

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE  
OHADA MUHASEBE SİSTEMİNİN  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**AMINE MOUSSA HISSEINE**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme**

**Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Şule YILDIZ**

**HAZİRAN – 2022**

Amine Moussa Hisseine tarafından hazırlanan ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartları ile OHADA Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması’’ başlıklı bu tez, 14/06/2022 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans olarak kabul edilmiştir.

**Danışman:** Doç. Dr. Şule YILDIZ  
*Sakarya Üniversitesi*

**Jüri Üyeleri:** Doç. Dr. Filiz KONUK  
*Sakarya Üniversitesi*

Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL  
*Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi*

## **ÖNSÖZ**


Bu çalışmayı gerçekleştirme yolculuğum boyunca verdiği tavsiyeler, ulaşılabilirlik ve yorulmadan verdiği destekler için danışmanım Doç. Dr. Şule YILDIZ 'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tüm öğretmenlerime müsaitlikleri ve manevi destekleri için şükranlarımı sunuyorum. Aileme, diğer aile üyelerine ve arkadaşlarıma, sonsuz desteğiniz ve teşvikiniz için teşekkür ederim.

**AMINE MOUSSA HISSEINE**

**14/06/2022**

## **İTHAF**

Bu tezi, eğitim yıllarım boyunca yaptıkları fedakarlıklar ve destekleri için sevgili anneme ve özellikle rahmetli babama ithaf ediyorum. Bana olan güvenlerini ve umutlarını yerine getirmeyi umuyorum.

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C.		Sayfa : 1/1
	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ		
	İŞLETME ENSTİTÜSÜ		
	TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU		
<b>Öğrencinin</b>			
Adı Soyadı	:	AMINE MOUSSA HISSEINE	
Öğrenci Numarası	:	Y189004035	
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme	
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman	
Program	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS	<input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	Uluslararası Muhasebe Standartları ile OHADA Muhasebe Sisteminin (SYSCOHADA) Karşılaştırılması	
Benzerlik Oranı	:	% 7	
<p>Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.</p>			
			..... / ..... / 20.... <b>İmza</b> <b>Öğrenci</b>
<p>Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafınca yapılmış olup, <b>yeniden değerlendirilmek üzere gsbttez@sakarya.edu.tr</b> adresine yüklenmiştir.</p>			
Bilgilerinize arz ederim.			
			..... / ..... / 20.... <b>İmza</b> <b>Danışman</b>
<b>Uygundur</b>			
<b>Danışman</b> <b>Unvanı / Adı-Soyadı:</b>			
<b>Tarih:</b> ..... / ..... / 20....			
<b>İmza:</b>			
<input type="checkbox"/> KABUL EDİLMİŞTİR <input type="checkbox"/> REDDEDİLMİŞTİR		<b>Enstitü Birim Sorumlusu Onayı</b>	
<b>EYK Tarih ve No:</b> ..... / ..... / 20.... - .....			

# İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>iii</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>vii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>viii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ</b> .....	<b>5</b>
1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği.....	5
1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar.....	6
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC).....	6
1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı .....	7
1.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	8
1.2.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO).....	9
1.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE).....	11
1.2.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....	12
1.2.5.1. IASB'nin Organizasyon Yapısı.....	14
1.2.5.2. IASB'nin Standart Oluşturma Süreci.....	15
1.2.5.3. IAS/IFRS Standartları Listesinin Sunumu .....	16
1.3. Dünya'da Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları .....	18
1.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Uyum Çalışmaları.....	18
1.3.2. Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları.....	19
1.3.3. Türkiye'de Uyum Çalışmaları.....	20
1.3.4. Afrika'da Ohada Bölgesinde Uyum Çalışmaları .....	22
<b>BÖLÜM 2: AFRIKA'DA EKONOMİ HUKUKU'NUN UYUMLAŞTIRILMASI ÖRGÜTÜ'NÜN MUHASEBE SİSTEMİ(SYSCOHADA)</b> .....	<b>24</b>
2.1. Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü (OHADA).....	24
2.1.1. OHADA'nın Misyonları ve Hedefleri .....	25

2.1.2. OHADA'nın Kurumsal Yapısı.....	25
2.1.3. Yeknesak İşlemler .....	27
2.2. OHADA Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA).....	28
2.2.1. UFRS Standartları Zamanında OHADA Muhasebe Sistemi .....	30
2.2.1.1. Revize edilen SYSCOHADA'da UFRS Standartlarının Benimsenmesi .....	30
2.2.1.2. OHADA Alanı için IFRS Standartlarının Benimsenmesinin Avantajları.....	32
2.2.2. OHADA Muhasebe Sisteminin Yapısı .....	33
2.2.3. SYSCOHADA'nın Temel Muhasebe İlkeleri.....	36
2.2.3.1. Muhasebe İlkelerinin Deyişi .....	36
2.2.3.2. SYSCOHADA'daki Sadık Resminin Hedefi.....	40
2.2.4. SYSCOHADA'nın Finansal Tablo Sunum Sistemleri .....	42
2.2.4.1. Normal Sistemi(SN).....	42
2.2.4.2. Minimum Nakit Sistemi(SMT) .....	43
2.2.5. SYSCOHADA Normal Sisteminin Finansal Tabloları.....	44
2.2.5.1. Bilanço .....	44
2.2.5.2. Normal Sistemin Gelir Tablosu .....	48
2.2.5.3. Normal Sisteminin Nakit Akış Tablosu .....	50
2.2.5.4. Normal Sisteminin Dipnotları .....	53
2.2.6. SYSCOHADA Konsolide ve Kombine Finansal Tabloları.....	54
2.2.6.1. Konsolide Finansal Tabloları .....	54
2.2.6.2. Kombine Finansal Tabloları.....	56
2.2.7. OHADA Genel Hesap Planı .....	56
<b>BÖLÜM 3: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE SYSCOHADA'NIN KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>61</b>
3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA Arasındaki Temel Benzerlikler ve Farklılıklar .....	61
<b>SONUÇ .....</b>	<b>76</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>81</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>87</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>93</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>ASSAF</b>	: Muhasebe Standartları Danışma Forumu
<b>AUDCIF</b>	: Muhasebe Kanunu ve Finansal Bilgilere İlişkin Yeknesak İşlem
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BVMAC</b>	: Orta Afrika Menkul Kıymetler Borsası
<b>CCJA</b>	: Ortak Adalet ve Tahkim Mahkemesi
<b>CEDEAO</b>	: Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu
<b>CEE</b>	: Avrupa Birliği Konseyi
<b>CEMAC</b>	: Orta Afrika Ekonomik ve Parasal Topluluğu
<b>CICAAF</b>	: Uluslararası Finansal Analiz Dernekleri Koordinasyon Komitesi
<b>CNC</b>	: Muhasebe Standardizasyon Komisyonu
<b>DSE</b>	: Douala Menkul Kıymetler Borsası
<b>DSOP</b>	: İlkeler Beyanı Taslağı
<b>DTÖ</b>	: Dünya Ticaret Örgütü Kurulu
<b>EFRAG</b>	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
<b>ERSUMA</b>	: Bölgesel Yüksek Hakimlik Okulu
<b>FASB</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>FEE</b>	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
<b>FIBV</b>	: Uluslararası Borsalar Federasyonu
<b>GEEC</b>	: Muhasebeciler Çalışma Grubu
<b>IAICF</b>	: Uluslararası Finansal Yöneticiler Derneği
<b>IAS/UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IASCF</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
<b>ICC</b>	: Milletlerarası Ticaret Odası
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRS/UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IOSCO</b>	: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
<b>ITUC</b>	: Uluslararası Sendikaları Konfederasyonu
<b>KGK</b>	: Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu



<b>OCAM</b>	: Ortak Afrika ve Madagaskar Örgütü
<b>OECD</b>	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
<b>OHADA</b>	: Afrika'da İş Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü
<b>PCGO</b>	: Afrika'da İş Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü'nün Genel Hesap Planı
<b>SAC</b>	: Standartlar Danışma Konseyi
<b>SEC</b>	: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
<b>SIC</b>	: Yorumlama Daimî Komitesi
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SYSCOHADA</b>	: Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü'nün Muhasebe Sistemi
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetleme Kurulu
<b>UEC</b>	: Avrupa Muhasebeciler, Ekonomik ve Mali Uzmanlar Birliği
<b>UEMOA</b>	: Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği
<b>US GAAP</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1</b> : IAS/IFRS Standartlarının Listesi .....	16
<b>Tablo 2</b> : AUDCIF ve SYSCOHADA Başlıkları ve Bölümleri.....	34
<b>Tablo 3</b> : OHADA Muhasebe Sisteminin Başlıkları ve Bölümleri.....	34
<b>Tablo 4</b> : SYSCOHADA'daki Sistemlerin Özetleyici Tablosu .....	44
<b>Tablo 5</b> : SYSCOHADA Normal Sisteminin Bilanço Portre Formatı (Aktif Sayfası) .	46
<b>Tablo 6</b> : SYSCOHADA Normal Sisteminin Portre Bilanço (Pasif Sayfası) Formatı .	47
<b>Tablo 7</b> : SYSCOHADA Normal Sisteminin Gelir Tablosu.....	49
<b>Tablo 8</b> : SYSCOHADA Normal Sisteminin Nakit akış tablosu.....	52
<b>Tablo 9</b> : Dipnotlar Listesi .....	53
<b>Tablo 10:</b> IFRS / OHADA arasındaki Temel Farklar .....	62
<b>Tablo 11:</b> Çalışmaya Dahil edilen IAS/IFRS ve SYSCOHADA Standartlarının Karşılaştırmalı Çalışması .....	63

## ŞEKİL LİSTESİ

- Şekil 1:** Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'un Organizasyon Yapısı ..... 15
- Şekil 2:** Sadık Resmi Hedefi için Muhasebe İlkelerinin Etkileşimi ..... 42

<b>Tezin Başlığı:</b> Uluslararası Muhasebe Standartları İle OHADA Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması	
<b>Tezin Yazarı:</b> AMINE MOUSSA HISSEINE	<b>Danışman:</b> Doç. Dr. Şule YILDIZ
<b>Kabul Tarihi:</b> 14/06/2022	<b>Sayfa Sayısı:</b> viii (ön kısım)+ 86 (tez)+ 7 (ekler)
<b>Anabilimdalı:</b> İşletme	<b>Bilim Dalı:</b> Muhasebe ve Finansman
<p>Ekonomilerin küreselleşmesi ve piyasaların globalleşmesi karşısında, ortak bir dile sahip olma arzusu giderek daha fazla hissedilmektedir. Bu ihtiyacı hafifletmek için dünya çapında, birçok ülke, kalite ve karşılaştırılabilir bilgiler için UFRS standartlarını benimsemenin uygun olduğunu düşünmüştür. Bu momentumda, SYSCOHADA muhasebe sistemi aracılığıyla OHADA alanı, 2017 yılında standartlarını UFRS ile uyumlu hale getirmeye karar vermiştir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS/UFRS), on yedi ülkedeki tüm varlıklarının muhasebesini yöneten Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü'nün muhasebe sistemi (SYSCOHADA) ile karşılaştırmaktır.</p> <p>Bu karşılaştırmalı analizin amacı, yukarıdaki iki muhasebe sisteminin benzerliklerini ve farklılıklarını ortaya koymaktır. Bu analiz UMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu, UMS 2: Stoklar, UMS 7: Nakit Akış Tablosu, UMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler Ve Hatalar, UMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, UMS 12 :Gelir Vergileri, UMS 16 :Maddi Duran Varlıklar, UMS 19 :Çalışanlara Sağlanan Faydalar, UMS 20 :Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklaması, UMS 21 :Kur Değişiminin Etkileri, UMS 23 Borçlanma Maliyetleri, UMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar açısından yapılan muamelelere odaklanacaktır.</p> <p>Çalışma, her iki muhasebe standardı hakkında da iyi bir anlayışa sahip olmayı sağlayacaktır. Bu nedenle, yatırımcılar ve diğer tüm kişiler, SYSCOHADA ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgilenenler, bu iki muhasebe standardının finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmak amacıyla muhasebe düzenlemeleri hakkında iyi bir anlayışa sahip olabileceklerdir.</p> <p>Çalışma sonucunda SYSCOHADA ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki karşılaştırma birçok benzerlik ve çok az farklılık ortaya koymaktadır. Kıta Avrupası muhasebe sistemi ve Anglo-Sakson sisteminden kaynaklanan SYSCOHADA hükümleri, kaynaklarını Uluslararası Muhasebe Standartlarında bulmaktadır. Ancak, bu iki standarttaki en büyük fark, SYSCOHADA için tarihsel maliyet ölçüm yöntemi ile UFRS için gerçeğe uygun değer arasındadır.</p>	
<b>Anahtar Kelimeler:</b> Muhasebe, Uluslararası Muhasebe Standartları, OHADA SYSCOHADA, Karşılaştırma.	

**Title of Thesis:** Comparison Between International Accounting Standards And The OHADA Accounting System.

**Author of Thesis :**AMINE MOUSSA HISSEINE **Supervisor :** Assoc. Prof. Dr. Şule YILDIZ

**Date:** 14/06/2022

**Np:** viii(pre text) + 86 (main body)+ 7 (App.)

**Department:** Business Administration

**Subfield:** Accounting and Finance

In the face of the globalization of economies and the globalization of markets, the desire to have a common language is increasingly felt. To alleviate this need, many countries around the world have considered it appropriate to adopt IFRS standards for quality and comparable information. At this momentum, the OHADA field, through the SYSCOHADA accounting system, has decided to harmonize its standards with IFRS in 2017.

The purpose of this study is to compare the International Accounting Standards (IAS/IFRS) with the accounting system of the Organization for the Harmonization of Economic Law in Africa (SYSCOHADA), which manages the accounting of all its assets in seventeen countries.

The purpose of this comparative analysis is to reveal the similarities and differences of the above two accounting systems. This analysis will focus on the treatment of IAS 1 : presentation of financial statements IAS 2: Inventories IAS 7-cash flows IAS 8 accounting policies, changes in accounting estimates and errors IAS 10: events after the reporting period IAS 12 income taxes IAS 16 :property, plant and equipment assets IAS 19 :employee benefits IAS 20 :accounting for government grants and government assistance, description of TMS 21 :the effects of changes in foreign exchange rates IAS 23 borrowing costs, IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, IAS 38 intangible assets .

The study will allow to have a good understanding on both accounting standards. Therefore, investors and all others persons interested in the SYSCOHADA and International Accounting Standards will be able to have a good understanding on the accounting regulations in order to facilitate the comparability of the financial statements of these two accounting standards.

As a result of the study, the comparison between the SYSCOHADA and international accounting standards reveals many similarities and few differences. Originating from the continental European accounting system and the Anglo-Saxon system, the provisions of the SYSCOHADA find their sources in International Accounting Standards. However, the major difference in these two standards is between the historical cost measurement method for the SYSCOHADA and the fair value for IFRS.

**Anahtar Kelimeler:** Accounting, International Accounting Standards, OHADA SYSCOHADA, Comparison,

## GİRİŞ

Muhasebe, bir şirketin araçlarının ve sonuçlarının değerini ölçmeyi amaçlayan bir dizi ilke, kural ve uygulama olarak tanımlanmaktadır(Barneto, 2004: 18). Yıllar geçtikçe, muhasebe sadece en güvenli ekonomik ve finansal bilgi kaynağı değil, aynı zamanda iletişim için vazgeçilmez bir araç haline gelmiştir. İşletmenin tüm ortakları, diğer bir deyişle hissedarları, personeli, alacaklıları, müşterileri, tedarikçileri, toplulukları ve genel olarak kamuoyu ile ilgili ortak bir terimidir. Muhasebenin temel görevi, karar vermeyi ve performansın karşılaştırılmasını garanti eden güvenilir, ilgili ve doğru bilgi sağlamaktır. Mevcut durumda muhasebenin gelişimi, uluslararası uyum ve standardizasyon olgusu ile karakterize edilir. Aslında son yıllarda finansal muhasebe ile ilgili yayınlarda standardizasyon konusu önemli bir yer edinmiştir(Obert, 2021: 13).

### **Araştırmanın Önemi:**

Farklı standartların uygulanması sermayenin uluslararası arenada hareketini engellemektedir. Çünkü yurt içi finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılacaktır. Yatırımcı sermayesini kendini güvende hissettiği ülkelere yatırmak ister, yani vergi ve muhasebe uygulamaları açısından çeşitli sorunlarla karşılaşmaz. Bu nedenle finansal tablolar karşılaştırılabilir, tutarlı, şeffaf ve anlaşılır olmalıdır. Şirket yurt içinde ve yurt dışında faaliyet gösterir. Bu faaliyetler sonucunda işletmelerde hazırlanan finansal tablolar adil, karşılaştırılabilir, anlamlı, tam zamanlı ve zamanında olmalıdır. Çünkü şirket ile ilgili kişi ve kuruluşlar finansal tablolarda yer alan bilgilere dayanarak kararlar alırlar. Finansal piyasaların küreselleşmesi, muhasebe standardizasyonunun yararına bu akademik ve politik katılımında öncü bir rol oynamıştır(Walton, 2008: 70). Büyük finans merkezlerinin küreselleşmesiyle, işletmenin artık fonlarını çeşitli ülkelerde arayabileceğine işaret etmektedir. Bununla birlikte, potansiyel yatırımcının yabancı uyruklu ihraç eden şirket hakkındaki verilere erişimi olmalıdır. Muhasebe standardizasyonu, dünyadaki şirketler tarafından aynı standartların uygulanmasına yönelik bir girişim olarak tanımlanabilir (Ngantchou, 2011: 40) . Muhasebe standardizasyonu, sunumlarında ve formülasyonlarında tüm muhasebeyi benzer hale getirmeye çalışmaktan ibarettir. Standartların amacı muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesi ve muhasebenin daha iyi anlaşılmasıdır. Başlangıçta, muhasebe standartları, başta devlet olmak üzere veya muhasebe mesleğinden kaynaklanan farklı standardizasyon süreçlerine göre ülke ülke geliştirilmiştir.

Uygulamasını bir ülkenin sınırları ile sınırlı olan bu ulusal ölçütler, kuruluşlar ulusal düzeyde sermaye artırdığı ve yatırımcılar da yerli olduğu sürece anlamlıydı. Kendi iç alanlarında oldukça kapalı görünen bu muhasebe çerçeveleri çeşitliliği, finansal piyasaların verimsizlik faktörlerinden birini temsil etmiş ve finansal raporlamayı ve niteliklerini olumsuz etkilemiştir. Yatırımcılara sağlanan bu finansal bilgi çeşitliliği eksikliğini ve şirketlerin konsolide hesaplarını listelenmek istedikleri ülkenin kriterlerine göre sunma maliyetlerini telafi etmek için uluslararası bir muhasebe çerçevesinin ortaya çıkması gerekli hale gelmiştir. Bu bağlamda, 1973 yılında oluşturulan IASC'nin yeniden tasarlanmasından 2001 yılında ortaya çıkan UFRS Vakfı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, açıkça belirtilen ilkeler temelinde dünya çapında kabul görmüş benzersiz bir dizi yüksek kaliteli, anlaşılabilir, bağlayıcı finansal raporlama standardı geliştirmeyi hedeflemiştir. Avrupa Birliği UFRS standartlarının 2005 yılı başlarında benimsenmesinde öncü olmuştur. Yıllar süren geçişten sonra halka açık şirketler, yani borsa şirketleri ve finansal kurumlar için UFRS'ye uygun finansal tabloların sunulması zorunlu hale gelmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Avrupa Birliği içinde benimsenmesi ve uygulanması 1606/2002 sayılı Yönetmelik (CE) ile düzenlenmiştir. O zamandan bu yana UFRS modası, muhasebe ve finans dünyasında belli bir heyecan yaratarak dünyanın tüm alanlarını kademeli olarak kazanmıştır. Bu nedenle, 2001'den bu yana 100'den fazla ülke UFRS'nin kullanımına izin vermiş ya da onay vermiştir ve henüz uyum sağlamamış diğer ülkeler UFRS'nin yakınsaması ya da benimsenmesi için zaman çizelgeleri oluşturmuştur. Kendisini sürekli olarak diğer ülkelerle aynı seviyeye getirmek için çabalayan Afrika da bu standartlara daha fazla ilgi göstermeye başlamaktadır. Bununla birlikte, çoğu Afrika ülkesinde, bu standartlar şu anda şirketler için gerekli değildir, bunun yerine uygulanan yerel standarttır (M. Moussa, 2020a: 6).

Afrika'da İş Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü'ne (OHADA) üye devletler tarafından işletme muhasebesinin örgütlenmesi ve uyumlaştırılmasına ilişkin Yeknesak İşlemin kabul edilmesi standardizasyon arzusunu ortaya koymuştur. 1 Ocak 2001 tarihinde yürürlüğe giren bu Tekdüzen Yasa, OHADA üyesi ülkelerde geçerli olan muhasebe kurallarını uyumlu hale getirme amacına sahiptir. 1990'ların başında, OHADA üyesi ülkeler, diğer şeylerin yanı sıra "uyumlu" bir muhasebe çerçevesi oluşturan bir anlaşmayı kabul etmişlerdir. OHADA muhasebe sistemi olarak adlandırılan bu yeni çerçevenin, özellikle parasal açıdan, ancak özellikle muhasebe

açısından ortak bir geçmişe sahip bir grup ülke için geçerli olması gerekiyordu(Tahar ve Hamza, 2018: 344). Bununla birlikte, SYSCOHADA, uluslararası yatırımcılar için hala "bilinmeyen" bir muhasebe sistemidir. Dahası günümüzde önem kazanan bazı noktalarda şaşkınlık yaratan bir hukuk metnidir. Fransızca konuşan muhasebe standardizasyonu Anglo-Sakson standartlarına doğru gelişme eğiliminde olduğu sürece, kıtadan ilham alan muhasebe standartlarının Anglo-Sakson standartlarına yakınlaşması sorusu ilginç görünmektedir. En az iki neden bu yaklaşımı haklı gösterebilir. Her şeyden önce, Sahra altı alandan şirketler için uluslararası finansal piyasalara erişim konusu hala tartışılmalı da, çok sayıda çok uluslu şirket Afrika'nın ve dünyanın bu bölgesinde bulunan iştirakler aracılığıyla faaliyet gösterdiği sürece öngörülen konu geçerlidir. Teknik olarak, hesapların birleştirilmesi, ev sahibi ülkelerde uygulanan muhasebe standartları hakkında bilgi gerektirir. İkincisi, büyük gruplara tahsis edilen standartlara ek olarak, diğerleri KOBİ'ler(Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler) için kavramsallaştırılmıştır. "OHADA'nın üye ülkeleri açıkça bu "alt kaymaya" kayıtsız kalmamışlardır. Konsolide finansal tabloların Uluslararası Standartlara uygun olarak sunulmasını, aynı zamanda Afrika sisteminin bir bütün olarak kendilerine "yakınlaşmasını", hatta değiştirilmesini isteyen sesler olmuştur"(Waffeu, 2021: 10). SYSCOHADA'nın geliştirilmesi ihtiyacı ile karşı karşıya kalındığında, UFRS standartlarına yaklaşımının yararları ve hatta bunların benimsenmesi sorusu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, Orta ve Batı Afrika ülkeleri SYSCOHADA'yı Uluslararası Muhasebe Standartlarına yaklaştırmaya karar vermişlerdir. Bu girişim, 26 Ocak 2017 tarihinde Muhasebe Kanunu ve Finansal Bilgilere İlişkin Yeknesak İşlemin (AUDCIF)' nin kabul edilmesiyle sona ermiştir. Bu yeni revize edilmiş OHADA muhasebe sistemi, 1 Ocak 2018'de bireysel hesaplar için yürürlüğe girmiştir ve Konsolide Hesaplar, Kombine Hesaplar ve IAS/IFRS standartlarına göre mali tablolar için 01/01/2019. Bu yeni standart, Uluslararası Muhasebe Standartlarına doğru önemli bir adım atmıştır. Ancak, borsada işlem gören şirketlerin finansal tablolarını IAS/IFRS standartlarına göre yayınlama ve dolayısıyla IASB tarafından yayınlanan standartlara tam olarak uyma zorunluluğu dışında, SYSCOHADA IAS/IFRS standartlarına ilişkin herhangi bir konu hakkında yorum yapmamaktadır(Waffeu, 2021: 256).

### **Araştırmanın Amacı:**

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA arasında bir karşılaştırma yapmaktır. Karşılaştırma, bu iki muhasebe standardı arasındaki temel



benzerlikleri ve farklılıkları belirlemeyi mümkün kılacaktır. Ayrıca bu çalışma, yatırımcıların ve diğer tüm kişilerin uluslararası standartların ve özellikle SYSCOHADA'nın muhasebe düzenlemelerini daha iyi anlamalarına yardımcı olacaktır. Bu çalışma akademik dokümantasyon da oluşturacaktır.

### **Araştırma Problemi ve Soruları:**

Kıta Avrupası muhasebe sistemi ile Anglo-Sakson sisteminin karıştırılmasından kaynaklanan SYSCOHADA, Uluslararası Muhasebe Standartları ile herhangi bir farklılık gösteriyor mu? Bu iki muhasebe standardı arasındaki temel benzerlikler ve farklılıklar nelerdir?

### **Araştırmanın Kısıtları:**

Uluslararası Muhasebe Standartlarının çokluğu ve çalışmalarımızın zaman içindeki kısıtlılığı nedeniyle ancak 13 muhasebe standardı arasında karşılaştırma yapmak mümkün olmuştur.

### **Çalışmanın Kapsamı**

Bu karşılaştırmalı analiz, finansal tablolarının sunumu, stoklar, nakit akış tablosu, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar , kapanış tarihinden sonraki olaylar, gelir vergileri, maddi duran varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili 13 standardı kapsayacaktır.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri anlamak için bir yöntemin gözlemlenmesi gereklidir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihsel gelişimi başlıklı birinci bölümde, uluslararası muhasebe standartlarının ortaya çıkış nedenleri ve oluşturulmasına katkıda bulunan kuruluşlar, özellikle IASB sunulacaktır. Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü'nün Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA) başlıklı ikinci bölümde, OHADA ve OHADA'nın muhasebe sistemi incelenecektir. Ve son olarak, tezin konusu olan üçüncü bölüm, temel benzerlikleri ve farklılıkları vurgulayarak uluslararası muhasebe standartları ile SYSCOHADA'nın karşılaştırmasını sunacaktır.

# **BÖLÜM 1: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Bu bölüm, Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihsel gelişimini sunmaktan oluşacaktır. Temel amacı, IAS/UFRS standartlarının kökeninde yatan nedenleri hatırlatarak ve IASB başta olmak üzere muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkıda bulunan çeşitli muhasebe standardizasyon kuruluşlarını sunarak, dünyadaki uluslararası muhasebe uyum sürecini geliştirmektir.

## **1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği**

Küreselleşme ve finansal piyasaların uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin güçlü bir şekilde büyümesine ve ülkelerin ekonomilerinin birbirine bağımlı hale gelmesine neden olmuştur. Ancak, ekonomilerin bu karşılıklı bağımlılığı sonuçsuz değildir. Dünya borsalarındaki sermaye hareketleri, güvenilir muhasebe ve finansal bilgilere duyulan ihtiyaç, kurumsal yönetimin farklı aktörleri(hissedarlar, bankacılar, alacaklılar, tedarikçiler, çalışanlar) özellikle yatırımcılar tarafından, finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği ve kolay şekilde okunması sorusunu gündeme getirmiştir(Çankaya, 2007:19). Nitekim, tarih boyunca inşa edilen ülkelerin muhasebe sistemlerinin çeşitliliği ve buna bağlı olarak her ülkedeki sosyal, ekonomik ve kültürel ortamın etkisinin entegre olması, dünya çapında yatırımlarını çeşitlendirmek isteyen yatırımcılara ve iç piyasalarının dışında sermaye arayan çokuluslu şirketlere finansal tabloların karşılaştırılabilirliğine ve güvenilirliğine izin vermemektedir(Şensoy, 2008: 46). Örneğin, Alman otomobil şirketi Daimler-Benzin, hisselerinin 1993 yılında New York Menkul Kıymetler Borsası'na kote ettirilmesi için, Alman standardında sunulan mali tabloları 615 milyon Deutsche Mark (DM) net dönem kâr vermişken, Amerikan standardına(US GAAP) göre 1,839 milyon Deutsche Mark'a zarar vermiştir(Çankaya, 2007: 22). Daimler-Benz grubunun bir hissedarı, bir standardın veya diğerinin uygulanmasına bağlı olarak, şirketin çeşitli dengelerindeki bu dikkate değer farkı anlamakta güçlük çekecektir.

Farklı ülkelerden şirketlerin finansal tabloları arasında karşılaştırılabilirlik adına, finansal bilgilerin iyi yayılması için uluslararası düzeyde ortak bir muhasebe diline sahip olunması gerektiği ortaya konmuştur(Hakimi, 2011: 53). Özgün'a (2018) göre, tutarlı ve güvenilir muhasebe ve finansal bilgiye duyulan ihtiyaç uluslararası muhasebe

standartlarını gerektirmektedir. Bu yüksek kaliteli muhasebe standartları, dünyadaki çeşitli finansal tablo okuyucularına bir işlemin ekonomisini şeffaf, anlaşılır ve özdeş bir şekilde yansıtmaktadır. Nitekim çok uluslu işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları kullanılarak hazırlanan mali tablolarının uyumlu ve tek biçimli olduğu kabul edilmektedir. Yatırımcılara riskler ve şüpheler konusunda güvence verir ve yatırımları teşvik etmektedir. Buna ek olarak, ortak muhasebe standartları, finansal tabloların çeşitli muhasebe sistemlerine göre hazırlanmasıyla ilgili ek maliyetleri ortadan kaldırmakta, şirket ve denetçinin eğitiminin maliyetlerini, yazılım maliyetlerini ve işlem maliyetlerini azaltmakta ve iş ticareti artırmakta ve ekonomik büyümede bir etken olmaktadır(Zeff, 2013: 330).

## **1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Oluşumuna Yön Veren Kuruluşlar**

### **1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC)**

Küresel ekonominin baskısı altında uluslararası standartlara olan talebe cevap vermek için Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee), 29 Haziran 1973'te Londra'da; İngiltere, İrlanda, Fransa, Almanya, Hollanda, Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Meksika muhasebe meslek temsilcileri tarafından kurulmuştur. Bu dokuz (9) kurucu ülkeye 1974 yılında Belçika, Yeni Zelanda, Hindistan, Pakistan ve Zimbabve gibi yeni üyeler katılmıştır(Simon ve Stolowy, 1999:12).

