgesinde seçime katılmış ve geçerli oyların % 5'ini almış partiler arasında oy oranlarına göre dağıtılmaktadır. Anayasa Konseyi partilere devlet yardımı konusunda belli ilkeler geliştirmiş ve devlet yardımını seçimlerde % 5'in üzerinde oy almış bulunan partilerle sınırlayan bir yasa hükmünü iptal etmiştir.[180] Söz konusu oran daha sonra oyların % 1'i gibi daha makul bir seviyeye çekilmiştir.

Buna karşılık her yıl siyasi partilere dağıtılacak devlet yardımı bütçe kanununda yer almaktadır. Mesela 2007 yılı Bütçe Kanunu'nda partilere dağıtılmak üzere 73.283.613 € ayrılmıştır, bu para kırktan fazla siyasi parti ve grup arasında paylaşılmıştır.[181]

2.3.3.2. Mali Vekil Atama

Fransa'da seçim yasası uyarınca seçime katılan her adayın bir mali vekil atama yetkisi bulunmaktadır. Mali vekil bir finans şirketi olabileceği gibi bir mali müşavir de olabilmektedir. Mali vekil sadece bir aday için çalışabilmekte ve seçim ayının ilk gününden önceki bir yıl boyunca seçim kampanyasının finansmanına ayrılan gelirleri toplayıp adayın harcamalarını düzenlemektedir.[182]

Mali vekilin çalışmalarının açıklığı ve kontrol edilebilir olması şeffaf olmayı sağlayacaktır. Söz konusu yetkili seçim kampanyası için bağışları toplamakla ve bir bilanço hazırlayarak gelir ve giderleri takip etmekle yükümlüdür. Mali vekil, aday ve seçim kampanyası finansmanına katılan üçüncü kişiler arasında bir köprü vazifesi görmektedir. Aday adına açılan banka veya posta hesabındaki bütün gelirler ve

[179] Öztürk, a.g.e., s.154.
[180] Nahit Yüksel, **"Siyasetin Kamusal Finansmanı"**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2007, s.35.
[181] Çoban, a.g.e., s.611.
[182] Okan, a.g.e., s.40.

giderlerin gösterilmesi gerekmektedir. Banka veya posta hesabının başlığında vekilin unvanı belirtilir ve banka veya posta hesabı cari hesaptır. Bu hesaptan işlem yapmaya sadece mali vekil yetkilidir. Bu konuda adayın kendisi dahil olmak üzere kimseye vekalet verilemez. Mali vekil banka veya posta hesabıyla bağışları, kişisel gelirleri ve siyasi parti veya grubun katkısını veya adayın ticari nitelik taşıyan gelirlerini tahsil eder.[183] Seçime katılan adaylara, kampanya hesaplarına bağış toplamak amacıyla vekil tayin etme hakları olduğu gibi, siyasi parti veya grupların da mali vekil seçme hakları mevcuttur.

Mali vekil atamalarında mali müşavir gerçek kişilerden atanırken; finansman şirketi ise iki veya daha fazla kişinin bir araya gelmesiyle oluşmaktadır. 227 sayılı kanuna göre finansman şirketi bağlı bulunduğu parti tarafından seçilerek atanır. Aynı zamanda şirketin faaliyeti siyasi bir partinin finansman şirketi olmasıyla sınırlıdır ve finansman şirketi olma onayını Siyasi Finansman ve Kampanya Hesabı Milli Komisyonu tarafından alan bir şirketin faaliyet yapacağı seçim bölgesinin tanımını ve kabul edilecek bütün bağışların orada toplanması için tek bir banka veya posta hesabı açma mukavelesini içermelidir.[184] Söz konusu finansman şirketi siyasi partinin mali vekilliği dışında herhangi bir finans faaliyeti içerisine giremeyecektir.

2.3.3.3. Gelirler

Fransa'da siyasi partiler, hazine yardımının yanısıra gerçek ve tüzel kişilerden bağış toplamak suretiyle de siyasetin finansmanını gerçekleştirebilmektedirler. Özel kişilerin adaylara yapacakları bağışlar toplamı 50.000 Frank'ı aşamaz; söz konusu bağış miktarı 1.000 Frank'ın altında ise bağış nakden yapılabilmektedir.

Siyasi partiler veya gruplar dışındaki hükmi şahsiyetler, bir adayın seçim kampanyası hesabına, hangi şekil altında olursa olsun, ne ona bağış vererek ne de ona gelir, hizmet veya mevcut uygulamalar dışında düşük fiyatlarla doğrudan veya dolaylı olarak diğer imkanlar sağlayarak katılabilirler. Aynı şekilde seçimlere katılan hiçbir adayın dolaylı veya dolaysız, yabancı hükmi şahsiyetin veya yabancı bir devletin

[183] Öztürk, a.g.e., s.186.
[184] Gunlicks, a.g.e., s.158.

malzeme veya maddi katkısını, sarfiyatını ne amaçla olursa olsun kabul etmesi yasaktır.[185]

Adayın seçim kampanyasının finansmanı için sağlanan gelirler aşağıda belirtilmiştir. Bunlar :[186]

i. Adayın kişisel gelirleri,

ii. Kendisini destekleyen siyasi parti veya grupların adayın seçim kampanyasına doğrudan bağışladığı nakdi yardımlar,

iii. Mali vekil tarafından sağlanan bağışlar,

iv. Gerçek kişiler tarafından karşılanan harcamalar,

v. Usulüne uygun diğer yardımlardır.

Fransa'da 1988 yılında yürürlüğe giren yasada yer alan en önemli yeniliklerden birisi de seçim harcamalarının sınırlanmasıyla alakalıdır. Örneğin; Fransa Millet Meclisi seçimlerinde sınır 250.000 Frank'tır.[187] Seçim kampanyası harcamalarını ise aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:[188]

i. Afiş bastırma ücretleri,

ii. Politika konularıyla ilgili bir adayın kitabının promosyon giderleri,

iii. Adayın yanında yer alan ve tanıtımını yapan kurum ve kuruluşlara ve adaya puan kazandıracak seçim bölgesinin önemli kişilerine yapılan bağışlar,

iv. Mali müşavirlik ücretleri,

v. Adayın lehine yapılan ve seçmenin önceliklerini araştıran anket ücretleri,

vi. Adayın doğrudan veya dolaylı yoldan yararlandığı hizmet alımlarının ücretleri,

[185] Öztürk, a.g.e., s.178.
[186] Gunlıcks, a.g.e., s.165.
[187] Özyavuz, a.g.e., s.114.
[188] Gunlıcks, a.g.e., s.165.

vii. Propaganda malzemelerinin dağıtım ücretleri gibi giderlerden oluşmaktadır.

Fransa'da siyasi partilere ve adaylarına yapılmış olan bağışlar dolayısıyla makbuz alan her gerçek kişiye ister mali vekile ister finans şirketine bağışı yapsın vergi indirimi hakkı getirilmiştir. Ayrıca siyasi partilere verilen üyelik aidatları da, ilgili partinin mali vekili aracılığıyla verilmesi kaydıyla, vergi yasasında 1995 yılında yapılan değişiklik sonucu gelirleri vergi indirimi kapsamına girmiştir. Vergi indirimi, nevi bağış şeklindedir. Çünkü partilere sağlanan mali kaynaklarda, vergi indirimi hakkı doğuran aidatların tahsili, vergi yasasının 200. maddesi ile belirtilen tavan sınırının içinde yer almaktadır.[189]

2.3.3.4. Raporlama

Fransa'da 1988 ve 1990 yıllarında yapılan düzenlemeler ile siyasi partiler yıllık olarak, adaylar ise seçimlerden sonra gelir ve giderlerini aynı düzenlemeler ile siyasetin finansmanı ile ilgili konularda denetim görevi yapmak üzere kurulmuş olan bir kuruma (Commission Nationale des Comptes de Campagne et des Financements Politiques-Kampanya Hesapları ve Siyasi Finansman Ulusal Komisyonu- CCFP) bildirmekle yükümlüdür.[190]

Komisyon beş yıl süre ile görevlendirilmekte olup 3 Yargıtay, 3 Sayıştay ve 3'te Danıştay üyesinden meydana gelmektedir. Fransa'da seçimlere katılan adaylar ve siyasi partiler, finansal destek sağlayan gerçek ve hükmi şahısların isimlerini ve onlardan aldıkları yardımların tutarını ilgili raporlarında eksiksiz bir şekilde açıklamakla yükümlüdürler. Adayların, doğrudan ya da dolaylı olarak yararlandıkları avantajların ve hizmetlerin tutarını tam olarak bilememeleri durumunda, tahmini de olsa bir değerlendirme yapıp raporlarla açıklamak zorunluluğu vardır. Ayrıca, seçimleri kazananlar seçimleri izleyen iki ay içerisinde kampanya hesaplarını söz konusu komisyona vermek durumundadırlar.[191]

[189] Öztürk, a.g.e., s.205.
[190] Uzun, a.g.e., s.84.
[191] Tacar, a.g.e., s.60-65.

2.3.3.5. Denetim

Fransa'da siyasi partilerin mali denetimi CCFP'ye verilmiştir. Bu kurum, yukarıda da açıklandığı üzere hükümet tarafından beş yıllığına atanan dokuz üyeden oluşmaktadır. Hükümet, Danıştay başkan yardımcısı, Yargıtay başkanı ve Sayıştay birinci başkanının her bir yer için önereceği üç adaydan birisini atamaktadır. Kurum, adayların seçim harcamaları raporlarını ve siyasi partilerin yıllık finansal raporlarını incelemektedir.[192]

[192] Uzun, a.g.e., s.88.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA UYGULAMALARI VE MALİ DENETİM

Siyasi partiler önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere kanun koyucu tarafından demokrasinin vazgeçilmez unsurları olarak kabul edilmişlerdir. Demokrasinin millet tarafından meşru bir yönetim aracı olarak kabul edildiği demokratik toplumlarda şeffaflık toplumsal kesimler için vazgeçilmez bir denetim unsurudur. Bu nedenle toplum gerek ekonomik gerekse siyasi ilişkiler bakımından şeffaf bir tümleme sahip olmak istemektedir.

Söz konusu şeffaflığın siyasi partiler açısından sağlanmasında denetim mekanizmalarının mali konularda işlemesi son derece önemlidir. Kamuyu aydınlatma ilkesi gereğince, siyasal partilerin mali nitelikteki bilgilerinin gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde açıklanması gerekmektedir.[193] Muhasebe genel olarak mali nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlar halinde analiz edilmek üzere ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması bilimi olarak tanımlanmaktadır.

Öyleyse siyasi partiler muhasebesini de genel olarak siyasi partilere ait mali nitelikteki bilgi ve belgelerin mevcut muhasebe kural ve ilkeleri ışığında ve siyasi partiler tarafından belirlenmiş bir takım politikalar doğrultusunda kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlar halinde analiz edilmek üzere ilgili bilgi kullanıcılarına sunmak süreç, bilim ve faaliyeti olarak tanımlamak mümkündür.

İşte bu nedenle siyasi partiler muhasebesinin mevcut uygulanma biçimini olan şekliyle algılamak, ona yön verebilmek ve demokrasinin gerektirdiği mali şeffaflığın sağlanmasını daha etkin hale getirebilmek için önemlidir. Bu sebeple, bu bölümde öncelikle siyasi partilerin kullandığı belgeler incelenecek, daha sonra da finansal raporlama uygulamaları var olan şekilleriyle ele alınarak, bütçe uygulamalarına bakılacaktır.

[193] Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.36.

Bilindiği gibi belli bir döneme ve birime ait mali nitelikteki belge ve raporların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin bağımsız bir uzman tarafından belirlenip rapor düzenlenebilmesi için gerekli olan bilgi, belge ve kanıt toplama sürecine denetim adı verilir. Bu faaliyet mali raporlamanın bir sonraki ve şeffaflık açısından çok kritik bir aşamadır.

Bu sebeple, tezimizin bu bölümünün son kısmında denetim faaliyeti ve süreci üzerinde durularak hangi denetimin hangi birim tarafından ne şekilde ve ne zaman yapılacağı üzerinde durulacaktır.

3.1. SİYASİ PARTİLERDE KAYIT DÜZENİ

Muhasebenin yukarıda da yapılan tanımından anlaşılacağı üzere ilk fonksiyonu kaydetme fonksiyonudur. Bu sebeple siyasi partilerin kayıt düzeninden başlayarak muhasebe sistemini anlatmak son derece kritik olacaktır.

Siyasi partilerin seçim kampanyalarını yürütmeleri (seçim otobüsleri, bayraklar, flamalar, seçim büroları), her il ve ilçede teşkilatlanmaları, büyük bir parti genel merkezine sahip olmaları, merkez, il ve ilçe teşkilatlarında personel istihdam etmeleri gibi hususlar göz önüne alındığında, bu organizasyonların da bir muhasebe sistemine sahip olmaları gerektiği göz ardı edilemez.[194]

Muhasebenin temel fonksiyonlarından kaydetme fonksiyonu, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerin, tüzel kişiliğin tutmakla yükümlü olduğu defterlere geçirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Siyasi partiler, söz konusu belgeleri kaydederken, kayıtlarını "Bilanço Esasına" göre mi yoksa "İşletme Hesabı Esasına" göre mi kaydedeceği sorusuna cevap olarak, mevcut sistemde "İşletme Hesabı Esasına" göre kayıt edildiği görüldüğünden bu esasa göre tutulacak denilebilir.

Ancak, kanaatimizce şeffaflık ilkesi gereğince ve siyasi partilerin mali işlemlerinin büyüklüğü dikkate alınırsa bilanço esasına göre defter tutmak son derece gereklidir. Fakat, bu konu bir sonraki bölümde ele alınacağı için burada sadece mevcut durumdan söz edilecektir.

[194] Özkan, a.g.e., s.66.

SPK' nun 73. maddesinde, "siyasi partilerin hesapları, bilanço esasına göre düzenlenir" ifadesi yer almaktadır. Yasa, siyasi partilerin bilanço esasına göre defter (günlük defter (yevmiye defteri), büyük defter (defteri kebir), envanter defterini) tutmaları gerektiği net olarak belirtmektedir. Ancak yasada bu hüküm yer almakla beraber, siyasi partilerin bilanço esasına göre defter tutmaları zorunluluğundan söz edilmemektedir. Bu nedenle siyasi partiler, hesaplarını işletme hesabı esasına göre tutmaktadırlar.

Siyasi partilerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarının temel nedeni ise, yasanın, partinin mali işlemlerine ilişkin bütün maddelerinde, gelir-gider hesaplarını belirtmesi, partiler açısından işletme hesabı esasının daha uygulanabilir görülmesi ve partilerin tutacakları defterleri tanımlayan 60. madde de gelir-gider defterinin tutulacağının belirtilmesidir. Bununla birlikte siyasi partiler, tercihleri doğrultusunda, bilanço esasına göre günlük defter, büyük defter ve envanter defterini tutabilirler.

Siyasi partilerin hesaplarının gelir ve gider esasına göre kaydedilmesi kuralı, Anayasa Mahkemesi tarafından aynen benimsenmiş ve tutulması gereken defter konusunda bir ayrım yapılmamıştır. Bu durum uzmanlar tarafından Anayasa Mahkemesi'ne mali denetim için verilmesi yasayla zorunlu tutulmuş olan konunun, defterler değil, SPK' nun 73. ve 74. maddelerinde niteliği ve içeriği belirlenmiş olan hesaplar olduğunu ileri sürerek açıklanmaktadır.[195]

Siyasi partilerin kayıt düzeni, siyasi partilerce tutulacak defterler ve kullanılacak belgeler olmak üzere iki alt başlık altında incelenebilir.

SPK' nun "Parti Defter ve Kayıtlarının Tutulmaması, Tahrifi, Defterlerin Yok Edilmesi veya Gizlenmesi" başlıklı 113. maddesi belirtilen defterlerin tutulmaması durumunda hangi yaptırımların uygulanacağı belirtilmektedir. Buna göre; kanunca tutulması zorunlu defter ve kayıtları tutmayanlar, altı aydan bir yıla, bu defter ve kayıtları tahrif veya yok edenler veya gizleyenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

[195] Mehter, a.g.e., s.25.

3.1.1. Siyasi Partilerde Tutulacak Defterler

SPK' nun 60. maddesine göre siyasi partilerin tutmak zorunda oldukları defterler;

- Üye kayıt defteri,
- Karar defteri,
- Gelen giden evrak kayıt defteri,
- Gelir ve gider defteri,
- Demirbaş eşya defteri,

şeklindedir. Siyasi partiler, yukarıda sayılı olan defterlerin yanı sıra, parti organ ve kurullarınca tutulmasında fayda görülen diğer defterleri de, parti tüzüğü ve iç yönetmeliğinde belirtmek şartıyla tutabilir.

3.1.1.1. Üye Kayıt Defteri

Üye kayıt defteri, her kademedeki parti organlarında, partiye üye kaydedilen kişilerin yazıldığı defterdir. Üyeler bu deftere, mahalle ve köy esasına göre, kayıt sıra numarası dahilinde kaydedilirler.[196]

Partiye üye olmak isteyen bireyler, partiye giriş işlemlerini içeren "üyelik beyannamesini" doldurmak zorundadır. Üye giriş beyannamesi iki nüsha düzenlenir ve üzerine üye defterinde yer alan kayıt sıra numarası kaydedilir. Üye giriş beyannamesinin asıl nüshası, ilçede, bu iş için ayrılmış dosyada muhafaza edilir. Beyannamenin bir örneği ise aynı şekilde saklanmak üzere il başkanlığına gönderilir.

Siyasi Partiler Kanunu'nun 42. madde ikinci fıkrasında ise üye kayıt defterlerinin denetimi ve denetim esasları düzenlenmiştir. Buna göre; üye kayıt defterleri, ilçe seçim kurulu başkanının denetimi altındadır. Üye kayıt defterleri, en az altı ayda bir defa ilçe seçim kurulu başkanı tarafından incelenir ve kayıtların usule uygun olarak tutulup tutulmadığı bir tutanakla belirlenir.

[196] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 60.

ÜYE KAYIT DEFTERİ

İLİ: …… İLÇESİ: …… MAH./KÖY: ……

S.N.	T.C. Kimlik No	Adı Soyadı	Anne-Baba Adı	D.Yeri Tarihi	Tahsili	Mesleği ve Sanatı	İkametgah Adresi	Üyelik Tarihi	İstifa Ettiği Tarih

Şekil 3.1. Üye Kayıt Defteri Kaynak: AK PARTİ Kurum Kimliği Kılavuzu, 2006, s.88.

3.1.1.2. Karar Defteri

Siyasi partilerin ilgili organ ve kurul kararlarının, tarih ve sıra numarasına göre kaydedildiği deftere "Karar Defteri" adı verilir. Organ ya da kurul tarafından alınan kararlar, toplantıya katılanlar tarafından imzalanır. Muhalif olan üyeler, muhalefet gerekçesini yazarak imzalar ve istenirse kararın bir örneği muhalefet şerhini koyanlara verilir. Kongre tarafından alınan kararları içeren kongre tutanak özetleri karar defterine geçirilir. Bu karar ve özetler, kongre divanı tarafından imzalanır.

Siyasi partilerde kongre kararlarının kaydedilmesi için ayrı bir kongre karar defteri de tutulabilir. Kongrece alınan kararlar ve kongre tutanakları, özetlenerek kongre karar defterine yazılır, alınan kararlar başkanlık divanı üyelerince imzalanır.[197]

KARAR DEFTERİ

Karar Sıra No	Karara Esas Olan Evrakın			Mevzuatın mahiyeti ve hülasası
	Tarih	No	Nereden Gönderildiği	

Toplantı Tarihi: …./…../….. Günü

Başkanın Adı Soyadı: ……
Azaların Adı Soyadı: ……

KARAR METNİ

……
……
……
……
……
……
……
……
……
……
……

Şekil 3.2. Karar Defteri Kaynak: AK PARTİ Kurum Kimliği Kılavuzu, 2006, s.86.

[197] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 60/3.

3.1.1.3.Gelen ve Giden Evrak Kayıt Defteri

"Gelen ve Giden Evrak Kayıt Defteri", siyasi partilerin genel merkez, il, ilçe, belde, kadın kolları, gençlik kolları, yurt dışı temsilciği, partinin TBMM grubu, il genel meclisi ve belediye meclisi gibi bütün örgütlerine gelen ve bu örgütlerden başka yerlere gönderilen evrakın kaydı için tutulan defterdir. Gelen ve giden evrak defterine kaydedilen belgelerden gelen evrakların asılları, gönderilen evrakların ise örnekleri bir dosya içinde saklanır.[198]

3.1.1.4. Gelir ve Gider Defteri

Siyasi partilerin mali işlemleri sonucu elde edilen gelirlerinin hangi kalemlerden oluştuğunu ve bu gelirlerin hangi işler için kullanıldığını gösteren deftere "Gelir ve Gider Defteri" adı verilir. SPK' nun 60. maddesinde yer alan "parti adına elde edilen gelirlerin alındığı ve yapılan giderlerin ne tür işlere ve yerlere harcandığı, ilgili deftere sıra ile belgeleri de belirtilerek geçirilir" ifadesi bu defteri işaret etmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin, siyasi partilere ilişkin mali denetiminde önemli bir yer tutan gelir gider defteri, İl Seçim Kurulu'na onaylatılmak suretiyle kullanılır. Gelir ve gider kayıtlarının tutulduğu bu defterin; kayıt sıra numarası, kayıt tarihi, gelir ve giderin çeşidi, gelir veya giderin tutarı gibi bilgileri içermesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan kayıtların, gelirlerin nerelerden alındığını ve giderlerin nelere yapıldığını gösteren belgelere dayanılarak yapılması son derece önemlidir.

SPK' nun 73. maddesi 2. fıkrası "...siyasi partilerin hesapları bilânço esasına göre düzenlenir." ifadesi yer almaktadır. Bilânço esasına göre tutulacak defterlerin neler olduğu, Vergi Usul Kanunu (VUK)' da, Türk Ticaret Kanunu (TTK)' da ve diğer mevzuatlarda yer almaktadır. Yasa hükmü böyle olmakla birlikte, Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli kararlarında, işletme hesabı defterinden, Amerikan tipi gelir-gider defterinden ve yevmiye defteri ile defter-i kebirden bahsedilmektedir. Yapılan araştırmalarda Anayasa Mahkemesi'nin kesin hesap incelemesine ilişkin verdiği çeşitli kararlarında da, işletme hesabı esasının kullanılmayacağı yönünde bir karara da

[198] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 60/4.

rastlanmamıştır. Dolayısıyla yukarıdaki bilgileri içerecek olan, ikinci sınıf işletme defteri, Amerikan tipi gelir-gider defteri veya partice belirlenmiş özel bir defter şeklinin gelir-gider defteri olarak kullanılmasında Anayasa Mahkemesince bir sakınca görülmemiştir. Uygulamada da, genellikle işletme hesabı defteri -özellikle- il ve ilçe teşkilatlarında kullanılmaktadır.[199] Gelir ve gider defterinin sağ tarafı gelirler için kullanılırken sol tarafı ise giderler için kullanılmaktadır.

GİDER İŞLETME HESABI DEFTERİ

Sıra No	Kayıt Tarihi	Alınan Fatura veya Vesikanın Tarihi ve Numarası	AÇIKLAMA(İzahat)	Ödenen Ücret ve Diğer Giderler	Alınan Emtia(Mal) Bedeli	İndirilecek Katma Değer Vergisi	TOPLAM
1							X
2							X
3							X
4							X
5							X
6							X
		TOPLAM(YEKÜN)					X

GELİR İŞLETME HESABI DEFTERİ

Sıra No	Kayıt Tarihi	Verilen Fatura veya Vesikanın Tarihi ve Numarası	AÇIKLAMA(İzahat)	Alınan Ücret ve Diğer Giderler	Satılan Emtia(Mal) Bedeli	Hesaplanan Katma Değer Vergisi	TOPLAM
1							X
2							X
3							X
4							X
5							X
6							X
		TOPLAM(YEKÜN)					X

Şekil 3.3.Gelir-Gider Defteri

[199] Özkan, a.g.e., s.67.

3.1.1.5. Demirbaş Eşya Defteri

"Demirbaş Eşya Defteri", partiye alınan veya bağışlanan demirbaş eşya, taşıt veya taşınmaz malların, ilgili belgelere dayanılarak, tarih sırasına göre yazıldığı defterdir. Yıl içinde satın alınan demirbaş, öncelikle gider olarak cari yılın gelir ve gider defterine, daha sonra da demirbaş eşya defterine kaydedilir.[200] Demirbaşların bağış yoluyla alınması durumunda, alınan demirbaşın emsal bedeli, gelir ve gider defterine hem gelir hem de gider olarak kaydedilir ve hesap bu şekilde dengelenir. Ayrıca demirbaş eşya defterine de kayıt yapılır.

Siyasi partilerin sahip olduğu her bir demirbaşa ait bir demirbaş numarası vardır. Bu demirbaşlar, satın alınmış ise türü, alış tarihi ve alış tutarı; bağış ise bağış ile ilgili bilgileri kapsayacak şekilde demirbaş eşya defterine kaydedilir. Partinin, kullanım sonucu aşınan ve yıpranan, kullanılmaz veya hizmete elverişsiz duruma gelen demirbaşlarının, bir komisyonca durumu belirlenerek, düzenlenecek tutanakla demirbaş eşya defterinden silinmelidir. Söz konusu demirbaş eşyanın parasal bir değeri varsa ve demirbaşın satılması durumunda, sağlanan paranın ilgili belgelere dayalı olarak partiye gelir kaydedilmesi gerekir.[201]

[200] Özkan, a.g.e., s.65.
[201] Mehter, a.g.e., s.18.

DEMİRBAŞ EŞYA DEFTERİ

Sıra No	Cinsi, Şekli ve Vasıfları	Adedi	Edinme Şekli	Edinme Tarihi	Kullanıldığı Yer	İmha/Satış/Hibe Kararının Tarih ve Sayısı	Verildiği Yer	Açıklama

Şekil 3.4. Demirbaş Eşya Defteri

3.1.1.6. Siyasi Partilerce Tutabilecekler Diğer Defterler

SPK, siyasi partilerin organ ve kurullarının, tutulmasında yarar görülen diğer defterlerin, parti tüzük ve iç yönetmeliklerinde gösterilmek şartıyla kullanılabilmesine olanak vermektedir.[202] Bu defterlere örnek olarak kasa defteri, banka hesapları defteri, yardımcı gider defteri, borçlar defteri, avans defteri vb. defterler verilebilir.

[202] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 60/7.

3.1.2. Defterlerin Onaylanması Ve Defter Ve Kayıtlarla İlgili Yaptırımlar

Siyasi Partiler Kanunu'nda belirtilen ve tutulması zorunlu olan üye kayıt defteri, karar defteri, gelen ve giden evrak defteri, demirbaş eşya defteri, gelir ve gider defteri gibi defterlerin sayfaları ve kaç sayfadan oluştukları, teşkilatın bulunduğu ilgili seçim kurulu başkanı tarafından mühürlenir ve onaylanır. Bu konu Yasanın 60. maddesinde "Bütün defterlerin sayfaları ve kaç sayfadan ibaret oldukları teşkilatın bulunduğu ilgili seçim kurulu başkanı tarafından mühürlenir ve tasdik edilir." şeklinde düzenlemiştir. Zorunlu olmayan defter ise teşkilat kademesinde kendi mühürleri ile mühürlenerek, iki yönetim kurulu üyesince onaylanabilir.[203] Söz konusu defterler, yapılan ilk onayla birden fazla yıl kullanılabilir.

Kanun koyucu SPK' nun 113. Maddesi ile siyasi partilere, usulüne uygun olarak tutulmayan defter ve kayıtlarla ilgili olarak iki tür ceza öngörmüştür. Bunlardan birincisi; Yasanın 60. maddesinde belirtilen ve tutulması zorunlu olan defterlerin ve kayıtların, siyasi partiler tarafından tutulmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda söz konusu defter ve kayıtları tutmayanlar, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İkincisi ise, bu defter ve kayıtları tuttukları halde, tahrif edenler veya bu defter ve kayıtları yok edenler veyahut bu defter ve kayıtları tuttukları halde yetkili makamların istemesi durumunda vermeyip gizleyenlere uygulanır. Bu fiilleri işleyenler ise bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

3.1.3. Siyasi Partilerce Kullanılacak Belgeler

Anayasa Mahkemesi'nin denetimine tabi olan siyasi partiler, denetim sırasında defterlerine yapmış olduğu gelir ve gider işlemlerini, dayanağı olan belgeler ile ortaya koymak mecburiyetindedir. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi durumunda, bir yaptırım ile karşılaşacağını bilen siyasi partiler bu konuda hassas davranmaya özen göstermelidir.

Siyasi partiler, kar amaçlı birer kuruluş olmasalar da, finansal bir yapısının bulunması nedeniyle gelir veya gider hareketi yaratan her türlü işlemleri için belge

[203] Özkan, a.g.e., s.65.

kullanmaya gereksinim duyarlar. Bu belgeler; parti dışındaki kişi ve kurumlardan alınan belgeler ile parti tarafından düzenlenip gerektiğinde dışarıya verdiği belgeler ve mahsup belgeleri olmak üzere üç grupta toplanabilir.[204]

Örneğin partinin dışarıdan satın aldığı bir demirbaş karşılığında aldığı fatura, partinin dışarıdan aldığı bir belgedir. Buna karşın, partiye bağış yapmak isteyen bir kişiye ya da yıllık aidat ödemesinde bulunacak bir kişiye verilecek olan belge ise, parti tarafından düzenlenip dışarıya verilen belgedir. Ayrıca, parti faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla ilgili kişiye avans olarak para verilmesi ve daha sonra bunun mahsubu sırasında düzenlenen belge ise alınan ve verilen belgelerinde içinde bulunduğu mahsup belgesidir.

Bu nedenle siyasi partilerce kullanılan belgeleri çeşitleri açısından sınıflandırarak incelemek yerinde olacaktır. Bu sebeple bu belgeler; alınan belgeler, verilen belgeler ve mahsup işlem ve belgeleri olarak üç grupta incelenecektir.

3.1.3.1. Alınan Belgeler

"Alınan Belgeler", siyasi partilerin çeşitli amaçlarla yapmış oldukları harcamalar karşılığında aldıkları belgelerdir. Bu belgeler ülkemizde başta VUK olmak üzere diğer yasalara da konu olmuştur. Alınan fatura, yazar kasa fişi, postaneden alınacak pul veya gönderiler karşılığında verilen belge, uçak bileti, serbest meslek makbuzu, bina vergisi ödendi makbuzu, motorlu taşıtlar vergisi ödendi makbuzu, noter makbuzları, kira ödeme makbuzları, ücret bordoları, vergi dairesi ödeme makbuzları vb. gibi belgeler, yapılan harcamalar karşılığında dışarıdan alınan belgelere örnek olarak gösterilebilir.

Anayasa Mahkemesi, siyasi partilerin mali denetiminde, muhasebe biliminin genel kabul görmüş temel kavramlarından "Tarafsızlık ve Belgelendirme" kavramına önem vermektedir. Özellikle siyasi partilerin mal ve hizmetin tutarını gider kaydedebilmesi için, fatura, gider pusulası ve serbest meslek makbuzundan birinin dayanak olarak gösterilmesi zorunludur. Bu belgelerin düzenlenmesi gerektiği durumda

[204] Mehter, a.g.e., s.20.

yalnızca makbuz veya tutanak ile söz konusu mal ya da hizmet alımının belgelendirilmeye çalışılması Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilmemektedir.

3.1.3.2. Verilen Belgeler

"Verilen Belgeler", partilerin, siyasi faaliyetlerini ve finansal işlemlerini yürütürken elde edeceği gelirler dolayısıyla kendilerinin hazırladıkları ve düzenledikleri belgeler olarak tanımlanmaktadır. Bu belgelerin en önemlisi gelir makbuzları olarak kabul edilmektedir. Örneğin, bir üyenin ödediği aidat, milletvekili aday adaylığı aidatı veya partiye giriş aidatı gibi gelirler, gelir makbuzları düzenlenerek tahsil edilir. Bu makbuzların taşıması gereken özellikler şu şekilde ifade edilebilir;[205]

- Gelir makbuzları, il ve ilçe esasına göre genel merkez tarafından bastırılır.
- Bu makbuzları; genel merkez illere, illerde ilçelere zimmetle verir.
- Teşkilatlar gelir makbuzu bastırmazlar.
- Gelir makbuzlarında karalama ve rakamlarla oynama yapılamaz.
- Gelir makbuzunu kesenin adı soyadı ve unvanı makbuzda yazılıdır.
- Bağışı yapanın adı, soyadı, adresi, bağış tarihi ve bağış tutarı mutlaka yazılmalıdır.
- Makbuzlar, tarih ve numara sırasına göre gelir ve gider defterine kaydedilir.

3.1.3.3. Mahsup İşlemleri ve Belgeleri

Mahsup işlemi, yapılan bir finansal işlemin sonraki bir zamanda yeniden işleme alınması ve önce yapılan finansal işlemin tamamlanmasını ifade eder.[206] Mahsup işlemleri, genellikle siyasi partilerin belirli bir görev veya hizmetin yerine getirilmesi için ilgili kişiye önceden verdikleri avansların, görev ve hizmetin tamamlanması sonrası, avansı alan kişinin parti saymanlığına gelip, yaptıkları harcamaları gösteren gerekli belgeler ile hesap vermesi işlemi sırasında gözlenmektedir.

Siyasi partiler çeşitli nedenlerle gerek personellerine, gerekse üçüncü kişilere avans verebilirler. Örneğin, maaş ve yolluklarına istinaden ya da belirli bir görev veya

[205] Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.46.
[206] Mehter, a.g.e., s.22.

hizmetin yerine getirilebilmesi amacıyla personele avans verilebileceği gibi, partinin işlerini izleyen bir avukata da avans verilebilir.[207] Avans konusunda önemli olan, avansların verildiklerinde muhasebeleştirilmesidir.

3.2. SİYASİ PARTİLERDE MEVCUT MUHASEBE POLİTİKALARI

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler ve uygulamalardan oluşmaktadır.[208] İşletmelerde olduğu gibi siyasi partilerde de muhasebe politikaları muhasebe tümlemi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Ancak siyasi partilerde sistematik bir muhasebe sisteminin olmayışı ve yasayla siyasi partilerin tabi olacağı muhasebe ilkelerine ilişkin bir düzenleme getirilmemesi doğal olarak sistem içerisinde uygulanacak olan politikaların da belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

Siyasi partilerin mevcut muhasebe sistemleri içerisindeki muhasebe politikaları ağırlıklı olarak partilerin gelir ve giderlerine yön veren kısıtlamalardan meydana gelmektedir. Siyasi partilerin kanunda belirtilen kişi ve kurumlardan bağış kabul etmemesi, partiye bağış yapabilecek gerçek ve tüzel kişilerin yıl içinde belirlenen yıllık tutarın üzerinde bağışta bulunamaması, partilerin kredi veya borç alamaması, yapılacak olan harcamaların partinin tüzel kişiliği adına yapılması ve amaçlarına uygun olması bu kısıtlara örnek olarak verilebilmektedir.

Türkiye'deki siyasi partiler muhasebe kayıtlarını nakit esasına göre oluşturmakta, elde ettikleri tüm nakdi ve gayri nakdi varlıkları gelir, harcamaları da gider olarak muhasebeleştirmektedirler. Gelirler tahsil edildiğinde, bütün harcamalar ödendiğinde Gelir ve Gider Defteri'ne kaydedilmektedir. Alınan ve/veya bağış yapılan maddi duran varlıklar alındığı yıl gider olarak gösterilmekte ve sonraki yıllarda finansal raporlarda gösterilmemektedir. Stoklar, maliyet değerleri ile kayıtlara alınmaktadır. Diğer bilanço kalemleri, kayıtlı değerleriyle tarihi maliyet esasına göre kayıtlarda yer almaktadır.

---

[207] Mehter, a.g.e., s.22.

[208] Türkiye Muhasebe Standartları "TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar", TÜRMOB Yayınları, 2010.

3.3. SİYASİ PARTİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

Siyasi partilerde finansal raporlama bir önceki bölümde gelişmiş ülkeler boyutunda incelendiği için bu bölümde sadece ülkemizdeki uygulamalar dikkate alınacaktır. Böylece mevcut finansal raporlama çok yönlü olarak ele alınabilecektir.

3.3.1. Türkiye'de Siyasi Partilerde Finansal Raporlama

Siyasi partilerin bir mali yıl içerisinde yapmış oldukları finansal işlemleri sonucu ortaya çıkan mali tablo ve raporları, kesin hesap çizelgeleri ile birleşik kesin hesap çizelgeleri olarak isimlendirilmektedir. Siyasi partilerin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkmamakla beraber, partilerin gelecek bir yıla ilişkin gelir ve gider tahminlerini içeren yıllık bütçeleri de siyasi partilere ait finansal raporlar arasında bulunmaktadır.

Siyasi partilerin düzenlemiş oldukları gerek mali tablolar gerekse de düzenleniş biçimleri açısından belirli bir tekdüzen sistem bulunmamaktadır. Bununla birlikte siyasi partiler mali raporlamanın temelini oluşturan ve partinin varlık ve kaynak yapısını gösteren bilançolarını ise isteğe bağlı olarak düzenlemektedirler. Bu sebeple siyasi partilerin mevcut finansal rapor çeşitleri bu bölümde tek tek ele alınacaktır.

3.3.1.1. Kesin Hesap ve Birleşik Kesin Hesap Çizelgeleri

Kesin hesap, partilerin bir mali yıl içinde yapmış oldukları gelir ve giderlerin dönem sonundaki envanteri olarak tanımlanabileceği gibi, parti örgütleri tarafından ve genel merkez tasarrufuyla hazırlanan ve denetim için Anayasa Mahkemesi'ne verilen, ait olduğu dönemin hesap sonuçları yer alan çizelgeler olarak adlandırılabilmektedir.[209]

SPK' nun 73. maddesi uyarınca; parti merkezi ve bağlı ilçeleri de kapsamak üzere il teşkilatları, her bütçe yılını izleyen Nisan ayı sonuna kadar, bir önceki yıla ilişkin uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesaplarını hazırlamak zorundadırlar. İl teşkilatlarından parti merkezine gönderilen kesin hesaplar ile parti merkezine ilişkin olan kesin hesaplar, merkez karar ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanır ve birleştirilir.

[209] Mehter, a.g.e., s.26.

Bir bütçe yılına ait kesin hesaplar:[210]

- İlçelerde en geç Şubat ayında hazırlanmaya başlanarak tasdikli sureti Mart ayı sonuna kadar İl Başkanlığına gönderilmesi iç yönetmenliklerde düzenlenebilir.
- İl teşkilatı kendi kesin hesabını da aynı sürede hazırlamaya başlar ve bağlı ilçeler kesin hesapları ile birleştirerek il kesin hesabı tasdikli suretini, il ve ilçelerin ayrı ayrı tasdikli kesin hesap cetvellerinin birer suretini de ekleyerek en geç Nisan ayı sonuna kadar Genel Merkeze gönderir.
- Genel Merkez kesin hesabı da en geç Nisan ayı sonuna kadar hazırlanır. Nisan ayı sonunda, bütün illerden gelen kesin hesaplar, Genel Merkez tarafından incelenerek Genel Merkez kesin hesapları ile birleştirilir. Partinin birleştirilmiş kesin hesabı Merkez Karar ve Yönetim Kurulunca incelenip karara bağlandıktan sonra, ilçeleri de kapsayan iller ve Genel Merkezin ayrı ayrı tasdikli birer örnek kesin hesapları ile birlikte, en geç Haziran ayı sonuna kadar, Genel Başkanlıkça Anayasa Mahkemesine ve bilgi için Cumhuriyet Başsavcılığına verilir.
- Kesin hesapların hazırlanması, incelenmesi ve onayı; hesap ve işlemlerin her kademedeki Yönetim Kurulları ile Kongreler ve Büyük Kongre tarafından Siyasi Partiler Kanunu ve Parti Tüzüğünün ilgili hükümleri muvacehesinde incelenerek karara bağlanmış olması anlamını taşır.

[210] Serkan Acinöroğlu, **"Türkiye'de Siyasi Partiler Maliyesi ve Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımlarının Analizi"**, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2010, s.59.

Tablo 3.1: İl Kesin Hesap Çizelgesi Örneği

PARTİSİ BAĞLI İLÇELERİDE KAPSAYAN İL ÖRGÜTÜ KESİN HESABI İlin Adı Ait Olduğu Yıl			
Tutar (TL)		**Tutar (TL)**	
GELİRLER		**GİDERLER**	
Üye Giriş Aidatı		Personel Giderleri	
Üye Yıllık Aidatı		Temsil ve Ağırlama Giderleri	
Bağış ve Yardımlar		Basılı Kağıt-Kırtasiye-Büro Gid.	
Faaliyet Gelirleri		Haberleşme Giderleri	
Diğer Gelirler		Taşıma ve Araç Giderleri	
		Seyahat Giderleri	
		Kira Giderleri	
		Tamir Bakım Onarım Giderleri	
		Isıtma Aydınlatma Temizlik Gid.	
		Vergi-Harç-Noter-Sigorta Gid.	
		Demirbaş Alımları	
		Teşkilata Yardım Giderleri	
		Özel Aidat İadesi	
		" "	
Geçen Yıldan Devr. Nakit (Kasa/Banka)		Önceki Yıldan Kalan Borç Ödemeleri	
.. .YILI GELİRLER TOPLAMI		...YILI GİDERLER TOPLAMI	
Yıl Sonundaki Borçlar		Kasa Mevcudu	
		Banka Mevcudu	
.... YILI GELİRLER GENEL TOPLAMI		.... YILI GİDERLER GENEL TOPLAMI	
..... İl Başkanı Adı Soyadı İmza Mühür			

Siyasi partilerin bir mali yıla ait gelirlerini ve giderlerini gösteren kesin hesabı ise; partinin teşkilatı bulunan illerden gönderilen ve adına bağlı ilçe teşkilatlarını da kapsayan il kesin hesabı denilen çizelgelerin gelir ve gider kısımlarında yazılı hesap bakiyelerinin, aynı ad altında üst üste konulması ve buna genel merkez hesaplarının da eklenmesi suretiyle oluşturulabilmektedir. Buna ilişkin bir örnek çizelge aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

Tablo 3.2: Parti Kesin Hesap Çizelgesi Örneği

..... PARTİSİ..... YILI KESİN HESAP ÇİZGELGESİ							
GELİRLER	**GENEL MERKEZ**	**ADET İL BAŞKANLIĞI**	**TOPLAM**	**GELİRLER**	**GENEL MERKEZ**	**ADET İL BAŞKANLIĞI**	**TOPLAM**
Üye Giriş Aidatı				Personel Giderleri			
Bağış ve Yardımlar				Tems. Ve Ağırl. Gid.			
Faaliyet Gelirleri				Haberl. Giderleri			
" "				Kira Giderleri			
				Demirbaş Alımları			
				Bina Alımları			
				Basın Yayın Giderleri			
Geçen Yıldan Devden Nakit							
TOPLAM GELİR				TOPLAM GİDER			
Yıl Sonundaki Borç				Yıl Sonu Kasa Mevcudu			
				Yıl Sonu Banka Mecudu			
GENEL TOPLAM				GENEL TOPLAM			

Mehter, Hamdi; a.g.e., s.34.

Partilerin il örgütlerinden gönderilen kesin hesapları ile genel merkeze ait olan kesin hesaplarının, merkez karar ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanması ve birleştirilmesi ile "birleşik kesin hesaplar" ortaya çıkar. Genel merkezin ve illerin gelir ve giderlerinin de ayrıntılı biçimde gösterildiği bir birleşik kesin hesap çizelgesi örneği Tablo 3.3'de görüldüğü gibidir.

Tablo 3.3: İlleri ve Genel Merkezi Kapsayan Birleşik Kesin Hesap Örneği

İLLER	**Üye Giriş Aidatı**	**Bağış ve Yardım**	**Geçen Yıldan Devreden Gelir**	**Gelirler Toplamı**	**Sene Sonu Borç**	**Genel Toplam**
Adana						
Adıyaman						
Afyon						
" "	" "	" "			" "	" "
" "	" "	" "				
" "	" "				" "	" "
TOPLAM						
Genel Merkez						
Genel Toplam						
GİDERLER KISMI						
İLLER	**Personel Giderleri**	**Temsil Ağırlama**	**Giderler Toplamı**	**Kasa Mevcudu**	**Banka Mevcudu**	**Genel Toplam**
Adana						
Adıyaman						
Afyon						
" "	" "	" "	" "	" "		
" "	" "				" "	
" "	" "		" "			
TOPLAM						
Genel Merkez						
Genel Toplam						

Mehter, Hamdi; a.g.e., s.36.

3.3.1.2. Siyasi Partilerde Bütçe

Bütçe, politik olarak, parti tüzel kişiliğinin ve teşkilatının, yıllık olarak gelir ve gider tahminlerini gösteren, partinin yetkili organlarınca incelenip karara bağlanan ve bir takvim yılına ait mali işlemlerin dayanağını oluşturan belge anlamına gelmektedir.[211]

SPK' nun 73. maddesi ise bütçeyi; "siyasi partilerin bağlı ilçeleri de kapsamak üzere iller teşkilatı gelir tahminlerini ve gider miktarlarını gösteren bir yıllık bütçe hazırlarlar ve ilgili takvim yılından önceki Ekim ayı sonuna kadar genel merkeze gönderirler. Bu bütçeler ile aynı süre içerisinde hazırlanacak olan genel merkez bütçesi

[211] Mehter, a.g.e., s.9.

en geç ilgili takvim yılından önceki Aralık ayı sonuna kadar parti merkez karar ve yönetim kurulunca incelenir ve karar bağlanır" şeklinde açıklamaktadır.

Siyasi partiler bütçelerini hazırlarken bütçenin klasik ilkelerinden, genellik, birlik, açıklık, samimiyet, yıllık, denklik ve önceden izin alma gibi ilkelere dikkat etmeleri gerekir. Buna göre;[212]

- Bütçeler geçmiş dönem sonuçlarından yararlanılarak ileriye yönelik tahmin esasına göre düzenlenir. Bu nedenle bütçe düzenlenirken öncelikle bakılması gereken yer siyasi partilerin mevcut durumudur.
- Bütçe partilerin yapısına uygun olarak hazırlanmalıdır.
- Bütçeler belirli bir dönem için düzenlenir bu nedenle bütçe düzenlenirken bu zaman sürecine kesinlikle uyulmalıdır.
- Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında sağlıklı koordinasyon kurulmalı ve aylık olarak bütçe verileri ile muhasebe verileri kontrol edilmelidir.
- Bütçe kalemleri ilgililer tarafından siyasi partilerin fiili sonuçlarına göre devamlı izlenebilmeye olanak tanıyacak şekilde düzenlenmelidir.
- Bütçe hazırlanırken kaynak araştırarak bütçe dönemi ile ilgili tahmini kur, enflasyon oranı, parti çalışması yapılmalıdır.
- Muhasebe servisi veya bütçe servisi her ay gerçekleşen ve tahmin edilen değerler üzerinden bütçe karşılaştırmasını yapar. İlgili birimlere dağıtır. Bu birimler aylık olarak yapılan bütçe toplantısında birim bütçesi ile ilgili gerekli açıklamasını yapmalıdır.

Siyasi partilerin il ve ilçe teşkilatları tarafından oluşturulan bütçede, önceki yıl veya yıllarda oluşan gelir ve gider tahminleri de ayrıntılı bir şekilde gösterilmek zorundadır. Bunun yanında önceki yıldan devreden kasa ve banka mevcudunun, demirbaş mevcutlarının, verilen avansların, borçların ve alacakların da hazırlanan bütçe tahmininde gösterilmesi gerekmektedir. Bütçeler, bu şekilde hazırlanmadığında bütçe olma niteliği taşımadığı gibi, genel merkezle il örgütleri arasında ve ayrıca parti tüzel

[212] Acinöroğlu, a.g.e., s.60.

kişiliğinin dönem sonunda hazırlanacak bir dizi hesaplarında çeşitli sorunlar oluşturulabilmektedir.[213]

Siyasi partilerin il başkanlıklarına bağlı ilçeleri de kapsamak üzere iller teşkilatı ayrı ayrı gelir tahminlerini ve gider miktarlarını gösteren bir yıllık bütçe hazırlarlar ve ilgili takvim yılından önceki Ekim ayı sonuna kadar genel merkeze gönderirler. Örneğin X partisi İstanbul İl Örgütü 2011 yılı bütçesini 2010 yılı Ekim ayı sonuna kadar genel merkeze göndermiş olmalıdır. Oluşturulacak il örgütü bütçesinde şu hususlara dikkat edilmelidir;

- İl örgütü bütçesi o ilin bağlı ilçelerini de kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır.
- İl örgütü bütçesi ilçelerin öngöreceği bütçe tahminleriyle birlikte, kanunun 7. maddesi uyarınca oluşturulacak olan, parti yan kuruluşlarının bütçelerini de içermeli ve Ekim ayı sonunda tek bir bütçe genel merkeze gönderilmelidir.
- İlçe örgütleri için bütçe hazırlığı iç yönetmelikte düzenlenebilir. Örnek olarak, AK Parti Bütçe ve Kesin Hesap Yönetmenliği 6/a maddesi şu şekilde düzenlenmiştir; "İlçe Yönetim Kurulları kendi bütçelerini en geç Eylül ayı sonuna kadar hazırlayıp onaylamak suretiyle İl Başkanlığına sunarlar".
- Belde kuruluşları kurulma koşullarının varlığı sonucu ilçe örgütü içinde düşünülmelidir.
- Parti yurtdışı temsilcilikler bütçesinin hazırlanmasında yan kuruluşların bütçe hazırlık süreci kuralları uygulanmalıdır. Ancak buradaki en önemli sorun hazırlanan temsilcilik bütçesinin hangi il bütçe içerisinde yer alması gereğidir. Bu durum partilerce hazırlanan iç yönetmelikte belirtilmesi en önemli hususlardan bir tanesidir.
- Merkez ve diğer bağlı örgüt bütçeleri hazırlanırken gelir ve gider tahminleri ayrıntılı olarak belirtilmelidir.

İl örgüt bütçeleri ile aynı süre içinde hazırlanacak genel merkez bütçesi en geç ilgili takvim yılından önceki Aralık ayı sonuna kadar parti merkez karar ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanır.[214]

[213] Kılınç, a.g.e., s.77.

Parti merkezi ve bağlı ilçeleri de kapsamak üzere iller teşkilatı her bütçe yılını izleyen Nisan ayı sonuna kadar, bir evvelki yıla ait uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesaplarını hazırlarlar. İller teşkilatından gönderilenler ve parti merkezine ait olan kesin hesaplar, merkez karar ve yönetim kurulunca incelenerek karara bağlanır ve birleştirilir.[215] Kanun, "siyasi partilerin bütçeleri, bilançoları, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde gösterilir".[216]

3.3.1.3. Siyasi Partilerde Bilanço

Muhasebe bilimi açısından bilanço, belli bir tarihte (düzenlenme tarihi) sahip olunan varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur. Bilançonun sol tarafını oluşturan aktifler, dönen varlıklar ve duran varlıklardan oluşur. Bilançonun sağ tarafını oluşturan pasifler ise kısa vadeli borçlar, uzun vadeli borçlar ve öz kaynaklar gruplarına ayrılmıştır. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likite doğru sıralanmıştır. Bilançonun pasifinde yer alan kaynaklar ise vadelerine göre en kısa vadeden en uzun vadeye doğru sıralanmıştır.

Bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Tabloda "Diğer" başlığı altında yer alan bir kalemin tutarının ait olduğu grubun toplam tutarının % 20 sini aşması durumunda bu kalem ayrı bir başlık altında gösterilir. Bilançonun aktif ve pasif bölümlerinde eşitlik olması gereği tek düzen muhasebe esasının temel dayanağıdır. Bu eşitlik Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar = Kısa Vadeli Borçlar + Uzun Vadeli Borçlar + Öz Kaynaklar şeklinde formüle edilebilir.

Kanun gereği siyasi partiler bilânçolarını tek düzen form tiplerine göre düzenlemek zorundadırlar. Böylece karşılaştırmalarda kolaylık sağlarlar ve anlam birliği oluştururlar. Bu durum 2820 sayılı kanun madde 73'de açıkça vurgulanmıştır. Maddeye göre; "Siyasi partiler hesaplarını bilânço esasına göre düzenlerler".

---

[214] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 73/1.
[215] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 73/3.
[216] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 73/4.

Siyasi partilerin bilançolarının aktif bölümünde Kasa, Bankalar, Demirbaşlar, Taşıtlar, Taşınmazlar ve Verilen Avanslar gibi hesaplar bulunurken pasif bölümünde parti varlığı bilanço hesabı ve parti borçlar hesabı gibi hesaplar yer almaktadır. Bilançonun eşitlik ilkesine göre siyasi partilerce tutulan bilançolarında aktif ve pasif bölümlerinin eşit olması gerekmektedir.

Diğer taraftan siyasi partiler mali saydamlığı sağlama gerekçesiyle gelir- gider cetvelleri düzenlemektedirler. Bu cetveller ilgili partilerin web sayfalarında da görülebilmektedir. Bu cetvelin sağ tarafında gelirler, sol tarafında ise giderler yer almaktadır. Ülkemizde faaliyet gösteren siyasi partilerde belirli bir şekle tabi gelir gider cetveli örneği bulunmamaktadır. Partilerin muhasebe departmanları kendileri için oluşturdukları gelir-gider cetvellerini kullanmaktadırlar.

ADALET VE KALKINMA PARTİSİ GENEL MERKEZİNİN

01.01.2010-30.06.2010 TARİHLERİ ARASI GELİR GİDER CETVELİ (TL)

2009 YILINDAN DEVREDEN BORÇLAR			2009 YILINDAN DEVREDEN NAKİT VE ALACAKLAR		
Satıcılara Borçlar	2.461.209,53		Kasa	2.072,85	
Ödenecek Vergiler	66.367,83		Bankalar	17.994.236,94	
Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri	116.480,97		Verilen Depozito ve Teminatlar	113.540,04	
Personele Ödenecek Net Ücr.	240.828,60		Verilen Avanslar	10.828,60	
Diğer Çeşitli Borçlar	3.841,00				
Toplam	2.888.727,93		Toplam	18.120.678,43	

GİDERLER		%	GELİRLER		%
01-Personel Giderleri	2.623.460,30	13,3	01-Üye Giriş Aidatı		
02-Kira Giderleri	76.145,00	0,4	02-Üye Yıllık Aidatı		
03-Haberleşme Giderleri	432.753,70	2,2	03-Milletvekili Aidatları		
04-Basılı Kağıt Kırtas. ve Diğ.	125.487,70	0,6	04-Aday Adaylığı Özel Aidatları		
05-Isıtma, Aydınlatma, Temizlik	1.105.721,58	5,6	05-Satış Gelirleri	74	0
06-Temsil ve Ağırlama Giderleri	710.664,76	3,6	06-Faaliyet Gelirleri		
07-Teşkilata Yardımlar	8.776.160,00	44,7	07-Genel Merkez Yardımları		
08-Sair Bağış ve Yardımlar			08-Parti Mal Varlığı Gelirleri	2.121.869,65	3,8
09-Seyahat Gid.	365.860,09	1,9	09-Devletçe Yapılan Yardımlar	52.716.932,00	95,5
10-Taşıma Vasıta Giderleri	227.288,55	1,2	10-Yayın Gelirleri		
11-Basın Yayın ve Tanıtım Gid.	2.347.476,34	11,9	11-Sair Gelirler	40.727,86	0,1
12-Vergi, Noter, Sig. ve Mahk.	159.482,97	0,8	12-Bağış ve Yardımlar	321.297,00	0,6
13-Malzeme Giderleri	61.992,00	0,3			
14-Seçim Giderleri					
15-Sair Giderler	2.641.652,11	13,4			
Demirbaşlar	278.443,52				
Haklar	1.754,56				
Araştırma ve geliştirme	1.290.633,20				
Güvenlik Hizmet Gid.	192.820,08				
Yemekhane Giderleri	437.385,44				
Bilgi İşlem Giderleri	304.664,34				
Diğer Çeşitli Giderler	135.950,97				
Giderler Toplamı	19.654.145,10	100	Gelirler Toplamı	55.200.900,51	100

30.06.2010 TARİHİNDEKİ NAKİT VE ALACAKLAR			30.06.2010 TARİHİNDEKİ BORÇLAR		
Kasa	2.417,85		Satıcılara Borçlar	1.197.119,22	
Bankalar	51.530.464,99		Ödenecek Vergiler	48.888,26	
Verilen Depozito ve Teminatlar	113.540,04		Ödenecek Sosyal Güv.Kesintileri	116.391,60	
Verilen Avanslar	494.682,11				
Toplam	52.141.104,99		Toplam	1.362.399,08	
GENEL TOPLAM	**74.683.978,02**		**GENEL TOPLAM**	**74.683.978,02**	

3.3.1.4. Defterlerin Tasdiki

Kanuni defterlerin sayfaları ve kaç sayfadan ibaret oldukları, teşkilatın bulunduğu ilgili seçim kurulu başkanı tarafından mühürlenir ve tasdik edilir.[217] Zorunlu olmayan, fakat tutulmasında yarar görülen yardımcı defterler ise, teşkilat kademesinin kendi mühürleri ile mühürlenerek, iki yönetim kurulu üyesince tasdik edilir. Üye kayıt defteri, karar defteri, gelen-giden evrak defteri, demirbaş eşya defteri, bankalar defteri gibi defterler, yapılan ilk tasdik ile birden fazla yıl kullanılabilir. Defterlerle ilgili açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, siyasi partilerin defter ve belgeleri, VUK' da belirtilen defter ve belgelerin tasdik ve kullanım ilkelerinden farklılık göstermektedir.[218]

3.4. SİYASİ PARTİLERDE DENETİM ESASLARI VE DENETİM SÜRECİ

Günümüzde hangi toplumsal çıkar çevrelerinin, hangi siyasi partileri desteklediklerinin ortaya çıkması, siyasi partilerin seçimle iş başına gelen yöneticileri maddi baskılardan kurtarması, maddi kaynakların adaylar ve partiler arasında eşitsizlik yaratacak şekilde dağılmasının seçmen kitleleri üzerindeki ters tepkisinin önlenmesi, halkın seçime olan inancının kuvvetlenmesinin sağlanması bakımlarından, mali denetimlerinin yapılması son derece gereklidir.[219]

Siyasi partilerin denetimi 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 4. bölümünde "Anayasa Mahkemesi'nce Yapılacak Mali Denetim" başlığı altında düzenlenmiştir. Mali hükümlere aykırılık durumunda siyasi partilere uygulanacak müeyyideler ise kanunun 5. bölümünde 76. ve 77. maddelerinde açıklanmıştır.

[217] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 60/6.
[218] Özkan, a.g.e., s.69.
[219] Erdal Abdülhakimoğulları, "Türkiye'de Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımı ve Siyasi Partilerin Mali Denetimi", **Liberal Düşünce Dergisi**, Cilt:7, Sayı:46, Yaz 2002, s.175.

3.4.1. Anayasa Mahkemesi (AYM)'nce Yapılan Denetim

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'na göre siyasi partilerin mali denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılır. Anayasa Mahkemesi, siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin Kanun'a uygunluğunu denetler.[220]

Yukarıda bahsi geçen mali denetimim hukuki kaynakları ise şu şekilde sıralanabilmektedir:[221]

- Anayasa (md.148-son fıkra, md.69 ikinci, dördüncü ve sekizinci fıkraları)
- 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
- Anayasa Mahkemesi İç Tüzüğü (md.1- beşinci bent, md.16-17)
- 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu

Siyasi partilerin genel başkanları, karara bağlanarak birleştirilmiş bulunan kesin hesap ile parti merkez ve bağlı ilçeleri de kapsayan iller teşkilatının kesin hesaplarının onaylı birer örneğini Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne ve bilgi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na vermek zorundadırlar. Bu belgelere, ilgili siyasi partinin aynı hesap döneminde edindiği taşınmaz ve değeri yüz milyon lirayı aşan taşınır malları, menkul kıymetlerin ve her türlü hakların değerleri ile edinim tarihlerini ve şekillerini de belirten listeleri eklenir.[222]

Anayasa Mahkemesi, kesin hesaplara ait bilgilerin belgelendirilmesini siyasi partilerden her zaman isteyebilme yetkisine sahiptir. Anayasa Mahkemesi denetimini evrak üzerinden yapmaktadır. Bu denetimi, Sayıştay'dan yardım sağlanarak hazırlatacağı raporlar üzerinden yapabileceği gibi, siyasi partilerin genel merkezlerinde ve mahalli teşkilatlarında doğrudan doğruya veya kendi üyeleri arasından görevlendireceği temsilci üye veya mahallin en kıdemli adli veya idari yargı hakimi

[220] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 73.
[221] Mahmut Gökpınar, "Siyasi Partilere Mali Denetim", **Terazi Hukuk Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı:12, s.106.
[222] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 74.

temsilciliğinde yaptıracağı inceleme ve araştırmalar üzerinden de yapılabilmektedir. Bu amaçla, yeminli bilirkişi görevlendirilebilir.[223]

Anayasa Mahkemesi, ilgili siyasi partinin başkanından veya temsilcisinden yazılı görüş isteyebilir; gerekli görürse sorumlu uzman muhasipler de dahil ilgililerin açıklamalarını dinleyebilir.[224]

Anayasa Mahkemesi denetimi sonunda, o siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve kanuna uygunluğuna veya kanuna uygun olmayan gelirler ile giderler dolayısıyla da bunların Hazineye gelir kaydedilmesine karar verir.[225]

Siyasi partilerin büyük kongrelerinin kesin hesaplar hakkındaki kararları, Anayasa Mahkemesi'nin denetimini etkilemez. Anayasa Mahkemesi'nin bu denetimin sonunda vereceği karar kesindir.[226]

3.4.1.1. Mali Hükümlerin Yaptırımları

Kanun'a göre siyasi partiler mali hükümlere aykırı davrandıklarında aşağıda belirtilen müeyyidelere tabidirler. Ayrıca Kanun'un Ceza Hükümlerini açıklayan yedinci kısmında yer alan 113. madde Parti Defter ve Kayıtlarının Tutulmaması, Tahrifi, Yok Edilmesi veya Gizlenmesi, 114. maddesinde ise Mükerrer Kayıt tutmaya ilişkin cezalar açıklanmıştır.

3.4.1.1.1. Hazinece Elkoyma

Kanun hükümlerine aykırı olarak bağış kabul ettiği, mal veya gelir edindiği, Anayasa Mahkemesi' nce tespit edilen siyasi partilerin, bu yolla elde etikleri gelirlerinin tamamının, kanunda belirtilen miktarlardan fazla gelirlerle, taşınmaz malların kanuni miktarı geçen kısmının karşılığının hazineye irad kaydedilmesine, taşınmaz malların ise Hazine adına tapuya tesciline karar verilir.[227]

[223] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 75.
[224] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 75.
[225] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 75.
[226] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 75.
[227] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 76.

Kanun hükmüne aykırı olarak siyasi partilere sağlanan kredi ve borçlar üzerine Anayasa Mahkemesi kararıyla Hazinece el konulur, kredi borcu verene karşı Hazine hiçbir yükümlülük altına girmez.[228]

Kanunda belirtilen esaslara aykırı olarak bir siyasi partinin belgelenemeyen kaynaklardan gelir sağladığı anlaşılırsa, Anayasa Mahkemesi kararıyla bu gelir Hazineye irad kaydedilir.[229]

Belgelendirilmesi gerektiği halde belgelendirilmeyen parti giderleri miktarınca parti malvarlığı, Anayasa Mahkemesi kararıyla Hazineye irad kaydedilir.[230]

3.4.1.1.2. Paraya Çevirme

Kanunda belirtilen esaslara aykırı olarak bir siyasi partinin taşınmaz mallara sahip olduğu anlaşılırsa, Anayasa Mahkemesi'nin kararıyla ve bu mahkemenin göstereceği süre içinde siyasi parti tarafından bu malların paraya çevrilmesi yoluna gidilir.[231]

3.4.1.2. Parti Defter Ve Kayıtlarının Tutulmaması, Tahrifi, Defterlerin Yok Edilmesi Veya Gizlenmesi

Bu Kanun'un 60'ıncı maddesinde yazılı defter ve kayıtları tutmayanlar, altı aydan bir yıla, bu defter ve kayıtları tahrif veya yok edenler veya gizleyenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.[232]

3.4.1.3. Mükerrer Kayıt

Aynı kişiyi bilerek mükerreren üye kaydedenler ile başvurusu bulunmayan veya mevcut olmayanları üye gibi gösterip kaydedenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.[233]

---

[228] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 76.
[229] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 76.
[230] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 76.
[231] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 77.
[232] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 113.
[233] Siyasi Partiler Kanunu, Madde 114.

3.4.1.4. Anayasa Mahkemesi'nin Denetim Usulleri

Siyasi parti genel başkanlarının 22/4/1983 günlü, 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesine verdikleri, merkez karar ve yönetim kurullarınca incelenerek karara bağlanmış ve birleştirilmiş bulunan bir yıllık kesin hesap ile parti merkez ve bağlı ilçeleri de kapsayan iller teşkilatı kesin hesaplarının onaylı örnekleri Başkanlıkça görevlendirilecek raportörler tarafından incelenir.[234]

Raportörler kendilerine havale edilen kesin hesapların, Siyasi Partiler Kanununun 73. ve 74. maddelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve kesin hesap çizelgelerinde sonuca etkili maddî bir hata veya tutarsızlık bulunup bulunmadığını araştırırlar. Gerektiğinde, ilgili siyasi partilerin her kademedeki yetkililerinden, bu konular hakkında doğrudan bilgi isterler. İstenilen bilgilerle dayanağını oluşturan evrak ve belgelerin geciktirilmeksizin verilmesi zorunludur. Görevli raportörler, siyasî partilerin örgütlendiği bütün illerin kesin hesaplarını gönderip göndermediklerini saptayabilmek için Cumhuriyet Başsavcılığınca tutulan siyasî parti sicil dosyalarından da yararlanırlar.[235]

Raportörler, belirlenen konularla ilgili olarak düzenleyecekleri raporları en geç iki ay içinde Başkanlığa sunar; varsa eksiklik, hata veya tutarsızlıkları ortaya koyar ve bunların nasıl giderileceğini belirtirler. Raportörler, düzenledikleri raporlarla ilgili ilk inceleme toplantılarında hazır bulunurlar ve gerekli açıklamaları yaparlar. Eksikliklerin tamamlanması, hata ve tutarsızlıkların düzeltilmesi için ilgili siyasi partiye, Mahkemece, üç ayı geçmeyecek uygun bir süre verilir.[236]

Kesin hesaplarda eksiklik, hata ve tutarsızlık bulunmadığının anlaşılması veya bunların usulünce giderilmesi halinde işin esasının incelenmesine karar verilir. Bu karar ilgili partiye bildirilir.[237]

---

[234] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 16.
[235] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 16.
[236] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 16.
[237] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 16.

İşin esasına ilişkin inceleme, siyasi partilerin gelir ve giderlerinin, doğru ve kanuna uygun olup olmadığı yönlerinden yapılır. Doğruluk incelemesi, kesin hesapların dayanağını oluşturan defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemeyi kapsar. Kanuna uygunluk incelemesi, gelirlerin, Siyasi Partiler Kanununun 61-69. maddelerinde yazılı kaynaklardan elde edilip edilmediğini ve giderlerin anılan Kanunun 70-72. maddelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını saptamaya yöneliktir.[238]

Görevli raportörler, öncelikle, parti genel merkezlerinde, yıllık bütçeleri, bilançoları parti defterlerini, gelir ve gider kayıtları ile bunlara ilişkin belgeleri inceleyerek kesin hesaplarla karşılaştırdıktan sonra, gerektiğinde, bağlı ilçeleri de kapsayan iller teşkilatı kesin hesaplarındaki bilgilerin belgelendirilmesini ve bazı hususların açıklattırılmasını; mahallinde inceleme yapılmasını uygun buluyorlarsa konuyla ilgili isteklerini bir yazıyla Başkanlığa bildirirler. Bunun üzerine Anayasa Mahkemesi hemen toplanarak, Siyasi Partiler Kanununun 75. maddesini de göz önünde tutmak suretiyle yapılacak işlemleri karara bağlar.[239]

Raportörler, esasa ilişkin incelemelerinin sonuçlarını kendi düşüncelerini de içeren bir raporla Başkanlığa sunarlar ve işin esasının görüşülmesi sırasında mahkemede hazır bulunarak gerekli açıklamaları yaparlar. Anayasa Mahkemesinin mali denetime ilişkin kararlarının bir örneği ilgili siyasi partinin genel başkanlığına, bir örneği de o siyasi partinin sicil dosyasına konulmak üzere Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilir. Mali denetim kararları Resmî Gazetede yayımlanır.[240]

Siyasi Partiler Kanunu'na göre amaç dışı ya da yasaya uygun olmayan gelir ve giderler için Hazineye gelir yazılmasına mahkeme karar verir. Siyasal parti yasaya aykırı olarak kredi ve borç almışsa, o kredi veya borca Hazinece el konur. Borç verilmişse, amaç dışı gider olarak bu borç tutarı Hazineye gelir yazılır. Anayasa Mahkemesi'nin kararı hem siyasi partiye, hem Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na

[238] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 17.
[239] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 17.
[240] Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü, Madde 17.

hem de eğer Hazineye gelir yazılmasına karar verilmiş bir husus varsa, Maliye Bakanlığı'na tebliğ edilir.[241]

Parti hesaplarının esastan incelemesi kimlerce ve hangi sınırlar için yapılırsa yapılsın, sonuçta, hesap ve belgelerin doğru ve yasaya uygun olup olmadıkları saptanmakta ve aynı ilkelere göre karar bağlanmaktadır. Doğruluk incelemesi, kesin hesapların dayanağını oluşturan defter ve belgeler üstünde yapılan incelemeyi kapsamaktadır. Kanuna uygunluk incelemesi, sağlanan gelirlerin Yasa'nın 61 ve 69. maddelerinde yazılı gelir kaynaklarından elde edilip edilmediğini, giderlerin ise Yasa'nın 70 ve 72. maddelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığını saptamaya yöneliktir.[242]

Esastan incelemeye daha detaylı baktığımızda, Hesabı esastan inceleyen raportörler, partinin yıllık bütçeleri, bilançoları, defterleri, gelir ve gider kayıtları ile bunlara ilişkin belgeleri inceleyerek, kesin hesaplarla karşılaştırdıktan sonra, gerektiğinde, bazı hususların açıklattırılmasını, yerinde inceleme yapılmasına gerek duyarsa bu konudaki istemini yazıyla Mahkeme Başkanlığı'na bildirirler; Mahkeme'ce alınacak karara göre denetimi sürdürürler. İlk incelemede olduğu gibi, esas incelemenin sonuçları, raportörün düşüncelerini de içeren bir raporla Mahkeme Başkanlığı'na sunulur. Raportörler hesabın görüşülmesi sırasında mahkemede hazır bulunurlar; gerektiği zaman görüşülen konuya ilişkin açıklama yaparlar. Böylece, bir yıllık hesabın görüşülüp karara bağlanmasıyla mali denetim sonuçlandırılır. Mali denetim kararları, ilk ve esas incelemeyi kapsayacak şekilde Resmi Gazete' de yer alır.[243]

Burada mali açıdan daha kapsamlı ve büyük tutarlarda olması bakımından iktidar partisi olan ve mali açıdan kamusal finansmanı daha fazla olan AK Parti'nin Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenen raporunu sunmayı son derece yararlı görmekteyiz.

[241] Bülent Serim, **" Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe"**, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, Türmob Yayınları, Ankara, 1998, s.245-246.
[242] Mehter, a.g.e., s.456.
[243] Mehter, a.g.e., s.456.

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Esas Sayısı : 2009/45 (Siyasi Parti Mali Denetimi)

Karar Sayısı : 2011/15

Karar Günü : 13.7.2011

Resmi Gazete: 23.7.2011 - 28003

I- MALİ DENETİMİN KONUSU

Adalet ve Kalkınma Partisi'nin 2008 yılı kesin hesabının incelenmesidir.

II- İLK İNCELEME

Adalet ve Kalkınma Partisi'nin 2008 yılı kesin hesabının incelenmesi sonucunda *"Dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine"* 10.3.2010 gününde oybirliğiyle karar verilmiştir.

III- ESASIN İNCELENMESİ

Parti'nin Anayasa Mahkemesi'ne verdiği 2008 yılı kesin hesap çizelgeleri ile dayanağını oluşturan defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme sonuçlarını içeren esas inceleme raporu, Anayasa ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun ile 2820 sayılı Siyasî Partiler Kanunu'nun ilgili kuralları, bunların gerekçeleri ve diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

Denetimin maddi öğelerini oluşturan defter ve belgelerde Adalet ve Kalkınma Partisi'nin Genel Merkezi ile il örgütlerinin 2008 yılı gelirlerinin 103.722.566,61 YTL, borçlarının 11.159.294,61 YTL, giderlerinin 102.697.288,06 YTL., alacaklarının 836.537,91 YTL, 2009 yılına devreden nakit mevcudunun 11.348.035,25 YTL olduğu, gelir ve borç rakamlarının toplamı ile gider, alacak ve nakit devir rakamları toplamının birbirine denk olduğu görülmüştür.

A- Gelirlerin İncelenmesi

1- Genel Merkez Gelirleri

Parti Genel Merkezi gelirleri 68.792.445,05 YTL olarak gösterilmiştir.

Bunun 4.859.044,43 YTL'si 2007 yılından devreden alacaklar, 6.271.942,28 YTL'si 2009 yılına devreden borçlar, 1.256.670,31 YTL'si 2007 yılından devreden nakit mevcudu, 7.457.026,90 YTL'si bağış ve yardım gelirleri, 150.000.- YTL'si milletvekili aidat gelirleri, 617.074,48 YTL'si satış gelirleri, 2.042.745,93 YTL'si

malvarlığı gelirleri, 452.384,72 YTL'si sair gelirler ve 45.685.556.- YTL'si Devletçe yapılan yardımlardan oluşmaktadır.

Genel Merkezin defter kayıtları ve gelir belgeleri üzerinde yapılan incelemede, gelirlerin 2820 sayılı Yasa'ya uygun olarak sağlandığı sonucuna varılmıştır.

2- İl Örgütleri Gelirleri

Parti il örgütlerinin gelirleri 46.089.416,17 YTL olarak gösterilmiştir.

Bunun 378.821,96 YTL'si 2007 yılından devreden alacaklar, 4.887.352,33 YTL'si 2009 yılına devreden borçlar, 4.685.445,59 YTL'si 2007 yılından devreden nakit mevcudu, 135.148,70 YTL'si üye giriş aidat gelirleri, 1.455.481,41 YTL'si üye yıllık aidat gelirleri, 11.629.577.- YTL'si milletvekili aday adaylığı özel aidat gelirleri, 7.850.- YTL'si milletvekili aidat gelirleri, 264.340,30 YTL'si satış gelirleri, 4.985,65 YTL'si faaliyet gelirleri, 130.535,60 YTL'si malvarlığı gelirleri, 12.221.085,03 YTL'si bağış ve yardım gelirleri, 1.099.713,17 YTL'si sair gelirler ve 9.189.079,43 YTL'si genel merkez yardımlarından oluşmaktadır.

İl örgütlerinin kesin hesap çizelgelerinin gelir bölümü üzerinde yapılan incelemede, gelirlerin Merkez Karar ve Yönetim Kurulu kararıyla doğruluğunun onaylandığı görülerek, 2820 sayılı Yasa'ya uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

B- Giderlerin İncelenmesi

1- Genel Merkez Giderleri

Parti Genel Merkezi giderleri 68.727.415,28 YTL olarak gösterilmiştir.

Bunun 28.888.278,22 YTL'si 2007 yılından devreden borçlar, 397.899,62 YTL'si 2009 yılına devreden alacaklar, 5.570.595,45 YTL'si personel giderleri, 260.223,08 YTL'si kira giderleri, 1.449.225,81 YTL'si haberleşme giderleri, 2.319.147,82 YTL'si ısıtma, aydınlatma ve temizlik giderleri, 531.724,35 YTL'si temsil ve ağırlama giderleri, 1.013.967,25 YTL'si seyahat giderleri, 610.739,73 YTL'si taşıma vasıta giderleri, 8.245.384,21 YTL'si basın yayın ve tanıtım giderleri, 594.762,78 YTL'si vergi, noter, sigorta ve mahkeme giderleri, 60.506.- YTL'si malzeme giderleri, 219.769,13 YTL'si basılı kağıt, kırtasiye ve büro giderleri, 1.176.050,88 YTL'si seçim giderleri, 8.200.059,59 YTL'si ise sair *(genel merkez inşaat, güvenlik, bilgi – işlem, araştırma ve geliştirme, yemekhane malzemeleri ile taşıt, demirbaş, hak alımları vb.)* giderler ve 9.189.081,36 YTL'si teşkilatlara yapılan yardımlardan oluşmaktadır.

Parti Genel Merkezi'nin 2009 yılına devreden nakit mevcudu 65.029,77 YTL'dir.

Genel Merkezin defter kayıtları ve gider belgeleri üzerinde yapılan incelemede, aşağıda belirtilen konu dışında, giderlerin 2820 sayılı Yasa'ya uygun olarak gerçekleştirildiği sonucuna varılmıştır.

AÇIKLAMA

Muhasebe biliminin genel kabul görmüş temel kavramlarından biri *"Belgelendirme"* kavramıdır. Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır"* şeklinde tarif yapılmış ve *"Fatura Kullanma Mecburiyeti"* başlıklı 232. maddesindeki hükmüne göre de, faturanın hangi hallerde ve kimler tarafından alınması ve verilmesinin gerektiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda mal ve hizmet alımlarında bu işlemlerin fatura ile belgelendirilmesi zorunlu tutulmuş ve gerekli muhasebe kayıtlarının tutulmasında da faturanın tevsik edici belge olarak kullanılması gerektiği ifade edilmiştir.

Aynı Kanunun *"Makbuz Mecburiyeti"* başlıklı 236. maddesinde, *"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."* denilmiş ve makbuzun muhteviyatı da 237. maddede belirtilmiştir.

Yine aynı Kanunun *"Gider Pusulası"* başlıklı 234. maddesinde ki, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa;*

Yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir."

hükmünden fatura vermek mecburiyetinde olmayanlar için gider pusulası düzenleneceği anlaşılmaktadır.

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 70. maddesinin üçüncü fıkrasına göre beş milyon liraya (2008 yılı için 52,40 YTL) kadar olan harcamaların makbuz veya fatura gibi bir belge ile tevsik edilmesi zorunlu olmadığından, bu miktarı geçen harcamaların geçerli bir kanıtlayıcı belgeye dayanması gerekmektedir.

Alınan bir mal veya hizmetin tutarının gider kaydedilebilmesi için esas olan belge faturadır. Yasa'nın 70. maddesinde belirtilen *"makbuz"* un tek başına bir

ödemeye esas olabilmesi için mal ya da hizmetin fatura kesilmesinin mümkün olmadığı kişi ya da kurumlardan alınması gerekmektedir.

2820 sayılı Yasa'nın 70. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında; *"Siyasi partilerin giderleri amaçlarına aykırı olamaz. Bir siyasî partinin bütün giderleri, o siyasi parti tüzelkişiliği adına yapılır"* ve aynı Yasa'nın 75. maddesinde, *"Anayasa Mahkemesi denetimi sonunda, o siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve kanuna uygunluğuna veya kanuna uygun olmayan gelirler ile giderler dolayısıyla da bunların Hazineye gelir kaydedilmesine karar verir"* ve 76. maddesinde de, *"Belgelendirilmesi gerektiği halde belgelendirilmeyen parti giderleri miktarınca parti malvarlığı, Anayasa Mahkemesi kararıyla Hazineye irad kaydedilir"* hükümleri yer almıştır.

Adalet ve Kalkınma Partisi Genel Merkezi'nin 2008 yılı defter kayıtları ve gider belgelerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen bazı konular 10.6.2011 tarih ve C.01.0.KAM.0-107.02/80-2734 sayılı yazıyla Parti Genel Başkanlığı'na sorulmuş, söz konusu yazıya Parti tarafından 28.6.2011 tarih ve İMİB-81-10-2011/1105 sayılı yazıyla cevap verilmiştir.

Partinin toplam 16.979,11 YTL tutarındaki harcamalarının fatura aslı olmaksızın gider yazılması nedeni partiye sorulmuş, parti yetkilileri söz konusu faturaların asıllarının yırtılma, kaybolma gibi mücbir sebeplerle temin edilmesinin imkansız hale gelmesi nedeni ile faturaları düzenleyen satıcılardaki nüshalarından noter onaylı suretler çıkartılarak gider kaydedildiğini bildirmişlerdir.

Ancak, buradaki amaç sadece faturanın gerçekliğini sorgulamak değil, bir faturanın aslının bir yerde fotokopisinin başka bir yerde kullanılma ihtimalini de ortadan kaldırmaktır. Bir parti adına düzenlenmiş belgenin o parti haricinde başka bir kişi veya kuruluşça kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle yasal bir zorunluluk olmadıkça (motorlu araç alımlarında trafik tescilinde faturanın aslının istenmesi gibi) parti adına düzenlenmiş faturaların asıllarının gider belgesi olarak ibraz edilmesi gerekmektedir.

2820 sayılı Yasa'nın 70. maddesinde beş milyon (2008 yılı için 52,40 YTL) liraya kadar olan harcamaların makbuz veya fatura gibi bir belge ile tevsik edilmesinin zorunlu olmadığı belirtildiğinden, bu miktarı aşan harcamaların makbuz veya fatura gibi geçerli bir kanıtlayıcı belgeye dayanması gerekmektedir. Bu nedenle, fatura aslı bulunmaksızın gider kaydedilen ve aşağıda ayrıntısı gösterilen 16.979,11 YTL'nin Yasa'nın öngördüğü anlamda belgeye dayandırılmış olduğu kabul edilmemiştir.

Mahsup Fişinin		Noter Onaylı Fatura Örneğinin				
Tarihi	**No.su**	**Onaylayanı**	**Düzenleyeni**	**Tarihi**	**SıraNo**	**Tutarı (YTL)**
26.02.2008	750	Altındağ 7. Noterliği	Sırma San. Tic. A.Ş.	28.05.2007	233180	251,10
04.03.2008	875	Yenimahalle 3. Noterliği	HEC Otomotiv Ltd.Şti.	14.04.2007	026337	2.638,95
11.09.2008	2553	Ankara 57. Noterliği	Alkınlar San. Tic. Ltd. Şti.	25.03.2008	177375	3.920,00
"	"	"	"	25.03.2008	177377	90,00
"	"	"	"	27.03.2008	177396	180,00
07.11.2008	3149	İstanbul 12. Noteri	Yaşıklar İnş. Tur. Tic. San. A.Ş.	10.09.2007	055495	285,00
24.11.2008	3345	Ankara 25. Noteri	İSKA San. Tic. Ltd. Şti.	16.07.2008	004064	819,00
28.11.2008	3393	Beşiktaş 21. Noterliği	Nigoş Tic. Ltd. Şti.	05.07.2008	155447	177,00
16.12.2008	3498	Beyoğlu 25. Noterliği	Arter Tic. Ltd. Şti.	27.02.2008	11638	8.618,06
Toplam						16.979,11

Buna göre, Parti adına ve amaçlarına uygun olarak yapılmayan toplam 16.979,11 YTL karşılığı Parti malvarlığının, 2820 sayılı Siyasî Partiler Kanunu'nun 75. ve 76. maddeleri gereğince Hazine'ye gelir kaydedilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

2- İl Örgütleri Giderleri

Partinin il örgütlerinin giderleri 34.806.410,69 YTL olarak gösterilmiştir.

Bunun 4.759.127,82 YTL'si 2007 yılından devreden borçlar, 438.638,29 YTL'si 2009 yılına devreden alacaklar, 2.707.059,80 YTL'si personel giderleri, 4.796.211,33 YTL'si kira giderleri, 2.675.879,91 YTL'si haberleşme giderleri, 1.995.938,41 YTL'si ısıtma, aydınlatma ve temizlik giderleri, 6.296.889,99 YTL'si temsil ve ağırlama giderleri, 461.137,04 YTL'si seyahat giderleri, 955.815,25 YTL'si taşıma vasıta giderleri, 1.701.826,95 YTL'si basın, yayın ve tanıtım giderleri, 1.403.809,48 YTL'si vergi, noter, sigorta ve mahkeme giderleri, 1.230.181,08 YTL'si malzeme giderleri, 1.168.452,60 YTL'si basılı kağıt, kırtasiye ve büro giderleri, 220.947,18 YTL'si seçim giderleri, 3.647.624,36 YTL'si sair *(Araştırma ve geliştirme, taşıt, demirbaş, hak alımları ve diğer vb.)* giderler ve 346.871,20 YTL'si teşkilatlara yapılan yardımlardan oluşmaktadır.

Parti İl Örgütlerinin 2009 yılına devreden nakit mevcudu 11.283.005,48 YTL'dir.

İl örgütleri kesin hesap çizelgelerinin gider bölümleri üzerinde yapılan incelemede, giderlerin Merkez Karar ve Yönetim Kurulu kararıyla doğruluğunun onaylandığı görülerek, 2820 sayılı Yasa'ya uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

C- Parti Malları

Adalet ve Kalkınma Partisi'nin 2008 yılı defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede,

Parti'nin 2008 yılında 2820 sayılı Yasa'nın 74. maddesi uyarınca değeri yüz milyon lirayı (yüz YTL) aşan 3.175.158,71 YTL değerinde taşınır mal ile 73.106,27 YTL değerinde hak ediniminin bulunduğu görülmüştür.

1.468.737,55 YTL değerinde taşınır mal ile 68.617,27 YTL değerinde hak ediniminin Parti Genel Merkezi'nce, 1.704.271,16 YTL değerinde taşınır mal ile 4.489.- YTL değerinde hak ediniminin de il örgütlerince satın alma yoluyla; 2.150.- YTL değerinde taşınır malın ise il örgütlerince bağış yoluyla edinildiği anlaşılmıştır.

Satın alma yoluyla edinilen taşınır malların 1.297.069,96 YTL değerindeki kısmının, Parti'nin Genel Merkezi ile İstanbul, İzmir, Bursa ve Manisa il örgütlerince edinilen taşıt araçlarından oluştuğu, kalan kısmının ise televizyon, bilgisayar, projektör, yazıcı, ses sistemi, mobilya vb. malzemeler ile diğer büro malzemeleri ve kütüphane için kitap alımından oluştuğu anlaşılmıştır. Satın alma yoluyla edinilen hakların ise çeşitli bilgi sistem yazılımları ile muhasebe programlarından oluştuğu görülmüştür.

İstanbul/Çatalca ve İzmir/Çeşme örgütlerince gerçek kişilerden bağış yoluyla edinilen taşınır malların ise bilgisayar, monitör, yazıcı ve çay makinesinden oluştuğu anlaşılmıştır.

Adalet ve Kalkınma Partisi'nin 2008 yılı kesin hesabının ve eklerinin incelenmesinde, Parti'nin 2008 yılında edindiği değeri yüz milyon lirayı (yüz YTL) aşan taşınır mal ve hak edinimlerinin 2820 sayılı Yasa'ya uygun olarak sağlandığı sonucuna varılmıştır.

IV- SONUÇ

Adalet ve Kalkınma Partisi'nin 2008 yılı kesin hesabının incelenmesi sonucunda;

1- Parti'nin 2008 yılı kesin hesabında gösterilen 103.722.566,61 YTL geliri, 11.159.294,61 YTL borçları, 102.697.288,06 YTL gideri, 836.537,91 YTL alacakları ile 11.348.035,25 YTL nakit devrinin Hazine'ye gelir kaydedilenler dışında kalan bölümünün eldeki bilgi ve belgelere göre doğru, denk ve 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'na uygun olduğuna,

2- Kesin hesapta gösterilen giderlerden parti amacına uygun ve parti tüzelkişiliği adına yapılmış harcama olarak kabulü mümkün görülmeyen 16.979,11

YTL karşılığı Parti malvarlığının 2820 sayılı Siyasî Partiler Kanunu'nun 75. ve 76. maddeleri gereğince Hazine'ye gelir kaydedilmesine,

13.7.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan	Başkanvekili	Başkanvekili
Haşim KILIÇ Üye	Osman Alifeyyaz PAKSÜT Üye	Serruh KALELİ Üye
Fulya KANTARCIOĞLU Üye	Ahmet AKYALÇIN Üye	Mehmet ERTEN Üye
Fettah OTO Üye	Serdar ÖZGÜLDÜR Üye	Zehra Ayla PERKTAŞ Üye
Recep KÖMÜRCÜ Üye	Alparslan ALTAN Üye	Burhan ÜSTÜN Üye
Hicabi DURSUN	Celal Mümtaz AKINCI	Erdal TERCAN

3.4.2. Siyasi Partilerde İç Denetim

Siyasi partilerin iç denetim ile ilgili olarak kanun metninde açık bir hüküm bulunmamakla birlikte partiler kendi iç denetim mekanizmalarını yetersiz de olsa oluşturmaya çalışmışlardır.

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanabilir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Siyasi partiler yapıları gereği örgütsel olarak belirli bir hiyerarşi içerisinde olmalıdır. Fakat bu hiyerarşi şeffaflığın ve parti malvarlığının korunması yönündeki temel ilkelere aykırı olmamalıdır. Bunun için de etkin bir iç denetim sistemi oluşturulmalıdır. Bu amaçla aşağıda kısaca partinin önemli mekanizmaları tekrarlanmıştır.

Siyasi partinin Genel Başkan partiyi temsil yetkisine sahiptir. Kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydı ile parti adına dava açma ve davada husumet yetkisi, genel başkana veya ona izafeten bu yetkileri kullanmak üzere parti tüzüğünün göstereceği parti mercilerine aittir.

Merkez Karar ve Yönetim Kurulu'nun sorumlulukları ise parti tüzük ve programına ve büyük kongre kararlarına uymak şartıyla, partiyi ilgilendiren hususlarda karar almak ve alınan kararları uygulamaktır.

Siyasi partilerin iç denetçileri aşağıdaki hususlarda görevlendirilmelidirler:

- Siyasi parti varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirleme,
- Siyasi parti Merkez Karar ve Yönetim Kurulu tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulma derecesini izleme,
- Siyasi parti faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- Siyasi parti yönetiminin istediği özel araştırmalar yapma,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

Siyasi Partiler Kanunu'nun mali sorumluluğu açıklayan 71. maddesinde örgütsel sorumluluklar şu şekilde belirlenmiştir:

Parti Adına İşlemler	Genel Merkez	İl	İlçe
■ Gider Yapma Yetkisi	Merkez Karar ve Yönetim Kurulunun yetki verdiği kişi veya kurul	İl Yönetim Kurulunun yetkili kıldığı kişi veya kurum	İlçe Yönetim Kurulunun yetkili kıldığı kişi veya kurum
■ Sözleşme Yapma ■ Yükümlülük Altına Girme Yetkisi	Merkez Karar ve Yönetim Kurulu	Merkez Karar ve Yönetim Kurulu	Merkez Karar ve Yönetim Kurulu

Tablo 3.4. Siyasi Partilerin Mali Sorumlulukları

Ülkemizdeki siyasi partilerinin tüzüklerinde denetim ile ilgili olarak yer alan düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.4.2.1. Adalet ve Kalkınma Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler

3.4.2.1.1. Kesin hesabın Hazırlanması ve Onaylanması

Her İl Kademe Yönetimi, bağlı İlçe'leri de kapsayacak şekilde bütçe yılını izleyen Nisan ayı sonuna kadar, bir önceki yıla ait bütçe uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesabını hazırlar ve genel merkeze gönderir. Genel merkez de aynı sürede kesin hesabını hazırlar ve İl'lerden gelenlerle birlikte, incelenip birleştirilerek karara bağlanmak üzere, Merkez Karar ve Yönetim Kurulu'na sunar. Bu işlemlerin tamamı, partinin kesin hesabını oluşturur.[244]

3.4.2.1.2. Kesin Hesabın Bildirimi

Parti Genel Merkezi, Merkez Karar ve Yönetim Kurulu tarafından incelenerek birleştirilen ve karara bağlanan partinin kesin hesabı ile her ile ait kesin hesap evrak örneğinin onaylı birer suretini, Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne verir ve bir örneğini ise bilgi amacıyla Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderir.[245]

3.4.2.1.3. Teftiş ve Denetimin Amacı

Her derecedeki parti alt kademeleri ile yan ve yardımcı kuruluş organ ve üyelerinin, parti adına yaptıkları tüm eylem ve işlemlerinin kanun, parti tüzüğü ve yönetmelikleri ile kademe kongreleri ve Merkez Karar ve Yönetim Kurulu kararlarına uygunluğunun tespiti ile teşkilatı daha aktif hale getirmek, alınması gereken tedbirleri ve yapılması gereken çalışmaları yerinde belirlemek amacıyla yapılacak faaliyetlerin bütünü, teftiş ve denetimin konusu ve amacıdır.[246]

[244] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 138.
[245] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 138.
[246] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 139.

3.4.2.1.4. Denetim Yetkisi ve Görevi

Her kademenin birinci ve en yetkili teftiş ve denetim mercii, ilgili kademenin kongre genel kuruludur. Merkez Karar ve Yönetim Kurulu, yan kuruluşlarıyla birlikte partinin bütün teşkilatını doğrudan veya görevlendireceği elemanlar aracılığıyla; kademe organları da kendilerine bağlı alt kademe organları ile kademesindeki parti yan kuruluşlarını, yan kuruluş merkez teşkilatları ise, kendisine bağlı bütün alt kademe kuruluşlarını, parti tüzüğü ile partinin amaç ve ilkelerine uygunluk açısından teftiş ve denetimle yetkili ve görevlidirler. Teftiş ve denetimle görevlendirilecek olanlar ile teftiş ve denetim usul ve esasları Merkez Karar Yürütme Kurulu (MKYK)' ca belirlenir.[247]

3.4.2.2. Cumhuriyet Halk Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler

3.4.2.2.1. Kesin Hesap

Genel Merkez'in kesin hesabı Kurultayca, iller ve ilçeler örgütünün kesin hesapları kendi kongrelerinde incelenir ve karara bağlanır. Kesin hesabın Kurultayca ve kongrelerce seçilecek bir komisyonda incelenmesi zorunludur.[248]

3.4.2.2.2. Hesap Yönetmeliği

Parti hesapları bilanço esasına göre düzenlenir. Parti gelirlerinin toplanmasında ve harcamalarda uygulanacak kurallar, bütçe ve kesin hesabın hazırlanması; gelir alındılarının ve tutulması zorunlu defterlerin biçimi, basımı ve dağıtımı, örgüt yönetim birimlerinin bu konudaki görevleri ve sorumlulukları, Siyasi Partiler Yasasının öngördüğü ilkelere ve kurallara uygun olarak düzenlenen "Hesap Yönetmeliği" ile belirlenir.[249]

[247] AK PARTİ Tüzüğü, Madde 140.
[248] CHP Tüzüğü, Madde 81.
[249] CHP Tüzüğü, Madde 82.

3.4.2.3. Milliyetçi Hareket Partisi Tüzüğünde Yer Alan Düzenlemeler

Partinin hesapları, bilanço esasına göre düzenlenir. Her takvim yılına ait bütçe ve kesin hesabın hazırlanması ile gelir, gider ve diğer muhasebe işlemlerine ilişkin usul ve esaslar ayrıca düzenlenecek Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilir.[250]

Partinin Genel Merkezi ve bağlı ilçelerini de kapsamak üzere il yönetim kurulları ayrı ayrı her takvim yılı başında gelir ve gider tahminlerini içeren yıllık bir bütçe hazırlarlar. İl teşkilâtları hazırladıkları bütçeyi ait olduğu takvim yılından önceki yılın Ekim ayı sonuna kadar Genel Merkez'e gönderirler. İl ve ilçe teşkilât kademelerine ilişkin bütçeler, Genel Merkez'in bütçesi ile birleştirilir ve Aralık ayı sonuna kadar Merkez Yönetim Kurulunca incelenerek karara bağlanır.[251]

İl yönetim kurulları, bağlı ilçeleri de içine almak üzere her bütçe yılını takip eden Nisan ayı sonuna kadar, bir evvelki yıla ait uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesabı hazırlayarak Genel Merkez'e gönderirler. Kesin hesap cetvelleri ilgili bulundukları bütçenin iç bölüm ve maddelerine uygun olarak düzenlenir.[252]

Her teşkilât kademesi aynı hesap döneminde edindiği ve değeri 100 milyon lirayı aşan menkul, gayrimenkul ve her türlü hakları bir liste olarak edinim tarihi ve finansman kaynağını belirtmek suretiyle kesin hesap cetveline ekler.[253]

İl yönetim kurullarından gönderilenler ile Genel Merkez'e ait olan kesin hesap cetvelleri Merkez Yönetim Kurulunca yapılan incelenmeyi müteakip son şeklini alır ve karara bağlanır.[254]

[250] MHP Tüzüğü, Madde 112.
[251] MHP Tüzüğü, Madde 112.
[252] MHP Tüzüğü, Madde 112.
[253] MHP Tüzüğü, Madde 112.
[254] MHP Tüzüğü, Madde 112.

	AK PARTİ	CHP	MHP
Kesin Hesabın Hazırlanması	İl kademe yönetimleri ve genel merkez tarafından bütçe yılını izleyen Nisan ayı sonuna kadar hazırlanır.	Genel merkezin kesin hesabı Kurultayca, iller ve ilçeler örgütünün kesin hesapları kendi kongrelerinde incelenir ve karara bağlanır.	İl yönetim kurulu tarafından bütçe yılını izleyen Nisan ayı sonuna kadar hazırlanır.
Kesin Hesabın Bildirimi	Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne verilir.	Bu konu hesap yönetmeliğinde düzenlenmiştir.	Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne verilir.
Teftiş ve Denetim Amacı	Tüzük, yönetmelik ve MKYK kararlarına uygunluğunun tespiti ve alınması gereken önlemlerin alınması.	Bu konu hesap yönetmeliğinde düzenlenmiştir.	Her kademedeki parti faaliyetlerinin denetlenmesi ve mali işlerin denetlenmesi.
Denetim Yetkisi	İlgili kademenin kongre genel kuruludur.	Bu konu hesap yönetmeliğinde düzenlenmiştir.	Parti müfettişleri, genel muhasip ve yardımcısı görevlidir.

Tablo 3.5. Siyasi Partilerin Denetim İşlevlerinin Karşılaştırılması

3.4.3. Siyasi Partilerde Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim genel olarak işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu tespit etmek amacıyla bağımsız muhasebeciler tarafından yapılan denetim olarak tanımlanabilmektedir. Bu denetimi daha çok kamuya hesap verme sorumluluğu olan kurumlar yaptırırlar. Ülkemizde bu hizmeti Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde bağımsız denetim yetkisi almış ve Sermaye Piyasası Mevzuatı ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu kapsamında belirlenmiş özellikleri taşıyan denetim şirketleri vermektedir.

Denetim Şirketleri bağımsız denetim hizmetlerini Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenmiş olan ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu olan denetim ilke ve esaslarına uygun olarak yapmak zorundadırlar. Dünyanın gelişmiş ülkelerinde bağımsız denetim kamuya hesap verme sorumluluğu olan tüm kuruluşlar için mecburi bir özellik taşır. Türk Siyasi Partilerinin önceki bölümlerde açıkladığımız düzenlemeler çerçevesinde böyle bir denetime tabi olmaları zorunlu değildir. Benzer hizmeti Anayasa Mahkemesi denetçileri yapmaktadır. Ancak bu denetimin içeriğine baktığımızda Anayasa Mahkemesi'nin uluslararası genel kabul gören yaklaşımlarda bir

finansal denetim yaptığını söylemek mümkün olamamaktadır. Esasen bu iş muhasebecilik alanında uzmanlık gerektiren bir iştir. En azından Anayasa Mahkemesi'ne gitmeden önce bir denetimin bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılması daha etkili bir yöntem olacaktır.

Siyasi partilerin finansal durumlarına ilişkin hiçbir bilgi kamuoyu ile paylaşılmamaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu finansal denetim sonuçlarının halka açıklanması zorunlu değildir. Bu önemli bir eksiklik olarak görülmekte siyasi partilerle ilgili yolsuzlukların da kaynağı olarak değerlendirilmektedir.[255]

Ülkemizde siyasi partilerle ilgili güncel bir bağımsız denetim raporuna ulaşmak mümkün değildir. Bu nedenle tezin bu bölümünde bir bağımsız denetim şirketi tarafından Demokratik Sol Parti (DSP) için hazırlanmış 2007 yılına ait bağımsız denetim raporu aşağıda verilmiştir. Konunun daha iyi algılanabilmesi açısından bu çalışmanın yararlı olacağına inanmaktayız.

Bu konuda Avrupa Konseyi Strazburg Raporu'nda, parti hesaplarının mali denetiminin bağımsız uzmanlar tarafından gerçekleştirilmesinin siyasi partilerin mali disiplinlerini kesinlikle güçlendireceği ve yolsuzluk ihtimallerini düşüreceği düşüncesindedir. Sonuç olarak, parti hesaplarının lisanslı uzmanlar tarafından bağımsız olarak denetlenmesi kurulun ekibi tavsiye etmiştir.[256]

[255] Mustafa Aysan, **"Siyasi Partilerin Finansmanı"**, Radikal Gazetesi, 25.09.2002.
[256] Parti Finansmanında Şeffaflık Hakkında Türkiye Değerlendirme Raporu, Avrupa Konseyi İzleme Raporu, Strazburg, 22-26 Mart 2010.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERDE MUHASEBE SİSTEM VE ORGANİZASYONU

4.1. GENEL OLARAK MUHASEBE SİSTEM VE ORGANİZASYONU

Muhasebe, mali nitelik taşıyan mübadele işleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle varılan sonuçları, yorumlayarak ticari kişiliğin sahiplerine, yöneticilerine ve bu kişilikle ilgisi bulunan diğer kimselere, amaçlarına uygun, faydalı bilgiler sağlayan sanat, bilim ve tatbikattır[257] şeklinde tanımlanabilir.

Bu açıdan bakıldığında muhasebe, işletme sahiplerine, yöneticilere, ilgili diğer kimselere bilgi sağlamaya yönelik faaliyetleri ile bir bilgi sistemini oluşturmaktadır. Söz konusu bilgi sisteminde mali nitelikteki işler, bilgi sisteminin girdisini, karar alma aşamasında bu bilgileri kullanacak olan kişilere sunulan raporlar ise sistemin çıktısını oluşturmaktadır.[258]

Finansal muhasebe ya da işlem muhasebesi, işletme ile ilgilenen işletme dışındaki gruplara işletmenin varlık, sermaye, borç ve alacak durumu hakkında bilgi veren muhasebe sistemi olarak tanımlanmaktadır.[259]

Mali nitelik taşıyan işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek ilgililere mali tablolar aracılığı ile sunulması finansal muhasebenin işlevlerini oluşturur.[260]

---

[257] Osman Altuğ, **"Maliyet Muhasebesi"**, 11.Baskı, Evrim Yayınları, No:38, İstanbul, 1996, s.11.
[258] Münir Şakrak, **"Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi"**, Yasa Yayınları, No.079, İstanbul, 1997, s.31.
[259] Ümit Ataman, **"Genel Muhasebe Muhasebede Dönem İçi İşlemleri"**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1996, s.3.
[260] Gürbüz Gökçen, **"Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu"**, Der Yayınları, No.238, İstanbul, 1998, s.20.

Maliyet muhasebesi işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, maliyet giderlerinin kontrolü, fiyat incelemeleri ve satış fiyatının belirlenmesine yönelik işletme içindeki işlemleri izleyen muhasebe sistemidir.[261]

Finansal muhasebe işletmenin dışa yönelik işlemlerini incelerken, maliyet muhasebesi finansal muhasebeden aldığı bilgilerin yardımıyla işletme içindeki işlemleri izlemektedir. Her iki muhasebe sisteminin arasındaki ilişkiler dikkate alınarak maliyet muhasebesi-finansal muhasebe alt sistemleri oluşturulmuştur.[262]

Aşırı Birci (Monist) Sistem'de finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin tüm aşamaları tek bir sistem içerisinde birleştirilmiştir. Bu sistem muhasebe kayıtları dışında maliyet hesaplamaları için tablo ve cetvellerle desteklenmektedir.[263]

Aşırı İkici (Dualist) Sistem'de finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri ayrı ayrı örgütlenmiştir. Hesap planlarında maliyet muhasebesi hesaplarına yer verilmeyip, aralarındaki ilişki bağlantı hesapları ile kurulmaktadır.[264] Bu sistemlerin yanı sıra Ölçülü Birci ve Ölçülü İkici sistemlerde geliştirilmiştir.

Yönetim Muhasebesi de planlama ve kontrol sürecinde yöneticilere kullanılabilir bilgiler sağlayan muhasebe alt sistemidir.[265]

İşletmelerde Muhasebe Sistemi, muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi ve bu bilgilerin karar vericilere iletilmesi amaçlarına yönelik olarak, işletme organizasyonu tarafından kullanılan personel, yönerge, araç ve kayıtlardan oluşmaktadır.[266]

4.1.1. Personel

Muhasebe organizasyonu için, organizasyon görevini yüklenen kimse, muhasebe sistemini yürütecek ve yönetecek uygun kişileri seçmek zorundadır. Personel, muhasebe sisteminin en önemli unsurudur. Organizasyonda belirli kişilere, belirli

[261] Altuğ, a.g.e., s.12.
[262] Gökçen, a.g.e., s.20.
[263] Altuğ, a.g.e., s.13.
[264] Altuğ, a.g.e., s.13.
[265] Şakrak, a.g.e., s.32.
[266] R.F. MEIGS, M.A. BETTNER, R. M-WHITTINGTON, **Accounting**, Tenth Edition, The Mc Graw-Hill Companies Inc., 1996, s.297.

görevler verilecek ve bunların işe uyumları sağlanacaktır. İşletmede muhasebede bilgisayar kullanımı kararı verilmiş ise buna yönelik eğitim ve öğretim görmüş personel istihdam edilmelidir. Gerektiğinde personel işletme içi ve işletme dışı eğitimlerden geçirilerek muhasebe mesleğindeki gelişmelerden bilgilendirilmelidir.[267]

Organizasyonun öteki unsurları ne kadar mükemmel olursa olsun, uygun personel temin edilmemiş ise muhasebe sisteminin başarısı olumsuz etkilenecektir. Ayrıca personel sayısı kararı ve muhasebe işlerinde işbölümü yapılması sistemin başarısı için gereklidir.[268]

4.1.2. Belgeler

Muhasebe sisteminin organizasyonunda belge düzeninin kurulması, kullanılacak doğal ve yapay belgelerin belirlenmesi, belge akış düzeninin yönergeye bağlanması gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, gerek yasal düzenlemeler nedeniyle organizasyonun temel zorunluluğunu oluşturmaktadır.[269]

Bu belgelerin kayıtlara alınması sırasında uyulması gereken kurallar bulunmaktadır. Bu kurallardan birincisi belge kayıtlarının hangi esasa (bilanço ya da işletme hesabı esası) göre yapılacağıdır. İkinci kural defter düzenidir. Bunun için kayıt yapılacak defterlerin temin edilmesidir. Buna "defterin varlığı kuralı" denir. Üçüncü kural ise kaydın esasını oluşturan belgelere ilişkin şekil şartlarıdır.[270]

Belgeler nitelikleri itibariyle, doğal ve yapay belge olarak ayrıma tabi tutulabilirler. Doğal belgeler, işletmenin başka işletmeler veya üçüncü kişiler ile yaptıkları işlemlerde düzenledikleri, içermesi gereken bilgiler yasalarda belirtilmiş olan belgelerdir. İşletmenin iç işleyişlerinde düzenlenen ve yasalarca içeriği belirtilmemiş belgeler ise yapay belgeleri oluşturur.

---

[267] Gökçen, a.g.e., s.21.
[268] Gökçen, a.g.e., s.22.
[269] Şakrak, a.g.e., s.42.
[270] Osman Altuğ, **"Muhasebe Hukuk İlişkileri"**, Evrim Yayınevi, Hukuk Dizisi 1, İstanbul, 1995, s.42.

4.1.3. Defterler

Kayıtların yapılacağı defterlerin belirlenmesi organizasyonun önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır. Defter tutma, belge tanzimi ve bunların saklanması ve ibrazı konuları yasalarca düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunun sonucu olarak, defter ve belge düzeninin bir taraftan işletmenin gerçek durumunu ve kazancını sağlıklı bir şekilde tespite ve diğer taraftan bunların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi amacıyla yapılacak kontrole elverişli bir nitelik taşımaları gerekmektedir.[271]

Kullanılacak defterlerin seçiminde, yasalar, işletmenin hukuki yapısı, faaliyet türü, iş hacmi, defter tutma esası, bilgisayar kullanılıp kullanılmadığı etkili olmaktadır. İşletmeler yasalarca zorunlu olan defterlerin yanı sıra gerekli gördükleri sayıda yardımcı defter kullanabilirler.[272]

4.1.4. Hesap Planı

Muhasebe sisteminin organizasyonunda, kayıtlarda kullanılacak hesapların belirlenmesi, bunların aralarındaki ilişkinin ortaya konulması, yönergelerin oluşturulması temel unsurlardan biridir.[273]

Hesap planı kavramına geçebilmek için, hesap çerçevesi, genel hesap olanı kavramlarını incelemek gerekmektedir. Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde hesap sınıfı ve grubu olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir. Bu genel yönergenin amacı, ülke içindeki bütün işletmelerin tekdüzen muhasebe sistemi uygulamalarıdır.[274]

Genel hesap planı ise, belirlenmiş hesap çerçevesine dayanılarak, aynı işi yapan kurumları ya da birçok şubesi olan büyük kurum ya da işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir plan ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin

[271] Altuğ, **"Muhasebe Hukuk İlişkileri"**, s.61.
[272] Gökçen, a.g.e., s.23.
[273] Gökçen, a.g.e., s.23.
[274] Ataman, a.g.e., s.50.

olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir. Bu işkolu düzeyinde hazırlanan hesap planıdır.[275]

Hesap planı ise belirli bir hesap çerçevesi ya da genel hesap planına dayanarak kurum ve işletmelerde ana hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı mali işlemlerin sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara kaydedilmelerini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönergedir.[276]

Ülkemizde 1964 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri için başlayan Tekdüzen Hesap Çerçevesi çalışmaları 07.09.1991 tarihinde V.U.K. 175.maddesine yapılan ilave ile hız kazanmış ve 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile sonuca ulaşarak Tekdüzen Hesap Çerçevesi 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu hale gelmiştir.

Maliye Bakanlığı[277]'nın V.U.K. 175. ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak yayınladığı bu tebliğ ile,

a) Muhasebenin Temel Kavramları
b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması
c) Mali Tablolar İlkeleri
d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler bu düzenleme kapsamına girmektedirler.

Tebliğ uyarınca, işletmeler, muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır. Tekdüzen hesap çerçevesindeki hesap

[275] A. Hayri Durmuş, M. Emin Arat, **"İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu"**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 496/730, İstanbul, 1995, s.60.
[276] Mehmet Yazıcı, **"Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi"**, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 439/672, İstanbul, 1990, s.168.
[277] Söz konusu tarihteki adı ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı.

sınıfları, bilanço ve gelir tablosundaki gruplama ve sıralama paralelinde aşağıdaki gibi düzenlenir:

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- [278]
9- NAZIM HESAPLAR

Hesap sınıflarının altında yer alan hesap grupları iki haneli kodlarla belirlenmiştir. Üç haneli kodlamaya tabi tutulmuş defter-i kebir hesapları, Hesap Planı'nı oluşturur. İhtiyaca göre defter-i kebir hesaplarının altında istenildiği kadar yardımcı hesap açılabilir.

4.1.5. Raporlama

İşletmelerde raporlama, geçmiş dönem bilanço, kar-zarar durumu, dağıtılmamış karların durumu, maliyet durumu, sorumluluk merkezleri, öngörülen maliyetlerle fiili maliyetlerin sapmaları ve nedenleri, fon akışı, işletme sermayesindeki değişim, bunların analizi, analiz sonuçlarının bulunması ve bunların değerlemesi, gelecek dönemlere ait planlama, istatistiki verilerin derlenmesi, işletme içinde bilgi akışı ve benzeri konuları kapsayan geniş bir kavramdır.[279]

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğ ile düzenlenmesi gereken raporlar "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması" başlığı altında yayınlanmış olup,

[278] Boş bırakılan bu hesap grubu Yönetim Muhasebesi uygulamaları için kullanılabilir.
[279] Durmuş ve Arat, a.g.e., s.136.

1- Bilanço
2- Gelir Tablosu
3- Satışların Maliyeti Tablosu
4- Fon Akım Tablosu
5- Nakit Akım Tablosu
6- Kar Dağıtım Tablosu
7- Özkaynaklar Değişim Tablosu'ndan oluşmaktadır.

Bu raporların dışında ihtiyaca uygun olarak farklı raporlarda hazırlanabilir.

4.2. SİYASİ PARTİLERDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ORGANİZASYONU

4.2.1. Genel Düzenleme

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu 73. maddesi "Siyasi partilerin bütçeleri, bilançoları, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde gösterilir" hükmü ile siyasi parti muhasebe düzeninin nasıl oluşturulacağı belirtilmiştir.

Yine aynı madde de siyasi partilerin bilanço esasına göre muhasebe sistemini kurmaları gerektiği söylendiği halde uygulama da bu durum gerçekleşmemiştir. Siyasi partiler işletme esasına göre defter tutmakta ve raporlama yapmaktadırlar.

Türkiye'de siyasi partiler elde ettikleri tüm nakdi ve gayri nakdi varlıkları gelir, harcamaları da gider olarak kaydetmektedir. Maddi varlıklar için demirbaş eşya defteri tutularak taşınır ve taşınmaz mal mevcutları burada izlenmektedir.

4.2.2. Personel

Siyasi partilerin yapacakları giderler, sözleşmeler ve girişecekleri yükümlülükler; Genel merkezde parti tüzelkişiliği adına, illerde il yönetim kurulu adına ve ilçelerde ilçe yönetim kurulu adına yetkili kılınan kişi veya kurulca yapılır.

Siyasi partilerin il ve ilçelerdeki teşkilat kademeleri tarafından parti tüzel kişiliği adına sözleşme yapılmasına ve yükümlülük altına girilmesine ilişkin esaslar, merkez karar ve yönetim kurulunca tespit olunur.

Bu esaslara aykırı olarak yahut siyasi partilerin tüzüklerine göre merkez karar ve Yönetim kurulunca önceden yazılı yetki verilmediği veya sonradan bir kararla onaylanmadığı takdirde, partinin teşkilat kademelerinin yaptıkları sözleşme ve giriştikleri yükümlülüklerden dolayı, parti tüzelkişiliği hiçbir suretle sorumlu tutulamaz; merkez karar ve yönetim kurulu veya genel başkan veya parti tüzel kişiliği aleyhine takipte bulunulamaz. Bu takdirde sorumluluk, sözleşmeyi yapan veya yükümlülük altına giren kişi veya kişilere ait olur.

4.2.3. Kayıt Düzeni

Kayıt düzeni, seçilen defter tutma sistemi ve finansal işlemlerin muhasebeleştirilme biçimini ifade etmektedir.[280]

Siyasi Partiler Kanununa göre siyasi partiler hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemek zorunda olup bütçelerin, bilançoların, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde gösterilmelidir. Kanunun bu maddesine rağmen siyasi partiler hesaplarını bilanço esasına göre değil işletme esasına göre tutmaktadırlar. Bunun nedeni Siyasi Partiler Kanunun 60. maddesinde sayılan, partilerin tutmak zorunda oldukları defterlerden kaynaklanmaktadır. Bunlar;

- Her kademedeki parti organları Üye Kayıt Defteri,
- Karar Defteri,
- Gelen ve Giden Evrak Kayıt Defteri,
- Gelir ve Gider Defteri ile
- Demirbaş Eşya Defteridir.

Kanunun 60. ve 73.maddesi birlikte değerlendirildiğinde; siyasi partilerin hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemeleri zorunluluğu ifade edilmiş olmasına

[280] Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.45.

rağmen, 60.maddesinde tutulması zorunlu olan defterlerde bilanço esasının gerektirdiği defter türlerine yer verilmemiştir. Oysa VUK' na göre bilanço esasına göre tutulması gereken defterler, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir.

Kanun maddeleri arasında bir bağlantının olmaması, siyasi partilerin mevcut muhasebe kayıtlarını gelir gider defteri boyutunda bırakmıştır. Anayasa Mahkemesi siyasi partilerin mali denetimini yaparken madde 74 ve 75' e göre kesin hesap cetvellerini istemekte ve bunların denetimini yapmaktadır. Bu konudaki yorumlara göre[281] Anayasa Mahkemesi, partilerin kullandıkları defter türlerine ilişkin bir karar vermeye gerek duymamakta; uygulamadaki defter türlerini ve dönem sonunda çıkarılan mali içerikli kesin hesap cetvellerinin verilmesini yeterli görmektedir.

Anayasa Mahkemesine mali denetim için verilmesi yasayla zorunlu tutulmuş olan konunun, defterler değil Siyasi Partiler Kanunu madde 73 ve 74. maddelerinde niteliği ve içeriği belirlenmiş olan hesaplar olduğu öne sürülmektedir. Bilanço esası ile işletme esası arasındaki tek farkı vergisel boyut olarak göstermekte ve siyasi partilerin vergi mükellefi olmamaları nedeniyle fazla ayrıntılı hesap tutmalarının gerekli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.[282]

Oysa muhasebe açısından bilanço esasını işletme esasından ayıran en önemli özellik; çift taraflı kayıt yöntemi ile hesapların ayrıntılı biçimde kaydedilip gösterilmesi ve hesaplarda sınıflandırmanın sağlanması yoluyla muhasebeden ihtiyaç duyulan finansal bilgilerin istenilen ayrıntıda elde edilmesinin mümkün olmasıdır. Siyasi partiler de devletten büyük tutarlarda yardım alan ve devlet yönetimine talip olan kuruluşlardır. Bu kuruluşların finansal bilgilerinin açıklık ve şeffaflık içinde sunulması, kamuyu aydınlatma ilkesi açısından çok önemlidir.[283]

4.2.4. Raporlama Ve Denetim

Hem gelişmiş ülke uygulamalarında hem de ülkemizde, bilanço ve faaliyet sonuçlarını analize elverişli bir şekilde yansıtacak bir finansal tablo düzenlemesine

[281] Mehter, a.g.e., s.25.
[282] Mehter, a.g.e., s.24.
[283] Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.46.

rastlanmamıştır. Finansal raporlar genellikle nakit hareketi ile gelir ve harcama kalemlerini yansıtacak düzeydedir.[284]

Siyasi partilerin düzenledikleri belgeler kesin hesap çizelgelerinden oluşmaktadır. Bu çizelge finansal tablo kavramı açısından irdelendiğinde daha çok hesap tipi gelir tablosunu andırmaktadır Bir tarafta gelirleri diğer tarafta giderleri gösteren ve bu biçimiyle analize pek uygun olmayan bu sunum, finansal bilgilerin kullanımına engel oluşturmaktadır.

Siyasi partilerin mali denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Anayasa Mahkemesinin yaptığı denetim, mal edinimleri ile gelir ve giderlerin doğruluğu ve kanuna uygunluğu açısından olmaktadır. Anayasa Mahkemesi, denetimini evrak üzerinde yapmaktadır. Gerektiği durumlarda ise diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uzman elemanlarından yararlanmakta ve onların hazırladığı rapor üzerinden de denetim yapabilmektedir.

Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan mali denetimin konusunu; partilerin bir yıla ilişkin hesaplarının ve bu hesapların dayanaklarını oluşturan gelir ve gider belgelerinin incelenmesi oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi denetimi iki biçimde yapılmaktadır:

i. Şekle yönelik denetim
   a) Zamanlara uyum
   b) Eksiklikler
   c) Hesap belgelerindeki tutarlılık
ii. Esasa yönelik denetim
   a) Doğruluk

[284] Marşap ve Akbulut, a.g.e., s.46.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ, ÖNERİLEN HESAP PLANI VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI İLE ENTEGRASYON

Gerek kamu kaynaklarından gerekse özel kaynaklardan yararlanan siyasi partilerin, bu katkıları dolayısıyla kamuya karşı sorumlulukları vardır. Siyasi partilerin mali açıdan bu sorumluluğu yerine getirebilmesi için, finansal durumunu şeffaf bir şekilde yansıtan bir muhasebe sistemine sahip olması gerekir.

Bir örgütün kaynaklarının kullanılma seklini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda ortaya çıkan artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgiler üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara sunan muhasebe biliminin uygulanması sadece kâr amaçlı örgütlerde değil, bu örgütlerin yanında kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyerek denetleyen örgütler içinde söz konusudur.[285]

Kâr amacı gütmeyen ancak kaynak kullanan ve kaynak kullanımı için bütçe hazırlayan siyasi partilerinde kâr amaçlı örgütlerde olduğu gibi gelişmiş bir muhasebe bilgi sistemine sahip olması gerekmektedir.

Siyasi partilerin, varlık ve kaynakları ile gelir ve giderlerini açık bir şekilde ve muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıt altına alıp raporlayabilmesi için oluşturulması gereken muhasebe sistemi, fonksiyonları itibariyle incelemeye konu olacaktır.

5.1. SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN MUHASEBE SİSTEMİ

Siyasi partilerin uluslararası standartlara uygun olarak mali raporlamalarını gerçekleştirebilmelerinin temel koşulları arasında en başta iyi oluşturulmuş bir muhasebe sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Muhasebe sistemi içerisinde genel düzenlemeleri içeren muhasebe politikaları, personel, kayıt düzeni, mali raporlama ve

[285] Orhan Sevilengül, **"Genel Muhasebe"**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.9.

denetim alt başlıkları oluşturularak siyasi partilere özgü bir muhasebe sistemi önerilmiştir.

5.1.1. Genel Düzenleme

Siyasi partilerin muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında önemli adımlardan biri uygulanacak olan muhasebe politikalarının belirlenmesidir. Muhasebe politikaları, partilerin finansal işlemlerinin kayda geçirilmesine şekil vereceği için, doğrudan faaliyet sonuçları üzerinde etkili olacaktır. Dolayısıyla muhasebe politikalarının, partilerin faaliyet sonuçlarını yansıtacak olan raporların şeffaf bir şekilde sunulmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi sistemin bütünlüğü için gereklilik arz etmektedir.

Siyasi partilerin finansmanında kamu kaynaklarını kullanan siyasi partilerin uygulayacakları muhasebe politikaları kamunun güvenilir bilgi gereksinimini karşılayacak nitelikte olmalıdır. Muhasebe politikalarının, siyasi partilerin finansal bilgilerini güvenilir bir boyuta taşımasında, muhasebenin temel kavramları önemli bir yere sahip olacaktır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, süreklilik kavramı, dönemsellik kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, parayla ölçülme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı ve önemlilik kavramı siyasi partilere önerilecek olan kayıt sistemi ve finansal tablolar ile bütünlük sağlayan kavramlardır.[286]

Sosyal sorumluluk kavramı; siyasi parti mensuplarının, topluma karsı yüklenmiş olduğu misyonun bilincinde olmasını, partinin faaliyetleri sonuncunda ortaya çıkan özellikle seçim başarı ya da başarısızlığını üstlenmesini ve gereğini yerine getirmesini ifade eder.

Kişilik kavramı; parti tüzel kişiliğinin parti mensuplarınca benimsenmesini ifade eder. Bu kavram gereğince, partinin, hukuk önünde bir kişilik olarak var olduğunu unutmamalı ve partinin bütün faaliyetleri bu kişilik adına yürütülmelidir. Yine, parti tüzel kişiliğine ait kaynağın bireyler adına değil parti tüzel kişiliği adına parti amaçları çerçevesinde kullanılması gerekmektedir.

[286] 1Sıra No lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Muhasebenin Temel Kavramları.

İşletmelerde olduğu gibi siyasi partilerde de "süreklilik" kavramı, parti tüzel kişiliğinin sonsuz bir ömre sahip olduğunun varsayılmasını icap eder. Siyasi partilerin ömrü, kurucularının ya da liderlerinin ömrü ile sınırlı olmayıp, partiler bunlardan bağımsız olarak varlığını sürdürmelidir. Sınırsız olarak kabul edilen parti ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması, "dönemsellik" kavramını doğurmaktadır.

Siyasi partilerde bu dönemler en uzun, bir takvim yılını kapsamakta olup, parti faaliyetlerinin mali yönden sonuçları bu dönemler itibariyle saptanır. Dönemsellik kavramının gereği olarak, gelir ve giderlerin "tahakkuk esası" na göre muhasebeleştirilmesi yerinde olacaktır. Tahakkuk esasında işlemler ve olaylar, nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın ortaya çıktıklarında kaydedilir.[287]

Tahakkuk eden gelir ve giderler, tahakkuk hesapları aracılığıyla ilişkin oldukları mali yıla kaydedilir ve raporlanır. Mevcut uygulamada siyasi partiler kayıtlarını "nakit esasına" göre tutmaktadır. Dolayısıyla dönemsellik kavramı göz ardı edilmektedir. Amaç şeffaflık ise, siyasi partilerde "nakit esası" yerine "tahakkuk esasının" benimsenmesi daha yerinde bir karar olacaktır.

Maliyet esası kavramı; parti faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla edinilen mal ve sağlanan hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilmesini ifade eder.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ise, parti tüzel kişiliği adına sağlanan gelirler ile bu kişilik adına yapılan harcama ve ödemelerin objektif belgelere dayanması zorunluluğunu ifade eder. Örneğin, partiye alınan bir demirbaş için ödendi makbuzu yerine faturanın geçerli bir belge olarak gösterilmesi daha geçerli olacaktır. İşlemlerin kayıtlara yansıtılmasında da bu objektif belgelerin dayanak olarak alınması yerinde olacaktır.

Kayıt esnasında dikkat edilmesi gereken bir diğer kavram, parayla ölçülme kavramıdır. Parti adına sağlanan mal ve hizmetlerin, bunların karşılığı olan para

[287] Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **"Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına"**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2002, s.6.

cinsinden kayıtlara geçirilmesi, tüm işlemlerin ortak bir ölçü birimi cinsinden ifade edilmesini sağlayacaktır. Ülkemiz için bu ölçü birimi TL'dir.

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder. Bu kavram doğrultusunda siyasi partilerin faaliyet sonuçlarının, mali durumlarının ve buna ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması sağlanır. Ayrıca, partiler arasında da muhasebe uygulamaları bakımından tutarlılık olması bu kavramın gereğidir.

Siyasi partilerin, önerilen muhasebe sistemi doğrultusunda, partilerin faaliyetleri sonucunda yayınlayacağı gelir-gider tablosu ile finansal durum tablosunun, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların bir başka ifadeyle ilgi gruplarının elde etmek istediği bilgileri sağlayacak ölçüde yeterli açıklıkta ve anlaşılır olması gerekmektedir. Tam açıklama kavramının gereği olan bu durum, partilere kaynak sağlayan kişi ve kuruluşların, bu kaynaklarının nerelerde kullanıldığını görmesini sağlamaktadır. Yine önemlilik kavramı gereği, bir hesap kalemi veya mali bir olayın finansal çıktılara dayanılarak yapılacak değerlendirmeleri etkileyebilecek düzeyde olması, bu raporların ilgi gruplarının bilgi ihtiyacının karşılanmasını sağlayacaktır.

Yukarıda sayılan ve açıklanan esas ve kavramlarla beraber, SPK'da yer alan gelirlerin sağlanmasındaki ve giderlerin yapılmasındaki usuller, partilerin ticari faaliyet, kredi ve borç almalarına ilişkin düzenlemeler ile taşınmaz mal edinimlerine ilişkin düzenlemeler, siyasi partilerde uygulanacak olan muhasebe politikalarının bütünleyicisi konumundadır. Örneğin, bir birey tarafından partiye bağış olarak yapılan yardım tutarının yasada belirtilen tutardan fazla olması ve kayıtlara bu şekilde yansıtılması, yasaya dolayısıyla muhasebe politikalarına aykırı olmuş olacaktır. Bu nedenle, SPK' da yer alan ve mali yapıyı ilgilendiren bu esasların bir bütünleyici olarak dikkate alınması zorunludur.

5.1.2. Personel

Siyasi partilerin mali iş ve işlemlerinden sorumlu olmak üzere yeterli bilgi ve tecrübeye sahip, en az yüksekokul seviyesinde eğitim almış yeteri kadar muhasebe personelinin görevlendirilmesi gerekmektedir.

Genel merkez ve il teşkilatı düzeyinde muhasebe birimleri oluşturulmalı ve söz konusu birimlerin başına sorumlu müdürler tayin edilmelidir. Mali iş ve işlemler ilçe ve belde teşkilatlarında ise saymanların sorumluluğu içerisinde gerçekleşmelidir.

Genel merkezde söz konusu mali işlemler için en az bir tane Serbest Muhasebeci Mali Müşavir istihdam edilerek, imza yetkisi açıkça bu personele verilmelidir. Ayrıca personel doğrudan idari ve mali işlerden sorumlu genel başkan yardımcısına bağlı olarak çalışmalıdır.

5.1.3. Kayıt Düzeni

Türkiye'deki siyasi partiler, SPK'da yer alan ve kayıt düzeni açısından ikilem olarak adlandırılabilecek bir durum içerisindedir. Çünkü yasa, siyasi partilerin hesaplarının bilanço esasına göre düzenlemesini istemekte, ancak tutulacak defterler kısmında siyasi partilerin gelir ve gider defteri tutacağını ifade etmektedir. Dolayısıyla tek taraflı kayıt sistemine uygun bir yapı, siyasi partilerin muhasebe sistemleri içerisinde yerini almıştır.

SPK'da yer alan ve kayıt düzeni konusunda ikilem yaratan bu durumu ortadan kaldırmak amacıyla SPK'da bir değişikliğe gidilmesi yerinde olacaktır. Yasanın 60. maddesinde yer bulan ve partilerin tutacakları defterlere ve kayıt düzenine ilişkin açıklamalar içeren parti defterleri bölümünde, siyasi partilere hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemesi zorunluluğu getiren Yasanın 73. maddesi doğrultusunda bir uyarlama yapılması gerekli olan değişikliktir.

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan hesapların uluslararası muhasebe standartları ve kar amacı gütmeyen bir örgüt olan siyasi partilere adapte edilmesi ile oluşturulacak bir hesap planın, kayıtlarda kullanılabilmesi için, günlük defter ve büyük deftere gereksinim duyulacaktır. Görüldüğü üzere birbirini tamamlar nitelikte olan bu değişikliklerin gerçekleşebilmesi için, siyasi partilerin finansal işlemlerini yansıtacakları parti defterlerinde değişikliğe gidilmesi kaçınılmazdır.

Kayıt düzeninde, çift taraflı kayıt sistemine geçilmesi, partilerin mali denetiminde de kolaylıklar sağlayacaktır. Çift taraflı kayıt sisteminde borçlu bir veya birkaç hesabın beraberinde alacaklı hesap ve/veya hesaplar istemesi, neden sonuç ilişkisini ortaya koyduğu için varlık veya kaynak hesaplarındaki artış veya azalış yaratan işlemlerin analiz edilmesi, yorumlanması daha kolay olacaktır.

5.1.4. Raporlama Ve Denetim

Siyasi partilere önerilen muhasebe sistemi içerisinde belki de hayati önem taşıyan en önemli husus mali raporlamanın ve denetimin nasıl yapılacağıdır.

Mali raporlama siyasi partilerin ve kamunun ihtiyaçları doğrultusunda ve uluslararası standartlara uygun bir şekilde yapılmalı, bu amaçla Siyasi Partiler Kanunumuzda da ilgili değişikler bir an önce gerçekleştirilmelidir. Söz konusu değişiklikle ilgili olarak EK-1'de tarafımızca gerekçeleriyle birlikte bir kanun teklifi hazırlanmıştır.

Siyasi partilerin düzenlemesi gereken zorunlu mali tabloları üç başlık altında inceleyebiliriz:

1- ***Bilanço ve Ekleri:*** Siyasi Partilerin kaynaklarını ve bu kaynakların nerelerden elde edildiğini göstermesi açısından ve aynı zamanda söz konusu kaynakların hangi varlıkların alımında kullanıldığını ortaya koyma fonksiyonu dikkate alındığında düzenlenmesi gereken temel mali tablodur.
2- ***Gelir Tablosu:*** Siyasi partinin bir faaliyet dönemi içerisinde elde ettiği gelirler ile katlandığı giderlerin ve nihayetinde gelir ve gider fazlalarının ortaya konulduğu temel mali tablodur.
3- ***Nakit Akış Tablosu:*** Siyasi partilerin nakit giriş ve çıkışlarının izlendiği mali tablodur.

Siyasi partilerin mali raporlaması kadar önemli bir husus ise denetiminin ne şekilde gerçekleştirildiğidir. Bilindiği üzere denetim tüm demokratik ülkelerde ve çağdaş sistemlerde esasen bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmektedir.

Dolayısıyla ülkemizde de siyasi partilere ait mali tablolar en az yılda bir kez bağımsız denetime tabi olmalıdır.

Bağımsız denetimin hangi usul ve esaslar çerçevesinde yapılması gerektiği ve bu konudaki önerilerimiz ise öneriler kısmında ve EK-1'deki kanun teklifimizde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

5.2. SİYASİ PARTİLERE HESAP PLANI ÖNERİSİ

1 No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgilere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerdeki denetimin kolaylaştırılması amaçlarını taşımaktadır.[288]

Bununla birlikte uluslararası muhasebe standartları ile entegrasyonu sağlanmış bir Tekdüzen hesap planı taslağı 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun oluşturulması ile feshedilen Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmıştır.

Tezimiz yakında yürürlüğe girmesi beklenen söz konusu hesap planı taslağına göre oluşturulmuş öneri hesap planı esas alınarak düzenlenecektir.

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanarak karar verme durumunda olan ilgililer için en önemli etken bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Milli gelir hesabında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesinde muhasebe tekdüzeliğin sağlanması önemlidir.[289]

Bu amaçla yapılan düzenleme kapsamına, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Bu nedenle ve Siyasi Partiler Kanunu uyarınca

[288] Gökçen, a.g.e., s.85.
[289] Gökçen, a.g.e., s.86.

siyasi partilerinde bu sistemde değerlendirilmeleri ve karşılaştırılabilir olmaları gerekmektedir. Çalışmamızda, siyasi partilere uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Tekdüzen bir hesap planı önerilecektir.

5.2.1. Siyasi Partilere Türkiye Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu Hesap Planı Önerisi Ve Hesapların İşleyişi

Hesap planı, finansal durum tablosunun ve gelir tablosunun içeriğine ve sınıflamasına uygun olarak aşağıdaki biçimde oluşturulmuştur.[290]

FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO) HESAPLARI

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

100 KASA

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR

106 BANKA GARANTİLİ KART ALACAKLARI

108 DİĞER NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR

109 BANKA LİMİT KULLANIMLARI (-)

11 FİNANSAL VARLIKLAR

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI GELİR VEYA GİDERE YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR

112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

113 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

116 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR

[290] Beyhan Marşap ve Yıldız Akbulut'un "Türkiye'de Siyasi Partilerde Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi" adlı makalesinden faydalanılmıştır.