Bu yeni kuruluşun Tüzüğü'nün 2. maddesinde sıralanan temel amaçları şunlardır(Saymaz, 2015: 10)

- Uluslararası sermaye piyasalarında paydaşlar ve diğer kullanıcılar tarafından ekonomik karar verme sürecini desteklemek için finansal tablolarda yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sağlanmasını zorunlu kılan yüksek kaliteli, anlaşılır ve küresel olarak uygulanabilir tek bir muhasebe standartları seti geliştirmek;
- Bu standartların kullanımını ve sıkı bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek;
- Ulusal muhasebe standartlarını ve düzenlemelerini Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla yakınlaştırmak.

IASC'nin işleyişi bir komiteye (IASC Komitesi) ve kurucu ülkelerin meslek temsilcilerinden oluşan bir genel kurula dayanmıştır. Her IASC üyesi, komite toplantılarına katılmak üzere en fazla iki temsilci (ve bir teknik danışman) tayin edebilmektedir. Ayrıca, 1973 tüzüğünde, IASC'nin "Uluslararası Muhasebe Mesleği Koordinasyon Komitesi'nin" (IFAC'nın atası) bir parçası olduğu, ancak standartlarının hazırlanmasında ve yayınlanmasında özerk kalması gerektiği belirtilmiştir(Saymaz, 2015: 12).

Özel bir Uluslararası Muhasebe Standartları kuruluşu olan IASC, standartlarını üye ülkelerde uygulama yetkisine sahip değildir. Hedeflerine ulaşılması, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü) veya Avrupa Birliği (Avrupa Komisyonu'nun yeni adı) gibi güçlü kuruluşların tanınması ve desteklenmesine ve komite bünyesinde faaliyet gösteren çeşitli mesleki muhasebe kuruluşlarının bu standartları kendi ülkelerinde teşvik etme taahhütlerine dayanmıştır(Muller-Lagarde, 2015: 68).

2000 Yılında komite tüzüğünde yapılan büyük bir reform, IASC'nin yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir. Özerk bir kuruluş olan IASB, yeni küresel standart belirleyicisidir ve IASC bir vakıf (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, şu anda UFRS vakfı) haline getirilmiştir. Kuruluşundan 2000 yılında yapısının yeniden düzenlenmesine kadar, IASC yaklaşık 40 muhasebe standardı yayınlamıştır(Muller-Lagarde, 2015: 70).

#### **1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Organizasyon Yapısı**

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) işleyişi, yönetim kurulu tarafından yürütülmektedir. IFAC Kurulu tarafından atanan üye komite heyetlerinden oluşan IASC Kurulu, standartların, son Taslak'ın (Exposure Draft) ve nihai yorumların onaylanmasından sorumludur. Yönlendirme komitesi olarak da bilinen çalışma grubu, yeni bir standarda veya eski bir standardın değiştirilmesine yönelik tekliflerin yönetim kuruluna sunulmasından sorumludur(Satybaldieva, 2010: 12).

Konseye yardımcı olmak amacıyla 1981 ve 1995 yıllarında IASC bünyesinde Danışmanlık Grubu ve Danışmanlık Kurulu art arda kurulmuştur. Muhasebe raporlamasına ilgi duyan uluslararası kuruluşların temsilcilerinden oluşan danışma grubu, IASC projeleriyle ilgili stratejik ve teknik konuları görüşmek üzere yönetim kurulu ile toplantılar gerçekleştirmiştir. Danışmanlık grubu üyeleri Uluslararası Borsalar

Federasyonu (FIBV), Milletlerarası Ticaret Odası (ICC), Uluslararası Sendikaları Konfederasyonu (ITUC), Uluslararası Finansal Yöneticiler Derneği (IAICF), Uluslararası Finansal Analiz Dernekleri Koordinasyon Komitesi (CICAAF), Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler (BM) ve Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü'dür (OECD). Danışma kurulu, IASC'nin etkinliğini ve güvenilirliğini sağlamak, bütçesini kontrol etmek ve uluslararası standartların teşvik edilmesini sağlamaktan sorumludur(Şahin, 2010: 41).

1997 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin yönetim kurulu, Yorumlama Daimî Komitesi'ni (SIC) oluşturmuştur. Bu Daimî Komitenin işlevi, uygulaması farklı muameleye tabi olabilecek muhasebe konularına ilişkin standartların yorumlarını yayınlamaktır. Daimi Yorum Komitesi'nin yorumları, yönetim kurulu tarafından nihai onaya tabi tutulmuştur(Raybaud-Turrillo, 2001: 18).

### **1.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, 1977 yılında Münih'te düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Denetim standartlarını belirleyen kurum, IFAC dünya çapında ulusal muhasebe profesyonel kuruluşlarını temsil eder ve bünyesinde şu anda hizmet, endüstri, ticaret, hükümetler ve eğitim alanlarında faaliyet gösteren 153 ülkeden 3 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 175'den fazla üye ve ortak bulunmaktadır(Kazouz, 2018: 122).

IFAC'nın amacı dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek, uluslararası ekonomi ve finans piyasalarının gelişimine katkıda bulunan yüksek kaliteli uluslararası standartların kullanımını oluşturmak ve teşvik etmektir. Yine, üye kuruluşları ile uluslararası kuruluşlar arasındaki iş birliğini teşvik etmekte ve kamuyu ilgilendiren konularda uzmanlık sağlamaktadır(Kazouz, 2018: 122).

IFAC New York'ta bulunmakta olup; işleyişi, tüm üye kuruluşların temsilcilerinden oluşan ve her 5 yılda bir toplanan bir genel kurula dayanmıştır. Bu Meclisin ana yetkileri, yılda iki kez toplanan 15 üyeli IFAC kuruluna devredilmiştir(Kazouz, 2018: 123).

Cairns'a (1997) göre, uluslararası normalleşme yapan IFAC ile arasındaki ilişki bir karışıklık ve bazen gerginlik kaynağı olmuştur. Böylece, kuruluşundan itibaren, IFAC üyeleri IASC'yi yeni oluşturulan kurumla birleştirmek istemiştir. Bu istek , özellikle

standardizasyonun yalnızca muhasebecilerin elinde kalmaması gerektiğini ve böyle bir birleşmenin IASC'nin meslek dışındaki imajını değiştireceğini gören OECD ve BM gibi güçlü kuruluşların etkisi nedeniyle başarılı olamamıştır. Ancak bu girişim iki örgütün birleşmesine yol açmazken, 1982 yılında "The IASC/IFAC Mutual Commitments" başlıklı bir anlaşmanın imzalanmasına yol açmıştır. Bu anlaşmaya göre, IFAC'ın tüm üyeleri otomatik olarak IASC üyesidir ve hiçbir IASC üyesi, önce IFAC'a girmeden üye olamamaktadır. Buna karşılık, IFAC, IASC'yi önde gelen küresel standart belirleyici olarak tanır ve üyeleri, kendi ülkelerinde IASC standartlarını teşvik etmekten sorumludur. Uluslararası standart belirleyicinin yapısı, bu anlaşmanın ardından IFAC ile olan bu ilişkileri dikkate alacak şekilde değişmiştir(Wallace, 1990: 14)

IFAC, bu güçlü kurumsal ilişkilere ek olarak, IFAC üyesi olmayan diğer kuruluşların yerine bütçesinin %10'una kadar IASC'nin finansmanına da katkıda bulunmuştur. Bu anlaşmanın şartları IFAC'ın IASC Yönetim Kurulunun 17 üyesinden 13'ünü atamasına izin vermiştir(Wallace, 1990: 15).

IFAC'nın sağladığı bu destek IASC için çifte avantaj sağlamıştır. IASC bir yandan dünyadaki etki gücünü önemli ölçüde genişletebilmiş ve gerçekten uluslararası bir boyuta sahip olmuş; diğer yandan da "zengin ülkeler kulübü" olarak algılanmamak için geliştirmekte olan ülkeleri çalışmalarına dahil etmiştir(Wallace, 1990: 15).

### **1.2.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)**

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), dünya çapında menkul kıymetler ve piyasalar için küresel standartlar kuruluşu olarak tanınmaktadır. 1983 Yılında sermaye piyasası düzenleyicileri tarafından kurulan IOSCO, 110'dan fazla ülkede 200'den fazla üyeye sahiptir ve dünya finansal piyasalarının %95'inden fazlasını temsil etmektedir(Medcraft, 2014: 95).

IOSCO'nun amacı yatırımcıları koruyarak piyasaların adil, verimli, şeffaf olmasını sağlayıp finansal piyasaların doğasında bulunan sistematik riski azaltmaktır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, IOSCO üyeleri ulusal piyasaların gelişimini teşvik etmeyi amaçlayan bilgi alışverişi için adil ve verimli pazarları sürdürmek amacıyla işbirliği yapıp standartlar oluşturarak uluslararası menkul kıymet işlemlerinin etkin gözetimine ve bu standartların uluslararası alanda uygulanmasına karşılıklı yardım ederek taahhüt etmektedir(Medcraft, 2014: 96).

Muhasebe uyumlaştırma konuları doğal olarak IOSCO için büyük önem taşımıştır, çünkü sermaye piyasalarının yabancı şirketlere açılmasının önündeki en büyük engellerden biri, Daimler-Benz örneğinde gösterildiği gibi, farklı ülkelerin muhasebe standartlarındaki önemli farklılıklardır. Ancak, bu uyumu sağlamanın iki farklı yolu vardı, ya diğerinin farklılıklarını tanıyarak ve bütünleştirerek ya da herkesin bağlı olduğu ortak bir çerçeve oluşturarak. IOSCO'nun ikinci yola tam olarak bağlı kaldığı ve Eylül 1987'deki ilk yıllık toplantısından itibaren görüşünü açıkça ifade ettiği görülmektedir(Cairns, 1997: 338).

IASC ise standartlarının içeriği ile ilgili olarak tarihinde iki ana aşamadan geçmiştir. Kuruluşundan 1980'lerin sonuna kadar, şirketlere aynı işlemi farklı şekilde muhasebe kaydetmelerine izin veren çok çeşitli opsiyonlar sunduğu ilk aşamadır. Bu seçenek, IASC'nin farklı sosyoekonomik ortamlardan ve muhasebe geleneklerinden farklı ülkelere uyum fikrini iletirmek için bir fikir birliği bulma ihtiyacı ile açıklanmıştır. İkinci aşamada, IASC stratejisini değiştirmiş ve standartlarındaki opsiyon sayısını önemli ölçüde azaltarak ikinci yaklaşımı açıkça seçmiştir. Bu yeni strateji, IOSCO'nun aldığı pozisyondan ve iki kuruluş arasındaki ilk temaslardan tamamen bağımsız değildir(Barbu, 2004: 46).

Gerçekten de muhasebe mesleğinin dışında her zaman meşruiyet arayan IASC, IOSCO'ya özel önem vermiş ve 1987'de OECD(Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü) ve Birleşmiş Milletler'in(BM) « Ulus ötesi Şirketler Merkezi » gibi büyük aktörlerle « Standartlar Danışma Konseyi » danışma grubuna katılmaya davet etmiştir. Bu üyelik sayesinde IOSCO, IASC'nin gündeminde kendini ifade edebilmiştir ve IASC'nin yeni standardizasyon stratejisinde ilk adımı olan finansal tabloların karşılaştırılabilirliği projesini<sup>1</sup> güçlü bir şekilde desteklemiştir(Cairns, 1997: 338).

1989'da IOSCO, IASC'ye standartlarının kendisi tarafından tanınması için gerçekleştirmesi gereken bir seri noktayı içeren bir mektup göndermiştir. En önemli noktalar şunlardır(Barbu, 2004: 48) :

- Muhasebe işlemlerinde serbest opsiyonların ortadan kaldırılması gereklidir ancak uzun vadeli piyasa taleplerine uymak için yeterli değildir.

---

<sup>1</sup> Bu proje, IASC'nin gelecek gündemi üzerinde büyük etkisi olan ve IASC'nin on standardını değiştirmesine yol açan bir "E32: finansal tabloların karşılaştırılabilirliği" taslağının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

- IOSCO ve IASC, IAS kapsamına girmeyen muhasebe konularının yanı sıra bunlara ulaşmak için öncelikler ve zaman çizelgeleri konusunda anlaşmalıdır.
- IAS uygulamasına yönelik bir kılavuzun bulunmaması, bu standartların yorumlanmasında önemli tutarsızlıklar yaratabilir.
- IOSCO gerekliliklerine uymak için IASC, «Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği Projesi» olarak da bilinen standartlarını iyileştirmeye yönelik bir proje üstlenmiştir. Bu proje 1993 yılında on standardının revizyonu ile sona ermiştir(Barbu, 2004: 48).

1995 Yılında Paris'te düzenlenen IOSCO yıllık Kongresi'nde, iki kuruluş, yeni bir çalışma programının tamamlanmasından sonra IOSCO Teknik Komitesinin üye ülkelerine IAS kullanımını önermiştir. Böylece, IASC, toplantılarının sıklığını ve süresini iki katına çıkardığı ve anlaşmanın bir kısmını zamanında yerine getirmek için çalışma gruplarının sayısını önemli ölçüde artırdığı 4 yıllık derin bir çalışma yürütmüştür. Bu program 1998 yılında finansal araçlara ilişkin UMS 39'un kabul edilmesiyle sona ermiştir(Barbu, 2004: 49).

IOSCO Teknik Komitesi 2000 yılında bu standartlar hakkında görüş bildirmiş ve üye ülkelere yabancı şirketlerin finans merkezlerindeki tanıtım operasyonlarında IAS'nin kullanılmasını önermiştir(Barbu, 2004: 50).

#### **1.2.4. Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE)**

Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), muhasebe mesleğinin Avrupa'daki temsili kuruluşudur. Ocak 1987'de Avrupa Muhasebeciler, Ekonomik ve Mali Uzmanlar Birliği (UEC) ve CEE Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (GEEC) birleşmesinin ardından kurulan FEE, merkezi Brüksel'de bulunan kendi gücüne sahip olmayan, kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur, ancak mesleki faaliyetlerle ilgili yayınları ve araştırmaları büyük bir etkiye sahiptir. 51 profesyonel üye kuruluşu ve 37 Avrupa ülkesinden muhasebe, vergi ve denetim profesyonellerini temsil eden, özel sektörde veya firmalarda veya şirketlerde veya kamu sektöründe çalışan 500.000'den fazla profesyoneli bir araya getirmektedir(Weetman vd., 2020: 127).



Avrupa Muhasebeciler Federasyonu, üyeleriyle süregelen bir diyalog yürüterek ve bu üyelerin ilgi ve görüşlerini Avrupa ve uluslararası kurumlara, ayrıca IASB(Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), IFAC, DTÖ (Dünya Ticaret Örgütü Kurulu) ve OECD gibi standartlar ve düzenleyici kurumlara temsil ederek muhasebe ve denetim mesleğinin tek sesini Avrupa düzeyinde temsil etmeyi amaçlamaktadır(Hepworth, 2002: 73).

Bugün FEE, Avrupa'da IAS/IFRS standartlarının uygulanmasının önemli bir destekçisidir. Aslında, 1989 gibi erken bir tarihte FEE, IASC'nin uyumlaştırma çalışmalarını desteklemeye başlamış ve Avrupa Komisyonu'nu, ayrı bir Avrupa standartları seti geliştirmek ve hatta ABD GAAP'sini (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) benimsemek yerine IASC'nin çalışmalarını tanımaya ve uluslararası IAS/IFRS standartlarını benimsemeye teşvik etmiştir. Böylece, Şubat 2001'de Avrupa Komisyonu, borsada işlem gören şirketlerin 2005 mali yılından itibaren konsolide hesaplarında IAS'yi uygulamalarını gerektiren uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin bir düzenleme önerisi yayınlamıştır(Hepworth, 2002: 74).

2016 yılında Avrupa Muhasebeciler Federasyonu adını "Accountancy Europe" olarak değiştirmiştir(Weetman, 2018: 159).

### **1.2.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

Önceki paragraflarda da belirtildiği gibi, uluslararası standart belirleyicinin «direnilebilir yükselişi» nin tarihi, kendisine yeni konumuna uyum sağlaması için büyük bir reform kazandıran stratejik ittifaklardan oluşmaktadır. Bu reform, 1990'ların sonunda, bu reformu önermekten sorumlu «Strateji Çalışma Grubu » adlı bir çalışma grubunun 1997'de oluşturulmasıyla başlamış ve 2001'de yeni tüzüklere ve yeni bir örgüte yol açan normalleştiricinin büyük bir yeniden yapılandırılmasıyla somutlaştırılmıştır(Camfferman ve Zeff, 2007: 22).

2001 yılında IASC'nin reformundan doğan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), merkezi Londra'da olup, özel ve bağımsız bir Uluslararası Muhasebe Standartları organıdır. Bu reformun temel unsuru, IASC'ye gerçek bir uluslararası standart belirleyici statüsü vermektir, oysa esasen uyumlaştırıcı bir rol üstlenmiştir(Alali ve Cao, 2010: 80).

Bu reformdan hatırlanması gereken 5 temel nokta şunlardır(Alali ve Cao, 2010: 81):

- IASC, bir vakıf olan IASCF çerçevesinde bağımsız bir uluslararası kurum haline gelmiştir;
- Standartların hazırlanmasından ve benimsenmesinden sorumlu organ IASB'dir (the Board);
- Gelecekte yayınlanan uluslararası standartlar artık IAS standartları değil, IFRS standartları olarak adlandırılacaktır;
- Eski değiştirilmemiş standartlar hala IAS standartları olarak anılmaktadır;
- IASB, selefi IASC tarafından yayınlanan IAS standartları bütünü onaylamıştır.

IAS'den UFRS'ye terminolojideki bu değişiklik, IASB'nin kapsamını yalnızca muhasebe standardizasyon sürecini değil, genel olarak finansal raporlamayı da kapsayacak şekilde genişletme arzusunu göstermektedir.

IASB'nin amaçları şunları içermektedir(Haverty, 2006: 51):

- Bir dizi yüksek kaliteli, anlaşılır ve uygulanabilir küresel muhasebe standardı geliştirmek;
- Bu standartların kullanımını ve titizlikle uygulanmasını teşvik etmek;
- ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını yankılamak.

Aslında bu yeni yapının temel unsuru, eski IASC Kuruluna atanan muhasebe standardizasyonundaki teknik becerilerin IASB'ye aktarılmasıdır. Böylece IASB, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasından tek sorumlu haline gelir, böylece artık IASC'nin değil, IASB'nin sorunu olmaktadır(Brun, 2006: 20).

IASB, ulusal standart belirleyicilerle iş birliği içinde, UFRS standartlarının küresel olarak artan bir şekilde yayılması için çalışmıştır. Bugüne kadar 120'den fazla ülke UFRS'nin uygulanmasını zorunlu kılmış veya izin vermiştir. Bazı ülkeler UFRS'yi doğrudan benimserken, diğerleri ise muhasebe sistemlerini UFRS standartlarını içerecek şekilde yükseltmiştir. Bazı ülkeler kendi ulusal şirketlerine UFRS uygulamasını yasaklamıştır. Amerika Birleşik Devletleri şu an için kendi muhasebe standartlarını korumayı seçmiştir, ancak 2002'den beri, FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) adlı Amerikan standart belirleyicisi, US GAAP ve UFRS'yi ve bunların ilgili

kavramsal çerçevesini birleştirmek için IASB ile iş birliği yapmaktadır(M. A. Moussa, 2020: 3).

#### **1.2.5.1. IASB'nin Organizasyon Yapısı**

Uluslararası Muhasebe Standartları kuruluşu, her biri belirli niteliklere sahip farklı yapılardan oluşmaktadır(Alali ve Cao, 2010: 82) :

Merkez yapı, misyonu yüksek kaliteli Uluslararası Muhasebe Standartlarının geliştirilmesini sağlamak olan bağımsız bir küresel çıkar kuruluşu olan IFRS Vakfı'dır. IASB'nin denetim organı olan IFRS Vakfı, iki kademeli bir yapıya sahiptir. Bu yapı IFRS Vakfı İzleme Kurulu ve IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti arasında bölünmüştür.

Kuruluşun merkezi organı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), dünya çapındaki IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti üyeleri tarafından yönetilir ve denetlenmektedir. Buna karşılık, IFRS Vakfı Mütevelli Heyeti, IFRS Vakfı İzleme Kuruluna tabidir. IFRS Vakfı İzleme Kurulu'nun işlevi, Uluslararası Muhasebe Standartları UFRS'i teşvik etmek için Mütevelli Heyeti ve kamu yetkilileri arasında bir bağlantı olmaktır.

IASB ve IFRS Vakfı'na ek olarak, IFRS Yorumlama Komitesi başta olmak üzere diğer üç bağımsız yapı ve UFRS Danışma Konseyi ve Muhasebe Standartları Danışma Forumu olmak üzere iki danışma organı onlarla etkileşim halindedir. UFRS Yorumlama Komitesi, IASB'nin yorumlama komitesidir. Rolü, IAS / IFRS'de özel olarak ele alınmayan finansal raporlama konuları hakkında yorum sağlamaktır. IAS/IFRS standartlarının titiz ve tekdüze uygulanmasını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. IFRS Danışma Konseyi, IASB' nin resmi danışma organıdır. Amacı, IASB' ye çalışma programının öncelikleri hakkında tavsiyelerde bulunmak ve ayrıca üyelerinin geldiği muhasebe kuruluşlarının görüşleri hakkında onu bilgilendirmektir.

Ayrıca, 2013 yılında ikinci bir danışma organı olan Muhasebe Standartları Danışma Forumu (ASAF) oluşturulmuştur. Ulusal standart belirleyicilerden (FASB gibi) ve finansal raporlamaya ilgi duyan bölgesel kuruluşlardan (EFRAG gibi) oluşan amacı, IASB'ye teknik tavsiyeler ve yorumlar sorumludur.



**Şekil 1: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Organizasyon Yapısı**

**Kaynak :** Wiley. (2015). *Financial Accounting and Reporting Part 1*. John Wiley & Sons. [https://www.academia.edu/36460380/Wiley\\_CPAexcel\\_Exam\\_Review\\_2016\\_Study\\_Auditing\\_and\\_Attestation\\_1\(03/03/2022\)](https://www.academia.edu/36460380/Wiley_CPAexcel_Exam_Review_2016_Study_Auditing_and_Attestation_1(03/03/2022)) )

### 1.2.5.2. IASB'nin Standart Oluşturma Süreci

Bir standardın oluşturulması, “Yasal Şüreç” (Due process) adı verilen katı bir prosedüre tabidir. Bu, özellikle IASB ile irtibat halinde olan ulusal kuruluşlar aracılığıyla tüm ilgili taraflarla istişareye dayanmaktadır. Bir standart oluşturma süreci, standardizasyon sürecinin bütünlüğünü korumak için şeffaflık, danışmada adalet ve minimum garanti ilkelerine saygı göstermelidir(Bamber ve McMeeking, 2016: 60).

Bir IAS/IFRS standardının oluşturulması, prensip olarak aşağıdaki adımları takip etmektedir(Bamber ve McMeeking, 2016: 61):

- Konunun belirlenmesi ve konunun gündeme getirdiği sorunları incelemek için bir çalışma grubu oluşturulması;
- Bu projenin IASB'nin çalışmalarına dahil edilmesi olasılığı hakkında Standartlar Danışma Konseyi (SAC) ile istişare ;
- IASB tarafından kendisine tavsiyede bulunmak üzere "Advisory Group" olarak adlandırılan bir danışma komitesinin kurulması;
- IASB tarafından bir tartışma bildirisinin veya taslak ilkeler beyanının oluşturulması: DSOP (Draft Statement Of Principales);
- DSOP'i Danışma Kurulu üyesi kuruluşlara ve diğer ilgili kuruluşlara yorum için gönderir;

- Gözlemler ve yorumlar toplandıktan sonra, IASB sunulan proje hakkında, üyelerin 14'ünden en az 9 oyla onaylanması gereken bir maruz kalma taslağı veya "exposure draft" hazırlar;
- Alınan yorumların analizi ve bunları dikkate aldıktan sonra IASB, IFRS olarak adlandırılan bir IAS standardını yayınlar ve onaylar;
- Son olarak, yayınlandığı tarihte IASB, standardın ortamı hakkında ek bilgiler içeren bir ek sunar ve standardın pratik uygulaması hakkında açıklamalar sağlar.

Bu süreçte alınan, teşhir taslağının yayınlanmasıyla ilgili olanlar dışında alınan tüm kararlar, toplantıda hazır bulunan yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğu tarafından onaylanmalıdır. Tüm süreç bir standart için yaklaşık iki yıl sürmektedir(Bamber ve McMeeking, 2016: 61).

### 1.2.5.3. IAS/IFRS Standartları Listesinin Sunumu

IAS: Uluslararası Muhasebe Standartları, yeniden adlandırılan IFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, her biri belirli bir konuyla ilgilenen bir dizi standarttır. Aşağıdaki tablo, IASB tarafından bugüne kadar yayınlanan veya değiştirilen tüm mevcut IAS/IFRS standartlarını listelemektedir.

**Tablo 1: IAS/IFRS Standartlarının listesi**

Standart	Başlık
	Finansal raporlamanın kavramsal çerçevesi
IFRS 1	Uluslararası finansal raporlama standartlarının ilk uygulaması
IFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3	İşletme Birleşmeleri
IFRS 4*	Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5	Satış İçin Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6	Maden Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7	Finansal Araçlar : Dipnotlar
IFRS 8	Faaliyet Bölümleri
IFRS 9*	Finansal araçlar
IFRS 10*	Konsolide Mali Tablolar
IFRS 11	Ortak Düzenlemeler
IFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Payların Açıklanması
IFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
IFRS 14	Düzenleyici Erteleme Hesapları
IFRS 15*	Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Elde Edilen Gelir

IFRS 16	Kiralama işlemleri
IFRS 17*	Sigorta sözleşmeleri
IAS 1	Mali Tabloların Sunumu
IAS 2	Stoklar
IAS 7	Nakit Akım Tablosu
IAS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
IAS 11	İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Vergilendirme
IAS 15*	Fiyat değişikliklerinin etkilerini yansıtan bilgiler
IAS 16	Maddi Duran Varlıklar
IAS 17	Kiralama Sözleşmeleri
IAS 18	Hasılat
IAS 19	Personele Sağlanan Faydalar
IAS 20	Devlet Hibelerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarına İlişkin Açıklamalar
IAS 21	Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
IAS 23	Borçlanma Maliyetleri
IAS 24	İlişkili Taraflar ile İlgili Açıklamalar
IAS 26	Emeklilik Fayda Planlarına İlişkin Muhasebeleştirme ve Finansal Raporlama
IAS 27	Konsolide Mali Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
IAS 28	İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
IAS 31	İş Ortaklıklarındaki Katılım Paylarının Finansal Raporlaması
IAS 32	Finansal Araçlar: Sunum ve Kamuoyuna Açıklama
IAS 33	Hisse Başına Kar Payı
IAS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Tarım

**Kaynak:** Deloitte. (t.y.). *Effective dates of IFRSs and amendments* [Standard]. [https://www.iasplus.com/en/standards/effective-dates/effective-ifs\(23/02/2022\)\)](https://www.iasplus.com/en/standards/effective-dates/effective-ifs(23/02/2022)))

- \* IFRS 9, önceki tüm finansal araç standartlarının yerini almıştır.
- \* IFRS 10, IAS 27'nin yerini almıştır.
- \* IFRS 17, Ocak 2023'ten itibaren IFRS 4'ün yerini alacaktır.
- \* IFRS 15, 2018'den itibaren IAS 11 ve IAS 18'in yerini almıştır.
- \* IAS 15, 2005 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.
- \* IAS 17, 2019 yılında IFRS 16 ile değiştirilmiştir.
- \* IAS 29, ilk olarak 1989'da yayımlanıp, 1994'te yeniden biçimlendirilip ve 2008'de yeniden yayımlanmıştır.
- \* IAS 31, 2003 yılında yeniden yayımlanarak IFRS 11 ve IFRS 12 ile değiştirilmiştir.
- \* IAS 27, IFRS 10 ile değiştirilmiştir.

### **1.3. Dünya’da Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları**

Uluslararası Muhasebe Standartları IAS / IFRS, amacı dünya çapında ulusal muhasebe standartlarını uzlaştırarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak olan standartlardır(Bensadon, 2016: 140).

Uluslararası standartların farklı ülkelerin muhasebe standartlarına entegrasyonu farklı yollarla yapılabilmektedir. Bu anlamda en iyi bilinen iki yaklaşım “yakınsama” ve “onaylama”dır. Birincisi, ülkelerin yerel standartlarını korumaları, ancak bunları uluslararası standartlara mümkün olduğunca yakın hale getirmek için kademeli olarak değiştirmeleridir. Örneğin Çin’de IFRS ile durum böyledir. Onaylama olarak adlandırılan yaklaşımda, ülkeler yerel özellikleri karşılamak üzere tasarlanmış kriterlere göre bir inceleme sürecinden sonra uluslararası standartları benimsemektedir. Bu nedenle, bazı standartlar kısmen veya belirli bir gecikmeyle değiştirilir, kabul edilmektedir. Avrupa Birliği ve hatta Avustralya'nın durumu budur(Bamber ve McMeeking, 2016: 5).

IAS / IFRS standartlarının dünya çapındaki entegrasyonunu göstermek için, ulusal muhasebe standartlarının bazı ülkelerin ve ekonomik ve yasal bölgelerin uluslararası IAS/IFRS muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirilmesine yönelik çalışmalar aşağıda incelenmiştir.

#### **1.3.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Uyum Çalışmaları**

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe standartları esas olarak 1887’de oluşturulan AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) ve 1973’te Amerikan finansal piyasalarını kontrol eden SEC’in(Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) gözetiminde oluşturulan FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) gibi meslek kuruluşları tarafından yürütülmektedir(Ortega, 2017: 32).

On yıllardır US GAAP, ana ABD sermaye piyasasındaki en gelişmiş muhasebe standartları organı olarak kabul edilmiştir. Bu ülkedeki çeşitli muhasebe skandalları, özellikle 2001’de Enron’un iflasına yol açmış, Amerikan muhasebe kuruluşunun bazı üyelerini ve başka yerlerde ABD GAAP standartlarının(Finansal Muhasebe Standart Kurulu yazarı olan) sistematik üstünlüğünü sorgulamasına yol açmıştır. Bu skandallar, Amerikalıların finansal düzenlemelerine ve kendi muhasebe standartlarına olan

güvenlerini sarsarak, ABD GAAP'sini UFRS'ye yakınlaştırmak için FASB'nin IASB'ye mutabakatını hızlandırmalarına neden olmuştur(Ortega, 2017: 33).

Bu iş birliği arzusu, ulusal ve uluslararası düzeyde kullanılabilir uyumlu ve yüksek kaliteli muhasebe standartları geliştirme hedefini belirleyerek 2002 yılında Norwalk Anlaşmasıyla iki kuruluş arasında resmileştirilmiştir. Anlaşma ayrıca, mümkün olduğunda küçük farklılıkları ortadan kaldırmak ve ortaklaşa standartlar geliştirmek de dahil olmak üzere hedefe ulaşmak için stratejiler oluşturmuştur. 2006 yılında, FASB ve IASB, 2008 yılına kadar elde edilmesi istenen ilerlemenin ana hatlarını çizen Mutabakat Zaptı'nı yayınlamışlardır. Ayrıca, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) UFRS'nin Amerika Birleşik Devletleri'nde kabulüne yönelik bazı adımlar atmıştır. Gerçekten de 2007 yılında SEC, yabancı özel ihraççıların UFRS finansal tablolarını ABD GAAP ile yakınlaştırma olmadan hazırlamaya izin vermeye başlamıştır. 2008'de SEC, ABD şirketleri tarafından UFRS'nin potansiyel olarak benimsenmesini ana hatlarıyla belirtmek için önerilen bir yol haritası oluşturmuştur(Ortega, 2017: 35).

2016 Yılı sonunda, IASB ve FASB ortak projelerinin tümünü olmasa da çoğunu tamamlamıştır. Ancak, iki kuruluş henüz standartlarının yakınsama sürecinin son noktasına ulaşmamışlardır(Ortega, 2017: 37).

### **1.3.2. Avrupa Birliği'nde Uyum Çalışmaları**

Roma Antlaşması, üye devletlerinin yasal ve ekonomik sistemlerini uyumlu hale getirmek amacıyla 1957'de Avrupa Birliği'ni (AB) kurmuştur.

Jeopolitik bir alan olarak Avrupa, muhasebe konusuna erken bir ilgi gösterip ve farklı muhasebe alışkanlıklarına ve uygulamalarına sahip farklı Avrupa ülkelerine ait şirketlerin finansal tablolarının uyumlaştırılmasının öneminin farkına varmıştır. Böylece, 1960'ların sonundan itibaren, şirketler hukuku alanında ulusal mevzuatı koordine etmeyi amaçlayan çeşitli projeler başlatılmıştır. Avrupa direktifi daha sonra bu uyumlaştırmanın yasal dayanağı olarak kullanılmıştır. Muhasebe alanına ilişkin çeşitli direktifler kabul edilmiştir. Bunlar arasında “Şirketler Hukuku direktifleri” olarak bilinen 3 ayrı direktif ve “Avrupa Topluluğu muhasebe sistemi” olarak adlandırılan 4. 6. 7. ve 8. direktifleri yer almaktadır. Direktiflerin amacı, döviz piyasası işlemlerini ve sınır ötesi yatırımları kolaylaştırmak için temel düzeyde şeffaflık ve karşılaştırılabilirlik oluşturmak için bir dizi entegre muhasebe standardı oluşturmaktır(Şahin, 2010: 22).



1990'da Avrupa Komisyonu, IASC Danışma Grubu ve Konseyi'nin tam üyesi olmuştur(Şahin, 2010: 22).

IOSCO'nun baskısı altında ve finansal küreselleşmenin gelişmesi ve ekonomilerin finansallaşması karşısında, Avrupa Komisyonu Avrupa muhasebe uyumlaştırmasının önemi sorusunu açıkça gündeme getirmektedir. Sonuç olarak, 1990'ların ortalarından itibaren Avrupa Komisyonu, direktiflerle muhasebe uyumlaştırmasını sorgulayarak stratejisini kökten değiştirmiştir. 1995 yılında bu uyum mekanizmasından vazgeçerek IASB ile birleşme yönündeki arzusunu açıklamıştır(Barbu, 2004: 47)

Avrupa Komisyonu, 14 Kasım 1995 tarihli bir tebliğde(Avrupa Komisyonu, 1995) , Avrupa şirketlerinin hem Avrupa direktifleri hem de Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu tek bir hesap seti oluşturmasına izin vererek IASC ve OISCO tarafından üstlenilen çabalara katıldığını belirtmiştir. Böylece, 1995-1999 yılları arasında birçok Avrupa ülkesi (Almanya, Belçika, Fransa ve İtalya) konsolide hesaplar için IASC standartlarının uygulanmasına yetki vermeye karar vermiştir. 2002 yılında, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin 19 Temmuz 2002 tarihli (EC) 1606/2002 sayılı Tüzüğüyle, Avrupa Birliği, borsada işlem gören veya halka açık şirketlerin konsolide hesaplarını en geç 2005 yılına kadar UMS/UFRS standardına uygun olarak yayınlamalarına gerektiğine karar vermiştir. Avrupa Birliği, 2005 yılında UFRS'yi etkin bir şekilde benimsemiştir. AB tarafından uluslararası standartların benimsenmesi, bunların dünyadaki diğer ülkeler tarafından benimsenmesi için gerçek bir katalizör olmuştur(Armstrong vd., 2010: 40).

### **1.3.3. Türkiye'de Uyum Çalışmaları**

Türkiye'de ilk muhasebe düzenlemeleri, ekonomik ve siyasi ilişki içinde oldukları ülkelerden etkilenmiştir. Bu Türk muhasebe düzenlemeleri önce Fransız muhasebe sisteminden, ardından Alman muhasebe sisteminden ve daha sonra 1950'den itibaren Amerikan muhasebe sisteminden esinlenmiştir. 80'li yılların sonlarında Türkiye muhasebe sistemi, Türkiye'nin AB'ye katılım başvurusunu takiben Avrupa Birliği düzenlemelerinden ve son zamanlarda Uluslararası muhasebe standartlarından da etkilenmiştir(Kocamaz, 2012: 111).

Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum konusunda ilk adım Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından atılmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde 2005 yılından itibaren UFRS'nin uygulanmasına ilişkin karar doğrultusunda yürütülen 11 Kasım 2003 tarihli

"Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standartları Tebliği Taslağı" başlıklı çalışma sonucunda SPK, Türkiye'de sermaye piyasalarının güvenilirliğini sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda 33 standart yayınlamıştır. Bu standartlar, menkul kıymetleri borsada işlem gören şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun finansal tablolar hazırlamasını 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla zorunlu kılmıştır (Parlakaya, 2004: 134).

2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları ve Denetleme Kurulu'nun (TMUDESK) dağılmasıyla kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesini ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumunun sağlanmasını amaçlamaktadır. 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarına tam uyumlu muhasebe ve finansal raporlama standartları yayınlamaktadır. Bunlar arasında 39 TMS (Türkiye Muhasebe Standartları), 6 TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) ve 2 TMS projesi yer almaktadır. Bu çalışmalar, Türkiye'de IAS/IFRS standartlarına uyumun ikinci önemli adımıdır. 02-11-2011 tarih ve 660 sayılı Kanun hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılmış ve tüm bu yetkiler Kamu Kontrol, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devredilmiştir (Yünlü, 2020: 186).

2008 Yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 2003 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Tebliğini yürürlükten kaldırmış ve UFRS'ye uygun Türkiye muhasebe standartları (TMS) esas alınarak bir tebliğ taslağı çıkarmıştır. Bu nedenle SPK'ya tabi tüm şirketler TMS'e geçmiştir (Kocamaz, 2012: 117).

2011 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, Türk muhasebe düzenlemelerinde önemli yenilikler getirmiştir. Bu yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin, bağımsız denetim kapsamına giren işletmelerin, 01/01/2013 tarihinden itibaren bireysel ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS) ve bu kapsamda Türkiye Muhasebeciler (TMS) standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 2014 yılında TFRS uygulama kapsamı bağımsız denetim kapsamından ayrıştırılarak TFRS uygulama kapsamı genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) kısıtlandırılmıştır. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmişti. Ancak 29 Temmuz 2017 tarih ve 30138 Sayılı resmî gazetede yayınlanan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal

Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ”, TFRS’yi uygulamayan işletmelerin “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı-BOBİ FRS” uygulamasını zorunlu kılmıştır. Bu BOBİ-FRS standardı, finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını garanti etmek için 29/12/2014 tarihinden itibaren uygulanan MSUGT ve İlave Hususlar”ın yerini almıştır (Kocamaz, 2012: 117).

#### **1.3.4. Afrika’da Ohada Bölgesinde Uyum Çalışmaları**

Frankofon siyahi Afrika ülkeleri UEMOA(Batı Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği) ve CEMAC(Orta Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği) tarafından 2000 yılında benimsenen OHADA Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA), muhasebe uygulamalarını standartlaştırmayı ve Afrika’daki iş ortamını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Bu sistem iki ana muhasebe modeli arasında bir ara model olarak tasarlanmıştır: kıta Avrupası ortaklık modeli ve Anglosakson hissedar modeli(Ngantchou, 2011: 35).

IFRS’nin sanayileşmiş ülkelerde zorunlu hale gelmesinden on beş yıl sonra Afrika ülkeleri, mevcut kalkınmayı desteklemenin ve uluslararası alanda tanınmanın tek yolu olan uluslararası standartların belirlenmesi ile bölgesel entegrasyonun sürdürülmesi için uyumlu bir muhasebe sisteminin sürdürülmesi arasındaki ikileme karşı karşıya kalmıştır(M. A. Moussa, 2020: 12).

Dünya ekonomisinin fırsatları ve liberalleşmesi göz önüne alındığında, OHADA alanı ülkeleri artık yatırımcıları tatmin etmek için hesapların uluslararası ölçekte karşılaştırılabilirliğine izin verme zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. 2013 Yılında Afrika’da iş hukukunun uyumlaştırılması örgütü (OHADA) üye devletleri, Dünya Bankası'nın mali desteğiyle muhasebe kanunu ve eki OHADA muhasebe Sistemi'nin (SYSCOHADA) gözden geçirilmesi sürecine başlamıştır. Bu revizyon, 26 Ocak 2017'de Brazzaville’de (Kongo), OHADA Bakanlar Konseyi tarafından uluslararası finansal raporlama standartlarından (UFRS) kapsamlı bir şekilde ödünç alınan Muhasebe Hukuku ve Finansal Raporlama Tekdüzen Yasası'nın (AUDCIF) kabul edilmesine yol açmıştır. AUDCIF’ in yeni hükümleri bireysel için 1 Ocak 2018 ve konsolide hesaplar için 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir(Fossung vd., 2020 : 19).

OHADA topluluğu içinde muhasebe hukuku ve finansal bilgiler ile ilgili tek tip kanunun kabul edilmesi, söz konusu topluluğun (Abidjan'daki Batı Afrika Bölgesel Menkul Kıymetler Borsası (BRVM), Libreville'deki Orta Afrika Menkul Kıymetler Borsası (BVMAC) ve Kamerun'daki Douala Borsası (DSE)) finansal piyasalarında IAS/IFRS standartlarının kullanılmasının yolunu açmıştır. Gerçekten de ,AUDCIF, OHADA'nın 17 Batı ve Orta Afrika ülkesinin borsasında veya halka arzında işlem gören şirketlerinin, SYSCOHADA standartlarındaki bireysel finansal tablolarına ek olarak, üretilen verilerin kalitesini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndaki (UFRS) finansal tablolar üretmelerini zorunlu kılmaktadır. OHADA üye ülkelerinden borsaya kayıtlı olmayan şirketlerin IFRS kullanmasına izin verilir ancak zorunlu değildir(M. A. Moussa, 2020: 15)

## **BÖLÜM 2: AFRİKA'DA EKONOMİ HUKUKU'NUN UYUMLAŞTIRILMASI ÖRGÜTÜ'NÜN MUHASEBE SİSTEMİ(SYSCOHADA).**

Bu bölümde OHADA muhasebe sistemi farklı yönlerden ele alınacaktır. Öncelikle, OHADA organizasyonu ve kurumları hakkında kısa bir genel bakış sunulacaktır. İkinci olarak, çalışmanın konusu olan OHADA muhasebe sistemi tartışılacak ve bunu sistemin yapısı ve muhasebe ilkelerinin sunumu izleyecektir. Üçüncü adım olarak SYSCOHADA tarafından seçilen finansal tabloların sunum modelleri tartışılacaktır.

### **2.1. Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü (OHADA)**

Afrika'da Ekonomi Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü (OHADA), 17 Ekim 1993'te Port-Louis'de(Mauritius) imzalanan ve 17 Ekim 2008'de Kanada'nın Kebek şehrinde revize edilen Afrika'da Ekonomi Hukukunun Uyumlaştırılması Antlaşması ile oluşturulmuştur. Amacı, ilgili bölgenin muhasebe ve hukuk sistemini uyumlu hale getirmek olan Örgüt, bugün on yedi Afrika ülkelerini: Benin, Burkina Faso, Kamerun, Orta Afrika Cumhuriyeti, Çad, Komorlar, Kongo Cumhuriyeti, Ekvator Gine'si, Gabon, Gine, Gine-Bissau, Fildişi Sahili, Mali, Nijer, Senegal, Togo, Demokratik Kongo Cumhuriyeti'ni bir araya getirmektedir. Örgüt, Afrika Birliği'nin herhangi bir üye devletine ve taraf olan devletlerin karşılıklı mutabakatıyla katılmaya davet edilen Afrika Birliği üyesi olmayan herhangi bir Devlete açık kalmaktadır(Ngantchou, 2011: 35).

Bu örgütün aracılığıyla, imzalayan devletler, yatırımcıların zorlu beklentilerini karşılayabilecek birleşik bir ekonomik alanın kurulmasında Fransızca konuşulan siyah Afrika<sup>2</sup>'da katkıda bulunma isteklerini göstermişlerdir. Bu amaca ulaşmak için, OHADA Üye Devletleri, çoğu zaman güncel olmayan içeriğe sahip, birbiriyle çelişen ulusal yasaların kitlesel varlığıyla ilgili birtakım uyumsuzlukları çözmeye karar vermişlerdir. Gerçekten de, ulusal hukuk sistemlerini yükseltme çabaları genellikle enflasyona ve gereksiz karmaşıklığa yol açmıştır. Buna ek olarak, Afrika yargı ortamı, mahkeme kararlarına doğal olarak bağlı olan öngörülebilirliği ciddi şekilde tehlikeye

---

<sup>2</sup> Afrika kıtası, konuşulan diller açısından 3 bölüme ayrılmıştır: Mağrip, Sahra altı Afrika Fransızca konuşulan olarak adlandırılan ve geri kalanı "İngilizce konuşan" ve "Portekizce". Bu Sahra altı ülkeleri, Cezayir, Fas ve Tunus'tan oluşan Mağrip ülkelerinin aksine, Siyah Afrika olarak da adlandırılmaktadır.

atan önemli bir belirsizliğe uyum sağlamıştır. Ortaklarının ortaya koyduğu bu engelin farkında olan OHADA'nın yasa koyucusu, hukuk ve yargı güvenliği dogmasını toplum ittifakının kurucu ilkesi haline getirmiştir(Namli, 2016: 98).

Hukuki balkanlaşmanın ve adli güvensizliğin ekonomik kalkınmanın önünde gerçek bir engel oluşturduğu inkâr edilemezdir. Bu nedenle, Afrika ülkelerinde ekonomik hukukun uyumlaştırılması ve yargı sistemlerinin işleyişinin iyileştirilmesi, yatırımcı güvenini yeniden tesis etmek, ülkeler arasındaki ticareti kolaylaştırmak ve verimli bir özel sektör geliştirmek için gerekli görülmüştür. Bu uyumlaştırma, tüm Üye Devletlerde geçerli olan yeknesak işlemlerin kabul edilmesi ve ilan edilmesi ve ekonomi hukukunun birliğini sağlamaktan sorumlu ortak bir adalet ve tahkim mahkemesinin kurulması yoluyla sağlanmıştır(Namli, 2016: 99).

### **2.1.1. OHADA'nın Misyonları ve Hedefleri**

OHADA'nın misyonu, yatırımları teşvik etmek ve Afrika'da yeni bir kalkınma merkezi oluşturmak amacıyla ekonomik faaliyetlerin yasal ve adli güvenliğini garanti altına almak için işletmelerin yasal ortamını rasyonelleştirmektir(Christophe, 2017: 159).

Bunu başarmak için OHADA aşağıdakiler için çalışmaktadır(Christophe, 2017: 159):

- İşletmelerin faaliyetlerini kolaylaştırmak amacıyla Üye Devletleri için basit, modern, uyumlu ve uyarlanmış ekonomik hukuku geliştirmek; bu ortak yasa kabul edildiğinde tüm Üye Devletlerde aynı şekilde geçerli olan Yeknesak İşlemlerde(tekdüzen kanun )yer almaktadır;
- ekonomik faaliyetlerin yasal kesinliğini garanti edebilecek koşullar altında bu hukukun özenle uygulanmasını garanti etmek; bu amaca, ticari uyuşmazlıkların yargısal çözümünün güvence altına alınması ve alternatif uyuşmazlık çözüm yöntemlerinin teşvik edilmesi yoluyla ulaşılır;

OHADA'nın hedeflerine ulaşabilmesi için organlar ve Yeknesak İşlemler etrafında yapılandırılmış kurumsal bir sistemi vardır.

### **2.1.2. OHADA'nın Kurumsal Yapısı**

Taraf Devletlerin ulusal mevzuatlarının uyumlu hale getirilmesi, rolü bir yandan bu metinlerin uygulanması üzerinde çalışmak, diğer yandan da bunların uygulanmasını

kontrol etmek olan ortak kurumların oluşturulmasını gerektirdi. Bu 5 kurum şunlardır(Ngoma-Ya-Nzuzi, 2015: 31):

- **Devlet ve Hükümet Başkanları Konferansı:** Afrika'da ekonomi hukukunun uyumlaştırılması süreci için gerekli ivmeyi ve genel yönlendirmeleri vermek üzere gerektiğinde toplanan üst organdır; Antlaşma ile ilgili tüm konularda yetkili makamdır. Yetersayı: üçte ikisi ; kararlar: oybirliği ile veya bu olmazsa salt çoğunluklardır.
- **Bakanlar Konseyi :** Üye Devletlerin Adalet Bakanları ve Maliye Bakanlarından oluşan normatif organdır. Bu kurum, hukukunun ekonomi uyumlaştırılması için yıllık programı onaylayıp, Yeknesak İşlemler, Antlaşmanın Uygulama Düzenlemelerini ve ayrıca OHADA organlarının bütçelerini kabul edip ve koordinatörlerini(CCJA hakemleri, OHADA Daimî Sekreteri, ERSUMA Genel Müdürü) belirlemektedir. Söz konusu organların bütçelerini kabul edip ve hesaplarını onaylayıp, Taraf Devletlerin yıllık aidatlarını tespit edip, organizasyonlarını ve işleyişlerini belirlemektedir.
- **Ortak Adalet ve Tahkim Mahkemesi(CCJA):** 13 yargıçtan oluşan CCJA'nın merkezi Abidjan, Fildişi Sahili'ndedir. ulusal Yüksek Mahkemeler yerine OHADA yasasının yorumlanması ve uygulanması konusunda tekele sahiptir. Ayrıca, OHADA Antlaşması'nın ve ikincil mevzuatın yorumlanması hakkında görüş bildirme konusunda danışmanlık yetkisine sahiptir.
- **Daimî Sekreterlik :** OHADA'nın yürütme organı olan Daimî Sekretery'a'nın merkezi Yaoundé, Kamerun'da bulunmaktadır. Kurumların işleyişinin ve uyum sürecinin genel koordinasyonunu sağlayıp, taslak metinleri hazırlayıp, Bakanlar Kurulu toplantılarını koordine ve organize etmektedir.
- **Bölgesel Yüksek Hakimlik Okulu (ERSUMA):** Daimî Sekreterliğe bağlı ve merkezi Benin'deki Porto-Novo'da bulunan ERSUMA, iş hukuku alanında bir eğitim, geliştirme, dokümantasyon ve araştırma merkezidir. Genel Müdürü, Bakanlar Kurulu tarafından bir kez yenilenebilir 4 yıllık bir süre için atanmaktadır.
- **Muhasebe Standardizasyon Komisyonu(CNC):** son zamanlarda kurulmuş CNC, OHADA alanında muhasebe için düzenleyici bir organ olarak da

belirleyici bir rol oynamaktadır. Ana görevi, OHADA Genel Muhasebe Planı ile Konsolide ve Kombine Hesaplara ilişkin Muhasebe Sistemini güncellemektir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 14).

### 2.1.3. Yeknesak İşlemler

Taraf Devletlere ortak kurallar olan OHADA standartları, esas olarak Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen Yeknesak İşlemlerden kaynaklanmaktadır. Yeknesak İşlem, OHADA anlaşmasına imza atan tüm Afrika ülkelerinde geçerli olan OHADA Yasasının belirli bir alanını düzenleyen bir dizi yasal hükümdür. Başka bir deyişle, Yeknesak İşlem , uluslararası uyumlaştırılmış bir yasadır. OHADA Antlaşması'nın 9. Maddesi uyarınca kabul edilmiş ve aksi belirtilmedikçe, kabulünden 90 gün sonra yürürlüğe girmek üzere OHADA Resmî Gazetesinde yayınlanmıştır. Bugüne kadar, OHADA'nın aşağıdaki gibi on (10) Yeknesak İşlemi vardır(Ngoma-Ya-Nzuzi, 2015: 29):

- Tahkime İlişkin Yeknesak İşlem, Ouagadougou'da (Burkina Faso) 11/03/1999'de kabul edilmiş Conakry'da(Gine) 23/11/2017 tarihinde revize edilmiştir ;
- Arabuluculuğa İlişkin Yeknesak İşlem 23/11/2017 tarihinde Conakry'de (Gine) kabul edilmiştir;
- 26/01/2017 tarihinde Brazzaville'de (Kongo) kabul edilen Muhasebe Hukuku ve Finansal Raporlamaya İlişkin Yeknesak İşlem, 24/03/2000 tarihinde Yaounde'de (Kamerun) kabul edilen İşletmelerin Muhasebesinin Organizasyonu ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Yeknesak İşlemin yerini almıştır ;
- Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi için Kolektif Prosedürlerin Düzenlenmesine İlişkin Yeknesak İşlem, 10/04/1998 tarihinde Libreville'de (Gabon) kabul edilmiş ve 10/09/2015 tarihinde Grand-Bassam'da (Fildişi Sahili) revize edilmiştir ;
- 30/01/2014 tarihinde Ouagadougou'da kabul edilen Ticaret Şirketlerine ve Ekonomik Menfaat Gruplarına İlişkin Yeknesak İşlem , 17/04/1997 tarihli birinci olan yeknesak işlem yerini almıştır ;



- Lomé'de (Togo) 17/04/1997 tarihli kabul edilen Teminatlar Örgütü'ne İlişkin revize edilmiş Yeknesak İşlem, 17/04/1997 tarihli kaldırılan orijinal yeknesak işlem yerini almıştır ;
- Lomé'de (Togo) 12/15/2010 tarihinde kabul edilen revize edilmiş Kooperatif Şirketlere İlişkin Yeknesak İşlem , 17/04/1997 tarihli ilk yeknesak işlemi yürürlükten kaldırıp onun yerine geçmiştir ;
- 15/12/2010 tarihinde Lomé'de (Togo) kabul edilen revize edilmiş Genel Ticaret Hukuku'na İlişkin Yeknesak İşlem, 17/04/1997 tarihli ilk yeknesak işlemi yürürlükten kaldırıp onun yerine geçmiştir ;
- Karayolu ile Malların Taşınmasına İlişkin Sözleşmelere İlişkin Yeknesak İşlem 22.03.2003 tarihinde Yaoundé'de (Kamerun) kabul edilmiştir ;
- Alacakların Tahsili Basit Usulü ve İcra Takip Yollarına İlişkin Yeknesak İşlem, 10/04/1998 tarihinde Libreville'de (Gabon) ) kabul edilmiştir

## **2.2. OHADA Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA)**

OHADA Muhasebe Sistemi, şirket hesaplarının düzenlenmesi ve uyumlu hale getirilmesine ilişkin yeknesak işlemler ile kurulan Taraf Devletlerde kurulmuş şirketlerin hesaplarının düzenlenmesini ve tutulmasını düzenleyen hükümler bütünüdür. Hedefleri, Orta ve Batı Afrika'daki on yedi (17) Sahra altı Afrika ülkesinde muhasebe uygulamalarının standardizasyonu ve ekonomi ortamının iyileştirilmesidir(Ngoma-Ya-Nzuzi, 2015: 37).

Toko ve Souleymanou'n a (2011) göre, OCAM<sup>3</sup> planının zayıflıklarını gidermek için SYSCOHADA projesini doğmuştur. 1957 Fransız planının mirasçısı olan 1970 yılında kabul edilen OCAM planı oybirliğiyle alınmadığından tüm ülkeler buna bağlı kalmamıştı. Uyum açısından teorik bir ilerlemeyi temsil etmesine rağmen, gerçekte, ilgili ülkelerin çoğunda farklı şekilde uygulanmış ve çok sayıda OCAM planına yol açmıştır. Tüm bu nedenler ve kısıtlamalar, Fransızca konuşan Afrika devletlerini 1993'te daha dinamik bir örgüt olan OHADA'yı kurmaya yöneltmiştir. OHADA üyesi

---

<sup>3</sup> 1966 yılında 14 Afrika Devleti tarafından Madagaskar'da kurulan Afrika ve Madagaskar Ortak Örgütü, özellikle olarak Fransızca konuşan Afrika Devletlerini bir araya getiren ve amacı üyeleri arasında ekonomik, kültürel ve sosyal işbirliği olan hükümetler arası bir örgüttür.

ülkelerin inisiyatifi, 2000 yılında yeni bir muhasebe setinin oluşturulmasına yol açmıştır: OHADA Muhasebe Sistemi (SYSCOHADA) olarak bilinen işletmeler muhasebesinin organizasyonu ve uyumlaştırılmasına ilişkin yeknesak işlemdir. Böylece Taraf Devletlerin şirketleri kişisel (şirket) hesaplar için 1 Ocak 2001'den, konsolide ve birleşik hesaplar için ise Ocak 2002'den itibaren SYSCOHADA'ya geçmiştir(Toko ve Souleymanou, 2011: 42).

OHADA muhasebe standartlarının kabulünden on yedi yıl sonra, OHADA muhasebe kanunu ve OHADA yönetişiminin revizyonu, güvenilirliğini garanti altına almak ve kıtadaki genişlemesini teşvik etmek için acil ve vazgeçilmez hale gelmiştir. Bu nedenle, bu kuruluşun üye ülkelerin 2017 yılında muhasebe standartlarını uluslararası standartlar UFRS' ye yakınlaştırılmasına karar verilmiştir. Bu karar, 26 Ocak 2017'de aynı yılın 15 Şubat'ında yayınlanan Muhasebe Kanunu ve Finansal Bilgilere İlişkin Yeknesak İşlemin (AUDCIF) kabul edilmesiyle sonuçlanmıştır. Daha önce belirtildiği gibi, yeni revize edilen SYSCOHADA'nın yürürlük tarihi, Bireysel Hesaplar için 01/01/2018; ve Konsolide Hesaplar, Birleşik Hesaplar ve UFRS'ye göre finansal tablolar için ise 01/01/2019 olarak belirlenmiştir. Kabul edilen bu yeni muhasebe standardı, uluslararası muhasebe standartlarına yönelik önemli bir evrime işaret etmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki, borsada işlem gören şirketlerin UFRS/UMS'ye uygun olarak finansal tablolarını yayınlama ve dolayısıyla IASB tarafından yayınlanan standartlara tam olarak uyma zorunluluğu dışında, SYSCOHADA, UFRS/UMS ile ilgili herhangi bir konuda hüküm vermemiştir(Florentin Gaël YEPDO vd., 2020: 688).

Yeni muhasebe sistemi, revize edilmiş yeknesak işlem ve revize edilmiş OHADA muhasebe sistemini (SYSCOHADA) içermektedir. Şu anda tüm OHADA üye devletlerinde şu özelliklerle karakterize edilen tek muhasebe standardıdır(Phambu ve Nkuka, 2022: 378):

- Artık Muhasebe hukuku ve finansal bilgilerle ilgili OHADA yeknesak işlemi olarak adlandırılan yeknesak işleminin isim değişikliğidir;
- Borsada işlem gören veya halka arz edilecek kuruluşlara, üretilen bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla, SYSCOHODA standardında bireysel finansal tablolarına ek olarak, uluslararası finansal raporlama standartları UFRS' de finansal tablolar üretme zorunluluğu getirilmektedir;

- Yeni revize edilmiş standardı sistemine verimli bir geçiş sağlamak için geçiş hükümlerinin onaylanmasıdır;
- Muhasebe hukuku ve finansal raporlamaya ilişkin yeni Yeknesak işlemin yürürlüğe girmesi, 24 Mart 2000 tarihli Yeknesak işlemin şirketlerin hesaplarının düzenlenmesi ve uyumlaştırılmasına ilişkin hükümlerini sistematik olarak yürürlükten kaldırmaktadır.

OHADA muhasebe standardında yapılan reform, işletmelerin finansal ve muhasebe bilgilerinin kalitesinin ve hatta OHADA bölgesindeki ülkelerdeki performanslarının iyileştirilmesi bağlamındadır.

Özel işletmeler, kamu işletmeleri, parastatal işletmeler ve karma işletmeler yanı sıra kooperatifler ve sivil toplum kuruluşları SYSCOHADA'ya tabidir. Ancak, AUDCIF'nin 5. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere, kredi kuruluşları, mikrofinans kuruluşları, finansal piyasa katılımcıları, sigorta ve reasürans şirketleri, sosyal güvenlik ve sosyal yardım kuruluşları ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlar SYSCOHADA kapsamı dışındadır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 14).

### **2.2.1. UFRS Standartları Zamanında OHADA Muhasebe Sistemi**

Orta ve Batı Afrika'daki muhasebe sisteminin evrimi, kıta Avrupası'nın ve özellikle Fransa'nın muhasebe standartlarının ve uygulamalarının evrimi ile bağlantılıdır(Feudjo, 2010). Ancak UFRS standartlarını benimseyen ülkelerin ekonomik ağırlığı da Afrika'da muhasebe standardizasyonunun temellerinden biridir. Muhasebe sistemi ekonomik bir fırsat olduğundan, OHADA bölgesi ülkeleri artık yatırımcıları tatmin etmek için hesapların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğine izin verme zorunluluğu ile karşı karşıyadır.