119 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

12 ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

120 DEVLET YARDIMINDAN ALACAKLAR

121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR

122 İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

123 KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR (NAKİT BENZERİ VARLIKLARDA YER ALMAYANLAR)

125 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR

126 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

127 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI

128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (ESAS FAALİYET ALACAKLARI REESKONTU)

129 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

13 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

130 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

137 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR

138 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ

139 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

14 DİĞER ALACAKLAR

141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR

142 BLOKE MEVDUAT ALACAKLARI

143 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

144 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

145 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

147 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

148 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ

149 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

15 STOKLAR

154 MALZEME STOKLARI

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

17 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

170 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

175 İŞ AVANSLARI

176 PERSONEL AVANSLARI

177 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

178 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

184 ERTELENMİŞ GİDERLER

185 GELİR TAHAKKUKLARI

2 DURAN VARLIKLAR

20 ESAS VE DİĞER FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

200 ESAS FAALİYET ALACAKLARI

202 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

203 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

204 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

205 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

206 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

207 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

208 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

209 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

21 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

210 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

215 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

216 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

218 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

219 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI

24 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

240 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

242 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

243 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

244 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

245 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

246 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

247 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

249 VERİLEN AVANSLAR

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLER

252 BİNALAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

261 HAKLAR

265 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

266 DİĞER MADDİ OLMAYAN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280 GELECEK YILLARA AİT PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

284 ERTELENMİŞ GİDERLER

285 GELİR TAHAKKUKLARI

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

293 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298 DİĞER DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 FİNANSAL BORÇLAR

300 BANKA KREDİLERİ

301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

302 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

308 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

309 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

32 ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

320 SATICILAR

321 BORÇ SENETLERİ

322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

323 FATURASI BEKLENEN ALIŞLARDAN BORÇLAR

324 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

33 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

330 PARTİ TEŞKİLATLARINA BORÇLAR

335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

336 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

339 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

34 DİĞER BORÇLAR VE DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

344 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

345 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

347 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

348 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

35 ALINAN AVANSLAR

358 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

361 ÖDENECEK GELİR VERGİSİ

362 ÖDENECEK KDV

364 ÖDENECEK DİĞER VEGİLER

365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

366 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

367 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

368 HESAPLANAN KDV

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371 DÖNEM GELİRİNİN PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

373 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

374 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

384 ERTELENMİŞ GELİRLER

385 GİDER TAHAKKUKLARI

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 FİNANSAL BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

402 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

408 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

409 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

42 ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

420 SATICILAR

421 BORÇ SENETLERİ

422 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

424 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

426 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

429 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

43 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

430 PARTİ TEŞKİLATLARINA OLAN BORÇLAR

435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

436 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

439 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

44 DİĞER BORÇLAR

444 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

445 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

446 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

449 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

45 ALINAN AVANSLAR

458 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR

46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

460 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK VERGİLER

461 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

468 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

473 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

474 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

484 ERTELENMİŞ GELİRLER

485 GİDER TAHAKKUKLARI

489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 SERMAYE

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI

54 GELİR YEDEKLERİ VE FONLAR

545 NET GELİRDEN AYRILAN ÖZEL AMAÇLI FONLAR

546 SERMAYEYE İLAVE EDİLECEK GAYRİMENKUL SATIŞ GELİRLERİ

548 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI

549 DİĞER GELİR YEDEKLERİ

55 NET GELİR VEYA GİDER FAZLASINA AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

550 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

558 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

56 NET GELİR VEYA GİDER FAZLASINA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

562 TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI (±)

568 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) (±)

569 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

57 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI

570 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI

571 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME GELİRLERİ (-)

572 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME KARLARI

58 GEMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI (-)

580 GEÇMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI (-)

581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME ZARARLARI (-)

582 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME ZARARLARI

59 DÖNEM NET GELİR FAZLASI (GİDER FAZLASI)

590 DÖNEM GELİR FAZLASI

591 DÖNEM GİDER FAZLASI

GELİR TABLOSU HESAPLARI

6 GELİR VE GİDER HESAPLARI

60 ESAS FAALİYET GELİRLERİ

600 AİDATLAR

601 BAĞIŞLAR

602 DEVLET YARDIMI

603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAALİYETLERDEN SAĞLANAN GELİRLER

604 TEŞKİLATLARDAN YAPILAN TRANSFERLER

605 DİĞER GELİRLER

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610 SATIŞTAN İADELER (-)

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ (-)

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)

627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ (+)

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

631 SATIŞ GİDERLERİ (-)

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633 PROPAGANDA GİDERLERİ (-)

634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER

640 YATIRIMLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642 KİRA GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 FİNANSAL VARLIKLAR SATIŞ KARLARI

646 DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI

647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ GELİRLERİ

649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER

65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER (-)

652 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ (-)

653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655 FİNANSAL VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

656 DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ GİDERLERİ (-)

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER (-)

66 FİNANSMAN GELİRLERİ

660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ

661 FİNANSAL VARLIKLAR FAİZ GELİRLERİ

662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ

663 VADE FARKI GELİRLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR REESKONT FAİZ GELİRLERİ)

664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ

666 KUR FARKI GELİRLERİ

667 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ GELİRLERİ

668 NET PARASAL POZİSYON GELİRLERİ (ENFLASYON DÜZELTMESİ GELİRLERİ)

669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ

67 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

671 UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ

673 VADE FARKI GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR REESKONT FAİZ GİDERLERİ)

674 DİĞER REESKONT FAİZ GİDERLERİ

675 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ

676 KUR FARKI GİDERLERİ

677 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ ZARARLARI

678 NET PARASAL POZİSYON GİDERLERİ (ENFLASYON DÜZELTME GİDERLERİ)

679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ

69 DÖNEM NET GELİR FAZLASI (GİDER FAZLASI)

690 DÖNEM GELİR VE GİDER FAZLASI

691 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)

693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ (+)

694 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI

MALİYET MUHASEBESİ HESAPLARI

7 MALİYET HESAPLARI

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

71 PROPAGANDA GİDERLERİ

710 PROPAGANDA GİDERLERİ

711 PROPAGANDA GİDERLERİ YANSITMA HESABI

712 PROPAGANDA GİDER FARKLARI HESABI

72 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER

720 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER

721 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER YANSITMA HESABI

722 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER FARK HESABI

76 SATIŞ GİDERLERİ

760 SATIŞ GİDERLERİ

761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762 SATIŞ GİDER FARKLARI HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

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 HESABI

8 SERBEST

9 NAZIM HESAPLAR

5.2.1.1. Bilanço Hesapları

5.2.1.1.1. Aktif Hesaplar

5.2.1.1.1.1. Dönen Varlıklar

Bu sınıfta, aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) Varlığın; siyasi partinin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
b) Varlığın, esas olarak alım-satım (ticari) amaçlı olarak elde tutulması,
c) Varlığın, raporlama tarihinden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesinin bekleniyor olması veya
d) Nakit veya nakit benzeri varlık olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde varlığın takas veya bir borcun yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

Dönen varlıklar; nakit ve nakit benzeri varlıklar, finansal varlıklar (menkul kıymetler), esas faaliyetlerden alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, diğer alacaklar, stoklar, diğer dönen varlıklar, gelecek döneme ait giderler ve gelir tahakkukları şeklinde bölümlenir. Ayrıca satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar bu sınıfta ayrı grup olarak sunulur. Siyasi partilere önerilen hesap planında dönen varlıklar aşağıdaki yardımcı hesap gruplarına bölünmüştür:

10. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

11. FİNANSAL VARLIKLAR

12. ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

13. İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

14. DİĞER ALACAKLAR

15. STOKLAR

17.DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

18. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

5.2.1.1.1.1.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

Bu grup, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilme olanağı bulunan ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımların izlendiği hesaplardan oluşur. Siyasi partilere önerilen hesap planında 10 Nakit ve Nakit Benzerleri yardımcı grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer almaktadır:

100 KASA

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR

106 BANKA GARANTİLİ KART ALACAKLARI

108 DİĞER NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR

109 BANKA LİMİT KULLANIMLARI (-)

100 KASA

Bu hesap, siyasi partinin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır.

İşleyişi:

Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap borç kalan verir veya kalan vermez.

Örnek: X Siyasi Partisi 100.000 TL sermaye ile 01.01.2011 tarihinde kurulmuştur. Sermayenin tamamı nakit olup A siyasi partisinin kasasına konulmuştur.

100 KASA		100.000	
	500 SERMAYE		100.000

101 ALINAN ÇEKLER

Bu hesap, gerçek ve tüzel kişiler tarafından siyasi partiye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar.

İşleyişi:

Alınan çeklerin yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

Örnek: İstanbul Milletvekili Bay A'dan 10.000 TL tutarındaki milletvekili aidatı alacağına mahsuben çek alınmıştır.

101 ALINAN ÇEKLER		10.000	
	121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR		10.000

102 BANKALAR

Bu hesap, siyasi partinin yurtiçi ve yurtdışındaki mevduat hesaplarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesinde kullanılır. Bloke edilen veya bu amaçla açılan mevduat hesapları bu hesapta değil "142 Bloke Mevduat Alacakları" hesabında izlenir.

İşleyişi:

Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

Örnek: X Partisi İstanbul Bakırköy İlçe Teşkilatına 2.000 TL transfer yapmıştır. Ödeme banka kanalı ile gerçekleştirilmiştir.

130 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR	2.000	
102 BANKALAR		2.000

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

Siyasi partinin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler bu hesapta izlenir. Verilen ileri tarihli çekler bu hesapta izlenmez.

İşleyişi:

Kişilere çek ve bankalara ödeme emri verildiğinde hesaba alacak; çek ve ödeme emirlerinin bankadan tahsil edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, bankalar hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: X Partisi genel başkan yardımcısı Bay B'ye olan 400 TL'lik borcunu ödemek amacıyla Z Bankasındaki vadesiz mevduat hesabı üzerine bir çek keşide etmiştir.

335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR	400	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		400

105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR

Bu hesap, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımların izlenmesinde kullanılır. Likidite değeri yüksek olan ve paraya çevrilmesinde değerinde herhangi bir değişim riski bulunmayan bu kıymetler, nakit benzeri varlık niteliğini taşıdığından finansal varlıklar (finansal yatırımlar) grubu yerine bu grupta izlenir. Nakit benzeri yatırımlara örnek olarak likit fonlar gösterilebilir.

İşleyişi:

Nakit benzeri yatırımlar elde edildiğinde bu hesaba borç, elden çıkarıldığında kayıtlı değeri ile alacak kaydedilir. Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçülen (değerlenen) bu yatırımların, gerçeğe uygun değerindeki artışlar bu hesaba borç, "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerdeki azalışlar ise bu hesaba alacak, "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabına borç kaydedilir.

Örnek: A siyasi partisi 30.000 TL tutarında likit fonu banka aracılığı ile satın almıştır. Söz konusu varlığın dönem sonunda gerçeğe uygun değerinin 32.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR	30.000	
102 BANKALAR		30.000

Likit fonun alış kaydı

105 NAKİT BENZERİ YATIRIMLAR	2.000	
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ GEL.		2.000

Dönem sonunda gerçeğe uygun değer artış gelirinin kaydı

106 BANKA GARANTİLİ KART ALACAKLARI

Bu hesap**;** bankalarla yapılan anlaşmalar çerçevesinde, çok kısa bir süre (30 gün gibi) içinde bankadan tahsil edilebilir nitelikte olan ve herhangi bir risk taşımayan nakit benzeri varlık olarak kabul edilebilen kredi kartlarından alacakların izlenmesinde kullanılır. Tahsilinde banka garantisi taşımayan kredi kartı alacakları bu grupta değil, alacaklar arasında izlenir.

İşleyişi:

Kredi kartı ile yapılan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan alacaklar bu hesaba borç kaydedilir. Kredi kart bedelleri nakit veya hesaben tahsil edildiğinde hesaba alacak kaydedilir. Bankalara ödenen kredi kartı komisyon giderleri "675 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri" hesabına borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi partinin partiyi tanıtıcı faaliyetler nedeniyle yapmış olduğu rozet satışlarının 10.000 TL'lik kısmı kredi kartı alacağı olup, 10 gün sonra tahsil edilecektir.

106 BANKA GARANTİLİ KART ALACAKLARI	10.000	
603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAALİYETLERDEN SAĞLANAN GELİRLER		10.000
368 HESAPLANAN KDV		1.800

108 DİĞER NAKİT VE NAKİT BENZERİ VARLIKLAR

Nitelikleri itibarıyla nakit ve nakit benzeri varlık sayılan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen nakit benzeri varlıkların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Bu değerler elde edildiğinde hesabın borcuna, tahsilinde, kullanılmasında, ya da elden çıkarılmasında hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Partide kullanılmak üzere 300 TL'lik posta pulu, 1.200 TL'lik harç pulu ve 200 TL'lik damga pulu peşin bedelle satın alınmıştır.

108 DİĞER NAKİT VE NAK. BENZERİ VARLIK.	1.700	
171 İNDİRİLECEK KDV	216	
100 KASA		1.916

109 BANKA LİMİT KULLANIMLARI (-)

Bu hesap, kasa, bankalar ve diğer nakit benzeri varlık hesaplarının kalanını düzeltir. Cari hesap şeklinde çalışan vadesiz mevduat hesaplarının (kredili mevduat hesapları) bankalar tarafından tanınan limitler dahilinde, geçici olarak eksi kalanlara düştüğü durumlarda, ek olarak kullanılan tutarlar, banka kredileri hesabında değil, nakit varlıkların tutarını düzelten bir hesap olarak bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Bankalar nezdinde açılan cari hesap şeklinde çalışan mevduat hesaplarından kullanılan çekişler mevcut tutarı aştığı durumlarda, bankanın sanki para varmış gibi işletmeye tanıdığı limitler çerçevesinde yaptığı ödemeler bu hesaba alacak kaydedilir. Kullanılan limit ödendiğinde bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi A Bankası nezdinde açmış olduğu vadesiz mevduat hesabında para bulunmadığı için 1.000 TL "artı hesap" (kredili mevduat) kullanmıştır.

100 KASA	1.000	
109 BANKA LİMİT KULLANIMLARI (-)		1.000

5.2.1.1.1.1.2. Finansal Varlıklar

Bu grup, nakit benzeri yatırımlar olarak tanımlanan değerler dışında kalan ve normal koşullarda on iki ay içinde paraya dönüştürülebilecek geçici yatırım özelliği taşıyan menkul kıymet niteliğindeki finansal varlıkları kapsar. Gerçeğe uygun değer farkı gelir veya gidere yansıtılan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılan finansal varlıklar, itfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıklar ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyetle değerlenen finansal varlıklar ve türev ürünler bu grupta açılacak hesaplarda izlenir. Finansal varlık olarak nitelenmesine rağmen kredi ve alacaklar bu grupta değil kendilerine ayrılan özel gruplarda yer alır.

Finansal varlığın gerçeğe uygun değerle veya itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi hususu; ilgili varlıkların yönetimi için siyasi partinin kullandığı yönetim modeline (finansal varlık yönetim modeli) ve söz konusu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özelliklerine göre belirlenir. Siyasi partinin finansal varlık yönetim modelinin finansal varlığı sözleşmeye dayalı nakit akışlarını tahsil etmek için elde tutmak olması ve finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması durumunda, bu finansal varlık itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür. İtfa edilmiş

maliyetle ölçülen finansal varlıklar dışındaki finansal varlıklar gerçeğe uygun değerle ölçülür.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal varlıklar; dönem içinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer değişikliklerinin gelir veya gider hesaplarında ya da özkaynak hesaplarında izlenme tercihlerine göre iki ayrı hesapta muhasebeleştirilir. Alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişikliklerin diğer kapsamlı gelirde sunulması konusunda, siyasi partiler geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir.

Geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr veya zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler; bu bölümde yapılan sınıflandırmaya uygun olan hesaplarda izlenir.

Bu grup aşağıdaki defter-i kebir hesaplarından oluşur:

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI GELİR VEYA GİDERE YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR

112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

113 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

116 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR

119 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI GELİR VEYA GİDERE YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLAR

Bu hesap; ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerleri ile kaydedilen ve/veya sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değer farkları gelir veya gidere yansıtılacak alım-satım amaçlı olan, Türkiye Muhasebe Standartlarında "Gerçeğe Uygun Değer

Farkı Gelire veya Gidere Yansıtılan" olarak sınıflandırılan finansal varlıkların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Gerçeğe uygun değer farkı gelir veya gidere yansıtılan varlık olarak nitelendirilen finansal varlıkların edinilmesinde bu hesaba borç, ilgili finansal varlıkların elden çıkarılmasında veya alım satım amacıyla elde tutulma amacından vazgeçilmesi durumunda ise bu hesaba alacak kaydedilir. Dönemler itibariyle finansal varlıklarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları; bu hesaba borç, "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Finansal varlıkların gerçeğe uygun değerindeki azalışlar ise bu hesaba alacak, "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabına borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi piyasada oluşan fiyat farklılıklarından yararlanarak gelir elde etmek amacıyla A şirketine ait 1.000 TL gerçeğe uygun değeri olan hisse senetlerini peşin bedelle satın almıştır. Söz konusu hisse senetlerinin dönem içerisinde ortaya çıkan değer artış ya da azalışları gelir veya gider hesaplarında izlenecektir.

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI GELİR VEYA GİDERE YANSITILAN FİNANASAL VAR.	1.000	
100 KASA		1.000

112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

Bu hesap itfa edilmiş maliyetle ölçülen kısa vadeli finansal varlıkların izlenmesinde kullanılır.

Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması ve finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması durumlarında finansal varlıklar itfa edilmiş maliyetle ölçülür.

İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan bir finansal varlıktan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, ilgili finansal varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması, değer düşüklüğüne uğraması veya yeniden sınıflandırılması durumunda ve itfa süreci boyunca gelir veya giderde muhasebeleştirilir.

Bu hesapta menkul kıymetler etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet (iskonto edilmiş) tutarları ile gösterilir. Eğer itfa edilmiş maliyet tutarları ile kaydedilmiş varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir gösterge varsa muhtemel gider fazlası hesap edilerek bu tutar için karşılık ayrılır.

İşleyişi:

Etkin faiz oranı ile itfa (iskonto) edilmiş maliyetle izlenen finansal varlıkların edinilmesinde (edinimle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilmiş tutar olarak) bu hesaba borç, ilgili finansal varlıkların elden çıkarılmasında hesaba alacak kaydedilir. Bu grupta sınıflandırılan finansal varlıkların yapılan ölçümlerinde, bu finansal varlıkların kayıtlı değerleri ile itfa (iskonto) edilmiş maliyet değeri arasında ortaya çıkan fark bu hesaba borç, "661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Eğer itfa edilmiş tutarları ile kaydedilmiş varlıklarda, değer düşüklüğü olduğuna ilişkin bir gösterge varsa zarar hesap edilerek bu tutar için karşılık ayrılır. Karşılık tutarları bu hesap da değil bu amaçla açılan hesaplarda izlenir.

Örnek: X siyasi partisi bir sigorta şirketinin çıkarmış olduğu 1.000 TL tutarındaki garantili fonu banka vasıtası ile satın almıştır. Parti ile fonu satan şirket arasındaki sözleşme uyarınca anapara ve getirinin belirli bir kısmı etkin faiz oranı üzerinden altı ayda bir siyasi partiye ödenecektir.

112 İTFA EDİLMİŞ MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR	1.000	
102 BANKALAR		1.000

113 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VARLIKLAR

Bu hesap; maliyet bedeliyle ölçülen menkul kıymet niteliğindeki on iki aydan kısa süreli finansal varlıkların izlenmesinde kullanılır. Gerçeğe uygun değeri kolayca ve güvenilir şekilde ölçülemeyen finansal varlıkların maliyet bedeli muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değerin en iyi tahmini değeridir. Bu nedenle bu özelliği taşıyan menkul kıymetler maliyet bedeliyle bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Menkul kıymet edinildiğinde alış fiyatına alış giderleri de dahil edilerek maliyet bedeliyle bu hesaba borç, menkul kıymetin herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında ise alacak kaydedilir. Hesap borç kalanı verir ve bu kalan siyasi partinin sahip olduğu menkul kıymetlerin maliyet bedeli üzerinden tutarını gösterir. Maliyet değeri ile izlenen bu finansal varlıkların, dönem sonlarında geri kazanılabilir tutarının maliyet değerinin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

Örnek: Siyasi partinin edinmiş olduğu özel sektöre ait bir finansman bonosunun maliyet değeri 500 TL'dir. Söz konusu bononun gerçeğe uygun değeri tespit edilememektedir.

113 MALİYETLE ÖLÇÜLEN FİNANSAL VAR.	500	
102 BANKALAR		500

116 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR

Bu hesap; alım-satım amaçlı veya finansal riskten korunma amacıyla, en fazla on iki ay elde bulundurmak niyetiyle yapılan türev sözleşmelerin izlenmesinde kullanılır. Siyasi partilerin türev finansal varlık (türev ürün sözleşmesi) edinmesinde başlangıç maliyetinin sıfır olması durumunda, bu hesaba herhangi bir kayıt yapılmaz doğrudan bilanço dışı bilgi hesaplarında izlenir. Bilanço dışı hesaplarda izlenen türev finansal araçların ilgili Türkiye Muhasebe Standardı hükümleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulmasından doğan ve varlık oluşturan farklar bu hesaba alınır. Bu

hesaba kaydedilen değerleme farkları, ilgili Türkiye Muhasebe Standardı hükümleri çerçevesinde ilgisine göre gelir tablosu veya özkaynak hesabı ile ilişkilendirilir.

Türev sözleşmelerinin edinilmesinde başlangıç teminatı veya prim yatırılması gereken türev ürünlerde (vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde olduğu gibi) yatırılan teminatlar ve primler de bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Türev sözleşmeler ile edinilen türev finansal varlıklar bu hesabın borcuna, bu sözleşmelerin sona ermesi ve elden çıkarılmasında ise bu hesabın alacağına kaydedilir. Türev ürünlerin edinilmesinde yatırılan başlangıç teminatları ve ödenen primler de bu hesabın borcuna kaydedilir. Türev finansal araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları bu hesabın borcuna, türev finansal varlıkların siyasi parti tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili hesapların ("648 Türev Finansal Araç Gelirleri", "667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Gelirleri" ya da "562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları") alacağına kaydedilir. Türev finansal araçlarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları ise, bu hesabın alacağına, türev finansal varlıkların siyasi parti tarafından edinilme amaçlarına göre ilgili hesapların ("658 Türev Finansal Araç Giderleri", "677 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Giderleri" ya da "562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları") borcuna kaydedilir.

Örnek: İşletme riskten korunmak amacıyla elinde bulundurduğu bir opsiyon sözleşmesinden 1.000 TL tutarında gelir elde etmiştir.

116 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR	1.000	
648 TÜREV FİNANSAL ARAÇ GELİRLERİ		1.000

119 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI

Gerçeğe uygun değer farkı gelir veya gidere yansıtılan dışında kalan finansal varlıklarla (menkul kıymetlerle) ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklüğü

karşılıklarının izlendiği hesaptır. Hesap; bu grupta yer alan finansal yatırım hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Finansal varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri bu hesabın alacağına, sonuç hesaplarında yer alan "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir.

Kendisine karşılık ayrılmış olan finansal varlık elden çıkarıldığında veya tahmin olunan gider fazlasının kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde bu hesaba borç kaydedilir. Hesaptaki karşılık tutarı aynı muhasebe döneminde ayrılmış ve tahmin olunan giderin gerçekleşmeme durumu aynı dönemde ortaya çıkmış ise; "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak finansal varlıklarda değer artışlarının olması durumunda ise iptal edilen karşılık tutarları, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabının alacağına devredilerek bu hesap kapatılır.

Örnek: Siyasi partiye ait maliyet bedeli ile izlenen A şirketi finansman bonosuna 100 TL tutarında değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	100	
119 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		100

5.2.1.1.1.1.3. Esas Faaliyetlerden Alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve siyasi partinin esas faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda açılan hesaplarda izlenir. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

120 DEVLET YARDIMINDAN ALACAKLAR

121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR

122 İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

123 KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR (NAKİT BENZERİ VARLIKLARDA YER ALMAYANLAR)

125 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR

126 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

127 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI

128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (ESAS FAALİYET ALACAKLARI REESKONTU)

129 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

120 DEVLET YARDIMINDAN ALACAKLAR

Siyasi partilere devlet tarafından yapılan yardımlardan bir hesap dönemi içinde tahsil edilecek olanlar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Devlet yardımının doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinin hazineden cari yıl içinde 1.000.000 TL alacağının olduğu Maliye Bakanlığı'ndan gelen yazı ile anlaşılmıştır.

120 DEVLET YARDIMINDAN ALACAKLAR	1.000.000	
602 DEVLET YARDIMI		1.000.000

121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR

Siyasi partilerin partiye mensup milletvekillerinden düzenli olarak tahsil edecekleri milletvekili aidatları bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Milletvekilinden olan aidat alacağının doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi partinin cari yılda 500.000 TL milletvekili aidatlarından kaynaklanan alacağı olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu alacak vergiye tabi bulunmamaktadır.

121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR	500.000	
600 AİDATLAR		500.000

122 İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli alacak niteliği olan ve taşıyıcıya on iki aylık sure içinde ibraz edilecek ileri tarihli çeklerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Siyasi parti tarafından ileri tarihli çekler alındığında bu hesaba borç, çekler tahsil edildiğinde veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti üye aidatına mahsuben X şahsından 1.000 TL tutarında 3 ay vadeli bir çek almıştır.

122 İLERİ TARİHLİ ÇEKLER	1.000	
600 AİDATLAR		1.000

123 KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR (NAKİT BENZERİ VARLIKLARDA YER ALMAYANLAR)

Bu hesap; mal ve hizmet satışlarından doğan alacakların kredi kartı aracılığı ile tahsil edilmesinde kullanılır. Kredi kartlarının ödenmesinde banka garantisi olmaması

ve alacağın tahsilinin kısa sürede (30 gün gibi) gerçekleşmeyecek olması durumlarında bu hesap kullanılır.

İşleyişi:

Kredi kartından alacağın doğması ile bu hesaba borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti partiyi tanıtıcı faaliyetler kapsamında 15.000 TL tutarında altın saat satmış ve bedeli kredi kartı ile tahsil edilmiş olup, nakit tahsilat bankadan 45 gün sonra gerçekleşecektir.

123 KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR	17.700	
603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAAL. SAĞLANAN GELİRLER		15.000
368 HESAPLANAN KDV		2.700

125 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR

Siyasi partilerin partiye mensup üyelerden düzenli olarak tahsil edecekleri üyelik aidatları bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Üyelerden aidat alacağının doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

Örnek: Daha önce tahakkuk eden 1.000.000 TL tutarındaki yıllık üyelik aidatları banka aracılı ile tahsil edilmiştir.

102 BANKALAR	1.000.000	
123 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR		1.000.000

126 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen diğer çeşitli esas faaliyet alacakları bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Yukarıda belirtilen alacaklar doğduğunda bu hesaba borç, nakden veya hesaben tahsil edilmesi halinde alacak kaydedilir.

Örnek: X Siyasi partisi partiyi tanıtmak üzere düzenlemiş olduğu bir gecede 100.000 TL bağış toplamış ve bu parayı partinin banka hesabına aktarmıştır.

102 BANKALAR	1.000.000	
601 BAĞIŞLAR		1.000.000

127 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen senetli ve senetsiz esas faaliyet alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar, bulundukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinin İstanbul Milletvekili Bay A'dan milletvekili aidatından doğan alacağı Bay A'nın partiden istifa etmesi ve alacağın doğmamış olduğunu ileri sürmesi nedeniyle şüpheli duruma düşmüştür. Söz konusu alacak tutarı 15.000 TL'dir.

127 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI	15.000	
121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALACAKLAR		15.000

128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (ESAS FAALİYET ALACAKLARI REESKONTU) (-)

Bu hesap; esas faaliyetlerden alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacaklara dâhil edilmiş olup da gelir yazılması gelecek aylara ertelenmiş bulunan tutarların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, esas faaliyet alacaklarını dönem sonu itibariyle itfa edilmiş maliyet tutarına indirger. Hesap, esas faaliyetlerden doğan alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilat dönemlerine göre emsal faiz oranı veya etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin (vade farklarının) izlemesinde kullanılır.

İşleyişi:

Esas faaliyet alacakları nedeniyle ortaya çıkan ve finansman niteliği taşıyan gelecek aylara ait vade farkları; alacağın doğması aşamasında bu hesaba alacak kaydedilir, ilgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)" hesabına aktarılmasında ise borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.

Ertelenmiş faiz gelirleri tutarı; esas faaliyet alacağının nominal tutarı ile emsal faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç kaydedilerek "663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)" hesabına alacak yazılır. Bu hesabın kalanı, esas faaliyet alacaklarının itfa edilmiş maliyet tutarıyla raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda esas faaliyet alacaklarından indirim unsuru olarak gösterilir.

Örnek: X partisi milletvekili aidatından olan alacağının nominal tutarı 1.200 TL olup, alacağın bugünkü değeri 1.000 TL'dir. Ay sonunda gerçekleşecek faiz geliri ise 30 TL'dir.

121 MİLLETVEKİLİ AİDATLARINDAN ALA.	1.200	
600 AİDATLAR		1.000
128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ		200
128 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	30	
663 VADE FARKI GELİRLERİ		30

129 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

"127 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları" için ayrılacak karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilatlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen giderin ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, gider fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: Şüpheli duruma düşen 15.000 TL'lik milletvekili aidatından alacaklara 7.500 TL karşılık ayrılmış ve ertesi dönemde alacağın tamamı tahsil edilmiştir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	7.500	
129 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI		7.500

102 BANKALAR	15.000	
129 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIĞI	7.500	
127 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI		15.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		7.500

5.2.1.1.1.1.4. İlişkili Taraflardan Alacaklar

Bu grupta, siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç verme ve benzer nedenler) dolayısıyla ortaya çıkan, diğer bir deyişle esas faaliyetlerden kaynaklanmayan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz alacakların izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır. Bu grupta aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer alır:

130 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

137 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR

138 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ

139 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI

130 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan) parti teşkilatlarından olan alacaklarını kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti genel merkezi tarafından İstanbul Bakırköy İlçe Teşkilatına 5.000 TL nakit borç verilmiştir.

130 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR	5.000	
100 KASA		5.000

135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) kilit personelden (genel başkan, milletvekili vb. gibi) olan alacaklarını kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi genel başkan yardımcısına özel işlerinde kullanılmak üzere 1.000 TL borç para vermiştir.

135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR	1.000	
100 KASA		1.000

136 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) diğer ilişkili taraflardan olan alacaklarını kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti sürekli olarak iş yaptırmakta olduğu A şahsına 1.000 TL tutarında nakit borç vermiştir. A şahsı borcu bir ay içerisinde ödeyecektir.

136 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR	1.000	
100 KASA		1.000

137 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR

Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış ilişkili taraflardan olan senetli ve senetsiz alacakları kapsar.

İşleyişi:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan ilişkili taraflarla ilgili alacak hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak bu durumdaki alacaklar normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir

Örnek: Siyasi parti kilit personelinin borçlu olduğu 1.000 TL'lik bir alacak şüpheli hale gelmiştir.

---------- / ----------
137 İLİŞKİLİ TARAF. ŞÜPHELİ ALACAKLAR 1.000
135 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR 1.000
---------- / ----------

138 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR REESKONTU) (-)

Bu hesap; ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlemesinde kullanılır. Bu hesap, ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet tutarına indirgemede kullanılır. Hesap, ilişkili taraflardan alacak hesaplarına göre alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

İlişkili taraflarla olan ticari faaliyetler dışındaki işlemlerden doğan alacağın nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki fark "ertelenmiş faiz gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç, "664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılır. Bu hesap kalan vermesi durumunda, ilişkili alacakların itfa edilmiş maliyet değeriyle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda ilişkili alacaklardan indirim unsuru olarak raporlanır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır.

Örnek: Siyasi partinin personelinden olan alacağına ay sonunda 100 TL vade farkı geliri tahakkuk etmiştir

---------- / ----------

138 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ 100
664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ 100

---------- / ----------

139 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

İlişkili taraflardan olan şüpheli alacaklar için ayrılacak karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır. Bu hesap ilişkili taraflardan olan alacak hesaplarına uygun olarak bölümlenebilir.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan giderin kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilâtlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların izleyen dönemlerde tahsili söz konusu olduğu takdirde, ilgili tutarlar "649 Diğer Çeşitli Gelirler" hesabına kaydedilir.

Örnek: Şüpheli duruma düşen 1.000 TL'lik alacak için 500 TL karşılık ayrılmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	500	
139 İLİŞKİLİ TARAF. ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI		500

5.2.1.1.1.1.5. Diğer Alacaklar

Bu hesap grubu; esas faaliyetlerden alacaklar ve ilişkili taraflardan alacaklar dışında kalan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar. Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşur:

141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR

142 BLOKE MEVDUAT ALACAKLARI

143 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

144 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

145 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

147 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

148 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ

149 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR

Siyasi partinin yatırım amacıyla elde bulundurduğu gayrimenkullerden sağlanan gelirlerle (kira gelirleri gibi) ilgili alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alacak hukuken istenebilir duruma geldiğinde bu hesaba borç, ilgili gelir hesabına veya daha önceden gelir tahakkuku hesabına alınması durumunda ilgili gelir tahakkuk hesabına alacak yazılır. Alacak tahsil edildiğinde başka bir hesapla mahsup edildiğinde veya şüpheli alacak ya da değersiz alacak durumuna düştüğünde hesaba alacak yazılır.

Örnek: Siyasi partinin yatırım amaçlı gayrimenkulünden 6.000 TL kira geliri oluşmuş, fakat henüz tahsil edilmemiştir.

141 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GELİRLERİNDEN ALACAKLAR	6.000	
642 KİRA GELİRLERİ		6.000

142 BLOKE MEVDUAT ALACAKLARI

Bankalardaki mevduat hesabına herhangi bir blokaj konulduğunda, bloke kalkıncaya kadar kullanım imkanı bulunmayan bankalar nezdindeki mevduat hesaplarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bankadaki mevduat hesabına blokaj konulduğunda veya bu amaçla mevduat hesabı açıldığında bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir. Blokaj kaldırıldığında hesap normal bankalar hesabına aktarılarak kapatılır.

Örnek: Siyasi partinin sanık olarak yargılandığı bir dava nedeniyle (mali konulu) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun isteği üzerine Anayasa Mahkemesi partinin A Bankası nezdindeki 12.000 TL tutarındaki mevduat hesabına dava sonuçlanıncaya kadar bloke koymuştur.

142 BLOKE MEVDUAT ALACAKLARI	12.000	
102 BANKALAR		12.000

143 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

Çeşitli nedenlerden dolayı vergi dairelerden olan alacaklar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Bu hesaba alacağın doğması halinde borç; tahsili veya başka bir hesap ile mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi partinin geçmiş dönemlerde fazladan ödemiş olduğu KDV nedeniyle vergi dairesinden 11.000 TL tutarında alacağı oluşmuştur.

143 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR	11.000	
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER		11.000

144 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Siyasi partiler tarafından üçüncü kişilere karşı bir için yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak on iki ay içinde geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır. Geri alınması on iki aydan uzun sürecek depozito ve teminatlar bu hesapta değil, duran varlık grubundaki 204 no'lu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar veya hesaba sayılanlar alacağına kaydedilir.

Örnek: Parti kiraladığı bir seçim bürosu için 1.000 TL tutarında depozito bedelini nakden ödemiştir.

144 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	1.000	
100 KASA		1.000

145 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

Bu hesap; siyasi partinin kilit personel dışındaki personelden olan çeşitli kısa vadeli alacaklarının izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Bu hesaba, alacağın doğması halinde borç; nakden veya hesaben tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: İşletme muhasebe memuru Bay M'ye 10.000 TL kısa vadeli borç vermiştir.

145 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR	10.000	
100 KASA		10.000

146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

Esas faaliyetlerden olmayan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Siyasi parti lehine doğan alacaklar bu hesaba borç; tahsilatlar alacak kaydedilir.

147 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

Bu hesap, tahsili şüpheli hale gelen diğer senetli ve senetsiz alacakların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan diğer alacaklar, bulundukları hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Partinin personeli Bay M'den olan 1.000 TL tutarındaki alacağı şüpheli hale düşmüştür.

147 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	1.000	
145 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR		1.000

148 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

Bu hesap; diğer alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, diğer alacaklar grubunda yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet değerine indirgemesini sağlar. Hesap, diğer alacak hesaplarına göre alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Diğer alacaklar kapsamında olan ticari faaliyetler dışındaki işlemlerden doğan alacakların nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki fark "ertelenmiş faiz gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç, "664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır. Hesabın kalanı diğer alacakların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda diğer alacaklardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: Siyasi parti diğer alacaklar grubunda yer alan alacakları için 300 TL vade farkı geliri elde etmiştir.

148 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	300	
664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ		300

149 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

Senetli ve senetsiz şüpheli diğer alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde; gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilâtlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "649 Diğer Çeşitli Gelirler" hesabına kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti şüpheli duruma düşen Personel Bay M'den olan alacağı için 500 TL karşılık ayırmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	500	
149 ŞÜPHELİ DEĞER ALACAKLAR KARŞ.		500

5.2.1.1.1.1.6. Stoklar

Bu grup, siyasi partinin daha çok siyasi faaliyetleri ve özellikle propaganda faaliyetleri için kullandığı malzemelerin ve bu malzemelerin yapımı için verilen sipariş

avanslarının izlendiği hesap grubudur. Bu hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer alır:

154 MALZEME STOKLARI

157 DİĞER STOKLAR

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

154 MALZEME STOKLARI

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak veya tüketilmek amacı ile siyasi parti tarafından alınan ve/veya yaptırılan mallar ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

İşleyişi:

Satın alınan malzemeler maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir. Siyasi partilerin muhasebe sisteminde stoklar hesabında takip edilen bu tür mallar bu hesapta izlenmeli ve her mal türü için ayrı bir yardımcı hesap açılmalıdır.

Örnek: Siyasi parti, teşkilatlarında satışa sunulmak üzere 100.000 TL tutarında kredili olarak altın parti rozeti satın almıştır. KDV oranı % 18 olup borca ilave edilmiştir.

154 MALZEME STOKLAR	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000	
320 SATICILAR		118.000

157 DİĞER STOKLAR

Malzeme stoklarının kapsamına girmeyen hurda gibi kalemler bu hesapta yer alır.

İşleyişi:

Elde edilen stoklar hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde 654 Karşılık Giderleri hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi partinin malzeme stokunun 300 TL değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	300	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		300

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Yurtiçinden ya da yurtdışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi tarafından üye ve destekçilerine satılmak üzere özel bir firmaya yaptırılmak üzere anahtarlık siparişi verilmiştir. Anahtarlık alımı için 1.000 TL avans ödenmiş ve bir süre sonra 3.000 TL bedelle mal teslim alınmış avansın mahsubundan sonraki tutar ve % 18 KDV nakten ödenmiştir.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.000	
100 KASA		1.000
154 MALZEME STOKLARI	3.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	540	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.000
100 KASA		2.540

5.2.1.1.1.1.7. Diğer Dönen Varlıklar

Yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer çeşitli dönen varlık kalemleri bu grupta yer alır. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

170 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

171 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

175 İŞ AVANSLARI

176 PERSONEL AVANSLARI

177 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

178 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

170 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

Bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

"171 İndirilecek KDV" hesabının "368 Hesaplanan KDV" hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki kalanı dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinde KDV dönemi sonunda 18.734 TL indirilecek KDV, 17.000 TL hesaplanan KDV oluşmuştur. Buna göre gerekli KDV mahsup kaydı şu şekildedir:

170 DEVREDEN KDV	1.734	
368 HESAPLANAN KDV	17.000	
171 İNDİRİLECEK KDV		18.734

171 İNDİRİLECEK KDV

Cari dönemde, her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi

Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve "170 Devreden KDV" hesabına aktarılan tutarlar bu hesaba alacak yazılır.

Örnek: Bir siyasi parti bedelini ve % 18 KDV'sini banka vasıtası ile ödeyerek 80.000 TL tutarında malzeme stoku satın almıştır.

154 MALZEME STOKLARI	80.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	14.400	
102 BANKALAR		94.400

173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

Bu hesap, mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek vergilerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen "37 Dönem Kârı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları" grubunda bulunan "371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar "370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

Örnek: Bir siyasi partinin 2011 yılında peşin ödenmiş vergi tutarı 21.400 TL'dir.

371 DÖNEM GELİRİNİN PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.	21.400	
173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		21.400

175 İŞ AVANSLARI

Siyasi parti adına mal ve hizmet satın alacak, siyasi parti adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: İşletme personeline seçim bürosunu kiralamakta yapacağı giderlerde kullanması amacıyla 1.000 TL tutarında avans verilmiştir.

175 İŞ AVANSLARI	1.000	
100 KASA		1.000

176 PERSONEL AVANSLARI

Personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yapılan ödemeler bu hesaba borç; nakden iadeler ile istihkaklardan kesilen tutarlar ve tevdi edilen belgeler tutarı alacak kaydedilir.

Örnek: Parti personeli Bay A maaşından mahsup edilmek üzere 500 TL avans almıştır.

176 PERSONEL AVANSLARI	500	
100 KASA		500

177 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar vb. noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak izlendiği hesaptır. Dönem sonunda noksanın nedeninin bulunup hesabın kapatılması temel ilkedir.

İşleyişi:

Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: Kasa hesabında 100 TL noksanlık tespit edilmiş ve araştırma sonucuna göre işlem yapılmak üzere ilgili hesaba alınmasına karar verilmiştir.

177 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	100	
100 KASA		100

178 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli dönen varlıkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli dönen varlıklarda meydana gelen artışlar bu hesaba borç, azalışlar ise alacak kaydedilir.

5.2.1.1.1.1.8. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

Bu grup içinde bulunan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur. Bu grupta aşağıdaki hesaplar izlenir:

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

184 ERTELENMİŞ GİDERLER

185 GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

Bu hesap, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kayıt edilmesi gereken, gelecek döneme ait giderleri izlemek için kullanılır.

Gelecek aylarda ilgili gider ve maliyet hesaplarına borç kayıt edilecek peşin olarak ödenen giderler, bu hesabın borcuna kayıt edilir. Gelecek aylarda bu hesaba alacak verilmek suretiyle ilgili gider hesabına aktarılır.

Örnek: X siyasi partisi seçim irtibat bürosu olarak kullanmak üzere 01.07.2011 tarihinde bir yıllığına aylık 2.000 TL kira bedelli bir bina kiralamıştır. KDV oranı % 18 olduğuna göre 01.07.2011 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

710 PROPAGANDA GİDERLERİ	2.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	10.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	12.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	4.320	
102 BANKALAR		28.320

184 ERTELENMİŞ GİDERLER

Bu hesap, gelecek on iki ay içinde giderlere aktarılacak ertelenmiş giderlerin izlenmesinde kullanılır. Borç reeskontları (borçların itfa edilmiş maliyet değerine indirgenmesi) için hesaplanan ertelenmiş faiz giderleri bu hesapta izlenmez. Borç hesaplarının değerini düzeltmek üzere ilgili grupta açılan hesaplarda izlenir.

İşleyişi:

Ertelenmiş giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilir. İlgili aylarda ilgili gider hesaplarına aktarımında hesaba alacak yazılır. Dönem sonlarında, duran varlık grubunda "284 Ertelenmiş Giderler" hesabında izlenen ertelenmiş gider tutarlarının izleyen dönemin on iki aya isabet eden tutarları, "284 Ertelenmiş Giderler" hesabından bu hesabın borcuna aktarılır.

Örnek: X siyasi partisi 31.09.2011'de 100.000 TL peşin bedelli malzeme stoklarını 3 ay vadeli kredili olarak 120.000 TL'ye satın almıştır.

154 MALZEME STOKLARI	100.000	
184 ERTELENMİŞ GİDERLER	20.000	
320 SATICILAR		120.000

185 GELİR TAHAKKUKLARI

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır.

Dönem sonlarında, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hasılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kayıt edilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna geçirilerek kapatılır.

Siyasi partilerin elinde bulunan kamu ve özel kesim tahvil, senet ve bonolarında vadesi sonraki mali yıl içerisinde dolacak ve ertesi mali yılda tahsil edilecek olan faiz gelirlerinin bu mali yıla ait olan kısımlarının izlenmesinde kullanılmalıdır. Gerektiğinde gelirin türüne göre yardımcı hesaplar açılmalıdır.

Örnek: X partisi A Bankasında bir yıl vadeli yıllık % 6 faiz oranı ile 01.05.2011 tarihinde 1.000.000 TL yatırarak bir vadeli mevduat hesabı açmıştır. Banka 30.04.2012 tarihinde faiz geliri üzerinden % 0,06 kurtaj ve % 0,01 vergi ve fon kestikten sonra kalan tutarı partinin banka hesabına aktarmıştır. Yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır:

----------01-05-2011----------		
102 BANKALAR	1.000.000	
102.02 Vadeli Mevduat Hesabı		
102 BANKALAR		1.000.000
102.01 Vadesiz Mevduat Hesabı		
----------31-12-2011----------		
185 GELİR TAHAKKUKLARI	25.000	
660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ		25.000
----------30-04-2012----------		
102 BANKALAR	42.827	
675 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ	26	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER	4	
185 GELİR TAHAKKUKLARI		25.000
660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ		17.857
---------- / ----------		

5.2.1.1.1.2. Duran Varlıklar

Bu ana hesap grubu; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, siyasi parti faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak on iki ayda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar. Bu ana hesap grubunda aşağıdaki yardımcı hesap grupları yer alır:

20 ESAS VE DİĞER FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

21 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

24 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

5.2.1.1.1.2.1. Esas ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar

Bu hesap grubunda esas faaliyetlerden doğan alacak hesapları ile diğer alacak hesapları yer alır. Genelde uzun vadeli esas faaliyet alacakları daha az çalıştığından bu gruptaki hesaplar sınırlı tutulmuştur. Alt hesaplarda kısa vadeli alacaklar paralelinde hesaplar açılması gerekmektedir. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

200-203 ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

204-209 DİĞER ALACAKLAR

200–203 ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR

Bu grubun 200–203 no'lu hesapları esas faaliyetlerden alacakların izlenmesinde kullanılır. Genellikle esas faaliyet alacakları kısa vadeli olmakla beraber

bazı istisnai durumlarda uzun vadeli nitelik taşıyabilir. Esas faaliyet alacağının tahakkuk ettiği tarihte sözleşmeye bağlı olarak esas faaliyet alacağının on iki aydan daha uzun süreye isabet eden taksitleri bu gruptaki hesaplarda izlenir. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarlar raporlama tarihlerinde bu gruptan dönen varlıklardaki ilgili hesaplara aktarılır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

200 ESAS FAALİYET ALACAKLARI

202 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

203 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

200 ESAS FAALİYET ALACAKLARI

Siyasi partinin esas faaliyet konusunu oluşturan işlemlerden kaynaklanan ve normal faaliyet döneminden uzun süreli her türlü senetli senetsiz alacakları ifade eder. Hesap alt hesaplarda aşağıdaki gibi bölümlenir:

- Devlet Yardımından Alacaklar

- Milletvekili Aidatlarından Alacaklar

- İleri Tarihli Çekler

- Kredi Kartlarından Alacaklar

- Üye Aidatlarından Alacaklar

- Diğer Çeşitli Esas Faaliyet Alacakları

İşleyişi:

Esas faaliyetlerden alacaklar ortaya çıktığında bu hesaba borç, kısa vadeli esas faaliyet alacakları grubundaki ilişkili hesaba devrinde, başka bir hesapla mahsubunda veya tahsilinde alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi Hazine Müsteşarlığı'ndan 01.03.2011 tarihinde gelen yazı ile 01.06.2012 tarihinde 1.000.000 TL tutarında devlet yardımı alacağını öğrenmiştir.

200 ESAS FAALİYET ALACAKLARI	1.000.000	
- Devlet Yardımından Alacaklar		
602 DEVLET YARDIMI		1.000.000

202 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

Bu hesap; "200 Esas Faaliyet Alacakları" ile "201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet Alacakları" hesaplarında yer alan vadeleri on iki aydan fazla olan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının kapsamında olup da gelir yazılması gelecek yıllara ertelenmiş bulunan tutarların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, esas faaliyetlerden olan alacakları dönem sonu itibarıyla itfa edilmiş maliyet tutarına indirger. Hesap, alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre emsal faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren ertelenmiş faiz gelirlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Finansman niteliğindeki kredili satış nedeniyle ortaya çıkan gelecek yıllara ait vade farkları; satışın yapılması aşamasında bu hesaba alacak kaydedilir. Ertelenmiş faiz gelirleri (esas faaliyet alacakları reeskontu) tutarı; esas faaliyet alacağının nominal tutarı ile emsal faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç kaydedilerek "663 Vade Farkı Gelirleri" hesabına alacak yazılır. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarların bilanço tarihlerinde bu hesaptan kısa vadeli esas faaliyet alacakları grubundaki "128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri" hesabına aktarılmasında hesaba borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır. Hesabın kalanı, esas faaliyet alacaklarının gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda esas faaliyet alacaklarından indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: X siyasi partisinin uzun vadeli bir esas faaliyet alacağı için 3.000 TL reeskont geliri elde edilmiştir.

202 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	3.000	
663 VADE FARKI GELİRLERİ		3.000

203 ŞÜPHELİ ESAS FAALİYET ALACAKLARI KARŞILIKLARI (-)

Uzun vadeli esas faaliyet alacaklarının vade gelmeden tahsilinin şüpheli duruma geldiği konusunun belirlenmesi zor olmakla beraber, ekonomideki gelişmeler, siyasi partinin koşulları değerlendirildiğinde senetli ve senetsiz diğer alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere muhasebe standartlarının belirlediği kriterlere göre karşılık ayrılır.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilâtlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Uzun vadeli esas faaliyet alacaklarından vadesi bir yılın altına düşen esas faaliyet alacakları kısa vadeli esas faaliyet alacaklarına aktarılırken bunlarla ilgili olarak ayrılan karşılık tutarları da, kısa vadeli şüpheli esas faaliyet alacakları karşılık hesabına aktarılır.

Örnek: X siyasi partisinin uzun vadeli bir esas faaliyet alacağının şüpheli duruma düşmesi nedeniyle 100 TL karşılık ayrılmasına karar verilmiştir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	100	
203 ŞÜHELİ ESAS FAALİYET ALA.KARŞ.		100

204–209 DİĞER ALACAKLAR

Bu grubun 204–209 no'lu hesapları diğer uzun vadeli alacakların izlenmesinde kullanılır. Diğer alacaklar tahakkuk ettiği tarihte sözleşmeye bağlı olarak diğer alacağın on iki aydan daha uzun süreye isabet eden taksitleri bu gruptaki hesaplarda izlenir. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarlar bilanço tarihlerinde bu gruptan dönen varlıklardaki ilgili hesaplara aktarılır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

204 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

205 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

206 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

207 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

208 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

209 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

204 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Siyasi parti tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen uzun vadeli depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar veya hesaba sayılanlar alacağına kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi açık arttırma yoluyla satışa sunulan bir araziyi satın alabilmek için uzun vadeli 10.000 TL teminat yatırmıştır.

204 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	10.000	
100 KASA		10.000

205 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR

Çeşitli nedenlerden dolayı vergi dairelerden olan uzun vadeli alacaklar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Bu hesaba alacağın doğması halinde borç; kısa vadeli alacaklardaki ilgili hesaba aktarımında, tahsili ya da başka bir hesap ile mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinin vergi dairesinden uzun vadeli alacak tutarı 1.000 TL'dir.

205 VERGİ DAİRELERİNDEN ALACAKLAR	1.000	
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER		1.000

206 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR

Bu hesap, siyasi partide çalışan kilit personel dışındaki personelden olan uzun vadeli çeşitli alacakların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Bu hesaba, alacağın doğması halinde borç; kısa vadeli alacaklardaki ilgili hesaba aktarımında, tahsili veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi personeli Bay A'ya 15.000 TL tutarında borç vermiştir. Borç banka aracılığı ile verilmiştir.

206 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR	15.000	
102 BANKALAR		15.000

207 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

Esas faaliyet konusu olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen uzun vadeli alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Siyasi parti lehine doğan alacaklar bu hesaba borç; kısa vadeli alacaklardaki ilgili hesaba aktarımında, tahsil edildiğinde ya da başka bir hesapla mahsup edildiğinde alacak kaydedilir.

208 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

Bu hesap; diğer alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş, ertelenmiş faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, diğer alacaklar grubunda yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet tutarına indirgemede kullanılır. Hesap, diğer alacak hesaplarına göre alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Diğer alacaklar kapsamında olan esas faaliyetler dışındaki işlemlerden doğan alacakların nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki fark "ertelenmiş faiz gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç, "664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılır. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarların bilanço tarihlerinde bu hesaptan dönen varlık grubundaki "148 Ertelenmiş Faiz Gelirleri"

hesabına aktarılmasında ise borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir, kalan tutar zarar yazılır. Hesabın kalanı diğer alacakların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda diğer alacaklardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: X siyasi partisinin uzun vadeli diğer alacaklarına ilişkin ay sonundaki vade farkı geliri 1.000 TL'dir.

208 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ	1.000	
664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ		1.000

209 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

Genellikle uzun vadeli alacaklara henüz vade gelmediği ve tahsil edilememe durumu ortaya çıkmadığı için karşılık ayrılmaz. Ancak ekonomideki gelişmeler, siyasi partinin koşulları değerlendirildiğinde senetli ve senetsiz diğer alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere muhasebe standartlarının belirlediği kriterlere göre karşılık ayrılır. Bu durumda ayrılan karşılıklar bu hesapta izlenir. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline veya riskin ortadan kalkmasına bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir. Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilâtlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç,

zarar fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "649 Diğer Çeşitli Gelirler" hesabına kaydedilir.

Uzun vadeli alacaklardan vadesi bir yılın altına düşen alacaklar kısa vadeli alacaklara aktarılırken bunlarla ilgili olarak ayrılan karşılık tutarları da, kısa vadeli şüpheli alacak karşılık hesabına aktarılır.

Örnek: X siyasi partisinin uzun vadeli şüpheli duruma düşmüş diğer alacakları için ayırdığı karşılık tutarı 1.500 TL'dir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.500	
209 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIK.		1.500

5.2.1.1.1.2.2. İlişkili Taraflardan Alacaklar

Bu grupta, siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan ve bir yıldan daha uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz alacakların izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

210 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

215 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

216 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

218 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

219 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI

210 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan) parti teşkilatlarından olan alacaklarını kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi Ankara merkez ilçe teşkilatına 1.000 TL uzun vadeli borç parayı nakit olarak vermiştir.

210 PARTİ TEŞKİLATLARINDAN ALACAKLAR	1.000	
100 KASA		1.000

215 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) kilit personelden (genel başkan, genel sekreter vb. gibi) olan uzun vadeli alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili, kısa vadeli ilişkili hesaba aktarımında veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi genel sekreterine uzun vadeli 5.000 TL'lik bir borç parayı banka kanalı ile transfer etmiştir.

215 KİLİT PERSONELDEN ALACAKLAR	5.000	
102 BANKALAR		5.000

216 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

Esas faaliyete dayanmayan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen uzun vadeli alacakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili, kısa vadeli ilişkili hesaba aktarımında veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise alacak kaydedilir.

218 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ (-)

Bu hesap; ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alan senetli veya senetsiz alacak tutarlarının nominal tutarları ile tahsilat dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş, ertelenmiş faiz gelirlerinin izlenmesinde kullanılır. Bu hesap, ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alan hesapların nominal tutarlarını itfa edilmiş maliyet tutarına indirgemede kullanılır. Hesap, ilişkili taraflardan alacak hesaplarına göre alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

İlişkili taraflarla olan esas faaliyetler dışındaki işlemlerden doğan alacağın nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki fark "ertelenmiş faiz gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç, "664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılır. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarların bilanço tarihlerinde bu hesaptan dönen varlık grubundaki "138 Ertelenmiş Faiz Gelirleri" hesabına aktarılmasında ise borç yazılır. Alacağın değersiz alacak haline gelmesi durumunda bu hesaptaki tutar alacak tutarından indirilir kalan tutar zarar yazılır. Hesap kalanı ilişkili alacakların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda ilişkili alacaklardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: X siyasi partisi ilişkili taraflardan olan alacakları için dönem sonunda 1.000 TL vade farkı geliri elde edilmiştir.

---------- / ----------
218 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRLERİ 1.000
664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ 1.000
---------- / ----------

219 İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI (-)

Genellikle uzun vadeli alacaklara henüz vade gelmediği ve tahsil edilememe durumu ortaya çıkmadığı için karşılık ayrılmaz. Ancak ekonomideki gelişmeler, siyasi partinin koşulları değerlendirildiğinde ilişkili taraflardan alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere muhasebe standartlarının belirlediği kriterlere göre karşılık ayrılabilir. Bu durumda ayrılan karşılıklar bu hesapta izlenir. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için kullanılır. Bu hesap ilişkili taraflardan olan alacak hesaplarına uygun olarak bölümlenebilir.

İşleyişi:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline veya riskin ortadan kalkmasına bağlı olarak, tahmin olunan giderin kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım bu hesaba borç, aynı muhasebe döneminde ortaya çıkmış ise "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek daha önce gider kaydedilen tutar iptal edilir.

Önceki dönemlerde ayrılan karşılık tutarlarına bağlı olarak şüpheli alacaklardan yapılan tahsilâtlar, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç,

zarar fazlası ise "659 Diğer Çeşitli Giderler" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydedilir.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "649 Diğer Çeşitli Gelirler" hesabına kaydedilir.

Uzun vadeli alacaklardan vadesi bir yılın altına düşen alacaklar kısa vadeli alacaklara aktarılırken bunlarla ilgili olarak ayrılan karşılık tutarları da, kısa vadeli şüpheli alacak karşılık hesabına aktarılır.

Örnek: X siyasi partisinin uzun vadeli ilişkili taraflardan alacakları için ayırdığı karşılık tutarı 1.500 TL'dir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.500	
219 İLİŞKİLİ TARAF. ŞÜPHELİ ALA. KARŞ.		1.500

5.2.1.1.1.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Bu gruptaki hesaplar, yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir.

Bu varlıkların diğer varlıklardan bağımsız nakit akışı yaratma özelliği vardır. Mal ve hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak üzere elde bulundurulan gayrimenkuller ise bu kapsamda değildir. Bu gayrimenkuller "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı kapsamında değerlendirilir. Ayrıca finansal kiralama yoluyla kiralamaya verilen gayrimenkuller de finansal kiralamaya verenin bilançosunda bu grup altında yer almaz. Yatırım amaçlı gayrimenkullere örnekler aşağıdaki gibidir:

a) Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.

b) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (siyasi parti, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır).
c) Siyasi partinin sahip olduğu ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
d) Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina. Bazı durumlarda gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak üzere elde tutulurken, bir bölümü ise mal ve hizmet üretiminde veya idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulabilir. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya bağımsız olarak finansal kiralamaya verilmelerinin mümkün olması durumunda, her bölüm ayrı ayrı muhasebeleştirilir Söz konusu bölümler bağımsız olarak satılamıyorsa ve sadece önemsiz bir bölümü işletme faaliyetlerinde kullanılabiliyorsa; söz konusu gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak kabul edilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller; bilanço tarihinde maliyet veya gerçeğe uygun değer yöntemlerinden biri kullanılarak değerlenir.

Maliyet yönteminin kullanılması durumunda; maddi duran varlıklarda açıklanan değerleme esasları uygulanır. Varlığa amortisman ve varsa değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Maliyet yönteminin kullanılması durumunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin dipnotlarda açıklanması gerekir.

Gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda; gerçeğe uygun değerin tutarı özel koşul ve durumlar nedeniyle yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez. Genellikle gerçeğe uygun değer; bilanço tarihindeki piyasa koşullarına göre oluşur ve belirli bir tarihe özgü değeridir. Bu fiyat; satıcılar için elde edilebilen en iyi, alıcılar için ise elde edilebilen en avantajlı fiyattır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinde zaman içinde değişiklikler olabilir. Ortaya çıkan farklar, gelir tablosunda artışlar "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabında, azalışlar ise "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabında izlenir. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde; piyasa değeri, etkin piyasadaki cari fiyatlar, etkin olmayan piyasalarda

ise son fiyatlar ve nakit akış tahminleri ya da gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerini tespit konusunda yetki almış bağımsız değerleme şirketlerince hazırlanan ekspertiz raporları kullanılır.

Siyasi parti tarafından seçilen değerleme yöntemi bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller için kullanılır. Faaliyet kiralaması yöntemiyle kiralanmakta olsa da yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğindeki varlıklar gerçeğe uygun değerle değerlenir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri sürekli olarak güvenilir olarak belirlenemeyebilir. Karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu veya indirgenmiş nakit akış tahminlerinin güvenilir olarak yapılamadığı durumlarda, yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet değeri ile değerlenir. Varlıklar arasında gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak tespit edilemediği için maliyet değeri ile değerlenen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün bulunması, diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri ile değerlenmesini engellemez. Bu hesap grubunda aşağıdaki hesaplar incelenmektedir:

240 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

242 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

243 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

244 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

245 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

246 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

247 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

249 VERİLEN AVANSLAR

240 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

Bu hesapta; "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen arazi ve arsalardan gerçeğe uygun değerle ölçülenler izlenir.

İşleyişi:

Yatırım amacıyla edinilen arsa ve araziler maliyet değeriyle bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçümlenen (değerlenen) arazilerin değerinde meydana gelen artışlar bu hesaba borç, sonuç hesaplarında "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar ise bu hesaba alacak, "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Yatırım amaçlı arazi ve arsaların elden çıkarılmasında veya sınıf değiştirerek maddi duran varlık grubuna alınmasında veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Dönem sonunda siyasi partinin daha önce yatırım amacıyla satın almış olduğu arazi ve arsanın değerinde 1.000 TL artış meydana geldiği tespit edilmiştir.

240 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)	1.000	
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ GEL.		1.000

241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

Bu hesapta; yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen binalardan gerçeğe uygun değerle ölçülenler izlenir.

İşleyişi:

Yatırım amacıyla edinilen binalar maliyet değeriyle bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçümlenen (değerlenen) binaların değerinde meydana gelen artışlar bu hesaba borç, sonuç hesaplarında "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar ise bu hesaba alacak, "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Yatırım amaçlı binaların elden çıkarılmasında veya sınıf değiştirerek maddi duran varlık grubuna alınmasında veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Dönem sonunda partinin yatırım amacıyla satın almış olduğu bir binanın değerinde 500 TL azalma meydana gelmiştir.

241 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)	500	
657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ GİD.		500

242 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (GERÇEĞE UYGUN DEĞERLE ÖLÇÜLEN)

Bu hesapta; yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerden gerçeğe uygun değerle ölçülenler izlenir. Bu hesap; yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Yatırım amacıyla edinilen diğer yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet değeriyle bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçümlenen (değerlenen) yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinde meydana gelen artışlar bu hesaba borç, sonuç hesaplarında "647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen azalışlar ise bu

hesaba alacak, "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elden çıkarılmasında veya sınıf değiştirerek maddi duran varlık grubuna alınmasında veya satılmaya hazır duran varlık grubuna aktarılmasında hesaba alacak kaydedilir.

243 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen ve maliyet değeriyle değerlenen arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yatırım amaçlı arazi ve arsa edinildiğinde elde etme maliyeti üzerinden bu hesaba borç; satılması, istimlâk edilmesi vb. nedenlerle parti mülkiyetinden çıkması veya sınıf değiştirme nedeniyle satış amacıyla elde tutulan duran varlık ya da maddi duran varlık grubuna aktarılması durumunda bu hesaba alacak yazılır.

Örnek: X siyasi partisi değer artış kazancı elde etmek amacıyla 80.000 TL'ye bir arazi satın almıştır. Arazinin tapu gideri olarak 5.000 TL ödenmiştir. KDV oranı % 18 olup banka aracılığı ile ödeme gerçekleştirilmiştir.

243 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)	85.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	14.400	
102 BANKALAR		99.400

244 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı kapsamında yatırım amacıyla elde edilen ve maliyet değeriyle değerlenen binaların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yatırım amaçlı binalar edinildiğinde elde etme maliyeti üzerinden bu hesaba borç; satılması, istimlâk edilmesi vb. nedenlerle parti mülkiyetinden çıkması veya sınıf değiştirme nedeniyle satış amacıyla elde tutulan duran varlık ya da maddi duran varlık grubuna aktarılması durumunda bu hesaba alacak yazılır.

Örnek: X Siyasi partisi kiraya vermek amacıyla 800.000 TL'ye bir bina satın almıştır. Tapu gideri olarak 15.000 TL harcanmış olup KDV oranı % 18'dir ve bedelin tamamı çek keşide edilerek ödenmiştir.

244 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)	815.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	144.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		959.000

245 YATIRIM AMAÇLI DİĞER GAYRİMENKULLER (MALİYETLE ÖLÇÜLEN)

Bu hesap; yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan ve maliyet değeriyle değerlenen diğer yatırım amaçlı gayrimenkullerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Yatırım amaçlı diğer gayrimenkuller edinildiğinde elde etme maliyeti üzerinden bu hesaba borç; satılması, istimlâk edilmesi vb. nedenlerle parti mülkiyetinden çıkması veya sınıf değiştirme nedeniyle satış amacıyla elde tutulan duran varlık ya da maddi duran varlık grubuna aktarılması durumunda bu hesaba alacak yazılır.

246 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

Bu hesap yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak sonuç hesaplarına ("654 Karşılık Giderleri" hesabına) kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Maliyet değeri ile ölçülen yatırım amaçlı bir binaya 500 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	500	
246 YATIRIM AMAÇLI GAYRİ.DEĞER DÜŞ.KAR.		500

247 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Bu hesap; maliyet bedeli ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla ayrılan amortisman tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak sonuç hesaplarına kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. Bu hesap maliyet bedeli ile izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulleri net değerine indirger.

Örnek: Siyasi parti yatırım amaçlı gayrimenkulleri için 5.000 TL amortisman ayırmaya karar vermiştir.

652 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİD.	5.000	
247 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000

249 VERİLEN AVANSLAR

Bu hesapta; yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan avans ödemeleri izlenir. Sipariş avansıyla ilgili giderler de bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Ödeme yapıldığında hesaba borç; avans kapatıldığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Yatırım amaçlı gayrimenkul alımı için 1.500 TL tutarında avans verilmiştir.

249 VERİLEN AVANSLAR	1.500	
100 KASA		1.500

5.2.1.1.1.2.4. Maddi Duran Varlıklar

Siyasi parti faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların ve değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesap grubudur Maddi duran varlık hesapları satın alma, devir, inşa veya üretim maliyetiyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler veya sınıf değiştirmeden dolayı satış amacıyla elde tutulan duran varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul gruplarına aktarılanlar ise, alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır.