#### **2.2.1.1. Revize edilen SYSCOHADA'da UFRS Standartlarının Benimsenmesi**

2012 yılında OHADA tarafından Dünya Bankası'nın mali desteğiyle geliştirilen yatırım ortamı iyileştirme projesi (PACI), 2017 yılında AUDICF'nin kabulü ve SYSCOHADA'nın IFRS standartlarının kısmen benimsenmesiyle revizyonu ile sonuçlanmıştır. Bu Yeknesak işlem , OHADA bölgesinde faaliyet gösteren şirketleri yöneten muhasebe ve mali kuralları, Taraf Devletlerin yasal ve ekonomik bağlamına uygun olarak uluslararası muhasebe standardizasyonundaki gelişmelere uyarlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, bu revizyondan kaynaklanan en önemli yeniliklerden biri,

borsada işlem gören şirketler ve halka arz kapsamında finansman başvurusunda bulunanlar için 1 Ocak 2019' dan itibaren zorunlu hale getirilen UFRS standartlarının kabul edilmesidir (Madde 113). Nitekim, muhasebe hukuku ve finansal raporlamaya ilişkin yeni yeknesak işlemin 8. maddesi uyarınca, OHADA üye ülkelerin tüm borsada işlem gören şirketlerin ve borsada işlem görmeyen anonim şirketlerin finansal tablolarını hem UMS/UFRS tarafından belirtildiği şekilde hem de SYSCOHADA kurallarına göre hazırlamalıdır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 15). Diğer bir deyişle, UMS/UFRS'ye tabi şirketler iki farklı finansal tablo seti hazırlamalıdır. Her şeyden önce, yatırımcıların yatırım kararlarını dayandırmak için karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgiler açısından ihtiyaçlarını karşılamak için yalnızca borsaya yönelik olacak IAS/UFRS standartlarına uygun bir dizi finansal tablo. İkincisi, vergi amaçlı ve diğer paydaşlara yönelik başka bir finansal tablo seti. Ancak, revize edilen SYSCOHADA'nın, borsada işlem gören şirketlerin UMS/UFRS'a uyumlu finansal tablolar yayınlama ve dolayısıyla IASB tarafından yayınlanan standartlara tam olarak uyma yükümlülüğü dışında UFRS/IAS ile ilgili herhangi bir hususta hüküm verilmediğini belirtilmelidir.

OHADA alanında IAS/IFRS standartlarının kısmen benimsenmesi 2 ana faktörle açıklanmaktadır. Bunlar iç ve dış faktörlerdir. İç faktörler, ülkelerin uluslararası yatırımcıları çekmek için kaliteli finansal tabloları teşvik ederek ve bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlayarak Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun dinamik bir iç borsa geliştirme isteği ile açıklanmaktadır. Dış faktörler ise, IAS/IFRS standartlarının kısmen benimsenmesine yönelik süreci doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen Dünya Bankası ve IMF gibi çok uluslu şirketler ve kurumlardan gelen baskıyı içermektedir(Souleymanou ve Mouafo, 2020: 84).

OHADA bölgesindeki borsanın göreceli büyüklüğüne rağmen, borsada işlem gören şirketlerin UFRS standartlarını uygulama zorunluluğu Bölgesel Menkul Kıymetler Borsası'nı (BRVM), BVMAC (Orta Afrika Menkul Kıymetler Borsası) ve DXS (Douala Menkul Kıymetler Borsası) IFRS'ye uygun finansal tablolar oluşturup, böylece karşılaştırılabilirliklerini, şeffaflıklarını ve yüksek kalitelerini sağlayıp, küresel borsada rekabetçi bir hale getirmektedir(Souleymanou ve Mouafo, 2020: 77).

### **2.2.1.2. OHADA Alanı için IFRS Standartlarının Benimsenmesinin Avantajları**

Küresel ekonominin fırsatları ve liberalleşmesi göz önüne alındığında, Afrika şirketleri, küresel düzeyde pazar payını ele geçirmenin bir yolunu oluşturdukları için IFRS standartlarını benimsemekten fayda sağlayacaklardır. Bu aslında OHADA sistemindeki şirketlerin entegre etmesi gereken bir rekabet ilkesidir, özellikle de uluslararası pazarı fethetme hırsına sahiplerse. Bunun doğrudan sonucu, hesaplarının yeni muhasebe kurallarına göre sertifikalandırılmasının, sermaye hacmindeki artışa önemli ölçüde katkıda bulunabilecek uluslararası yatırımcılar nezdinde inandırıcılıklarını artırmaya yardımcı olmasıdır(M. A. Moussa, 2020: 3).

Bu nedenle, OHADA üye devletlerinin UFRS standartlarına uyum sağlamaları gerekli görünmektedir, çünkü bu kurallar alt bölgenin geliştirme sürecinde dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Ek olarak, OHADA muhasebe sistemi tarafından tavsiye edilen finansal bilgilerin kapsamı sınırlıdır, bu organizasyonun üyesi olan Afrika şirketlerinin karşılaştığı zorluklar, kendilerini dünya ekonomisinin evrimi ile uyumlu hale getirmelerini istemektedir. IAS standartlarından kaynaklanan UFRS standartları, temel amacı, coğrafi konumları ne olursa olsun geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından kolayca anlaşılmasını sağlamak için finansal bilgilerin işleme ve sunum yöntemlerini uyumlu hale getirmek olan uluslararası kapsam kurallarıdır. Bu nedenle, bir faaliyet kategorisi için oldukça uygun olan OHADA muhasebe standartlarının önerdiği kısıtlamaya bir yanıt olarak görünmektedir(M. A. Moussa, 2020: 3).

Ancak, IAS/IFRS standartlarının benimsenmesini haklı kılan ekonomik avantajlar çok büyük olsa bile, bunun OHADA üye ülkelerinde uygulanması hala isteksizlik uyandırmaktadır. UFRS standartlarına geçişte ve özellikle Kanada'da yaşanan yabancı deneyimler, geçiş işleminin nispeten karmaşık olduğunu ve muhasebe planı ve prosedürlerinde basit bir değişiklikle sınırlı olmadığını göstermektedir. Teknik olarak, uluslararası standartlara uyum, ek ifşalar ve muhasebe uygulamalarında yüksek düzeyde takdir yetkisinden feragat içerdiğinden maliyetlidir(Ndjetcheu, 2018: 210).

Güçlü bir yasal sistem olan ve üye ülkelerde büyük bir kayıt dışı sektör ile karakterize edilen OHADA muhasebe sistemi, uluslararası standartların tam olarak benimsenmesini daha da geciktirebilecek faktörlerdir. Ayrıca(Wandji ve Pouomogne, 2021: 253), ekonomik istikrarsızlık, yatırımcılar tarafından hala bilinmeyen bir borsa kültürü, istikrarsız bir sosyal ortam ve şeffaf olmayan bir yasal ortam ile işaretlenen bağlam göz

önüne alındığında, OHADA standartlarını IFRS'ye tamamen yakınlaştırmanın zamanının gelmediğini de sözlerine eklemektedir.

Larson'a (1993) göre IAS standartları, onları uygulayan Afrika ülkelerinin sosyo-kültürel ve ekonomik bağlama adaptasyonlarından sonra ekonomik büyümelerini geliştirmenin bir aracı olarak düşünülebilmektedir. Bundan dolayı, OHADA standartlarının evrimi, bölgesel alandaki ülkelerin ekonomik ve sosyal bağlamını hesaba katmalıdır; bu nedenle, OHADA standartlarını IFRS standartlarıyla uyumlu hale getirme sürecinde, OHADA standartlarını IFRS standartlarına uyarlamayı düşünmek, IFRS standartlarının salt ve basit bir şekilde benimsendiğini iddia etmekten daha önemli olacaktır.

### **2.2.2. OHADA Muhasebe Sisteminin Yapısı**

OHADA bölgesindeki 17 üye ülkenin tümü için muhasebe uygulamalarını düzenleyen belge, revize edilmiş OHADA muhasebe sisteminin (SYSCOHADA) eklendiği muhasebe hukuku ve finansal bilgilerle ilgili Yeknesak işlemdir. Bu yeknesak işlem iki ana başlıktan oluşur ve 1200'den fazla sayfaya sahiptir. Muhasebe uygulamalarını yöneten yasal külliyat olan ilk kısım, yalnızca AUDICF ile ilgilidir. Bu ilk kısım dört ana başlığa ayrılmıştır. AUDICF'in bu dört ana başlığı şu şekildedir:

- Başlık I : Bireysel işletmelerin hesapları
- Başlık II : Konsolide ve kombine hesaplar
- Başlık III : Cezai hükümler
- Başlık IV : Geçici ve nihai hükümler

İkinci kısım, OHADA muhasebe sistemi (SYSCOHADA) ile ilgilidir. OHADA gerekliliklerine göre finansal tabloların hazırlanması ve açıklanması konusunda gerekli tüm bilgileri sağlamaktadır. Bu ikinci Kısımın kendisi iki(2) ana bölüme ayrılmıştır. Birincisi, OHADA genel hesap planına (PCGO) adanmıştır. Her biri belirli bir konuyu ele alan yedi (7) başlıktan oluşan PCGO, bireysel işletmelerin muhasebesiyle ilgilenmektedir. İkinci bölüm, konsolide ve birleşik hesaplarla ilgili muhasebe sistemine ayrılmıştır.

Aşağıdaki Tablo 2 ve 3, AUDICF ve OHADA muhasebe sisteminin farklı başlıklarını ve bölümlerini göstermektedir.

**Tablo 2: AUDICF ve SYSCOHADA başlıkları ve bölümleri**

Muhasebe Hukuku ve Finansal Raporlamaya İlişkin Yeknesak İşlem(AUDICF)
Başlık I : bireysel işletmelerin hesapları( gerçek ve tüzel kişiler)(madde 1 ila 73)
Bölüm 1: Genel hükümler
Bölüm 2: Muhasebe organizasyonu
Bölüm 3: Yıllık finansal tablolar seti
Bölüm 4: Değerleme ve sonucun belirlenmesi için kurallar
Bölüm 5: Belgelerin ispat değeri, hesapların kontrolü, muhasebe bilgilerinin toplanması ve yayınlanması
Başlık II : Konsolide ve kombine hesaplar(madde 74 ila 110)
Bölüm 1: Konsolide hesaplar
Bölüm 2: kombine hesaplar
Başlık III : Cezai hükümler(madde 111)
Başlık IV : Geçici ve nihai hükümler(Madde 112 ve 113)

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spéciale*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf)(20/02/2022)

**Tablo 3: OHADA muhasebe sisteminin başlıkları ve bölümleri**

Birinci Kısım : OHADA Genel Muhasebe Planı (PCGO)
OHADA Muhasebe sistemi(SYSCOHADA)
Başlık V: Kavramsal çerçeve
Bölüm 1: Finansal tabloların tanımı ve ana kullanıcıları
Bölüm 2: Kavramsal çerçevenin yapısı ve kapsamı
Bölüm 3: Finansal tabloların amaçları ve temel ilkeleri
Bölüm 4: Finansal tabloların tanımları ve yapıları
Bölüm 5: Finansal tablolardaki kalemlerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi için kurallar.
Başlık VI: Terimlerin tanımı
Bölüm 1: Terimler listesi
Bölüm 2: Tanımlar
Başlık VII: Hesapların yapısı, içeriği ve işleyişi
Bölüm 1: OHADA Muhasebe Sisteminin Muhasebe Çerçevesi
Bölüm 2: Hesap planının yapısı
Bölüm 3: Hesapların içeriği ve işleyişi
Başlık VIII: Spesifik işlemler ve sorunlar
Bölüm 1: Araştırma ve geliştirme giderleri
Bölüm 2: Patentler, lisanslar, ticari markalar, yazılımlar, web siteleri
Bölüm 3: Maden kaynaklarının araştırılması ve geliştirilmesi maliyetleri
Bölüm 4: Bileşen tabanlı yaklaşım
Bölüm 5: Büyük denetim veya revizyonların maliyetleri, güvenlik ve uyumluluk giderleri
Bölüm 6: Sitenin sökülmesi, kaldırılma ve rehabilitasyonu maliyeti
Bölüm 7: Borçlanma maliyetleri
Bölüm 8: Kira sözleşmesi
Bölüm 9: Mülkiyetin saklı tutulması
Bölüm 10: Yatırım amaçlı gayrimenkul
Bölüm 11: Başkasının arazisindeki binalar ve ömür boyu emeklilik sözleşmeleri
Bölüm 12: Duran varlıkların değer düşüklüğü
Bölüm 13: Menkul kıymetler portföyü
Bölüm 14: stoklar ve yarı mamuller-üretim
Bölüm 15: Alacaklardan vazgeçme, faktoring işlemleri ve menkul kıymetleştirme
Bölüm 16: Öz kaynaklar ve diğer öz kaynaklar
Bölüm 17: Sübvansiyonlar ve kamu yardımı

Bölüm 18: Karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar
Bölüm 19: Şirketin Çalışanlarına ve Yöneticilerine bedelsiz hisse tahsisi.
Bölüm 20: Tahvil borçlanması
Bölüm 21: Emeklilik taahhütleri ve diğer benzer faydalar
Bölüm 22: Finansal piyasalarda döviz işlemleri ve riskten korunma sözleşmeleri
Bölüm 23: Çok yıllık sözleşmeler
Bölüm 24: Giderlerin ve gelirlerin aboneliği
Bölüm 25: Kamu Hizmeti İmtiyaz Sözleşmesi
Bölüm 26: Ekonomik Çıkar Gruplaması
Bölüm 27: Geçici personel
Bölüm 28: Bilançonun yeniden değerlendirilmesi
Bölüm 29: Finansal muhasebede sürekli envanter
Bölüm 30: Finansal taahhütler ve koşullu yükümlülükler
Bölüm 31: Mali yılın bitiminden sonraki olaylar
Bölüm 32: Üçüncü şahıslar adına yapılan işlemler
Bölüm 33: Ortak işlemler
Bölüm 34: Kuruma göre bağımsız muhasebe
Bölüm 35: Franchise sözleşmesi.
Bölüm 36: Çok para birimli muhasebe
Bölüm 37: Tarım işletmelerinin özel işlemleri.
Bölüm 38: Birleşme ve benzeri işlemler
Bölüm 39: Ara hesaplar
Bölüm 40: Tasfiye
Bölüm 41: Revize edilmiş SYSCOHADA'nın ilk uygulaması
Başlık IX: Normal Sistemin Yıllık Finansal Tablolarının Sunumu
Bölüm 1: Finansal tabloların sunumuna ilişkin genel hükümler
Bölüm 2: İşletme hakkında genel bilgiler
Bölüm 3: Normal sistem bilançosu
Bölüm 4: Normal sistem gelir tablosu
Bölüm 5: Normal sistem nakit akışı tablosu
Bölüm 6: Normal sistem dipnotları
Bölüm 7: Normal sistemin kalemler/hesaplar yazışma tablosu
Başlık X: Minimum Nakit Sisteminin Yıllık Finansal Tablolarının Sunumu
Bölüm 1: Minimum nakit sisteminin finansal tablolarının sunumuna ilişkin özel hükümler
Bölüm 2: Minimum nakit sisteminin bilanço ve gelir tablosu
Bölüm 3: Minimum Nakit Sistemine İlişkin dipnotlar
Başlık XI: Terim listesi
İkinci Kısım: Konsolide ve Kombine hesaplara bağlı muhasebe mekanizması
Başlık XII: Konsolide hesaplar
Bölüm 1: Konsolide hesaplara ilişkin genel hükümler
Bölüm 2: Konsolidasyonun kapsamı ve yöntemleri
Bölüm 3: Bireysel hesapların yeniden düzenlenmesi
Bölüm 4: Yabancı şirketlerin finansal tablolarının dönüştürülmesi
Bölüm 5: Konsolidasyon işlemleri ve teknikleri
Bölüm 6: Bir işletmenin konsolidasyon kapsamına girişi
Bölüm 7: Kapsam veya faiz yüzdelerindeki değişiklikler
Bölüm 8: konsolide özet belgeler
Bölüm 9: Konsolide finansal tablolara ilişkin muhasebe sisteminin ilk uygulaması
Başlık XIII: Kombine hesaplar
Bölüm 1: Kombine hesapların tanımları ve amaçları
Bölüm 2: kapsam ve ilgili işletmeler
Bölüm 3: kombinasyon çevresi
Bölüm 4: Kombinasyon kuralları ve yöntemleri
Bölüm 5: Kombine hesapların sunumu ve kontrolü

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(20/02/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(20/02/2022))



Yukarıda belirtildiği gibi SYSCOHADA, menkul kıymetleri borsada işlem gören veya halka arz ile bağlantılı olarak finansman arayan kuruluşların finansal tabloları UMS/UFRS standartlarına uygun olarak yayınlama yükümlülüğü dışında UMS/UFRS ile ilgili herhangi bir hususta hüküm vermemektedir. Böylelikle hem SYSCOHADA hem de UMS/UFRS standartlarına tabi olan kuruluşlar, finansal piyasa için UMS/UFRS standartlarına ve vergi amaçlı OHADA muhasebe düzenlemelerine uygun olarak finansal tabloları yayınlamalıdır.

### **2.2.3. SYSCOHADA'nın Temel Muhasebe İlkeleri**

Muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulayıcılarının, benimsenen muhasebe sisteminin standartlarını izleyen mali tablolar hazırlamasına yardımcı olmaktadır. Bunların çoğunluğunun var olan farklı muhasebe planlarında yer aldığı çeşitli muhasebe ilkeleri vardır. Bu muhasebe ilkeleri arasındaki fark, muhasebe bilgilerinin değerlendirilmesinde yatmaktadır(Feudjo, 2010: 153).

Revize edilmiş SYSCOHADA tarafından kabul edilen muhasebe ilkeleri, bilgilerin kalitesinin ve finansal durumun, finansal işlemlerin ve işletmenin sonucunun sadık resmi olarak özelliklerinin sağlanmasını mümkün kılmaktadır.

#### **2.2.3.1. Muhasebe İlkelerinin Değişimi**

SYSCOHADA tarafından kabul edilen muhasebe ilkeleri şunlardır:

- **Kişilik İlkesi** : AUDICF'nin 1. Maddesinde yer alan bu madde, bir yandan tüzel kişi veya grup ile diğer yandan sahibi(ler) (işletmeci, ortaklar, hissedarlar, üyeler) arasındaki ilişkiye ilişkin temel bir varsayımdır. Gerçekten de, işletme tüzel kişilik veya özerk bir grup olarak kabul edilir ve ekonomik sahiplerinden ayrıdır.

Finansal muhasebe, işletmenin varlıkları ile sahiplerinin varlıkları arasındaki ayrıma dayanmaktadır. İşletmenin finansal tablolarında dikkate alınan mal sahiplerinin değil, işletmenin işlemleridir. Bir işletme, ekonomik bir faaliyet yürüten ve ekonomik kaynakları kontrol eden ve kullanan herhangi bir kuruluşu kapsamaktadır. Bir işletme (tüzel kişilik) bir veya daha fazla varlığı kontrol ettiğinde, bütünü konsolide tablolar sunması gereken bir grup oluşturmaktadır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 75).

- **Tahakkuk Esası** : AUDICF ve SYSCOHADA'na (2017) göre, işlemlerin ve diğer olayların etkileri, makbuzlar veya ödemeler sırasında değil, bu işlemler

veya olaylar meydana gelir gelmez dikkate alınmaktadır. Bunlar muhasebe defterlerine kaydedilir ve ilgili oldukları yılların mali tablolarında sunulmaktadır.

- **Dönemsellik İlkesi** : IASB tarafından da tanınan dönemsellik ilkesi, AUDICF'nın 59. maddesinde bu terimlerle belirtilmiştir: « her dönemin faaliyet sonucu, kendisinden öncekinden ve onu takip edenden bağımsızdır; belirlenmesi için, kendisine özgü tüm olayları ve tüm işlemleri ve yalnızca kendisine özgü olanları ona eklemek ve ona uygulamak gerekir»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 75).

Bu ilkedен, bir doktrin iki kural çıkarır: periyodiklik kuralı ve bağlanma kuralıdır. Bir yandan, şirketin faaliyetine bir zaman çerçevesi verilir: yıl. Öte yandan, giderler ve gelirler, ödemelerine veya tahsilatlarına değil, dönemin taahhütlerinin yerine getirilmesine bağlı olarak muhasebeleştirilip bağlanmaktadır. «*Bir yıllık ardışık dönemlere bölünmenin gerçekçi olmadığı kesindir, çünkü bir şirketin gerçek hayatı sürekli, her yılın sonunda durmaz (...). Bu ilke, hesaplarda yazılacak gerçekliğin yıllık olduğu göz önünde bulundurularak sadık resim sunuluş ile bir arada bulunabilmektedir*»(Doriane, 2013: 30).

Dönemsellik, tahakkuk muhasebesi, tahakkuk hesapları, amortisman ve karşılıklar, gelecek yıllara ait giderler ve dipnotlarda belirtilecek olan geçmiş yıllara ait gider ve gelirler ile sağlanmaktadır(Doriane, 2013: 30).

- **Tutarlılık İlkesi** : evrensel olarak uygulanabilir, finansal tabloların güvenilirliği bu ilkeye bağlıdır. AUDICF'nın 34. maddesinin 4. satırbaşı şunları belirtir : «*finansal tabloların sunumu bir dönemden diğerine aynıdır*». Aynı Yeknesak' un 40. maddesi şu şekilde tamamlanmaktadır: «*birbirini takip eden dönemlerdeki değerlendirmelerin tutarlılığı, kuralların ve bunlara ilişkin prosedürlerin uygulanmasında devamlılık anlamına gelir*»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 25).

OHADA bölgesinin eski planlarından farklı olarak, AUDICF'nin 41. maddesi, gerekçeli yöntemlerin değiştirilmesine<sup>4</sup> izin vermektedir«(...) daha iyi bilgi arayarak veya

---

<sup>4</sup> Değişikliklerin bir tipolojisi şu şekilde hazırlanabilir: vergi fırsatlarındaki değişiklikler, önemli hataların düzeltilmesi, muhasebe düzenlemelerindeki değişiklikler ve temel hataların düzeltilmesi.

zorlayıcı koşullarla. Şu hâlde: hem şirketin durumunda hem de faaliyet gösterdiği yasal, ekonomik veya finansal ortamda istisnai bir değişiklik olması durumunda; muhasebe düzenlemelerindeki değişiklikler veya eklemeler sonucunda»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 27). Bu gibi durumlarda, mali tablo kullanıcılarının, yapılan yöntemlerdeki değişiklikler ve bunların sonuçları hakkında dipnotlarda açıkça bilgilendirilmesi gereklidir.

- **Özün Öncelliği İlkesi** : bu ilkeye göre, bilginin temsil etmeyi amaçladığı işlemleri ve diğer olayları ilgili bir şekilde temsil edebilmesi için, sadece yasal biçimlerine göre değil, özlerine ve ekonomik gerçekliklerine uygun olarak kaydedilmesi ve sunulması gerekmektedir. Bu ilkenin uygulanması, örneğin, kullanıcıların bilançolarındaki varlıkların, finansal kiralama ve benzeri varlıkların yasal görünümüne rağmen sahip olduklarıymış gibi kaydedilmesine yol açmaktadır. Sözleşmelerin hukuki ve ekonomik analizine ilişkin bu ilkenin uygulanmasındaki zorluklar nedeniyle, OHADA muhasebe sistemi ilkenin sınırlı uygulama durumlarını sağlamaktadır. Bu ilkenin uygulanması OHADA'da kısımlıdır ve yalnızca aşağıdaki durumlarda izin verilir: Mülkiyetin muhafazası şartı ile elde tutulan mallar; imtiyaz sahibi tarafından imtiyaz sahibine sağlanan mallar; kiralama sözleşmeleri, vadesi gelmemiş indirimli faturalar; dış personel maliyetleri(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 80)
- **Tarihsel Maliyet Esası İlkesi** : kaydedilen öğelerin değerlemesi, malların varlığa giriş tarihlerinde , mevcut para birimlerinde ifade edilen edinme maliyetleri üzerinden kaydedilmesini mümkün kılan tarihi maliyet Konvansiyonuna dayanmaktadır. Bu konvansiyondan istisna olarak ve şirketin finansal sermayesinin korunması kavramı nedeniyle, yasal veya serbest yeniden değerlendirme koşulları belirtilmiştir. Muhasebe Kanunu ve Finansal Bilgilere İlişkin Yeknesak İşlemin 35. maddesi bu ilkeyi aşağıdaki şekilde ortaya koymaktadır:« muhasebede kaydedilen kalemlerin değerlendirme yöntemi, tarihsel maliyet, ihtiyatlılık ve işletmenin sürekliliğinin temel varsayımı konvansiyonlarına dayanmaktadır. Ancak işletme, maddi ve finansal duran varlıkların yeniden değerlemesini aşağıdaki 62 ila 65'inci madde hükümlerine uygun olarak gerçekleştirebilir»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 25). Böylece, işletmenin varlıklarına giriş tarihinde,

varlıkların değeri aşağıdaki koşullar altında belirlenir (Madde 37): «*Bilanço aktifine kaydedilen varlıkların tarihi maliyeti aşağıdakilerden oluşur: üçüncü şahıslardan satın alınanların gerçek satın alma maliyeti, hissedarlar, ortaklar veya üyeler tarafından katkıda bulunanlar için katkı değeri, bedelsiz olarak elde edilenlerin bugünkü değeri veya değişim durumunda tahmini en güvenilir olan iki unsurun bugünkü değeri ile; işletme tarafından kendisi için ürettikleri için gerçek üretim maliyeti. Bir malın satın alınması veya üretilmesi için varsa elde edilen sübvansiyonun, satın alınan veya üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında hiçbir etkisi yoktur*».

- **İhtiyatlılık İlkesi** : mevcut risklerin geleceğe aktarılmasını önlemek için kaydedilecek olay ve işlemlerin makul bir değerlendirmesidir. Bu konvansiyonu, AUDICF'nın 3. Maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:« *muhasabe, ihtiyatlılık konvansiyonuna uygun olarak, işlediği bilgilerin defter tutması, kontrolü, sunumu ve iletilmesinin doğasında bulunan düzenlilik, doğruluk ve şeffaflık yükümlülüklerini karşılamalıdır*»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 47).

İhtiyatlılık kuralı, dış kullanıcıları ve yöneticileri, şirketin ihtiyatsız veya aşırı gurur verici bir görüntüsünden kaynaklanabilecek yanılsamalardan korumayı amaçlamaktadır.

- **Düzenlilik ve Tam Açıklama İlkesi** : AUDICF'nın 6, 8, 9, 10 ve 11. Maddelerinde yer alan şeffaflık, görünüşün arkasındaki gerçekliği gizleme niyeti olmaksızın, önemli bilgilerin açıkça sunulması ve iletilmesi gereken ilkedir. Bu ilke, şirketin muhasabe bilgilerinin anlaşılır ve sadık bir sunumunu yapmasını sağlamaktadır. Duruluk, iyi bilgi, nesnel, doğruluk gibi isimleri kapsamaktadır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 16).

Bir doktrine göre şeffaflık, bilançonun doğruluğunu, düzenliliğini ve dokunulmazlığını kapsamaktadır. Bu nedenle kurallara uyulmasını, bilgilerin adil bir şekilde sunulmasını ve yayılmasını, giderler ile gelirler arasında tazminat yapılmamasını ve dipnotta yer alan açıklama veya yorumları ifade etmektedir(Véron, 2007: 100).

- **Kapanış bilançosu - açılış bilançosu yazışma İlkesi** : tazminatsızlık ilkesi veya bilançonun dokunulmazlığı ilkesi olarak da adlandırılan kapanış bilançosunun açılış bilançosuna yazışması konvansiyonu, AUDICF'nın 34.

ve 61. Maddelerinde belirtilmiştir. Bu ilkeye göre, bir mali yılın açılış bilançosu, bir önceki mali yılın kapanış bilançosuyla aynıdır. Ancak, yıllık dilimler halinde kesilmesine rağmen zaman süreklidir. Bu nedenle, önceki mali yıllarda giderlerin veya gelirlerin unutulduğu tespit edilirse, açılış bilançosunda düzeltmek yerine, cari mali yıla ait gelir tablosunda dikkate alınması gerekecektir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 84).

AUDICF'nin 41. Maddesi, istisnai olarak, muhasebe düzenlemelerindeki bir değişikliğin etkisinin ve önceki bir mali yılda meydana gelen temel bir hatanın düzeltilmesinin, doğrudan özkaynaklara yansıtılacağını kabul etmektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 27).

- **Önemlilik İlkesi** : Bu ilke iki unsuru kapsar. Bir yandan, hesap planı tarafından öngörülenlerin şirketin ihtiyaçları için çok ayrıntılı olacağı durumlarda hesapları genel bir hesapta gruplandırmayı mümkün kılmaktadır. Öte yandan, AUDICF'nin 33. maddesinde belirtildiği üzere, finansal tablo alıcılarının işletmenin varlıkları, finansal durumu ve işletmenin sonucu üzerinde taşıyabilecekleri yargıyı etkileyebilecek her türlü unsuru ortaya koymakla yükümlüdür. Böylece, Doriane'na (2013) göre «(...) ayrıca, mutlaka sağlanması gereken bilgilerin önemli veya göreceli yönüne yansıyan niteliksel bir boyuta sahiptir, yalnızca önemli veya göreceli öneme sahip bilgiler sunulmalı ve özellikle vurgulanmalıdır».

#### **2.2.3.2. SYSCOHADA'daki Sadık Resminin Hedefi**

OHADA'nın yasa koyucusu, sadık resminin kavramını tanımlamaz, ancak bunu başarmak için ayrıcalıklı araçlar sağlamaktadır. Bu amaçla, AUDICF'nin 8. maddesinin 2. Satırbaşının fıkrası şunları sağlar :«*Finansal tablolar, ayrılmaz bir bütün oluşturur ve varlıkların, finansal durumun ve işletmenin sonucunu sadık resmi sunmak için mali yılın olaylarını, faaliyetlerini ve durumlarını düzenli ve doğru bir şekilde açıklamaktadır*»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 16).

Aynı Yeknesak 10. Maddesi şöyle öngörmektedir:« SYSCOHADA'yı doğru bir şekilde uygulayan herhangi bir işletme, finansal tablolarında, yukarıdaki 8. Madde uyarınca gerekli olan durumunun ve faaliyetlerinin sadık resmini vermiş sayılmaktadır. Bir muhasebe şartının uygulanmasının bu sadık resminin sunulması için yetersiz

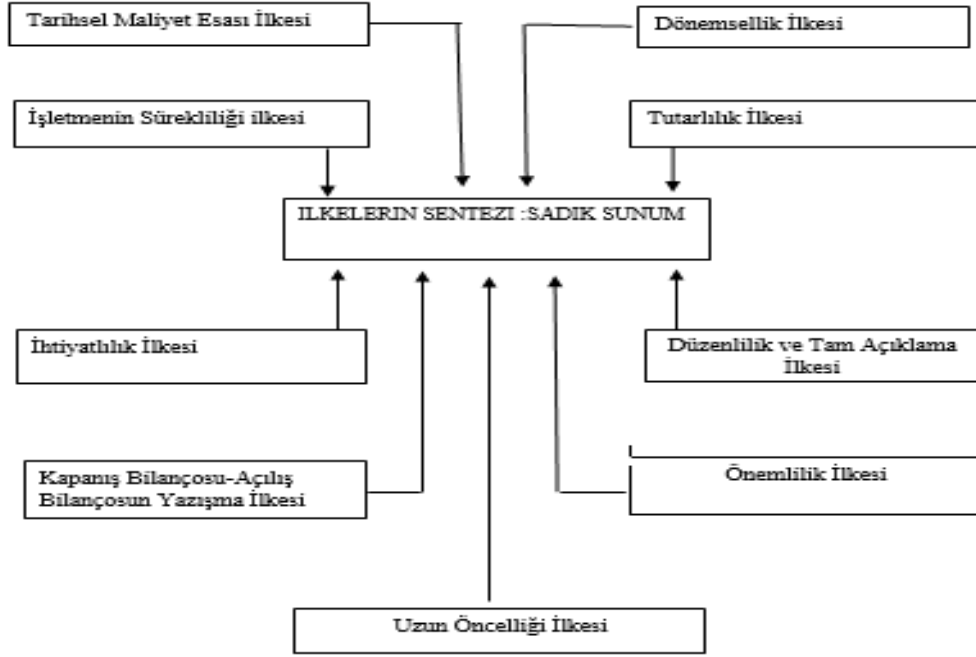
veya uygun olmadığı ortaya çıktığında, dipnotlarda ek bilgiler veya gerekli gerekçeler sağlanmalıdır»(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 17).

Bu hükümlerin analizinden, OHADA hukukunda muhasebenin tek amacının, işletmenin durumu ve faaliyetleri hakkında sadık resmi bilgi vermenin, birleştirme sırasında oluşturulan "finansal mesajlar" sayesinde gerçekleştirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Aslına sadık resmi, tabiri caizse bir amaçsa, bunu gerçekleştirmenin yolu iki genel muhasebe ilkesini ödünç alır: düzenlilik ve güvenilirlik. Bununla birlikte, mali tabloların düzenliliği ve güvenilirliğinin , sadık resmi bir sunumun nihai amacı ile her zaman uyumlu olmadığı bilincinde olarak, yasa koyucu, muhasebe gerekliliklerinden sapma durumunda ek bilgi ve gerekçeler sunmak için koşullu bir yükümlülük getirir.

Sadık resmi kavramı ve genel ilkeler birbirinden ayrılamaz; birincisi, bir bakıma ikincisinin “ruhudur” ve onun aracılığıyla kutsanması için diğer iki ilkeye göre ( uygunluk ve güvenilirlik) çifte bir niteliğe (güvenilirlik ve düzenlilik) sahiptir. Böylece "üçlü gerçeklik" olarak tanımladığı şeye etkili bir şekilde uygulanır: varlıklar, finansal durum ve sonuçtur(Halimana Hangi, 2018: 54)

Doriane’na (2013) göre, sadık resmi, muhataplar arasındaki bir güven sözleşmesine dayanmaktadır ve konuşmacıların anısına bir kalite etiketi olarak yazılmıştır. Bu nedenle, sadık sunum «*şirketin ne olduğunun sadık bir çevirisi ile gerçek bir vizyon*» olarak tanımlanması, Anglosakson «*True and Fair view*» kavramına en uygun yaklaşım gibi görünmektedir. Sadık resminin, dağıtılmış muhasebe bilgilerinin niteliklerini, yani standartlara uygunluk, tarafsızlık, karşılaştırılabilirlik, güvenilirlik, doğrulanabilirlik, ilgililik, açıklık ve bükülgenliği koşullandırdığı için bir iş birliği ilkesinin temelinde olduğu söylenmelidir(Halimana Hangi, 2018: 57).

Bu temel ilkelerin etkileşimini, sadık resminin amacına ulaşılmasıyla görselleştirmek mümkündür



**Şekil 2: Sadık resmi hedefi için muhasebe ilkelerinin etkileşimi**

**Kaynak:** Halimana Hangi, B. (2018). *L'image fidele dans les sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo: vérification empiriques au regard du système comptable OHADA*. Doktora Tezi. Université Protestante au Congo/faculté d'administration des affaires et sciences économiques, Kinshasa.

#### 2.2.4. SYSCOHADA'nın Finansal Tablo Sunum Sistemleri

Tüm işletmelerin hesap tutmalarını sağlamak ve böylece yatırımcılarla aralarında daha iyi bir iletişim ortamı sağlamak için SYSCOHADA, her biri yılın vergisiz cirosuna ilişkin kriterlere göre değerlendirilen işletmenin büyüklüğüne uyarlanmış iki muhasebe sistemine sahiptir. Bunlar “normal sistem” ve “minimum nakit sistemi”dir. Ancak, SYSCOHADA tarafından kurulan iki sistemin iki farklı muhasebe seti değil, işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak hazırlanması ve yayınlanması gereken finansal tablolar açısından farklı gereksinimleri olan tek bir set olduğu belirtilmelidir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 16).

##### 2.2.4.1. Normal Sistemi(SN)

AUDICF'nin 11. maddesinin 3. Herhangi bir işletme, büyüklüğü ile ilgili istisna dışında, normal finansal tablo, sunum ve defter tutma Sistemine tabidir. Bu hükme göre, bir sektörden diğerine farklılık gösteren yıllık ciro kriterini karşılamayan 13. maddede belirtilenler dışında tüm işletmeler normal rejime tabidir. Ancak, küçük

işletmeler finansal tablolarını normal sistemde sunmayı seçebilmektedir. Bu durumda, finansal tabloların normal sistem altında sunulmasıyla ilgili tüm gerekliliklere uymak zorundadırlar. Yalnızca küçük ve mikro işletmeleri ilgilendiren Minimum nakit sisteminin aksine, Normal Sistem büyük ve orta boy işletmeler için geçerlidir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 16)

Yıllık cirosu AUDICF'nin 13. Maddesinde belirtilen tutardan büyük veya ona eşit olan herhangi bir işletme fiili olarak normal sistemin düzenlemesine tabidir. Aksine, 13. maddede belirtilen tutardan daha az yıllık ciro elde eden herhangi bir işletme, Minimum nakit sisteminin düzenlenmesine tabidir(Tahar ve Hamza, 2018: 356).

Normal sistemin finansal tabloları bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve ekli notları içermektedir. Bu finansal tablolar bu bölümde biraz daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### **2.2.4.2. Minimum Nakit Sistemi(SMT)**

OHADA Muhasebe Sistemi, üretken sektörün büyük bölümünü oluşturan kayıt dışı sektörü de hesaba katmak için küçük ve mikro işletmeler için Minimum Nakit Sistemini sağlamıştır. Bu minimum nakit sistemi (SMT), Yeknesak işlemin hükümlerinden istisna bir sistemdir. Cirosu AUDICF'nin 13. Maddesinde öngörülen eşiklerin altında olan küçük işletmeler için tasarlanmıştır. Vergiler hariç yıllık cirosu aşağıdaki eşiklerin altında olan şirketler SMT 'ye tabidir :

- Ticaret şirketleri için altmış (60) milyon FCFA;
- Zanaat ve benzeri işletmeler için kırk (40) milyon FCFA;
- Hizmet şirketleri için otuz (30) milyon FCFA.

SMT'ye tabi işletmeler, OHADA'nın muhasebe Sistemi modellerine uygun olarak, işletmeler tarafından tutulması gereken nakit muhasebesi esas alınarak hazırlanan Bilanço, Gelir Tablosu ve Dipnotlar hazırlamalıdır(Tahar ve Hamza, 2018: 357).

SMT'nin tasarımı, faaliyet sonuçları hesaplanmasında ve bilançonun hazırlanmasında, önemli olduklarında aşağıdaki unsurların dikkate alınmasını mümkün kılmaktadır(Tahar ve Hamza, 2018: 357).

- Stoklardaki değişim ;
- Ticari Alacak ve borçlardaki değişim;



- Ekipman ve kredilerdeki değişiklikler;
- Katkıda bulunan sermayedeki değişim.

**Tablo 4: SYSCOHADA'daki Sistemlerin Özetleyici Tablosu**

Faaliyet sektörüne göre vergiler hariç maksimum yıllık ciro		Uygulanabilir Muhasebe Sistemleri	
		Minimum Nakit Sistemi(SMT)	Normal Sistemi(SN)
Minimum Nakit Sistemi eşikleri	Ticari işletmeleri < Altmış (60) milyon FCFA (*)	Zorunludur	İsteğe bağlıdır
	Zanaat ve benzeri işletmeleri < Kırk (40) milyon FCFA		
	Hizmet işletmeleri < Otuz (30) milyon FCFA		
Ciro $\geq$ Minimum Nakit Sistemi eşiği		Yasaktır	Zorunludur

**Kaynak:** Tahar, M., ve Hamza, T. (2018). Le SYSCOHADA: Un véritable outil d'harmonisation comptable. 366-342, (2)5, حويليات جامعة بشار في العلوم الاقتصادية, <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/123099>  
 (\*) 1 milyon FCFA=1722,65 Dolar

### 2.2.5. SYSCOHADA Normal Sisteminin Finansal Tabloları

Faaliyetlerinin ve varlıklarının durumunu ve gelişimini izlemek için herhangi bir işletme için hesap tutmak önemlidir. OHADA, şirketlerin sentez finansal tablolar hazırlamasını zorunlu kılmaktadır. Şirketin varlıkları, mali durumu ve sonuçları hakkında rapor vermek için hazırlanan periyodik tablolardır. Sunulacak finansal tabloların sayısı kullanılan muhasebe sistemine göre değişmektedir. Normal sistemin mali tabloları Bilanço, yılın gelir tablosunu, nakit akış tablosunu ve dipnotlarını içermektedir. Bu finansal tablolar, mali yılın bitiminden itibaren dört ay içinde kapatılmaktadır (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017 : 24).

#### 2.2.5.1. Bilanço

Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu varlık ve yükümlülükler açısından tanımlayan özet bir tablodur. SYSCOHADA, sonucun dağıtımından önce bir bilanço önerip ve bilanço kalemlerinin işlevsel bir sınıflandırmasını seçmektedir. Gerçekten de, fonksiyonel bilanço, işletmenin ekonomik faaliyetini analiz etmeyi mümkün kılan üç ana fonksiyon temelinde farklı başlık ve pozisyonların yapısı tasarlanan bir bilançodur (Doriane, 2013: 34):

- Yatırım fonksiyonu: maddi duran , maddi olmayan duran varlıklar ve finansal duran varlıklar ile ilgilidir.
- Finansman fonksiyonu: özkaynaklar ve uzun vadeli mali borçlar ile ilgilidir.

- Faaliyet fonksiyonu: dönen varlıklar ile ilgili olarak: olağanüstü faaliyetlerin dönen varlıkları (HAO), dönen faaliyet varlıkları, nakit-varlıklar ve çeviri farkları-varlıkları ; ve dönen kaynaklar için: olağanüstü faaliyetlerden kısa vadeli kaynakları (HAO), kısa vadeli faaliyet kaynakları , nakit-kaynaklar ve çeviri farkları-kaynaklar.

Bilanço kalemlerinin tanımı ile ilgili olarak, SYSCOHADA üst bilanço kalemleri ile alt bilanço kalemleri arasında ayırım yapmaktadır. Üst bilanço kalemleri, bilançoda istikrarlı ve uzun vadeli kalemler olarak kabul edilen duran varlıklar, özkaynaklar ve uzun vadeli mali borçları ifade etmektedir. Bilançonun alt kısmında yer alan kalemler ise bir yanda dönen varlıklar ve nakit-varlıklarının unsurlarını, diğer yanda ise kısa vadeli borçlar ve nakit-kaynaklarının unsurlarını göstermektedir.

Bilançonun işlevsel yaklaşımı, bir finansal analiz çerçevesinde, işletmenin finansal yapısını değerlendirmeyi, istikrarlı ve operasyonel finansal ihtiyaçları ve işletmenin sahip olduğu kaynak türlerini değerlendirmeyi mümkün kılmaktadır.

Bu yaklaşımla, fonksiyona göre sınıflandırılan bilanço kalemlerini karşılaştırarak finansal dengeyi belirleyebilir ve kaynakların kullanımlarının ne düzeyde karşılandığını gözlemleyebiliriz. Bu yaklaşımla, fonksiyona göre sınıflandırılan bilanço kalemlerini karşılaştırarak finansal dengeyi belirleyebilir ve kaynakların varlıkları ne düzeyde kapsadığı gözlemlenebilmektedir. SYSCOHADA, normal sisteme tabi işletmeler için mali yıl sonunda finansal tablolarının sunumu için iki bilanço modeli sağlamıştır. Bunlar, tek bir sayfada sunulabilen yatay formatlı model ve iki farklı sayfada gösterilen portre formatlı model, bir tarafta aktifler ve diğer tarafta pasiflerdir. İşletmelerin bilançolarının sunumu için modellerden birini seçme seçeneğine sahiptir. Tablo 5 ve 6, SYSCOHADA tarafından sağlanan portre formatta bilanço modelini sunmaktadır.

**Tablo 5: SYSCOHADA Normal Sisteminin Bilanço Portre Formatı (Aktif Sayfası)**

İşletmenin Adı.....		31/12 Tarihinde Dönem Sonu.....				
Vergi Kimlik Numarası.....		Süre(Ay Olarak): .....				
31/12/N Tarihinde Bilanço						
Refer- Ansla r	Varlıklar	Dipnot	31/12/N Tarihinde Dönem Sonu Dönem Sonu			31/12/N-1 Tarihinde Dönem Sonu
			Brüt Net	Amortis Ve Değer D		Net
Ad	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3				
Af	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri					
Ae	Bröve, Lisans, Yazılım Ve Benzeri Haklar					
Ag	Şerefiye Ve Kira Hakları					
Ah	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar					
Ai	Maddi Duran Varlıklar	3				
Aj	Arazı Ve Arsalar Yatırım Dahil					
Ak	Binalar Yatırım Dahil					
Al	Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri					
Am	Tesis,Makine,Cihazlar Ve Canlı Varlıklar					
An	Taşıtlar					
Ap	Duran Varlıklar İçin Verilen Avans Ve Taksitler	3				
Aq	Finansal Duran Varlıklar	4				
Ar	Bağlı Menkul Kıymetler					
As	Diğer Finansal Duran Varlıklar					
Az	Toplam Aktif Duran Varlıklar					
Ba	Dönen Varlık Faaliy.Olağandışı	5				
Bb	Stoklar Ve Yarı Mamuller-Üretim	6				
Bg	Alacaklar Ve Benzeri					
Bh	Satıcılara Verilen Avanslar	17				
Bi	Alıcılar	7				
Bj	Diğer Alacaklar	8				
Bkk	Toplam Dönen Varlık					
Bq	Menkul Kıymetler					
Br	Tahsil Edilecek Menkul Kıymetler					
Bs	Bankalar,Alınan Çekler,Kasa Ve Benzeri					
Bt	Toplam Nakit Aktif					
Bu	Aktif Yabancı Para Çevrim Farkları					
Bz	Genel Toplam					

**Kaynak :** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(28/02/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(28/02/2022))

**Tablo 6: SYSCOHADA Normal Sisteminin Portre Bilanço (Pasif Sayfası) Formatı**

İşletmenin adı.....		31/12 tarihinde Dönem sonu.....				
Vergi Kimlik Numarası.....		Süre(ay olarak): .....				
<b>31/12/N tarihinde Bilanço</b>						
Refe- Ranslar	PASİF	Not	31/12/N TARİHİNDE DÖNEM SONU			31/12/N-1 TARİHİNDE DÖNEM SONU
			NET			NET
Ca	Sermaye	13				
Cb	Ödenmemiş Sermaye Hesabı(-)	13				
Cd	Sermayeye Bağlı Primler	14				
Ce	Yeniden Değerleme Farkları	3e				
Cf	Yararlanılmayan Yedekler	14				
Cg	Serbest Yedekler	14				
Ch	Geçmiş Yıllar Karları(+Yada-)	14				
Cj	Dönem Net Karı (+Yada -)					
Cl	Yatırımların Sübvansiyonu	15				
Cm	Düzenlenmiş Karşılıkları	15				
Cp	Toplam Özkaynaklar Ve Benzeri					
Da	Krediler Ve Mali Borçlar	16				
Db	Kiralama Satın Alma İşlemlerinden Borçlar	16				
Dc	Risk Ve Giderlere İlişkin Karşılıkları	16				
Dd	Toplam Mali Borçlar Ve Benzeri					
Df	Toplam İstikrarlı Kaynaklar					
Dh	Faaliyet.Olağandışı Dönen Borçlar	5				
Di	Alıcılardan Alınan Avanslar	7				
Dj	Satıcılar	17				
Dk	Sosyal Ve Vergi Borçları	18				
Dm	Diğer Borçlar	19				
Dn	Kısa Vadeli Risklere İlişkin Karşılıkları	19				
Dp	Toplam Dönen Pasif					
Dq	Bankalar,Reeskont Kredisi	20				
Dr	Bankalar, Finansal Kurumlar Ve Nakit Kredileri	20				
Dt	Pasif Yabancı Para Çevrim Farkları					
Dv	Toplam Nakit-Pasif	12				
Dz	Genel Toplam					

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(28/02/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(28/02/2022))

Yukarıdaki Tablo 5 ve 6, SYSCOHADA'daki bilançonun portre biçimini göstermektedir. Bilançonun iki sayfası önce işletmenin adını, vergi kimliğini ve muhasebe dönemine ilişkin bilgileri göstermektedir. İlk sayfa yalnızca aşağıdaki

sütunlara sahip olan varlık kalemlerini görüntüler: referanslar, varlıklar, notlar ve son olarak brüt, amortisman ve değer düşüklük tutarı ile cari dönem ve önceki dönem için her kalem satırı için net tutardır. Tablo 2 ise, referans sütunları, pasif kalemleri, notlar ve cari ve önceki mali dönemlere ait net tutarı içeren pasifleri göstermektedir.

#### **2.2.5.2. Normal Sistemin Gelir Tablosu**

Gelir tablosu, belirli bir dönem için işletmenin faaliyeti tarafından üretilen tüm kaynakları ve uygulanan araçlar tarafından tüketilen veya neden olunan giderleri ve iki faaliyet türüne göre raporlanır:

- Olağan Faaliyet (faaliyet ve finansal) ;
- HAO Faaliyet (Olağandışı faaliyet).

Bu gelirler ile bu giderler arasındaki fark, işletmenin zenginleşmesini veya fakirleşmesini yansıtan dönem sonucunu (kar veya zarar) vermektedir. Olağan faaliyet, faaliyet ve finansal işlemlerden oluşmaktadır. Esas faaliyet, mal alım satımı gibi işletmenin faaliyeti ile ilgili işlemleri içermektedir.

Finansal faaliyet, örneğin bir kredinin faizinden kaynaklanan giderler (finansal giderler) , yatırımlar veya bir bağlı ortaklık tarafından ödenen bir temettü tahsilatı (finansal gelir) gibi işletmenin finansal işlemlerine karşılık gelmektedir.

OHADA Hesap Planı, gelir tablosunun okunmasını ve işletmenin performansının analizini kolaylaştırmak için gelir tablosunun bir liste şeklinde sunulmasını önermektedir. Bu sunum, OHADA Hesap Planı tarafından tutulan ara yönetim bakiyelerini basamaklı ve açıkça vurgulama avantajına sahiptir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 1003):

- Ticaret marjı
- Katma değer
- Brüt faaliyet fazlası (EBE)
- Faaliyet sonucu
- Finansal sonucu
- Olağan faaliyetlerin sonucu

- Olağandışı faaliyetlerin sonucu

İki sunum formatına sahip olan bilançonun aksine, gelir tablosunun liste şeklinde sadece bir sunum modeli vardır. Aşağıdaki tablo, SYSCOHADA'nın gerektirdiği normal sistemin gelir tablosunun modelini sunmaktadır.

**Tablo 7: SYSCOHADA Normal Sisteminin Gelir Tablosu**

İşletmenin Adı.....		31/12/ Tarihinde Dönem Sonu.....			
Vergi Kimlik Numarası.....		Süre(Ay Olarak): .....			
31/12/N Tarihinde Gelir Tablosu					
Referans	Unvanlar		Not	31/12/N Net	31/12/N-1 Net
Ta	Ticari Mallar Satışları <b>A</b>	+	21		
Ra	Ticari Mallar Alışları	-	22		
Rb	Mal Stoklarındaki Varyasyonu	-/+	6		
<b>Xa</b>	<b>Ticari Marjı(Toplam Ta Rb'ya)</b>				
Tb	Üretilen Ürünlerin Satışları <b>B</b>	+	21		
Tc	Satılan İşler Ve Hizmetler <b>C</b>	+	21		
Td	Aksesuar Gelirler <b>D</b>	+	21		
<b>Xb</b>	<b>Ciro ( A + B+ C+ D)</b>				
Te	Depolanmış Üretim (Veya Stoktan Çıkarma)	-/+	6		
Tf	Aktifleştirilmiş Üretim		21		
Tg	Faaliyet Sübvansiyonları		21		
Th	Diğer Gelirler	+	21		
Tı	Faaliyet Giderlerinin Transferi	+	12		
Rc	İlk Madde Ve Malzeme Alışları	-	22		
Rd	Stoklarındaki İlk Madde Ve Malzeme Varyasyonu	-/+	6		
Re	Diğer Alışlar	-	22		
Rf	Tedarik Stoklarındaki Varyasyonlar	-/+	6		
Fg	Nakliyeler	-	23		
Rh	Dış Hizmetler	-	24		
Rı	Vergiler	-	25		
Rj	Diğer Giderler	-	26		
<b>Xc</b>	<b>Katma Değer(Xb+Ra+Rb)+ (Te'den Rj'ye Toplam)</b>				
Rk	Personel Giderleri	-	27		
<b>Xd</b>	<b>Brüt Faaliyet Fazlası</b>		<b>28</b>		
Tj	Amortismanlar, Karşılıklar Ve Değer Düşüklükler İptalleri	+	28		
Rl	Amortismanlar, Karşılıklar Ve Değer Düşüklükler Giderleri	-	3c & 28		
<b>Xe</b>	<b>Faaliyet Sonucu(Xd+Tj+Rl)</b>				
Tk	Mali Ve Benzeri Gelirler	+	29		
Tl	Karşılıkların Ve Finansal Değer Düşüklüklerinin İptalleri	+	28		
Tm	Finansal Giderlerin Transferleri	+	12		
Rm	Finansal Maliyetler Ve Benzeri Giderler	-	29		
Rn	Karşılıklar Ve Finansal Değer Düşüklük Giderleri	-	3c & 28		

Xf	Finansal Sonucu (Tk'den Rn'ye Toplam)				
Xg	Olağan Faaliyetlerin Sonucu (Xe+Xf)				
Tn	Duran Varlıkların Satışlarından Gelirler	+	3d		
To	Diğer Hao Gelirler	+	30		
Ro	Duran Varlıklar Satışlarının Defter Değerleri	-	3d		
Rp	Diğer Hao Giderleri	-	30		
Xh	Olağandışı Faaliyetlerin Sonucu (Tn'den Rp'ye Toplam)				
Rq	İşçilerin Katılımı	-	30		
Rs	Dönem Karı Vergisi	-			
Xi	Net Sonuç (Xg+Xh+Rq+Rs)				

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf)(03/03/2022)

Tabloda gösterildiği gibi, gelir tablosu önce kurum hakkında, yani adı, vergi kimlik numarası, mali yılın kapanış tarihi ve yıldaki toplam ay sayısı hakkında bilgileri sunmaktadır. Gelir tablosu daha sonra, gelir tablosunun her bir kalemi için referansları, kalemleri, notları ve cari ve önceki dönemin net tutarını içeren farklı sütunları göstermektedir.

### 2.2.5.3. Normal Sisteminin Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemdeki tüm fon giriş ve çıkışlarını detaylandırmaktadır. OHADA muhasebe sistemi, bu nakit hareketlerini nakit akışı tablosunda sunulması gereken 3 kategoride sınıflandırmaktadır. Bunlar, esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ve finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarıdır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 1006).

#### a. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışı

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmenin ana faaliyeti ile diğer yatırım dışı veya finansman faaliyeti hareketlerinden kaynaklanan nakit hareketlerinin tamamıdır.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının hesaplanması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir :

toplam öz finansman kapasitesi (CAFG) , tüm tahsil edilecek gelirler eksi ödenecek giderler eklenerek EBE' ten (Brüt işletme karı) hesaplanmaktadır.

CAFG = EBE+ tahsil edilecek gelirler (nakit girişler) – ödenecek giderler (nakit çıkışlar)

İkinci olarak, CAFG’ de işletme faaliyetlerden nakit akışlarına geçiş, işletme faaliyetleriyle ilgili stok, alacak ve borçlardaki varyasyonlar düzeltildikten sonra yapılmaktadır.

İşletme faaliyetlerinden nakit akışı = CAFG – varyasyonlar (Stoklar, Alacaklar, Borçlar ve benzeri).

#### b. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan akışlar, maddi olmayan, maddi duran ve finansal duran varlıkların satın alınması ve elden çıkarılmasıyla ilgili tüm gelirler ve harcamalar olarak kabul edilmektedir. Ancak SYSCOHADA, nakit akışı oluşturmeyen duran varlıklardaki tüm varyasyonların nakit akış tablosunda görünmemesi gerektiğini belirtmektedir.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları = Maddi olmayan, maddi duran ve finansal duran varlıkların satışlarına ilişkin nakit girişler – maddi olmayan, maddi duran ve finansal duran varlıkların alışlarına ilişkin nakit çıkışlar.

Duran varlıklar alımlarına ilişkin ödemeleri elde etmek için, öncelikle bu maddi olmayan, maddi ve finansal duran varlıkların iktisabına ilişkin borç ve alacaklardaki varyasyonlarda bir düzeltme yapılmaktadır.

#### c. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışı

Finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışları, işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının tutar ve bileşimindeki değişikliklerle ilgili tüm ödemeler ve tahsilatlar olarak kabul edilmektedir. Ancak, nakit etkisi olmayan pozisyon değişikliği nakit akış tablosunda gösterilmemektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 1013). Aşağıdaki formül, finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışının hesaplanmasını sağlamaktadır.

Finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı = Özkaynaktan gelen nakit akışı + Yabancı kaynaklardan gelen nakit akışı.

Nakit akışı tablosu aşağıdadır.



**Tablo 8: SYSCOHADA Normal Sisteminin Nakit Akış Tablosu**

Referans	Unvanlar	Not	Dönem N	Dönem N-1
Za	1 Ocak Tarihinde Net Nakit (Nakit Aktif N-1 – Nakit Pasif N-1)	A		
	İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışlar			
Fa	Toplam Öz Finansman Kapasitesi (Cafg)			
Fb	– Dönen Varlık Hao*			
Fc	– Stoklar Varyasyonu			
Fd	– Alacaklar Varyasyonu			
Fe	+Dönen Kaynaklar Varyasyonu			
	İşletme Faaliyetlerine İlişkin Finansal Kârdaki Varyasyonu(Fb +Fc +Fd+Fe)			
Zb	İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışı (Fa’dan Fe’ye Toplam)	B		
	Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları			
Ff	– Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satın Alınmasıyla İlgili Nakit Çıkışlar			
Fg	– Maddi Duran Varlıkların Satın Alınmasıyla İlgili Nakit Çıkışlar			
Fh	– Finansal Duran Varlıkların Satın Alınmasıyla İlgili Nakit Çıkışlar			
Fı	+ Maddi Olmayan Ve Maddi Duran Varlıkların Elden Çıkarılmasına İlişkin Nakit Girişleri			
Fj	+ Finansal Varlıkların Elden Çıkarılmasına İlişkin Nakit Girişleri			
Zc	Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları(Ff’den Fj’ a Toplam)	C		
	Özkaynak Finansmanından Kaynaklanan Nakit Akışları			
Fk	+ Yeni Katkılarla Sermaye Artışı			
Fl	+ Alınan Yatırım Sübvansiyonları			
Fm	– Sermaye Vergileri			
Fn	– Ödenen Temettüleri			
Zd	Özkaynaklardan Nakit Akışları(Fk’dan Fn’a Toplam)	D		
	Yabancı Kaynaklar Finansmanından Kaynaklanan Nakit Akışları.			
Fo	+ Borçlar			
Fp	+Diğer Finansal Borçlar			
Fq	– Kredilerin Ve Diğer Finansal Borçların Geri Ödenmesi			
Ze	Yabancı Kaynaklardan Nakit Akışı(Fo’dan Fq’a Toplam)	E		
Zf	Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akış (D+E)	F		
Zg	Dönem Net Nakit Varyasyonu (B+C+F)	G		
Zh	31 Aralık’ta Net Nakit Kontrol = Nakit Aktif N – Nakit Pasif N-1	H		

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l’information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l’OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(03/03/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(03/03/2022))

\* Yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin alacak ve borçlar hariçtir.

Nakit akış tablosu ayrıca, diğer finansal tablolar gibi, şirket hakkında isim, vergi kimlik numarası, mali yılın kapanış tarihi ve ay olarak süresi gibi bilgileri sunmaktadır. Bu farklı sütunlar, referansları, kalemleri, notları ve son olarak cari ve önceki dönemler için net nakit miktarını göstermektedir. Nakit akış tablosunun yapısı üç ana ara toplamdan oluşmaktadır. Ara toplamların toplamı, tüm varyasyonlar düzeltildikten sonra dönemin net nakit akışını vermektedir.

#### 2.2.5.4. Normal Sisteminin Dipnotları

Dipnotların amacı, bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosunda verilen bilgileri tamamlamak ve yorum yapmaktır. Daha iyi karar verebilmek için finansal tablolarda yer almayan ek ayrıntılar ve diğer yararlı bilgiler sağlamaktadırlar. Ancak, finansal tablolarda yer alan bilgilerin ekteki dipnotlarda yer almaması gerektiği belirtilmelidir. Dipnotlar, OHADA hesap planına (PCGO) uygunluk beyanını zorunlu içermelidir. Mali tablolar, yalnızca SYSCOHADA ile ilgili tüm hükümlere uygun oldukları takdirde SYSCOHADA ile uyumlu olarak beyan edilmelidir. Ayrıca, dipnotlarda yer alan bilgilerle bağlantı kurulabilmesi için finansal tabloların her bir unsuruna referans bulunulmalıdır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 1018).

SYSCOHADA, dipnotların bir modelden diğerine farklılık gösterebilecek otuz altı (36) sunum modeli önermektedir. Ancak işletmelerin hepsini sunma zorunluluğu yoktur. Finansal tablolara yalnızca belgelenmiş modeller eklenmelidir ve her birinin içeriği işletmelerin kendileri tarafından geliştirilebilmektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 1019).