Maddi duran varlıklar dönem sonlarında maliyet veya yeniden değerleme yöntemi ile değerlenir. Maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemi ile değerlenmesi durumunda, yeniden değerlemeden meydana gelen artışlar, bu hesapların borcuna özkaynaklar grubunda yer alan "550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabına alacak kaydedilir. Bu grupta aşağıdaki hesap kalemleri yer almaktadır:

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLER

252 BİNALAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR

Siyasi partiye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Arazi ve arsa edinildiğinde elde etme maliyeti üzerinden bu hesaba borç; satılması, istimlâk edilmesi vb. nedenlerle parti mülkiyetinden çıkması veya sınıf değiştirme nedeniyle satış amacıyla elde tutulan duran varlık ya da yatırım amaçlı gayrimenkul grubuna aktarılması durumunda bu hesaba alacak yazılır.

Arazi ve arsalar maliyet değeri veya yeniden değerleme yöntemi ile değerlenir. Yeniden değerleme yönteminin seçilmesi durumunda meydana gelen değer artışları bu hesabın borcuna özkaynaklardaki "550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabının alacağına kaydedilir. Satın alınan arazi ve arsa üzerinde bulunan eski yapıların yıkılması veya sökülmesi için yapılan giderler arsa ve arazi maliyetine eklenir. Enkazın satılmasından elde edilen hâsılatlar ise arsa ve arazi maliyetinden düşülür Arazi ve arsalar amortismana tabi olmadıkları için, maliyetine amortismana tabi maliyet unsurları katılmamalıdır.

Örnek: X siyasi partisi tarafından 120.000 TL + % 18 KDV ile bir çek keşide edilmek suretiyle üzerinde parti faaliyetleri gerçekleştirmek üzere bina projesi geliştirmek amacıyla bir arsa satın alınmıştır. Alış gideri olarak 10.000 TL yapılmıştır.

250 ARAZİ VE ARSALAR	130.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	21.600	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		151.600

251 YERALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yer üstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Hesap, tamamlanmış olarak yeraltı veya yer üstü tesisatın alınmasında borçlanır. Yeraltı ve yer üstü düzenlerinin yeniden değerlenmesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Hesap, yeraltı ve yer üstü düzeninin hizmet dışı kalması, yenilenmesi için sökülmesi veya devredilmesi ya da sınıf değiştirmesi nedeniyle satış amacıyla elde tutulan duran varlık grubuna aktarılması durumunda alacaklanır.

Örnek: Siyasi parti faaliyetlerinin yapılması için daha önce yapılan iki bina arasında geçişi kolaylaştırmak amacıyla 10.000 TL'ye bir tünel inşa ettirilmiş, 6.000 TL peşin ödenmiş geri kalanı için bir bono düzenlenmiştir.

251 YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	10.000	
100 KASA		6.000
346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		4.000

252 BİNALAR

Bu hesap, partinin kullanım amaçlı sahip olduğu her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Hesap; hazır bina satın alındığında, daha önce aktife alınmış bulunan bir binanın ekonomik değerini artırıcı bir harcama yapıldığında, binalar yeniden değerlendirildiğinde, borçlanır.

Hesap, binaların herhangi bir nedenle aktiften çıkarılmasında ya da sınıf değiştirerek satılmak amacıyla elde tutulan duran varlık grubuna ya da yatırım amaçlı gayrimenkul grubuna aktarımında alacaklanır.

Örnek: X siyasi partisi 50.000 TL + % 18 KDV'ye yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bir bina satın almıştır. Bedelin tamamı partinin bankadaki hesabından transfer edilmiştir.

252 BİNALAR	50.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
102 BANKALAR		59.000

254 TAŞITLAR

Parti faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Hesap, satın alınan taşıtların maliyetleri üzerinden borçlanır. Satın alınıp doğrudan aktifleştirilen taşıtların bedelleri, ödemenin yapıldığı hesabın borcuna yazılır. Daha önce aktife alınmış bulunan bir taşıtın ekonomik değerini artırıcı bir harcama yapıldığında da bu hesap borçlandırılır. Taşıtların yeniden değerlenmesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Hesap taşıtların herhangi bir nedenle aktiften çıkarılmasında veya maddi duran varlık niteliğini kaybettiği için başka bir hesaba aktarımında alacaklanır.

Örnek: Partiye mitinglerde kullanılmak amacıyla 175.000 + % 18 KDV bedelle bir taşıt satın alınmış, bedeli çek keşide edilerek ödenmiştir.

254 TAŞITLAR	175.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	31.500	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		206.000

255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

Parti faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi demirbaşlar ile diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Hesap ihtiyaca uygun şekilde demirbaş ve diğer maddi duran varlık türlerine göre alt hesaplara bölümlenir.

İşleyişi:

Satın alınan demirbaşlar ve diğer maddi duran varlıklar maliyetleri üzerinden bu hesaba borç yazılır. Demirbaşların ve diğer maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Hesap demirbaşların ve diğer maddi duran varlıkların herhangi bir nedenle aktiften çıkarılmasında veya maddi duran varlık niteliğini kaybettiği için başka bir hesaba aktarımında alacaklanır.

Örnek: Parti faaliyetlerinde kullanılmak üzere 100.000 TL'lik mobilya bir destekçi tarafından partiye bağışlanmıştır.

255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	100.000	
601 BAĞIŞLAR		100.000

256 MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

Maddi duran varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Hesap maddi duran varlık hesapları paralelinde, alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak sonuç hesaplarına ("654 Karşılık Giderleri" hesabına) kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisine ait taşıtlar için dönem sonunda 1.000 TL tutarında karşılık gideri ayrılmıştır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.000	
256 MADDİ DURAN VAR.DEĞ.DÜŞ.KAR.		1.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi duran varlık maliyetlerinin kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla ayrılan amortisman tutarlarının izlendiği hesaptır. Hesap maddi duran varlık hesapları paralelinde, alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

Örnek: İdare binasının amortismanı 5.000 TL olarak hesaplanmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		5.000

259 VERİLEN AVANSLAR

Yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansıyla ilgili giderler de bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen maddi duran varlık teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi partiye bir taşıt alımı için otomotiv firmasına 25.000 TL tutarında banka vasıtasıyla avans ödemesi yapılmıştır.

259 VERİLEN AVANSLAR	25.000	
102 BANKALAR		25.000

5.2.1.1.1.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Herhangi bir fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıkların izlendiği hesap grubudur. Fiziksel niteliği bulunmayan ve partinin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar maddi olmayan duran varlıkları oluşturur. Bu gruptaki hesaplar, dönem sonlarında maliyet veya yeniden değerleme yöntemine göre değerlenir. Yeniden değerleme yönteminin seçilmesi durumunda, yeniden değerleme artışları özkaynaklar grubunda "554 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları" hesabında izlenir. Maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömürleri içinde, amortismana tabi tutulur. Ayrıca bu varlıklar değer düşüklüğü testine tabi

tutularak değer düşüklüğünün olması durumunda karşılık ayrılır. Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet veya net kullanım değerinden (net bugünkü değerden) küçük olanı ile değerlenir. Maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde meydana gelen değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

Bu hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer alır:

261 HAKLAR

265 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

266 DİĞER MADDİ OLMAYAN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

261 HAKLAR

Bu hesapta; imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin partiye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar izlenir.

İşleyişi:

Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yeniden değerlenmesinde de artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, on yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır.

Örnek:[291] Ana yoldan teşkilat binasına geçmek üzere, başkasına ait bir tarla üzerinde 20 yıl süreli irtifak hakkı tesis ediliyor. İrtifak hakkı karşılığında, 20.000 TL nakden ödeniyor. Ayrıca bu amaçla 600 TL gider yapılıyor.

261 HAKLAR	20.600	
171 İNDİRİLECEK KDV	3.708	
100 KASA		24.308

265 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Diğer maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemlerde, yeniden değerleme yönteminin kullanıldığı durumlarda, yeniden değerleme işleminde artan değer kadar bu hesaba borç yazılır. Faydalı ömrünü tamamladığında birikmiş amortisman tutarı ile ters çevrilerek hesap kapatılır.

266 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

Maddi olmayan duran varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklüklerinin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Hesap maddi olmayan duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Varlığın net kullanım değerinin (gelecekte sağlanacak nakit girişlerinin bugünkü değeri) defter değerinden daha düşük olması durumunda aradaki fark değer düşüklüğü karşılık gideri olarak sonuç hesaplarına ("654 Karşılık Giderleri" hesabına) kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir.

[291] Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **"Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması"**, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.352.

Örnek: Partinin sahip olduğu bir hak için değer düşüklüğüne uğradığı için 300 TL karşılık ayrılmıştır.

---------- / ----------
654 KARŞILIK GİDERLERİ 300
266 MADDİ OLMAYAN DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KAR. 300
---------- / ----------

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla ayrılan amortisman tutarlarının izlendiği hesaptır. Hesap maddi olmayan duran varlık hesapları paralelinde alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, fayda sağlama yeteneğini kaybeden, faydalı ömrünü tamamlayan maddi olmayan varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları ise bu hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti, 5 yıl için kiraladığı bir bina ile ilgili olarak 40.000 TL özel maliyet gideri yapmış ve 3 yıl amortisman ayırmış durumdadır. Bina 3. Yılın sonunda boşaltılmıştır.

---------- / ----------
267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 24.000
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER 16.000
265 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VAR. 40.000
---------- / ----------

269 VERİLEN AVANSLAR

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurtiçi, gerekse yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ödeme yapıldığında hesaba borç; varlıklar elde edildiğinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti bir maddi olmayan duran varlık alımı için 5.000 TL tutarında avans vermiştir.

269 VERİLEN AVANSLAR	5.000	
100 KASA		5.000

5.2.1.1.1.2.6. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerden oluşur. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

280 GELECEK YILLARA AİT PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

284 ERTELENMİŞ GİDERLER

285 GELİR TAHAKKUKLARI

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

280 GELECEK YILLARA AİT PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER

Bu hesap, cari hesap dönemi içinde hesaben veya peşin olarak ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek yıllara ait giderleri izlemek için kullanılır.

İşleyişi:

Gelecek yıllarda ilgili gider hesaplarına borç kaydedilecek olan peşin ödenen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. İlgili hesap dönemlerinde bu hesabın alacağı

karşılığında dönen varlıklardaki "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına gerekli aktarmalar yapılır.

Örnek: Cari dönem sonunda gidere dönüşme süresi bir yılın altına inen 9.000 TL'lik harcamanın dönen varlıklara aktarılması gerekmektedir.

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	9.000	
280 GELECEK YILLARA AİT PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER		9.000

284 ERTELENMİŞ GİDERLER

Gelecek yıllarda gider hesaplarına aktarılacak olan ertelenmiş gider tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Borç reeskontları için hesaplanan ertelenmiş faiz giderleri bu hesapta izlenmez. Borç hesaplarının değerini düzeltmek üzere ilgili grupta açılan hesaplarda izlenir**.**

İşleyişi:

Ertelenmiş giderlerin, gelecek yıllara ait tutarları bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında, izleyen dönemin on iki aya isabet eden tutarları, "184 Ertelenmiş Giderler" hesabının borcuna aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Dönem sonunda siyasi partinin izleyen dönemin on iki ayına isabet eden ertelenmiş gider tutarı 12.000 TL'dir.

184 ERTELENMİŞ GİDERLER	12.000	
284 ERTELENMİŞ GİDERLER		12.000

285 GELİR TAHAKKUKLARI

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının, ilgili gelir hesabı karşılığında borç kaydedileceği hesaptır.

İşleyişi:

Dönem sonlarında, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hasılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki yıllarda alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık, üçüncü kişi hesaplarının borcuna geçirilerek kapatılır.

Örnek: Siyasi parti, 01.12.2011 günü bir personeline faizi ile birlikte 1,5 yıl sonra tahsil edilmek üzere 40.000 TL borç veriyor. Söz konusu borca etkin faiz oranı olan % 12 oranı uygulanacaktır. Ödeme banka aracılığı ile gerçekleştiriliyor.

206 DİĞER PERSONELDEN ALACAKLAR	40.000	
102 BANKALAR		40.000
281 GELİR TAHAKKUKLARI	407,67	
662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ		407,67

*40.000 * 12 * 31/36.500 = 407,67*

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

"TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili vergi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ertelenmiş vergi varlığı hesaplandığında, bu hesaba borç kaydedilirken, vergi varlığına neden olan ertelenmiş vergi gelir etkisinin sürdürülen veya durdurulan faaliyetten kaynaklanmasına göre; "693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi" hesabına alacak kaydedilir. Kapsamlı gelirin unsurlarından diğer bir ifade ile özkaynaklara kaydedilen karlar ve zararlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı bu hesaba borç kaydedilirken, özkaynak hesaplarında izlenen "559 veya 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi" hesaplarına alacak kaydedilir. Her dönem sonunda ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesabın kalanı düzeltilir.

Ertelenmiş vergi varlığının azalmasında veya ortadan kalkmasında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek:[292] Önceki dönemden devreden ertelenmiş vergi varlığı hesabının kalanı 700 TL'dir. Cari dönem içinde TMS 12 hükümlerine göre yapılan hesaplamalarda bilanço kalemlerinin vergiye esas değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklar hesaplanmıştır. Buna göre;

İndirilebilir Geçici Farklar 40.000

Vergilendirilebilir Geçici Farklar 35.000

Fark (İndirilebilir Geçici Fark) 5.000

Vergi oranının % 20 olduğu dikkate alındığında gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

5.000 * 0,20 = 1.000 TL ertelenmiş vergi varlığıdır.

Halen hesapta 700 TL ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır. Bu tutarın 1.000 TL'ye yükseltilmesi için ertelenmiş vergi gelir etkisi hesabının alacağı ile bu hesaba 300 TL borç kaydedilir.

289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	300	
693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ		300

5.2.1.1.1.2.7. Diğer Duran Varlıklar

Bundan önceki bölümlerde sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu grupta yer alır. Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap kalemleri yer alır:

[292] Akdoğan, Sevilengül: a.g.e., s.379.

293 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298 DİĞER DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

293 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, "173 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar" hesabına aktarılır.

Örnek: 1.000 TL tutarındaki peşin ödenen verginin indirilebilme süresi bir yılın altına düşmüştür.

173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	1.000	
293 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		1.000

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer çeşitli duran varlıkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Elden çıkartıldığında veya dönen varlık grubuna devredildiğinde hesaba alacak kaydedilir.

298 DİĞER DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI (-)

Bu gruptaki varlıklar için ayrılan değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu grupta yer alan duran varlık ve elden çıkartılacak stok kalemleri için ayrılan değer düşüklüğü karşılıkları bu hesabın alacağına ilgili karşılık giderleri hesabının borcuna kaydedilir. İlgili varlık hesaplarının kayıttan çıkarılmaları durumunda bu hesap borçlandırılır.

Örnek: Partinin dönem sonunda diğer duran varlıklarına ilişkin ayırdığı karşılık tutarı 500 TL'dir.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	500	
298 DİĞER DURAN VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.		500

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

Bu gruptaki amortismana tabi varlıklar için ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Maddi duran varlıkların kayıtlı değeri bu gruptaki 294 no'lu hesaba alınırken birikmiş amortismanları da bu hesaba alacak yazılır. Duran varlığın satılması, devredilmesi veya Maddi Duran Varlıklar bölümündeki hesaplara yeniden alınması ya da imha edilmesi durumunda bu hesap borçlandırılır.

Örnek: Elden çıkarılması düşünülen bir maddi duran varlık için yıl sonunda 100 TL amortisman ayrılması kararlaştırılmıştır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100	
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100

5.2.1.1.2. Pasif Hesaplar

5.2.1.1.2.1. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak, en çok on iki ay veya siyasi partinin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek borçları kapsar. Bir yabancı kaynak aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

(a) Borcun normal faaliyet dönemi içinde ödenmesinin beklenmesi;

(b) Borcun özellikle alım-satım nedeniyle doğmuş olması ve alım - satıma konu olması;

(c) Borcun bilanço gününden sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya

(d) Kuruluşun borcunu, bilanço gününden sonra en az on iki ay içinde ödemesini erteleyecek koşulsuz bir hakkının olmaması.

Bu ana grupta yer alan yardımcı gruplar şöyledir:

30 FİNANSAL BORÇLAR

32 ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

33 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

34 DİĞER BORÇLAR VE DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

35 ALINAN AVANSLAR

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

5.3.1.1.2.1.1. Finansal Borçlar

Bu grup; kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli finansal borçların anapara taksit ve faizlerini kapsar. Finansal borçlar, muhasebe standartlarındaki sınıflama kriterlerine uygun olarak itfa edilmiş maliyetle veya gerçeğe uygun değer farkı gelir veya gidere yansıtılan değerle ölçülür.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal borçların gerçeğe uygun değer artışları bu hesapların alacağına, azalışları borcuna kaydedilerek muhasebeleştirilir. Etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet tutarlarına göre ölçülen finansal borçların itfa edilmiş maliyet tutarına indirgemesi "309 Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabı aracılığıyla yapılır. Bu yardımcı hesap grubu aşağıdaki defter-i kebir hesaplarından oluşmaktadır:

300 BANKA KREDİLERİ

301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

302 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

308 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

309 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

300 BANKA KREDİLERİ

Bu hesap, banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Alınan kısa vadeli krediler bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi seçim kampanyasında kullanmak üzere A Bankasından 1.000.000 TL kısa vadeli kredi almış, kredi tutarı partinin mevduat hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR	1.000.000	
300 BANKA KREDİLERİ		1.000.000

301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi bir yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç yazılırken bu iki tutar arasındaki fark da "309 Ertelenmiş Faiz Giderleri" hesabına (alt hesabı olan "Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri") borç kaydedilir. Borç ödemeleri bu hesaba borç kaydedilir.[293]

302 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

Bu hesap, diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Alınan kısa vadeli krediler bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir.

[293] Konu ile ilgili uygulama örneği için bkz. TMS-17 Kiralama Standardı.

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

Bu hesap; vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yılın altına düşenleri ve bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizlerini kapsar.

İşleyişi:

Siyasi partinin uzun vadeli borçlarından, bilançonun düzenlenme tarihini izleyen bir yıllık dönemde ödenecek olan taksitleri ve faizleri bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir.

Örnek: A bankasından daha önce alınan 200.000 TL'lik uzun vadeli kredinin bir yıl içerisinde ödenecek taksit tutarı 25.000 TL'dir.

400 BANKA KREDİLERİ	25.000	
303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ		25.000

308 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınamayan finansal borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

309 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Bu hesap; dönem sonu itibariyle vade farkı içeren ve vadesine on iki aydan daha kısa süre kalan finansal borçları gerçeğe uygun değere (itfa edilmiş maliyete) indirger. Hesap, finansal borçların nominal tutarları ile borç ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren

henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) izlemesinde kullanılır. Hesap, finansal borç kalemleri paralelinde; ertelenmiş banka kredileri borçlanma maliyetleri, ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetleri gibi alt hesaplara ayrılır.

İşleyişi:

Finansal borçlar nominal değerle alacak kaydı alırken, finansal borçların etkin faiz oranına göre hesaplanmış net bugünkü değeri arasındaki fark bu hesabın borcuna kaydedilir. Borç karşılığı edinilen varlık finansal kiralamalarda net bugünkü değeri ile borçlandırılır.

Bu hesapta izlenen ertelenmiş faiz giderleri, vadeleri geldiğinde "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir. Hesap kalanı, finansal borçları gerçeğe uygun değere (itfa edilmiş maliyete) indirgemek üzere finansal durum tablosunda finansal borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: Siyasi parti 300.000 TL tutarında 10 aylığına % 12 faiz oranı üzerinden bir banka kredisi kullanmıştır. Banka kredisinin kayda alınma işlemini yapınız.

$PV = 300.000 / (1+0,01)^{10} = 271.586$

300.000 – 271.586 = 28.414

102 BANKALAR	271.586	
309 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	28.414	
300 BANKA KREDİLERİ		300.000

5.3.1.1.2.1.2. Esas Faaliyetlerden Borçlar

Bir yıl içinde ödenecek ve siyasi partinin esas faaliyetleri nedeniyle, esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlar bu hesap grubunda izlenir. Bu grupta yer alan defter-i kebir hesapları şöyledir:

320 SATICILAR

321 BORÇ SENETLERİ

322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

323 FATURASI BEKLENEN ALIŞLARDAN BORÇLAR

324 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

320 SATICILAR

Siyasi partinin faaliyet konusu ile ilgili senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi R işletmesinden 35.000 TL'lik rozet almıştır. Mal bedeli ile % 18 KDV'nin 15 gün sonra ödenmesi karara bağlanmıştır.

154 MALZEME STOKLARI	35.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	6.300	
320 SATICILAR		41.300

321 BORÇ SENETLERİ

Siyasi partinin faaliyet konusu ile ilgili senede bağlanmış esas faaliyetlerden borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinin 41.300 TL'lik kredili borcu için senet düzenlenerek R işletmesine verilmiştir.

320 SATICILAR	41.300	
321 BORÇ SENETLERİ		41.300

322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli borç niteliği taşıyan on iki aylık süre içinde ödenecek ileri tarihli çeklerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Siyasi parti tarafından ileri tarihli çekler verildiğinde bu hesaba alacak, çekler ödendiğinde, borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti bir borcuna karşılık 3 ay vadeli 1.000 TL tutarında bir çek keşide etmiştir.

320 SATICILAR	1.000	
322 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER		1.000

323 FATURASI BEKLENEN ALIŞLARDAN BORÇLAR

Siyasi partinin faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alışlarında, mal ve hizmet teslim alınmasına rağmen henüz fatura kesilmediği için ilgili satıcılar hesabına kaydedilmeyen borçların izlendiği hesaptır**.**

İşleyişi:

Mal ve hizmetin teslim alınmasıyla, beklenen fatura tutarı bu hesaba alacak kaydedilir. Fatura alındığında bu hesap borçlandırılırken ilgili hesap alacaklandırılır.

Örnek: Siyasi parti 100 TL+% 18 KDV bedelle bir demirbaş satın almıştır. Satın alma ile ilgili fatura henüz kesilmemiştir.

255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DUR.VAR.	100	
171 İNDİRİLECEK KDV	80	
323 FATURASI BEKLENEN ALIŞ. BORÇLAR		180

324 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

Bu hesap, partinin ilişkili taraflara faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alışlarından kaynaklanan senetli ve senetsiz ticari borçlarının izlenmesi için kullanılır. Hesap ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre bölümlenir.

İşleyişi:

Esas faaliyetlerden borcun doğması ile bu hesaba alacak, ödenmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) borç kaydedilir.

326 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınamayan esas faaliyetlerden kaynaklanan borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Bu hesap; esas faaliyetlerden borçlar grubunda yer alan senetli veya senetsiz borçlara dahil edilmiş olup da gider yazılması gelecek aylara ertelenmiş bulunan vade

farkı giderlerine ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, esas faaliyetlerden borçları dönem sonu itibariyle itfa edilmiş maliyete indirger. Hesap, mal ve hizmet alımlarından doğan borç tutarlarının nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve emsal faiz oranı veya etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz giderlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Kredili alış nedeniyle ortaya çıkan gelecek aylara ait vade farkları; alışın yapılması aşamasında bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)" hesabına aktarılmasında ise hesaba alacak yazılır.

Ertelenmiş faiz giderleri (Esas faaliyetlerden borçlar reeskontu) tutarı; esas faaliyetlerden borcun nominal tutarı ile emsal faiz oranına veya etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak kaydedilerek "673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)" hesabına borç yazılır. Bu hesabın kalanı, esas faaliyetlerden borçların itfa edilmiş maliyetle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda esas faaliyet borçlarından indirim unsuru olarak gösterilir.

Örnek: Ay sonunda esas faaliyetlerden oluşan vade farkı gideri 25 TL'dir.

673 VADE FARKI GİDERLERİ	25	
329 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		25

5.3.1.1.2.1.3. İlişkili Taraflara Borçlar

Bu grupta, siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri (ödünç alma ve benzer nedenler) dolayısıyla ortaya çıkan, mal ve hizmet alışlarından kaynaklanmayan ve en çok bir yıl içinde ödenecek ilişkili taraflara olan senetli, senetsiz

borçların izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır. Bu grupta yer alan defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

330 PARTİ TEŞKİLATLARINA BORÇLAR

335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

336 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

339 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

330 PARTİ TEŞKİLATLARINA BORÇLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla parti teşkilatlarına borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Borcun doğması halinde hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi genel merkezi Ankara İl Teşkilatından 6.000 TL nakit borç almıştır.

100 KASA	6.000	
330 PARTİ TEŞKİLATLARINA BORÇLAR		6.000

335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) kilit personele (genel başkan, milletvekili vb.) olan borçları kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, ödenmesi veya başka bir hesapla mahsubu halinde ise borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi personelinden kısa vadede ödenmek üzere 2.000 TL borç almıştır.

100 KASA	2.000	
335 KİLİT PERSONELE BORÇLAR		2.000

336 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

Esas faaliyet nedeniyle olmayıp yukarıdaki hesaplardan hiçbirinin kapsamına alınamayan diğer ilişkili taraflara olan borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

339 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Hesap, dönem sonu itibariyle diğer borçlar gurubundaki senetli veya senetsiz borçların itfa edilmiş maliyete indirgenmesinde kullanılır. Hesap, ilişkili taraflara olan borçların nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Hesaplanan indirgeme tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılmasında ise alacak yazılır.

Ertelenmiş faiz giderleri tutarı; borcun nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak kaydedilerek "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına borç yazılır. Bu hesabın kalanı, ilişkili taraflara borçların gerçeğe uygun

değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda ilişkili taraflara borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: İlişkili taraflardan olan borçlara ilişkin vade farkı gideri 300 TL'dir.

674 DİĞER REESKONT FAİZ GİDERLERİ	300	
339 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		300

5.3.1.1.2.1.4. Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bu hesap grubu; esas faaliyetlerle ve ilişkili taraflarla ilgili olmayan ve en çok bir yıl içinde ödenmesi gereken diğer çeşitli borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu grupta yer alan defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

344 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

345 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

347 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

348 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

344 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Siyasi parti tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak iade etmek üzere alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, iade edilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti kiraladığı bir bina için 5.000 TL depozitoyu altı aylığına almıştır.

100 KASA	5.000	
344 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		5.000

345 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

Bu hesap; partinin kilit personel dışındaki personele olan çeşitli borçlarının izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak; nakden veya hesaben ödenmesinde ise borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti muhasebe müdürü Bay A'dan 3.000 TL borç almıştır. Borç banka vasıtası ile alınmıştır.

102 BANKALAR	3.000	
345 DİĞER PERSONELE BORÇLAR		3.000

346 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

Ticari olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen diğer çeşitli borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Partinin üstlendiği çeşitli borçlar bu hesaba alacak; ödemeler borç kaydedilir.

347 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar vb. fazlalıklarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan fazlalıkların geçici olarak izlendiği

hesaptır. Dönem sonunda fazlalığın nedeninin bulunup hesabın kapatılması temel ilkedir.

İşleyişi:

Fazlalığın ortaya çıkması ile hesaba alacak, nedeninin bulunması veya kâr kaydedilmesi halinde ise borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi partide dönem sonunda yapılan kasa sayımı sonucunda 100 TL kasa fazlası çıktığı tespit edilmiştir. Söz konusu husus nedeni bulunana kadar geçici hesapta izlenecektir.

100 KASA	100	
347 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI		100

348 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli kısa vadeli yabancı kaynakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli kısa vadeli yabancı kaynaklarda meydana gelen artışlar bu hesaba alacak, azalışlar ise borç kaydedilir.

349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Hesap, diğer borçların nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan faiz giderlerinin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılmasında ise alacak yazılır.

Ertelenmiş faiz giderleri tutarı; borcun nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak kaydedilerek "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına borç yazılır. Bu hesabın kalanı, diğer borçların itfa edilmiş maliyetle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda diğer borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

Örnek: Siyasi partinin kısa vadeli diğer borçlarına ait reeskont gideri tutarı ay sonu itibariyle 100 TL'dir.

674 DİĞER REESKONT FAİZ GİDERLERİ	100	
349 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		100

5.3.1.1.2.1.5. Alınan Avanslar

Bu grup; gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, siyasi parti tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaplardan oluşur.

358 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR

Siyasi partinin her türlü nedenden dolayı almış olduğu avanslar bu hesapta takip edilir.

İşleyişi:

Avans alındığında hesabın alacağına kayıt yapılırken; mahsup edildiğinde hesabın borcuna kayıt yapılır.

Örnek: Z Kırtasiye halktan büyük talep gördüğü için X siyasi partisinin rozetlerinden ve flamalarından sipariş etmiş, siyasi parti bu sipariş ile ilgili olarak kırtasiyeden 2.500 TL avansı banka aracılığı ile tahsil etmiştir.

102 BANKALAR	2.500	
358 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR		2.500

5.3.1.1.2.1.6. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler

Siyasi partinin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer alır:

361 ÖDENECEK GELİR VERGİSİ

362 ÖDENECEK KDV

364 ÖDENECEK DİĞER VEGİLER

365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

366 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

367 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

368 HESAPLANAN KDV

361 ÖDENECEK GELİR VERGİSİ

Siyasi partinin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili gelir vergisi mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla kendisi veya personeli adına ödenmesi gereken gelir vergisi tutarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gelir Vergisinin tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya takside bağlanmış vergiler varsa bunlar "460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler" hesabına aktarılır.

Örnek: Siyasi parti kendisi için ilgili dönemde tahakkuk eden 10.000 TL gelir vergisini banka aracılığı ile ödemiştir.

361 ÖDENECEK GELİR VERGİSİ	10.000	
102 BANKALAR		10.000

362 ÖDENECEK KDV

Ödenecek katma değer vergisi tutarının izlendiği hesaptır.

Vergilendirme dönemi itibariyle, "170 Devreden KDV" ve/veya "171 İndirilecek KDV" hesapları ile "368 Hesaplanan KDV" hesabının tutarları karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada "368 Hesaplanan KDV" hesabının kalanı "170 Devreden KDV" ve/veya "171 İndirilecek KDV" hesaplarının kalanından fazla ise fark bu hesaba aktarılır.

İşleyişi:

Hesaplanan KDV tutarının İndirilecek veya Devreden KDV tutarlarından fazla olması halinde, KDV yükümlülüğü vadesinde ödenmek üzere "362 Ödenecek KDV" hesabına aktarılır. Ödemeler yapıldıkça hesaba borç kaydedilir.

Örnek: KDV ile ilgili bazı hesaplarla, bunların KDV dönemi sonundaki borç ve alacak kalıntıları aşağıdaki gibidir.

171 İNDİRİLECEK KDV 30.000

368 HESAPLANAN KDV 50.000

Buna göre KDV mahsubu aşağıdaki gibi yapılacaktır;

368 HESAPLANAN KDV	50.000	
171 İNDİRİLECEK KDV		30.000
362 ÖDENECEK KDV		20.000

364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER

Yukarıda tanımlanan vergiler dışında kalan, ÖTV, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi vb. gibi diğer vergilerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Vergilerin tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır.

Örnek: Siyasi partiye ait gayrimenkullere 1.000 TL tutarında emlak vergisi tahakkuk etmiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000	
364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER		1.000

365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

Siyasi partinin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülüklerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır ve ödemeler yapıldıkça borçlandırılır Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri varsa bunlar "461 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabına aktarılır.

Örnek: X siyasi partisinin aylık ücret bordrosunun düzenlenmesine ait aşağıdaki sembolik bilgilere göre ücret tahakkuku yapılmalıdır.

Brüt Ücret 500.000

SSK İşveren Payı 100.000

SSK İşçi Payı 70.000

Gelir Vergisi 95.000

Damga Vergisi 2.000

Çeşitli Fonlar 10.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	600.000	
364 ÖDENECEK DİĞER VERGİLER		107.000
365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN.		170.000
385 GİDER TAHAKKUKLARI		323.000

366 ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

Özel bölümlerinde tanımlananlar dışında kalan diğer yasal yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yasal yükümlülük tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır

367 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme bilanço tarihinde bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükleri kapsar.

İşleyişi:

Vadelerinde ödenemeyen vergi ve diğer yükümlülüklerle erteleme veya taksitlendirme süresi bir yıldan az olanlar ile vadesi bir yılın altına düştüğü için "460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler" hesabından bu hesaba aktarılanlar, hesabın alacağına kaydedilir. Ödenmeleri halinde hesaba borç kaydedilir. Ancak, vadesi geçmiş vergi ve diğer yükümlülüklerde erteleme veya taksite bağlama süresi bir yılı aşanlar bu hesabın borcu karşılığında "460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler" hesabına aktarılır.

Örnek: X Partisine ait 500.000 TL'lik sosyal güvenlik kesintisi 6 ay süre ile ertelenmiştir.

365 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	500.000	
367 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		500.000

368 HESAPLANAN KDV

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Hesaplanan katma değer vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın kalanı, "170 Devreden KDV" ve/veya "171 İndirilecek KDV" hesapları ile karşılaştırılır. Yapılan

karşılaştırmada bu hesabın kalanı “170 Devreden KDV” ve/veya “171 İndirilecek KDV” hesaplarının kalanından fazla olduğu durumlarda vadesinde ödenmek üzere “362 Ödenecek KDV” hesabına aktarılarak kapatılır.

Örnek: Siyasi parti altın rozet satışını 5.000 TL + % 18 KDV ile peşin bedelle gerçekleştirmiştir.

100 KASA	5.900	
603 PARTİYİ VE ADAYI TAN.FAAL.SAĞ.GEL.		5.000
368 HESAPLANAN KDV		900

5.3.1.1.2.1.7. Borç Ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktifi düzenleyici nitelikte değildir.

Bu grupta yer alan hesaplar iki alt gruba ayrılmış olup, finansal durum tablosunda ayrı satırlarda raporlanır. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

370 – 371 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

372 – 379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370 – 371 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

Dönem gelirinden ödenecek vergi karşılıkları bilanço tarihinde henüz beyanname verilip tutarı kesinleşmediği için beyanname verilinceye kadar bu grupta açılacak hesaplarda izlenir.

370 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371 DÖNEM GELİRİNİN PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

370 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

Dönem geliri üzerinden hesaplanan vergi ve kesintiler ile benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Dönem geliri üzerinden hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler, "691 Dönem Geliri Yasal Vergi Gideri" sonuç hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi partinin vergiye tabi gelirlerinden hesaplanan dönemin vergi gideri 30.000 TL'dir.

691 DÖNEM GELİRİ YASAL VERGİ GİDERİ	30.000	
370 DÖNEM GELİRİ VER.VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.		30.000

371 DÖNEM GELİRİNİN PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

Mevzuat gereğince peşin ödenen yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Dönem geliri vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarından indirilmek üzere, "173 Peşin Ödenen Vergiler" hesabından yapılan aktarmalar bu hesabın borcuna, 173 no'lu hesabın alacağına kaydedilir. Tahakkuk eden tutarlar ve gelir vergisinden mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Dönem içinde peşin ödenmiş olan vergi gideri 1.000 TL olarak tespit edilmiştir.

371 DÖNEM GELİRİNİN PEŞ. ÖD.VER.VE DİĞ.Y.Y.	1.000	
173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER		1.000

372 – 379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Bir borç ve gider karşılığı, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması; yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumunda söz konusu olur ve bu grupta açılan hesaplarda izlenir. "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı kapsamında açılacak borç karşılıkları hesapları ile "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında belirtilen gerekli kriterleri sağlaması gerekir. Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılıklar iptal edilir. Ayrılan karşılık tutarı, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır.

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

373 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

374 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

Bu hesapta, çalışanlara sağlanacak faydalar kapsamında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve on iki ay içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları izlenir.

İşleyişi:

On iki ay içinde ödenmesi beklenen kıdem tazminatı tutarları ve "472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları" hesabından yapılan aktarmalar bu hesabın alacağına kaydedilir. Ödemeler yapıldığında veya çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Daha önceki dönemde ayrılmış olan 100.000 TL tutarındaki kıdem tazminatı karşılığının 10.000 TL'lik kısmının gelecek bir yıl içinde ödenmesi öngörülmüştür.

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	10.000	
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		10.000

373 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

Bu hesapta, kıdem tazminatları dışında ilgili Türkiye Muhasebe Standartlarında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve on iki ay içinde ödeneceği öngörülen çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin yükümlülükler izlenir. Partinin çalışanlara sağlayacağı kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, ikramiye karşılıkları gibi faydalar bu hesapta izlenir. Hesap çalışanlara sağlanacak faydalar kapsamında ihtiyaca göre bölümlenir.

İşleyişi:

Cari dönemde tahakkuk eden kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları veya ikramiye planları çerçevesinde dağıtılması öngörülen ikramiye tutarlarına ilişkin karşılıklar ve diğer çalışanlara sağlanacak faydalara ait karşılıklar bu hesabın alacağı karşılığında yapıldığı fonksiyona bağlı olarak cari dönem faaliyet giderleri veya üretim maliyet unsuru olarak kaydedilir. Ödemeler yapıldığında veya çalışana ait hesaplara alacak kaydı yapıldığında bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti çalışanlarına seçim dönemindeki başarıları sebebiyle 1.500 TL tutarında ikramiye ödenmiştir.

373 ÇALIŞANLARA SAĞ.DİĞ.FAYDA.İLİŞ.KAR.	1.500	
100 KASA		1.500

374 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

Aylık maliyetlerin belirlenmesinde, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerden aylık maliyetlere verilen paylara ilişkin, tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Aylık amortisman tahakkukları bu hesaba değil birikmiş amortisman hesaplarına kaydedilir. Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmelerden (ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden) kaynaklanan gider karşılıkları da bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Hesaplanan tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda veya ödendiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Giderlerini aylık olarak hesaplayan bir siyasi parti propaganda faaliyetlerinde kullanılan taşıtların yıllık amortisman giderini 12.000 TL olarak belirlemiş ve tahmini gider karşılığı yoluyla bu amortisman giderlerinin maliyete verilmesi kararlaştırılmıştır.

710 PROPAGANDA GİDERLERİ	1.000	
374 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI		1.000
374 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI	12.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		12.000

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. TMS 37 kapsamında tanımlanan ve ayrı hesaplarda izlenmeyen on iki ay içinde ödenmesi gereken diğer borç ve gider karşılıkları (dezavantajlı sözleşmeden doğan yükümlülükler gibi) bu hesapta izlenir. Örneğin, siyasi parti ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Dezavantajlı sözleşme, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmedir. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir.

İşleyişi:

Bu grubun yukarıda belirtilen hesapları içinde yer almayan ve önemlilik kavramına göre de ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıkları bu hesaba alacak "184 Ertelenmiş Giderler" hesabına borç kaydedilir. Aylık borç ve gider karşılıkları tutarları "184 Ertelenmiş Giderler" hesabından ilgili fonksiyonel gider hesabına aktarılır. Giderlerin kesin tutarları belli olduğunda veya ödeme yapıldığında ise bu hesaba borç kaydedilir. Ayrıca önceki dönemlerde 479 no'lu hesapta izlenen diğer borç ve gider karşılıklarından bilançonun çıkarıldığı tarihten on iki ay içinde yapılması beklenen harcamalar tutarı, 479 no'lu hesabın borcu karşılığında bu hesabın alacağına aktarılır. Harcamalar yapıldıkça hesaba borç kaydı yapılır.

Örnek: X siyasi partisi hakkında yapılan inceleme sonucu Anayasa Mahkemesi tarafında 8.000 TL para cezası kararı verilmiş. Parti yüce divana verdiği kararla ilgili olarak itirazda bulunmuş. İtiraz sonucu ceza 5.000 TL olarak kesinleşmiş siyasi parti cezayı hazineye ödemiştir.

---------- / ----------
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER 8.000
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 8.000
---------- / ----------
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 8.000
100 KASA 5.000
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 3.000
---------- / ----------

5.3.1.1.2.1.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

Bu grup, içinde bulunulan dönemde tahsil edilen ancak gelecek aylara ait olan peşin tahsil edilmiş gelirler ile cari dönemde kayda alınan ancak gelecek dönemlerde gelir olarak tanımlanacak ve sonuç hesaplarına aktarılacak ertelenmiş gelirlerden ve faaliyet dönemine ait olup tahakkuku yapılan ancak ödemesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur. Bu hesap grubunda aşağıdaki hesap kalemleri yer alır:

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

384 ERTELENMİŞ GELİRLER

385 GİDER TAHAKKUKLARI

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu ay itibariyle ilgili gelir hesaplarına devredilir.

Örnek: X siyasi partisi sahibi olduğu bir binayı bir limited ortaklığa kiraya vermiş ve üç yıllık kira bedeli olarak 05.01.2011'de 36.000 TL ve % 18 KDV'sini banka aracılığı ile tahsil etmiştir.

---------- / ----------
100 KASA 42.480
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 1.000
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER 11.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER 24.000
368 HESAPLANAN KDV 6.480
---------- / ----------

384 ERTELENMİŞ GELİRLER

Cari dönemde hesaben kayda alınan ancak gelecek dönemlerde gelir olarak tanımlanacak ve sonuç hesaplarına aktarılacak gelirlerin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Peşin tahsil edilen gelirler bu hesapta izlenmez, 380 no'lu hesapta izlenir. Alacak hesaplarının itfa edilmiş maliyet tutarına indirgenmesinden kaynaklanan reeskont tutarları da bu hesapta değil, ilgili alacaklar grubunda açılan reeskont hesaplarında izlenir.

İşleyişi:

Ertelenen gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu ay itibariyle ilgili gelir hesaplarına devrinde hesabın borcuna kaydedilir.

Örnek: Bir şahıs A siyasi partisine faaliyetlerinde kullanmaları amacıyla bir miktar flama yaptırmıştır. Siyasi parti flamaları bir müddet sonra kullanmaya başlamıştır. Arazi bedeli 1.000 TL'dir.

---------- / ----------
250 ARAZİ VE ARSALAR 1.000
384 ERTELENMİŞ GELİRLER 1.000
Siyasi partiye arazi tahsis edilmesi
---------- / ----------
382 ERTELENMİŞ GELİRLER 1.000
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 1.000
Flamaların kullanılmaya başlanılması
---------- / ----------

385 GİDER TAHAKKUKLARI

Gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesaplarına borç, bu hesaba alacak, yapılan ödemeler borç kaydedilir.

Örnek:[294] Siyasi parti tarafından 1 Eylül günü bir bankadan % 16 faiz oranlı altı ay vadeli 200.000 TL'lik kredi almış bulunmaktadır. İşletme yıllık faaliyet raporu düzenlediğine göre dönem sonundaki faiz tahakkuk kaydını yapınız.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	10.844,46	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		10.844,46

*(200.000 * 16 *122) / 36.000 = 10.844,46 TL*

5.2.1.1.2.2. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve partinin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan parti borçlarını kapsar.

Uzun vadeli yabancı kaynaklar, finansal borçlar, esas faaliyetlerden borçlar, ilişkili taraflara borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ile diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar şeklinde bölümlenir. Bu ana hesap grubu altında izlenen yardımcı hesap grupları aşağıdaki gibidir:

40 FİNANSAL BORÇLAR

42 ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

43 İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

[294] Akdoğan, Sevilengül, a.g.e., s.480-481.

44 DİĞER BORÇLAR

45 ALINAN AVANSLAR

46 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5.2.1.1.2.2.1. Finansal Borçlar

Bilanço tarihi itibariyle vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler bu hesap grubunda yer alır. Bu yardımcı hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları bulunmaktadır:

400 BANKA KREDİLERİ

401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

402 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

408 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

409 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

400 BANKA KREDİLERİ

Banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan uzun vadeli kredilerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan uzun vadeli krediler bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir. Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yıla düşen tutarlar "303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri" hesabının alacağına aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti A Bankasından 2 yıllığına % 10 etkin faiz oranı ile 200.000 TL kredi çekmiştir. Kredi tutarına vade farkı dahildir.

PV = 200.000 / $(1+0,10)^2$ = 165.289

200.000 – 165.289 = 34.711 TL vade farkı

102 BANKALAR	165.289	
409 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	34.711	
400 BANKA KREDİLERİ		200.000

401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi bir yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark da "409 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu)" hesabına borç kaydedilir. Dönemsellik varsayımına uygun olarak dönem sonlarında, izleyen dönemi ilgilendiren borç tutarı, "301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar" hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir.

402 DİĞER FİNANS KURULUŞLARINA BORÇLAR

Bu hesap, diğer finans kuruluşlarından sağlanan uzun vadeli kredilere ilişkin tutarların izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Alınan uzun vadeli krediler bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde borç kaydedilir. Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yıla düşen tutarlar "302 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar" hesabının alacağına aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

408 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınamayan uzun vadeli finansal borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir. Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yıla düşen tutarlar "308 Diğer Finansal Borçlar" hesabının alacağına aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

409 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Bu hesap; uzun vadeli finansal borçları dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değere indirger. Hesap, finansal borçların nominal tutarları ile borç ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz giderlerinin izlemesinde kullanılır. Hesap finansal borç hesapları paralelinde bölümlenir.

İşleyişi:

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç kaydedilir. Vadesi bir yılın altına düşen ve izleyen dönemde finansman giderlerine aktarılacak tutarlar bu hesaba alacak, "309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu)" hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek: Dönem sonu itibari ile on iki ayın altına düşen uzun vadeli finansal borçlara ilişkin reeskont giderleri 100 TL'dir.

309 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	100	
409 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ		100

5.2.1.1.2.2.2. Esas Faaliyetlerden Borçlar

Bir yıldan uzun vadeli ve siyasi partinin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan senetli ve senetsiz ticari yükümlülükleri bu hesap grubunda izlenir. Vadesi bir yılın altına düşen esas faaliyetlerden borçlar, bu gruptan kısa vadeli esas faaliyetlerden borçlar grubundaki hesaplara aktarılır. Bu yardımcı hesap grubu altında izlenen defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

420 SATICILAR

421 BORÇ SENETLERİ

422 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

424 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

426 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

429 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

420 SATICILAR

Siyasi partinin faaliyetleriyle ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Senetsiz borcun doğması ile bu hesaba alacak, kısa vadeli satıcılar hesabına aktarımında veya ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti 1.000 TL + % 18 KDV ile uzun vadeli kredili olarak malzeme stoku satın almıştır.

154 MALZEME STOKLARI	1.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	180	
420 SATICILAR		1.180

421 BORÇ SENETLERİ

Siyasi partinin faaliyetleriyle ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak, bir yılın altına düşmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti 1.000 TL + % 18 KDV ile uzun vadeli bir bono keşide ederek malzeme stoku satın almıştır.

154 MALZEME STOKLARI	1.000	
171 İNDİRİLECEK KDV	180	
421 BORÇ SENETLERİ		1.180

422 VERİLEN İLERİ TARİHLİ ÇEKLER

Bu hesap, şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli borç niteliği taşıyan vadesi on iki aydan uzun olan ileri tarihli çeklerin izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Parti tarafından ileri tarihli çekler verildiğinde bu hesaba alacak, çekler ödendiğinde veya kısa vadeli hesaplara aktarımında borç kaydedilir.

424 İLİŞKİLİ TARAFLARA ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

Bu hesap, partinin ilişkili taraflara faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alışlarından kaynaklanan senetli ve senetsiz on iki aydan uzun vadeli esas faaliyetlerden borçlarının izlenmesi için kullanılır. Hesap ilişkili tarafın kimliğine ve senetli ve senetsiz oluşuna göre bölümlenir.

İşleyişi:

Ticari borcun doğması ile bu hesaba alacak, nakden veya hesaben ödenmesi ya da vadesinin on iki ayın altına düşmesi nedeniyle 324 no'lu hesaba aktarılmasıyla alacak kaydedilir.

426 DİĞER ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR

Yukarıdaki hesap kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınamayan esas faaliyetlerden kaynaklanan borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, ödenmesi veya 326 no'lu hesaba aktarılması halinde borç kaydedilir.

429 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Bu hesap; "42 Esas Faaliyetlerden Borçlar" grubunda yer alan senetli veya senetsiz borçlara dahil edilmiş olup da gider yazılması gelecek yıllara ertelenmiş bulunan tutarların izlenmesinde kullanılır. Bu hesaptaki tutar, esas faaliyetlerden borçları dönem sonu itibariyle gerçeğe uygun değere indirger. Hesap, mal ve hizmet alımlarından doğan borç tutarlarının nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Kredili alış nedeniyle ortaya çıkan gelecek yıllara ait vade farkları; alışın yapılması aşamasında bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemde (on iki aylık süre içinde) o döneme düşen ve "673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)" hesabına aktarılacak tutarları, bu hesaptan kısa vadeli yabancı kaynak hesaplarında yer alan "329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskontu)" hesabının borcuna aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

Ertelenmiş faiz giderleri tutarı; esas faaliyetlerden borcun nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Bu hesap kalan vermesi durumunda, esas faaliyetlerden borçların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda esas faaliyetlerden borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

5.2.1.1.2.2.3. İlişkili Taraflara Borçlar

Bu grupta, partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan mal ve hizmet alışlarından kaynaklanmayan ve bir yıldan uzun vadede ödenecek ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz borçların izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır. Bu hesap grubu altında yer alan defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

430 PARTİ TEŞKİLATLARINA OLAN BORÇLAR

435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

436 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

439 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ

430 PARTİ TEŞKİLATLARINA OLAN BORÇLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla parti teşkilatlarına borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Borcun doğması halinde hesaba alacak, bir yılın altına düşmesi halinde borç kaydedilir.

435 KİLİT PERSONELE BORÇLAR

Siyasi partinin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) kilit personele (genel başkan, milletvekili vb.) olan borçları kapsar.

İşleyişi:

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, vadesi bir yılın altına düşen tutarların 335 no'lu hesaba aktarımı veya ödenmesi ya da başka bir hesapla mahsubu halinde ise borç kaydedilir.

436 DİĞER İLİŞKİLİ TARAFLARA BORÇLAR

Ticari olmayıp yukarıdaki hesaplardan hiçbirinin kapsamına alınamayan diğer ilişkili taraflara olan borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, vadesi bir yılın altına düşen tutarların 336 no'lu hesaba aktarımı veya ödenmesi ya da başka bir hesapla mahsubu halinde ise borç kaydedilir.

439 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Hesap, ilişkili taraflara olan borçların nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılmak üzere kısa vadeli yabancı kaynaklarda izlenen "339 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu)" hesabına aktarımında ise alacak yazılır.

Ertelenmiş faiz giderleri tutarı; borcun nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Bu hesap kalan vermesi durumunda, ilişkili taraflara borçların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda ilişkili taraflara borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

5.2.1.1.2.2.4. Diğer Borçlar

Bu hesap grubu; esas faaliyete dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun vadede ödenmesi düşünülen borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

444 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

445 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

446 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

449 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

444 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

Siyasi parti tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak iade etmek üzere alınan depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, iade edilenler veya hesaba sayılanlar borcuna kaydedilir.

445 DİĞER PERSONELE BORÇLAR

Partiye dahil kilit personel dışında personel ve işçiye olan çeşitli borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, vadesi bir yılın altına düşen tutarların 345 no'lu hesaba aktarımı veya ödenmesi ya da başka bir hesapla mahsubu halinde ise borç kaydedilir.

446 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

Esas faaliyete dayanmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dahil edilemeyen diğer çeşitli borçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Partinin üstlendiği borçlar bu hesaba alacak; vadesi bir yılın altına düşen tutarların 346 no'lu hesaba aktarımı veya ödenmesi ya da başka bir hesapla mahsubu halinde ise borç kaydedilir.

449 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ (-)

Hesap, diğer borçların nominal tutarları ile ödeme dönemleri dikkate alınarak ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç kaydedilir. İlgili dönemlerde o döneme düşen tutarın "674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılmak üzere kısa vadeli yabancı kaynaklarda izlenen "349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu)" hesabına aktarımında ise alacak yazılır.

Ertelenmiş faiz giderleri tutarı; borcun nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farktır. Bu hesap kalan vermesi durumunda, diğer borçların gerçeğe uygun değerle raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda diğer borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

5.2.1.1.2.2.5. Alınan Avanslar

Gerek satışlar, gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, siyasi parti tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesap grubudur. Bu yardımcı hesap grubu içerisinde izlenen defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

458 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR

458 ALINAN ÇEŞİTLİ AVANSLAR

Siyasi partinin çeşitli nedenlerle avans olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Alınan avanslar bu hesabın alacağına, hizmetin görülmesi veya bir yılın altına düşmesi halinde borcuna yazılır.

5.2.1.1.2.2.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler

Partinin sorumlu veya mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri bir yıldan uzun vadeli borçlarının izlendiği hesap grubudur. Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

460 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK VERGİLER

461 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

468 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

460 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK VERGİLER

Partinin faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken bir yıldan uzun vadeli vergi, resim ve harçların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça bu hesap alacaklanır. Vadesine bir yıl kalan ödemelerde bu hesaba borç ilgili vergi hesaplarına alacak kaydedilir.

461 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

Partinin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına bir yıldan uzun vadede ödenecek diğer yükümlülüklerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Kesintiler yapıldıkça bu hesap alacaklandırılır. Vadesine bir yıl kalan ödemelerde bu hesaba borç, "365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabına alacak kaydedilir.

468 GELECEK YILLARDA ÖDENECEK DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER

Özel bölümlerinde tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesap alacaklanır, vadeleri bir yılın altına düştükçe bu hesaba borç ilgili hesaba alacak kaydedilir.

5.2.1.1.2.2.7. Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen uzun vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktifi düzenleyici nitelikte değildir. Bir borç ve gider karşılığı hesabı, geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması; yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren

kaynakların siyasi partiden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumunda açılır. "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardı kapsamında açılacak borç karşılıkları hesapları ile "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı kapsamında açılacak hesapların standartlarda belirtilen gerekli kriterleri sağlaması gerekir. Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, bilanço tarihi itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumunda, ayrılan karşılıklar iptal edilir. Ayrılan karşılık tutarı, sadece söz konusu karşılığın ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılır. Bu hesap grubu altındaki defter-i kebir hesapları aşağıdaki gibidir:

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

473 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

474 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

Bu hesapta, çalışanlara sağlanan faydalar standardı kapsamında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıldan daha uzun süre içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları izlenir.

İşleyişi:

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarları ilgili gider hesaplarına borç kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. Vadesi bir yıldan kısa süreye düşen kıdem tazminatı yükümlülükleri bu hesaba borç, "372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları" hesabına alacak kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisinin 31.12.2011 dönem sonunda ilgili mevzuata uygun olarak hesaplamış olduğu kıdem tazminatı karşılık tutarı 15.000 TL'dir.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	15.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		15.000

473 ÇALIŞANLARA SAĞLANACAK DİĞER FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR

Bu hesapta, kıdem tazminatları dışında muhasebe standartlarında belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıldan daha uzun süre içinde ödeneceği öngörülen çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin yükümlülükler izlenir. Partinin çalışanlara sağlayacağı kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, ikramiye karşılıkları gibi faydalar bu hesapta izlenir. Hesap çalışanlara sağlanacak faydalar kapsamında ihtiyaca göre bölümlenir.

İşleyişi:

Bir yıldan uzun vadede ödeneceği öngörülen çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin yükümlülükler bu hesabın alacağına kaydedilir. Bilançonun çıkarıldığı tarihten on iki ay içinde bu amaçla yapılması beklenen harcama tutarları bu hesaptan "373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar" hesabına aktarılır.

474 ÇEŞİTLİ GİDER KARŞILIKLARI

Diğer hesaplarda tanımlanan gider ve zarar karşılıkları dışında kalan ve on iki aydan daha uzun bir sürede ortaya çıkması beklenen gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmelerden (ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden) kaynaklanan gider karşılıkları da bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Hesaplanan tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda veya ödendiğinde ise bu hesaba borç kaydedilir.

479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

Uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Örneğin, parti ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere sahip ise, söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür. Dezavantajlı sözleşme, sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmedir. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir. "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı kapsamında tanımlanan ve ayrı hesaplarda izlenmeyen on iki aydan daha uzun bir sürede ödenmesi gereken diğer borç ve gider karşılıkları bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Bu grubun yukarıda belirtilen hesapları içinde yer almayan ve önemlilik kavramına göre de ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıkları bu hesaba alacak, ilgili gider hesabına borç kaydedilir. Bilançonun çıkarıldığı tarihten itibaren on iki ay içinde bu amaçla yapılması beklenen harcama tutarları bu hesaptan kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan 379 no'lu hesabın alacağına aktarılmasıyla bu hesaba borç kaydedilir.

5.2.1.1.2.2.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

Bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek giderlerden oluşur. Bu hesap grubu aşağıdaki defter-i kebir hesaplarından oluşmaktadır:

480 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

484 ERTELENMİŞ GELİRLER

485 GİDER TAHAKKUKLARI

489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Kısa vadeli nitelik kazanan gelirler bu hesabın borcu karşılığında "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına aktarılır.

Örnek: Siyasi partinin gelecek yıllara ait gelirlerinden 10.000 TL'si on iki ayın altına düşmüştür.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	10.000	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		10.000

484 ERTELENMİŞ GELİRLER

Cari dönemde hesaben kayda alınan ancak on iki aydan daha uzun bir sürede gelir olarak tanımlanacak ve sonuç hesaplarına aktarılacak gelirlerin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Peşin tahsil edilen gelirler bu hesapta izlenmez, 480 no'lu hesapta izlenir. Alacak hesaplarının itfa edilmiş maliyet tutarına indirgenmesinden kaynaklanan reeskont tutarları da bu hesapta değil, ilgili alacaklar grubunda açılan reeskont hesaplarında izlenir.

İşleyişi:

Ertelenen gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Vadesi on iki ayın altına düşen tutarlar 384 no'lu hesaba aktarılarak bu hesaba borç kaydedilir.

485 GİDER TAHAKKUKLARI

Gelecek yıllarda ödenmesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesapları mukabili bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler "385 Gider Tahakkukları" hesabına aktarılarak bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: İşletme 1 Aralık günü, 2 yıl vadeli ve faizi ile birlikte ödenmek üzere bir kredi kuruluşundan 600.000 TL'lik % 15 faiz oranlı kredi almış durumdadır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	7.643,82	
485 GİDER TAHAKKUKLARI		7.643,82

*600.000 * 31 *15 / 36.500 = 7.643,82 TL*

489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU

"TMS 12 Gelir Vergileri" Standardı hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili vergi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Ertelenmiş vergi borcu hesaplandığında, bu hesaba alacak kaydedilirken, vergi yükümlülüğüne neden olan ertelenmiş vergi gider etkisinin sürdürülen "692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi" hesaplarına borç kaydedilir. Kapsamlı gelirin unsurlarından diğer bir ifade ile özkaynaklara kaydedilen gelirler ve giderlerden kaynaklanan ertelenmiş

vergi borcu bu hesaba alacak kaydedilirken, özkaynak hesaplarında izlenen "559 veya 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi" hesaplarına borç kaydedilir.

Her dönem sonunda ertelenmiş vergi gelir ve giderin tespitine yönelik olarak yapılan hesaplama çerçevesinde hesabın kalanı düzeltilir. Ertelenmiş vergi borcunun azalmasında veya ortadan kalkmasında bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek:[295] 1.7.2006'da bir hisse senedi grubu 1.000 TL'ye alınmış ve alım satım amaçlı olarak sınıflanmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 1.500 TL'dir.

---

110 GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI
GELİR YA DA GİD. YAN. FİN. VAR. 500
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞ. ART. GEL. 500

---

960 MATRAHTAN İNDİRİMLER 500
960 MATRAHTAN İNDİRİM AL. HES. 500

---

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ 100
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU 100

Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlenmesini öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 1.500 TL'dir. Bu değer hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır.

Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
1.000 < 1.500	500	500 * 0,20=100

Siyasi parti, muhasebe standartlarına göre, 500 TL gelir elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu geliri şu anda tanımadığı için vergisini istememektedir. Ancak, bu gelir,

[295] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.164-165.

hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 100 TL'dir.

5.2.1.1.2.2.9. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır. Bu yardımcı hesap grubu aşağıdaki defter-i kebir hesaplarından oluşmaktadır:

499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli yabancı kaynakların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Tahakkuk eden tutarlar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına inenler 399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

5.2.1.1.2.3. Özkaynaklar

Siyasi parti kurucu ve taraftarlarının bilanço tarihinde siyasi partiye yapmış oldukları maddi varlık artışlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye, gelir yedekleri, geçmiş yıllar gelir fazlası ve geçmiş yıllar gider fazlası ve dönemin gelir fazlası veya gider fazlasını kapsar. Bu ana hesap grubu aşağıdaki yardımcı hesap gruplarından oluşmaktadır:

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

54 GELİR YEDEKLERİ VE FONLAR

55 NET GELİR VEYA GİDER FAZLASINA AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

56 NET GELİR VEYA GİDER FAZLASINA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

57 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI

58 GEMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI (-)

59 DÖNEM NET GELİR FAZLASI (GİDER FAZLASI)

5.2.1.1.2.3.1. Ödenmiş Sermaye

Bu bölüm, siyasi partilerde sermayenin gösterildiği kısımdır. Bu yardımcı hesap grubu aşağıdaki defter-i kebir hesaplarından oluşmaktadır ve siyasi partinin aktifleri üzerindeki haklarını temsil etmektedir:

500 SERMAYE

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI

500 SERMAYE

Siyasi partiye tahsis edilen veya siyasi partilerin kurucu kurul kararlarında yer alan ve yetkili makamlarca tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır.

İşleyişi:

Yatırılan sermaye tutarı bu hesaba alacak kayıt edilir.

Örnek: Bir siyasi parti kurucu üyeler tarafından 10.000 TL demirbaş, 100.000 TL nakit ve 150.000 TL değerinde bir bina konulmak suretiyle kurulmuştur.

100 KASA	100.000	
252 BİNALAR	150.000	
255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MADDİ DUR.VAR.	10.000	
500 SERMAYE		260.000

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

Bu hesap sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, satın alma gücü kayıpları olarak "678 Net Parasal Pozisyon Gider Fazlası (Enflasyon Düzeltmesi Gider Fazlası)" hesabının borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna "668 Net Parasal Pozisyon Gelir Fazlası (Enflasyon Düzeltmesi Gelir Fazlası)" hesabının alacağına kaydedilir.

Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500 Sermaye" hesabının alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır.

Örnek: Siyasi partinin sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda sermaye tutarında 1.000 TL artış meydana gelmiştir.

678 NET PARASAL POZİSYON GİDER FAZLASI	1.000	
502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARK.		1.000

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)

Bu hesap sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "668 Net Parasal Pozisyon Gelir Fazlası (Enflasyon Düzeltmesi Gelir Fazlası)" hesabının alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce

bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabına alacak yazılır.

Örnek: Siyasi partinin sermaye tutarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu sermaye tutarında 2.000 TL azalış meydana gelmiştir.

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI	2.000	
668 NET PARASAL POZİSYON GELİR FAZLASI		2.000

5.2.1.1.2.3.2. Gelir Yedekleri ve Fonlar

Kanun, parti tüzüğü ya da partinin yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca siyasi partide alıkonulmuş gelirler bu hesap grubunda gösterilir. Bu hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

545 NET GELİRDEN AYRILAN ÖZEL AMAÇLI FONLAR

546 SERMAYEYE İLAVE EDİLECEK GAYRİMENKUL SATIŞ GELİRLERİ

548 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI

549 DİĞER GELİR YEDEKLERİ

545 NET GELİRDEN AYRILAN ÖZEL AMAÇLI FONLAR

Özel amaçlı olarak tanımlanmış konuya göre dönem net gelirinden ayrılan fonlar bu hesapta izlenir. Siyasi partiler bazı amaçların gerçekleşmesi için dönem net gelirinin ortaklara dağıtılmayıp partide o amacın gerçekleşmesi için bırakılmasını isteyebilir. Özel amaçlı olarak hangi konuya tahsis edildiği belli olan gelirden ayrılan bu tür fonlar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Ayrılan fon tutarları bu hesabın alacağına dönem net geliri ya da geçmiş yıllar geliri hesabının borcuna kaydedilir. Fon ayrılma amacının gerçekleşmesine göre bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti dönem net gelirinden 15.000 TL'yi önümüzdeki yıl yapılacak referandum faaliyetleri için alınacak propaganda bürosu için ayırmış ve bu tutarı özel amaçlı fon olarak izlemeye karar vermiştir.

692 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI	15.000	
545 NET GELİRDEN AYR. ÖZEL AMAÇ. FON.		15.000

546 SERMAYEYE İLAVE EDİLECEK GAYRİMENKUL SATIŞ GELİRLERİ

Siyasi partiler satmış oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri satış gelirini önce doğrudan sonuç hesaplarına gelir olarak yazarlar. Ancak vergi yasalarınca söz konusu gelirlerin sermayeye ilave edilmesi durumunda vergiye tabi olmayacağı konusunda bir uygulama olduğunda, bu gelirleri sermayeye ilave etmek üzere bu hesapta bekletirler.

İşleyişi:

Dönem net gelirinden (giderinden) mahsup edilen gayrimenkul satış gelirleri bu hesabın alacağına kaydedilir. Gayrimenkul satış gelirlerinin sermayeye ilavesi ile hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti faaliyet dönemi içerisinde 150.000 TL tutarında gayrimenkul satış geliri elde etmiş ve vergi muafiyetinden yararlanmak amacıyla söz konusu geliri özsermayeye ilave etmiştir.

---------- / ----------
692 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI 150.000
546 SERMAYEYE İLAVE EDİL.GAY.SAT.GEL. 150.000
---------- / ----------

548 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI

Gayrimenkuller dışındaki amortismana tabi maddi duran varlık satışlarından elde edilen gelirler muhasebe standartlarına göre satışın yapıldığı dönemde doğrudan sonuç hesaplarına gelir olarak kaydedilir. Ancak vergi mevzuatına göre söz konusu gelirler, satılan varlığın yerine aynı türden maddi duran varlık alma konusunda yönetim kurulunun kararı olması kaydıyla vergi amaçları açısından gelir olarak kabul edilmeyip yenisi alınıncaya kadar en fazla üç yıl fon hesaplarında bekletilebilir. Bu nedenle doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilen tutarlar, izleyen dönemin başında dönem net gelirinden sabit kıymet yenileme fonuna aktarılabilir. Sabit kıymet yenileme fonu oluşturmak isteyen partiler bu hesabı kullanır.

İşleyişi:

Sabit kıymet yenilme fonu oluşturma kararı verildiğinde bu hesaba alacak, dönem net gelirine borç kaydedilir. Üç yıl içinde satılanın yerine yenisinin alınamaması durumunda, hesapta bekletilen tutar "570 Geçmiş Yıllar Gelirleri" hesabına aktarılır. Satılan varlığın yerine yenisinin alınması durumunda ise; söz konusu fon tutarı ayrılan amortisman giderleri tutarında "570 Geçmiş Yıllar Gelirleri" hesabına aktarılır.

Örnek: Değeri 40.000 TL endirekt yönteme göre birikmiş amortismanı 24.000 TL olan otobüs peşin bedelle 30.000 TL'sına satılmış ve satış gelirinin ilgili fon hesabına alınması kararlaştırılmıştır.

---------- / ----------
100 KASA 30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 24.000
254 TAŞITLAR 40.000
679 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 14.000
---------- / ----------
679 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 14.000
548 SABİT KIYMET YENİLEME FONLARI 14.000
---------- / ----------

549 DİĞER GELİR YEDEKLERİ

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan dönem net gelirinden ayrılan diğer yedekler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Gelirden ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydedilir.

5.2.1.1.2.3.3. Net Gelir veya Gidere Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Bu grupta, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre diğer kapsamlı gelir unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak kaydedilen ve hiçbir durumda sonuç hesaplarına aktarılamayacak diğer kapsamlı gelir unsurlarının izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır.

550 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

558 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

550 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

Partinin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin, dönem sonu ölçümlerinde maliyet yöntemi yerine yeniden değerleme yönteminin uygulandığı durumlarda; varlıkların yeniden değerlemesinden oluşan net değer artışlarının izlendiği hesaptır. Alt hesaplarda; maddi duran varlık türüne göre bölümleme yapılır.

İşleyişi:

Yeniden değerleme net değer artışı ilgili hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Muhasebe standartları uygulaması kapsamında bu tutarların sermayeye ilavesinde ya da geçmiş yıl gelirlerine aktarımında hesaba borç kaydedilir.

Örnek:[296] Siyasi parti maddi duran varlıkların değerlemesinde yeniden değerleme modelini uygulamaktadır. Yıl sonu itibariyle amortismana tabi duran varlıkların yeniden değerlenmesinde ortaya çıkan artışların tutarları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap	Kayıtlı Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Değerleme Artışı
252 Binalar	500.000	827.000	327.000
255 Demirbaşlar	160.000	178.200	18.200
256 Diğer M.D.V.	20.000	24.700	4.700
257 Birik. Amor.	(150.000)	(357.400)	(207.400)
	530.000	672.500	142.500

252 BİNALAR	327.000	
255 DEMİRBAŞLAR VE DİĞER MAD.DUR.VAR.	22.900	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		207.400
550 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		142.500

551 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

Maddi olmayan duran varlık kalemlerinin, dönem sonu ölçümlerinde maliyet yöntemi yerine yeniden değerleme yönteminin uygulandığı durumlarda; varlıkların yeniden değerlemesinden oluşan net değer artışlarının izlendiği hesaptır. Alt hesaplarda; maddi olmayan duran varlık türüne göre bölümleme yapılır.

[296] Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.544.

İşleyişi:

Yeniden değerleme net değer artışı ilgili hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Muhasebe standartları uygulaması kapsamında bu tutarların sermayeye ilavesinde ya da geçmiş yıl gelirlerine aktarımında hesaba borç kaydedilir.

558 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında gelir gidere aktarılamayan diğer kapsamlı gelir unsuru niteliğini taşıyan ancak yukarıda tanımı yapılmış hesaplar kapsamına girmeyen diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Diğer kapsamlı gelir unsuru tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak, sonuç hesaplarına aktarımında borç kaydedilir.

559 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

TMS 12 kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının özkaynak grubunda izlenen gelir veya gidere aktarılamayan diğer kapsamlı gelir kalemlerine ait tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Hesaplanan indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farklara ait vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının özkaynaklarda kaydedilen gelir veya gidere aktarılamayan diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi gelir ve gider tutarları, sonuç hesaplarına kaydedilmeyip bu hesabın borcuna veya alacağına, "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabının borcuna veya "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabının alacağına kaydedilir.

İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farka neden olan diğer kapsamlı gelir kalemi kapatıldığında bu hesapta izlenen tutarlar yeni duruma göre yeniden hesaplanır.

5.2.1.1.2.3.4. Net Gelir veya Gidere Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Bu grupta, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre diğer kapsamlı gelir (gider) unsuru olarak tanımlanan ve ortaya çıktıkları dönemde doğrudan özkaynak unsuru olarak kaydedilen ve sonuç hesaplarına aktarılabilen diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarının izlenmesinde kullanılan hesaplar yer alır.

562 TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI (±)

568 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) (±)

569 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

562 TÜREV FİNANSAL ARAÇLAR GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKLARI (±)

TMS'lerdeki finansal araçların muhasebeleştirme esaslarına göre, türev ürünlerde ortaya çıkan değerleme artış veya azalışlarının sonuç hesaplarına kaydedilmeyip özkaynaklarda izlenecek tutarların izlendiği hesaptır. Nakit akış riskinden korunmak için yapılan türev sözleşmelerinden ortaya çıkan farklar ve finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu tespit edilen kısmı bu hesapta izlenir. Etkin olmayan kısmı ise doğrudan sonuç hesaplarında izlenir.

İşleyişi:

Türev sözleşmelerinden ortaya çıkan ve sonuç hesaplarına kaydedilmeyen olumlu değerleme farkları bu hesabın alacağına, olumsuz değerleme farkları borcuna yazılır.

Örnek: Siyasi parti sahibi bulunduğu opsiyon sözleşmesinin gerçeğe uygun değerinde 5.000 TL azalma meydana gelmiş, söz konusu tutar sonuç hesaplarında değil özkaynak unsuru olarak izlenmektedir.

---------- / ----------
562 TÜREV FİNANSAL ARAÇ. GER.UYG.DEĞ.FARK. 5.000
- Olumsuz Farklar
116 TÜREV FİNANSAL VARLIKLAR 5.000
---------- / ----------

568 NET GELİR VEYA GİDERE AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER) (±)

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında gelir gidere aktarılabilen diğer kapsamlı gelir unsuru niteliğini taşıyan ancak yukarıda tanımı yapılmış hesaplar kapsamına girmeyen diğer kapsamlı gelir (gider) unsurlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Diğer kapsamlı gelir unsuru tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak, sonuç hesaplarına aktarımında borç kaydedilir.

569 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR (GİDER) ETKİSİ (±)

TMS 12 kapsamında hesaplanan ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının özkaynak grubunda izlenen gelir veya gidere aktarılabilen diğer kapsamlı gelir kalemlerine ait tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Hesaplanan indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farklara ait vergi gelir veya gider etkisi tutarlarının özkaynaklarda kaydedilen gelir veya gidere aktarılabilen diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi gelir ve gider tutarları, sonuç hesaplarına kaydedilmeyip bu hesabın borcuna veya alacağına, "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabının borcuna veya "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabının alacağına kaydedilir.

İndirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farka neden olan diğer kapsamlı gelir kalemi kapatıldığında bu hesapta izlenen tutarlar yeni duruma göre yeniden hesaplanır.

5.2.1.1.2.3.5. Geçmiş Yıllar Gelir Fazlası

Bu bölüm öz kaynakların geçmiş dönem gelir fazlalarından oluşan kısmını göstermek için açılmış olup hesapları içermektedir. Bu hesap grubunda aşağıdaki defteri kebir hesapları izlenmektedir.

570 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI

571 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME GELİRLERİ (-)

572 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME KARLARI

570 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve ilgili dönemde harcanmayan gelirlerden ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Önceki yılın gelir fazlası 590 dönem gelir fazlası hesabından bu hesaba aktarılır. Gelirin; yedeklere aktarılması siyasi parti tarafından harcanması veya önceki dönem gider fazlaları için mahsup edilmesi şeklinde kullanılmasında hesap borçlanır.

Örnek: Bir siyasi parti 2011 dönemi sonunda geçmiş yıllara ait 2.000 TL gelir elde ettiğini saptamış ve ilgili bilanço hesabına almıştır.

590 DÖNEM GELİR FAZLASI	2.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR GELİR FAZLASI		2.000

571 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME GELİRLERİ (-)

Geçmiş yıllar muhasebe hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden ortaya çıkan geçmiş yıllara ait gelirlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Geçmiş yıllar muhasebe hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden ortaya çıkan geçmiş yıllara ait gelirler hesaplandığında bu hesaba alacak kaydedilir.

572 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME KARLARI

Muhasebe standartlarındaki değişikler nedeniyle yapılan yeniden değerleme veya sınıflamadan dolayı geçmiş dönem kar kalemlerinde ortaya çıkan artışların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Muhasebe standartlarındaki değişiklikler nedeniyle yapılan yeniden değerleme veya sınıflamadan dolayı geçmiş dönem gelir kalemlerinde ortaya çıkan artışlar bu hesaba alacak ilgili hesaplara borç kaydedilir.

5.2.1.1.2.3.6. Geçmiş Yıllar Gider Fazlası (-)

Bu bölüm öz kaynaklarda geçmiş dönem gider fazlası nedeni ile meydana gelen azalmaları göstermek üzere açılmış hesapları içermektedir. Bu hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesabı izlenmektedir:

580 GEÇMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI (-)

581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME ZARARLARI (-)

582 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME ZARARLARI

580 GEÇMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI (-)

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem gider fazlalarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Önceki yılın gider fazlası 591 dönem gider fazlası hesabından, bu hesaba aktarılır. Gider fazlasının karşılanması veya izleyen dönemlerde gelir fazlasından mahsup edilmesi durumunda hesap alacaklanır.

Örnek: X siyasi partisi 2011 dönemi bilanço gider fazlası 200.000 TL'dir. Bu tutarın 2012 dönemi açılış kaydı yapılırken ilgili hesaba aktarılması istenilmektedir.

580 GEÇMİŞ YILLAR GİDER FAZLASI	200.000	
591 DÖNEM GİDER FAZLASI		200.000

581 MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERE VE HATALARA İLİŞKİN DÜZELTME ZARARLARI (-)

Geçmiş yıllar muhasebe hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden ortaya çıkan geçmiş yıllara ait giderlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Geçmiş yıllar muhasebe hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden ortaya çıkan geçmiş yıllara ait giderler hesaplandığında bu hesaba borç kaydedilir. Geçmiş yıl gelir fazlası veya dönem net gelir fazlası tutarları ile mahsubunda hesaba alacak yazılır.

582 YENİDEN DEĞERLEME, SINIFLAMA DÜZELTME ZARARLARI

Muhasebe standartlarındaki değişiklikler nedeniyle yapılan yeniden değerleme veya sınıflamadan dolayı geçmiş dönem gider kalemlerinde ortaya çıkan artışların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Muhasebe standartlarındaki değişiklikler nedeniyle yapılan yeniden değerleme veya sınıflamadan dolayı geçmiş dönem gider kalemlerinde ortaya çıkan artışlar bu hesaba borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Geçmiş yıl gelir fazlası veya dönem net gelir fazlası tutarları ile mahsubunda hesaba alacak yazılır.

5.2.1.1.2.3.7. Dönem Net Gelir Fazlası (Gider Fazlası)

Bu grup siyasi partinin mali açıdan nihai faaliyet sonucunu gösteren hesapları kapsar. Bu yardımcı hesap grubunda aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

590 DÖNEM GELİR FAZLASI

591 DÖNEM GİDER FAZLASI

590 DÖNEM GELİR FAZLASI

Siyasi partinin faaliyet dönemine ilişkin gelir fazlasının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sonuç hesaplarında yer alan 692 Dönem Net Gelir Fazlası veya Gider Fazlası hesabından aktarılan tutarlar bu hesaba alacak 692 nolu hesaba borç kayıt edilir.

591 DÖNEM GİDER FAZLASI

Siyasi partinin faaliyet dönemine ilişkin gider fazlası tutarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sonuç hesaplarında yer alan 692 Dönem Net Gelir Fazlası veya Gider Fazlası hesabından aktarılan tutarlar bu hesaba borç, 692 nolu hesaba alacak kayıt edilir.

5.2.1.2. Gelir Tablosu Hesapları

Siyasi partinin faaliyet dönemine ilişkin esas gelirleri, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer gelirler, diğer giderler, finansman gelir ve giderlerinden oluşur. Bu ana hesap grubunda aşağıdaki yardımcı hesap grupları izlenir:

60 ESAS FAALİYET GELİRLERİ

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER

65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER (-)

66 FİNANSMAN GELİRLERİ

67 FİNANSMAN GİDERLERİ

69 DÖNEM NET GELİR FAZLASI (GİDER FAZLASI)

5.2.1.2.1. Esas Faaliyet Gelirleri

Siyasi partilerin esas faaliyetleri çerçevesinde tahakkuk ettirilen toplam değerlerini kapsar. Siyasi partilere önerilen hesap planında bu yardımcı hesap grubu altında aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

600 AİDATLAR

601 BAĞIŞLAR

602 DEVLET YARDIMI

603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAALİYETLERDEN SAĞLANAN GELİRLER

604 TEŞKİLATLARDAN YAPILAN TRANSFERLER

605 DİĞER GELİRLER

600 AİDATLAR

Siyasi partilerin faaliyetlerini sürdürmek amacıyla üyesi bulunan gerçek kişilerden alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gelir tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kayıt edilir. Dönem sonlarında 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: X siyasi partisinin 2012 yılı Temmuz ayında üyelerinden 10.000 TL'lik alacağı aidat ilgili hesaba tahakkuk ettirilmiş, fakat henüz tahsil edilmemiştir. Aidat alacağı vergiye tabi değildir.

123 ÜYE AİDATLARINDAN ALACAKLAR	10.000	
600 AİDATLAR		10.000

601 BAĞIŞLAR

Çeşitli nedenlerle yasal olanaklar çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin siyasi partilere yapmış olduğu ani ve nakdi bağışların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bağış yapıldığında bu hesaba alacak kayıt edilir. Dönem sonlarında hesap, 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: Bir siyasi partiye A A.Ş. tarafından seçim kampanyasına destek olmak amacıyla 1.500.000 TL tutarında vergiye tabi olmayan bağış yapılmıştır. Bağış siyasi partinin banka hesabına havale yoluyla gerçekleştirilerek Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'nda eş zamanlı olarak duyurulmuştur.

102 BANKALAR	1.500.000	
601 BAĞIŞLAR		1.500.000

602 DEVLET YARDIMI

Siyasi partilere devlet tarafından sağlanan yardımlar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Gelir tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kayıt edilir. Dönem sonlarında hesap, 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: X siyasi partisine 2012 yılı itibari ile hazineden 1.000.000 TL devlet yardımı yapılacağı Maliye Bakanlığı'ndan gelen yazı ile anlaşılmıştır. Gelir vergiye tabi olmayıp, henüz tahsil edilmemiştir.

120 DEVLET YARDIMINDAN ALACAKLAR	1.000.000	
602 DEVLET YARDIMI		1.000.000

603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAALİYETLERDEN SAĞLANAN GELİRLER

Partiyi ve adayı tanıtıcı faaliyetlerden sağlanan gelirler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Gelir tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kayıt edilir. Dönem sonlarında hesap, 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: Siyasi parti tarafından parti tarihini ve icraatlarını anlatan bir belgesel yaptırılmış ve söz konusu belgesel filmin satışından 100.000 TL gelir elde edilmiştir. Gelir % 8 oranında KDV'ye tabidir. Söz konusu gelir partinin banka hesabına KDV dahil yatırılmıştır.

102 BANKALAR	108.000	
603 PARTİYİ VE ADAYI TANITICI FAALİYET. SAĞLANAN GELİRLER		100.000
368 İNDİRİLECEK KDV		8.000

604 TEŞKİLATLARDAN YAPILAN TRANSFERLER

Parti teşkilatlarından genel merkeze yapılan transferler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Gelir tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kayıt edilir. Dönem sonlarında hesap, 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: X siyasi partisi Malatya İl Teşkilatı genel merkezin banka hesabına yıllık bütçeye katkı payı olarak 250.000 TL transferde bulunmuştur. Söz konusu transfer vergiye tabi değildir.

102 BANKALAR	250.000	
604 TEŞKİLATLARDAN YAPILAN TRANSFERLER		250.000

605 DİĞER GELİRLER

Yukarıdaki gelir kalemlerinin hiçbirinin kapsamına girmeyen esas faaliyet gelirleri bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Gelir oluştuğunda hesabın alacağına, dönem sonlarında ise borcuna kayıt yapılmak suretiyle 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

5.2.1.2.2. Satış İndirimleri (-)[297]

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar.

Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde üç defter-i kebir hesabından oluşur.

610 SATIŞTAN İADELER (-)

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

610 SATIŞTAN İADELER (-)

Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarlarını kapsar.

İşleyişi:

Daha önce yapılan satışlarla ilgili olarak ilgili hesaplara borç, esas faaliyet gelirlerinden ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı, malın kısmen ya da tamamen iade edilmesi durumuna göre, 610 Satıştan İadeler hesabının borcuna karşılık ilgili hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Daha önce satılan malzeme stokundan maliyet bedeli 20.000 TL, satış bedeli 24.000 TL olan kısmı iade edilmiş, satış bedeli ve KDV için çek keşide edilmiştir.

[297] Söz konusu hesap grubu siyasi partiler için çok fazla kullanılabilecek bir yardımcı hesap grubu değildir. Hesap planı içerisinde yer almasının sebebi siyasi partinin adaylarını ya da partiyi tanıtabilecek ve satışa da sunabileceği değerli kıymetlerden yapılmış rozet, anahtarlık, kol düğmesi ve benzeri eşyaların satışından gelir edebileceğinin düşünülmesidir. Söz konusu gelir elde edildiğinde esas faaliyet gelirleri grubunun altındaki, **603 Partiyi ve Adayı Tanıtıcı Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler** hesabına alacak kaydedilebilir. Bu satış üzerinden herhangi bir indirimin gerçekleşmesi durumunda ise **61 Satış İndirimleri** yardımcı hesap grubunun defter-i kebir hesaplarının kullanılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

---------- / ----------
610 SATIŞTAN İADELER 24.000
171 İNDİRİLECEK KDV 4.320
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ 28.320
---------- / ----------
154 MALZEME STOKLARI 20.000
621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ 20.000
---------- / ----------

611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır.

İşleyişi:

Uygulanan iskonto ilgili hesaba alacak kaydedilirken, 611 Satış İskontoları hesabına borç kaydedilir.

Örnek: X siyasi partisi 120.000 TL'lik bir alacağının vade tarihinden iki ay önce ödenmesi sebebiyle malzeme alan firmaya satış tutarı üzerinden % 10 erken ödeme iskontosu yapmıştır.

---------- / ----------
100 KASA 108.000
611 SATIŞ İSKONTOLARI 12.000
146 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 120.000
---------- / ----------

612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

Satıcı tarafından alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satılan mallara olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar ve benzerleri bu kalemde gösterilir.

İşleyişi:

Satılan mal ya da hizmet bedelinde yapılan indirim, hasılatla ilişkilendirilmeden 612 Diğer İndirimler hesabına borç, ilgili hesaplara ise alacak kaydedilir.

5.2.1.2.3. Satışların Maliyeti (-)

Siyasi partinin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan stokların maliyetinin izlendiği hesabı kapsar. Bu yardımcı hesap grubu altında aşağıdaki defter-i kebir hesabı izlenmektedir.

621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ (-)

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)

627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ (+)

621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ (-)

Satılan stokların maliyetinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Satılan stokların maliyeti tutarı 154 nolu hesaba alacak, bu hesaba borç kayıt edilir. Dönem sonunda hesap 692 nolu hesaba devredilerek kapatılır.

Örnek: X siyasi partisinin dönem sonu itibariyle satılan malzeme stoklarının maliyetinin 75.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Siyasi parti Aralıklı Envanter Yöntemi (AEY)'ni kullanmaktadır.

621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ	75.000	
154 MALZEME STOKLARI		75.000

626 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK GİDERLERİ (-)

Bir stok kaleminin satış fiyatından stokun tamamlama ve satış giderlerinin indirilmesi suretiyle hesaplanan net gerçekleşebilir değerinin stok kaleminin maliyet değerinden daha düşük olması durumunda; ortaya çıkan azalışlar nedeniyle tespit edilen değer düşüklüğü bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Stoklarda değer düşüklüğü tespit edildiğinde değer düşüklüğü tutarı bu hesabının borcuna, "158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları" hesabının alacağına kaydedilir. Cari dönem içinde ayrılan karşılık tutarlarının daha sonraki aylarda stokların net gerçekleşebilir değerlerinin maliyet değerlerini aşması nedeniyle iptalinde bu hesaba alacak kaydedilir. Önceki yıllarda ayrılan karşılık tutarının iptalinde bu hesaba değil "627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri" hesabının alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

627 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIK İPTALLERİ (+)

Önceki dönemlerde karşılık ayrılan stok kaleminin satılması ya da net gerçekleşebilir değerin daha sonra yükselmesi halinde kullanılmayan veya iptal edilen karşılıkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda "158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları" hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

5.2.1.2.4. Faaliyet Giderleri (-)

Siyasi partinin esas faaliyetiyle ilgili bulunan araştırma geliştirme, satış, genel yönetim, propaganda giderlerinden ve teşkilatlara yapılan transferlerden oluşan hesap

grubudur. 7'nci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir. Bu yardımcı hesap grubu altında aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

631 SATIŞ GİDERLERİ (-)

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633 PROPAGANDA GİDERLERİ (-)

634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER (-)

631 SATIŞ GİDERLERİ (-)

Stokların satış faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

İşleyişi:

Pazarlama fonksiyonuyla ilgili giderler 7'nci grupta izlenir ve dönem sonlarında 7/A seçeneğinde 761 Satış Giderleri yansıtma hesabı alacağı ile 7/B seçeneğinde ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile bu fonksiyona ait giderler bu hesaba devredilir.

Örnek:[298] 7/A seçeneğini uygulayan ve maliyetlerini fiili maliyet yöntemine göre hesaplayan bir partide, Nisan ayı içinde "760 Satış Giderleri" hesabının toplam tutarı 70.000 TL'dir.

631 SATIŞ GİDERLERİ	80.000	
761 SATIŞ GİDERLERİ		80.000

[298] Akdoğan ve Sevilengül, a.g.e., s.597.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

Siyasi partinin genel yönetim fonksiyonuyla ilgili olarak yapılan ve diğer faaliyetlerle doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, amortisman giderlerinden oluşur.

İşleyişi:

Genel yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler 7'nci grupta izlenir ve dönem sonlarında 7/A seçeneğinde, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı alacağı ile 7/B seçeneğinde ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile bu hesaba devredilir.

Örnek: 7/A seçeneğini uygulayan bir siyasi partide Haziran ayı içinde 770 Genel Yönetim Giderlerinde toplanan giderler tutarı 102.000 TL'dir.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	102.000	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		102.000

633 PROPAGANDA GİDERLERİ (-)

Siyasi partinin propaganda fonksiyonuyla ilgili olarak yapılan ve diğer fonksiyonlarla doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, amortisman giderlerinden oluşur.

İşleyişi:

Propaganda fonksiyonu ile ilgili giderler 7'nci grupta izlenir ve dönem sonlarında 711 Propaganda Giderleri Yansıtma Hesabı alacağı ile, 7/B seçeneğinde ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile bu hesaba devredilir.

Örnek: X siyasi partisinin 2012 yılı genel seçimlerinde propaganda için harcadığı tutar 710 Propaganda Giderleri hesabında 1.350.000 TL olarak gözükmektedir.

633 PROPAGANDA GİDERLERİ	1.350.000	
711 PROPAGANDA GİDERLERİ YAN. HES.		1.350.000

634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER (-)

Teşkilatlara yapılan transferler ile ilgili olarak yapılan ve diğer fonksiyonlarla doğrudan ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, amortisman giderlerinden oluşur.

İşleyişi:

Teşkilatlara yapılan transferler ile ilgili giderler 7'nci grupta izlenir ve dönem sonlarında 7/A seçeneğinde, 721 Teşkilatlara Yapılan Transferler Yansıtma Hesabı alacağı ile 7/B seçeneğinde ise 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı alacağı ile bu hesaba devredilir.

Örnek: 7/A seçeneğini uygulayan bir siyasi partide Mart ayı içinde 720 Teşkilatlara Yapılan Transferler hesabında toplanan giderler tutarı 280.000 TL'dir.

634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER	280.000	
721 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER YANSITMA HESABI		280.000

5.2.1.2.5. Diğer Faaliyetlerden Gelirler

Partinin esas faaliyeti, finansman faaliyeti dışında süreklilik arz eden faaliyetlerinden, özellikle yatırım faaliyetlerinden elde edilen gelirler, arızi nitelik taşıyan gelirleri bu grupta açılan hesaplarda izlenir. Yatırımlardan elde edilen temettü gelirleri, kira gelirleri, komisyon gelirleri, finansal varlık satış gelirleri, duran varlık satış gelirleri, gerçeğe uygun değer artışları, konusu kalmayan karşılıklar ve diğer

faaliyet gelirleri bu grupta açılan hesaplarda izlenir. Bu yardımcı hesap grubu içerisinde aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

640 YATIRIMLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642 KİRA GELİRLERİ

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645 FİNANSAL VARLIKLAR SATIŞ KARLARI

646 DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI

647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ GELİRLERİ

649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER

640 YATIRIMLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

Partinin diğer kuruluşlara yapmış olduğu yatırımlarından dolayı almış olduğu kâr payları bu hesapta izlenir. Partinin alım satım amaçlı elde bulundurduğu hisse senetlerinden aldığı kâr payları bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Yatırım yapılan işletme kâr payı dağıtımına karar verip ilan ettiği tarihte parti payına düşen kâr payını bu hesaba alacak kaydeder. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında ise hesaba borç kaydedilir.

642 KİRA GELİRLERİ

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden, maddi duran varlıklardan ve diğer duran varlıklardan elde edilen kira gelirlerinin izlendiği hesaptır. Performans değerlendirmesinin yapılabilmesi için elde edilen kira gelirlerinin varlık grubunun niteliğine uygun olarak alt hesaplarda izlenmesi uygun olur.

İşleyişi:

Elde edilen kira gelirleri brüt tutarları üzerinden bu hesaba alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

Önceki dönemlerde karşılık ayrılan stoklar dışındaki varlık kaleminin satılması, parti içinde kullanılması, tahsili ya da net gerçekleşebilir değerinin daha sonra yükselmesi halinde kullanılmayan veya iptal edilen karşılıkların izlendiği hesaptır. Stoklarla ilgili olarak ortaya çıkan konusu kalmayan karşılıklar bu hesapta değil, "627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri" hesabında izlenir. Cari dönem içinde ayrılan karşılıkların aynı dönem içinde iptalinden kaynaklan konusu kalmayan karşılık tutarları bu hesaba kaydedilmez, karşılık giderlerinden iptal edilmek üzere "654 Karşılık Giderleri" hesabına alacak kaydedilerek mahsup edilir.

İşleyişi:

Önceki dönemlerde ayrılan değer düşüklüğü karşılığının iptali durumunda ilgili varlık değer düşüklüğü karşılığı hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

645 FİNANSAL VARLIKLAR SATIŞ KARLARI

Finansal varlıkların elden çıkarılması nedeniyle elde edilen satış gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansal varlıkların kayıtlı değeri ile satış değeri arasındaki olumlu fark bu hesaba alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

646 DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI

Finansal varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar dışındaki duran varlık satışlarından sağlanan gelirlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Duran varlıkların birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılığı indirilmiş net tutarı ile satış değeri arasındaki olumlu farklar bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

647 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ GELİRLERİ

Muhasebe standartlarının gerçeğe uygun değerle ölçülmesini ve gerçeğe uygun değer farklarının gelir gidere yansıtılmasını öngördüğü varlıkların (alım satım amaçlı finansal varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi) gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi durumunda, daha sonraki değerlemelerde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer artışlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gerçeğe uygun değerde artış olması durumunda ilgili varlık hesabına borç kaydedilirken, bu hesaba alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER

Partinin esas faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında kalan yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamına girmeyen arızi gelirler de dahil çeşitli diğer gelirlerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gelirler tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak ilgili hesaplara borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

5.2.1.2.6. Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)

Partinin esas faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında kalan sürdürülen diğer faaliyetleriyle ilgili gider ve zararları içerir. Özellikle yatırım faaliyetleriyle ilişkili giderler, değerleme işlemleri sonucu oluşan giderler, alacakların tahsil edilememe riskine ilişkin olarak ayrılan karşılıklar, arızi nitelik taşıyan giderler bu grupta açılan hesaplarda izlenir. Yatırımlardan dönem net gideri payları, yatırım amaçlı gayrimenkul giderleri, komisyon giderleri, finansal varlık satış zararları, duran varlık satış zararları, gerçeğe uygun değer azalışları, karşılık giderleri ve diğer faaliyet gider ve zararları bu grupta açılan hesaplarda izlenir. Siyasi partilere öneriler hesap planının altında şu hesaplar izlenebilecektir:

652 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ (-)

653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655 FİNANSAL VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

656 DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ GİDERLERİ (-)

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER (-)

652 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ (-)

Kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerden ortaya çıkan giderlerin izlendiği hesaptır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle ölçüldüğü

durumlarda, gerçeğe uygun değer azalışları bu hesapta değil "657 Gerçeğe Uygun Değer Azalışları" hesabında izlenir.

İşleyişi:

Söz konusu gider doğduğunda bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir

653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)

Partinin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri işletmelere ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır. Finansman faaliyetiyle ilgili komisyon giderleri bu hesapta değil finansman giderleri grubunda ilgili hesapta izlenir.

İşleyişi:

Komisyon giderleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

Örnek: Siyasi parti esas faaliyet konusu dışında kalan diğer olağan giderleriyle ilgili olarak 2.000 TL komisyonu nakden ödemiştir.

653 KOMİSYON GİDERLERİ	2.000	
100 KASA		2.000

654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)

Stoklar dışındaki varlık kalemlerinin değerinde meydana gelen değer düşüklüğü için ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır. Stok değer düşüklüğü karşılıkları bu hesapta değil, "626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri" hesabında izlenir.

İşleyişi:

Varlıkların değerinde meydana gelen değer azalışları bu hesaba borç kaydedilirken, ilgili varlık değer düşüklüğü karşılık hesabına alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

655 FİNANSAL VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

Finansal varlıkların elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan satış zararlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansal varlıkların kayıtlı değeri ile satış değeri arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

656 DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI (-)

Duran varlık satış zararlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Duran varlık satış işlemlerinden doğan zararlar bu hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir

657 GERÇEĞE UYGUN DEĞER AZALIŞ GİDERLERİ (-)

Muhasebe standartlarının gerçeğe uygun değerle değerlenmesini ve gerçeğe uygun değer farklarının gelir gidere yansıtılmasını öngördüğü varlıkların (Alım satım amaçlı finansal varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi) gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi durumunda, daha sonraki değerlemelerde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer azalışlarının izlendiği hesaptır. Finansman faaliyetiyle ilgili borçlardan kaynaklanan gerçeğe uygun değer azalışları finansman giderleri bölümünde izlenir.

İşleyişi:

Gerçeğe uygun değerde azalış olması durumunda ilgili varlık hesabına alacak kaydedilirken, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonlarında ”690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası” hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER (-)

Partinin esas faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında kalan yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamına girmeyen arızi gider ve zararlar da dâhil diğer gider ve zararların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Giderler tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç ilgili hesaplara alacak kaydedilir. Dönem sonlarında “690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası” hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

5.2.1.2.7. Finansman Gelirleri

Bu grup; partinin finansman faaliyetleriyle ilgili olarak sağladığı gelirleri kapsar. Faiz gelirleri, kur farkları enflasyon düzeltmelerinde net parasal pozisyon gelirleri (satın alma gücü gelirleri) bu grup hesaplarında izlenir.

660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ

661 FİNANSAL VARLIKLAR FAİZ GELİRLERİ

662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ

663 VADE FARKI GELİRLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR REESKONT FAİZ GELİRLERİ)

664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ

666 KUR FARKI GELİRLERİ

667 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ GELİRLERİ

668 NET PARASAL POZİSYON GELİRLERİ (ENFLASYON DÜZELTMESİ GELİRLERİ)

669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ

660 MEVDUAT FAİZ GELİRLERİ

Her türlü mevduat yatırımlarından sağlanan faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Mevduat hesaplarıyla ilgili olarak tahakkuk eden faiz gelirleri bu hesaba alacak yazılır. Dönem sonlarında "Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

661 FİNANSAL VARLIKLAR FAİZ GELİRLERİ

Partinin menkul kıymet niteliğindeki finansal varlıkları ile ilgili faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Her türlü hazine bonosu, devlet tahvili gibi kamu borçlanma senetlerinden ve diğer özel sektör tahvil ve bonolarından, fonlardan elde edilen faizler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Faiz gelirleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

662 DİĞER FAİZ GELİRLERİ

Üçüncü kişilere, ilişkili taraflara, personele sağlanan finansman olanaklarından dolayı elde edilen faiz gelirleri bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Faiz gelirleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir

663 VADE FARKI GELİRLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR REESKONT FAİZ GELİRLERİ)

Bu hesap, esas faaliyetlerden doğan alacak tutarlarının gerçeğe uygun değerle değerlendiği ve kredili satışın bir finansman niteliği taşıdığı durumlarda, ticari alacakların nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri (itfa edilmiş maliyet tutarları) arasındaki farkı gösteren gerçekleşmiş faiz gelirlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Kredili satış nedeniyle bir finansman niteliğinde ortaya çıkan ve satışın yapılması aşamasında önce "128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet Alacakları Reeskontu)" veya "229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları" hesaplarına alacak kaydedilen vade farklarının ilgili dönemlerde o döneme düşen tutarının bu hesaba aktarılmasında hesaba alacak kaydedilir, ertelenmiş faiz gelirleri hesabına ise borç yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir. Esas faaliyetlerden doğan vade farklarının satış aşamasında doğrudan bu hesaba kaydedilmesi durumunda, dönem sonlarında henüz gerçekleşmeyen izleyen dönemlere ait vade farkı tutarları bu hesaba borç kaydedilerek "128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet Alacakları Reeskontu)" veya "229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları" hesaplarına alacak kaydedilir. "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarılan tutarlar döneme ilişkin gerçekleşen vade farklarını içerir.

664 DİĞER REESKONT FAİZ GELİRLERİ

Bu hesap, ilişkili taraflardan alacaklar ve diğer alacaklar grubuyla ilgili alacak tutarlarının gerçeğe uygun değerle (itfa edilmiş maliyetle) değerlenmesi durumunda,

alacakların nominal tutarları ile tahsilât dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren gerçekleşmiş faiz gelirlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

İlişkili taraflarla olan ticari faaliyetler dışındaki işlemlerden doğan alacağın ve diğer alacakların nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış bugünkü değeri arasındaki farka ilişkin olarak önce "Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Alacak reeskontları)" hesaplarına kaydedilen tutarlardan her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba alacak, ilgili ertelenmiş faiz gelirleri hesabına borç yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

666 KUR FARKI GELİRLERİ

Yabancı paralı, varlık ve borçların değerlemesine ilişkin çıkan olumlu kur farklarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Değerleme gününde tespit edilen olumlu kur farkları bu hesaba alacak kaydedilirken, ilgili varlık veya kaynak hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

667 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ GELİRLERİ

Finansal riskten korunma amaçlı yapılan finansman faaliyetiyle ilgili türev araçların değerleme işlemlerinden ortaya çıkan gelirleri ve türev ürün sözleşmeleri işlemlerinin sonlandırılmasından ortaya çıkan gelirler bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Finansman faaliyetiyle ilgili türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinde artış olması durumunda ilgili türev ürün varlık hesabına borç kaydedilirken, bu hesaba

alacak yazılır. Nakit akış riskinden korunmak için yapılan türev sözleşmelerinden ortaya çıkan farklar bu hesapta değil özkaynaklar grubunda "562 Türev Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları" hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

668 NET PARASAL POZİSYON GELİRLERİ (ENFLASYON DÜZELTMESİ GELİRLERİ)

Bu hesap; yüksek enflasyon dönemlerinde parasal olmayan varlıkların ve parasal olmayan kaynakların enflasyona göre düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan enflasyon kârlarının izlenmesinde kullanılır. Partinin sahip olduğu net parasal pozisyon (parasal varlık ve parasal kaynak arasındaki fark) nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen artışların izlendiği hesaptır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde parasal varlıklar satın alma gücü açısından kayba uğrarken, parasal kaynaklar satın alma gücü açısından kazanç sağlar. Net parasal pozisyon gelirleri; parasal kaynakların parasal varlıklardan fazla olduğu durumlarda ortaya çıkar. Diğer bir deyişle; parasal olmayan kalemler açısından tanım yapıldığında; dönem içinde parasal olmayan varlıkların düzeltme farkları toplamının parasal olmayan kaynakların düzeltme farklarından fazla olan tutarları net parasal pozisyon gelirlerini ifade eder.

İşleyişi:

Enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan varlıkların değer düzeltim farkları bu varlık hesaplarının borcuna, parasal olmayan kaynakların düzeltme farkları kaynak hesaplarının alacağına, aradaki olumlu farklar da net parasal pozisyon gelirleri olarak bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba borç kaydedilir.

669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ

Yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamına girmeyen diğer finansman gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansman faaliyetiyle ilgili çeşitli finansman gelirleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak, dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında borç kaydedilir.

5.2.1.2.8. Finansman Giderleri

Partinin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar.

670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

671 UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ

673 VADE FARKI GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR REESKONT FAİZ GİDERLERİ)

674 DİĞER REESKONT FAİZ GİDERLERİ

675 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ

676 KUR FARKI GİDERLERİ

677 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ ZARARLARI

678 NET PARASAL POZİSYON GİDERLERİ (ENFLASYON DÜZELTME GİDERLERİ)

679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ

670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

Kısa vadeli kullanılan banka kredileri, finansal kiralama borçları ve türev finansal araç borçları gibi kısa vadeli finansal borçlarla ilgili olarak katlanılan borçlanma maliyetlerinin (faiz, vade farkı ve kur farkı, komisyon gideri gibi) izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bütçelenebilen bu giderler tahakkuk ettiğinde önce "780 Finansman Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Dönem sonlarında (her ay sonu da olabilir) "781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile 780 no'lu hesapta biriken tutardan kısa vadeli borçlanma maliyetlerine ait olan tutara eşit bir tutar bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

671 UZUN VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ

Uzun vadeli kullanılan banka kredileri, finansal kiralama borçları ve türev finansal araç borçları gibi uzun vadeli finansal borçlarla ilgili olarak katlanılan borçlanma maliyetlerinin (faiz, vade farkı ve kur farkı, komisyon gideri) izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Bütçelenebilen bu giderler tahakkuk ettiğinde önce "780 Finansman Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Dönem sonlarında (her ay sonu da olabilir) "781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile 780 no'lu hesapta biriken tutardan uzun vadeli borçlanma maliyetlerine ait olan tutara eşit bir tutar, bu hesabın borcuna aktarılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ

Üçüncü kişilere, ilişkili taraflara, personele olan borçlardan dolayı ödenecek faiz giderleri bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Faiz giderleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir

673 VADE FARKI GİDERLERİ (ESAS FAALİYETLERDEN BORÇLAR REESKONT FAİZ GİDERLERİ)

Bu hesap; esas faaliyetlerden doğan senetli/senetsiz esas faaliyet borç tutarlarının itfa edilmiş maliyetle değerlendiği ve kredili alışların bir finansman niteliği taşıdığı durumlarda, borçların nominal tutarları ile ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış itfa edilmiş maliyet tutarları arasındaki farkı gösteren gerçekleşmiş faiz giderlerinin (vade farkı giderlerinin) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

Kredili alış nedeniyle bir finansman niteliğinde ortaya çıkan ve alışın yapılması aşamasında önce "329/429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskontu)" hesabına borç kaydedilen vade farklarının ilgili dönemlerde o döneme düşen tutarının bu hesaba aktarılmasında hesaba borç kaydedilir, ertelenmiş faiz giderleri hesabına ise alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir. Esas faaliyetlerden doğan vade farklarının gelirin doğması aşamasında doğrudan bu hesaba kaydedilmesi durumunda, dönem sonlarında henüz gerçekleşmeyen izleyen dönemlere ait vade farkı tutarları bu hesaba alacak kaydedilerek "329/429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskontu)" hesabına borç kaydedilir. "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarılan tutarlar döneme ilişkin gerçekleşen vade farklarını içerir.

674 DİĞER REESKONT FAİZ GİDERLERİ

Bu hesap, borçların itfa edilmiş maliyetle değerlenmesi durumlarında, ilişkili taraflara borçlar ve diğer borç grubuyla ilgili borç tutarlarının, nominal tutarları ile ödeme dönemlerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış itfa edilmiş maliyet tutarları arasındaki farkı gösteren gerçekleşmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) izlenmesinde kullanılır.

İşleyişi:

İlişkili taraflarla olan esas faaliyetler dışındaki işlemlerden kaynaklanan borçların ve diğer borçların nominal tutarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet tutarı arasındaki farkın önce "Ertelenmiş Faiz Giderleri (Borç Reeskontu)" hesaplarına kaydedilen tutarlardan her ay sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba borç, ilgili ertelenmiş faiz giderleri hesabına alacak yazılır. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

675 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ KOMİSYON GİDERLERİ

Finansman faaliyetiyle ilgili komisyon giderleri (kredi kartı komisyon giderleri vb.) bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Finansman faaliyetiyle ilgili komisyon giderleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

676 KUR FARKI GİDERLERİ

Yabancı paralı, varlık ve borçların değerlemesine ilişkin çıkan olumsuz kur farklarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Değerleme gününde tespit edilen olumsuz kur farkları bu hesaba borç kaydedilirken, ilgili varlık veya kaynak hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

677 FİNANSMAN FAALİYETİYLE İLGİLİ TÜREV FİNANSAL ARAÇ ZARARLARI

Finansal riskten korunma amaçlı yapılan finansman faaliyetiyle ilgili türev araçların değerleme işlemlerinden ortaya çıkan zararlar ve türev araç sözleşmeleri işlemlerinin sonlandırılmasından ortaya çıkan zararlar bu hesapta izlenir.

İşleyişi:

Finansman faaliyetiyle ilgili türev finansal araçların gerçeğe uygun değerinde azılış olması durumunda, ilgili türev araçlardan borçlar hesabına alacak kaydedilirken, bu hesaba borç yazılır. Nakit akış riskinden korunmak için yapılan türev sözleşmelerinden ortaya çıkan farklar bu hesapta değil özkaynaklar grubunda "562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları" hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

678 NET PARASAL POZİSYON GİDERLERİ (ENFLASYON DÜZELTME GİDERLERİ)

Bu hesap; yüksek enflasyon dönemlerinde parasal olmayan varlıkların ve parasal olmayan kaynakların enflasyona göre düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan enflasyon zararlarının izlenmesinde kullanılır. Partinin sahip olduğu net parasal pozisyon (parasal varlık ve parasal kaynak arasındaki fark) nedeniyle enflasyon karşısında satın alma gücünde meydana gelen azalışların izlendiği hesaptır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, parasal varlıklar satın alma gücü açısından kayba uğrarken, parasal kaynaklar satın alma gücü açısından kazanç sağlar. Net parasal pozisyon giderleri; parasal varlıkların parasal kaynaklardan fazla olduğu durumlarda ortaya çıkar. Diğer bir deyişle; parasal olmayan kalemler açısından tanım yapıldığında; dönem içinde

parasal olmayan kaynakların düzeltme farkları toplamının parasal olmayan varlıkların düzeltme farklarından fazla olan tutarları net parasal pozisyon zararlarını ifade eder.

İşleyişi:

Enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan varlıkların değer düzeltim farkları bu varlık hesaplarının borcuna, parasal olmayan kaynakların düzeltme farkları kaynak hesaplarının alacağına, aradaki olumsuz farklar da net parasal pozisyon zararları olarak bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında hesaba alacak kaydedilir.

679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ

Yukarıda tanımlanan hesaplar kapsamına girmeyen diğer finansman giderlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Finansman faaliyetiyle ilgili çeşitli finansman giderleri tahakkuk ettiğinde bu hesaba borç, dönem sonlarında "690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarımında alacak kaydedilir.

5.2.1.2.9. Dönem Net Gelir Fazlası (Gider Fazlası)

Bu grupta dönem sonunda kullanılan ve dönem sonucunun hesaplanmasına olanak veren hesap yer alır. Bu yardımcı hesap grubunun altında aşağıdaki defter-i kebir hesapları izlenmektedir:

690 DÖNEM GELİR VE GİDER FAZLASI

691 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)

693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ (+)

694 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI

690 DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI

Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır.

İşleyişi:

Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki gelir veya gider fazlasını gösterir.

691 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

Dönem geliri üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna, 370 Dönem Geliri Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının alacağına kaydedilir. Bu hesap 690 Dönem Gelir veya Gider Fazlası hesabına devredilir.

692 ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ (-)

Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı gideri bu hesaba borç, "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına veya iptallerde "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabına alacak kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında "694 Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarılarak kapatılır.

693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ (+)

Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Sürdürülen faaliyetlerle ilgili ertelenen vergi farkı geliri bu hesaba alacak, "289 Ertelenmiş Vergi Varlığı" hesabına veya iptallerde "489 Ertelenmiş Vergi Borcu" hesabına borç kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında "694 Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası" hesabına aktarılarak kapatılır.

694 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI

Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır.

İşleyişi:

Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı dönem net gelir veya gider fazlasını gösterir.

Uygulama:[299]

Bir siyasi partinin dönem sonunda gelir, maliyet ve gider hesaplarına ilişkin bakiye kalanları aşağıdaki gibidir:

600 Aidatlar[300]	1.600.000
601 Bağışlar[301]	1.000.000
602 Devlet Yardımı[302]	2.000.000

[299] Gelir tablosu hesaplarının dönem sonu kayıtlarına ilişkin toplu olarak uygulamadır.
[300] Vergiye Tabi Olmayan Gelir
[301] Vergiye Tabi Olmayan Gelir
[302] Vergiye Tabi Olmayan Gelir

603 Partiyi ve Adayı Tan.Faal.Sağ.Gel.	100.000
604 Teşkilatlardan Yapılan Transferler	200.000
610 Satıştan İadeler	10.000
611 Satış İskontoları	5.000
621 Satılan Stokların Maliyeti	600.000
631 Satış Giderleri	2.000
760 Satış Giderleri	2.000
761 Satış Giderleri Yansıtma Hesabı	2.000
632 Genel Yönetim Giderleri	2.000.000
770 Genel Yönetim Giderleri	2.000.000
771 Genel Yönetim Giderleri Yan. Hes.	2.000.000
633 Propaganda Giderleri	200.000
710 Propaganda Giderleri	200.000
711 Propaganda Giderleri Yansıtma Hesabı	200.000
634 Teşkilatlara Yapılan Transferler	70.000
720 Teşkilatlara Yapılan Transferler	70.000
721 Teş. Yapılan Trans. Yansıtma Hesabı	200.000
642 Kira Gelirleri	1.000.000
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	3.000
647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri	12.000

649 Diğer Çeşitli Gelirler 100.000

653 Komisyon Giderleri 2.500

654 Karşılık Giderleri 14.000

659 Diğer Çeşitli Giderler 4.500

663 Vade Farkı Gelirleri 15.000

669 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri 11.000

670 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 18.000

671 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri 22.000

780 Finansman Giderleri 40.000

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı 40.000

672 Diğer Faiz Giderleri 7.000

679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri 21.000

---

600 AİDATLAR 1.600.000
601 BAĞIŞLAR 1.000.000
602 DEVLET YARDIMI 2.000.000
603 PAR. VE ADAYI TAN. FAAL. SAĞ. GEL. 100.000
604 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER 200.000
642 KİRA GELİRLERİ 1.000.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR 3.000
647 GERÇEĞE UYGUN DEĞ.ART.GEL. 12.000
649 DİĞER ÇEŞİTLİ GELİRLER 100.000
663 VADE FARKI GELİRLERİ 15.000
669 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GELİRLERİ 11.000
690 DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI 6.041.000

Gelir hesaplarının 6 nolu gruptaki ilgili
sonuç hesabına aktarılması

---------- / ----------
690 DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI 2.976.000
610 SATIŞTAN İADELER 10.000
611 SATIŞ İSKONTOLARI 5.000
621 SATILAN STOKLARIN MALİYETİ 600.000
631 SATIŞ GİDERLERİ 2.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 2.000.000
633 PROPAGANDA GİDERLERİ 200.000
634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER 70.000
653 KOMİSYON GİDERLERİ 2.500
654 KARŞILIK GİDERLERİ 14.000
659 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER 4.500
670 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 18.000
671 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ 22.000
672 DİĞER FAİZ GİDERLERİ 7.000
679 DİĞER ÇEŞİTLİ FİNANSMAN GİDERLERİ 21.000
Gider hesaplarının 6 nolu gruptaki ilgili
sonuç hesabına aktarılması
---------- / ----------
711 PROPAGANDA GİDERLERİ YANSITMA HESABI 200.000
721 TEŞKİLATLARA YAP. TRANS. YAN. HES. 200.000
761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI 2.000
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YAN. HES. 2.000.000
781 FİNANSMAN GİDERLERİ 40.000
710 PROPAGANDA GİDERLERİ 200.000
720 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER 200.000
760 SATIŞ GİDERLERİ 2.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 2.000.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 40.000
7 nolu gruptaki gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması
---------- / ----------

Siyasi partinin vergiye tabi gelirlerinden 25.000 TL vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı ayrılması gerekmektedir.

---------- / ----------
691 DÖNEM GELİRİ VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. 25.000
370 DÖN. GEL. VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. 25.000
---------- / ----------

Bir önceki dönemde peşin ödenen vergi fonların 12.000 TL olduğu varsayılmıştır.

---------- / ----------
371 DÖNEM GELİRİ PEŞ.ÖD.VER. VE DİĞ.YÜK. 12.000
173 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER 12.000
---------- / ----------
690 DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI 3.049.500
692 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI 3.049.500
---------- / ----------
690 DÖNEM GELİR VEYA GİDER FAZLASI 25.000
691 DÖNEM GELİRİ VER. VE YAS.YÜK.KAR. 25.000
---------- / ----------
692 DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI 3.024.000
590 DÖNEM NET GELİR FAZLASI 3.024.000
---------- / ----------

5.2.1.3. Maliyet Hesapları

Maliyet hesapları, siyasi parti faaliyetlerinin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarının dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

Bu ana hesap grubu altındaki yardımcı hesap grupları siyasi partilere önerilen hesap planında şu şekilde oluşturulmuştur:

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

71 PROPAGANDA GİDERLERİ

72 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER

76 SATIŞ GİDERLERİ

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

5.2.1.3.1. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

Bu grupta yer alan hesaplar genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrı olarak yürütülmesinin istenmesi durumunda, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıların kurulmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

Siyasi partilere önerilen hesap planında bu yardımcı hesap grubunun altında aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer almaktadır:

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve genel muhasebe tarafından tutulan hesaptır.

İşleyişi:

Maliyetle ilgili tüm giderler tahakkuk ettikçe bu hesaba borç, ilgili aktif ve pasif hesaplarda alacak kaydedilir. Maliyet dönemleri sonunda maliyet muhasebesi tarafından genel muhasebeye bildirilen veriler bu hesabın alacağına, ilgili hesapların borcuna kaydedilir.

701 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantıyı sağlayan ve maliyet muhasebesi tarafından tutulan ve 700 nolu hesabın borcuna kaydedilen giderlerin, maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır.

İşleyişi:

Genel muhasebede 700 nolu hesabın borcuna kaydedilen giderler muhasebeden gelen belgeler doğrultusunda maliyet muhasebesinde bu hesabın alacağına, fonksiyonel gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

5.2.1.3.2. Propaganda Giderleri

Bu grupta yer alan hesaplar, seçim öncesi, seçim ve seçim sonrası dahil siyasi partinin propaganda giderlerini, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar. Bu yardımcı hesap grubunun altında aşağıdaki hesaplar yer almaktadır:

710 PROPAGANDA GİDERLERİ

711 PROPAGANDA GİDERLERİ YANSITMA HESABI

712 PROPAGANDA GİDER FARKLARI HESABI

710 PROPAGANDA GİDERLERİ

Bu giderler, siyasi partinin propaganda giderlerinin takip edilmesinde kullanılır. Dönem içinde yapılan propaganda giderleri bu hesabın borcuna, ilgili aktif veya 634 nolu hesabın ise alacağına kaydedilir.

711 PROPAGANDA GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 710 nolu hesabın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında ilgili hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında 710 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

712 PROPAGANDA GİDER FARKLARI HESABI

Propaganda giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış propaganda maliyetleri arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir.

5.2.1.3.3. Teşkilatlara Yapılan Transferler

Bu grupta yer alan hesaplar, bir faaliyet dönemi içerisinde genel merkezden teşkilatlara yapılan transferleri, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar. Bu yardımcı hesap grubunun altında aşağıdaki defter-i kebir hesapları yer almaktadır:

720 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER

721 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER YANSITMA HESABI

722 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER FARK HESABI

720 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER

Bu giderler, siyasi partinin teşkilatlara yapılan transferlerinin takip edilmesinde kullanılır. Dönem içinde yapılan transferler bu hesabın borcuna, ilgili aktif hesap veya 634 nolu hesabın ise alacağına kaydedilir.

721 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER YANSITMA HESABI

Fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 720 nolu hesabın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış giderler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında ilgili hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında 720 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

722 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER FARK HESABI

Teşkilatlara yapılan transferlerin fiili tutarları ile önceden saptanmış propaganda maliyetleri arasındaki olumlu veya olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar hesabın alacağına kaydedilir.

5.2.1.3.4. Satış Giderleri

Bu grup; satış faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Bu yardımcı hesap grubunun içerdiği büyük defter hesapları siyasi partilerde sık kullanılmasa da aşağıdaki gibidir:

760 SATIŞ GİDERLERİ

761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762 SATIŞ GİDER FARKLARI HESABI

760 SATIŞ GİDERLERİ HESABI

Mal ve hizmetlerin müşterilere teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 761 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış satış giderleri, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 760 nolu hesabın borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığı 631 nolu hesaba devredilir. Dönem sonlarında bu hesap, 760 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

762 SATIŞ GİDER FARKLARI HESABI

Satış giderlerinin fiili tutarları ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 631 nolu hesapla kapatılır.

5.2.1.3.5. Genel Yönetim Giderleri

Bu hesap, yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur. Siyasi partilerin genel yönetim giderlerinin aşağıdaki defter-i kebir hesapları itibariyle izlenmesi gerekmektedir:

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI HESABI

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Siyasi partinin yönetim fonksiyonları, parti politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel

işleri, muhasebe ve mali işlerle ilgili giderleri bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, 771 nolu hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış genel yönetim giderleri, fiili maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda 770 nolu hesabın borcuna kaydedilen giderler, hesabın alacağı karşılığı 632 nolu hesaba borç kaydedilir. Bu hesap dönem sonlarında 770 nolu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

772 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARKLARI HESABI

Fiili genel yönetim giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz hesaplar bu hesaba alınır ve dönem sonlarında 632 nolu hesaba aktarılarak kapatılır.

5.2.1.3.6. Finansman Giderleri

Bu grupta siyasi partinin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılanlar ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderlerle, yansıtma ve fark hesapları yer alır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

Siyasi parti faaliyetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

Önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda, önceden saptanmış finansman giderleri ile fiili maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda 780 Finansman Giderleri hesabının borcuna kaydedilen giderler bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki 66 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesabına borç kaydedilir.

782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

Finansman giderleri fiili tutarları ile önceden saptanmış tutarları arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Olumsuz farklar hesabın borcuna, olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. Dönem sonunda bu hesap 66 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesaplarına aktarılarak kapatılır.

5.2.1.3.7. Gider Çeşitleri (7/B Seçeneği)

Gider çeşitleri hesapları, faaliyetlerde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu yardımcı hesap grubu aşağıdaki defter-i kebir hesaplarını içermektedir:

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 HESABI

792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

Siyasi parti faaliyetlerini yürütmek, faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar.

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

Siyasi parti faaliyetlerini yürütmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar.

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

Yukarıda belirtilen giderler dışında, siyasi parti faaliyetlerini yürütmek için yapılması gerekli olan giderleri kapsar. Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, dava, icra ve noter giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme paylarını kapsar.

797 FİNANSMAN GİDERLERİ

Siyasi partinin gerek yatırım gerekse siyasi faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

Maliyet hesaplarını gider çeşidi esasına göre izleyen siyasi partilerde yukarıdaki hesapları dönem sonunda gelir tablosuna aktarmak amacı ile kullanılan hesaptır.

Uygulama:[303]

7/A seçeneğini kullanmakta olan bir siyasi parti dönem sonu itibariyle gider hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir:

710 Propaganda Giderleri	5.000
720 Teşkilatlara Yapılan Transferler	6.000
760 Satış Giderleri	1.200
770 Genel Yönetim Giderleri	1.500
780 Finansman Giderleri	600

Siyasi partinin 500 TL'lik finansman gideri kısa vadelidir.

Çözüm:

633 PROPAGANDA GİDERLERİ	5.000	
634 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER	6.000	
631 SATIŞ GİDERLERİ	1.200	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.500	
670 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	500	
671 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	100	
711 PROPAGANDA GİDERLERİ YAN. HES.		5.000
721 TEŞKİLATLARA YAP. TRANS. YAN. HES.		6.000
761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI		1.200
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YAN. HES.		1.500
781 FİNANSMAN GİDERLERİ		600

Gider hesaplarının ilgili hesaplara yansıtılması

[303] Maliyet muhasebesi hesaplarının dönem sonu kapanış kayıtlarıyla ilgilidir.

---------- / ----------

711 PROPAGANDA GİDERLERİ YANSITMA HESABI	5.000	
721 TEŞKİLATLARA YAP. TRANS. YAN. HES.	6.000	
761 SATIŞ GİDERLERİ YANSITMA HESABI	1.200	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YAN. HES.	1.500	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ	600	
710 PROPAGANDA GİDERLERİ		5.000
720 TEŞKİLATLARA YAPILAN TRANSFERLER		6.000
760 SATIŞ GİDERLERİ		1.200
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.500
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		600

7 nolu gruptaki gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması

---------- / ----------

5.3. SİYASİ PARTİLERE ÖNERİLEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI UYGULAMASI

5.3.1. TMS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu

5.3.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynaklan ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. (TMS1.9)

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir (TMS 1.10):

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.
- Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço) (TMS1.10)

5.3.1.2. Standarda Ait Kavramlar

Standartta geçen kavramları inceleyecek olursak (TMS 1.7) :

Uygulanamaz kavramı; bir işletmenin her türlü makul çabayı gösterdikten sonra o koşulu uygulayamaması durumudur.

Önemlilik kavramı; finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir.

Dipnotlar; finansal durum tablosunda (bilançoda), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içerir.

Kar ya da zarar; toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

5.3.1.3. Bilançonun Sunumuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal durum tablosunda varlıklar ve borçlar işletmenin finansal yapısı, borç ödeme gücü ve likiditesini değerlendirmeye olanak verecek şekilde sınıflandırır.

Aşağıdaki özellikleri taşıyan varlık ve borçlar cari/dönen varlıklardır:

- İşletmenin bir faaliyet döneminde tüketilmesi ve satılması beklenen,
- Satmak amaçla bulundurulan,
- Bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde tahsil edilmesi bekleniyorsa,
- Nakit veya benzeri ise.

Finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır(TMS1.54):

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,

- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Canlı varlıklar[304],
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar[305],
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar[306];
- Karşılıklar,
- TMS 12[307]'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçlan ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.[308]

5.3.1.4. Gelir Tablosuna İlişkin Düzenlemeler

Yeni TMS-1' de Gelir Tablosu başlığı yerini Kapsamlı Gelir Tablosu başlığına bırakmıştır. Kapsamlı gelir tablosunda hem dönem boyunca faaliyetlerden elde edilen net kar/zarar hem de diğer kapsamlı gelirin raporlanması gerekmektedir.

Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgiler Şu Kalemlerdir(TMS 1.82):

- Hasılat,
- Finansman maliyetleri,[309]

[304] Bu tür varlıklar siyasi partiler için mevzuat açısından kullanılabilir değildir.
[305] Siyasi partiler ticari faaliyet yasağına tabi oldukları için ticari alacaklar yerine esas faaliyetlerden alacaklar hesap grubunu kullanmalıdırlar.
[306] Siyasi partiler ticari faaliyet yasağına tabi oldukları için ticari borçlar yerine esas faaliyetlerden borçlar hesap grubunu kullanmalıdırlar.
[307] Siyasi partiler gelir vergisinden muaftırlar.
[308] Siyasi partilerin ortakları bulunmadığı halde kuruluş sermayeleri var olabilir.

- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,[310]
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar,
- Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kar veya zarar,
- Standardın ilgili maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar paylan,
- Toplam kapsamlı gelir.

Bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

Kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda sunulan bilgiler ve gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şunlardır(TMS 1.98);

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali,
- İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali,
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
- Yatırımların elden çıkarılması,
- Durdurulan faaliyetler,
- Dava ödemeleri,

[309] Siyasi partilerin yürürlükteki mevzuat uyarınca borç alma ve borç verme yasakları mevcuttur.
[310] Siyasi partinin iş ortaklığı kurması ya da iştirak edinmesi mümkün değildir.

- Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.
- Diğer Kapsamlı Gelir (özkaynaklar'a yansıtılan kar veya zararlar) (TMS 1.7):

Diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

Diğer Kapsamlı Gelirin Unsurları(TMS1.7):

- Yeniden değerleme fazlasındaki değişimler (TMS 16 ve TMS 38),
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının ilgili maddesi uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlanandaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21)
- Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden ölçümünde ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar (TMS 39)
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39)

Toplam kapsamlı gelir; "kar ya da zararın'" ve "diğer kapsamlı gelirin'" bütün bileşenlerini kapsar.

Standart, "diğer kapsamlı gelir", "kar ya da zarar", ve "(toplam) kapsamlı gelir" terimlerini kullanmasına rağmen, anlamı açık olduğu sürece bir işletme toplamları ifade etmek üzere başka terimlerde kullanabilir. Örneğin; bir işletme kar ya da zararı tanımlamak için "net gelir" terimini kullanabilir.(TMS1.8)

Gelir Tablosu hazırlayan kullanıcılar için, giderlerin sınıflandırılmasında 2 yol vardır. Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.

Analizlerin ilk biçimi, "giderlerin çeşitliliği (niteliği)" esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz.

Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır(TMS1.102).

Analizlerin ikinci biçimi, giderlerin fonksiyonu veya "satışların maliyeti yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaştırılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir.(TMS1.103)

Giderleri fonksiyon esasına göre sınıflayan bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar.

Giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır.

5.3.1.5. Özkaynak Değişim Tablosuna İlişkin Düzenlemeler

Kuruluş tabloda aşağıda sayılanları göstererek özkaynaklar değişim tablosunu sunacaktır (TMS 1.106):

- Dönem kar veya zararı,
- Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı(maddi ve maddi olmayan duran varlık değer artış ve kayıpları, satışa hazır varlıkların değerleme farkları, kur çevrim farkları gibi),
- Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları[311],

[311] Siyasi partilerde ortak ve azınlık payı kavramları ilgili mevzuata göre bulunmamaktadır. Siyasi partiler ticari işletmeler olmayıp sosyal organizasyonlardır.

- Özkaynakların her bölümü için, TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Ayrıca TMS 8' e göre geriye yönelik düzeltmeler ve yeniden hesaplamalar, bir standart veya yorum geriye dönük düzeltmenin özkaynağın başka bir bölümünde yapılmasını ön görmüyorsa, dağıtılmamış karların bakiyesine yapılır. TMS 8' e dayanan bu sebeple özkaynak değişim tablosunda yer alan her özkaynak grubu için yapılan toplam düzeltmelerin ayrı ayrı gösterilmesini öngörür. Bu düzeltmeler bir önceki her dönem ve dönem başı için sunulur (TMS 1.110).

5.3.1.6. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarım kullanma ihtiyacını değerlendirmede temel oluşturur. TMS 7, nakit akış bilgilerinin sunuluşu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar (TMS l.111).

5.3.1.7. Dipnotlar

Dipnotlar, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki bilgileri açıklayıcı ve daha kolay anlaşılır kılmak amacıyla önemlidir.

Dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin en önemlileri şunlardır (TMS1.112):

- TFRS' lerle uyum durumu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- Diğer açıklamalar; Koşullu borçlar (TMS 37) ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ve Finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TFRS 7).

5.3.1.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Standart, siyasi partinin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer siyasi partilerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktadır.

Standart kapsamında siyasi partiler için önerilebilecek tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerebilir:[312]

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.
- Bir siyasi partinin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir siyasi partinin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da siyasi partinin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (bilanço).

Standart, yukarıda bahsi geçen tabloları gerçeğe uygun sunuş ilkesiyle sunmayı amaçlamaktadır. Bu amaç, siyasi partilerin mali yapılarının şeffaflaştırılması ilkesi ile tam bir uyum içerisinde gözükmektedir.

Standart, siyasi partinin kaynak borç yapısını tam bir düzen ve açıklık içerisinde sunmaya olanak sağlamaktadır. Buna göre aşağıdaki özellikleri taşıyan varlık ve borçlar cari/dönen varlıklardır:[313]

- Siyasi partinin bir faaliyet döneminde tüketilmesi ve satılması beklenen,

[312] Bkz. TMS 1-10.
[313] Bkz. TMS 1-66.

- Satmak amacıyla bulundurulan,
- Bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde tahsil edilmesi bekleniyorsa,
- Nakit veya benzeri ise.

Siyasi partiler için uygun olan finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır:[314]

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Stoklar,
- Faaliyetlerden kaynaklanan alacaklar ve diğer alacaklar ,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
- Faaliyetlerden doğan ve diğer borçlar ;
- Karşılıklar,
- TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

Siyasi partilere ait kapsamlı gelir tablosunda sunulacak bilgiler ise şu kalemlerdir:[315]

- Hasılat (Siyasi partinin esas faaliyetlerinden kaynaklanan),

[314] Bkz. TMS 1-54.
[315] Bkz. TMS 1-82.

- Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ya da gider farkı,
- Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen gelir ya da gider farkı toplamını içeren tek bir tutar,
- Gelir veya gider farkı,
- Standardın ilgili maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş gelir ya da gider bileşenlerinin her biri,
- Toplam kapsamlı gelir.

Ayrıca standart, gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumları da belirtmiştir. Diğer kapsamlı gelir unsurları da yine standart kapsamında ele alınmıştır. Bu gelir unsurlarından siyasi parti mevzuatına ve yukarıda açıklanan sisteme uygun olanlar da muhasebe sistemi tarafından dikkate alınmalıdır.

Siyasi parti tabloda aşağıda sayılanları göstererek özkaynaklar değişim tablosunu sunacaktır:[316]

- Dönem gelir veya gider fazlası,
- Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı(maddi ve maddi olmayan duran varlık değer artış ve kayıpları, satışa hazır varlıkların değerleme farkları, kur çevrim farkları gibi),
- Özkaynakların her bölümü için, TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Siyasi partiye ait nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına siyasi partinin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve siyasi partinin bu nakit

[316] Bkz. TMS 1-106.

akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede temel oluşturur. TMS 7, nakit akış bilgilerinin sunuluşu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar.[317]

Dipnotlar, siyasi partiye ait bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki bilgileri açıklayıcı ve daha kolay anlaşılır kılmak amacıyla önemlidir.

Dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin en önemlileri şunlardır:[318]

- TFRS' lerle uyum durumu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- Diğer açıklamalar; Koşullu borçlar (TMS 37) ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ve Finansal olmayan açıklamalar, örneğin siyasi partinin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TFRS 7).

[317] Bkz. TMS 1-111.
[318] Bkz. TMS 1-112.

5.3.2. TMS 34 - Ara Dönem Finansal Raporlama

5.3.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcılara, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlamaktır.

Tüm dünyada yerleşmiş teamüllere göre eğer işletme özel hesap dönemine sahip değilse 3, 6 ve 9'uncu ay sonlan itibariyle finansal tabloların düzenlenmesi, bunlardan sadece 6 ay sonu itibariyle düzenlemenin bağımsız denetimden geçirilmesi şeklindedir. Yurdumuzda bu amaçla yapılan düzenlemeler kapsamına Sermaye Piyasası Kanunu mevzuatına tabi şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, menkul kıymet yatıran fonları ve ortaklıkları, emeklilik yatırım şirketleri, bankalar, Enerji Piyasası Denetleme Kumlu denetimine tabi şirketler girmektedir. Bu şirketler esas itibariyle her üç ayda bir ara dönem finansal tablolarım düzenlemekle birlikte sadece 6.ay sonu itibariyle düzenleneni bağımsız denetime tabi tutarlar.[319]

Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilir(TMS34,1):

- En azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunulması ve
- Ara dönem finansal raporlarının en "geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.
- Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu sayılabilmesi için bu Standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir (TMS34.3).