Aşağıdaki tabloda SYSCOHADA tarafından sağlanan dipnotların listesi sunulmaktadır.

**Tablo 9: Dipnotlar listesi**

Dipnotlar	Unvanlar
Dipnot 1	Teminatla Garanti Edilen Borçlar
Dipnot 2	Zorunlu Bilgiler
Dipnot 3a	Brüt Duran Varlık
Dipnot 3b	Kiralanan Mallar
Dipnot 3c	Duran Varlıklar:Amortismanlar
Dipnot 3d	Duran Varlıklar : Satışta Sermaye Kazancı Ve Kaybı
Dipnot 3e	İşletme Tarafından Gerçekleştirilen Yeniden Değerlendirmeler Hakkında Bilgi
Dipnot 3f	Aktifleştirilmiş Giderlerin Yayma Tablosu
Dipnot 4	Finansal Duran Varlık
Dipnot 5	Faaliy.Olağandışı Dönen Varlık
Dipnot 6	Stoklar Ve Yarı Mamuller-Üretim
Dipnot 7	Alicılar
Dipnot 8	Diğer Alacaklar
Dipnot 9	Menkul Kıymetler

Dipnot 10	Tahsil Edilecek Menkul Kıymetler
Dipnot 11	Hazir Değerler
Dipnot 12	Yabancı Para Çevrim Farkları
Dipnot 13	Sermaye: Hisselerin Nominal Değeri
Dipnot 14	Primler Ve Yedekler
Dipnot 15a	Sübvansiyonlar Ve Statü Yedekleri
Dipnot 15b	Diğer Özkaynaklar
Dipnot 16a	Mali Borçlar Ve Benzeri
Dipnot 16b	Emeklilik Taahhütleri Ve Benzeri Faydalar (Aktüeryal Yöntem)
Dipnot 16b Bis	Emeklilik Taahhütleri Ve Benzeri Faydalar (Aktüeryal Yöntem)
Dipnot 16c	Muhtemelli Aktifler Ve Pasifler
Dipnot 17	Satıcılar
Dipnot 18	Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
Dipnot 19	Diğer Borçlar Ve Kısa Vadeli Riskler İçin Karşılıklar
Dipnot 20	Bankalar, Tahsildeki Senetler Ve Nakit Avansı
Dipnot 21	Ciro Ve Diğer Gelirler
Dipnot 22	Alışlar
Dipnot 23	Taşıtlar
Dipnot 24	Dış Hizmetler
Dipnot 25	Vergiler
Dipnot 26	Diğer Giderler
Dipnot 27a	Personel Giderleri
Dipnot 27b	Personel Sayısı, Maaş Bordrosu Ve Dış Personel
Dipnot 28	Bilançoda Kaydedilen Karşılıklar Ve Değer Düşüklükleri
Dipnot 29	Finansal Gelir Ve Giderler
Dipnot 30	Faaliy.Olağandışı Diğer Gelir Ve Giderler
Dipnot 31	Son Beş Yılın Sonuçlarının Ve Diğer Karakteristik Unsurlarının Dağılımı
Dipnot 32	Yıllık Üretim
Dipnot 33	Üretim İçin Alımlar
Dipnot 34	Ana Finansal Göstergelerin Özeti
Dipnot 35	Sağlanacak Sosyal, Çevresel Ve Toplumsal Bilgilerin Listesi
Dipnot 36	Kod Tabloları

**Kaynak:** AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal officiel de l'OHADA N° spécial*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(06/03/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(06/03/2022))

## 2.2.6. SYSCOHADA Konsolide ve Kombine Finansal Tabloları

Şirketler genişleme stratejilerini takip ederken, diğer şirketlerde kontrol veya kontrol gücü olmayan paylar elde edebilmektedir. Bu, yeni fırsatlara erişim sağlamak, sinerji elde etmek ve başka türlü kısıtlanmış pazarlara girmek için yapılmaktadır. Elde edilen bu paylar mali tablolara kaydedilmelidir. Bir şirketin başka bir şirkette hissesi varsa, buna "ana şirket" denir. İkinci şirket, ana şirketin sahiplik yüzdesine bağlı olarak bir "bağlı şirket" veya bir "ortak" olabilmektedir. bu sayede, SYSCOHADA konsolide finansal tabloları tasarlanmıştır.

### 2.2.6.1. Konsolide Finansal Tabloları

UFRS 10'da tanımlandığı üzere konsolide finansal tablolar: "Konsolide finansal tablolar, bir ana şirketin ve bağlı ortaklıklarının varlıklarının, yükümlülüklerinin,

öz kaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir ekonomik varlığı gibi sunulduğu finansal tablolarıdır(IFRS 10, 2011). Bu tanım, syscohada çerçevesinde, borsada işlem gören kuruluşların yerel standartlardaki mali tablolarına ek olarak IAS/IFRS standartlarına uygun konsolide mali tablolar hazırlama yükümlülüğüne uygundur. Konsolide finansal tabloların amacı, bir grubun finansal performansı ve ekonomik faaliyetinin genel vizyonu hakkında ayrıntılı bilgi sunmaktır. O halde, yasal olarak bağımsız, ancak finansal olarak bağlantılı veya aynı karar verme merkezine bağımlı bir şirketler grubunun durumunu temsil eden hesapları değerlendirmek veya tek hesapları sunmak için bir tekniktir. şirketin genel merkezinin veya ana faaliyetinin OHADA üye devletlerinden birinde olması gerekir(Halimana Hangi, 2018: 157).

AUDICF'nin 74 ve 76. Maddeleri uyarınca, bir işletmenin konsolide finansal tabloları, birtakım gereklilikleri karşılaması durumunda gereklidir. İkincisi, şirketin bir veya daha fazla diğer şirket üzerinde tam veya müşterek kontrole sahip olması gerekir. Ayrıca, önemli etki SYSCOHADA kapsamında konsolide finansal tabloların yayınlanmasını gerektirmese de, önceki iki şartı yerine getiren şirketlerin, üzerinde önemli etkiye sahip oldukları konsolide finansal tablolarına dahil etmeleri gerekecektir. Ancak, ana şirketin kendisi OHADA alanı içinde aynı bölgede bulunan başka bir ana şirketin kontrolü altında olduğunda, bu şirketler konsolidasyon yükümlülüğünden muaftır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 38). Ayrıca, yıllık cirosu vergi hariç 500.000.000 FCFA'yı (≈837.000 Dolar) aşmayan şirket grupları, konsolide mali tabloların yayınlanmasından muaftır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 44).

AUDICF'nin 78. maddesine göre, SYSCOHADA bir ana şirketin bu bağlı şirketler üzerinde sahip olabileceği üç kontrol seviyeyi sağlamıştır. Bu kontrol seviyeleri şunlardır: tam kontrol, ortaklı kontrol ve önemli etkidir. Bu kontrol seviyesinin her biri, belirli bir metodoloji ve bağlı şirketlerin mali tablolarının ana şirketinkilere entegrasyonu için farklı bir gereklilik seviyesi ile karakterize edilmektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 39).

SYSCOHADA tarafından tanımlanan konsolidasyon kapsamı, bir ana şirketi ve konsolide edilen şirketleri içermektedir. AUDICF'nin 80. Maddesine göre konsolide tabloların hazırlanmasında üç konsolidasyon yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler, tam konsolidasyon yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemi ve öz kaynak yöntemidir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 40).

SYSCOHADA çerçevesinde düzenlenen konsolide finansal tablolar, birbirinden ayrılamaz kabul edilir ve verilen modellere göre hazırlanmaktadır. AUDICF'nin 79. Maddesi, sunulacak çeşitli konsolide finansal tabloları sunar: konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu, konsolide nakit akış tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide finansal tablo dipnotları. Bu mali tablolara ek olarak, bir yönetim raporu ve mali tablolara ilişkin denetçi görüşü de hazırlanmalıdır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 40)

#### **2.2.6.2. Kombine Finansal Tabloları**

Kombinasyon, ana ortaklık ve bağlı ortaklık ilişkilerini düzenleyen özsermaye bağlantılarından kaynaklanan entegrasyonları olmaksızın, çeşitli ekonomik ilişkilerle birbirine bağlı kuruluşlarla ilgilidir. Bu setlerin kohezyonu, şirketlerin tek bir varlıkmış gibi “birleşik finansal tablolar” hazırlamalarına yol açabilmektedir. Bunlar, OHADA alanının bir bölgesinde, aralarında herhangi bir yasal tahakküm bağı olmaksızın, bu bölgenin dışında bulunan aynı karar alma merkezine tabi ekonomik bir bütün oluşturan varlıklardır. OHADA alanının, iki büyük ekonomik bölgeyi, yani CEMAC(Kamerun, Çad, Orta Afrika Cumhuriyeti, Kongo, Gabon, Ekvator Gine'si),UEMOA(Benin, Fildişi Sahili, Mali, Nijer, Togo, Senegal, Burkina Faso, Gine Bissau) ve herhangi bir ekonomik bölgeye ait olmayan diğer üç ülkeyi, yani Gine Komorlar ve Demokratik Kongo Cumhuriyeti'ni kapsadığını belirtilmelidir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 47).

SYSCOHADA, kombine finansal tabloların oluşturulmasını bir zorunluluk haline getirmemiştir. Ancak, AUDICF'nin 103. Maddesinde belirtildiği gibi, bir Üye Devletin yetkili makamları, kendi topraklarında yerleşik şirket gruplarına kombine beyanların oluşturulmasını ve sunulmasını talep edebilmektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 47). AUDICF'nin 108. Maddesine göre, bu kombine finansal tablolar: kombine bilanço, kombine gelir tablosu, kombine nakit akım tablosu, kombine özkaynak değişim tablosu ve dipnotları içermektedir. Bu mali tablolara bir yönetim raporu ve denetçilerin görüşleri eklenmelidir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 49).

#### **2.2.7. OHADA Genel Hesap Planı**

OHADA muhasebe sisteminin hesap planı, bir sayı ve bir unvan ile özdeşlenen ve tanımlanan hesaplar kümesidir. Taraf Devletler tarafından oluşturulan OHADA ekonomik alanı dahilinde faaliyetler yürüten herhangi bir finansal olmayan kuruluş,

OHADA hesap planını kullanmalıdır. Ancak, OHADA hesap planı, konsolide tablo hazırlaması planlamalar için geçerli değildir. Ancak bu kuruluşlar OHADA hesap planına başvurarak kendi hesap planlarını oluşturabilmektedirler.

#### A. OHADA Hesap Planının Kapsamı

OHADA Muhasebe Sistemi, 1'den 9'a kadar kodları olan dokuz sınıf içermektedir. İlk sekiz sınıf genel muhasebe ve yönetim muhasebesi için ayrılırken, taahhüt muhasebesi ve maliyet muhasebesi son sınıfı paylaşmaktadır. Hesap planının 9. sınıfının kullanımı isteğe bağlıdır; Kullanıp kullanmama kararı işletmeye bağlıdır.

#### B. OHADA Hesap Planının Yapısı ve Organizasyonu

OHADA hesap planı, sınıflara, gruplara ve alt sınıflara ayrılan ondalık hesap kodlamasına dayanmaktadır. Hesap planının kodlanması, belirli sabitleri ve belirli koşullukları dikkate almaktadır.

- **Sabitler :** bir yer veya bir hesap sınıfı içindeki konum sıralarına göre belirli bir anlamı olan rakamları gösterip ve değişmez kalmaktadırlar(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 213).

**Hesapların 1. hanesi:** OHADA planının kodlanmasında bir hesap numarasının 1. hanesi bu hesabın ait olduğu sınıfı göstermektedir.

Örnek: 223 Binalar: 2 ile başlayan maddi duran varlıklar sınıfını göstermektedir.

**İkinci sırada 9 rakamlı hesaplar:** 9 ile biten 2 basamaklı bir hesap numarası, değer düşüklüğünü göstermektedir.

Örnek: 19- risk ve giderlere ilişkin finansal karşılıklar

29- değer düşüklüğüne ilişkin karşılıklar

9 dışında 2 basamaklı hesaplar, hesapları kategoriye göre gruplamak için kullanılmaktadır.

Örnek: 31- Stoklar

**Üçüncü sırada ve daha fazlası 9 rakamlı hesap:** 9 rakamı soldan 3. veya daha fazla konumlandırıldığında, hesabın normal anlamına göre ters bakiyesi olduğu anlamına gelmektedir.

Örnek: 602- İlk madde ve malzeme alışı (sd: Borç)

6029- Elde edilen indirimler ve tenzilat (sd:kredi)

0 sayısının özel bir anlamı yoktur. Üç basamaklı bilanço hesap numaralarında 1'den 8'e kadar olan sayılar, alt işlemlerin detaylandırılmasına yardımcı olmaktadır. Bununla birlikte, yönetim hesabı 6, 7, 8 söz konusu olduğunda, üçüncü veya daha fazla pozisyondaki 8 rakamı, aynı kategoride kaydedilenlerden farklı olan diğer işlemleri göstermektedir.

- **Koşutluklar:** hesap planındaki koşutluklar, aynı sınıftaki veya farklı sınıf aralıkları arasındaki diğer hesaplarla görüntülenme veya numaralandırılma biçimleri bakımından bazı benzerliklere sahip hesapları tanımlamaktadırlar(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 214).

OHADA muhasebe sistemi birkaç paralellik getirmiştir.

Varlık hesapları ve borç hesapları arasında:

402- Satıcılar, borç senetleri

412-Alicılar,alacak senetleri

Stok hesapları, alışlar, satışlar arasında:

311 Stoklar

601 Ticari mallar alışı

701 Ticari mallar satışı

Giderler ve gelirler arasında:

65 Diğer maliyetler, 75 diğer gelirler

67 Finansal giderler,77finansal gelirler

### C. Hesap Listeleri ve İşlemleri

Yukarıda belirtildiği gibi, OHADA hesap planı, her biri gruplara ve alt sınıflara ayrılmış 9 hesap sınıfından oluşmaktadır. Her hesap sınıfının kendine özgü bir işlemesi vardır.

1.Sınıf: Uzun vadeli kaynakların hesapları

1. Sınıf hesaplar: işletme sahipleri veya üçüncü taraflarca kalıcı olarak sağlanan uzun vadeli kaynakları(özsermaye ve yabancı kaynaklar) kaydetmektedir.

2.sınıf :Duran Varlık hesapları

Duran varlık, duran giderler ve duran varlıklar kümesidir. Bir işletmenin portföyünde uzun süre kalması amaçlanan menkul kıymetleri de bu hesaba kaydedilmektedir. Bu duran varlıklar, maddi duran Varlıklar, maddi olmayan ve finansal varlıklar içermektedir

### 3.Sınıf: Stoklar hesabı

Stok hesapları, mal ve ticari mallar, hammaddeler, yarı mamuller-üretim, mamuller ile ilgili işlemleri içermektedir...

### 4.Sınıf: Üçüncü taraf hesapları

4. Sınıf hesaplar, istikrarlı kaynak hesaplarında (uzun vadeli borçlar) ve duran varlıklar kıymet hesaplarında kaydedilenler hariç, esas olarak üçüncü şahıslarla (borçlar ve alacaklar) işlemleri kaydetmektedir. Düzenleyici hesapları da 4. sınıf hesaplara dahildir.

### 5.Sınıf: Değer hesapları

Sınıf 5, nakit değerlerin, çeklerin, kambiyo senetlerinin, kuponların ve finansal kuruluşlarla yapılan işlemlerin kaydedilmesi için kullanılmaktadır.

### 6.Sınıf: Olağan faaliyetlerin gider hesapları

Sınıf 6 hesaplar, ödenmiş veya ödenecek değerlerin son kullanımı veya tüketimi ile ilgili işlemleri kaydetmek için kullanılmaktadır. Yıllık dönem sonu belirlemek için diğer önemli unsurlar, yani: karşılıklar ve değer kayıplarda da 6. sınıfa dahil edilmektedir. 6.sınıf hesaplar, 8.sınıftan farklıdır çünkü yalnızca olağan faaliyetlerle ilgilidir; bu, olağan dışı faaliyetler için kullanılan 8. sınıf hesaplarda söz konusu değildir.

### 7.Sınıf: Olağan faaliyetlerden elde edilen gelirler hesapları

7.Sınıf, işletmenin kaynaklarını (normal işleyişiyle ilgili sermaye katkıları hariç) kaydetmektedir. Bunlar, mal ve hizmetlerin satışı veya üretimi, çeşitli işlemler, finansal işlemler, karşılıkların ve değer düşüklüklerin iptalleri vb. gibi faaliyet gelirleridir.

### 8.Sınıf: Diğer giderler ve gelirler hesapları

8.Sınıf hesaplar, olağan faaliyetlerle ilgili olmayan işlemleri kaydetmektedir. Bu hesap sınıfına, olağandışı faaliyetlerin (HAO) giderleri ve gelirleri, çalışan kar paylaşımı ve gelir vergisi dahildir.

### 9.Sınıf: Bilanço dışı taahhütler ve analitik maliyet muhasebesi hesapları



Bu hesap sınıfının kullanımı isteğe baēlıdır. İşletmeler, bunu kullanıp kullanmayacaklarına karar verebilmektedir. 9. sınıf hesaplar iki ana bölüme ayrılır: bilanço dışı hesaplar ve maliyet muhasebesi hesapları.

Bilanço dışı taahhüt hesapları: bu hesaplar, dipnotların hazırlanmasına yardımcı olabilecek bilanço dışı taahhütleri kaydetmektedir. Bilanço dışı hesapların kendileri de iki ana bölüme ayrılır: verilen taahhüt ve elde edilen taahhüt, tamamı yazılı bir anlaşmaya konu olmalıdır.

Analitik maliyet muhasebesi hesapları: Bu hesapların kullanımı tamamen bu hesapları kendi ihtiyaçlarına uyarlamanın en iyi yolunu bulması gereken işletmenin isteklerine baēlıdır.

## **BÖLÜM 3: ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE SYSCOHADA'NIN KARŞILAŞTIRILMASI**

Bu bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS/IFRS) ve SYSCOHADA arasındaki temel benzerlik ve farklılıkların analiz edilmesi söz konusu olacaktır. Bu analizin amacı, iki muhasebe standardı arasındaki farklılığın derecesini göstermektir. Bu, ilgili kişilerin ve şirketlerin bu iki muhasebe standardının finansal tablolarını daha iyi anlamalarını ve okumalarını sağlayacaktır.

Bu karşılaştırmalı analiz, kavramsal çerçeveye ek olarak, Finansal tablolarının sunumu, stoklar, nakit akış tablosu, muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar, kapanış tarihinden sonraki olaylar, gelir vergileri, maddi duran varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması, kur değişiminin etkileri, borçlanma maliyetleri, karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili 13 standardı kapsayacaktır.

### **3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA Arasındaki Temel Benzerlikler ve Farklılıklar**

OHADA eksiksiz bir muhasebe sistemidir. Hem tasarımında hem de genel mimarisinde Uluslararası Muhasebe Standartlarından çok farklıdır. Başlangıçta, adından da anlaşılacağı gibi ve UFRS standartlarından farklı olarak OHADA, yalnızca finansal tablolarda sunulan bilgilerin niteliğine ve özelliklerine değil, aynı zamanda muhasebe organizasyonuna, muhasebe prosedürlerine ve bu belgelerin alması gereken şekle de bağlıdır. İkinci olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları esas olarak büyük şirketler için tasarlanırken, OHADA, şirketin büyüklüğüne bağlı olarak değişen bir standartla her tür şirkete yöneliktir. Bir hukuk metni olan OHADA, günümüzde önemli hale gelen bazı noktalarda uluslararası standartlardan daha fazla yoruma açık olan görece kısa bir belgedir. OHADA adı, tesadüfi olmaktan çok, tek başına Batı ve Orta Afrika referans sistemine verilen yönelimi açıklamaktadır. Terim, giderek bağımsız ve özerk bir hukuk kaynağı haline gelen muhasebe hukuku kavramını tanıttığı için standardizasyonun düzenleyici yönünü kapsamaktadır. Dolayısıyla siyasi karar vericilerin iradesinin sonucu her şeyden önce düzenleyici bir boyuta sahiptir. Gerçekten de, muhasebe

standartlarının katkıda bulunması gereken ekonomik kalkınma hedefleri göz önüne alındığında, muhasebe sisteminin tamamen serbestleştirilmesi imkansızdır.

Aksine, uluslararası çıkarları olan özel bir kuruluş tarafından hazırlanan ve finansal tabloları öncelikle şirketin yatırımcılarına ve alacaklılarına ve genel olarak şirket dışındaki herhangi bir kişiye yönelik olan Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre, bilgiler, yasal olmaktan çok ekonomiktir. Bilgiler daha çok performans ölçümüne ve hissedar değerine yöneliktir; yatırımcıların tahminlerinin, performansının ve gelecekteki nakit akışlarının güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır. UFRS'nin amacı, işletmenin ileriye dönük bir resmini sunmaktır.

OHADA, muhasebeyi esas olarak bir hesap planı ve hesap numaraları, muhasebe kuralları ile tanımlar ve imtiyazlarını kademeli olarak bilgi iade beyanlarına kadar genişletmiştir. OHADA, onu uluslararası muhasebe standartlarından ayıran hem güçlü hem de zayıf birçok özelliğe sahiptir.

Sistem, özel ve kamu sermayesinin bir arada varlığını kabul eden karma sermayeli bir makroekonomik muhasebe modelidir. Bu sistemde ekonomi, ekonomik kararlar yoluyla devlet tarafından yönlendirilmektedir. Devlet, vergi amaçlı üretilen ana kullanıcı bilgisi olarak kabul edilmektedir. Ancak, bilgiler ayrıca tüm hissedarlara, çalışanlara, yöneticilere ve alacaklılara yöneliktir. Uluslararası Muhasebe Standartları ise, hissedarlara, piyasalara ve üçüncü taraflara ifşa yoluyla finansal bilgilerle ilgilenir ve ardından içerik ve değerlendirme için standart kurallar tanımlamaktadır.

**Tablo 10: IFRS / OHADA Arasındaki Temel Farklar**

Uluslararası Muhasebe Standartları IAS/IFRS	SYSCOHADA
Finansal bilgiler	Muhasebe hukuku ve finansal bilgiler
Hesap listesi ve finansal tablo modeli yok	Hesap listesi ve finansal model
Yatırımcılar için bilgiler	Paydaşlar için Muhasebe – Öncelikle hükümet.
Bağımsız özel otorite	Kamu makamlarının müdahalesi – öncelikle hükümet
Kavramsal çerçeve (Sadık resim)	Kavramsal çerçeve (düzenlilik)
Özün Önceliği İlkesi – vergilendirme ile bağlantının kesilmesi	Kanunlara bağlantı
Hesap tutmakla ilgili kural yok	Hesap tutmak için resmi kurallar
Değerleme esası = gerçeğe uygun değer	Değerleme esası = tarihi maliyet

**Kaynak:** Jules, Henri, M. (2018). *Financial reporting for M&A: Local GAAP vs local IFRS. Evidence from Africa*. Yüksek lisans Tezi. Masarykova univerzita, Faculty of Economics and Administration, Brno.)

OHADA belirli istisnalara izin verdiği için veya vergi kuralları, belirli hesapları, giderleri mahsup etme hakkından mahrum bırakılma cezasına tabi tuttuğu için, vergi

kuralları ve özellikle gelir vergisinin esaslarının belirlenmesine ilişkin kurallar, Afrika şirketlerinde kullanılan birçok muhasebe kuralı ve yöntemini hâlâ yönetmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının yaklaşımı, ayrı olarak ele alındığından vergi kurallarından tamamen farklıdır. Gelir vergisinin hesaplanması, mali tabloların ve hesapların dışında yapılır; bu, vergi yaklaşımında ve bunun Batı ve Orta Afrika'daki muhasebe sistemiyle korelasyonunda büyük bir reforma yol açacaktır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 30).

SYSCOHADA ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki karşılaştırma genel bir şekilde sunulduktan sonra, yukarıda belirtilen belirli standartlar üzerindeki benzerlik ve farklılıklarının incelenmesi aşağıda ele alınacaktır.

**Tablo 11: Çalışmaya dahil edilen IAS/IFRS ve SYSCOHADA Standartlarının Karşılaştırmalı Çalışması**

STANDART	IFRS	SYSCOHADA
Kavramsal çerçeve	<p>Kavramsal çerçeve, farklı finansal bilgi kullanıcıları için işletmenin yararlı bir temsilini sağlamayı amaçlayan birbiriyle ilişkili hedefler ve temel ilkelerden oluşan tutarlı bir sistemdir.</p> <p>yeni kavramsal çerçeve 8 bölümde yapılandırılmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• genel amaçlı finansal raporlamanın amacı;</li> <li>• faydalı bilgilerin finansal özellikleri;</li> <li>• mali tablolar ve muhasebe kuruluşları;</li> <li>• finansal tabloların bileşenleri;</li> <li>• tanıma ve tanımadan çıkarma;</li> <li>• sunum ve açıklamalar;</li> <li>• sermaye ve sermaye bakımı kavramı.</li> </ul> <p>Bir standartla çelişki olması durumunda, standardın hükümleri çerçevenin hükümlerine göre önceliklidir. finansal tabloların kullanıcıları, mevcut ve potansiyel yatırımcılar ve borç verenlerdir(Obert, 2021: 63).</p>	<p>✓ UFRS standartları, mevcut ve potansiyel yatırımcıların ve borç verenlerin bilgi ihtiyaçlarını daha fazla karşılamayı amaçlarken, OHADA muhasebe sistemi, işletmenin tüm ekonomik ve sosyal ortaklarının(satıcılar ve müşteriler, yatırımcılar, borç verenler, banka, personel, Devlet) bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı tercih etmektedir.</p> <p>✓ OHADA muhasebe sistemi, UFRS' den farklı olarak, ihtiyat ilkesinin tam olarak uygulanmasını tercih eder(muhtemel kazançlar gelir olarak muhasebeleştirilmez); IFRS , bu ilkenin uygulanmasını, belirsizlik koşullarında tahminleri hazırlamak için gerekli yargıların uygulanmasında belirli bir derecede tedbiri dikkate almakla sınırlandırmaktadır(tarafsızlığın dikkate alınması)(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 72).</p>
	<p>Uluslararası muhasebe standartlarına göre, eksiksiz bir finansal tablo seti aşağıdaki unsurları içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanço ;</li> <li>• Gelir tablosu ;</li> </ul>	<p>✓ Herhangi bir resmi yükümlülük getirmeyen UFRS finansal tabloların sunumundan farklı olarak, finansal tabloların OHADA'da sunumu, büyüklüklerine göre</p>

<p>IAS 1 Finansal Tablolarının sunumu</p> <p>IAS 1'in amacı, yapısı ve içeriği ile ilgili hükümler de dahil olmak üzere genel amaçlı finansal tabloların sunumuna ilişkin genel çerçeveyi sağlamaktır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nakit akış tablosu;</li> <li>• Özkaynaklar değişim tablosu;</li> <li>• Dipnotlar.</li> </ul> <p>Uluslararası muhasebe standardı, kesin ve tanımlanmış bir finansal tablo formatı sağlamamaktadır.</p> <p><b>Bilançoda:</b> varlık ve yükümlülükler dönen ve duran kalemler olarak sınıflandırılmaktadır. Ancak, güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlıyorsa, varlık ve yükümlülükler likidite kriterine göre sınıflandırılmaktadır.</p> <p><b>Gelir tablosunda:</b> giderler niteliklerine veya fonksiyonlarına göre sınıflandırılır, olağanüstü akış olarak sınıflandırılan kalemler yoktur.</p> <p>Gelir tablosu, net gelir ve diğer kapsamlı gelir unsurlarından (doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kazanç ve kayıplar) oluşmaktadır (Obert, 2021: 95).</p>	<p>tüm işletmeler tarafından kullanılması gereken kesin ve tanımlanmış bir model veya formatı takip eder: normal sistem ve minimum nakit sistemi.</p> <p>✓ Mali tabloları oluşturan unsurlara ilişkin hükümler şunları içerir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanço;</li> <li>• Gelir tablosu ;</li> <li>• Nakit akış tablosu;</li> <li>• Dipnotlar.</li> </ul> <p>Konsolide hesaplar dışında muhasebe sisteminin bireysel hesaplarında özkaynak değişim tablosu bulunmamaktadır.</p> <p><b>Bilançoda:</b> varlıklar ve yükümlülükler, işletmenin ekonomik ömrünün analiz edilmesini sağlayan üç ana "fonksiyona" göre sınıflandırılır: yatırım fonksiyonu, finansman fonksiyonu ve faaliyet fonksiyonudur.</p> <p><b>Gelir tablosunda:</b> giderler niteliklerine göre sınıflandırılır ve sonuç net sonuçlarla sınırlıdır. Genel sonuç kavramı ve genel sonucun diğer unsurları mevcut değildir (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 109).</p>
<p>IAS 2 Stoklar</p> <p>Bu standart, maliyetlendirme ve gider olarak muhasebeleştirme dahil olmak üzere stoklara uygulanan muhasebe işlemlerini belirlemektedir.</p>	<p>Maliyeti belirlenme yöntemi Değiştirilemeyen kalemler, fiili giriş maliyetleriyle değerlendirilmektedir.</p> <p>Değiştirilebilir kalemler, iki maliyet formülünden biri kullanılarak değerlendirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İlk Giren İlk Çıkar(FIFO);</li> <li>• Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.</li> </ul> <p>İşletme ayrıca, bu yöntemlerin maliyete yakın sonuçlar vermesi durumunda, pratik nedenlerle aşağıdakileri kullanabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Standart maliyet yöntemi</li> <li>• Perakende Fiyat Yöntemi.</li> </ul> <p>Envanter değerlendirilmesi Stokların, giriş maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmelidir.</p> <p>Muhasebeleştirilme stokların defter değeri, ilgili gelirlerin kaydedildiği döneme ait gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Stok değer düşüklüğü, değer düşüklüğünün gerçekleştiği</p>	<p>OHADA muhasebe sisteminin, IAS 2 standardına göre stokların işlenmesine ilişkin hükümleri aynıdır.</p> <p>syscohada, stoku, satılmak üzere elde tutulan veya hammadde veya tedarik şeklinde tüketilmesi amaçlanan bir varlık olarak tanımlar.</p> <p>Stokların giriş tarihindeki değerlendirilmesi, satın alınan stokların elde etme maliyetine göre veya üretilen stokların üretim maliyeti artı yan maliyetlere göre yapılmaktadır.</p> <p>SYSCOHADA, IAS 2 gibi, da değiştirilebilir kalemlerin maliyetlerini belirlemek için aşağıdaki yöntemleri kullanır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• İlk Giren İlk Çıkar(FIFO);</li> <li>• Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi;</li> <li>• ortalama depolama süresi boyunca ağırlıklı ortalama maliyet.</li> </ul> <p>SYSCOHADA, pratik nedenlerle aşağıdakiler gibi alternatif yöntemlere de izin verir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Standart maliyet yöntemi;</li> <li>• Perakende Fiyat Yöntemi.</li> </ul> <p>stok tarihindeki stok değerlendirilmesi bağlamında, stokların, giriş maliyeti ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmelidir.</p>

	dönemin gideri olarak muhasebeleştirilmektedir(Obert, 2021: 243).	Bir değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi, kârın olmaması veya yetersiz olması durumunda bile zorunludur. Ancak, bitmiş ürün ve yarı mamül stoklarındaki olumlu değişiklikler SYSCOHADA'ya göre gelir olarak kaydedilirken, UFRS'ye göre bu değişiklikler faaliyet giderlerinden düşülmektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 685).
IAS 7 Nakit Akış Tablosu  Bu standardın amacı, bir nakit akış tablosu aracılığıyla bir işletmenin nakit akışındaki değişikliklerin geçmiş hakkında bilgi sağlanmasını buyurmaktadır.	Mali yıl için nakit akışlarının sunumu zorunludur ve nakit akışları, faaliyetin niteliğine göre ayrılır: <ul style="list-style-type: none"> <li>• işletme faaliyetleri: işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ve finansman ve yatırım faaliyetleri olmayan diğer tüm faaliyetler.</li> <li>• yatırım faaliyetleri: uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri değerlere dahil olmayan diğer yatırımların satın alınması ve elden çıkarılması.</li> <li>• finansman faaliyetleri: işletmenin özkaynaklarının ve borçlarının büyüklüğündeki ve bileşimindeki değişikliklerden kaynaklanan faaliyetler.</li> </ul> tablo, mali yıl içindeki nakit akışı değişikliklerinin analizini vurgulamalı ve tarihsel değişiklikler hakkında bilgi sağlamalıdır. İşletmeler, doğrudan yöntemi (her işletme faaliyeti için brüt olarak sunulan nakit girişler ve çıkışlar ) kullanarak faaliyet akışlarını sunmaya teşvik edilmektedir. dolaylı yöntemde (nakit karşılığı olmayan işlemlerin düzeltilmiş sonucu) izin verilmektedir. yabancı para cinsinden nakit akışları, nakit akışlarının gerçekleştiği tarihte geçerli olan döviz kuru kullanılarak çevrilmektedir(Obert, 2021: 114).	SYSCOHADA nakit akışı tablosu ayrıca aşağıdaki 3 faaliyet kategorisi için nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını gösterir: <ul style="list-style-type: none"> <li>• işletme faaliyetleri;</li> <li>• yatırım faaliyetleri;</li> <li>• finansman faaliyetleri</li> </ul> Nakit akış tablosunun sunumunda SYSCOHADA ile uluslararası standart IAS 7 arasında büyük bir fark yoktur. SYSCOHADA, IAS 7 gibi, nakit akış tablosu da işletme faaliyetlerinden, finansman faaliyetlerinden ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını göstermelidir. gözlemlenen farklılıklar biçimseldir. Bireysel hesaplarda sunum sırası aynı değildir. Aslında, SYSCOHADA dönem başı nakdi, dönemin nakit değişimini ve dönem sonu nakdi vurgulanmaktadır. Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi, konsolide finansal tabloların nakit akış tablosu dışında vurgulanmamıştır(OHADADA, 2017: 90).