[319] Remzi Örten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **"TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları"**, 4.Basım, Ankara, 2010, s.554.

5.3.2.2. Standarda Ait Kavramlar

Ara dönem kavramı; 1 yıllık dönemden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.

Önemlilik Kavramı; muhasebe tahminlerinde ve politikalarında meydana gelen değişiklikler ve hatalar, açıklanmaması halinde ortaya çıkabilecek yanıltıcı sonuçlardan kaçınmak için ara dönem verilerine dayanılarak belirlenerek önemlilik kriteri çerçevesinde muhasebeleştirilir veya açıklanır.

Ara dönem finansal raporların karşılaştırılmalı olarak verilmesi gereklidir. ***Tam Set raporlama***nın içeriği şunlardan oluşur(TMS34.5):

1. İlgili dönem sonu itibarıyla finansal durum tablosu (bilanço),
2. İlgili döneme ilişkin kapsamlı gelir tablosu,
3. İlgili döneme ilişkin özkaynak değişim tablosu,
4. İlgili döneme ilişkin nakit akış tablosu,
5. Önemli muhasebe politikalarının özetlerini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren açıklamalar/dipnotlar,
6. İşletme bir muhasebe politikasını geçmişe dönük olarak uyguladığında, finansal tablolarında yer alan kalemleri geçmişe yönelik olarak düzelttiğinde veya finansal tablolarında yer alan kalemleri yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başlangıcına ilişkin finansal durum tablosu (bilanço).

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur (TM34.8):

1. Özet finansal durum tablosu (bilanço),
2. Aşağıdakilerden biri gibi sunulan özet kapsamlı gelir tablosu,
3. Özet bir özkaynak değişim tablosu,
4. Özet nakit akış tablosu,
5. Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

5.4.2.3. Ara Dönem Raporlara Ait Dipnotlar

Ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda asgari olarak, önemliyse ve ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde açıklanmadıysa, aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması zorunludur:[320]

- Stokların gerçekleşebilir değerine indirilmesi veya böyle bir indirimin iptali,
- Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,
- Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,
- Davaların sonuçlandırılması,
- Önceki dönemlerde raporları finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararın finansal tablolara yansıtılması veya bu değer düşüklüğü zararının iptali.

5.4.2.4. Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler

Türkiye'de geçici vergi uygulamasında bilanço usulüne tabi işletmelerin 3 aylık dönemler halinde gelir tablosu hazırlamaları ve yılsonunda bilanço düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur. Diğer taraftan Sermaye Piyasası Kanununa tabii şirketler, 6 ayda bir bilanço düzenlerken, 3 er aylık dönemler halinde Gelir Tablosu düzenlemektedirler.[321]

Ara dönem finansal tabloların karşılaştırmalı olarak verilmesi gereklidir. Buna göre, işletmenin cari dönem finansal tabloları ve karşılaştırma yapılacak finansal tabloları aşağıdaki gibidir.[322]

- Bilanço; ara dönem bilanço, aynı dönemin açılış bilançosu ile veya önceki yılsonu ile karşılaştırmalı olarak sunulur.

[320] Yüksel Koç Yalkın, TMS 34, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s.827.
[321] Yalkın, a.g.e., s.827.
[322] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.558.

- Gelir Tablosu; işletme, altı aylık dönemler itibariyle raporlama yapıyor ise, ara dönem gelir tablosu, bir önceki yıl aynı dönemi kapsayan ara dönem gelir tablosu ile karşılaştırmalı olarak sunulur. Eğer 3 er aylık dönemlerde raporlama yapılıyor ise, işletme cari dönem ve önceki dönem bilgilerini ikiye ayırır. Cari dönem içerisinde, dönem başından bilanço tarihine göre kümülatif rakamların yarımda son 3 ayın gelir tablosu verilir.
- Nakit Akım Tablosu; yılbaşından bilanço tarihine kadar dönem için nakit hareketleri, önceki yıl aynı dönemle karşılaştırmalı olarak düzenlenir.
- Özsermaye Değişim Tablosu; yılbaşından bilanço tarihine kadar dönem için özsermaye kalemlerindeki değişiklikler, önceki yıl aynı dönemle karşılaştırmalı olarak düzenlenir.

5.4.2.5. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Standart; siyasi partiler için ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektedir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; siyasi parti üyelerinin, kamunun ve diğer tarafların siyasi partinin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlamaktır.

Özellikle genel ve yerel seçim zamanlarında siyasi partilerin harcamalarının ve gelir kaynaklarının tartışma konusu olduğu görülmektedir. Söz konusu standardın uygulanması halinde seçim öncesi ve sonrası finansal durum bilinebilir ve aradaki fark kadar mali tutar kayda alınmış olur.

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur:[323]

1. Özet finansal durum tablosu (bilanço),
2. Aşağıdakilerden biri gibi sunulan özet kapsamlı gelir tablosu,
3. Özet bir özkaynak değişim tablosu,
4. Özet nakit akış tablosu,

[323] Bkz. TMS 34-8.

5. Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

Söz konusu ara dönem finansal raporlama yukarıda da belirtildiği üzere özellikle seçim kampanyası döneminde yaptırılmalıdır. Bu finansal raporlama mevzuat tarafından zorunlu tutulduğu takdirde daha adil ve demokratik bir seçim ortamı yaratılabileceği gibi, halkın demokrasiye ve onun vazgeçilmez unsuru olan parlamenter rejime olan güveni tesis edilmiş olacaktır.

5.4.3. TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar

5.4.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır.(TMS8.3)

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, "TMS 12 Gelir Vergileri" standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.(TMS8.4)

5.4.3.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir:

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez buna karşın muhasebesel bir değerin defter değerini değiştirebilecek değişiklikleri ifade eder.

Güvenilir bilgi; finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgidir.

Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır. İşletme her türlü çabasına rağmen standardın gereklerini yerine getiremezse ilgili hükmün uygulanamaz olduğu kabul edilir(TMS8.5).

5.4.3.3. Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir;

- Bir TMS/'TFRS tarafından gerekli kılmıyorsa veya
- İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.
- Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla işletmenin zaman içindeki finansal tabloların karşılaştırabilir olma olanağına sahip olmalıdır.

Aşağıdakiler, muhasebe politikalarında değişiklik sayılmaz(TMS8.16);

- Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,

- Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.
- TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" veya TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standartlarında yer alan yöntemler uyarınca muhasebe politikalarında değişiklik yapılıp varlıkları yeniden değerlenmiş değerleriyle izleyen bir muhasebe politikasının ilk uygulaması, bu Standart açısından değil, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yapılan bir yeniden değerleme olarak ele alınmalıdır.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması(TMS8.19):

- Bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
- İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Bu Standarda göre, bir TMS/TFRS'nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.

5.4.3.4. Geçmişe Dönük Uygulama

Aşağıdaki durumlar geçerli olduğunda geçmiş bir dönemle ilgili muhasebe politikalarındaki değişikliğin etkileri veya hataların düzeltilmesi geçmişe dönük olarak uygulanmayabilir[324];

Geçmişe dönük uygulamanın veya yeniden düzenlemenin etkileri saptanamıyorsa,

Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik tahminleri gerektiriyorsa,

Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme; tutarların belirlenmesinde önemli tahminler gerektiriyorsa ve aşağıdaki durumlarda yapılan bu tahminlerle tarafsız bilgiler arasındaki farklılıkların saptanması olanaksızsa,

[324] Ümit Gücenme Gençoğlu, **"Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar"**, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2007. s.73-74

Söz konusu tutarların kayda alındığı, ölçüldüğü veya açıklandığı tarih itibariyle mevcut olan dunun hakkında bilgi veriyorsa,

Önceki döneme ait finansal tabloların onaylandığı tarihte mevcutsa,

Geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.(TMS8.23)

Cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, işletme, uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak karşılaştırmalı bilgilerini düzeltir(TMS8.45).

İşletme, yeni bir muhasebe standardını geriye dönük olarak uyguluyorsa, söz konusu karşılaştırmalı bilgiler için mümkün olan en eski dönemden başlayarak geçmişe dönük uygulama yapar. "Geçmişe dönük uygulama", ancak açılış ve kapanış bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir.

Açıklanmayan dönemlere ilişkin etki, ilgili sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyesine yapılır. Düzeltme esas olarak "geçmiş yular karları" kalemine yapılır. Ancak diğer özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir.

Örneğin, bir TMS/TFRS'ye uygun olabilmek amacıyla, finansal bilgilerin geçmişe dönük özetleri gibi diğer finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden başlayarak düzeltilmelidir.

Bir işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisini hesaplayamadığı için söz konusu yeni muhasebe standardını geçmişe yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren, yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi göz ardı edilir.(TMS8.27)

Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve muhasebe tahmini erindeki değişikliklerin etkilerinin ileriye dönük olarak uygulanması,

Yeni bir muhasebe politikasındaki değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını,

Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını gerektirir.

Muhasebe politikalarını uygulamanın ölçüsü ise eğer finansal tabloların üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir.

İşletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

5.4.3.5. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır.(TMS8.32) Örneğin;

- Şüpheli alacaklar,
- Kullanımdan kalkmış stoklar,
- Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
- Amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
- Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

5.4.3.6. Hatalar

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansım veya nakit akışlarım yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir (TMS8.41).

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, İşletme önceki dönem hataların fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltmelidir. Düzeltme işlemini;

- Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya
- Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltmelidir.

Ayrıca, geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltmesi değildir.

Hatalarla ilgili durumlarda işletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır;[325]

- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
- Hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı,
- Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,
- Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanamadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği izah edilmelidir.

[325] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.112.

5.4.3.7. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Standart, muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir.

Standart, siyasi partinin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve siyasi partinin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer siyasi partilerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Uygulama:[326]

2008 yılında kurulan bir siyasi parti stok değerlemede FİFO yöntemini uygularken 2010 yılı başında finansal raporlama amacıyla LİFO yöntemini uygulamaya karar vermiştir.

Her iki yönteme göre siyasi partinin dönem başı ve dönem sonu stok değerleri aşağıdaki gibidir.

	FİFO	LİFO
01.01.2008	-	-
31.12.2008	56.000	48.000
31.12.2009	120.000	113.000
31.12.2010	136.000	126.000

Söz konusu siyasi partinin FİFO ve LİFO yöntemlerine göre gelir tabloları ise aşağıdaki gibidir.

FİFO yöntemine göre 2008-2009 gelir tablosu

	2009	2008
Satışlar	120.000	230.000
Stokların Maliyeti	-86.000	-184.000
DB Stok	56.000	0
Alışlar	150.000	240.000

[326] Nurten Erdoğan, TMS 8, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B. (Ed.), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.192'deki örnekten yararlanılarak geliştirilmiştir.

DS Stok	-120.000	-56.000
Brüt Gelir	56.000	46.000
Faaliyet Giderleri	-14.000	-16.000
Dönem Gelir veya Gider Farkı	20.000	30.000
Net Gelir Farkı	20.000	30.000

LİFO yöntemine göre 2008- 2009 gelir tablosu

	2009	2008
Satışlar	120.000	230.000
Stokların Maliyeti	-85.000	-192.000
DB Stok	48.000	0
Alışlar	150.000	240.000
DS Stok	-113.000	-48.000
Brüt Gelir	35.000	38.000
Faaliyet Giderleri	-14.000	-16.000
Dönem Gelir veya Gider Farkı	21.000	22.000
Net Gelir Farkı	21.000	22.000

Değişikliğin 2010 yılı dönem başı stokları üzerindeki etkisi:

FİFO'ya göre dönem başı stokları 120.000

LİFO'ya göre dönem başı stokları 113.000

Dönem Başı Stoklarındaki Azalış 7.000

Değişikliğin Net Kar Üzerindeki Etkisi

			Net Gelir
	FİFO	LİFO	
2009	20.000	21.000	1.000
2008	30.000	22.000	-8.000
Değişikliğin Kümülatif Etkisi			-7.000

Değişikliğin 2010 yılı kaydı aşağıdaki şekildedir:

---------- / ----------
571 Muhasebe Politikalarındaki Değişiklere ve
Hatalara İlişkin Düzeltme Gelirleri 7.000
153 Malzeme Stokları 7.000
---------- / ----------

5.4.4. TMS 10 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

5.4.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

5.4.4.2. Standarda Ait Kavramlar

Öncelikle standart "Raporlama Dönemi Sonu " ifadesi ile "Bilanço Tarihi" ni kast etmektedir ve bu iki ifade aynı anlamı taşımaktadır.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder (TMS10.3)

"Onaylanma tarihi", genel kumla sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir.[327]

"Bilanço sonrasındaki olaylar", bilanço tarihi(dönem sonu) ile onaylarıma tarihi arasındaki süreyi kapsar.[328]

5.4.4.3. Finansal Tabloların Yayımı için Onaylanma Tarihi

Bilanço sonrasındaki olaylar bilanço tarihi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar. Onaylanma tarihi, genel kumla sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir.[329]

Bazı durumlarda, işletme yönetimlerinin finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması

[327] Gücenme, a.g.e., s.84.
[328] Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Finansal Tablolara Etkileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009, s.70.
[329] Gücenme, a.g.e., s.84.

gerekebilmektedir. Bu durumda finansal tabloların, yönetimin üst kumla sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylandığı kabul edilmektedir.[330]

Aşağıdaki açıklamalarda "Raporlama Dönemi" ifadesi yerine "Bilanço Tarihi" ifadesini kullanarak devam edeceğiz.

Bilanço Tarihinden sonraki olaylar ikiye ayrılır (TMS10.3):

a) Bilanço tarihinden soma düzeltme gerektiren olaylar; bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar ve
b) Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar.

5.4.4.4. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektiren Olaylar

Aşağıda yer alan hususlar, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır(TMS10.9).

1. İşletmenin bilanço tarihi itibariyle bir borcu varsa ve bu borç bilanço döneminden sonra sonuçlanmış bir dava ile kesinleşmişse; daha önce finansal tablolara alman karşılık tutarları "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır.
2. Bilanço tarihi itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alman değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden bilanço tarihinden soma iflas etmesi, raporlama dönemi sonu bilanço tarihi

[330] Başak Ataman, Gürbüz Gökçen ve Cemal Çakıcı, **"Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları"**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.94

itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.

Stokların, bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

3. Bilanço tarihinden önce satın alman varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.
4. Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
5. Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

5.4.4.5. Bilanço Tarihinden Sonra Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir.

Bu değer düşüklüğü, yatırımların raporlama dönemi sonundaki bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alman tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla açıklanan tutarlar güncellenmez (TMS 10.21).

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Bu nedenle, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gereklidir.

Dipnotlarda açıklanması gereken bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnekler.(TMS10.22):

- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,
- Önemli varlık alımları, varlıkların "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- Bilanço tarihinden sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması,
- Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçlan üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağının duyurulması,
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,

- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçlan üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağının duyurulması,
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Finansal Tabloların yayımı için onaylama tarihine ilişkin açıklamalar, kamuya açıklanır. İşletmenin ortakların veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.

Finansal tablolar, bilanço tarihinden sonraki olayları yansıtmadığından, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların onay tarihini bilmesi önemlidir.

5.4.4.6. İşletmenin Sürekliliği

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.(TMS 10.l)

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi durumunda, İşletme yönetimince bilanço tarihinden soma işletmenin tasfiye edilmesi veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz. İşletmelerin sürekliliği varsayımın geçerliliğini yitirmesi halinde;

İşletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alman tutarların düzeltilmesi yerine, dipnotlarda "Finansal Tabloların Sunumu" standardına uygun olarak açıklama yapılır.

İşletme sürekliliğinin belirsizliğine örnek olarak; başka bir işletmeye devrolması veya yeni bir yapıda başka bir işletme ile birleşmesi gösterilebilir.

5.4.4.7. Temettülerin Değerlendirilmesi

Raporlama döneminden sonra açıklanan temettü, düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Temettüler onaylandığında açıklanır ve artık ondan sonra ödenip, ödenmeyeceği konusu işletmenin isteğine bağlı değildir.

5.4.4.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partiler tarafından hazırlanan bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için onaylanma tarihinden önce ortaya çıkan olaylar bilanço sonrası olaylar olarak nitelendirilir. Bilanço sonrası olaylara ilişkin koşullar eğer bilanço tarihi itibariyle mevcut değilse, ancak bu bilanço sonrası olaylar yeni dönemin bilançosunu etkileyecekse bu olayların etkilerinin de kapanan dönemin finansal tablo eklerinde açıklanması gerekir. Bilanço tarihinden sora ortaya çıkan olaylara ilişkin koşullar eğer bilanço tarihi itibariyle mevcutsa bunlar finansal tablolarda düzeltme gerektirir.

Onaylanma tarihi parti genel kuruluna sunulmak için, merkez karar yürütme kurulu tarafından nihai onayın verildiği tarihtir.

Uygulama 1:[331]

Bir şahıs kişilik haklarına X partisi tarafından hakaret edildiği gerekçesiyle partiyi mahkemeye verir. Hakim yıl sonundan kısa bir süre sonra partiyi 45.000 TL tazminata mahkum eder. Bu olayla ilgili koşullar raporlama dönemi itibariyle var olduğu için partinin o yıla ait finansal tablolarında düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. Parti finansal tablolarına 45.000 TL'lik borç ve gider yansıtmak zorundadır.

Uygulama 2:[332]

Z partisinin bir milletvekilinden 30.000 TL aidat alacağı mevcuttur. Ocak ayı içerisinde milletvekili geçirdiği bir trafik kazası nedeniyle hayatını kaybetmiştir.

---

[331] Gücenme, a.g.e., s.84'deki örnekten geliştirilmiştir.

[332] Haluk Sümer, Mert Erer, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Ocak 2009 tarihli makalesindeki örnekten yararlanılarak hazırlanmıştır.

İlgili olayın bilanço tarihinden sonra meydana geldiğini gösteren koşullar bulunduğu takdirde herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Düzeltme kaydı yapılmayacak fakat bilanço dipnotlarında gösterilecektir.

5.4.5. TMS 7- Nakit Akış Tabloları Standardı

5.4.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışların kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır. Kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

İşletmeler bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunmalıdır (TMS7.1).

5.4.5.2. Standarda Ait Kavramlar

Nakit benzeri; tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları,

İşletme faaliyetleri; bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri; öz kaynaklar (öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.

Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine

ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca, faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içerir, faiz işletme faaliyeti olarak sınıflanırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflanır.

5.4.5.3. İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklama ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur.

İşletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları ile ilgili belli başlı kalemlere ilişkin bilgi, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek, gelecekte oluşacak nakit akışlarına ilişkin tahminlerde kullanılabilir.(TMS7.13)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir. (TMS7.14)

- Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri,
- Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,
- Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları.
- Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,
- Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alman vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,
- Alım satım amaçlı elde bulundurulan sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

Fabrikanın bir unsurunun satışı gibi bazı işlemler, muhasebeleştirilmiş kâr ya da zararda yer alan kazanç ya da kayıpta artışa neden olabilir. Bu tür işlemlerle ilgili nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarıdır.

Başka bir örnek ise; başkalarına kiralanmak amacıyla elde bulundurulmakta iken satış amacıyla elde bulundurulma niteliği kazanan varlıkların üretimi veya edinimi için yapılan nakit ödemeleri, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Benzer şekilde, bu tür varlıkların kiralanmasından ve satışından elde edilen nakit girişleri de işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Satış amacıyla stok bulundurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulundurabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen nakit akışları işletme faaliyet sonucu elde edilen nakit akışları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırır.

5.4.5.4. Yatırım Faaliyetleri

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önem arz eder; çünkü gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyi gösterilmiş olur. Yalnızca, finansal durum tablosunda (bilançoda) varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir. (TMS7.16)

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse(İş ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları;
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki(İş ortaklıklarındaki) payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri;
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,
- Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmeden doğan nakit akışları, riskten korunması amaçlanan kalemin nakit akışının sınıflandırmasına uygun şekilde sınıflandırır.

5.4.5.5. Finansman Faaliyetleri

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır.

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları örneklerine aşağıda yer verilmiştir(TMS7.17):

- Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,

- Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

5.4.5.6. Nakit Akış Tablosu Oluşturma Yöntemleri

İşlerine faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir (TMS7.18):

1. Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız-Direkt) yönteme göre veya
2. Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği Net (Dolaylı-Endirekt) yönteme göre.

İşletmelerin, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını brüt (dolaysız direkt) yönteme göre raporlaması tercih edilmektedir. Brüt yöntem, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verirken, net (dolaylı) yöntemde bu mümkün değildir.

5.4.5.7. Brüt (Dolaysız-Direkt) Yöntem

Brüt yöntemde, önemli brüt nakit giriş ve çıkışları aşağıdaki kaynaklardan sağlanabilir:

- İşletmenin muhasebe kayıtlarından veya
- Satışlar, satışların maliyeti (finansal bir kuruluş için faiz, benzeri gelir ile giderler) ve kapsamlı gelir tablosundaki diğer kalemlerin:
- Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili ticari alacak ve borçlardaki değişiklikler;

- Diğer nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen kalemler ve Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akışlarıyla ilgili olan kalemlerin etkisi dikkate alınarak düzeltilmesi ile.

Brüt yöntem olarak da adlandırılan direkt yöntemde, faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri kaynaklar arasında, faaliyetlerin sebep olduğu nakit çıkışları ise kullanımlar arasında olmak üzere ayrı olarak yer almaktadır. Baksa bir deyişle, gelir tablosunda yer alan kalemler nakit girişi sağlamışlarsa kaynaklar arasında, nakit çıkısına neden olmuşlarsa kullanımlar arasında yer almaktadır.

Bu yöntemde, nakit akış tablosunun düzenlenmesinde bilanço ile gelir tablosundan yararlanılmakta ve gelir tablosu nakit akış tablosunun düzenleme çalışmalarının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Direkt yöntemle hazırlanmış nakit akış tablosunun özelliği, nakit hesabının gelir tablosunun üst kalemi olan gelirle başlamasından kaynaklanmaktadır.

Direkt yöntem belirli bir dönemdeki brüt nakit girişlerini, brüt nakit çıkışlarını, faiz tahsilat ve ödemeleri ile vergi ödemelerini göstermektedir. Endirekt yöntem ise, net kâr ile faaliyet nakit akışı arasındaki ilişkileri ortaya koymaktadır. Direkt yöntemi tercih eden firmalar bu ilişkiyi tablolarında göstermek istediklerinden aslında endirekt yöntemin bilgilerini de sunarlar. Çünkü her iki yöntemde de faaliyetlerden elde edilen net nakit giriş-çıkışları arasında bir fark yoktur.[333]

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, direkt yöntemin başlıca üstünlükleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir:[334]

- Direkt yöntem, yıllık olarak farklı işletmelerdeki benzer nakit giriş ve çıkışlarını karşılaştırabilir olma imkânı sunar,
- Direkt yöntem, kredi verenlere nakit devrini daha iyi bir şekilde sunar ve muhasebe bilgisi az olan yöneticilerin daha iyi anlayabileceği bir formattadır,

[333] Mustafa Kısakürek ve Mehmet Demir, Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt-Endirekt Yöntem Tartışması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 30, s. 203.
[334] Krishan, V.Gobal- Largay, A.James, The Predictive Ability of Direct Method Cash Flow Information, **Journal of Business Accounting**, January- March 2000, s.27. Aktaran: Yavuz Çiftçi, Levent Sarıoğlu: Nakit Akış Tablosu İle Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007, s.188.

- Nakit akışlarıyla ilgili ortaya çıkan problemlerin gerçek kaynakları üzerinde durulduğunda nakit bütçesi hazırlamada yardımcı olur,
- Brüt nakit giriş ve çıkışları faaliyetlerdeki değişmelere farklı tepki verdiğinden, nakit giriş ve çıkışlarının faaliyetlerden kaynaklanan değişmelere olan duyarlılığının analiz edilmesini kolaylaştırmaktadır.

5.4.5.8. Net (Dolaylı-Endirekt) Yöntem

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, net dönem kâr veya zararının aşağıdaki işlem ve kalemlerin etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir:

- Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler,
- Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kambiyo kâr veya zararları ve iştiraklerin dağıtılmamış kârları gibi nakit dışı kalemler
- Yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan diğer tüm kalemler.

Endirekt yöntem (veya net kâr yöntemi), faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ile yapılan ödemeleri ayrı ayrı göstermemekte, dönem sonucundan (dönem kârı veya zararı) hesaplamalara başlanmaktadır. Burada dönem kârı (zararı) alınmakta ve bu tutara, nakit akışına neden olmayan amortisman giderleri, karşılık giderleri, duran varlık satış kârları veya zararları, itfa payları, döneme ilişkin peşin ödenmiş giderler tutarı ile peşin tahsil edilmiş gelirlerin döneme ilişkin payı eklenip veya çıkarılmakta; ayrıca gelir tablosunda yer alan gelir unsurlarından tahakkuk esasına göre kaydedilenler, yani henüz nakden tahsil edilmeyen tutarlar toplamdan çıkarılmakta, gider unsurlarından henüz ödenmeyenler toplama geri eklenmektedir. Böylece faaliyetlerden sağlanan net nakit girişi veya faaliyetlerin neden olduğu net nakit kullanımı bulunmuş olmaktadır.[335]

Endirekt yöntemin üstün yanları aşağıdaki gibi ifade edilebilir:[336]

- Net kar ile faaliyetlerden elde edilen nakit akışı arasındaki farkı ortaya koyması,

[335] Nejat Tenker, Nalan Akdoğan, **"Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri"**, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 2010, s.315.
[336] Çiftçi ve Sarıoğlu, a.g.e., s.215.

- Çalışma sermayesi içindeki nakdi olmayan hesaplardaki değişmelere ışık tutması,
- Uygulamasının gerekli verilerin toplanması ve hazırlanması gibi yönlerden dolayı direkt yönteme göre daha kolay olması.

5.4.5.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Standart nakit akım tablosu ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Bununla birlikte siyasi partilerle ilgili mevzuatta finansal faaliyetlere yer verilmemesi dikkat edilmesi gereken asıl noktayı oluşturmaktadır. Siyasi partilerin yatırım ve faaliyetlerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları mevcut iken borç alma ve borç verme yasağına tabi olması bakımından finansal faaliyetlere ilişkin nakit giriş ve çıkışları mevcut değildir.

Dikkat edilmesi gereken önemli noktalardan biri de; gayri nakdi yatırım ve finansman faaliyetlerinin, Nakit Akış Tablosu standardına göre finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerektiğidir. Bu dipnotlar önemli nakit dışı finansman ve yatırım faaliyetlerinin örneklerini içerebilir.

Nakit akış tablolarına ilişkin önemli noktalardan bir diğeri de, finansal tabloların aksine Nakit Akış Tablolarının tahakkuk esasına göre değil, nakit esasına göre hazırlanmasıdır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında siyasi partilere önerilen TMS kapsamındaki nakit akış tablosu şu şekilde oluşturulabilir:[337]

[337] Söz konusu Nakit Akış Tablosunun oluşturulmasında Beyhan MARŞAP ve Yıldız AKBULUT'un ilgili makalesinden yararlanılmıştır.

	ÖNCEKİ DÖNEM	CARİ DÖNEM
I.PARTİ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT KAYNAKLARI (KULLANIMLARI)		
A.FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT 1.ESAS FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT (+) a) Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit (+) b) Faaliyetlerden Doğan Alacaklardaki Artışlar (-) c) Faaliyetlerden Doğan Alacaklardaki Azalışlar (+) 2.DİĞER FAALİYETLERDEN SAĞLANAN NAKİT (+) a) Diğer Gelirler (+) b) Nakit Girişi Sağlamayan Gelirler (-)		
B.FAALİYETLERE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞI 1.FAALİYET GİDERLERİNE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI(-) a) Yönetim Giderleri (+) b) Propaganda Giderleri (+) c) Parti ve Adayı Tanıtıcı Giderler (+) d) Satış Giderleri (+) e) Araştırma Geliştirme Giderleri (+) f) Malzeme Stoklarındaki Artışlar (+) g) Malzeme Stoklarındaki Azalışlar (-) h) Faaliyetlerden Doğan Borçlardan Azalışlar (+) i) Faaliyetlerden Doğan Borçlardan Artışlar (-) ı) Amor. Ve Nakit Çık. Gerektirmeyen Diğ. Giderler (-) 2.DİĞER GİDERLERE İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-) a) Diğer Giderler (+) b) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (-)		
FAALİYETLERE İLİŞKİN NET NAKİT KAYNAĞI (KULLANIMI)		
C.FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞ. DÖNEN VAR. VE DİĞ. KISA VAD. YAB. KAYNAKLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLERLE İLGİLİ NAKİT AKIMLARI 1.DÖNEN VARLIK ARTIŞLARI (-) 2.DÖNEN VARLIK AZALIŞLARI (+) 3.K.V. YABANCI KAYNAK ARTIŞLARI (+) 4.K.V. YABANCI KAYNAK AZALIŞLARI (-)		
PARTİ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NET NAKİT KAYNAĞI (KULLANIMI)		
II. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT KAYNAKLARI KULLANIMLARI		
A.YATIRIM FAALİYETİNDEN SAĞ. NAKİT(+) 1.YATIRIM AMAÇLI GAYRİ. SAT. SAĞ. NAKİT (+) 2.MADDİ DURAN VARLIK SATIŞ. SAĞ. NAKİT (+) 3.DİĞER DURAN VARLIK SATIŞ. SAĞ. NAKİT (+)		
B.YATIRIM FAAL. İLİŞKİN NAKİT ÇIKIŞLARI (-) 1.YATIRIM AMAÇLI GAYRİ. ALIŞLARI (+) 2.MADDİ DURAN VARLIK ALIŞLARI (+) 3.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK ARTIŞLARI (+) 4.DİĞER DURAN VARLIK ARTIŞLARI (+)		
YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NET NAKİT KAYNAĞI (KULLANIMI)		
III.NAKİT ARTIŞI (AZALIŞI)		
IV.DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU		
V. DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU		

Tablo 5-1: Siyasi Partilere Öneri Nakit Akış Tablosu

Uygulama:

X siyasi partisinin 31.12.2010 tarihi itibariyle nakit akışları aşağıdaki gibidir:

- Dönem Başı Nakit Mevcudu 100.000
- Faaliyetlerden Alacaklar 2.100.000
- Gayrimenkul, Demirbaş v.b. satışı 2.000.000
- Faaliyetlerden Kaynaklanan Borçlar 1.000.000
- Maddi Duran Varlık Alımı 200.000
- Propaganda Giderleri 200.000
- Maaş Ödemeleri 100.000
- Genel Giderler 500.000

Yukarıdaki bilgilere dayanarak direkt yönteme göre nakit akış tablosunu düzenleyiniz.

SİYASİ PARTİ FAALİYETLERİ	
Faaliyetlerden Alacaklar	2.100.000
Faaliyetlerden Kaynaklanan Borçlar	-1.000.000
Memurlara Ödemeler	-100.000
Propaganda Giderleri	-200.000
Genel Giderler	-500.000
FAALİYETLERDEN GELİRLER	**300.000**
YATIRIM FAALİYETLERİ	
Gayrimenkul Demirbaş Vb.Satışı	2.000.000
Maddi Duran Varlık Alımı	-200.000
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLER	**1.800.000**
NET KALAN NAKİT	**2.100.000**
DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU	**100.000**
DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU	**2.200.000**

5.4.6. TMS 18 - Hasılat Standardı

5.4.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı çeşitli mali nitelikteki olaylar sonucu ortaya çıkabilecek hasılatın (ya da gelirin) tanınması ve tutarının ölçülmesi ile ilgili ilke ve kuralları belirlemektir. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır: (TMS 18.1)

1) Mal Satışları;
2) Hizmet Sunumları; ve
3) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu standart kapsamına dahil değildir (TMS 18.6):

- Finansal kiralama sözleşmeleri (TMS 17 Kiralama İşlemleri),
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler (TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi),
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişmeler veya bunların elden çıkarılması (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişmeler,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişmeler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

5.4.6.2. Standarda Ait Kavramlar

Hasılat standardında geçen kavramlar şunlardır;

Hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutardır.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Hasılat Yaratmayan İşlemler; hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.(TMS 18.8)

5.4.6.3. Hasılatın Tanınması

Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke tahakkuk ilkesidir. Mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır. Bir gelir ve gider hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil ve ödeme dönemlerine bakılmaksızın o dönemle ilişkilendirilir.[338]

Gelir, alman veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.[339]

Hasılata konu olan bedel aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir: (TMS 18.11)

- Satış karşılığı nakit veya nakit benzeri değer olarak alınır. Satışın peşin veya çek karşılığı yapılmış olması durumunda, hasılatın gerçeğe uygun değeri alınan nakit veya çek karşılığıdır.

[338] Ganite Kurt, TMS 18, Sağlam, Şengel, Öztürk, a.g.e., s.491.
[339] TMS 18- 9.

- Nakit girişi ertelenebilir, satış vadeli yapılmış olabilir. Bu durumda satış gelirinin gerçeğe uygun değeri vade farkından önceki tutardır. Satış vade farksız yapılabilir veya piyasa faiz oranının altında bir vade farkı eklenebilir. Örneğin peşin fiyatına vadeli satış yapılması; Bu durumda, satış bedelinin gerçek değeri alacakların bugünkü değere indirgenmesinde kullanılan "emsal faiz oranı" aşağıdaki şekillerde tespit edilebilir. Benzer kredi değerlendirmesine sahip işletmelerin faiz oranı veya İlgili mal veya hizmetin alış fiyatını peşin fiyatına indirgeyen faiz oranıdır. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark "faiz geliri" olarak muhasebeleştirilir.

  Aşağıdakiler hasılat olarak tanınmazlar:[340]

- Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri v.b. vergiler,
- Acentası olunan işletme adına yapılan tahsilatlar (hasılat sadece alman komisyon ile sınırlanmalıdır.)

5.4.6.4. Mal Satışından Doğan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı

Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmiş olması gerekir:[341]

- Malların sahipliğinden elde edilebilecek faydaların ve yine sahiplikten kaynaklanan risklerin alıcıya devredilmiş olması,
- Satıcının mallar üzerinde etkin bir kontrolü, ya da yönetim etkinliğinin kalmaması,
- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- Hasılata ilişkin oluşan ekonomik faydanın işletmece elde edilmesinin yüksek olasılık taşıması (Örneğin satışla ilgili ortaya çıkan alacakların tahsil imkanı bulunması),
- İşleme ilişkin yüklenilen ya da yüklenilecek maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi.

[340] Kerem Sarıoğlu, **Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İle İlgili Kavramsal Çerçeve**, Volkan Demir, Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s.114.
[341] Sarıoğlu, a.g.e., s.115.

5.4.6.5. Hizmet Sunumundan Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı

Hizmetlerin sunumu ile ilgili bir işlemden doğan hasılat, sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğinde, işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilir. Bu durum aşağıdaki dört koşulun karşılanması durumunda oluşur:[342]

- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşlemle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- İşlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

Hasılatın bir işlemin tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilmesi genelde tamamlama yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu hesap dönemlerinde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yönteme göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde verilen hizmet faaliyeti ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.

Bir işlemin tamamlanma derecesi çeşitli yöntemlerle tespit edilebilir, örneğin;

- Yapılan iş ile ilgili bir inceleme,
- Bilanço tarihine kadar verilen hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı: Sadece bugüne kadar verilen hizmetleri yansıtan maliyetler bugüne kadar oluşan maliyetlere eklenir. Sadece verilen veya verilecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler işlemin tahmini toplam maliyetine eklenir.

[342] İlknur Yolcu, **"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı"**, MÜSBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.98.

5.4.6.6. Faiz, Temettü ve İsim Haklarının Hasılat Kaydı

İşletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanımından sağlanan faiz, isim hakları ve temettülerden oluşan hasılat aşağıdaki koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilmelidir(TMS 18.29):

- İşlemle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 18):

- Faiz, TMS 39 Finansal Araçlar: Tahakkuk ve Ölçüm standardında belirtildiği gibi etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.
- İsim haklan, ilgili sözleşmenin ekonomik özü ile uyumlu olarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- Temettüler, hissedarların ödeme alma haklan ortaya çıktığında muhasebeleştirilir.

5.4.6.7. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Bu standartta Siyasi Partiler için tarafımızca önerilen hesap planında yer alan aidatlar, bağışlar, devlet yardımları, partiyi ve adayı tanıtıcı faaliyetlerden sağlanan gelirler ve teşkilatlardan sağlanan gelirler gibi yalnızca siyasi partilerde yer alan gelirlerin de bulunması önerilmektedir.

Siyasi partilerin durdurulan faaliyetlerine ilişkin gelirleri ve giderlerinin de bu standart çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. 64 ve 65 nolu grupların da kapsamı genişletilerek diğer gelir ve giderlerin izlenmesi tavsiye edilmektedir.

Yine siyasi partilerin vade farkı uyguladığı alacaklarından ortaya çıkan gelirlerinde standart çerçevesinde faiz geliri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Burada ortaya çıkan vadeli değer ile peşin değer arasındaki fark ise hesap planında yer

alan 382/482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı'nda ya da 122 Faaliyetlerden Doğan Alacaklar Reeskontu Hesabı'nda izlenebilir.[343]

Reeskont, senedin nominal değeri ile değerleme günü itibariyle tasarruf değeri arasındaki farka eşittir ve aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir:

Reeskont Tutarı = Nominal Değer X Faiz Oranı X Gün Sayısı

360 + (Faiz Oranı X Gün Sayısı)

Örneğin; bir siyasi partinin milletvekili olan Sayın Ahmet Vatanperver'in 31/12/2011 tarihi itibariyle partisine 2000 TL aidat borcu vardır. Ahmet Bey borcunu 15/03/2012 tarihinde ödemeyi partisine taahhüt etmiş olup, piyasadaki emsal faiz oranı % 8'dir. Buna göre alacağa ilişkin reeskont tutarı;

(2000 X 0,08 X 74) / 360 + (0,08 X 74) = 32,35 TL'dir.

Uygulama 1:

X Siyasi Partisi, Partiyi tanıtmak amacıyla imal ettirdiği peşin değeri 2000 TL olan anahtarlıkları 6 ay vadeli olarak 2400 TL'ye satmıştır. Buna göre TMS-18 Hasılat Standardı uyarınca aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

146 Diğer Çeşitli Alacaklar	2.400	
603 Partiyi Ve Adayı Tan. Faal.Kay. Gelirler		2.000
148 Ertelenmiş Faiz Gelirleri		400

Uygulama 2[344]:

Y Siyasi Partisi, İstanbul İl Teşkilatına üye aidatlarını düzenli olarak takip etmesini sağlayan Partimiz 2012 adlı programı 3000 TL bedelle vadeli olarak satmıştır. Ayrıca 2 yıl boyunca servis ücreti olan 600 TL'yi de tutara eklemiştir. Bu durumda satış

[343] Erdoğan Arslan, **"Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi"**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 2008.

[344] Gürbüz Gökçen, Başak Ataman ve Cemal Çakıcı'nın Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları eserinin 2006 baskısının 180. Sayfasındaki örnekten hareketle geliştirilmiştir.

anında sadece mal bedeli hasılat olarak tanımlanmalı, 600 TL'lik servis hizmeti karşılığında alınan bedel ise hizmet süresi ile orantılı olarak muhasebeleştirilmelidir.

---

130 Parti Teşkilatlarından Alacaklar 3.600
604 Teşkilatlardan Yap. Transferler 3.000
380 Gelecek Ay. Ait Gelirler 300
480 Gelecek Yıl. Ait Gelirler 300

---

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler 300
604 Teşkilatlardan Yap. Transferler 300

---

480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler 300
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler 300

---

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler 300
604 Teşkilatlardan Yap. Transferler 300

5.4.7. TMS 23 - Borçlanma Maliyetleri

5.4.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standart borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini konu almaktadır.

5.4.7.2. Standarda Ait Kavramlar

Borçlanma maliyetleri; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

5.4.7.3. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirmesi

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde temel ve alternatif olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır.

Temel yönteme göre, borçlanma maliyetleri, borçlanmanın niteliği veya yöntemi önemli olmaksızın gerçekleştirildikleri dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir ve uygulanan muhasebe politikaları dipnotlarda gösterilmektedir.[345]

Alternatif Yöntemde bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi olan varlığın maliyetine dahil edilmektedir.[346]

5.4.7.4. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partiler ülkemiz uygulamaları bakımından borçlanma araçlarını etkin olarak kullanamamaktadır. Fakat tarafımızca önerilen muhasebe sistemi ve hesap planı kapsamında borçlanma araçlarını siyasi partilerin faaliyetlerinde etkin olarak kullanabilmeleri öngörüldüğü için standart uygulanabilir hale gelmiştir.

[345] Ataman, Gökçen, Çakıcı: a.g.e., s.207.
[346] Ataman, Gökçen, Çakıcı: a.g.e., s.207.

Siyasi partiler için önerdiğimiz hesap planına göre borçlanma maliyetleri 780 Finansman Giderleri hesabında izlenmekte sonrasında ise yansıtma hesapları aracılığı ile 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri ve 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri hesaplarına aktarılır.

Uygulama:[347] Bir siyasi partinin kısa vadeli banka kredilerine ilişkin faiz tutarı 20.000 TL'dir.

Çözüm:

---------- / ----------
780 Finansman Giderleri 20.000
300 Banka Kredileri 20.000
Krediye ilişkin faiz tahakkuku
---------- / ----------
670 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 20.000
781 Finansman Giderleri Yan.Hes. 20.000
Faiz giderinin ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması
---------- / ----------
781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı 20.000
780 Finansman Giderleri 20.000
Maliyet hesaplarının kapatılması
---------- / ----------

[347] Ataman, Gökçen, Çakıcı: a.g.e., s.210.

5.4.8. TMS 17 - Kiralama İşlemleri

5.4.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı faaliyet kiralamasında ve finansal kiralamada kullanılacak muhasebe politikaları ile mali bilgi alıcılarının yapılması gereken ek açıklamalarının kiracı ve kiraya veren açısından belirlenmesidir (TMS 17.6).

Bu Standart, aşağıda yer alanlar hariç olmak üzere her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır (TMS 17.1):

(a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve

(b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları.

Ancak, bu Standart aşağıda yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz:

(a) Kiracıları tarafından yatırım amaçlı olarak elde tutulan gayrimenkuller,

(b) Kiraya verenlerin faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verdikleri yatırım amaçlı gayrimenkuller,

(c) Kiracıları tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan canlı varlıklar veya

(d) Kiraya verenleri tarafından faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verilen canlı varlıklar.

5.4.8.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta geçen önemli kavramlar aşağıdaki gibidir(TMS17.4):

Kiralama; Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Finansal kiralama; Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devrediledebilir veya devredilmeyedebilir.

Faaliyet kiralaması; Finansal kiralama dışındaki kiralamadır.

İptal edilemeyen kiralama; Yalnızca aşağıdaki koşullardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda iptal edilebilen kiralamalar, iptal edilemeyen kiralamadır:

(a)Meydana gelme olasılığı oldukça düşük bir koşulun gerçekleşmiş olması;

(b)Kiraya verenin rızasının bulunması;

(c)Kiracının kiralama konusu varlıkla aynı veya eşit türden bir varlığı aynı kiraya verenden kiralaması veya

(d)Sözleşmenin başlangıcı itibariyle; sözleşmenin iptali için ilgili sözleşmenin iptalini caydıracak miktarda ek bir ödemenin yapılmasının gerekmesi.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı; Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel koşullarına ilişkin taahhütte bulundukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibariyle:

(a)Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılır

(b)İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması durumunda, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gereken tutarlar belirlenir.

Kiralama süresinin başlangıcı; Kiracının kiralamış olduğu varlığı kullanma hakkını kazandığı tarihtir. Söz konusu tarih, kiralama sözleşmesinin ilk kez muhasebeleştirildiği tarihi ifade eder (örneğin, kiralama işleminden kaynaklanan varlık, borç, gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi).

Kiralama süresi; Sözleşmede belirtilen iptal edilemeyen kiralama süresidir. Ancak, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracıya sözleşmede belirtilen sürenin

bitiminde bedelli veya bedelsiz olarak süre uzatımı hakkı tanınmış ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiracının bu hakkı kullanacağı neredeyse kesin ise, bu ilave süre de kiralama süresi içinde değerlendirilir.

Asgari kira ödemeleri; Kiracının kiralama süresince aşağıdakilerle birlikte; koşullu kira, hizmet maliyetleri ile vergiler gibi kiraya veren tarafından ödenen ve kiraya verene tazmin edilenler hariç, ödemek zorunda olduğu veya ödemesi gerekebilecek tutarları ifade eder:

(a)Kiracı açısından, kiracının kendisi veya kiracı ile ilişkili diğer bir tarafça garanti edilen tutarlar

(b)Kiraya veren açısından, kendisine aşağıda yer alanlar tarafından garanti edilmiş kalıntı değer:

(i)Kiracı;

(ii)Kiracıyla ilişkili diğer bir taraf

(iii)Garanti altındaki yükümlülükleri karşılamaya yetecek finansal güce sahip olan ve kiraya verenle herhangi bir ilişkisi bulunmayan üçüncü bir taraf.

Ancak, kiracının ilgili varlığı opsiyonun kullanılabilir olduğu tarihteki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma opsiyonu bulunması durumunda; ilgili opsiyon kiracı tarafından kullanılacağından, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle asgari kira ödemeleri, söz konusu satın alma opsiyonunun beklenen kullanılma tarihine kadar kiralama süresi boyunca yapılacak asgari ödemeleri ve ilgili opsiyonun kullanımına ilişkin diğer ödemeleri içerir.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Yararlı ekonomik ömür; Bir varlığın bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılacağı tahmin edilen süreyi veya bir veya daha fazla kullanıcı

tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Yararlı ömür; Kiralama süresinin başlangıcından itibaren ve kiralama süresiyle sınırlı olmaksızın, bir varlığın işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen tahmini süredir.

(a)Kiracı açısından, kalıntı değerin kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını) ve

(b)Kiraya veren açısından, kalıntı değerin, kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

Garanti edilmemiş kalıntı değer; Kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

Başlangıç doğrudan (direkt) maliyetleri; Kiraya verenin üretici veya satıcı olduğu kiralamalarda bunlar tarafından yüklenilenler hariç olmak üzere, kiralama sözleşmesinin müzakere ve tanzim edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

Brüt kiralama yatırımı; Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değerin toplamıdır.

Net kiralama yatırımı; Brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Kazanılmamış finansman geliri; Brüt kiralama yatırımı ile net kiralama yatırımı arasındaki farktır.

***Kiralama sözleşmesi zımni faiz oranı*;** Kiralama sözleşmesi başlangıcında, (a) asgari kira ödemeleri ve (b) garanti edilmemiş kalıntı değerin bugünkü değeri toplamını, (i) kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı; Benzer bir kiralama işleminde kiracının ödemek zorunda olduğu faiz oranını; böyle bir oran belirlenememesi durumunda, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama konusu varlığın satın alınması için borçlanılması gereken tutara ilişkin olarak benzer vade ve teminatlar çerçevesinde kiracı tarafından katlanılması gereken faiz oranını ifade eder.

Koşullu kira; Kira ödemelerinin tutar olarak sabitlenmemiş ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi dışındaki nedenlerle değişen kısmıdır (örneğin; gelecekteki satışların yüzdesi, varlığın gelecekteki kullanım miktarı, gelecekteki fiyat endeksleri, gelecekteki piyasa faiz hadleri gibi).

5.4.8.3. Kiralama İşlemlerinin Ayrıştırılması

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır (TMS17.8).

Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir (TMS17.10):

a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;

b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağının beklenmesi;

c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması;

d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve

e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması.

5.4.8.4. Finansal Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının ek borçlanma faiz oranıdır.(TMS17.20)

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır.(TMS17.25)

Finansal kiralama işlemi, finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortismana tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortismana tabi varlıkların amortismanı, muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" ve "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.(TMS17.27)

Aynı şekilde; söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağının kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi; ilgili varlığın yararlı ömrüdür.(TMS17.28)

Bir işletme, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardını uygular.(TMS 17.30)

Finansal Kiralamanın, kiracının finansal tablolarda gösterilmesi kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları finansal durum tablolarına (bilançolarına) yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler.(TMS17.36)

5.4.8.5. Faaliyet Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterimi

Faaliyet kiralamasında, başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir (TMS17.33).

Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi başka bir sistematik yaklaşım kiracının beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS17.34).

Kiracılar tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir (TMS17.52).

Faaliyet Kiralamanın, kiracının finansal tablolarında gösterilmesi kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında (bilançolarında) gösterir (TMS17.49).

Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS17.50).

Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, kiraya veren tarafından, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir (TMS17.51).

5.4.8.6. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırması

Siyasi partilerin kiralama işlemlerini ne şekilde muhasebeleştirmesi gerektiğine ilişkin uygulama örneği aşağıda verilmektedir. Siyasi partilerin finansal kiralama ya da

faaliyet kiralamasından yararlanması siyasi faaliyetlerini gerçekleştirirken başvuracağı kaynakların çeşitlenmesini sağlayacaktır.

Uygulama:[348]

A Finansal Kiralama Şirketi tarafından A Siyasi Partisine 200.000 TL'ye kiralanan varlığa (kamyon) ilişkin bilgiler aşağıdadır:

Kira Süresi	: 6 Yıl
Varlığın Net Bugünkü Değeri	: 200.000 TL
Satınalma Tarihi	: 01.01.2004
Sözleşme Tarihi	: 01.01.2004
Ödenecek Kira Taksitleri	: ?
Kira Ödemelerinin Tarihi-Şekli: Her yılın sonunda – Eşit taksitlerle	
Ekonomik Ömür	: 10 Yıl
İskonto (Zımni faiz) Oranı	: %35
Varlığın Hurda Değeri	: 20.000 TL

İSTENİLENLER

Yılda bir kez finansal tablo düzenlendiği varsayımıyla vergi mevzuatını dikkate alarak;

1- Ödeme planını hazırlayınız.
2- Ödeme planını esas alarak kiracının muhasebe kayıtlarını yapınız.

Kiracı için 6.yılın sonundaki 20.000 TL'nin bugünkü değerinin ne kadar olduğu şöyle bulunur:

$20.000/(1,35)^6 = 3.304$ TL ise $200.000 - 3.304 = 196.696$ TL

$ABD = A * [1-(1/(1+i)^n] / i$ olduğuna göre;

$196.696 = A * [1-(1/1,35^6)] / 0,36$ ise $A = 82.467$ TL/Yıl

[348] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.257.

1 Yılda 82.467 TL

6 Yılda x

X = 494.802 TL (ödenen anapara + faizler toplamı)

20.000 TL (hurda değeri)

514.802 TL

Ödeme Planı

TARİH	ÖDEMELER	FAİZ ÖDEMELERİ	ANAPARA ÖDEMELERİ	ANAPARA BORCU
01.01.04	-	-	-	200.000
31.12.04	82.467	70.000	12.467	187.533
31.12.05	82.467	65.637	16.830	170.703
31.12.06	82.467	59.746	22.721	147.981
31.12.07	82.467	51.794	30.673	117.308
31.12.08	82.467	41.058	41.409	75.899
31.12.09	82.467	26.565	55.902	20.000
HURDA	20.000	-	20.000	0
	514.802	314.798	200.000	-

Kiracının Muhasebe Kayıtları

----------01/01/04----------

261 Haklar	200.000	
309 Ertelenmiş Faiz Giderleri	70.000	
409 Ertelenmiş Faiz Giderleri	244.802	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		82.467
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		432.335

Kiralanan varlığın aktife alınması ve kiralama Borçlarının tahakkuk ettirilmesi

---------- / ----------

----------31/12/04----------

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	82.467	
171 İndirilecek KDV	8.246,7	
780 Finansman Giderleri	70.000	
100 Kasa		90.713,7
309 Ertelenmiş Faiz Giderleri		70.000

Aralık 2004 finansal kiralama taksidinin ödenmesi

----------31/12/04----------

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	82.467	
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		82.467

Uzun vadeli finansal kiralama borcunun

Kısa vadeli borca aktarılması

----------31/12/04----------

309 Ertelenmiş Faiz Giderleri	65.637	
409 Ertelenmiş Faiz Giderleri		65.637

UVYK'da düzenleyici hesapta yer alan peşin faizin

KVYK'daki ilgili düzenleyici hesaba aktarılması.

----------31/12/04----------

710 Propaganda Giderleri	30.000	
268 Birikmiş Amortismanlar		30.000

Dönemin amortisman giderinin kayda alınması

200.000 – 20.000=180.000/6 yıl=30.000 TL

---------- / ----------

5.4.9. TMS 2 – Stoklar Standardı

5.4.9.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı stoklarla ilgili mali işlemleri açıklamaktır. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklamaktadır. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerleme yöntemleri hakkında bilgi verir.

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır (TMS 2.2):

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11),
- Finansal araçlar (TMS 32 ve TMS 39),
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41).

5.4.9.2. Standarda Ait Kavramlar

Stoklar; işin normal akışı içinde, satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutan ifade eder. Özetle, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder.

NGD = SF-TMM-TSG

NGD = Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır(TMS 2.6).

5.4.9.3. Stokların Değerlemesi

Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" tanımı yapılmaktadır.

Aynı kanunun 267 nci maddesinde ise "Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir" tanımı yapılmaktadır.

Standarttaki "stok" ve "net gerçekleşebilir değer " kavramlarının, VUK' ta yer alan "emtia" ve "emsal bedel kavramlarıyla belirli oranda örtüştüğü kabul edilmektedir.[349]

TMS 2'nin stokların değerlemesine yönelik olarak getirdiği en önemli yenilik standardın 6.paragrafında geçen "Net Gerçekleşebilir Değer" kavramıdır ve yukarıdaki tanımlara dayanarak söylenilebilir ki VUK' da bu tanımı karşılığı "Emsal Değeri" dir.

Temel prensip "stokların mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izleyemeyecek" olmalarıdır. Bu prensip de TMS 2'de stoklar, "Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile Değerlenir" hükmüne dayanmaktadır.(TMS 2.9).

Dolayısı ile stokların değerlenmesinde izlenecek yol, öncelikle stokların maliyetini tespit etmek daha sonra bu maliyet değerinin piyasadaki değerinden, belirlenen oranda düşük olup olmadığını araştırmak ve bunun neticesinde de maliyete

[349] Baykal Uyar, "TMS 2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:28, Nisan 2009, s.142.

göre mi yoksa net gerçekleşebilir değere göre mi değerleneceğine ve muhasebeleştirileceğine karar vermektir.[350]

5.4.9.4. Maliyetin Unsurları

5.4.9.4.1. Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir (TMS 2.11)

5.4.9.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca standardın ilgili maddesi ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS 2.12)

5.4.9.4.3. Stok Maliyetine Eklenen Diğer Özellikli Giderler

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki bir maliyet unsurunun (örneğin genel yönetim giderinin) stokların maliyetine eklenebilmesi ancak stoklan mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Burada da muhasebenin temel kavramlarından olan "Özün Önceliği Kavramı" gereği bir gider veya maliyet belirli bir stokla ilişkilendirilebildiğinde örneğin özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı ve geliştirme maliyeti gibi stokların maliyetine eklenebilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır.[351]

5.4.9.4.4. Stokların Maliyetine Eklenmeyen Giderler

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir (TMS 2.16):

---

[350] İlknur Yolcu, a.g.e., s.112.

[351] Yakup Selvi, TMS 2, Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s.93.

- Normalin üstünde gerçekleşen, standardın ilgili maddesi ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri.

5.4.9.5. Stok Maliyeti Tahmin Teknikleri

TMS 2 standardında tahmin tekniklerinde bahsi geçen standardın ilgili 21 ve 22. maddesine göre stok değerleme tahmin sonuçları maliyete yakın olacaksa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili "standart maliyet yöntemi" ve "perakende satış yöntemi" gibi teknikler kullanılabilir.

Stok değerlemenin yöntemine karar verebilmek için bir diğer yaklaşım ise, stok değerlemenin zaman kriteri ile belirlenmesidir.[352] TTK' nun 75.maddesinde " genel hükmü stokların en çok bilanço gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden borsada kota edilen malların ise değerleme gününün borsa rayicine göre değerleneceği" belirtilmektedir. Ayrıca kanunun 461. maddesinde de "sermaye işletmeleri hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya emtia ve satılık diğer malları en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirebilirler. Değerleme günü, bu malların maliyet değeri, cari fiyattan (piyasa değerinden) fazla ise, bunlar cari değer üzerinden geçirilebilir" ifadesine yer verilmektedir. Bu hükümlere göre stokların bilanço düzenleme tarihinde değerlenmeleri gerektiği yasalarca zorunlu hale getirilmektedir.[353]

Yukarıda bahsi geçen hükümlere göre stok değerleme tekniğine karar verilebilmektedir. Stokların değerlenmesinde işletmenin uyguladığı stok hareketlerini muhasebeleştirme yaklaşımında "Aralıklı Envanter Yaklaşımı" veya "Sürekli Envanter Yaklaşımı"nı benimseyebilirler.

---

[352] Vedat Ekergil, TMS 2, Sağlam N., Şengel S., Örtürk B. (Ed.), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.139.
[353] Vedat Ekergil, a.g.e., s.139.

Aralıklı Envanter yönteminin tercih edilmesinin uygun olduğu durumlar;

- Yönetimin, çeyrek, aylık dönemlerde finansal raporlama istemesi,
- Sel, deprem gibi olağanüstü durumlarda fiziki envanterin zorlaşmasıdır.

Bu tür zamanlarda işletme envanterini "tahmin" ederek belirleyebilir. Tahmin yaklaşımıyla envanter belirlenmesi gerektiğinde yukarıda izah ettiğimiz gibi TMS 2 standardı "Standart Maliyet Yöntemi" yahut "Perakende Satış Yöntemi" kullanılmasına imkan sunmaktadır.

Standart Maliyet Yönteminde, ilk Standardın ilgili maddesi ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır.[354]

Perakende Yönteminde, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokları değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.[355]

5.4.9.6. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Gerçek parti maliyet yöntemi; Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alman mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS 2.23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir(TMS 2.24).

[354] Ataman, Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.58.
[355] Ataman, Gökçen ve Çakıcı, a.g.e., s.58.

Gerçek Maliyet yöntemine göre maliyetlendirme yapılmayan stoklarda, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir(TMS 2.25).

FİFO yönteminde; ilk satın alman veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın almanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır (TMS 2.27)

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS 2.27).

5.4.9.7. Net Gerçekleşebilir Değerin Tespiti

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerleme ilkesiyle uyumludur(TMS 2.28).

Stokları elde etme maliyetleri, bu Standardın ilgili maddesinde belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya

nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur (TMS 2.29).

Net gerçekleşebilir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (TMS 2.30).

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır (TMS 2.33).

Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.[356]

5.4.9.8. Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net

[356] Yolcu, a.g.e., s.118.

gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (TMS 2.34).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (TMS 2.35).

5.4.9.9. Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır (TMS 2.36):

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı;
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı.

5.4.9.10. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi Partilerin faaliyet konuları ve özellikle ticari faaliyet yapamayacak olmaları standardın partiler için uygulanabilirliğini çok daraltmıştır. Siyasi partiler için uygulanabilir stok kodları ise öneri hesap planımızda 154 Malzeme Stokları ve 159 Verilen Sipariş Avansları'dır. Stoklar siyasi partilerin nakti yekününda çok önemli bir tutarı oluşturmadığı ve bilanço itibariyle pozisyon ve karşı taraf riskleri söz konusu varlıklar için karşılanabilir olduğu için ayrıca bu hesap grubunda karşılık kavramına ve yöntemine yer verilmemiştir.

Uygulama:

A Partisi siyasi propaganda faaliyetlerinde kullanmak üzere çeşitli flama, bayrak ve bez afiş gibi malzeme stokları yaptırmaya karar vermiştir. Malzemelerin yapımı 1.2.2011 yılında başlamış, 11.08.2012 tarihinde bitmiştir. 2011 yılında 100.000, 2012 yılında 70.000 TL gidere katlanılmıştır ve her yılın sonunda yapılan gider tutarı kadar mamul partinin malzeme stokuna alınmıştır.

---------- 2011 ----------

710 Propaganda Giderleri 100.000

320 Satıcılar 100.000

----------31/12/11----------

154 Malzeme Stokları 100.000

711 Propaganda Gid.Yan.Hes. 100.000

---------- 2012 ----------

710 Propaganda Giderleri 70.000

320 Satıcılar 70.000

----------31/12/12----------

154 Malzeme Stokları 70.000

711 Propaganda Gid.Yan.Hes. 70.000

---------- / ----------

5.4.10. TMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü

5.4.10.1. Amaç ve Kapsam

Bu standardın amacı: bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

Bu standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır:[357]

- Stoklar (TMS 2)
- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (TMS 11)
- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12)
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (TMS 19)
- TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklar
- Gerçeğe uygun değerle gösterilen yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40)
- Gerçeğe uygun değerden, tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (TMS 41)
- Ertelenen edinme maliyetleri ve UFRS 4 kapsamında olan sigorta poliçelerindeki Sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan
- Maddi olmayan duran varlıklar
- UFRS 5 çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları)

Bu Standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır:[358]

- TMS 16 Maddi duran varlıklarda
- TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklarda ve Şerefiyede
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

[357] Mine Aksu, TMS 36, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B. (Ed.), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.857.
[358] Aksu, a.g.e., s.857.

- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- Diğer finansal varlıklardaki değer düşüklüklerine ilişkin olarak TMS 39 hükümleri esas alınır.

5.4.10.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta yer alan kavramlar şöyledir (TMS 36.6):

Aktif piyasa; aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:

a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Nakit yaratan birim; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

Şirket varlıkları; şerefiye hariç olmak üzere, hem bahse konu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.

Elden çıkarma maliyetleri; finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.

Amortismana tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman (itfa); bir varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer; bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Değer düşüklüğü zararı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Yararlı ömür:

a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Kullanım değeri; bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

5.4.10.3. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutandır.(TMS 36.25)

Varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır. Cari teklif fiyatının mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadıkça, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmin etmede en son işlem fiyatı esas alınabilir.(TMS 36.26)

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık

ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken, işletme, aynı endüstri dalında benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçlarını dikkate alır.(TMS 36.27)

Elden çıkarma maliyetleri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerin tespiti esnasında indirilir. Bu tür maliyetlere ilişkin örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir.(TMS 36.28)

5.4.10.4. Değer Düşüklüğü Zararının Tespiti, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anıları indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.(TMS 36.59)

İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıda yer alan işlemleri de uygular:(TMS 36.10)

- Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutan ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder.
- Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.
- Farklı maddi olmayan duran varlıklar cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.
- Şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından standarttaki ilgili başlığındaki paragraflardaki açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder.

Standart, işletmenin, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirir.(TMS 36.11)

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren belirtiler için aşağıdaki belirtileri dikkate alır: (TMS 36.12)

İşletme dışı bilgi kaynakları:[359]

- Varlığın piyasa değerinin zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımından kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalması,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile piyasada gelecekte beklenen değişiklikler de dahil olmak üzere gerçekleşen önemli değişiklikler.
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir,
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları:[360]

- Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt,
- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir - örneğin; varlığın kullanım dışı olması veya yeniden yapılandırılması veya faaliyetinin sona erdirilmesine ilişkin planlar, işletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin bir göstergenin olması.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerleme yöntemine göre) yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir.(TMS 36.60)

[359]http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20Örneği%20_2_.pdf, Erişim Tarihi: 25.05.2011.
[360]http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20Örneği%20_2_.pdf, Erişim Tarihi: 25.05.2011.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutan (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir(TMS 36.63)

5.4.10.5. Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti

Geri kazanılabilir tutar, aşağıdakilerin hangisinin daha yüksek olduğunun sorulmasıyla hesaplanır:[361]

- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, veya
- Kullanım değeri.

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Böylece, her bir raporlama tarihi itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutan m tahmin eder.(TMS 36.9)

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutan tahmin etmek gerekmez.(TMS 36.19)

Varlık aktif bir piyasada işlem görmemesi nedeniyle satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir(TMS 36.20).

Ancak, bir önceki dönemde varlığın geri kazanılabilir tutan için yapılan en son hesaplama, varlığın defter değerinden düşük çıkmayacak ise varlığın değer düşüklüğü testi için tekrar kullanılabilir.(TMS 36.24)

[361] http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20Örneği%20_2_.pdf, Erişim Tarihi: 25.05.2011.

5.4.10.6. Nakit Yaratan Birim, Kullanım Değeri Kavramları ve Nakit Akışlarının Ölçümü

5.4.10.6.1. Kullanım Değeri

Varlığın kullanım değeri; işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahminidir;

Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir:[362]

- Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışların tahmini; ve
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

5.4.10.6.2. Gelecekteki Nakit Akışlarının Tahmin Edilme Esası

Bir işletme ilgili varlığın nakit akışlarını belirlerken öncelikle daha çok dış kanıtlara dayanan, gelecekteki ekonomik koşullara ilişkin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları kullanmalıdır. Bununla beraber, gelecekteki nakit akışları, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırmalıdır.[363]

Prensip olarak ilgili bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, istisnalar hariç, en fazla 5 yıllık dönemi kapsamaktadır. Bunun sebebi, TMS 36'ya göre 5 yıldan uzun dönemler için gelecekteki nakit akışlarına ilişkin olarak detaylı, kesin ve güvenilir finansal bütçelerin/tahminlerin genellikle mevcut olmamasıdır. Faydalı ömrü 5 yıldan uzun olan varlıklarda, 5. yılı takip eden yıllar için bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akışları tahmin edilmektedir. Büyüme oranlarının prensip olarak sabit ya da azalan oranlar olması gerekmektedir. Ancak artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunuyor ise artan oran kullanılabilir. (TMS 36, paragraf 33, 35, 36).

[362] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.528.
[363] TMS- 36.

5.4.10.6.3. Gelecekteki Nakit Akış Tahminlerinin İçeriği

Gelecekteki nakit akış tahminleri aşağıdakileri içerir (TMS 36.39):

- Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;
- Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar; ve
- Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

Nakit çıkış projeksiyonları, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını da içerir(TMS 36.41).

Gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili tahminler, mevcut durumunda varlıktan elde edilmesi beklenen ekonomik yararların düzeyini korumak için gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit çıkışlarını içerir (TMS 36.49).

İskonto oranı vergi öncesi belirlendiğinden, gelecekteki nakit akışları da vergi öncesi tahmin eder (TMS 36.50).

5.4.10.6.4. Gelecekteki Yabancı Para Nakit Akışları

Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kura kullanarak çevirir.[364]

[364] TMS-36.

5.4.10.6.5. İskonto Oranı

Uygun iskonto oranının belirlenmesinde, aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:[365]

a) İskonto oranı; nakit akım projeksiyonu ile ilgili özel riskleri yansıtacak şekilde düzeltilmeli (ülke, para birimi, fiyat ve nakit akım riskleri) ve ilgili olmayan risklerden arındırılmalıdır.
b) Mükerrerliği önlemek açısından iskonto oranı, gelecekteki nakit akım tahminlerinden arındırılan riskleri içermemelidir.
c) İskonto oranı, işletmenin sermaye yapısından ve varlığın nasıl finanse edildiğinden bağımsız olmalıdır.
d) İskonto oranı vergi sonrası oran ise (sermayenin ağırlıklı ortalama maliyeti gibi) vergi öncesi oram yansıtacak şekilde düzeltilmelidir.
e) Normal şartlarda bir varlığın kullanım değerinin tahmini için tek bir iskonto oranı kullanılır, ancak varlığın kullanım değeri farklı risklere veya faiz oranlarının vade yapılarına hassas ise farklı dönemler için ayrı iskonto oranı kullanılmalıdır.

Bu açıdan bakıldığında standart 56. paragrafta iskonto oranının iki unsur üzerinden tahmin edilebileceğini belirtmiştir:

- Benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki kullanılan bir oran üzerinden,
- Hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti üzerinden tahmin edilir.

5.4.10.6.6. Nakit Yaratan Birimin Belirlenmesi

Bir varlığın nakit yaratan birimi; söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık grubudur. Bu durum, ilgili varlığın veya varlık grubunun diğer

[365] Ganite Kurt, Nergis N. Dursun, **"Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar"**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 2008, s.95-110.

varlıklardan veya varlık gruplarından kaynaklanacak nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi yaratabilmesinden kaynaklanmaktadır.(TMS 36.71)

Bahsi geçen tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarını tespit eder.(TMS 36.66)

Değiştirilmelerine yönelik haklı sebepler bulunmadıkça, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.(TMS 36.72)

5.4.10.7. Geri Kazanılabilir Tutar Ve Nakit Yaratan Birimin Defter Değeri

Geri kazanılabilir tutarın belirlenmesinde karşılaştırılan gerçeğe uygun değer ile kullanım değeri NYB' nin tümü için belirlenmektedir. NYB'in defter değeri, NYB ile ilişkili olan ve gelecekteki nakit girişlerine katkıda bulunan varlıkların, defter değerlerinden oluşmaktadır (TMS 36.76).

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararın ölçülebilmesi için: ancak ve ancak, ilgili birimin veya grubunun geri kazanılabilir tutarının defter değerinden daha düşük olması durumunda muhasebeleştirilir.[366]

Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin veya grubunun varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır(TMS 104,106):

- Öncelikle, nakit yaratan birime veya grubun dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde ve
- Sonrasında, ilgili birimin veya grubun diğer varlıklarına her bir varlığın defter değeri oranında.

Değer düşüklüğü zararının dağıtılması sırasında, işletme, bir varlığın defter değerini aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşürmez: (TMS 36.101)

1) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri,
2) Kullanım değeri,

[366] Yolcu, a.g.e., s. 137.

3) Sıfır.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin veya grubun diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

5.4.10.8. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi

Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, standardın 12. paragrafındaki maddelere benzer kontrolleri dikkate alır.

5.4.10.8.1. Tek Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerini aşmaz(TMS 36.119)

Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir(TMS 36.120)

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir(TMS 36.121)

5.4.10.8.2. Nakit Yaratan Bir Birime İlişkin Değer Düşüklüğü Zararının İptali

Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır.(TMS 36.122)

Nakit yaratan bir birime ilişkin iptal edilen değer düşüklüğü zararının yukarıdaki açıklamalara göre dağıtılmasında, bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden düşük olanın üzerine çıkarılamaz(TMS 36.123):

a. Geri kazanılabilir tutarını,

b. Önceki dönemlerde varlık için değer düşüklüğü zararı ayrılmamış olsaydı ulaşacağı defter değeri.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

5.4.10.9. Kamuoyuna Açıklanması Gereken Bilgiler

Her bir varlık sınıfı için, her bir raporlama döneminde gelir tablosuna yansıtılan değer düşüklüğü zararı tutarının ve gelir tablosunda hangi kalemde (amortismanlar veya diğer giderler gibi) izlendiğinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.[367]

Bir işletme, her bir varlık sınıfı için aşağıdakileri kamuoyuna açıklar:[368]

1) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutan ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili gelir tablosu kalemleri.
2) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili gelir tablosu kalemleri.
3) Dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlenmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tutarı.
4) Dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlenmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zarar iptallerinin tutarı.

5.4.10.10. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Söz konusu standart siyasi partilerde önemli tutarlara haiz maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, uzun vadeli finansal varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilgilendirir. Standarda uyulmaması, varlıkların geri kazanılabilir değerlerinden yüksek değerler oluşmasına yol açacaktır.

---

[367] Kurt ve Dursun, a.g.e., s.106.
[368] TMS-36.

Uygulama 1[369]:

Aşağıdakiler bilanço gününde bir siyasi partinin duran varlıklarına ilişkin bilgilerdir.

	Net Defter Değeri	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Kullanım Değeri
Varlık 1	121.000	123.000	116.000
Varlık 2	235.000	205.000	203.000
Varlık 3	118.000	120.000	126.000
Varlık 4	85.000	80.000	84.000
Varlık 5	30.000	25.000	0

2 ve 3 no lu varlıklar, yeniden değerlenmiş varlıklardır ve toplam yeniden değerleme artışları, varlıklar için sırasıyla 10.000 ve 4.000 olarak özkaynağa dahil edilmiştir.

5 nolu varlık, siyasi parti personelinin taşınması için kullanılan bir otobüstür. Otobüsün, sürekli kullanımda olan diğer varlıkların nakit akışından bağımsız nakit akışı yaratan bir birim olmadığı için, ayrı olarak kullanım değerini belirleme imkanı yoktur.

[369] Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standarts**, A Pratical Guide, The World Bank, Washington D.C., 2005, s.188-189, Aktaran: Mehmet Zahid Özel **"Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi"**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üni. SBE, 2009 da yer alan örnekten üretilmiştir.

Yukarıda verilen bilgilere göre;

Varlık 1

Geri kazanılabilir tutar, varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olan olarak tanımlanmıştır.

Değer düşüklüğünün olmadığı kabul edilir çünkü, 123.000 TL olan geri kazanılabilir tutar, 121.000 TL olan defter değerinden yüksektir.

Varlık 2

Değer düşüklüğüne uğramıştır. Çünkü, 205.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 235.000 TL olan defter değerinden düşüktür ve 30.000 TL'lik bir değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Standarda göre, değer düşüklüğü bir yeniden değerleme azalışı olarak gösterilmelidir. O nedenle, 10.000 TL'lik azalış, öz kaynaklarda yeniden değerleme fazlası hesabına borç kaydedilmelidir ve 20.000 TL'lik zarar bakiyesi kar zarar hesabına alınmalıdır.

Varlık 3

Değer düşüklüğüne uğramamıştır.

Varlık 4

Değer düşüklüğüne uğramıştır. Çünkü; 84.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 85.000 TL olan kayıtlı değerinden daha düşüktür ve oluşan 1.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı, gelir tablosunda gider olarak kaydedilecektir.

Varlık 5

Otobüsün geri kazanılabilir tutarı tespit edilemez. Çünkü; varlığın kullanım değeri, net satış fiyatına yakın olarak belirlenememekte ve diğer varlıklardan bağımsız büyük ölçüde nakit akışı yaratmamaktadır. Bu nedenle, parti yönetimi otobüsün ait olduğu nakit yaratan birimi tespit etmelidir. Bu birimin, 1'den 5'e tüm varlıklardan oluşması halinde, nakit yaratan birimin kayıtlı değeri (varlık 2 ve 4 'ün değer

düşüklüğü zararlarını tahakkuk ettirdikten sonra) 558.000 TL'dir. Varlıkların, kendi kullanım değerlerinin tespitinde, kullanımlarından daha yüksek ortaklaşa nakit akışı meydana getirmedikleri varsayımı altında nakit yaratan birimin kullanım değeri ise 529.000 TL'dir. Dolayısıyla, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı 553.000 TL ve değer düşüklüğü zararı ise 5.000 TL olarak tespit edilir. Zarar, 1,3 ve 5 nolu varlıklara, her bir varlığın kayıtlı değerinin, kullanım değerleri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden yüksek olanının altına düşmemesini sağlayacak şekilde dağıtılmalıdır.

Uygulama 2[370]:

31 Aralık 2010 tarihinde, siyasi partinin bilançosunda 40.000 TL net defter değeri olan bir demirbaş bulunmaktadır. Varlığın orijinal maliyeti 50.000 TL'dir. Faydalı ömrü 10 yıldır ve üzerinden 2 yıl geçmiştir.

Makinenin 2005 yılında geri kazanılabilir değeri 32.000 TL olarak belirlenmiştir.

Bu durumda, 40.000 – 32.000 = 8.000 TL'lik değer düşüklüğünün kayıt altına alınması gerekmektedir. Muhasebeleştirilmesi;

---------- / ----------

654 Karşılık Giderleri 8.000

Mdv Değer Düş. Karş. 8.000

---------- / ----------

Veya

---------- / ----------

659 Diğer Çeşitli Giderler 8.000

255 Demirbaşlar 8.000

---------- / ----------

[370] Epstein, B.J.- Mirza, A.A., Aktaran: Gürbüz Gökçen, Başak Ataman, Cemal Çakıcı, a.g.e., s.316 örnekten türetilmiştir.

31 Aralık 2011 tarihinde düzeltme yapılmadan önceki varlığın net defter değeri 32.000 TL'dir.

2011 yılı için amortisman tutarı;
32.000 Defter Değeri / 8 yıl kalan ömrü = 32.000 / 8 = 4.000 TL'dir.

Amortismanın muhasebe kaydı ise,

---------- / ----------
770 Genel Yönetim Giderleri 4.000
257 Birikmiş Amortismanlar 4.000
---------- / ----------

Buna göre varlığın net defter değeri;

32.000 – 4.000 = 28.000 TL olacaktır.

2011 yılında, varlığın geri kazanılabilir değeri 37.000 TL olarak belirlenmiştir. Önceden bilinen değer düşüklüğü kaybının iptaline ilişkin düzeltme yapmadan önce, 2010 yılında herhangi bir değer düşüklüğü olmamış gibi 2011 yılının net defter değeri hesaplanmalıdır;

31.12.2010 tarihi değer düşüklüğü öncesi;
Net Defter Değeri 40.000
2011 Yılı Amortismanı 5.000
31.12.2011'de Net D.D.= 35.000
31.12.2010'da net defter değeri 35.000 TL'dir.

2011 yılı gelir tablosunda iptal edilecek değer düşüklüğü tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

31.12.2010'da Net Defter Değeri : 32.000
2011 Yılı Amortismanı : 4.000
31.12.2011'de Net Defter Değeri : 28.000
31.12.2011'de Net Defter Değeri 28.000 TL'dir.

Değer Düşüklüğü Olmaması Halinde

31.12.2011'de Net Defter Değeri : 35.000

Değer Düşüklüğü İptali : 7.000

35.000 – 28.000

31.12.2011'de gelir tablosunda, 35.000 – 32.000 = 3.000 TL'lik negatif bir amortisman yükü yansıtılacaktır. 2011 yılı gelir tablosunda gösterilecek net sonuç; 7.000 – 4.000 = 3.000 TL'dir.

Muhasebe Kayıtları;

---------- / ----------

Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karş. 7.000

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar 7.000

---------- / ----------

Veya

---------- / ----------

255 Demirbaşlar 7.000

649 Diğer Çeşitli Gelirler 7.000

---------- / ----------

5.4.11. TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar Ve Koşullu Varlıklar

5.4.11.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasını sağlamaktır.

Bu standardın kapsamına;[371]

- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlar,
- Yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıklar(durdurulan faaliyetler dahil).
- Başkaca bir standartta düzenlenmemiş karşılıklar, koşullu varlık ve borçlar girmektedir.

Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

5.4.11.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir (TMS 37.10):

Karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutan belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay; işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük; aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

[371] Berna Demir, Ümmühan Arslan, TMS 37, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B.(Ed.), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.898.

a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla);
b) Yasal düzenleme veya
c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zımni kabulden doğan yükümlülük; işletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

5.4.11.3. Yükümlülük ve Olasılık İlişkisi

Yükümlülüklerin kayıtlara alınması, gerçekleşme olasılıklarına bağlıdır.

YÜKÜMLÜLÜK TÜRÜ	OLASILIK	AÇIKLAMA
Yükümlülük	100%	Kayıtlara Alınır (kesin rakamı ile)
Tahakkuk	90-99%	Kesin rakama çok yakın değerle kayıtlara alınır.
Karşılık	50-89%	Yaklaşık değer hesaplanarak karşılık ayrılır.
Koşullu Yükümlülük	10-49%	Dipnotlarda açıklanır, yükümlülük şarta bağlıdır.
Açıklama Yok	0-9%	Dipnotlarda da açıklanmaz.

Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.75.

5.4.11.4. Karşılıklar

Karşılıklar, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir (TMS 37.11).

a) Ticari borçlar (yükümlülükler), alman veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır ve

b) Tahakkuklar, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere, alman veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır.

5.4.11.5. Koşullu Yükümlülük:

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tanı anlamıyla kontrolünde bulunmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya
b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle fmansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür
    i. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
    ii. Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.(TMS 37.10)

5.4.11.6. Koşullu Varlık

Koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.(TMS 37.10)

Karşılıklar Ve Koşullu Yükümlülükler Arasındaki İlişki: (TMS 37.12)

Genel olarak, tüm "karşılıklar", zaman ve tutar açısından kesin olmadıkları için koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında "koşullu" kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

5.4.11.7. Karşılığın Muhasebeleştirilme Esasları

TMS 37'ye göre bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların tümünün varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır (TMS 37.14):

1) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
2) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması.
3) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

5.4.11.8. Geçmiş Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülük Olması

Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut yükümlülük ile ne denmek istendiğini örneklerle detaylandıralım:[372]

Örneğin;

Bir otomobil üreticisi satmış olduğu otomobilde oluşabilecek garanti kapsamında bir arıza için satış sırasında vermiş olduğu garantiden dolayı yasal yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla geçmişte satılan araçlara verilmiş garantilerden (geçmiş bir olay) kaynaklanan ve bilanço tarihi itibariyle garanti süresi dolmamış otomobillere ilişkin olarak yasal yükümlülük (mevcut yükümlülük) bulunmaktadır.

5.4.11.9. Yükümlülük İçin Kaynakların İşletmeden Çıkmasının Muhtemel Olması

Sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir.

5.4.11.10. Karşılık Muhasebe Tutarına İlişkin En Gerçekçi Tahmin Hesabı

Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

[372] Yolcu, a.g.e., s.153.

Standardın, 39. 40 ve 45. maddesinde de karşılık olarak kayıtlanan tutan ölçmek için kullanılacak üç yöntemden bahsedilmektedir.[373]

Bunlar;

1) Beklenen Değer Yöntemi
2) Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi
3) Bugünkü Değer Yöntemi

5.4.11.11. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partilerin muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan karşılıklar temel olarak üç farklı grupta ele alınabilir.

Değerleme Karşılıkları (İndirimler)[374]; siyasi partilerin aktiflerini değerlerken bazı temel muhasebe kavramları gereği ortaya çıkan değer azalmaları ve zararlarını kayda alırken farklı kayıt yöntemleri kullanılır. Tatbik edilen kayıt yönteminde bazı yaklaşımlar ya da teknik zorunluluklar gereği ilgili aktiften direkt olarak indirim yapmaktan kaçınıldığı durumlarda azalma, sadece azalma büyüklüğünü belirten bir hesaba alacak kaydedilir ve ilgili aktifin net durumu böyle bir işlev yüklenmiş olan bu hesap ile birlikte ele alınır.

Gider Karşılıkları (Tahmini Borçlar)[375]***;*** Siyasi partilere ait olup, tutarları kesin olarak tespit edilemeyen tahmini borçlar için de karşılık terimi kullanılmaktadır. Bu duruma örnek olarak siyasi parti çalışanlarına ödenecek olan kıdem tazminatları gösterilebilir.

---

[373] Hikmet Ulusan, "Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü", Kayıtlanması ve Sunumu, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:69, 2004, s.206.
[374] Özgül Cemalcılar, "Karşılıklar Teriminin Yarattığı Karışıklıklar", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:4, Mayıs 2001, s.3.
[375] Cemalcılar, a.g.e., s.3.

Yedek Niteliğindeki Karşılıklar[376]***;*** karşılık terimi siyasi partilerde özel fonlar ve gelir yedekleri için de kullanılabilecektir.

Uygulama 1[377]**:**

Anayasa Mahkemesi, Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 15.04.2010 tarihli iddianamesini esas alarak 12.12.2010 tarihinde itiraz yolu açık olmak üzere A Siyasi Partisi'ne propaganda yasağına uymadığı gerekçesi ile 1.524.728 TL para cezası verdiğini açıklamıştır. Bu ceza ile ilgi olarak siyasi parti, kararın kendisine tebliğ edilmesini takiben 7 iş günü içerisinde kararın haksız olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusu yapmayı planlamaktadır. A Partisi, bu ceza ile ilgili yapılacak ödemeleri paranın zaman değerini de dikkate alarak hesaplamış ve 952.634 TL'ye indirgenmiş karşılık tutarını 31.12.2010 tarihi itibariyle bilançosuna almıştır.

Çözüm:

Bu durumda, standarda göre karşılık ortaya çıkmıştır ve karşılık tahakkuk ettirilecektir. Parti, yukarıda dipnotlarda açıklandığı ve karşılık ayırdığı tutarı aşağıdaki gibi muhasebeleştirecektir:

659 Diğer Çeşitli Giderler	952.634	
379 Diğer Borç Ve Gider Karş.		952.634

Uygulama 2[378]**:**

05.06.2011'de B Partisi, X Gazetesi ile ilgili parti genel başkanının kişilik haklarını ihlal nedeniyle devam eden manevi tazminat davasında anlaşma yoluna gitmiştir. Anlaşmaya göre gazete, partiye 2.500.000 TL ödemeyi kabul etmiştir ve 05.10.2011 tarihinde ödemiştir. Taraflar tüm davalardan vazgeçmişlerdir. Parti tahsil ettiği tutarı kayıtlarına almış ve Diğer Gelirler altında finansal raporlarına aktarmıştır.

[376] Cemalcılar, a.g.e., s.3.
[377] Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.333'teki örnekten türetilmiştir.
[378] Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.336'daki örnekten türetilmiştir.

Çözüm:

Standarda göre, parti tarafından koşullu varlık olarak daha önce dipnotlarda açıklanan gelir gerçekleşmiş ve tutar tahsil edilmiştir. Bu durumda şirket, gerçekleşen geliri kayıt altına alarak finansal tablolarına aktaracaktır.

---------- / ----------

100 Kasa 2.500.000

649 Diğer Çeşitli Gelirler 2.500.000

---------- / ----------

5.4.12. TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar

5.4.12.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz (TMS 16.3)

- "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41),
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaların/varlıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TFRS 6),
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;
- "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

5.4.12.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu standartta geçen kavramlar şöyledir (TMS 16.6):

Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutandır.

Maliyet; bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortismana tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutan ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı; bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri; bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

Yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

5.4.12.3. İlk Defa Kayda Almada Değerleme

Maddi varlıkların iktisabında elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti hesaba alınır.[379]

TMS 16 ya göre bu giderler İlgili maddi varlıkla ilişkilendirilebildiği ölçüde elde etme maliyetine dahil edilir. (TMS. 16.17)

Maddi duran varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satın alma maliyetine dahil edilir (TMS 16.16).

Maddi duran varlık taksitle satın alınmış ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve TMS 23 hükümlerine uygun olarak finansman giderleri içine alınır. (TMS 16.23)

[379] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.206.

Maddi duran varlığın alımı esnasında kullanılan devlet teşvik ve yardımları veya örneğin alman eski binanın yıkımından elde edilen hurda değeri, maddi duran varlığın değerinden düşürülür.[380]

Bir bütün olarak iktisap edilen maddi varlığın, parçaları için farklı faydalı ömürlere sahipse, amortismanları da farklı faydalı ömürlerine göre yapılır. (TMS 16.44).

Yedek parçalar genel olarak, stok olarak kabul edilip, tüketimlerine paralel gidere dönüştürülür.

Varlığın, ekonomik ömrünü ve değerini artıran tamir -yenileme giderleri varlığın maliyetine dahil edilir.

5.4.12.4. Maddi Duran Varlık Değerleme Yöntemleri

Bilanço tarihlerinde değerlemede iki yöntemden bahsedilir.[381] Bunlar;

- Maliyet Modeli
- Yeniden Değerleme Modeli

5.4.12.4.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir(TMS 16.16):

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi

[380] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.206.
[381] Süleyman Yükçü ve Yılmaz İçerli, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Örnekleri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007.

ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

- Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. (TMS 16.30)

Aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez (TMS l6.20):

Yönetimin amaçlan doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;

Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve işletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçlan doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. (TMS 16.20)

5.4.12.4.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16.31).

Maddi Varlıklarda gerçeğe uygun değer;[382]

- Arsa ve binalarda aynı türden varlık için ödenecek değer olup, mesleki yeterliliğe sahip uzmanlarca yapılan hesaplardan yararlanılır.

[382] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.206.

- Tesis, makine, cihazlarda pazar değerleri eğer bulunamıyor ise, amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılabilir.
- Eğer kullanım değeri hesaplanabilen bir varlık ise kullanım değeri.

Yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı ise, şöyle belirlenir; eğer defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın açılması ihtimal ise yapılmalıdır. Bu farkın açılması sıklıkla oluyor ise, her dönem, yavaş bir şekilde ise 3-5 yılda bir yapılabilir(TMS 16.34).

Yeniden değerleme yapılan bir varlığın ait olduğu varlık grubuna da yeniden değerleme uygulanır, bazılarına uygulanıp bazılarına uygulanmama gibi bir ihtiyarilik yoktur.(TMS 16.36,37)

5.4.12.4.2.1. Yeniden Değerleme Sonucu Değer Artış ve Azalışı

Yeniden değerleme modelinde üstesinden gelinmesi gereken sorun; "maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden farklı" olmasında yatmaktadır.

Değer düşüklüğünün tespitinde; "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.(TMS 16.63).

Bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalmışsa;[383]

Bu azalış gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerleme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerleme farkını kapatacak ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artış fonundan düşülür.

[383] Barış Sipahi, "Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Varlıklarda Değer Düşüklüğü", Volkan Demir (Ed.), **Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s.155.

Bir varlığın defter değeri yeniden değerleme sonucunda artmışsa;[384]

Bu artış doğrudan Özkaynak hesap grubunda yer alan Maddi Varlıklar Değer Artış Fonunda muhasebeleştirilir. Bu hüküm gereğince bir maddi duran varlık için önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoya özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı olarak kaydedilmelidir.

5.4.12.5. Amortisman

Amortisman, mühendislik açısından öncelikli olarak fiziksel yıpranmanın bir karşılığı olarak görülürken, finansal yönetim açısından bir fon kaynağı olarak ifade edilebilmektedir.[385]

5.4.12.5.1. Amortisman Ayrılacak Durumların Tespiti

Bir maddi duran varlık için amortisman ayrılabilmesinin temel şartlarını aşağıdaki biçimde saymak mümkündür:[386]

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olması: Bir maddi duran varlığın amortismana tabi tutulabilmesi için varlığın aktife alınmış olası yeterlidir. Fiilen kullanılması şartı aranmamaktadır.
- Bir yıldan fazla kullanılabilmesi: İşletme aktifine kayıtlı olmakla birlikte, işletme faaliyetlerinde kullanılabileceği süre bir yıl veya daha kısa olan varlıkların tutarı ne olursa olsun amortismana tabi tutulmaları söz konusu değildir. (VUK,365 sıra nolu Tebliğe göre)
- Maliyet bedelinin belirli bir tutarın üzerinde olması: Maliyet bedelleri, belirlenen tutarın altında kalan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet,

[384] Sipahi, a.g.e., s.156.
[385] Beyhan Marşap, **"Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi"**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuat Sempozyumu, Antalya, 2008, s.131.
[386] Marşap, a.g.e., s.134.

edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar amortismana tabi tutulmaksızın doğrudan gider yazılabilmektedir.

- Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması: Bir varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması, onun sınırlı bir ömrünün olduğu anlamına gelmektedir. Bu nedenle VUK' nun 314.maddesi uyarınca sınırsız bir ömre sahip olduğu varsayılan boş arsa ve araziler amortismana tabi değildir.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi tutar.

Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismana tabi tutulması uygun olabilir. (TMS 16.44)

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. (TMS 16.48)

Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (TMS 2).

Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı 'TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.(TMS 16.49)

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu

nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutanın etkilemez. (TMS 16.58)

VUK'nun 269. maddesinde maddi duran varlıkların maliyet değerleri ile değerleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre maddi duran varlık kapsamında yer alan gayrimenkuller (inşa edilenler dahil), demirbaşlar, tesisat ve makineler (imal edilenler dahil), gemiler ile diğer taşıtlar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Maliyet bedeli ise iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değer artırıcı işlem yapılması nedeniyle ortaya çıkan giderlerin toplamını ifade eder (VUK md. 262).

TMS-16'ya göre bir maddi duran varlık aktife alındıktan sonra, izleyen dönemlerde ya maliyet ya da yeniden değerleme modelinden birisi ile değerlenir ve izlenir.

Geri kazanabilir değer, Kullanım değeri ile Gerçeğe Uygun Değerden Satış giderleri düşüldükten sonra kıyaslanan bu iki rakamdan büyük olanıdır.

Varlığın defter değeri ile bu geri kazanılabilir değer kıyaslanarak, eğer defter değeri kullanım değerinden fazla ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Değer Düşüklüğü kaydı yapılır.

Eğer varlığın Kullanım Değeri büyük ve Kayıtlı Defter Değeri düşük hesaplanmışsa, varlık değer artışı sağlamıştır. Değer artış kaydı yapılır.

Varlığın kayıtlı değeri > Geri Kazanılabilir Değer = > Varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilir.

Geri Kazanılabilir Tutar > Varlığın Kayıtlı Değeri = > Varlık değer artışı kazanmıştır ve varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutara indirilir.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler) "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahmini erindeki Değişikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. (TMS 16.51).

Varlığın amortismana tabi tutulacak tutarı, varlığın hurda değeri indirildikten sonra bulunmaktadır. Uygulamada hurda değer genelde önemsiz olarak kabul edilmekte ve göz ardı edilmektedir. Ancak bu kavram standartta açıklanmıştır. Tarihi maliyetin kullanılması durumunda, "hurda değer"; faydalı ömrün sonunda, varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir.[387]

5.4.12.5.2. Yararlı Ömrün Tayin Edilmesinde Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar

Kullanılan amortisman yöntemine bakılmaksızın, varlığın tahmin edilen faydalı ömrü dönemler itibariyle revize edilmelidir. Tahmin edilen faydalı ömürde değişiklik, geçmişte hesaplanan ve kayıt edilen amortisman tutarlarını etkilememeli ve değişikliğin yapıldığı dönem ve sonraki dönemlere uygulanmalıdır.[388]

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır. (TMS 16.56):

- Varlığın beklenen kullanımı: Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

[387] Başak Ataman, "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, 2004, s.91-101.
[388] Ataman, a.g.e., s.91-101.

- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

5.4.12.5.3. Amortisman Yöntemleri

Amortisman yönteminin seçimi ve amortismana tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır.[389]

Bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. (TMS 16.62)

Doğrusal amortisman yönteminde; varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

Azalan bakiyeler yönteminde; amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Üretim miktarı yönteminde; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlanılın beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir(TMS 16.61).

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS 16.67):

[389] Sipahi, a.g.e., s.161.

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.
- Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. (TMS 16.68)

Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde (TFRS 5), bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18'de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.

5.4.12.6. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partilere ilişkin maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi partinin insiyatifine bırakılmıştır. Siyasi partilerin uygulayabilecekleri amortisman yöntemleri arasında VUK ile uyumlu olanlar ise normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemidir.

Normal Amortisman Yönteminde, kurumlar amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan faydalı ömür ve oranlar üzerinden itfa ederler.[390]

[390] Marşap, a.g.e., s.157.

Azalan Bakiyeler Yönteminde, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacaktır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

Standartta yararlı ömrün değişen şartlara göre revize edilebileceği öngörülmüştür.

Maddi duran varlıklarda, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerleme işlemleri sonucunda ortaya çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir.

Yeniden değerleme sonucunda artış sağlanmışsa 522- Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu'na kaydedilecektir.[391] Değer artış farkları doğrudan geçmiş yıl gelirlerine aktarılır (TMS 16- Madde 41)

Uygulama:

A Partisine ait bir demirbaşın 31.12.2010 tarihinde maliyeti 30.000 TL, birikmiş amortismanı 18.000 TL ve makul değeri 13.200 TL'dir. Makul değeri baz alarak gerekli değerleme kayıtlarını yapınız.

Kayıtlı Değer = 30.000 – 18.000 = 12.000

Yeniden Değerleme Oranı = 13.200 / 12.000 = 1,1

Yeniden Değerlenmiş Demirbaş Değeri = 30.000 X 1,1 = 33.000

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman = 18.000 X 1,1 = 19.800

---

255 Demirbaşlar 3.000

257 Birikmiş Amortismanlar 1.800

550 MDV Yeniden Değerleme Artışları 1.200

---

[391] Hüseyin Fırat ve Veysel Karani Palak, "TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, 2008, s.92.

5.4.13. TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar

5.4.13.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.

Bu Standart, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır(TMS 38.2):

- Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar; "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi); ve
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.
- Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standart yerine söz konusu standardı uygular.

Örneğin, bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz (TMS 38.3):

- TMS 2 Stoklar ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri.
- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12).
- "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı kapsamındaki kiralamalar.
- Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (TMS 19).
- TMS 32'de tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esasları "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar", "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" ve "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardı kapsamındadır.
- Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (TFRS 3).
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar.

- "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi olmayan duran varlıklar.
- Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur.

Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir(TMS 38.4).

Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu Standardın kapsamına alınmıştır (TMS 38.6).

5.4.13.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar şöyledir (TMS 38.8):

İtfa; maddi olmayan duran varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Diğer bir tanımla; Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider yazılmasıdır.[392]

Varlık; geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenilen bir kaynaktır.

[392] Sami Karacan, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri- TDMS ve TMS İle Uyumlu**, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009, s.124.

Defter değer; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda (bilançoda) muhasebeleştirilen tutarıdır.

Maliyet; bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder .

Amortismana tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşürmesiyle bulunan tutan ifade eder.

Geliştirme; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer; işletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenilen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zarar; bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri; işletmenin, varlığın hali hazırda beklenilen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

5.4.13.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Aktifleştirme Koşulları

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın haklan dahil) gibi maddi olmayan kaynakları elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler.

Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri;[393]

- Haklar,
- Patentler,
- Lisanslar
- Marka
- İsim Hakkı ve Unvanlar,
- Telif Hakkı,
- Bilgisayar Programları,
- Geliştirme Giderleri,

Fakat aşağıda belirtilen başlıklar maddi duran varlık kapsamında değildir:[394]

- Şerefiye,
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri,
- Araştırma Giderleri,
- Reklam Harcamaları,
- Eğitim Harcamaları.

Standardın 48.maddesinde, "İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez" denmektedir.

Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir (TMS38.10).

[393] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.590.
[394] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.590.

İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için genel olarak aşağıdaki kavramları kapsamalıdır (TMS3 8.21);

- İlgili varlık üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı,
- Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi, gerekmektedir.
- Maddi olmayan duran varlık olma şartlarını daha spesifik olarak sıralamamız gerekirse aşağıdaki başlıklarda detaylandırmamız gerekecektir.

5.4.13.3.1. Belirlenebilirlik

Belirlenebilirlik, Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. Bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır(TMS 38.11).

Bir varlığın belirlenebilir olması için(TMS 38.12);

- Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

5.4.13.3.2. Kontrol Edilebilirlik

Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur (TMS 38.13).

5.4.13.3.3. Gelecekteki Ekonomik Yarar

Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararlan içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerim düşürebilir.(TMS 38.17)

5.4.13.4. Maddi Olmayan Duran Varlığın Aktifleştirilmesi

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır:[395]

- Araştırma safhası,
- Geliştirme safhası.

Araştırma Safhası;[396] Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Araştırma faaliyetleri; yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler, araştırma bulguları ve malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması, yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi şeklinde olabilir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi

[395] Sipahi, a.g.e., s.174.
[396] Sipahi, a.g.e., s.175.

mümkün değildir. Bu nedenle, araştırma harcamaları gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38.55)

Dolayısıyla araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesi, mümkün değildir. Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma şamasında yapılmış gibi dikkate alınır (TMS 38.53).

Geliştirme Aşaması; Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS 38.57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. (Maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması).
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

5.4.13.5. Maddi Olmayan Duran Varlığı Oluşturan Maliyetler

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir.

Maddi Olmayan Duran Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (TMS 38.66):

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği biçimde),
- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa paylan,
- İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır (TMS 38.69):

- Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri; "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi).
- Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.
- Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar.
- Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur (TMS 38.27):

- İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı; ve
- Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 38.28):

- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;
- Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve
- Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

5.4.13.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme

Maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemini veya yeniden değerleme yöntemini seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yönteme göre muhasebeleştirilir. Standardın 75 ila 79.maddeleri yeniden değerlemenin sıklığı, yöntemleri hakkında uygulayıcılara bilgi sunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerleme işlemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yapılan açıklamalar ile paraleldir.[397]

5.4.13.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

TMS 38 sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için kullanılacak itfa süresini ve yöntemlerini belirtir. Standardın 97 ve 99.maddeleri itfa yöntemine ait açıklamaları içerir.

[397] Yolcu, a.g.e., s.189.

İtfa süresinin belirlenmesi ve sınırları aşağıda izah edilmiştir:[398]

- Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.
- İtfa işlemi varlığın satış amaçlı elde bulundurulan olarak sınırlandırıldığı tarih ile varlığın elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur.

5.4.13.7.1. İtfa Yöntemi

Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydalanın işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır ve gelecekte beklenen ekonomik faydalanın kullanım şeklinde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme tutarlı biçimde uygulanır. Kullanılabilecek olan itfa yöntemleri aşağıdakileri içerir (TMS 38.98);

1. Doğrusal itfa yöntemi,
2. Azalan bakiyeler yöntemi ve
3. Üretim birimleri yöntemidir.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik faydalanın diğer varlıkların üretiminde kullanılması durumunda itfa payı diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir (TMS 38.99).

5.4.13.7.2. Sınırlı Yararlı Ömür

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmedikçe veya varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcut olmadıkça sıfır olarak kabul edilecektir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri

[398] Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:5/2008, **TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği**: http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=9487 , Erişim Tarihi: (01.06.2011)

düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.[399]

Bir varlık aşağıdaki durumlarda kalıntı değere sahiptir;[400]

1. Üçüncü bir şahıs tarafından, varlığın yararlı ömrünün sonunda satın alınacağına dair bir taahhütte bulunulmuştur,
2. Varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcuttur ve kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Bir varlığın kalıntı değeri; bir varlığın kalıntı değerinin tahmini, elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Kalıntı değer en azından her mali yıl sonunda yeniden gözden geçilir.[401]

Kalıntı değer defter değerinden büyük olduğunda; bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit veya daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ya da düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.[402]

5.4.13.7.3. Sınırlı Yararlı Ömür - İtfa Süresi Ve Yönteminin Gözden Geçirilmesi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmeyip, her yıl değer düşüklüğü açısından test edilir.[403]

Varlığın beklenilen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda itfa süresi buna göre değiştirilmelidir ve varlıktan beklenilen gelecekteki

[399] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.
[400] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.
[401] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.
[402] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.
[403] Bülent Üstünel, **TMS/TFRS Yönetici Özetleri**, www.tmsk.org.tr, Erişim Tarihi: (01.06.2011)

ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilmelidir. Bu tür değişiklikler TMS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminler indeki Değişiklikler ve Hatalar Standardına göre muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilmelidir.

5.4.13.8. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır:[404]

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da satışından ekonomik fayda elde edilmesi beklenmediğinde

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin; varlığın satışı, bir finansal kiralama işlemine konu olması veya bağışlanması).

Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya zarar:

"Eğer varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile varlığın defter değeri arasındaki farktır. "

Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında ortaya çıkan kayıp veya kazanç, kar ya da zarar içerisinde muhasebeleştirilir.[405]

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar, genellikle gider niteliğindedir.[406]

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alman vade farkı tutarı,

[404] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.
[405] Üstünel, a.g.e., s.80.
[406] Üstünel, a.g.e., s.80.

başlangıçta peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.[407]

5.4.13.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partilerde bu standart için öneri hesap planımızda kullanılabilir hesap kodları şunlardır:

261 HAKLAR

265 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

266 DİĞER MADDİ OLMAYAN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI

267 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

Siyasi partilerin özellikle bu türden hakları genellikle Anayasal güvence altına alındığı için standardın uygulama alanı çok geniş değildir.

Uygulama:

Bir siyasi parti, 6 yıllık yasal ömrü olan bir sanatçının eserini siyasi parti propaganda işlerinde kullanmak üzere telif ödeyerek satın alır ve bu yasal ömrün 5 yıllık bir süresi kalmıştır.

Piyasa eğilimleri doğrultusunda yapılan bir araştırma telif hakkına tabi materyalin yaklaşık 3 yıl daha nakit akışı yaratacağına ilişkin kanıt sağlamaktadır.

Telif hakkının yararlı ömrü ne kadardır?

Bir sözleşmeden veya yasal haklardan doğan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü partinin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak yasal ömründen daha kısa olabilir.

[407] Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008.

Parti, telif hakkını 3 yıl kullanmayı beklediği için, bu kalan 5 yıllık sözleşmeye tabi ömründen daha azdır, telif hakkının yararlı ömrü 3 yıldır. Telif hakkı 3 yıllık yararlı ömrü boyunca itfaya tabi tutulmalıdır.

5.4.14. TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

5.4.14.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen haklan ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu standart kapsamındadır.

"TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlardan aşağıdaki konular, bu Standardın kapsamına girmez (TMS 40.3):

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi;
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

5.4.14.2. Standarda Ait Kavramlar

Yatırım amaçlı gayrimenkul; kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir:

a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak; veya
b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından gayrimenkullerdir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardı uygulanır.

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; "yatırım amaçlı" gayrimenkul tanımına girmesi ile mümkündür Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur.

Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır (TMS 40.7).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda ver verilmiştir:[408]

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.)
- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina,
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

[408] TMS-40.

Aşağıda yer alanlar yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışarıdadır (TMS 40.9):

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan (TMS 2 Stoklar), örneğin, sadece, yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri).
- (Diğer unsurların yanı sıra), gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller, sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (TMS 16).
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya kiralanmalarının mümkün olması durumunda, işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir (TMS 40.10)

Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde "yatırım amaçlı gayrimenkuldür. (TMS 40.10)

Sunulan hizmetin boyutunun artması durumunda örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın göreli olarak önemli bir kısmını oluşturur.

Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatıran amaçlı gayrimenkulden ziyade sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuldür.(TMS40.12)

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının tespiti için belirli bir muhakeme gerekir. İşletmeler söz konusu muhakeme işlemini yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına uygun ve Paragraf 7-13'de yer alan düzenlemelerle tutarlı bir şekilde gerçekleştirebilmek için çeşitli kriterler geliştirir. (TMS 40.14)

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. (TMS 40.15)

Ancak, sahibi olan işletme açısından, kira geliri veya değer artış kazancı beklentisi (Paragraf 5) ile koşullan taşıması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterir(TMS40.15)

5.4.14.3. Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir. (TMS 40.16):

- Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "bakım ve onarım" harcamaları olarak nitelendirilir (TMS 40.18)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir.

Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. (TMS 40.19)

5.4.14.3.1. İlk Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkul, başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir.

Satın alman yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir. (TMS 40.21)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin inşa edilmesi durumunda, maliyet; inşaat veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki tutardır. İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan inşaat maliyetleri maddi duran varlık grubundaki "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenir. İnşaat tamamlanınca gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşür (TMS 40.22).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle arttırılmaz (TMS 40.23):

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutandır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 40.24)

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; TMS 17'nin 20 nci Paragrafında finansal kiralama için öngörülen hükümlerde yer aldığı biçimde, yani, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. Anılan Paragrafta belirtildiği üzere, eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilir.(TMS 40.25)

5.4.14.3.2. Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme

5.4.14.3.2.1. Maliyet Yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer.[409] Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterlerine uyan yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür. (TMS 40.56)

5.4.14.3.2.2. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir.[410]

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer kavramı, normalin dışında finansman yaratma, satış ve geri kiralama anlaşmaları, satışla ilgili bir kimseye özel imtiyaz tanınması veya taviz verilmesi gibi özel koşul ve durumlar dolayısıyla yapay olarak yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez.[411]

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri raporlama dönemi sonundaki piyasa koşullarını yansıtır. (TMS 40.38)

---

[409] Hale Oruç, TMS 40, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B.(Ed.), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.1073.
[410] TMS-40.
[411] TMS-40.

Yatının amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, gayrimenkulün geliştirilmesi veya kıymetinin arttırılmasına yönelik gelecekteki yatırım harcamalarını ve söz konusu harcamalardan gelecekte elde edilecek yararları yansıtmaz. (TMS 40.51)

Bazı durumlarda bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yaptığı ödemelerin bugünkü değerinin (muhasebeleştirilen borçlara ilişkin ödemeler hariç), söz konusu gayrimenkul le ilgili nakit girişlerinin bugünkü değerini aşacağını tahmin edebilir. Bu durumda işletme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardını uygulamak suretiyle muhasebeleştirilmesi gereken bir borç olup olmadığını ve eğer varsa bunun nasıl hesaplanacağını tespit ederler. (TMS 40.52)

5.4.14.2.3. Gerçeğe Uygun Değerin Güvenilir Bir Şekilde Tespit Edilememesi

İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16'da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkulü elden çıkarana kadar TMS 16'yı uygular.[412]

Örneğin; İnşa edilmekte olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği kabul edilir. Aksi hallerde, söz konusu gayrimenkul 53 üncü Paragrafta belirtildiği üzere TMS 16'ya göre maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. (TMS 40.53 A)

Bir işletmenin, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmüş olması durumunda, söz konusu gayrimenkulü elden çıkarıncaya kadar (veya ilgili gayrimenkul sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelene kadar veya işletme gayrimenkulü geliştirerek olağan iş akışı sürecinde satıncaya kadar), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir

[412] Yolcu, a.g.e., s.219.

hale gelmiş dahi olsa, anılan gayrimenkulü gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeye devam eder. (TMS 40.55)

5.4.14.3. Transferler

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır.[413]

Söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir.(TMS40.57):

1) Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;
2) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
3) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
4) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

5.4.14.4. Elden Çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır bilançodan çıkartılır. (TMS 40.66)

Yatırım amaçlı gayrimenkul, satış veya bir finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralanması ile elden çıkarılmış olabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılma tarihinin saptanmasında işletme, TMS 18'deki malların satışında hasılatın muhasebeleştirilmesi hükümlerini uygular. Finansal kiralama ve satış ve geri kiralama yöntemleri ile gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerine ise TMS 17 uygulanır. (TMS 40.67)

[413] Oruç, a.g.e., s.1077.

5.4.14.5. Finansal Tablo Açıklamaları

Bir işletme aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar (TMS 40.75):

1) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığı.
2) Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğunu.
3) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda (Paragraf 14), olağan iş akışı içinde, yatırım amaçlı gayrimenkulün, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden ve satış için elde tutulan gayrimenkulden hangi kriterler çerçevesinde ayırt edildiğini.
4) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin piyasa verilerine mi yoksa gayrimenkulün mahiyeti veya kıyaslanabilecek piyasa verilerinin bulunmayışı dolayısıyla daha ziyade diğer faktörlere mi dayandırıldığım (işletme bu faktörleri de açıklar).
5) Yatırım amaçlı gayrimenkulün (finansal tablolarda ölçülen veya açıklanan) gerçeğe uygun değerinin; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerleme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı. Böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda, anılan husus kamuoyuna açıklanır.
6) Kar veya zarar olarak muhasebeleştirilen aşağıdaki bilgiler;
    i. Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri;
    ii. Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dahil); ve
    iii. Dönem içinde herhangi bir kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dahil);

iv. Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirilen değişiklik toplamı (Paragraf 32).

7) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları.
8) Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükler.

5.4.14.6. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemine İlişkin Açıklamalar

Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbiriyle olan mutabakatını, aşağıda belirtilenleri gösterecek şekilde kamuoyuna açıklamak zorundadır (TMS 40.76):

1) Elde etme işleminden ve sonrasında varlığın defter değerinde muhasebeleştirilen harcamalardan kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, varlığın defter değerine yapılan ilaveler;
2) İşletme birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi sonucunda oluşan ilaveler;
3) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 ve diğer sebepler dolayısıyla satış amaçlı elde tutulan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen varlıklar,
4) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar;
5) Finansal tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları;
6) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bunlardan yapılan transferler; ve diğer değişiklikler.

5.4.14.7. Maliyet Yöntemine İlişkin Açıklamalar

Maliyet yöntemini kullanan bir işletme. Paragraf 75'deki açıklamalara ek olarak, aşağıda belirtilen hususları da kamuoyuna açıklar (TMS 40.79):

1) Kullanılan amortisman yöntemi;
2) Yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları;
3) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ile birikmiş değer düşüklüğü karşılığım da içermek üzere birikmiş amortisman tutarı;
4) Yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değerinin mutabakatı.
5) Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda, işletme aşağıda belirtilenleri de kamuoyuna açıklar:
    (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı;
    (ii) Gerçeğe uygun değerin neden güvenilir bir şekilde tespit edilemediğine ilişkin açıklama; ve
    (iii) Mümkünse, gerçeğe uygun değerin, arasında gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen değer aralıkları.

5.4.14.8. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde esas olarak gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmakla beraber istisnai durumlarda maliyet değeri yöntemi de uygulanabilir. Maliyet yöntemi tercih edildiği durumda; yatırım amaçlı gayrimenkuller için de, maddi duran varlıklarda olduğu gibi, amortisman ayrılması ve değer düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. Ayrılan amortismanlar ve zarar yazılan değer düşüklüğü karşılıkları 247 Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabında izlenir. Kullanılacak bir diğer hesap kodu ise, 652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri hesabıdır.

Uygulama [414]:

Bir siyasi parti, aşağıdaki değerlerle kayıtlı olan gayrimenkulünü (bina) yatırım amaçlı olarak sınıflandıracaktır.

Bina : 50.000

Birikmiş Amortismanlar : (30.000)

Bina partide maliyet modeline göre değerlenmekte olup, bu model uygulanmaya devam edilecektir. Binanın kalan faydalı ömrü 4 yıldır.

240 Yatırım Amaçlı Binalar	20.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	30.000	
252 Binalar		50.000

Yıl sonunda 5000 birim amortisman ayrılacak ve aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri	5.000	
247 Birikmiş Amortismanlar		5.000

[414] Örten, Kaval ve Karapınar, a.g.e.,s.617.

5.4.15. TMS 21 - Kur Değişiminin Etkileri

5.4.15.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yabancı ülkedeki faaliyetlerin finansal tablolarda nasıl hesaba katılacağı ve kullanılan para birimine nasıl çevrileceğinin belirlenmesidir.

Bu standardın temel konularını ise, hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı oluşturmaktadır.

"TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardının kapsamında olan türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,

- İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılır.

5.4.15.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu standartta geçen kavramlar şu şekildedir.

Kapanış Kuru; bilanço tarihinde geçerli kurdur.

Kur farkı; bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Geçerli Para Birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Parasal kalemler; elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimi; finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (Spot) Kur; hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Finansal tabloların uluslararası ticarette bu özellikleri taşıyabilmesi için tek para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu nedenden dolayı finansal tabloların çevriminin nedenlerinin ve çevrilmesinde kullanılan yöntemlerin iyi bilinmesi gerekmektedir.

5.4.15.3. Başlangıç Değerlemesi

Uygulanacak kur işlem tarihindeki geçerli kur veya spot kurdur.(TMS 21.8)

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir.

5.4.15.3.1. Finansal Tabloların Değerlemesi ve Kapanış Kuru Yöntemi

Kapanış kuru yöntemini, ülkelerin büyük bir kısmı benimsemiştir. Bu yöntemde, bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır.

Bilançoda, özkaynaklar dışındaki aktif ve pasif hesaplar dönem sonu kuruyla, özkaynak kalemleri ise, kendi içerisinde farklı kurlar üzerinden çevrilmektedir.[415] Örneğin, dağıtılmamış kârlar, nominal sermaye ve geçmiş yıllar kârları işlemin gerçekleştiği tarihteki tarihi kurla, dönem karı ise gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmiş sonucu olarak ortalama kur üzerinden çevrilecektir.

[415] İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (2006), **Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler**, http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform , 25.02.2008, Aktaran: Bekçioğlu, Köroğlu.

Bilanço hesaplarıyla ilişkili olan hesaplar dışında kalan gelir ve gider hesapları ise, gerçekleştikleri gündeki kurlarla ya da ortalama kurlarla çevrilir.[416]

UMS 21 standardına uyumlu olarak hazırlanmış TMS-21, finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemini benimsemiştir. Özetle, gelir ve giderler, işlem tarihindeki döviz kurlarından veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesapları ise kapanış kurundan çevrilir.[417]

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir (TMS 21.23):

a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

5.4.15.4. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partiler bu standardın kapsamına giren varlıkları kur hareketlerinden kaynaklanan gelir elde ettiklerinde 666 Kur Farkı Gelirleri hesabının alacağına, kur hareketlerinden dolayı gidere katlandıklarında ise 676 Kur Farkı Giderleri hesabının borcuna kayıt yapmalıdırlar.

Uygulama[418]:

X Siyasi partisi, 10 Kasım 2010 tarihinde 20.000 $'lık malzeme stok u ithal etmiştir. Satıcının fatura kestiği tarihte 1 $ = 1,3664 TL'dir.

Satıcıya parti ödemeyi 20 Ocak 2011 tarihinde yapacaktır. Döviz kurları aşağıdaki gibidir.

---

[416] Handan Sümer Göğüş, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 21) 'e Eleştirel Bir Yaklaşım, **Yönetim Dergisi**, Şubat 2006, Sayı:53, Aktaran: Bekçioğlu, Köroğlu, s.33.
[417] Bekçioğlu, Köroğlu, a.g.e., s.34.
[418] Gökçen, Ataman ve Çakıcı, a.g.e., s.203'teki örnek esas alınarak uyarlanmıştır.

30 Kasım 2010 1 USD = 1,3585 TL

31 Aralık 2010 1 USD = 1,3503 TL

20 Ocak 2011 1 USD = 1,3354 TL

Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

1. 10 Kasım 2010'da ithalatın kaydı;

---------- / ----------

154 Malzeme Stokları 27.328

320 Satıcılar 27.328

*(20.000 * 1,3664)*

---------- / ----------

2. 30 Kasım 2010'da borcun yeniden değerlemesi;

20.000 * 1,3585 = 27.170

Kur Farkı = 27.328 – 27.170 = 158

---------- / ----------

320 Satıcılar 158

666 Kur Farkı Gelirleri 158

---------- / ----------

3. 31 Aralık 2010'da borcun yeniden değerlemesi;

20.000 X 1,3503 = 27.006

Kur Farkı = 27.170 – 27.006 = 164

---------- / ----------

320 Satıcılar 164

666 Kur Farkı Gelirleri 164

---------- / ----------

4. 20 Ocak 2011'de borcun yeniden değerlemesi ve ödenmesi;

20.000 X 1,3354 = 26.708

Kur Farkı = 27.006 – 26.708 = 298

---------- / ----------

320 Satıcılar 298

666 Kur Farkı Gelirleri 298

---------- / ----------

320 Satıcılar 26.708

İlgili Varlık Hesabı 26.708

---------- / ----------

5.4.16. TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar

5.4.16.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydaları borç olarak muhasebeleştirilmesini, çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından gider olarak muhasebeleştirmesini gerekli kılar.

TMS 19, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine uygulanır. Bu standarttaki hükümler çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlamasını düzenlemez.(TMS19.1)

Bu standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıdakileri içerir (TMS19.3);

− Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasında yapılan resmi plan veya diğer resmi anlaşmalar,

− Yasa veya sektöre ilişkin düzenlemeler veya

− Gayrı resmi uygulamaların zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurduğu durumlar.

5.4.16.2. Standarda ait Kavramlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Çalışanlara sağlanan faydalar; Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar; Çalışmanın (iş akdinin) tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatı dışındaki).

İşten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlar; Bir işletmenin bir veya birden fazla çalışanı için sağladığı, çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalara ait resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

Tanımlanmış katkı planları; Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde, çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Tanımlanmış fayda planları; Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları; Aşağıdaki koşulları sağlayan, tanımlanmış katkı planları (devlet planları dışındaki) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları dışındaki);

(a) Ortak kontrol altında bulunmayan çeşitli işletmeler tarafından katkıda bulunulmak suretiyle oluşturulan varlıkları içeren ve

(b) Katkı ve fayda düzeyi, ilgili çalışanları istihdam eden işletmenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanımıyla birden fazla işletmenin çalışanına fayda sağlayan**.**

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki).

İşten çıkarma tazminatları; Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda ödenebilir duruma gelen faydalardır:

(a) Normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi,

(b) Çalışanın gönüllü olarak, söz konusu faydalar karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi.

Giydirilmiş (Kazanılmış) personel sosyal hakları; Gelecekte istihdam edilmeye bağlı olmayan, çalışanlara sağlanan faydalardır.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri; Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün, plan varlıkları düşülmeden önceki bugünkü değeridir.

Cari hizmet maliyeti; Cari dönemde çalışan tarafından sunulan hizmet sonucunda, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.

Faiz maliyeti; İlgili faydaların ödenmesine bir dönem yaklaşılması nedeniyle, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde bir dönem boyunca meydana gelen artıştır**.**

Plan varlıkları; Uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıkları ve özellikli sigorta poliçelerini, kapsar.

Uzun vadeli emeklilik fonlarının sahip olduğu varlıklar; Aşağıda tanımlanan varlıklardır (raporlayan işletme tarafından ihraç edilen devredilemez finansal araçlar dışındaki)**:**

(a)Yasal olarak, raporlayan işletmeden ayrı olan ve yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaları ödemek veya fonlamak için kurulmuş olan bir işletme (veya fon) tarafından elde tutulan varlıklar ve

(b)Yalnızca, çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesi ve fonlanmasında kullanılan, raporlayan işletmenin kendi kreditörlerinin kullanımı için (adi hisse başına

kazanç şeklinde dahi olsa) uygun olmayan ve aşağıdaki hususlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye geri dönmesi mümkün olmayan varlıklar:

(i)Fonda kalan varlıkların, ilgili planın veya raporlayan işletmenin çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüklerinin tamamını karşılamakta yeterli olması veya

(ii)Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Özellikli sigorta poliçesi; Raporlayan işletmenin ilişkili tarafı niteliğinde ("TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardında tanımlanan) olmayan bir sigorta şirketi tarafından ihraç edilen ve gelirleri aşağıda belirtilen özellikleri taşıyan sigorta poliçeleridir[419]:

(a)Yalnızca, tanımlanmış fayda planlarına ilişkin olarak çalışanlara sağlanan faydaların ödenmesinde veya fonlanmasında kullanılabilir ve

(b)Raporlayan işletmenin kreditörlerinin (adi hisse başına kazanç şeklinde dahi olsa) kullanımı için uygun değildir ve aşağıdaki durumlardan herhangi biri dışında, raporlayan işletmeye ödenemez:

(i)Gelirlerin, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülüğün tamamının karşılanmasında ihtiyaç duyulmayan çeşitli fazla varlıklar içermesi veya

(ii)Çalışanlara halihazırda ödenmiş durumda bulunan faydaların karşılanması amacıyla, varlıkların raporlayan işletmeye geri dönmesi.

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Plan varlıkları yatırım getirisi; Plan varlıklarından kaynaklanan faiz, temettü ve söz konusu yatırımlara ilişkin gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları

[419] Özellikli sigorta poliçesi, "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan şekilde bir sigorta poliçesi niteliğinde olmak zorunda değildir.

ile birlikte, bunlardan kaynaklanan diğer gelirlerden, planın yönetiminden kaynaklanan maliyetler (tanımlanmış fayda yükümlülüğünü ölçmek için kullanılan aktüeryal varsayımlarda dikkate alınanlar hariç olmak üzere) ile plana ilişkin vergilerin düşülmesi sonucunda bulunan tutardır.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar; Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi) ile aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkilerinden oluşur.

Geçmiş hizmet maliyeti; İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişmedir. Geçmiş hizmet maliyeti pozitif (faydalar ortaya çıktığında veya değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri arttığında) veya negatif (mevcut faydalar değiştirildiğinde ve böylece tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri azaldığında) olabilir.

5.4.16.3. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar aşağıda belirtilenleri kapsar;[420]

a) Maaşlar, ücretler ve sosyal yardımları,

b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli ücretli izinleri (örneğin: ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni gibi),

c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeleri ve

d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi)

[420] TMS 19.4.

Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi (TMS19.10);

Bir işletme, herhangi bir çalışanın bir dönem boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmelidir:

− Halihazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı borç olarak,

− Başka bir TFRS standardının anılan faydaları bir varlığın maliyetine eklenmesini gerekli kılmadıkça veya buna izin vermedikçe (örneğin; TMS 16: Maddi Duran Varlıklar), gider olarak.

Ancak, ödenen tutar iskonto edilmemiş fayda tutarını aşıyorsa, fazla ödenen tutarın ileride mahsup edilebilecek veya geri ödenecek olması durumunda, işletme bu fazlalığı bir varlık olarak (peşin ödenmiş gider) muhasebeleştirmelidir.

Kısa vadeli ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi (TMS19.12);

Bir işletme çalışanlarına çeşitli sebeplerden ötürü işte bulunmadıkları dönemlerde ödeme yapabilir (Örneğin; tatil, hastalık, doğum izni, evlilik veya jürilik hizmeti). Ücretli izinlere ilişkin haklar iki şekilde sınıflandırılabilir;

a) Biriken

b) Birikmeyen

Kar paylaşımı ve ikramiye planlarının muhasebeleştirilmesi (TMS19.17);

Bir işletme, sadece ve sadece aşağıdaki durumlarda kar paylaşımı/ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetleri muhasebeleştirmelidir:

a) Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal ya da zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması ve

b) Yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilebilmesi.

İşletmenin ödemeleri yapmaktan başka gerçekçi bir seçeneği olmadığında mevcut yükümlülük doğar.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatları hariç). Bunlar bir işletme tarafından personelin sunduğu hizmet karşılığında verilen her türlü ödemeyi kapsamaktadır, bunlara parasal olmayan faydalar dahildir, örneğin tahsis edilen araçlar. Listede bulunan faydaların hepsi, hizmetin meydana geldiği yılın bitiminden sonra 12 aydan fazla bir süre içinde ödenecek olan ertelenmiş tazminat hariç, yukarıdaki tanıma uymaktadır.

5.4.16.4. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır(işten ayrılma tazminatı dışındaki).Bu tür faydalara aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir (TMS19.24);

− Emeklilik hakları örneğin; emekli maaşı

− İşten ayrılma sonrası; emeklilik sigortası

− İşten ayrılma sonrası; sağlık yardımı

− İşten ayrılma sonrası; konut desteği

İşletmenin işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara yer veren düzenlemeleri işten ayrılma sonrası fayda sağlayan plan olarak adlandırılır.

Bu planlar, planın esas koşul ve ilkelerine göre belirlenen ekonomik içerikleri temel alınarak, iki gruba ayrılırlar (TMS19.25);

a) Tanımlanmış Katkı Planları

b) Tanımlanmış Fayda Planları

5.4.16.5. Tanımlanmış Katkı Planları

Standardın ilgili maddesinde "Tanımlanmış Katkı Planları" şöyle açıklanır (TMS19.25);

− İlgili işletmenin yasal ve zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Dolayısıyla işten ayrılma sonrası sağlanan fayda, işverenin plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenir ve

− Sonuçta aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana aittir.

5.4.16.6. Tanımlanmış Fayda Planları

Standardın ilgili maddesinde "Tanımlanmış Fayda Planları" şöyle açıklanır(TMS19.27);

İşletmenin yükümlülüğü; taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır ve sonuçta aktüeryal risk ve yatırım riski işletmeye aittir.

5.4.16.7. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir (TMS19.127);

a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,

b) Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,

c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları,

d) Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin 12 ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları ve

e) Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren 12 ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatları.

5.4.16.8. İşten Çıkarma Tazminatları

İşten çıkarma tazminatları bir işletmenin bir çalışanının işine normal emeklilik tarihinden önce son verme kararından veya işten çıkarma tazminatları karşılığında çalışanın gönüllü olarak işi bırakma kararının sonucunda ödenecek olan personel tazminatlarıdır.

TMS 19 standardı işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır, çünkü yükümlülük doğuran olay çalışanın hizmetinden ziyade işten çıkarılmasından kaynaklanır(TMS19.133)

İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecek ekonomik yararlar sağlamadığından dolayı derhal gider olarak muhasebeleştirilirler.(TMS19.138)

Bir işletme, işten çıkarma tazminatlarını sadece ve sadece aşağıdakilerden birisini açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir (TMS19.134):

− Normal emeklilik tarihinden önce çalışanların işine son vermek veya

− Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.

İşten çıkarma tazminatlarıyla ilişkili olan TMS 19 standardının yaklaşımı, TMS 37'deki karşılık ayrılması prensibi ile bağlantılıdır (TMS19.142).

5.4.16.9. Siyasi Partiler İçin Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partiler çalışanları için yasal bir zorunluluk olması nedeniyle kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ayrıca siyasi partiler çalışanlarının motivasyonlarını da arttırmak amacıyla belirli ikramiye gibi yasal faydaları çalışanlarının kullanımlarına sunmaktadırlar. Söz konusu faydaların ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili bir uygulama ise şu şekilde verilebilir:

Uygulama:[421]

A siyasi partisinin 2 personeli bulunmaktadır. Parti bu personeller için herhangi bir kıdem tazminatı karşılığı hesaplamamaktadır. Bu durumda işletme Vergi Mevzuatı gereği, ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalarda ödeyeceği kıdem tazminatı tutarını gider olarak o yılın finansal tablolarına alacak ve vergi matrahından düşecektir.

Parti 31.12.2006 tarihli bilançosunu TFRS'ye göre hazırlarken, dönem başı bilançosunu da (31.12.2005 bilançosunu karşılaştırmak amacıyla) düzeltmelidir.

Parti 31.12.2005 tarihinde bu iki personeli için birikmiş toplam 55.000 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü olduğunu belirtmiştir.

Enflasyon Oranı	0,06125		
Faiz Oranı	0,12		
Reel İskonto Oranı	0,0525		
	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1.çalışan	20.000	3.650	11.669
2.çalışan	35.000	2.400	24.559
Toplam	55.000		36.227

2006 yılında çalışanlar işlerine devam etmektedir. 31.12.2006 tarihinde enflasyon ve faiz oranı beklentilerinde bir değişiklik olmamıştır.

[421] Demir: a.g.e., **"Çalışanlara Sağlanan Faydalar"**, s.208.

Enflasyon Oranı	0,06125		
Faiz Oranı	0,12		
Reel İskonto Oranı	0,0525		
	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1.çalışan	23.000	3.285	14.162
2.çalışan	37.500	2.035	27.769
Toplam	60.500		41.931

Yapılan hesaplamada çalışanlara ait toplam 60.500 TL kıdem tazminatı yükümlülüğünün (tam yükümlülük) iskonto edilmiş değeri 41.931 TL'dir.

31.12.2006 tarihli finansal tablolar TFRS'ye göre hazırlanırken, bu zamana kadar hiç kıdem tazminatı yükümlülüğü ayırmamış olan işletmenin, 31.12.2006 tarihindeki iskonto edilmiş 41.931 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü bilançoya alınır.

Bu yükümlüğün 36.227 TL'si geçmiş yıllara aittir ve 5.704 TL'si de cari döneme aittir.

Bunlara göre 31.12.2006 tarihinde yapılacak olan TMS düzeltme kaydı şu şekildedir:

----------31/12/2006----------

770 Genel Yönetim Giderleri 5.704

570 Geçmiş Yıllar Gelir Fazlası 36.227

Veya 580 Geçmiş Yıllar Gider Fazlası

472 Kıdem Tazminatı Karşılıkları 41.931

---------- / ----------

5.4.17. TMS 12 – Gelir Vergisi Standardı

5.4.17.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemek, bir işletmenin bilançosunda yer alan varlık ve borçların defter değerlerinin, ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödeme yapılmasının, cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların cari ve ileriki dönemlerdeki vergisel sonuçlarının belirlenmesidir.[422]

5.4.17.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir (TMS12.5):

Muhasebe karı (Muhasebe Zararı); vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kar (Mali Zarar); vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen karı ifade eder. Bu bağlamda ülkelerin vergi yasaları farklılık gösterebileceğinden ötürü, vergiye tabii kar, muhasebe karından farklı olabilir.

Vergi gideri (vergi geliri); dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem Vergisi; vergiye tabi kar (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları; aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder;

[422] Ataman, Gökçen, Çakıcı: a.g.e., s.123.

- İndirilebilir geçici farklar,

- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar,

- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici farklar; bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki *(bilançodaki)* defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder.

Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir;[423]

- ***Vergiye tabi geçici farklar;*** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

- ***İndirilebilir geçici farklar;*** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer; bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

Vergi gideri; dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergi gideri toplamından oluşur.

5.4.17.3. Farkların Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar

Vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklar sürekli ve geçici farklılıklar olarak ayrılmaktadır.

Sürekli farklılık yaratan giderler, ülkemizde vergi kanunlarına göre hiçbir durumda indirimi kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanır. Bu farklılıklara neden olan giderlere aşağıdaki örnekler verilebilir:[424]

[423] Ataman, Gökçen, Çakıcı: a.g.e., s.124.

- Vergi cezaları veya zamları,

- Trafik cezaları veya zamları,

- 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,

- Binek otolarına ait Motorlu Taşıtlar Vergisi,

- Ödenmeyen SSK primleri,

- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar.

Sürekli farklılık yaratan gelirler;

- İştiraklerden temettü gelirleri,

- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,

- Serbest Bölge kazançları,

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve arge giderleri,

- Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisi ilişkin istisnalar,

- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım ortaklık kazançları.

Geçici farklara neden olan giderler ise, ticari açıdan gider olarak kaydedilen, cari dönemde vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen, istenen koşulların gerçekleşmesi durumunda gelecek dönem veya dönemlerde gider olarak kabul edilebilecek olanlar bu gruba dahil edilir.[425] Söz konusu giderlere şu örnekler verilebilir:

- Kıdem Tazminatı Karşılığı Giderleri,

- Diğer Borç ve Gider Karşılığı Giderleri,

- Alınan Çekler Reeskont Giderleri,

[424] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.159.
[425] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.159.

- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri,

- Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri,

- Alış bedelinin altında bir değerle değerlenmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,

- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderlerdir.

Geçici farklara neden olan gelirler ise, meydana geldikleri dönemde ticari açıdan gelir kaydedilirler. Ancak aynı dönemde vergiye tabi tutulamazlar. Bu durumlara ilişkin örnekler ise şunlardır:[426]

- Hisse senetleri değer artış kazançları,

- Verilen çekler reeskont gelirleri,

- Vadesiz çekler reeskont gelirleri,

- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlenen varlıklardır.

Ertelenmiş vergi varlığı ya da vergi yükümlülüğü ile ilgili olarak yapılacak hesaplamalarda Örten, Kaval ve Karapınar'ın hazırlamış oldukları aşağıdaki tablo esas alınabilir:[427]

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

[426] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.160
[427] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.158.

5.4.17.4. Siyasi Partilere Önerilen Muhasebe Sistemi İle Uyumlaştırma

Siyasi partiler siyasi faaliyetleri nedeniyle topluma yararlı oldukları için esas itibariyle bu tür faaliyetleri itibari ile vergiye tabi olmamalıdırlar. Bununla birlikte siyasi partilerin söz konusu faaliyetlerini gerçekleştirirken belirli bir denetim altında ve siyasi faaliyetlerine hasredilmek üzere gelir elde etmeleri gerekmektedir.