<p>IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</p> <p>Bu standardın amacı, muhasebe yöntemlerinin nasıl işleneceğini belirlemek ve muhasebe yöntemleri ve tahminlerdeki değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin kriterleri tanımlamaktır.</p>	<p>uluslararası standarda göre, muhasebe yöntemlerinde değişiklik ancak aşağıdaki durumlarda yapılabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• değişikliğin yeni bir standart (IAS veya IFRS) veya yeni bir yorum (SIC veya IFRIC) tarafından dayatılması durumunda ;</li> <li>• Bu değişikliğin amacı, finansal tablolardan daha güvenilir ve uygun bilgi elde etmekse.</li> </ul> <p>muhasebe politikasındaki bir değişiklik geriye dönük olarak uygulanmalıdır. dolayısıyla, yöntem değişikliği nedeniyle özkaynaklar durumunun ve önceki yılların sonuçlarının düzeltilmesi gerekmektedir. muhasebe tahminindeki değişiklik, yeni bilgiler veya yeni gelişmelerden kaynaklanan bir varlık veya yükümlülüğün defter değerinde yapılan düzeltmedir. Tahmindeki bir değişikliğin etkileri ileriye dönük olarak uygulanmalı ve değişiklikten etkilenen dönem ve/veya dönemler için sonuca dahil edilmelidir. Önceki döneme ait bir hata, döneme özgü etkilerin veya hatanın kümülatif etkisinin tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, geriye dönük olarak, özkaynaklara ve önceki yılların sonuçlarına tahsis edilerek, geriye dönük olarak düzeltilerek düzeltilmelidir(Obert, 2021: 503).</p>	<p>OHADA muhasebe sisteminin hükümleri, yöntemlerde değişiklik olması durumunda aşağıdaki hususlar dışında IAS 8’deki hükümlerle aynıdır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmemiştir, ancak ekteki notlarda proforma olarak sunulmuştur.</li> <li>• yasal ve vergisel nedenlerle, öz sermayeden sistematik bir tahsis yerine, giderli olarak yöntemlerdeki değişikliklerin geriye dönük olarak uygulanmasının tanınması kabul edilmektedir(OHADA, 2017: 93).</li> </ul> <p>Muhasebe yönteminde finansal tablolarda değişikliğe neden olan herhangi bir değişiklik dipnotlarda açıklanmalıdır ve yeni yöntemin vergi sonrası etkisi geriye dönük olarak hesaplanmaktadır.</p> <p>Belirsizlikler nedeniyle finansal tablolardaki birçok kalem kesin olarak değerlendirilememektedir. SYSCOHADA’ ya göre, değerlendirmesi belirsiz olan bu unsurlar, güvenilir bilgilere dayalı bir tahmine tabidir. özellikle şunlarla ilgilidirler:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• şüpheli alacaklar ;</li> <li>• amortisman süreleri ;</li> <li>• Stokun eskimesi.</li> </ul> <p>Daha iyi bilgi olması durumunda, daha önce yapılan tahmin değiştirilmelidir Tahminlerdeki değişiklikler ve vergi seçeneklerindeki değişiklikler sadece cari mali yıl ve gelecek yıllar üzerinde bir etkiye sahiptir. Syscohada iki hata kategorisini ayırt eder:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cari mali yılda yapılan ve keşfedilen hatalar;</li> <li>• cari yılda keşfedilen ve önceki yıllarda işlenen hatalar(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 93).</li> </ul>
<p>IAS 10 kapanış tarihinden sonraki olaylar</p> <p>Bu standardın amacı, finansal tablolarda kapanış tarihinden sonraki olayların ne zaman düzeltilmesi gerektiğine ve işletmenin finansal tabloların yayımlanma</p>	<p>Kapanış tarihinden sonraki olaylar, kapanış tarihi ile finansal tabloların yayınlanması için yetkilendirme tarihi arasında meydana gelen lehte veya aleyhte olan olaylar olarak tanımlanır.</p> <p>Standart, kapanış tarihinden sonra iki tür olayı birbirinden ayırır :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kapanış tarihinde mevcut olan bir durumu teyit eden</li> </ul>	<p>SYSCOHADA’nın kapanış tarihinden sonraki olaylarla ilgili hükümleri, uluslararası muhasebe standardı tarafından sağlananlarla aynıdır. SYSCOHADA ayrıca mali tablolarda düzeltmeye yol açan olaylar ile düzeltmeye yol açmayan olaylar arasında ayırım yapmaktadır. Bununla birlikte finansal tablolarda düzeltmeye tabi olmayan ancak önemli olaylara ilişkin bilgiler dipnotlarda verilmelidir. SYSCOHADA, IAS 10 gibi, işletmenin sürekliliğinin temel varsayımına bir</p>

<p>tarihi ile ilgili sağlaması gereken bilgilere ilişkin hükümleri belirlemektir.</p>	<p>finansal tabloların düzeltilmesine yol açan olaylar.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kapanış tarihinden sonraki yeni bir durumdan kaynaklanan finansal tabloların düzeltilmesine yol açmayan olaylar. ancak, bu bilgilerin önemli olması durumunda, kapanış döneminden sonra her bir önemli olay kategorisi için dipnotlarda bilgi verilmelidir.</li> </ul> <p>Standart, kapanış tarihinden sonra işletmenin faaliyetinin durdurulması veya tasfiye edilmesi durumunda, finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre düzenlenmemesi gerektiğini belirtmektedir.</p>	<p>itiraz olması durumunda, muhasebe ilkesinin temel bir değişikliğinin yapılması gerektiğini belirtmektedir. Bundan dolayı, finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmayacaktır. mali tabloların yayımlanması için yetkilendirme tarihi, mali tabloların mali yılın kapanış tarihini takip eden en geç 4 ay içinde kapatılacağını belirten AUDICF'nin 23. maddesinde tanımlanmıştır(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 863).</p>
<p>IAS 12 Gelir Vergileri</p> <p>Bu standardın amacı, bireysel hesapların dönem vergilerin ve ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.</p>	<p>IAS 12 standardı, gelir vergileri açısından iki tür vergiyi birbirinden ayırır :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dönem vergi: şirket tarafından bir mali yıl için ödenen kârlar üzerinden ödenen vergi miktarıdır.</li> <li>• Ertelenmiş vergi: Şirketin gerçekleştirebildiği ve gelecekte vergi yaratması muhtemel faaliyetlerle ilgili olarak mali yılın ekonomik sonucuna tekabül eden bir verginin dikkate alınmasını mümkün kılar (ertelenmiş vergi yükümlülükleri) veya vergi tasarrufları (ertelenmiş vergi varlıkları).</li> </ul> <p>Dönem vergiler ve ertelenmiş vergiler, kapanış tarihinde kabul edilen veya fiilen kabul edilen vergi oranları esas alınarak değerlendirilmektedir. ertelenmiş vergilerin değerlendirilmesinde yükümlülük yöntemi uygulanmaktadır(Obert, 2021: 467).</p>	<p>Gelir vergileri açısından, SYSCOHADA, dönem vergiler ile ertelenmiş vergiler arasında da ayırım yapmaktadır. Ancak, IAS 12 standardından farklı olarak, SYSCOHADA yalnızca bireysel hesaplarda dönem vergiler ile sınırlıdır. Ertelenmiş vergiler yalnızca konsolide hesaplarda dikkate alınmaktadır. Ertelenmiş vergiler, konsolide bilançoda yükümlülük tarafında vergi borcu veya aktif tarafında alacak olarak görünen belirli bir kalemdir.(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 187).</p>
<p>IAS 16 Maddi Duran Varlıklar</p>	<p>IAS 16, bir maddi duran varlık kaleminin varlık olarak muhasebeleştirilmesi için iki</p>	<p>maddi duran varlıklar açısından SYSCOHADA ile IAS 16 arasında büyük bir fark yoktur. syscohada'ya</p>



<p>Bu standardın amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin kuralları, özellikle de muhasebeleştirme, değerlendirme ve sağlanacak bilgilere ilişkin kuralları belirlemektir</p>	<p>koşul ortaya koymaktadır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye akışının muhtemel olması;</li> <li>ve bu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde değerlendirilebilmesi.</li> </ul> <p>Bu koşulları sağlayan maddi duran varlık kalemleri maliyet bedeli ile değerlendirilmelidir. İşletme, maddi duran varlıkların sonraki ölçümü için maliyet yöntemini veya gerçeğe uygun değer yeniden değerlendirme yöntemini seçmelidir. Bir maddi duran varlığın yeniden değerlemesi, bu varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık kategorisiyle ilgili olmalıdır. Aynı bir yeniden değerlendirmeye tabi tutulamaz. Bileşen yaklaşımı, farklı faydalı ömürlere sahip kalemlerden oluşan varlıklar için kullanılmaktadır. Büyük revizyonlar için yapılan harcamalar bileşen olarak kabul edilmektedir. Ana yedek parça stokları, birden fazla mali yıl için kullanılması planlanıyorsa aktifleştirilecektir. Normal amortisman, azalan bakiye ve üretim birimleri kullanılan amortisman yöntemleridir (Obert, 2021: 243).</p>	<p>göre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>halka açılmayan şirketler için bileşen yaklaşımı belirli varlıklarla sınırlıdır.</li> <li>vadesinde ödemeye bağlı akışların iskonto edilmesinden kaynaklanan fark muhasebeleştirmeye tabi değildir, ancak bu farkın tutarı önemli ise, ekli notlarda belirtilmelidir.</li> <li>Tüm maddi ve finansal duran varlıklar için herhangi bir yeniden değerlendirme yapılmalıdır. Bir varlık sınıfı için münferit yeniden değerlendirme olasılığına izin verilmez.</li> </ul> <p>Dakik olarak yeniden değerlendirme yapılabilmektedir. sadece pozitif yeniden değerlendirme farkı özkaynaklara alınmaktadır.</p>
<p>IAS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar</p> <p>Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesini belirlemektir.</p>	<p>IAS 19, çalışanlara sağlanan faydaları, bir işletmenin personeli tarafından verilen hizmetler karşılığında verdiği herhangi bir bedel olarak tanımlar. Standart, çalışanlara sağlanan faydaları aşağıdaki gibi sınıflandırır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>kısa vadeli faydalar;</li> <li>işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar;</li> <li>Diğer uzun vadeli faydalar;</li> <li>fesih faydaları.</li> </ul> <p>bu çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi için :</p> <p>kısa vadeli faydaların ödenmesi bir gider teşkil eder ve işletme,</p>	<p>SYSCOHADA ile IAS 19 arasında çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ilişkin önemli bir farklılık yoktur. SYSCOHADA tarafından emeklilik faydalarını yönetmek için iki yöntem sağlanmaktadır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dahili yönetim: işletmenin kendisi, gelecekteki taahhütlerini ödemesine olanak sağlayacak fonları yönetir;</li> <li>Dış yönetim: işletme, fonları kendilerini yöneten ve gelecekteki taahhütleri ödeyecek olan üçüncü bir tarafa dağıtır.</li> </ul> <p>IFRS' den farklı olarak SYSCOHADA, emeklilik tazminatlarını aktüeryal yöntemle değerlendirme</p>

	<p>kalan ödemelerin iskonto edilmemiş tutarına eşit bir borç muhasebeleştirilmektedir. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalarda iki tür plan vardır: tanımlanmış katkı planı ve tanımlanmış fayda planı. ilki, şirketin yükümlülüğünün, ödemedenden sorumlu ayrı bir kuruluşa tanımlanmış bir katkının ödenmesiyle sınırlı olduğu rejimi belirtir. Tanımlanmış katkı planının muhasebeleştirilmesi, kısa vadeli çalışanlara sağlanan faydalarla aynıdır. İkincisi, işletmenin personeline üzerinde anlaşmaya varılan bir faydayı ödeme yükümlülüğünün bulunduğu rejimdir. Bu yükümlülük, öngörülen birim kredi yöntemine göre, personel faaliyet süresi boyunca bir karşılık olarak oluşturulmalıdır. Uzun vadeli faydalar için, genellikle hizmet sunulurken muhasebeleştirilen gider, iskonto esasına göre değerlendirilmektedir. fesih faydaları İçin giderler, işletmenin ödemeyi kabul ettiği andan itibaren karşılık olarak muhasebeleştirilmektedir (Obert, 2021: 357).</p>	<p>yükümlülüğünü yalnızca halka arz yapan kuruluşlarla sınırlandırmaktadır. Diğer işletmeler emeklilik faydalarını basitleştirilmiş bir yöntem kullanarak muhasebeleştirebilmektedir. (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 764).</p>
<p>IAS 20 devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması</p> <p>Bu standart, devlet teşvikleri ve diğer devlet yardımları hakkında sağlanacak muhasebeleştirilme ve bilgileri düzenlemeyi amaçlamaktadır.</p>	<p>IAS 20 standardı iki tür teşviki birbirinden ayırır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• varlığa bağlı teşvikler : ya bilançoda ertelenmiş gelir olarak ya da varlığın defter değerine ulaşmak için teşvikin sübvansiyonun düşülmesi, varlıkla ilgili teşviklerin ve gerçeğe uygun değerden ölçülen parasal olmayan teşviklerin suretiyle sunulmalıdır.</li> <li>• Gelire bağlı teşvikler: bazen gelir tablosunda kredi olarak veya “diğer gelirler” başlığı altında sunulur; Ayrıca ilişkili oldukları giderlerden kesinti olarak da sunulabilmektedir (Obe</li> </ul>	<p>SYSCOHADA, kamu otoritesi tarafından geri ödeme yükümlülüğü olmaksızın kuruluşlara tahsis edilebilecek üç kategoride yardım sağlamıştır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yatırım teşvikleri, sabit kıymetler edinmeyi veya yaratmayı veya uzun vadeli faaliyetleri finanse etmeyi amaçlar;</li> <li>• İşletme teşvikleri, belirli işletim ürünlerinin yetersizliğini telafi etmeyi amaçlar;</li> <li>• dengeleme teşvikleri, bu sübvansiyon kendisine verilmemiş olsaydı, işletmenin muhasebeleştireceği zararı dengelemeyi amaçlar.</li> </ul> <p>İşletmenin teşviklere bağlı koşullara uyacağına ve teşviklerin alınacağına dair makul bir güvence olmadıkça, devlet teşvikleri muhasebeleştirilmemelidir. SYSCOHADA ve IAS 20 standardının</p>

	rt, 2021: 452).	kamu teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümleri birbirinden farklıdır. Yatırım teşviklerini üçüncü şahıs hesaplarına, ertelenmiş gelirlere kaydeden IAS 20'nin aksine, SYSCOHADA bunları özkaynak olarak kaydetmektedir. ayrıca, SYSCOHADA'ya göre, yatırım sübvansiyonları varlığı edinme maliyetinden düşülmez; bu, IAS 20 tarafından önerilen ikinci yöntemdir. Konsolide ve birleşik hesapların hükümlerine göre kamu teşvikleri, konsolide hesaplara gelecek yıllara ait gelirler veya ertelenmiş gelirler olarak kaydedilmekte ve finanse ettikleri duran varlıkların amortisman ritimi üzerinden gelir tablosunda iptal edilmektedir. Teşvikler mülkün edinim maliyetinden düşülmemektedir(AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 715).
<p>IAS 21 Kur Değişiminin Etkileri</p> <p>Bu standart, yabancı para cinsinden işlemlere uygulanacak muhasebeleştirmeyi ve işletmenin yurtdışındaki kuruluşlarının finansal tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesini düzenlemeyi amaçlamaktadır.</p>	<p>IAS 21, fonksiyonel para birimi, sunum para birimi ve yabancı para birimi arasında ayırım yapmaktadır. yabancı para işlemin ilk muhasebeleştirme, yabancı para tutarına, işlem tarihine göre fonksiyonel para birimi ile yabancı para arasındaki cari döviz kuru uygulanarak fonksiyonel para biriminde kaydedilmelidir. Kapanış tarihinde, kalemlerin yabancı para cinsinden muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Parasal unsurların dönüştürülmesi, kapanıştaki döviz kuru kullanılarak yapılmalıdır;</li> <li>• tarihi maliyetle değerlendirilen parasal olmayan kalemlerin dönüştürülmesi, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak değerlendirilmelidir;</li> <li>• gerçeğe uygun değeriyle ölçülen parasal olmayan kalemlerin dönüştürülmesi, bu gerçeğe uygun değerlerin ölçüldüğü tarihte var olan döviz kurları kullanılarak</li> </ul>	<p>SYSCOHADA ve IAS 21'in döviz kurlarındaki değişikliklerin etkilerine ilişkin hükümleri birbirinden farklıdır. SYSCOHADA tarafından sağlanan döviz kurlarındaki değişikliklerin etkilerinin işlenmesi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bireysel hesapların parasal kalemlerle ilgili çevrim farkları, üçüncü şahıs hesaplarına kaydedilir (çeviri farkı-varlığı veya çevrim farkı-yükümlülüğü). Gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları doğrudan kâr veya zararda muhasebeleştirilen IAS 21'den farklı olarak, SYSCOHADA' da sadece gerçekleşmemiş kambiyo zararları, kambiyo zararları karşılığı aracılığıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. IAS 21 kapsamında üçüncü şahıs hesabında çevrim farkı hesabı yoktur.</li> <li>• Konsolide finansal tablolarda çevrim farkı hesapları elimine edilmektedir. Gerçekleşmemiş kur kazançları ve zararları, kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir(AU DDCF ve SYSCOHADA, 2017: 784).</li> </ul>

	<p>yapılmalıdır.</p> <p>İşlem tarihi ile ödeme tarihi arasında veya işlem tarihi ile kapanış tarihi arasında meydana gelen parasal kalemlerdeki kur farkları, gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilmektedir. İşlem tarihi ile kapanış tarihi arasında parasal olmayan kalemlerde meydana gelen kur farkları, kalemden kaynaklanan kar veya zararın diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi durumunda bilançoda özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Kar veya zararın gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi durumunda, gelir tablosunda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilmektedir.</p> <p>Mali tabloların sunum para birimine dönüştürülmesi iki adımda gerçekleştirilir: ilk adım, yerel para biriminden fonksiyonel para birimine geçişten oluşmaktadır. İkinci adım, fonksiyonel para biriminden sunum para birimine geçmektir.</p> <p>Çevrim farklarını finansal tablolara dahil etmek için raporlayan işletme aşağıdaki prosedürleri izlemelidir:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– sunulan her bilançonun varlık ve yükümlülükleri, bu mali tabloların tarihinde yürürlükte olan kapanış kurundan dönüştürülmelidir;</li><li>– her bir gelir tablosunun gelir ve giderleri, işlem tarihlerinde geçerli olan döviz kuru üzerinden çevrilmelidir;</li><li>– finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan tüm kur farkları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir.</li></ul> <p>Bir işletmenin, tarihi maliyet dönüşümü veya cari maliyet dönüşümü kullanılarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin fonksiyonel para biriminde</p>	
--	--	--

	<p>hazırlanan finansal tabloları, dönem sonunda geçerli olan ölçüm biriminde ifade edilmelidir.</p> <p>net parasal pozisyondaki kar veya zarar, sonucun bir parçası olmalı ve ayrıca ayrı ayrı belirtilmelidir (Obert, 2021: 485).</p>	
<p>IAS 23 Borçlanma Maliyetleri</p> <p>Bu standardın amacı, borçlanma maliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarını belirlemektir. Standart, işletmelerin borçlanma maliyetlerini satın alma, üretim veya inşaat ile ilişkilendirilebilen belirli varlıkların maliyeti üzerinden muhasebeleştirmelerini gerektirmektedir. Diğer borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde giderleştirilmelidir.</p>	<p>İşletmelerin, borçlanma fonların kapsamında maruz kaldıkları faiz ve diğer maliyetlere borçlanma maliyetleri denmektedir. IAS 23'e göre, bu borçlanma maliyetleri şunları içerebilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Faiz giderleri;</li> <li>• Finansal kiralama ile ilgili finansal giderler;</li> <li>• Faiz maliyetlerinin düzeltilmesine benzetilirse, yabancı para cinsinden borçlanmalardan kaynaklanan kur farkları.</li> </ul> <p>Özellikli varlıklar edinme maliyetine borçlanma maliyetlerinin dahil edilmesi zorunludur.</p> <p>IAS 23, spesifik fonların ödünç alınması durumu ile genel olarak ödünç alınan fonların ödünç alınması durumunu birbirinden ayırmaktadır.</p> <p>İşletme aşağıdaki koşulları ilk kez karşıladığında, bir varlığın maliyetinde borçlanmaların aktifleştirilmesi başlamalıdır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– varlığa ilişkin harcama yapılmıştır;</li> <li>– borçlanma maliyetleri oluşur;</li> <li>– varlığın kullanımından veya satışından önce hazırlanması için gerekli olan faaliyetler devam etmektedir.</li> </ul> <p>üretken faaliyetin uzun süre kesintiye uğraması durumunda, borçlanma maliyetlerinin dahil edilmesi askıya alınmalıdır. Varlığın hazırlanması için gerekli faaliyetlerin tümü tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin dahil edilmesi durdurulmalıdır. (Obert, 2021: 456)</p>	<p>SYSCOHADA ve IAS 23'ün borçlanma maliyetlerine ilişkin hükümleri aynıdır.</p> <p>SYSCOHADA ayrıca borçlanma maliyetini, bir işletmenin fon ödünç almasından kaynaklanan faiz ve diğer maliyetler olarak tanımlar.</p> <p>SYSCOHADA tarafından sağlanan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi için nitelikli varlıklar şunlardır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stoklar;</li> <li>• enerji üretim tesisleri;</li> <li>• yatırım amaçlı gayrimenkuller;</li> <li>• maddi olmayan duran varlıklar;</li> <li>• çok yıllık sözleşmelere ilişkin hükümlere göre muhasebeleştirilen inşaat sözleşmeleri.</li> </ul> <p>Spesifik borçlanmalara ve genel olarak yapılan borçlanmalara ve bunların kuruluş dönemine ilişkin hükümler, IAS 23'te belirtilenlerle aynıdır. Belirli borçlanmalar bağlamında, borçlanma maliyetlerinin tutarı, bu borçlanmanın maruz kaldığı fiili maliyetlerden, bu ödünç alınan fonlardan elde edilen herhangi bir yatırım gelirinin düşürülmesiyle belirlenir. Spesifik olmayan borçlanmalarda, dahil edilebilecek maliyetlerin tutarları, sözleşme yapılan borçlanmalara uygulanan borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasına eşit bir aktifleştirme oranı uygulanarak belirlenmektedir.</p> <p>İşletmenin mali yıl için borçlanma maliyetlerine ilişkin tüm bilgileri ekli notlarda sağlaması gerektiği belirtilmelidir (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 618).</p>
IAS 37	IAS 37, karşılıkları, vadesi veya	Genel olarak, SYSCOHADA'nın

<p>Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</p> <p>Bu standardın amacı, karşılıklar, koşullu yükümlülükler ve koşullu varlıklar için geçerli olan kriterleri ve muhasebe esaslarını belirlemektir.</p>	<p>tutarı belirsiz olan bir yükümlülük olarak tanımlar. Koşullu borç, kaynak çıkışı olasılığı veya kaynak çıkışı miktarı belirsiz olan veya mevcudiyeti belirsiz olan mevcut bir yükümlülüktür. Koşullu varlık, mevcudiyeti belirsiz olan geçmiş olaylardan kaynaklanan potansiyel bir varlıktır.</p> <p>Koşullu borç, kaynakların çıkış olasılığının belirsiz olduğu veya mevcudiyeti belirsiz bir yükümlülük olan geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüktür.</p> <p>IAS 37'e göre, bir karşılığın muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulları karşılaması gerekir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- işletmenin geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ;</li> <li>- bu yükümlülüğün kaynak çıkışına yol açması muhtemeldir ;</li> <li>- yükümlülüğün tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir.</li> </ul> <p>Yeniden yapılandırma gibi özel durumlarda, yeniden yapılandırma karşılığı ancak işletmenin resmileştirilmiş ve ayrıntılı bir yeniden yapılandırma planı hazırlaması ve ana özellikleri kişilere iletilmesi durumunda muhasebeleştirilir. Ayrıca, bir sözleşme açığı için bir karşılık ayrıldığı belirtilmelidir. IAS 37, gelecekteki faaliyet kayıplarına için karşılık ayrılmasına izin vermemektedir. Ayrıca, bir yükümlülük sözleşmeden önce kendi varlıklarının onarımı veya bakımı veya kendi kendini sigorta ettirme karşılıkları da muhasebeleştirilememedir.</p> <p>Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</p> <p>Koşullu Borçlar muhasebeleştirilmemelidir. Kaynakların çıkış olasılığı çok düşük olmadıkça, koşullu borçlara ilişkin bilgiler dipnotlarda verilmelidir.</p>	<p>hükümleri IAS 37'nin hükümlerine benzerdir. Ancak, aşağıdaki noktada iki standart arasında bir fark vardır: OHADA muhasebe sistemi, "karşılık" terimi, risk ve giderlere ilişkin karşılıkları ve istisna yoluyla düzenlenmiş karşılıklar ifade etmektedir. düzenlenmiş karşılıklar, bir hükmün muhasebe tanımına uymaz, ancak yalnızca vergi hükümlerinin uygulanmasıyla oluşturulmaktadır. Bu düzenlenmiş karşılıklar örneğin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aşağılayıcı amortisman karşılıkları;</li> <li>• düzenlenmiş fonlar için karşılıkları;</li> <li>• duran varlıklarla ilgili düzenlenmiş karşılıkları;</li> <li>• yatırım için karşılıkları ;</li> <li>• stoklarla ilgili düzenlenmiş karşılıkları ;</li> <li>• yatırım için karşılıkları ;</li> <li>• diğer karşılıkları ve düzenlenmiş fonlar ;</li> <li>• yeniden yatırılacak sermaye kazançları için karşılıkları;</li> </ul> <p>OHADA muhasebe sisteminin hükümleri, koşullu varlıklar ve yükümlülükler arasında ayırım yapıp ve bir karşılığın IAS 37 olarak muhasebeleştirilmesi için aynı gerekli koşulları sağlamaktadır. syscohada'ya göre, gelecekteki operasyonel kayıplar ve büyük onarımlar karşılık olarak kabul edilmemelidir.</p> <p>Karşılık ayrılan tutarların geri ödenmesi, bilançoda yükümlülük olarak muhasebeleştirilen karşılık ile mahsup edilmeyen ayrı bir varlık olarak sunulur; ve gelir tablosunda gelir olarak (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 137).</p>
---	--	---

	<p>Koşullu varlıklar da muhasebeleştirilmemektedir. Ekonomik fayda girişinin muhtemel olduğu durumlarda, dipnotlarda bilgi verilmelidir. Geri ödeme hakkı, geri kazanılması hemen kesin olduğunda ve karşılık gelen karşılık tutarıyla sınırlandırıldığında ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Gelir tablosunda, karşılık ayrılan tutarların geri ödenmesi, muhasebeleştirilen tutardan net olarak gösterilebilmektedir (Obert, 2021: 405).</p>	
<p>IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</p> <p>Bu standardın amacı, maddi olmayan duran varlıkların edinilmesi veya yaratılmasıyla ilgili giderler ile reklam, eğitim, kurulum, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve web sitesi giderleriyle ilgili giderlere uygulanacak muhasebe işlemlerini belirlemektir.</p>	<p>IAS 38 maddi olmayan duran varlıkları, fiziksel şekli olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar olarak tanımlar. Maddi olmayan duran varlıklar, goodwill'den ayırt edilmeleri amacıyla tanımlanabilir niteliktedir. Doğrudan satın alma durumunda bir maddi olmayan duran varlığın ilk ölçümü maliyet esasına göre yapılmaktadır. İşletme birleşmesinin bir parçası olarak satın alma olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın değerlendirilmesi satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değerine göre yapılmaktadır. IAS 38, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra, işletmenin maddi olmayan duran varlıkları maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirilmiş değer yöntemini kullanarak muhasebeleştirme seçeneğine sahip olduğunu sağlamaktadır. Dahili olarak yaratılan maddi olmayan duran varlıklar bağlamında, işletme, bu duran varlıklar yaratımlarının araştırma aşaması ile geliştirme aşaması arasında ayırım yapmalıdır. Belirli koşullar yerine getirilirse, duran varlıkların iç geliştirme aktifleştirilmektedir. Gerçekleştğinde, dahili araştırma giderleri giderleştirilmektedir. Şirketin kuruluş aşamasında,</p>	<p>SYSCOHADA ve IAS 38'in maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin hükümleri aynıdır. syscohada, maddi olmayan duran varlıkları, şirketin faaliyetleri için sürdürülebilir bir şekilde kullanılması amaçlanan ve gelecekte fayda sağlaması muhtemel maddi olmayan duran varlıklar olarak tanımlanmaktadır. syscohada çerçevesinde araştırma aşaması ile geliştirme aşaması birbirinden ayrılmalıdır, eğer bu ayırım mümkün değilse, tüm maliyetler yapılan dönem için gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Araştırma için veya dahili bir projenin araştırma aşamasında yapılan harcamalar aktifleştirilemez, ancak sistematik olarak oluştukları dönemde mali yıl için gider olarak muhasebeleştirilir ve daha sonra etkinleştirilemez. IAS 38'de olduğu gibi, geliştirme aşamasında katlanılan giderler, aşağıdaki koşulları karşılamaları durumunda syscohada' da maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– kullanım veya satış için maddi olmayan duran varlığı tamamlamak için gerekli teknik fizibiliteyi göstermek;</li> <li>– maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve kullanma veya satma niyetini göstermek;</li> <li>– maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma kabiliyetini göstermek;</li> <li>– maddi olmayan duran varlığın olası gelecekteki ekonomik faydaları nasıl sağlayacağını göstermek;</li> <li>– geliştirmeyi tamamlamak ve</li> </ul>

	<p>eğitim, reklam ve promosyonlar, yer değiştirme veya yeniden yapılanma sırasında işsel olarak oluşan şerefiye ile ilgili giderler gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca kurulum maliyetleri de gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Amortisman kapsamında, belirli bir faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar bu süre boyunca sistematik olarak itfa edilmektedir. Sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar amortismanına tabi tutulmazdır. Faydalı mrn sınırsız niteliği her mali yılın sonunda gözden geçirilmelidir. Değer düşüklüğü çerçevesinde, değer kaybı göstergesi olması durumunda maddi olmayan duran varlıklar, standart UMS 36'ya göre değer testine tabi tutulmaktadır. Sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar, UMS 36 uyarınca en az bir yıllık değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır (Obert, 2021: 277).</p>	<p>maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için uygun teknik, finansal ve diğer kaynakların mevcudiyetini göstermek;</p> <p>– Geliştirme sırasında maddi olmayan duran varlığa atfedilebilen harcamaları güvenilir bir şekilde ölçebilme kabiliyetini göstermek.</p> <p>Ancak, aşağıdaki noktalarla ilgili bazı farklılıkların altını çizmekte fayda var:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Le fond commercial, yalnızca bir değer düşüklüğü belirtisi olduğunda değer düşüklüğüne uğramaktadır;</li><li>• syscohada' ya göre maddi olmayan duran varlıkların olası bir yeniden değerlemesi yoktur (AUDICF ve SYSCOHADA, 2017: 546).</li></ul>
--	--	--



## SONUÇ

Bu çalışmanın temel amacı Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS/IFRS) ile Afrika'da Ekonomi Hukuku'nun Uyumlaştırılması Örgütü'nün muhasebe sistemini karşılaştırmaktır.