Siyasi partilerin bağış ve devletten alacakları gibi bir takım gelirleri vergiye tabi olmamakla birlikte, hisse senedi kazançları ve personele ilişkin vergisel ödemeler gibi vergiyle alakalı olması gereken gelir ve giderleri bulunmaktadır.

Tezimizin de savunduğu üzere siyasi partileri modern dünyanın finansman araçlarından mahrum bırakmak siyasi faaliyetlerini ve dolayısıyla demokratik yaşamı da zayıflatmak anlamına gelebilmektedir. Bunun yerine ileri finansal tekniklerden ve amacı ile çelişmeyen gelir kaynaklarından adillik ilkesi çerçevesinde yararlanması gerektiği ve söz konusu kanallardan elde ettiği gelirlerin vergiye tabi olması gerekliliği tarafımızca savunulmaktadır.

Bu bakımdan siyasi partiler için TMS 12 Vergilendirme Standardı uygulanabilir hale gelmektedir. Söz konusu standart ile uyumlaştırılmış örnekler ise aşağıdaki gibi verilebilir.

Uygulama 1:[428] 1.7.2006'da bir hisse senedi grubu 1.000 TL'ye alınmış ve alım satım amaçlı olarak sınıflanmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 1.500 TL'dir.

110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Gelir yada Gidere Yansıtılan Finansal Varlıklar	500	
647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Gelirleri		500
960 Matrahtan İndirimler	500	
960 Matrahtan İndirim Alacaklı Hesabı		500

[428] Örten, Kaval, Karapınar: a.g.e., s.164-165.

---------- / ----------
692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 100
489 Ertelenmiş Vergi Borcu 100
---------- / ----------

Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlenmesini öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL'dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 1.500 TL'dir. Bu değer hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır.

Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
1.000 < 1.500	500	500 * 0,20=100

Siyasi parti, muhasebe standartlarına göre, 500 TL gelir elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu geliri şu anda tanımadığı için vergisini istememektedir. Ancak, bu gelir, hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 100 TL'dir.

Uygulama 2: A siyasi partisi 01.12.2011 tarihinde 5.000 TL tutarında milletvekili aidat alacağı, milletvekilinin parti değiştirmesi ve aidatı ödemeyi reddetmesi sebebiyle şüpheli hale gelmiştir. Parti, alacağın tamamına karşılık ayırma kararı almıştır. 01.10.2012 tarihinde alacağın tahsili için dava açılmıştır.

01.12.2011 tarihinde yapılması gerekli kayıtlar:

---------- / ----------
127 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları 5.000
121 Milletvekili Aidatlarından Alacaklar 5.000
Alacağın şüpheli hale gelmesi
---------- / ----------
654 Karşılık Giderleri 5.000
129 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları Kar. 5.000
Karşılık ayrılması
---------- / ----------

---------- / ----------
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler 5.000
971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen
Giderler Alacaklı Hesabı 5.000
Kanunen kabul edilmeyen gider kaydı
---------- / ----------
---------- / ----------
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 1.000
693 Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi 1.000
Peşin vergi etkisinin dikkate alınması
---------- / ----------

01.10.2012 tarihinde yapılması gereken kayıtlar:

---------- / ----------
692 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi 1.000
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 1.000
2005'de Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılıklarının kabul edilebilir hale gelmiş olması nedeniyle[429]
---------- / ----------
982 Vergi Matrahından İndirimler 5.000
983 Matrahtan İndirimler Alacaklı Hesabı 5.000
---------- / ----------

[429] Önceki dönem karşılık ayrılmış ancak vergiden indirilememiş olan alacakla ilgili sonraki yıl mahkemeye başvurulursa; ayrılmış olan karşılık vergiden indirilebilir. Bkz. Danıştay 4. Daire 10.11.1992, E.1992/719 K.1992/4809 sayılı kararı.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde siyasi partilerin mali tablo ve raporlarının gerçeği tam ve dürüst olarak yansıttığına dair muhasebe bilimi üzerinden bir değerlendirme yapmak şu an için olanaksız görünmektedir. Her ne kadar Siyasi Partiler Kanunu mali raporlama da bilanço esası kullanılmasını önerse de uygulama da işletme defteri esasına göre işlemler mali açıdan raporlanmaktadır.

Siyasi partilerin kamu için taşıdıkları önemin aksine neredeyse tüm kamusal kurumlarda bulunan yeter sayıda müfettiş istihdam etme zorunluluğu siyasi partilerde neredeyse bulunmamakta, bulunanlar ise görevleri ile yakından ilgilenmemektedir.

Türkiye'de siyasi partiler yeterli ve sık bağımsız denetim yaptırmamakta ve mali tablolarını bu yolla kamuya açıklayarak şeffaf olamamaktadırlar.

Uluslararası muhasebe norm ve standartlarına uyum hiç sağlanamamış bu amaçla herhangi bir çalışma da yapılmamıştır. Bununla beraber siyasi partilerin mali yapılarına yönelik tek ciddi denetim yargısal denetimi yapan Anayasa Mahkemesine aittir.

Uluslararası alanda siyasi partilerin denetimleri ile ilgili çalışmalarda da görüldüğü üzere siyasi partiler rejimimizin en güçlü kısmı olarak Anayasa Mahkemesi denetimleri görülebilir.

Bununla beraber Avrupa Konseyi Strasburg Raporu (Greco) ise muhasebe sisteminin kurularak uluslararası standartlara uygun mali raporlamanın yapılması gerektiğini ve bunun denetiminin de esas itibari ile bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında siyasi partiler kanununun tekrar gözden geçirilerek çıkarılmasının tartışıldığı şu günlerde siyasi partilerin mali yapıları, raporlama uygulamaları ve denetimleri ile ilgili aşağıdaki hususlar acil ve ivedi olarak önerilmektedir:

- Siyasi partilere devlet yardımı parlamento içi ve dışı ayrımı yapılmaksızın siyasi partilerin oy oranları ile orantılı olarak dağıtılmalıdır. Bu siyasal rekabetin demokratik toplumlar için olmazsa olmazıdır.
- Siyasi partilere kişi ya da kuruluşlarca yapılacak yardımlara ilişkin sınırlar kaldırılmalı, böylece halkın siyasete etkin katılımının önü açılmalıdır. Siyasi partiye bağışlar vergiden muaf olmalıdır. Ayrıca yardımı yapan kişi veya kurum vergi matrahından söz konusu bağışı düşebilmeli ve bu hususu mali tablolarında belirterek kamuya açıklamalıdırlar.
- Siyasi partilerin finansman ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için yeni finansal araçlar geliştirilmelidir. Riski düşük, kamusal garantili ve sadece siyasi partiler için oluşturulabilecek yatırım fonları gibi alternatifler geliştirilmelidir.
- Siyasi partiler bilanço esasına göre defter tutmalı ve kayıtları günlük olarak tahakkuk ettirerek uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu bir hesap planına geçmelidir.
- Siyasi partilerde şeffaflığın sağlanması için sermaye piyasalarında olduğu gibi bir kurumsal yönetim ilkeleri seti oluşturulmalı ve bu ilkelere uyum raporlaması zorunlu hale getirilmelidir. Söz konusu uyum raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yayınlanarak kamuya açıklanmalıdır.
- Siyasi partilerde halkın denetime etkin bir şekilde katılabilmesi için belirli haller dışında halkın parti yönetimine soru sorma hakkı açıkça kanunen tanınmalı, bu hak anayasal güvence altına alınmalıdır.
- Parti delegelerinin istedikleri zaman hiçbir koşul aranmaksızın muhasebe kayıtlarını inceleme hakkı olmalıdır.
- Siyasi partilerin bilanço, gelir tablosu gibi mali raporlarını ve yönetim değişikliği, belirli bir tutarın üzerinde duran varlık alımı satımı, kiraya verilmesi gibi özel durumları ortaya çıktığında kamuoyuna açıklanmalı ve söz konusu husus Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda yayınlanmalıdır.
- Siyasi partilerde iç denetimden sorumlu münhasıran çalışan yeter sayıda müfettiş istihdam edilmesi zorunlu hale getirilmelidir. Müfettişler doğrudan merkez karar ve yürütme kuruluna bağlı çalışmalı ve ücret ve diğer mali hakları genel kurulun yetkisinde olmalıdır. Müfettişlerin muhasebe, finans ve siyaset bilimi alanlarından birinde en az 5 yıl çalışmış olması şartı aranmalıdır.

- Siyasi partilerin yılda bir kez mali tablolarının Anayasa Mahkemesi'nin listesini yayınlayacağı ve Anayasa Mahkemesi'nin belirleyeceği bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi ve denetimin bir rapora bağlanarak Anayasa Mahkemesine ve kamuya açıklanması zorunlu tutulmalıdır. Bağımsız denetim ücreti siyasi parti tarafından değil kamu tarafından karşılanmalıdır.
- Bağımsız denetim ve mali raporlamaya ilişkin diğer hususlar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanacak tebliğler aracılığı ile belirlenmelidir.

Demokrasilerin gelişimi toplumun gelişimi ile ilgili bir süreçtir. Toplum ne kadar özgür bırakılır ve onun adına temsil yetkisini kullanan kamusal kurumlar denetlenirse şeffaflık ve toplumsal huzur o kadar kaçınılmaz olur.

KAYNAKÇA

KİTAP VE MAKALELER

- Abdülhakimoğulları, Erdal. Türkiye'de Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımı ve Siyasi Partilerin Mali Denetimi, **Liberal Düşünce Dergisi**, Cilt:7, Sayı:46, Yaz 2002.

- Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan. **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

- Aksu, Mine. TMS 36, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B. (Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Aktan, Coşkun Can. **Kirli Devletten Temiz Devlete**, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara, 1999.

- Alt, E. James and Lassen, Dreyer David. Fiscal Transparency, Political Parties, and Debt in OECD Countries, **European Economic Review**, Volume 50, 2006.

- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**, 11.Baskı, Evrim Yayınları, No:38, İstanbul, 1996.

- Altuğ, Osman. **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, Evrim Yayınevi, Hukuk Dizisi 1, İstanbul, 1995.

- Arslan, Erdoğan. **Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 2008.

- Ataman, Başak; Gökçen, Gürbüz ve Çakıcı, Cemal. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

- Ataman, Başak. Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, **Mali Çözüm Dergisi**, 2004.

- Ataman, Ümit. **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem İçi İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1996.

- Aydın, Mesut. Türkiye'de Siyasal Partiler ve Devlet Yardımı, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 4, 2005.

- Aydoğan, Metin. **Küreselleşme ve Siyasi Partiler**, Umay Yayınları, 2.Baskı, İzmir, 2006.

- Aysan, Mustafa. Siyasi Partilerin Finansmanı, **Radikal Gazetesi**, 25.09.2002.

- Burnell, Peter and Ware, Alan. **Introduction: Money and Politics In Emerging Democracies**, Funding Democratization, Manchester University Press, 1998.

- Cemalcılar, Özgül. Karşılıklar Teriminin Yarattığı Karışıklıklar, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:4, Mayıs 2001.

- Çoban, Ali Rıza. Devlet Siyasi Partilere Hakça ve Yeterli Düzeyde Yardım Yapıyor Mu?, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XII, Sayı 1-2, 2008.

- Demir, Berna ve Arslan, Ümmühan. TMS 37, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B.(Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Durmuş, A.Hayri ve Arat, M.Emin. **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 496/730, İstanbul, 1995.

- Ekergil, Vedat. TMS 2, Sağlam N., Şengel S., Örtürk B. (Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Erdoğan, Nurten. TMS 8, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B. (Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Ewingand, K.D. and Ghaleigh, N.S. **Donations to Political Parties in the United Kingdom**, Democratic Audit of Australia, March 2005.

- Fisher, Justin. Party Expenditures and Electoral Prospects: A National Level Analysis of Britain, **Electoral Studies**, Volume 18, 1999.

- Fırat, Hüseyin ve Palak, Veysel Karani. TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:87, 2008.

- Gençkaya, Ömer Faruk. **Devletleşen Partiler, Türkiye'de Siyasi Partilerin Başlıca Gelir Kaynakları 1983-1998**, Anadolu Stratejik Araştırmalar Vakfı Yayını, Ankara, 2002.

- Gençkaya, Ömer Faruk. **Siyasi Partilerde Reform**, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.

- Gençoğlu, Ümit Gücenme. **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2007.

- Göğüş, Handan Sümer. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 21) 'e Eleştirel Bir Yaklaşım, **Yönetim Dergisi**, Şubat 2006, Sayı:53.

- Gökçen, Gürbüz. **Belediyelerde Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu**, Der Yayınları, No.238, İstanbul, 1998.

- Gökpınar, Mahmut. Siyasi Partilere Mali Denetim, **Terazi Hukuk Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı:12.

- Gunlicks, Arthur B. **Campaign and Party Finance in North America and Western Europe**, Excel Press, 2000.

- Kapani, Münci. **Politika Bilimine Giriş**, 3.Baskı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No: 468, Ankara, 1983.

- Karacan, Sami. **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri- TDMS ve TMS İle Uyumlu**, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009.

- Kısakürek, Mustafa ve Demir, Mehmet. Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt - Endirekt Yöntem Tartışması, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 30.

- Kurt, Ganite. TMS 18, Sağlam, Şengel, Öztürk (Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Kurt, Ganite ve Dursun Nergis N. **Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 2008.

- Lesperance, Wayne. Party Finance and Political Corruption, **International Journal of Political and Ethics**, Haziran 2001.

- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Devlet Muhasebesinde Reform Çalışmaları: Nakit Esasından Tahakkuk Esasına**, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 2002.

- Marşap, Beyhan. **Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi**, VI. ASMMMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuat Sempozyumu, Antalya, 2008.

- Marşap, Beyhan ve Akbulut, Yıldız. Türkiye'de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak 2003.

- Mehter, Hamdi. **Siyasi Partilerin Mali İşlemleri ve Denetimleri**, TÜRMOB Yayını, Ankara, 2008.

- Meıgs, R.F.Bettner, M.A. and M-Whıttıngton, R. **Accounting**, Tenth Edition, The Mc Graw-Hill Companies Inc., 1996.

- Mutlu, Abdullah. **Kurumsallaşmış Demokrasilerdeki Siyasi Partiler Sistemi ile Ülkemizdeki Siyasi Partiler Sisteminin Karşılaştırmalı Değerlendirmesi ve Özgün Model Arayışları**, (Uzmanlık Tezi), İçişleri Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Başkanlığı, Ankara, 2005.

- Odyakmaz, Zehra. Siyasi Partilerin Kapatılması ile İlgili Hükümlerde Uyumsuzluklar ve Uygulamadaki Güçlükler, **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 13, 1996.

- Oktar, Suat. Türkiye'de Siyasetin Finansmanı ve Finansmanının Denetimi: Siyasette Şeffaflık, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S.2, Cilt: XXV, 2008.

- Oruç, Hale. TMS 40, Sağlam N., Şengel S., Öztürk B.(Editörler), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009.

- Örten, Remzi; Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın. **TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları**, 4.Basım, Ankara, 2010.

- Özbudun, Ergun. **Siyasal Partiler**, Sosyal Bilimler Derneği Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974.

- Özkan, Azzem. Ülkemiz Siyasi Partilerinde Muhasebe Kayıt Düzeni ve Denetimi, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 7, Yıl: 2003.

- Öztürk, Zeki. **Seçimlerde Paranın Gücü**, Ebabil Yayınları, Ankara, 2006.

- Parti Finansmanında Şeffaflık Hakkında Türkiye Değerlendirme Raporu, **Greco 46. Genel Kurul Raporu**, Strazburg, 22-26 Mart 2010.

- Pamukçu, Fatma ve Pamukçu, Nevzat. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Finansal Tablolara Etkileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91, 2009.

- Reed, Quentin. **Monitoring Election Campaign Finance**, Open Society Institute, 2005.

- Sağlam, Fazıl. **Siyasi Partiler Hukukunun Güncel Sorunları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999.

- Sarıbay, Ali Yaşar. **Türkiye'de Demokrasi ve Politik Partiler**, Alfa, İstanbul, 2001.

- Sarıoğlu, Kerem. **Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması İle İlgili Kavramsal Çerçeve**, Volkan Demir (Editör), Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.

- Selvi, Yakup. TMS 2, Volkan Demir (Editör), **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.

- Serim, Bülent. **Ekonominin Denetim Düzeni ve Muhasebe**, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, Türmob Yayınları, Ankara, 1998.

- Sevilengül, Orhan. **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

- Sipahi, Barış. **Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Varlıklarda Değer Düşüklüğü**, Volkan Demir (Editör), Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.

- Susmuş, Türker. **Türkiye'de Siyasi Partilerin Muhasebe Sisteminin Bir Kamuoyu Eğilim Araştırması Çerçevesinde Denetim ve Saydamlık Açısından Değerlendirilmesi**, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu

Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, - (Bodrum Kervansaray Resort Hotel 29 Mayıs-02 Haziran) İstanbul: Marmara Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaa Birimi, 2002.

- Sümer, Haluk ve Erer, Mert. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** Ocak 2009.

- Şakrak, Münir. **Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Yasa Yayınları, No.079, İstanbul, 1997.

- Tacar, Pulat. **Siyasetin Finansmanı**, Doruk Yayınevi, İstanbul, 1998.

- Tanilli, Server. **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, 10. Baskı, Adam Yayınları, İstanbul, 2001.

- Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, 8.Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003.

- Teziç, Erdoğan. **100 Soruda Siyasi Partiler (Partilerin Hukuki Rejimi ve Türkiye'de Partiler)**, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1976.

- Tikveş, Özkan. Anayasa Mahkemesinin Siyasi Partilerin Gelir ve Giderlerini Denetlemesi, **Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:6, Sayı 9, 1971.

- Tunaya, Tarık Zafer. **Siyasal Müesseseler ve Anayasa Hukuku**, 3. baskı, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1975.

- Turhan, Mehmet. Avrupa İnsan Haklan Sözleşmesi ve Siyasi Parti Kapatma Davaları, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı:22, 2001.

- Ulusan, Hikmet. Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:69, 2004.

- Uyar, Baykal. TMS 2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:28, Nisan 2009.

- Uzun, Cem Duran. **Anayasa Hukuku Açısından Siyasi Partilerin Finansmanı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2010.
- Van Greuning, Hennie. **International Financial Reporting Standarts**, A Pratical Guide, The World Bank, Washington D.C., 2005, **Aktaran:** Mehmet Zahid Özel, **Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen**

Değişikliklerin İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2009.

- V.Gobal, Krishan and Largay, A.James. The Predictive Ability of Direct Method Cash Flow Information, **Journal of Business Accounting**, January- March 2000. **Aktaran:** Yavuz Çiftçi, Levent Sarıoğlu: Nakit Akış Tablosu İle Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2007.

- Williams, Robert. **Party Finance and Political Corruption**, Macmillan Press, 2000.

- Yalkın, Yüksel Koç. TMS 34, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

- Yazıcı, Mehmet. **Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi**, M.Ü. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 439/672, İstanbul, 1990.

- Yıldız, Ahmet. **Siyasi Partilerin Finansmanı (Almanya, İtalya, İngiltere, Fransa ve ABD Örnekleri)**, TBMM Kütüphane ve Dökümantasyon Araştırma Servisi, Haziran 1996.

- Yılmaz, Şiir. Siyasi Partilerin Gelir Kaynakları Üzerine Bir Araştırma, **Mülkiye Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 237.

- Yükçü, Süleyman ve İçerli, Yılmaz. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Örnekleri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007.

- Yüksel, Nahit. **Siyasetin Kamusal Finansmanı**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2007.

TEZLER

- Acinöroğlu, Serkan. "Türkiye'de Siyasi Partiler Maliyesi ve Siyasi Partilere Yapılan Devlet Yardımlarının Analizi", Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Trabzon, 2010.

- Akyol, Özgün. "Türkiye'de Siyasi Partilerdeki Mevcut Muhasebe Sisteminin İncelenmesi ve Denetimi", **Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009.

- Dinler, Veysel. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Siyasi Partiler", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Isparta, 2003.

- Eren, Abdullah. "Türkiye'de Siyasi Partilerin Mali Denetimi", **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1996.

- Kılınç, Doğan. "Siyasi Partilerin Mali Denetimi", **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001.

- Okan, Pınar "Siyasetin Finansmanı ve Siyasi Partilerde Finansal Raporlama", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, Ankara, 2007.

- Özel, Mehmet Zahid. "Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi", **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

- Özyavuz, Tuncer. "Türkiye'de Siyasetin Finansmanı", Marmara Üniversitesi SBE, **Doktora Tezi**, İstanbul, 2007.

- Yolcu, İlknur. "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği İle TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, 2010.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Arnauld Miguet; "Political Corruption and Party Funding in Western Europe", www.transparency.org/.../political_corruption_party_financing_western_eu_overview.pdf, 2004.

- Bülent Üstünel, TMS/TFRS Yönetici Özetleri, www.tmsk.org.tr.

- Electoral Commission, www.electoralcommission.org.uk, Erişim Tarihi: 19.01.2011.

- http://en.wikipedia.org/wiki/Campaign_finance_reform_in_the_United_States, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

- http://en.wikipedia.org/wiki/Federal_Election_Commission, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

- http://en.wikipedia.org/wiki/Political_action_committee, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

- http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20Örneği%20_2_.pdf, Erişim Tarihi: 25.05.2011.

- http://www.fec.gov/about.shtml, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

- http://www.fec.gov/law/feca/feca.pdf, Erişim Tarihi: 21.01.2011.

- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (2006), Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler, http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform, Erişim Tarihi: 25.02.2008.

- Müge Yüce; "Siyasetin Finansmanı ve Çözüm Önerileri", htpp://www.siyasaliletisim.org/pdf/siyasetinfinansmanivecozumonerileri.pdf, Erişim Tarihi: 10.12.2010.

- Transparency International's Standards on Political Finance and Favours, tistats.transparency.org/index.php/content/download/.../standards_eng.pdf, Erişim Tarihi: 15.12.2010.

KANUN, TÜZÜK, YÖNETMELİK VE MAHKEME KARARLARI

- AMK; SPMD, E. 1994/17, K. 1995/10, Kt. 26.05.1995.
- AMK; SPMD, E: 1996/17. K: 1998/57. Kt: 23.12.1998.
- AMK; SPMD; E. 1998/24, K. 1999/15, K.t. 23.2.1999.
- AMK; SPMD, E. 2000/10, K. 2008/78, Kt. 26.04.2008.
- AMK; SPMD, E. 1999/16, K. 2008/76, Kt. 29.04.2008.
- AMK; SPMD; E. 2000/10, K. 2008/77, K.t. 26.6.2008.
- AK PARTİ TÜZÜĞÜ
- CHP TÜZÜĞÜ
- MHP TÜZÜĞÜ
- SİYASİ PARTİLER KANUNU

EK - 1: 2820 SAYILI SİYASİ PARTİLER KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN TEKLİFİ

MADDE 1 - 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununun 60. Maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Her kademedeki parti organları üye kayıt defteri, karar defteri, gelen ve giden evrak kayıt defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri ile demirbaş eşya defteri tutmak zorundadırlar.

Üye kayıt defteri, mahalle ve köy esasına göre tutulur.

Karar defteri, ilgili organın kararlarını, tarih ve numara sırasıyla ihtiva eder. Kararlar oylamaya katılanlar tarafından imzalanır. Kongrece alınan kararları da ihtiva etmesi gereken kongre tutanak özetleri başkanlık divanı üyelerince imzalanır.

Gelen ve giden evrak tarih ve numara sırasıyla gelen ve giden evrak kayıt defterine kaydedilir ve gelen evrakın asılları ile gönderilen evrakın örnekleri bu tarih ve numaralar altında dosyalarda saklanır.

Yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri mali işlemlerin kaydedildiği sayfa ve seri numaraları belli ve noter tarafından tasdik edilmiş defterlerdir. Bu defterlerin ne şekilde tutulması gerektiği bu kanunla ve diğer kanunlarla belirlenen şekliyle yapılır.

Mali nitelikteki defterler dışındaki defterlerin sayfaları ve kaç sayfadan ibaret oldukları teşkilatın bulunduğu ilgili seçim kurulu başkanı tarafından mühürlenir ve tasdik edilir. Mali defterlerin tasdiki 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda belirlenen şekliyle yapılır.

Partiye giriş işlemlerini gösteren üyelik beyannamelerinin birer örneği ilçe ve il kademesinde, alfabetik sıra esasına göre tasnif edilmiş olarak ayrı bir dosyada saklanır.

Parti organ ve kurullarınca tutulmasında fayda görülen diğer defterler, parti tüzük ve iç yönetmeliklerinde gösterilir.

Parti genel merkezinde üye kayıt defterlerinin özetinin nasıl tutulacağı, bütçe ve kesin hesabın nasıl hazırlanıp düzenleneceği parti iç yönetmeliğiyle belirtilir.

MADDE 2 - 2820 Siyasi Partiler Kanunun 61. Maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Siyasi partilerin gelirleri amaçlarına aykırı olamaz.

Siyasi partiler aşağıda belirtilen gelirleri elde edebilirler;

a) Parti üyelerinden alınacak giriş aidatı ile üyelik aidatı,

b) Partili milletvekillerinden alınacak milletvekilliği aidatı,

c) Milletvekili, belediye başkanlığı, belediye meclis üyeliği ve il genel meclis üyeliği aday adaylarından alınacak özel aidat, (Bu aidatlar 64üncü maddedeki esaslar dahilinde siyasi partilerin yetkili merkez karar organlarınca tespit ve tahsil olunur.)

d) Parti bayrağı, flaması, rozeti ve benzeri rumuzların satışından sağlanacak gelirler,

e) Parti yayınlarının satış bedelleri,

f) Üye kimlik kartlarının ve parti defter, makbuz ve kağıtlarının sağlanması karşılığında alınacak paralar,

g) Partice tertiplenen balo, eğlence ve konser faaliyetlerinden sağlanacak gelirler,

h) Parti mal varlığından elde edilecek gelirler,

i) Bağışlar

j) Devletçe yapılan yardımlar

k) Gerçek ve tüzel kişilerden elde edilen gelirler

l) Menkul kıymetler ve siyasi partilere özgü fonlardan elde edilecek gelirler

m) Diğer Gelirler

MADDE 3 - 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanununun 66. maddesi şu şekilde değiştirilmiştir.

Genel ve Katma bütçeli dairelerle mahalli idareler ve muhtarlıklar, kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunla veya özel kanunla verilen yetkiye dayanılarak kurulmuş bankalar ve diğer kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsü sayılmamakla beraber ödenmiş sermayesinin bir kısmı Devlete veya bu fıkrada adı geçen kurum, idare, teşebbüs, banka veya kuruluşlara ait müesseseler, siyasi partilere hiçbir suretle taşınır veya taşınmaz mal veya nakit veya haklar bağışlayamaz ve bu gibi mal veya hakların kullanılmasını bedelsiz olarak bırakamazlar; bağlı oldukları kanun hükümleri dışında siyasi partilere ayni hakların devrine dair tasarruflarda bulunamazlar. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren sendikaları ile bunların üst kuruluşları, dernekler, vakıflar ve kooperatifler, özel kanunlarında yer alan hükümlere uymak koşuluyla siyasi partilere maddi yardım ve bağışta bulunabilirler.

Yukarıdaki fıkranın dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin her birinin bir siyasi partiye bağışta bulunmaları belgelendirmeleri kaydıyla serbesttir. Siyasi partiye yapılan bağışlar bağışın yapıldığı dönemde gider olarak yazılabilir. Bağışı yapan kişi ya da kurum ilgili yıl Kamuyu Aydınlatma Platformu vasıtasıyla bağışı ve söz konusu partiyi desteklediğini kamuya açıkça bildirir.

Siyasi partiler, yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, Türk uyrukluğunda olmayan gerçek ve tüzel kişilerden herhangi bir suretle ayni veya nakdi yardım ve bağış alamazlar.

MADDE 4- 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanununun 67. Maddesi şu şekilde değiştirilmiştir.

Ticari Faaliyet Yasağı

Siyasi partiler ticari faaliyette bulunamazlar.

MADDE 5 - 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanununun taşınmaz mal edinme ile ilgili 68. Maddesi kaldırılmıştır.

MADDE 6 - 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanununun 73. Maddesine şu hüküm eklenmiştir.

Siyasi partiler faaliyet dönemleri itibariyle finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun belirlediği muhasebe standartlarına göre düzenler. Mali tablolar seçim dönemi başı ve sonu itibariyle de ara mali raporlamaya tabidir. Mali tablolar Kamuyu Aydınlatma Platformu aracılığı ile duyurulur.

Siyasi partilerin mali raporlama ve denetim esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Kurul tebliğler aracılığıyla muhasebe ve denetim esaslarını belirler.

MADDE 7- 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununun 74. Maddesi şu şekilde değiştirilmiştir.

Siyasi partilerin mali denetimi Anayasa Mahkemesi tarafından listeye alınıp her yıl mahkeme tarafından atanan bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır. Bağımsız denetim ücretini kamu adına denetim şirketine T.C. Hazine Müsteşarlığı öder.

Bağımsız denetim raporu, ilgili olduğu mali yılın bitimini takip eden 12 hafta içerisinde Anayasa Mahkemesine gönderilir. Anayasa Mahkemesi tarafından kanuna uygunluk denetimi de yapılarak Kamuyu Aydınlatma Platformu tarafından mali tablolar yayınlanır.

Siyasi partilerin denetimi ile ilgili diğer hususlar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nca belirlenir.

MADDE 8 - 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununun 75. Maddesi kaldırılmıştır.

MADDE 9 - Yürürlük Maddesi.

MADDE 10 - Bu kanunun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

GENEL GEREKÇE

Siyasi partiler demokrasinin vazgeçilmez unsurlarıdır. Demokrasilerin gelişimi siyasi partilerin gerek mali gerekse de idari açıdan şeffaflığının sağlanması ile mümkün olabilecektir. Bu amaçla kamunun aydınlatılması ve muhasebe ve mali raporlamanın belirli standartlara bağlanması siyasi partinin işlevlerini yerine getirebilmesi için son derece önemlidir. Siyasi partilerin bilanço esasına göre mali tablolarını düzenleyeceği kanunda açıkça belirtilmiş olmasına rağmen uygulamada işletme hesabına göre defter tutulması siyasi partinin mali durumu konusunda kamunun yeterli bilgiye sahip olamaması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca siyasi partilerin mali denetimlerinin bağımsız denetime tabi olmaması da şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkeleri açısından son derece yanlış bir uygulamadır. Siyasi partilerin gelir kaynaklarının çeşitlendirilerek bu konudaki sınırlamaların kaldırılması, partilerin daha etkin siyaset yapma imkanına sahip olmasını sağlayacaktır. Bununla birlikte siyasi partilerin elde ettikleri gelirin kaynağı ve giderlerinin uygunluğu da sistematik bir mali raporlamayı ve denetimi gerekli kılmaktadır. Bu yasa teklifinin amacı siyasi partilerin gelirlerini çeşitlendirmek, mali rapor ve denetim standartlarını uluslararası sistemle entegre etmektir.

MADDE GEREKÇELERİ

MADDE 1- Siyasi partilerin bilanço esasına göre mali raporlama yapabilmeleri için yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri tutmaları gerekmektedir. Bu defterlerle ilgili usul ve esaslar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile belirlenmiştir.

MADDE 2 – Siyasi partilerin kanunlara aykırı olmamak üzere gelir elde etmeleri siyasi yaşamın gelişimi için önemlidir. Siyasi partiler, parti faaliyetlerinde kullanılmak ve kar amacı gütmemek esas olmak üzere her türlü geliri elde edebilmelidirler.

MADDE 3 – Siyasi partilere gerçek ve özel hukuk tüzel kişileri tarafından yapılan bağışlar belirli bir tutarla sınırlandırılmamalıdır. Ancak bu tutarlar bağışı yapan kişi ya da kurumun vergi matrahından indirilerek demokratik gelişime katkı teşvik edilmelidir. Bağışların Kamuyu Aydınlatma Platformunda duyurulması şeffaflığı sağlayacaktır.

MADDE 4 – Siyasi partilerin politik faaliyetlerinde kullanmak üzere kredi almaları ve borç almaları serbest bırakılmalıdır. Böylece partiler propaganda ve siyasi faaliyetleri için gerekli kaynak ihtiyacını borçlanma suretiyle karşılayabilecektir.

MADDE 5 – Siyasi partiler yatırım yapmak amacıyla taşınmaz mal edinmelidirler. Böylece taşınmazın kira veya satışından gelir elde ederek siyasi faaliyetlerine yöneltebileceklerdir.

MADDE 6 – Siyasi partilerin mali tablo ve raporlama standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını belirleyen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından belirlenmelidir. Kurulun düzenlemeleri uluslararası standartlarla entegrasyonu sağlayabilecektir.

MADDE 7 – Siyasi partilerin mali denetimleri uluslararası standartlara göre bağımsız denetime tabi olmalıdır. Böylece bağımsız uzmanlar tarafından hazırlanan raporlar Yüce Mahkemeye ve dolayısıyla kamuya daha güvenilir bilgiler verebilecektir. Bu sayede Anayasa Mahkemesinin iş yükü de azaltılmış olacaktır. Ayrıca denetimin fonksiyonunu tam olarak yerine getirebilmesi için denetim şirketini Anayasa Mahkemesinin belirleyip, denetim ücretinin de devlet tarafından karşılanması gerekmektedir.

MADDE 8 – Bağımsız denetimin yapılması ve Anayasa Mahkemesinin denetim fonksiyonunun mali denetimden çıkarılarak kanuna uygunluk denetimi ile sınırlandırılması söz konusu maddeyi kaldırmayı gerektirmiştir.

MADDE 9 – Yürürlük maddesidir.

MADDE 10 – Yürütme maddesidir.

EK-2: DSP 2007 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

MAZARS

DENGE

DEMOKRATİK SOL PARTİ
GENEL MERKEZİ

1 Ocak – 31 Aralık 2007
Hesap Dönemine Ait Mali Tablolar ve
Bağımsız Denetim Raporu

DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş. Akıncı Bayırı Sokak No: 26 Kat:2-3-4 Mecidiyeköy 34394 İSTANBUL
Tel : (0212) 288 72 22 (Pbx) Faks : (0212) 288 06 28 - 288 40 57 • Tic. Sic. No: 262368-209940 • www.mazars.com.tr • denge@mazarsdenge.com.tr

Demokratik Sol Parti
Merkez Yönetimi Başkanlık Kurulu'na

Demokratik Sol Parti ("DSP") Genel Merkezi'nin ("DSPGM") 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle hazırlanan bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir-gider tablolarını Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak denetlemiş bulunmaktayız.

Mali Tablolarla İlgili Olarak DSPGM Yönetimi'nin Sorumluluğu

Mali tabloların hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan DSPGM Yönetimi sorumludur. Bu sorumluluk, mali tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşu'nun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu mali tablolar hakkında 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu ("Kanun"), DSP Tüzüğü ve yürürlükteki Vergi Mevzuatı'nda belirtilen esaslara uygunluk açısından DSPGM Yönetimi'ne görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, mali tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, mali tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, mali tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dâhil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, aşağıda 3. paragraftan 5. paragrafa kadar belirtilen hususların ilişikteki mali tablolar üzerindeki muhtemel etkileri haricinde görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

DSPGM'nin 31 Aralık 2004, 2005 ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllara ilişkin mali tabloları, muhasebe evrakları ve kayıtları denetim çalışmalarımıza başlamadan önce Anayasa Mahkemesi'nin talebi çerçevesinde, denetimleri yapılmak üzere Anayasa Mahkemesi'ne sunulduğundan DSPGM'nin 31 Aralık 2006 tarihli bilançosunun Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetimi yapılamamıştır. 31 Aralık 2006 tarihli bilanço bakiyeleri 31 Aralık 2007 tarihinde sona eren yıla ait gelir-gider tablosunun belirlenmesinde önemlilik arz etmesinden dolayı DSPGM'nin 31 Aralık 2006 tarihinde sona eren döneme ait gelir-gider tablosu hakkında görüş beyan edememekteyiz. Ayrıca, yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı, ilişikteki mali tablolar bir önceki yılın mali tablolarıyla karşılaştırmalı olarak verilememiştir.

DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş. Akıncı Bayırı Sokak No: 26 Kat:2-3-4 Mecidiyeköy 34394 İSTANBUL
Tel : (0212) 288 72 22 (Pbx) Faks : (0212) 288 06 28 - 288 40 57 • Tic. Sic. No: 262368-209940 • www.mazars.com.tr • denge@mazarsdenge.com.tr

DSPGM'nin bağımsız denetçisi olarak atanmamız 31 Aralık 2007 tarihinden sonra gerçekleştiği için ilişikteki 31 Aralık 2007 tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tablolarda yer alan 10.678.686 YTL tutarındaki stokların fiziki sayımına katılamamış bulunmaktayız. Bahsi geçen stokların ilişikteki mali tablolarda önem arz etmesi nedeniyle denetim çalışmalarımız sırasında 18 Kasım 2008 tarihi itibariyle yapılan stok sayımına tarafımızca iştirak edilmiş olup yukarıda bahsedilen stokların bu tarih itibariyle 11.074.597 YTL olduğu, 31 Aralık 2007 - 18 Kasım 2008 tarihleri arasındaki stok hareketleri üzerinden yaptığımız retroaktif testler çerçevesinde ise 31 Aralık 2007 tarihindeki fiili stokların yine aynı tarih itibariyle kaydi stoklardan 489.222 YTL tutarında daha fazla olduğu tespit edilmiştir. DSPGM, 31 Aralık 2007 tarihine ilişkin tespit edilen bu fiili stok fazlasını 2008 yılı Aralık ayı içinde stoklar ve geçmiş yıl özkaynaklar üstesi hesaplarını kullanarak düzeltmiştir.

DSPGM'nin 2007 yılı içinde il ve ilçe örgütleri adına yapmış olduğu kira ödemelerine ilişkin vergi dairesine sorumlu sıfatıyla ödenmesi gerekirken ödenmeyen %20 oranındaki tevkifatlar nedeniyle 31 Aralık 2007 tarihine kadar oluşan 658.478 YTL tutarındaki vergi borçları ve 2007 yılı içerisinde düzenlenen ve imzalanan sözleşmelere ilişkin vergi dairesine ödenmesi gerekirken ödenmeyen 52.802 YTL tutarındaki damga vergisi borçları 2008 yılı içinde beyannameleri ilgili vergi dairelerine verilmek suretiyle yine 2008 yılı içinde muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır.

Görüş

Görüşümüze göre, "Bağımsız Denetim Kuruluşu'nun Sorumluluğu" adlı bölümün 3. paragrafında yer alan 31 Aralık 2006 tarihli bilanço bakiyelerinin 31 Aralık 2007 tarihinde sona eren yıla ait gelir-gider tablosuna muhtemel etkileri ile aynı bölümün 4. ve 5. paragraflarında belirtilen 2008 yılında yapılan düzeltmelerin 2007 yılı mali tablolarına olan etkileri haricinde, giriş paragrafında bahsi geçen mali tablolar DSPGM'nin 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle mali durumunu ve aynı tarihte sona eren yıla ait faaliyet sonuçlarını, tüm önemli hususlar açısından, 4 numaralı bilanço dipnotunda özetlenen muhasebe ilkelerine, vergi ve siyasi partiler mevzuatına uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Yukarıdaki görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki konuya dikkatinizi çekmek isteriz:

Kanun'un 1. Kısım 3. Maddesi siyasi partileri Anayasa ve kanunlara uygun olarak ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla DSPGM'nin DSP dışında ayrı bir tüzel kişiliği yoktur.

3 numaralı bilanço dipnotunda belirtildiği üzere, siyasi partilerin kurulmaları, teşkilatlanmaları, faaliyetleri, görev, yetki ve sorumlulukları, mal edinimleri ile gelir ve giderleri, denetlenmeleri, kapanma ve kapatılmalarıyla ilgili hükümleri kapsayan Siyasi Partiler Kanunu'nda siyasi partilerin hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemesi gerektiği belirtilmekte ve "Siyasi partilerin bütçeleri, bilançoları, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde gösterilir." denmektedir. Kanun'da siyasi partilerin tabi olduğu muhasebe prensiplerine ilişkin bir düzenleme getirilmemektedir. DSP'nin tüzüğünde veya yönetmeliklerinde de bu konuda bir düzenleme yoktur. Bu çerçevede, yayımlanmış muhasebe standartlarının olmayışına bağlı olarak DSPGM, ilişikte sunulan 2007 yılına ait mali tabloların hazırlanmasında 4 numaralı bilanço dipnotunda özetlenen belli başlı muhasebe prensiplerini kullanmıştır.

DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş. Akıncı Bayırı Sokak No: 26 Kat:2-3-4 Mecidiyeköy 34394 İSTANBUL
Tel : (0212) 288 72 22 (Pbx) Faks : (0212) 288 06 28 - 288 40 57 • Tic. Sic. No: 262368-209940 • www.mazars.com.tr • denge@mazarsdenge.com.tr

İlişikteki mali tablolar üzerindeki görüşümüzü oluştururken, DSP'nin devamlılığı ekonomik açıdan düşünülerek hareket edilmiştir.

Bu rapor sadece DSPGM Yönetimi Başkanlık Kurulu'na ("Kurul") hitaben ve Kurul'un talebi doğrultusunda hazırlanmıştır. Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (Mazars Üyesi) bu raporla ilgili olarak Kurul'dan başka hiçbir kişi veya kuruluşa karşı sorumlu değildir.

İstanbul, 27 Aralık 2008

DENGE BAĞIMSIZ DENETİM
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
MAZARS Üyesi

Nevin Tezemir
Sorumlu Ortak Başdenetçi

DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş. Akıncı Bayırı Sokak No: 26 Kat:2-3-4 Mecidiyeköy 34394 İSTANBUL
Tel : (0212) 288 72 22 (Pbx) Faks : (0212) 288 06 28 - 288 40 57 • Tic. Sic. No: 262368-209940 • www.mazars.com.tr • denge@mazarsdenge.com.tr

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİ İTİBARİYLE BİLANÇO
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

		31.12.2007
VARLIKLAR		
DÖNEN VARLIKLAR		
A. HAZIR DEĞERLER		43.720.297
1. Kasa (Not 4)	1.718	
2. Bankalar (Not 4 ve 5)	43.718.579	
B. MENKUL KIYMETLER (Not 4)		74.515
C. STOKLAR (Not 4 ve 6)		10.678.686
D. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		21.902
1. Verilen depozito ve teminatlar	1.502	
2. İş avansları	20.400	
Dönen Varlıklar Toplamı		54.495.400
DURAN VARLIKLAR		
A. MADDİ DURAN VARLIKLAR (Not 4, 7 ve 11)		5.218.667
1. Binalar	1.012.790	
2. Taşıtlar	3.758.557	
3. Demirbaşlar	447.320	
Duran Varlıklar Toplamı		5.218.667
TOPLAM VARLIKLAR		59.714.067

İlişikteki bilanço dipnotları bu mali tabloların ayrılmaz parçalarıdır.

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİ İTİBARİYLE BİLANÇO
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

		31.12.2007
KAYNAKLAR		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A. BORÇLAR		647.688
1. Satıcılar	647.688	
B. PERSONELE BORÇLAR		10.009
C. ALINAN AVANSLAR		6.500
D. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER (Not 8)		67.414
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı		731.611
ÖZKAYNAKLAR		
A. ÖZKAYNAKLAR		80.623.954
1. Geçmiş Yıl Özkaynaklar	79.363.594	
2. Geçmiş Yıl Özkaynak Üstesi (Not 4, 6 ve 7)	1.260.360	
B. GELİR / GİDER FARKI		(21.641.498)
Özkaynaklar Toplamı		58.982.456
TOPLAM KAYNAKLAR		59.714.067

İlişikteki bilanço dipnotları bu mali tabloların ayrılmaz parçalarıdır.

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT
BİLANÇO DİPNOTLARI
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

1. DSP'nin Amacı ve Faaliyetleri

Siyasi partilerle ilgili esasları düzenleyen 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanunu ("Kanun") siyasi partileri "Anayasa ve kanunlara uygun olarak; milletvekili ve mahalli idareler seçimleri yoluyla, tüzük ve programlarında belirlenen görüşleri doğrultusunda çalışmaları ve açık propagandaları ile milli iradenin oluşmasını sağlayarak demokratik bir Devlet ve toplum düzeni içinde ülkenin çağdaş medeniyet seviyesine ulaşması amacını güden ve ülke çapında faaliyet göstermek üzere teşkilatlanan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar" olarak tanımlamaktadır. Kanun'un belirlediği bu şartlar altında 14 Kasım 1985 tarihinde kurulan Demokratik Sol Parti'nin ("DSP") tüzüğünde ("Tüzük") DSP'nin tanım, amaç ve ilkeleri aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

"DSP insanca ve hakça gelişmeyi dirlik düzen içinde hızlandırarak, Türkiye'yi Atatürk Devrimi ve ilkeleri doğrultusunda çağdaş uygarlık düzeyinin üstüne eriştirmeyi; demokrasiye her alanda geçerlilik kazandırmayı; insan haklarını ve özgürlükleri sağlam güvencelere dayandırarak genişletmeyi; halk katılımının her alanda sürekli ve etkili olmasını sağlayarak ulusal egemenliği pekiştirmeyi amaçlayan; hukukun ve emeğin üstünlüğünü; toplumda ve uluslararasında eşitliği, adaleti ve dayanışmayı; ulusal bağımsızlığı ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin ulusu ve ülkesiyle bölünmez bütünlüğünü gözeten; yurtta ve dünyada barış için çalışan ve gücünü halktan alan bir siyasal kuruluştur."

Parti Genel Merkezi Mareşal Fevzi Çakmak Caddesi No:17 Beşevler / Ankara adresindedir.

DSP'nin parti örgütü, Kanun'da belirtilen hususlara uygun olarak Tüzük'te açıklandığı şekilde aşağıdaki gibidir:

A. Merkez Organları
B. İl, İlçe ve Belde Örgütleri
C. TBMM Parti Grubu
D. İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi Parti Grupları

Merkez Organları içinde yer alan Merkez Yönetim ve İcra Organları da;

- Başkanlık Kurulu
- Genel Merkez Örgüt Kurulu
- Genel Sekreterlik ve
- Saymanlık

birimlerinden oluşmaktadır.

DSP, mali, idari ve siyasi mevzuat açısından başta Anayasa Mahkemesi, 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu, yine Kanun'un 121. maddesi gereği Dernekler Kanunu ve dernekler hakkında uygulanan diğer kanunların bu Kanun'a aykırı olmayan hükümlerine ve bu çerçevede oluşturulan DSP Tüzüğü'ne tabidir. Dolayısıyla, vergi mevzuatı açısından da dernek statüsünde değerlendirilir (Bilanço Dipnotu 9).

2. Anayasa Mahkemesi Denetimleri

Kanun'un 74. ve 75. maddelerinde belirtildiği üzere siyasi partilerin kanuni mali denetimi Anayasa Mahkemesi'nce yapılmaktadır. Anayasa Mahkemesi kesin hesaplara ait bilgilerin belgelendirilmesini siyasi partilerden her zaman isteyebilir. Anayasa Mahkemesi denetimleri sonunda o siyasi partinin gelir ve giderlerinin doğruluğuna ve Kanun'a uygunluğuna veya Kanun'a uygun olmayan gelir ve giderler dolayısıyla da bunların Hazine'ye gelir kaydedilmesine karar verir. Anayasa Mahkemesinin bu denetimler sonucunda vereceği karar kesindir.

3. Mali Tabloların Sunumu

Kanun'un 73. maddesi ve bu maddeye ilişkin olarak Tüzüğün 103. maddesi gereği parti hesapları "bilanço esasına göre" düzenlenmektedir. Kanun'un 73. ve 74. maddeleri siyasi partilerin kesin hesaplarını parti merkezi ve il teşkilatları olmak üzere ayrı ayrı ve birleştirilmiş olarak müteakip yılın Haziran ayı sonuna kadar Anayasa Mahkemesi'ne ve bilgi için Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'na sunumunu gerektirmektedir.

Bu çerçevede ilişikteki mali tablolar sadece Demokratik Sol Parti Genel Merkezi ("DSPGM")'nin 31 Aralık 2007 tarihli kesin hesaplarını ve faaliyet sonuçlarını kapsamakta olup il teşkilatlarının kesin hesaplarını kapsamamaktadır.

4. Uygulanan Belli Başlı Muhasebe Politikaları

Genel

Kanun'da, siyasi partilerin hesaplarını bilanço esasına göre düzenlemesi gerektiği belirtilmekte ve "bütçelerinin, bilançolarının, gelir ve gider cetvelleri ile kesin hesaplarının nasıl düzenleneceği partilerin iç yönetmeliklerinde belirlenir" ibaresi bulunmaktadır. Kanun'da siyasi partilerin tabi olduğu muhasebe prensiplerine ilişkin bir düzenleme getirilmemektedir. DSP'nin Tüzüğünde veya yönetmeliklerinde de bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu çerçevede, yayımlanmış muhasebe standartlarının olmayışına bağlı olarak DSPGM, ilişikte sunulan 2007 yılına ait mali tabloların hazırlanmasında aşağıda özetlenen belli başlı muhasebe prensiplerini kullanmıştır:

Bağışlar

Kanun'un 66. maddesi uyarınca, Genel ve Katma bütçeli dairelerle mahalli idareler ve muhtarlıklar, kamu iktisadi teşebbüsleri, özel kanunla veya özel kanunla verilen yetkiye dayanılarak kurulmuş bankalar ve diğer kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsü sayılmamakla beraber ödenmiş sermayesinin bir kısmı Devlete veya bu fıkrada adı geçen kurum, idare, teşebbüs, banka veya kuruluşlara ait müesseseler, siyasi partilere hiçbir suretle taşınır veya taşınmaz mal veya nakit veya haklar bağışlayamaz ve bu gibi mal veya hakların kullanılmasını bedelsiz olarak bırakamazlar; bağlı oldukları kanun hükümleri dışında siyasi partilere ayni hakların devrine dair tasarruflarda bulunamazlar. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, işçi ve işveren sendikaları ile bunların üst kuruluşları, dernekler, vakıflar ve kooperatifler, özel kanunlarında yer alan hükümlere uymak koşuluyla siyasi partilere maddi yardım ve bağışta bulunabilirler.

4. Uygulanan Belli Başlı Muhasebe Politikaları (Devamı)

Bağışlar (Devamı)

Kanun'un aynı maddesi uyarınca yukarıda belirtilenlerin dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin her birinin bir siyasi partiye aynı yıl içerisinde iki milyar liradan (iki bin YTL) fazla kıymette ayni veya nakdi bağışta bulunması veya yayınları kullandırması yasaktır. Bağış veya bağışların, bağışta bulunana veya yetkili temsilcisine veya vekiline ait olduğunun partice verilen makbuzda açıkça belirtilmesi gerekir. Böyle bir belgeye dayanılmaksızın siyasi partilerce bağış kabul edilemez.

İlgili Kanun'a 4445 sayılı Kanunla eklenen Ek 6'ncı maddede, "Bu kanunun 66. ve 70. maddelerinde yer alan parasal değerler her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için 4 Ocak 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılır" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği 2007 yılı itibariyle değerleme sonrası bağış üst sınırı 19.551 YTL olmuştur.

Siyasi partiler, yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, Türk uyrukluğunda olmayan gerçek ve tüzel kişilerden herhangi bir suretle ayni veya nakdi yardım ve bağış alamazlar.

Kanun kapsamında elde edilen bağış gelirleri tahsilatın gerçekleştiği dönemin gelir ve gider tablolarında gösterilmektedir.

Diğer Gelir-Gider Tablosu Kalemleri

DSPGM, tüm gelir ve giderlerini nakit esası yöntemine göre muhasebeleştirmektedir. Kullanılan bu yönteme göre, tüm gelirler tahsil edildiğinde, tüm harcamalar ödendiğinde gelir-gider tablosunda gösterilmektedir.

Hazır Değerler

Hazır değerler elde mevcut bulunan nakit ve bankalardaki mevduatları içermektedir.

Menkul Kıymetler

DSPGM'nin menkul kıymet portföyü, alım-satım amaçlı elde tuttuğu B tipi likit fonları ifade etmekte ve piyasa değerleri ile değerlenmektedir.

Stoklar

DSPGM'nin seçimlerde kullanmak amacıyla elinde bulundurduğu çeşitli parti tanıtım malzemelerinden oluşan stoklar mali tablolarda elde etme maliyeti ile gösterilmektedir.

Maddi Duran Varlıklar

1 Ocak 2006 tarihinden itibaren satın alınan maddi duran varlıklar satın alınan dönemde DSPGM bilançosuna elde etme maliyeti ile yansıtılmaktadır. 1 Ocak 2006 tarihinden önce satın alınan maddi duran varlıklar satın alındıkları dönemde giderleştirilmiş ve 31 Aralık 2006 tarihi itibariyle bilançoda gösterilmemiştir.

4. Uygulanan Belli Başlı Muhasebe Politikaları (Devamı)

Maddi Duran Varlıklar (Devamı)

Ancak DSPGM, 1 Ocak 2007 tarihinde, 1 Ocak 2006 tarihinden önce elde ettiği ve mevcut bulunan maddi duran varlıklarını "Maddi Duran Varlıklar" hesap kalemi altında muhasebeleştirmiştir.

Bu gösterimi sağlamak amacıyla "Özkaynaklar" hesap grubu altında 1.260.360 YTL tutarında "Geçmiş Yıl Özkaynak Üstesi" hesap kalemi oluşturulmuştur. Maddi duran varlıklar amortismana tabi tutulmamaktadır.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

İş Kanunu'na göre DSPGM, bir hizmet yılını doldurmuş olan her personele, emeklilik dolayısıyla veya istifa ve iş kanununda belirtilen davranışlar dışındaki sebeplerle istihdamı sona eren çalışanlara belirli bir toplu ödeme yapmakla yükümlüdür. Söz konusu ödeme tutarları bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan kıdem tazminatı tavanı esas alınarak hesaplanır. DSPGM, gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde nakit esası yöntemini benimsediğinden kıdem tazminatına hak kazanmış personele ileride ödenmesi muhtemel borç yükünü mali tablolarına yansıtmamaktadır. Kıdem tazminatı ödemesi, ödemenin yapıldığı dönemde gider yazılmak suretiyle muhasebeleştirilmektedir (Bilanço Dipnotu 10).

Diğer Bilanço Kalemleri

Mali tablolarda diğer bilanço kalemleri esas olarak kayıtlı değerleriyle tarihi maliyet esasına göre gösterilmektedir.

5. Bankalardaki Vadeli Mevduat

i) 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle yurtiçi bankalardaki Yeni Türk Lirası vadeli mevduat mevcudu aşağıdaki gibidir:

Banka	Mevduat Tutarı	Vade	Faiz Oranı
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	20.000.000	14.01.2008	% 18,35
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	16.500.000	11.01.2008	%18,00
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	7.000.000	21.01.2008	%19,40
T.C. Ziraat Bankası A.Ş.	205.912	02.01.2008	%14,50
	43.705.912		

ii) DSPGM'nin 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle 12.667 YTL tutarında vadesiz Yeni Türk Lirası mevduatı bulunmaktadır.

iii) 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle DSPGM'nin vadeli ve vadesiz döviz mevduatı yoktur.

6. Stoklar

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle stoklar parti tanıtım malzemelerinden oluşup detayı aşağıdaki gibidir:

Cinsi	31 Aralık 2007
Bayrak	4.865.770
Tükenmez kalem	3.923.481
Çakmak	1.293.250
Fular	481.185
Şapka	115.000
	10.678.686

18 Kasım 2008 tarihi itibariyle yapılan stok sayımında yukarıda detayı verilen stokların bu tarih itibariyle 11.074.597 YTL olduğu, 31 Aralık 2007 – 18 Kasım 2008 tarihleri arasındaki stok hareketleri üzerinden yapılan geriye yönelik çalışmalar çerçevesinde ise 31 Aralık 2007 tarihindeki fiili stokların yine aynı tarih itibariyle kaydi stoklardan 489.222 YTL tutarında daha fazla olduğu tespit edilmiştir. 31 Aralık 2007 tarihine ilişkin tespit edilen bu fiili stok fazlası 2008 yılı Aralık ayı içinde stoklar ve geçmiş yıl özkaynaklar üstesi hesaplarını kullanılarak düzeltmiştir.

Fiili sayım tarihi olan 18 Kasım 2008 ile 31 Aralık 2007 tarihleri arasında gerçekleşen stok hareketlerinin detayı, 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle olması gereken fiili stokların dökümü ve aynı tarih itibariyle fiili ve kaydi stoklar arasındaki tutarsal farklar aşağıdaki gibidir:

Cinsi	18 Kasım 2008 Fiili Sayım Sonuçları		31 Aralık 2007 – 18 Kasım 2008 Arası Fiili Çıkışlar		31 Aralık 2007 Fiili Stok		31 Aralık 2007 Kaydi Stok	31 Aralık 2007 Fiili - Kaydi Farkı
	Miktar	Tutar	Miktar	Tutar	Miktar	Tutar	Tutar	Tutar
Bayrak	5.205.233	4.709.590	47.250	44.888	5.252.483	4.754.478	4.865.770	(111.292)
Tükenmez kalem	4.432.450	4.353.857	60.000	48.423	4.492.450	4.402.280	3.923.481	478.799
Çakmak	3.058.500	1.529.250	--	--	3.058.500	1.529.250	1.293.250	236.000
Fular	269.000	457.300	--	--	269.000	457.300	481.185	(23.885)
Şapka	24.600	24.600	--	--	24.600	24.600	115.000	(90.400)
		11.074.597		**93.311**		**11.167.908**	**10.678.686**	**489.222**

7. Maddi Duran Varlıklar

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle maddi duran varlıkların detayı aşağıdaki gibidir:

Cinsi	31 Aralık 2007
Binalar	1.012.790
Taşıtlar	3.758.557
Demirbaşlar	447.320
	5.218.667

Binalar DSP'nin, ikameti ile amaç ve faaliyetleri için gerekli olan gayrimenkullerini ifade etmektedir. Binaların tamamı ile taşıtların 247.570 YTL tutarındaki kısmı 1 Ocak 2006 tarihinden önce satın alınmış ve ilgili dönemde giderleştirilerek 31 Aralık 2006 tarihli bilançoda gösterilmemiştir. Ancak 1 Ocak 2007 tarihinde DSPGM, 1 Ocak 2006 tarihinden önce elde edilen ve mevcut bulunan maddi duran varlıklarını "Maddi Duran Varlıklar" hesap grubu altında ilgili hesap kalemlerinde muhasebeleştirmiştir. Bu gösterimi sağlamak amacıyla "Özkaynaklar" hesap grubu altında 1.260.360 YTL tutarında "Geçmiş Yıl Özkaynak Üstesi" hesap kalemi oluşturmuştur.

8. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

Cinsi	31 Aralık 2007
Ödenecek gelir vergisi stopajı	37.418
Ödenecek SSK primleri	29.996
	67.414

9. Siyasi Partilerde Vergi Uygulamaları

Kazanç paylaşım amacını gütmeyen tüzel kişiler Medeni Kanun tarafından düzenlenmiş olan dernek ve vakıflardır. Medeni Kanun'un 56. maddesinde dernekler "gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları" şeklinde tanımlanmışlardır. Bu itibarla; kişi topluluğu olan siyasi partiler dernekler statüsünde kabul edilmektedirler.

Siyasi partilerin kurumlar vergisi beyannamesi vermelerini gerektiren bir vergi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ayrıca Siyasi Partiler Kanunu'nun "Gelir ve Kaynakları" başlığını taşıyan 61. maddesinde "parti mal varlığından elde edilen gelirler hariç olmak üzere, diğer bentlerde yazılı kaynaklardan elde edilen gelirlerden (partice tertiplenen balo, eğlence ve konser faaliyetlerinden sağlanacak gelirler, parti yayınlarının satış bedelleri, bağışlar v.b) hiçbir suretle vergi, resim ve harç alınmaz" denilmektedir.

9. Siyasi Partilerde Vergi Uygulamaları (Devamı)

Siyasi partilerin taraf oldukları sözleşmelerden dolayı vergi mükellefiyetleri bulunmakta ve elde ettikleri mevduat faizlerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Siyasi Partiler Kanunu'nun 73. maddesinde "Siyasi partilerin hesapları bilanço esasına göre düzenlenir" denilerek 1 Sıra No.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde belirlenen ilkelere uygun olması gerektiği dolaylı olarak hükme bağlanmıştır.

10. Muhtemel Mükellefiyetler

T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın DSP 2002 yılı kesin hesabının incelemesi sonucunda, bahsi geçen dönemde parti tüzel kişiliği adına yapılmayan 2.938 YTL gider karşılığı ile kişi adına düzenlenmiş belgelerle yapılan 1.274 YTL gider karşılığı olmak üzere toplam 4.212 YTL malvarlığının, Siyasi Partiler Kanunu'nun 75. ve 76. maddeleri uyarınca Hazine'ye gelir kaydedilmesine karar verilmiştir.

T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın DSP 2003 yılı kesin hesabını incelemesi sonucu bahsi geçen dönemde kişi adına düzenlenmiş belgelerle yapılan 594 YTL gider karşılığı malvarlığının, Siyasi Partiler Kanunu'nun 75. ve 76. maddeleri uyarınca Hazine'ye gelir kaydedilmesine karar verilmiştir.

T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın yukarıda bahsedilen incelemeler sonucu kişi adına düzenlenmiş belgelerle yapılan giderlere ilişkin uyguladığı cezai duruma düşmemek amacıyla DSPGM, aldığı Başkanlık Kurulu kararıyla 2007 yılı başından itibaren Genel Başkan ve Genel Sekreter'e kişileri görevlendirme yetkisi vermiştir. Bu tarihten itibaren, kişiler DSP adına yaptığı harcamaları görevlendirme belgeleri çerçevesinde muhasebeye vermektedir.

T.C. Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'nın DSP'nin 2004, 2005 ve 2006 yılları kesin hesaplarının incelenmesi çalışmaları bu mali rapor tarihi itibariyle henüz sonuçlanmadığından incelemeye ilişkin sonuçların DSP'nin ileride doğabilecek muhtemel mükellefiyetlerine etkisi tam olarak bilinememektedir.

DSPGM, gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesinde nakit esası yöntemini benimsediğinden kıdem tazminatına hak kazanmış personele ileride ödenmesi muhtemel borç yükünü kayıtlarına yansıtmamaktadır. DSPGM'nin 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle ilişikteki mali tablolarında yer almayan kıdem tazminatı karşılığının toplam tutarı 474.965 YTL'dir.

11. Aktif Değerlerin Sigorta Tutarı

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle aktif değerlerin toplam sigorta tutarı 3.758.557 YTL' dir.

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT
GELİR – GİDER TABLOSU DİPNOTLARI
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

		31.12.2007
A. Gelirler		10.925.531
1. Bağışlar (Bilanço Dipnotu 4)	6.468	
2. Faiz Gelirleri (Bilanço Dipnotu 4 ve Not 1)	10.411.461	
3. Örgüt İadeleri (Bilanço Dipnotu 4)	505.761	
4. Sair Gelirler (Bilanço Dipnotu 4)	1.841	
B. Faaliyet Giderleri (-)		(32.567.029)
1. Seçim, Tanıtım, Propaganda Giderleri (-) (Bilanço Dipnotu 4 ve Not 2)	(15.174.114)	
1. Genel Yönetim Giderleri (-) (Bilanço Dipnotu 4 ve Not 3)	(17.392.915)	
GELİR / GİDER FARKI		(21.641.498)

İlişikteki gelir tablosu dipnotları bu mali tabloların ayrılmaz parçalarıdır.

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT
GELİR – GİDER TABLOSU DİPNOTLARI
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

1. Faiz Gelirleri

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle elde edilen faiz gelirleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2007
Vadeli hesap faiz gelirleri	10.322.786
B tipi likit fon faiz gelirleri	69.093
Repo faiz gelirleri	19.582
	10.411.461

2. Seçim, Tanıtım, Propaganda Giderleri

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle seçim, tanıtım, propaganda giderleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2007
Yazılı ve görsel basın giderleri	7.865.484
Rozet, anahtarlık, şapka giderleri	2.461.558
Organizasyon giderleri	1.722.240
Bayrak giderleri	1.144.613
Seyahat giderleri	403.363
Araştırma giderleri	389.086
Güvercin Gazetesi basım giderleri	330.283
Billboard kiralama giderleri	320.752
Takvim basım giderleri	268.540
Diğer	268.195
	15.174.114

DEMOKRATİK SOL PARTİ GENEL MERKEZİ
31 ARALIK 2007 TARİHİNDE SONA EREN YILA AİT
GELİR – GİDER TABLOSU DİPNOTLARI
(Tüm tutarlar Yeni Türk Lirası (YTL) cinsinden gösterilmiştir.)

3. Genel Yönetim Giderleri

31 Aralık 2007 tarihi itibariyle genel yönetim giderleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2007
İl teşkilatlarına yapılan yardımlar	9.090.493
İl ve ilçe teşkilatları adına ödenen kiralar	2.792.776
İlçe teşkilatlarına yapılan yardımlar	1.990.317
Personel giderleri	1.081.529
Araç yakıt giderleri	472.038
Diğer	1.965.762
	17.392.915

İl ve ilçe teşkilatlarına yapılan yardımlar, DSP'nin siyasi amaçları çerçevesinde propaganda yapmak amacıyla Türkiye çapında çeşitli il ve ilçe teşkilatlarına bir önceki sene belirlenen bütçe çerçevesinde yapmış olduğu yardımları ifade etmektedir.

4. Müteakip Olaylar

İlgili bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında belirtilenler hususlar haricinde bilanço tarihini müteakip gerçekleşen ve mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek olaylar yoktur.

==========

	Fransa	Almanya	Yunanistan	İzlanda	İtalya	Slovakya	İsviçre	Türkiye	İngiltere
Seçim Sonrası Finansal Raporlama İçin Süreler									
Ulusal Partiler	6 Ay Sonra	Mali Yılın Sonunda		Yok	31.07.xxxx	Mali Yılın Sonunda	Yok	Üç Aylık	
Ulusal Adaylar	2 Ay	Yok		Yok	120 Gün İçinde		Yok	N/A	Seçimden Sonra 35 Gün
Yerel Partiler	6 Ay Sonra	Yok	Yok	Yok	Her Yıl		Yok	N/A	
Yerel Adaylar	2 Ay	Yok	Yok	Yok	30 Gün		Yok	N/A	Seçimden Sonra 35 Gün
Finansal Raporların Yayınlanması Zorunlu Mu?									
Ulusal Partiler	Evet	Evet	Evet	Hayır	Evet	Evet	Hayır	Hayır	Evet
Ulusal Adaylar	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Evet
Yerel Partiler	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Evet	Hayır	Hayır	N/A	Hayır
Yerel Adaylar	Evet	Hayır	Hayır	Hayır	Evet	Hayır	Hayır	N/A	Evet
Raporları Denetleyen Kuruluş									
Ulusal Partiler	C.A.P.F.C.	President of Bundestag	Evet	Yok	Ulusal Denetim Ofisi	Maliye Bakanlığı Seçim Komitesi	N/A	Anayasa Mahkemesi	Seçim Komisyonu
Ulusal Adaylar	C.A.P.F.C.	Hayır	Evet	Yok	Ulusal Denetim Ofisi		N/A	N/A	Seçim Komisyonu
Yerel Partiler	C.A.P.F.C.	President of Bundestag		Yok	Bölge Seçim Komiteleri		N/A	N/A	Seçim Komisyonu
Yerel Adaylar	C.A.P.F.C.	Hayır		Yok	Bölge Seçim Komiteleri		N/A	N/A	

EK-3: ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE DENETİM FAALİYETLERİNİ YAPAN KURUMLAR VE DENETİM SÜRELERİ