IAS/IFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan bir dizi Uluslararası Muhasebe Standardıdır. IAS/IFRS'nin amacı, küresel karşılaştırmaları optimize etmek ve uluslararası yatırımlara daha açık olmaktır. Ayrıca, öngörücü bilgilerle daha fazla şeffaflık sağlayarak ve şirketlerin doğasında var olan riskleri daha iyi göz önünde bulundurarak şirketlerin performansının sunumunu iyileştirirler(Alali ve Cao, 2010: 82). Bu nedenle UFRS standartları sonuçların manipülasyonunu azaltma ve borsaların verimliliğini artırma eğiliminde olacaktır.

Muhasebe standartlarını dünya çapında senkronize etmek, uluslararası muhasebe topluluğunun zor bir görev olsa bile üzerinde çalışmaya devam ettiği bir süreçtir, çünkü bir dereceye kadar her ülkenin kendi kuralları vardır. UFRS'nin ortaya çıkışı muhasebe ve finans dünyasında belli bir heyecan yaratmıştır(Alali ve Cao, 2010: 82).

Bugün, yaklaşık 150 ülke UFRS'nin kullanılmasına ihtiyaç duymakta veya izin vermektedir. Henüz uyum sağlamamış olanlar, bu standartların gelecekteki yakınsaması veya benimsenmesi için zaman çizelgeleri oluşturmuşlardır. Afrika ve özellikle Fransızca konuşulan Siyah Afrika ülkeleri ilerleme ve gelişme yolunda terk edilmek istemiyorsa, UFRS standartlarının uygulanması bugün esastır.

Sürekli olarak kendilerini diğer ülkelerle aynı seviyeye getirmeye çalışan Fransızca konuşulan Siyah Afrika ülkelerinin bu standartlara artan bir ilgi göstermeye başlaması bu akıl halindedir. Böylece, 2017'de, Afrika'da İş Hukukuna Uyum Örgütü (OHADA) adına uzun vadeli bir çalışmanın doruk noktası doğmuştur: Muhasebe hukuku ve finansal raporlama üzerine yeni tekdüzen yasası, bu durumda revize edilmiş SYSCOHADA. Bu, kişisel hesaplar için Ocak 2018'de ve konsolide hesaplar için Ocak 2019'da yürürlüğe girmiştir(Joachim vd., 2021: 1036).

OHADA (Afrika'da İş Hukukunun Uyumlaştırılması Örgütü), bölgesel entegrasyonu güçlendiren yasal bir çerçeve sağlamayı ve aynı zamanda ekonomik büyüme için bir araç olarak hizmet etmeyi amaçlayan bir Afrika kuruluşudur. Bu amaç, örgütün 17 üye ülkesi tarafından muhasebe yasası (AUDCIF) ve veya SYSCOHADA dahil olmak

üzere 10 yeknesak işleminin kabul edilmesine yol açmıştır. SYSCOHADA, muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmaya yönelik önceki girişimlerin başarısız olmasından sonra ilk kez 2001 yılında tanıtılmıştır. SYSCOHADA'nın 2017 yılında OHADA üyesi ülkeler tarafından revize edilmesi, muhasebe sisteminin kavramsal çerçevesini Uluslararası Muhasebe Standartları IAS/IFRS ile daha uyumlu hale getirmiş ve borsada işlem gören şirketler için IAS/IFRS standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca SYSCOHADA'nın kavramsal çerçevesi, finansal vizyon ve finansal tablolarda yayınlanacak bilgiler açısından Uluslararası Muhasebe Standartlarından çok da farklı değildir. Ancak, revizyona ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına açılmasına rağmen, SYSCOHADA hala esasen IAS/IFRS standartlarıyla bağlantılı olmayan hükümler sunan yasal bir temele sahip bir muhasebe seti olmaya devam etmektedir(Joachim vd., 2021: 1037).

Bu araştırmanın konusu, Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA'nın karşılaştırılmasına odaklanmıştır. Konunun bu karşılaştırmalı analizine varmak için 3 bölümlük bir plan izlenmiştir. Birinci bölüm, Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihsel gelişimini izlemiştir. İkinci bölüm, OHADA muhasebe sisteminin sunumuna odaklanmıştır. Bu çalışmanın konusu olan üçüncü bölümde, Uluslararası Muhasebe Standartları ile SYSCOHADA arasındaki temel benzerlikler ve farklılıklar sunulmuştur.

Bu çalışmadan, SYSCOHADA ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının çeşitli konularda farklı olmakla birlikte, aynı zamanda büyük benzerlikler paylaştığı anlaşılmaktadır. SYSCOHADA ve IAS/IFRS arasındaki ilk önemli fark, bu setlerin kullanıldığı ülke sayısı ile ilgilidir. Dünyada yaklaşık 115 ülkede Uluslararası Muhasebe Standartları kullanılırken, SYSCOHADA sadece 17 Afrika ülkesinde kullanılmaktadır. İkincisi, SYSCOHADA, yatırımcılara finansal bilgi sağlamayı amaçlayan uluslararası standartların aksine, daha çok kural/vergiye dayalı bir düzenlemedir. Ancak, OHADA muhasebe sisteminin en son revizyonu, çeşitli konularda IAS/IFRS standartlarına uyumla sonuçlanmıştır. Ayrıca, SYSCOHADA ülkelerinde artık borsada işlem gören şirketler için IAS/IFRS zorunludur. Ancak, bu şirketler da SYSCOHADA'ya tabidir. SYSCOHADA düzenleyicilerinin bu yaklaşımı, yerel hükümleri uluslararası muhasebe ile daha tutarlı hale getirmeyi amaçlamaktadır. Öte yandan, finansal tabloların sunum modelinin bulunmadığı Uluslararası Muhasebe Standartlarının hükümlerinin aksine, SYSCOHADA, büyük ve orta ölçekli işletmeler için normal sistem ve küçük işletmeler için minimum nakit sistemi olmak üzere iki sunum modeli sunmaktadır. Üçüncü olarak,

diğer bir fark, SYSCOHADA'nın değerleme için temel olarak tarihi maliyet yöntemini kullanması, IAS standartlarının ise gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmasıdır. Ayrıca, SYSCOHADA, hesap planı ve her bir hesabın işleyişi dahil olmak üzere çeşitli konularda geniş bir bilgiye sahiptir.

Genel olarak, bu iki muhasebe standardı arasındaki yakınsama veya farklılık, büyük ölçüde çalışılan standarda bağlıdır. IAS standartları ile SYSCOHADA standartlarının karşılaştırılması sonucunda aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

- Finansal tablolarının sunumunda (IAS1): SYSCOHADA ve IAS 1 hükümleri aynıdır, ancak SYSCOHADA'ya göre özkaynak değişim tablosu konsolide hesaplar dışında bireysel hesaplarda bulunmamaktadır.
- Stoklarda (IAS 2) : Stoklar açısından SYSCOHADA hükümleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları aynıdır, ancak bitmiş ürün stoklarındaki değişimler açısından farklılık vardır.
- Nakit akış tablosunda (IAS 7) : SYSCOHADA ile uluslararası standart IAS 7 arasında büyük bir fark yoktur. SYSCOHADA, IAS 7 gibi, nakit akış tablosu da işletme faaliyetlerinden, finansman faaliyetlerinden ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını göstermelidir. Gözlemlenen farklılıklar biçimseldir.
- Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalarda (IAS 8) : SYSCOHADA'nın hükümleri, yöntem değişikliği olması durumunda belirli noktalar dışında IAS 8 standardı ile aynıdır.
- Kapanış tarihinden sonraki olaylarda (IAS 10) : SYSCOHADA'nın kapanış tarihinden sonraki olaylarla ilgili hükümleri, Uluslararası Muhasebe Standardı tarafından sağlananlarla aynıdır.
- Gelir vergilerinde (IAS 12) : Gelir vergisi açısından, IASB iki tür geliri ayırt eder: ertelenmiş vergiler ve cari vergiler. SYSCOHADA sadece cari vergileri dikkate alır ve ertelenmiş vergiler sadece konsolide hesaplarda dikkate alınmaktadır.

- Maddi duran varlıklarda (IAS 16) : büyük bir farklılık yoktur. Bunun dışında, OHADA muhasebe sistemi, kamu tasarrufları talep etmeyen kuruluşlar için belirli varlıklara yaklaşımı bileşen bazında sınırlamaktadır.
- Çalışanlara sağlanan faydalarda( IAS 19) : büyük bir farklılık yok. UFRS'nin aksine, OHADA muhasebe sistemi, emeklilik faydalarını aktüeryal yöntemle değerlendirme yükümlülüğünü yalnızca kamuya tasarruf çağrısı yapan kuruluşlarla sınırlamaktadır.
- Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanmasında (IAS 20) : SYSCOHADA ve IAS 20 standardının kamu teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin hükümleri birbirinden farklıdır. Yatırım teşviklerini üçüncü şahıs hesaplarına, ertelenmiş gelirlere kaydeden IAS 20'nin aksine, SYSCOHADA bunları özkaynak olarak kaydetmektedir. ayrıca, SYSCOHADA'ya göre, yatırım sübvansiyonları varlığı edinme maliyetinden düşülmez; bu, IAS 20 tarafından önerilen ikinci yöntemdir.
- Kur değişiminin etkilerinde (IAS 21) : SYSCOHADA ve IAS 21 hükümleri, döviz kurlarındaki değişikliklerin etkilerinin muhasebeleştirilmesinde farklılık göstermektedir.
- Borçlanma Maliyetleri ( IAS 23): borçlanma maliyetleri açısından SYSCOHADA ve IAS standartlarının hükümleri aynıdır.
- Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklarda (IAS 37) : Genel olarak, UMS 37 hükümleri SYSCOHADA tarafından kabul edilmiştir. Yine de, SYSCOHADA, istisnai olarak, kural olarak bir hüküm tanımını karşılamayan düzenlenmiş hükümleri kabul etmektedir. Özsermaye dahili yükümlülüklerdir, oysa UFRS'de yalnızca karşılıklar ve üçüncü şahıslara olan borçlar yükümlülüktür.
- Maddi olmayan duran varlıklarda (IAS 38) : Genel olarak, IAS 38 hükümleri SYSCOHADA tarafından kabul edilmiştir. Ancak, bazı tutarsızlıklar vardır.

Bu çalışma ışığında SYSCOHADA'nın karşılaştırmaya dahil edilen standartlar açısından Uluslararası Muhasebe Standartları ile büyük benzerlikler gösterdiği görülmektedir. Ancak, bu muhasebe standartları arasında şekil ve içerik bakımından da

bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bunun nedeni, OHADA üyesi ülkelerin muhasebe uygulamalarının ve mali yapısının IASB ve diğer ülkelerinkinden farklı olmasıdır. Ortak bir dil oluşturmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde geçerli olan farklı muhasebe standartları tüm ülkelerde aynı şekilde uygulanmalıdır. Bu, Uluslararası Muhasebe Standartları sayesinde mümkündür.

Bu çalışma, bu iki muhasebe sisteminin temel benzerlik ve farklılıklarını vurgulayarak, SYSCOHADA ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki karşılaştırmalı analize ilişkin boşluğu dolduracaktır. Ayrıca yatırımcıların ve bu iki muhasebe standardına ilgi duyan diğer tüm kişilerin finansal tablolarında sunulan bilgileri okuyabilmelerini ve karşılaştırılabilirliğini sağlayabilmelerini sağlayacaktır.

Dünya liberalleşmiş bir ekonomide geliştiğinden, OHADA yasasına göre yönetilen şirketler, dünya pazarından pay almanın bir aracını oluşturdukları için IAS/IFRS standartlarını benimsemekte daha iyi olacaktır. OHADA muhasebe sistemindeki şirketlerin, özellikle uluslararası pazarı ele geçirmeyi planlıyorlarsa, entegre etmeleri aslında bir rekabet gücü ilkesidir.

## KAYNAKÇA

- Alali, F., ve Cao, L. (2010). International financial reporting standards — credible and reliable? An overview. *Advances in accounting*, 26(1), 79-86. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.02.001>
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., ve Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 85(1), 31-61. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.1.31>
- AUDICF, ve SYSCOHADA. (2017). *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière & système comptable OHADA (SYSCOHADA)*. Journal officiel de l'OHADA N° spécial. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017\\_jo-final.pdf\(20/02/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3349/audcif-2017_jo-final.pdf(20/02/2022))
- Bamber, M., ve McMeeking, K. (2016). An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy. *The British accounting review*, 48(1), 59-73. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.03.003>
- Barbu, E. (2004). L'harmonisation comptable internationale: D'un vagabondage comptable à l'autre. *Comptabilité Contrôle Audit*, 10(1), 37-61. <https://doi.org/10.3917/cca.101.0037>
- Barneto, P. (2004). *Normes IAS-IFRS: Application aux états financiers*. Dunod. Paris. [https://bibliotheque.tbs-education.fr/Default/doc/SYRACUSE/13471/normes-ias-ifrs-application-aux-etats-financiers-pascal-barneto\(10/04/2022\)](https://bibliotheque.tbs-education.fr/Default/doc/SYRACUSE/13471/normes-ias-ifrs-application-aux-etats-financiers-pascal-barneto(10/04/2022))
- Bensadon, D. (2016). L'Union européenne face aux normes internationales de reporting financier (IFRS): Une mise en perspective historique. *Politiques et management public*, Vol 33/2, 135-154. [https://journals.openedition.org/pmp/10083\(10/03/2021\)](https://journals.openedition.org/pmp/10083(10/03/2021))
- Brun, Stéphan (2006). *Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS*. [https://www.librest.com/livres/les-normes-comptables-internationales-ias-ifrs-stephan-brun\\_0-226615\\_9782842008024\(19/03/2021\)](https://www.librest.com/livres/les-normes-comptables-internationales-ias-ifrs-stephan-brun_0-226615_9782842008024(19/03/2021))
- Cairns, D. (1997). The future shape of harmonization: A reply. *European Accounting Review*, 6(2), 305-348. <https://doi.org/10.1080/713764722>,
- Camfferman, K., ve Zeff, S. A. (2007). *Financial reporting and global capital markets: A history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000*. Oxford University press. [https://www.worldcat.org/title/financial-reporting-and-global-capital-markets-a-history-of-the-international-accounting-standards-committee-1973-2000/oclc/634432297\(26/01/2021\)](https://www.worldcat.org/title/financial-reporting-and-global-capital-markets-a-history-of-the-international-accounting-standards-committee-1973-2000/oclc/634432297(26/01/2021))
- Christophe, K. M. (2017). L'adhésion de la république démocratique du Congo à l'OHADA et son impact sur le droit congolais des affaires: cas de la ville de Kolwezi. *Kas african Law study Library*, 4(2), 157-170. <https://doi.org/10.5771/2363-6262-2017-2-157>

- Çankaya, F. (2007). Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *Uluslararası yönetim iktisat ve işletme dergisi*, 3(6), 127-148. [https://dergipark.org.tr/en/pub/ijmeh/750768\(01/03/2021\)](https://dergipark.org.tr/en/pub/ijmeh/750768(01/03/2021)).
- Deloitte. (t.y.). *Effective dates of IFRSs and amendments* [Standard]. [https://www.iasplus.com/en/standards/effective-dates/effective-ifs\(23/02/2022\)](https://www.iasplus.com/en/standards/effective-dates/effective-ifs(23/02/2022))
- Doriane, K. P. G. (2013). *L'image fidèle de l'entreprise en droit comptable OHADA*. Yüksek Lisans Tezi. Université de Dschang/ faculté des sciences juridiques et politiques, Dschang.
- Feudjo, J. R. (2010). Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS): Une urgence ou une exigence ? *La Revue des Sciences de Gestion*, n°245-246(5), 149-158. [https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-5-page-149.htm\(02/03/2022\)](https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-5-page-149.htm(02/03/2022))
- Florentin Gaël YEPDO, NYASSEU Emma Joachim, ve Léonie, T. A. P. (2020). *Harmonisation des normes comptables internationales et OHADA: Une analyse critique des parties prenantes*. <https://doi.org/10.5281/ZENODO.3597202>
- Fossung, M. F., Ntoug, L. A. T., Santos de Oliveira, H. M., Pereira, C. M. F., Bastos, S. A. M. C., ve Pimentel, L. M. (2020). Transition to the revised OHADA law on accounting and financial reporting: corporate perceptions of costs and benefits. *Journal of risk and financial management*, 13(8), 172. <https://doi.org/10.3390/jrfm13080172>
- Hakimi, S. (2011). *Le passage du P.C.N. 1975 aux nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS en Algérie*. Yüksek Lisans. Université Mouloud Mammeri/faculté des sciences économiques, TIZI-OUZOU.
- Halimana, H. Bernard (2018). *L'image fidèle dans les sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo : vérifications empiriques du regard du système comptable OHADA*. Doktora tezi, Université Protestante au Congo Kinshasa /Administration des Affaires et Sciences Economiques, Kinshasa.
- Haverty, J. L. (2006). Are IFRS and U.S. GAAP converging?: Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(1), 48-71. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.01.004>
- Hepworth, N. (2002). *The european experience of and attitudes to the development of international accounting standards*. İçinde V. Montesinos ve J. M. Vela (Ed.), *Innovations in Governmental Accounting* (ss. 73-83). Springer US. [https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6\\_6](https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6_6)
- IFRS 10. (2011). *IFRS 10—États financiers consolidés* [Standard]. [https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10\(07/02/2022\)](https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs10(07/02/2022))
- Joachim, N. E., Gaël, Y. F., Léonie, T. A. P., ve Myskinole, C. S. D. (2021). Adoption des normes IFRS dans l'espace OHADA: Fondement théorique, intérêt et enjeux. *international journal of financial accountability, economics,*

management, and auditing (IJFAEMA), 3(6), 1031-1046.  
<https://doi.org/10.52502/ijfaema.v3i6.186>

Jules, Henri, M. (2018). *Financial reporting for M&A: Local GAAP vs local IFRS. Evidence from Africa*. Yüksek lisans Tezi. Masarykova univerzita, Faculty of Economics and Administration, Brno.

Kazouz, R. (2018). *Audit comptable et financier, normalisation, norme internationale d'audit (ISA), normes algériennes d'audit (NAA), normes internationales de comptabilité (IAS/IFRS)*. Doktora tezi, Université Djillali Liabes / faculté de sciences économiques , Djillali Liabes.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye'de oluşum ve gelişim süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.  
[https://iibfdergisi.ksu.edu.tr/en/pub/ksuiibf/125905\(23/06/2021\)](https://iibfdergisi.ksu.edu.tr/en/pub/ksuiibf/125905(23/06/2021))

Larson, R. K. (1993). *An empirical investigation of the relationships between international accounting standards, equity markets and economic growth in developing countries*. 6(2), 130-157.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-646X.1995.tb00054.x>

Medcraft, G. (2014). Extending the regulatory perimeter: Mapping the IOSCO agenda. *Law and Financial Markets Review*, 8(2), 95-97.  
<https://doi.org/10.5235/17521440.8.2.95>

Moussa, M. A. (2020). Normes comptables internationales en Afrique: réalités et opportunités. *Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation*, 4(11), Article 11.  
[https://revues.imist.ma/index.php/REMFO/article/view/20907\(06/03/2020\)](https://revues.imist.ma/index.php/REMFO/article/view/20907(06/03/2020))

Muller-Lagarde, Y. (2015). La normalisation comptable internationale: De l'État de droit au droit sans l'État. *Cités*, 64, 65-76.  
[https://www.jstor.org/stable/43956534\(27/02/2020\)](https://www.jstor.org/stable/43956534(27/02/2020))

Namli, M. (2016). Afrika'da ekonomi hukuku'nun uyumlaştırılmasına ilişkin sözleşmeye'ye(OHADA sözleşmesi) genel bakış. *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 33(1), 91-123.  
[https://dergipark.org.tr/en/pub/iuhmhob/issue/23903/254740\(28/07/2021\)](https://dergipark.org.tr/en/pub/iuhmhob/issue/23903/254740(28/07/2021))

Ndjetchou, L. (2018). Accounting models challenged by environmental preoccupations: An analysis based on the OHADA accounting law. *International Journal of Critical Accounting*, 10(3-4), 206-223.  
<https://doi.org/10.1504/IJCA.2018.093059>

Ngantchou, A. (2011). Le système comptable OHADA: Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ? *Comptabilite Controle Audit, Tome 17(3)*, 31-53. [https://www.cairn.info/journal-comptabilite-controle-audit-2011-3-page-31.htm\(03/04/2021\)](https://www.cairn.info/journal-comptabilite-controle-audit-2011-3-page-31.htm(03/04/2021))



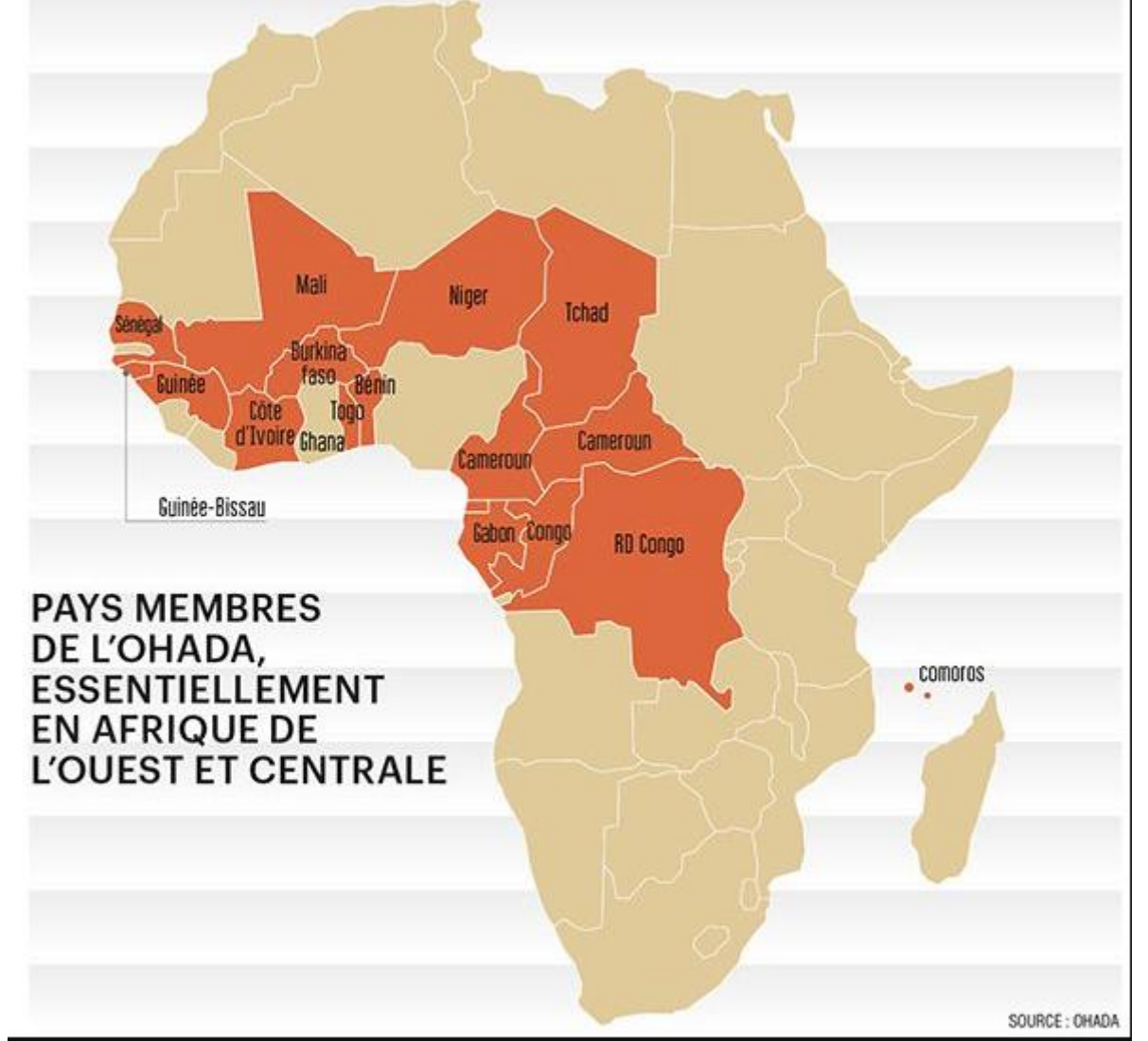
- Ngoma-Ya-Nzuzi, D. (2015). *Manuel du système comptable OHADA: Théorie et pratique* (Bruylant). [https://fr.scribd.com/book/496163161/Manuel-du-systeme-comptable-OHADA-Theorie-et-pratique\(20/04/2021\)](https://fr.scribd.com/book/496163161/Manuel-du-systeme-comptable-OHADA-Theorie-et-pratique(20/04/2021))
- Obert, R. (2021). *Pratique des normes IFRS :référentiel et guide d'application* (6 édition). Dunod.[https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuilletage\\_1295.pdf\(20/04/2022\)](https://www.dunod.com/sites/default/files/atoms/files/Feuilletage_1295.pdf(20/04/2022))
- OHADA. (2017). *Guide-d-application-du-SYSCOHADA - Fichier PDF*. [https://www.ohada.com/uploads/actualite/3504/Guide-d-applicationIFRS.pdf\(14/04/2022\)](https://www.ohada.com/uploads/actualite/3504/Guide-d-applicationIFRS.pdf(14/04/2022))
- Ortega, X. (2017). A Review of IFRS and U.S. GAAP convergence history and relevant Studies. *International Business Research*, 10, 31. <https://doi.org/10.5539/ibr.v10n9p31>
- Özgün, H. S. (2018). *Uluslararası muhasebe standartları muhasebe eğitim standartları çerçevesinde finansal raporlama standartları'nın kullanımını etkileyen faktörler ve Adım Üniversiteleri'nde bir uygulama*. Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi/İşletme enstitüsü, Denizli
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebe uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139. [https://dergipark.org.tr/en/pub/susead/302899\(12/05/2021\)](https://dergipark.org.tr/en/pub/susead/302899(12/05/2021))
- Phambu, R. M., ve Nkuka, H. N. (2022). De quelques Innovations apportées par le Système comptable OHADA révisé. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(1), Article 1. [https://revuechercheur.com/index.php/home/article/view/313\(09/10/2021\)](https://revuechercheur.com/index.php/home/article/view/313(09/10/2021))
- Raybaud-Turrillo, B. (2001). Les processus de normalisation comptable: Un exemple de droit postmoderne. *Revue internationale de droit économique*, t. XV, 1(1), 9-40[https://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2001-1-page-9.htm\(04/01/2020\)](https://www.cairn.info/revue-internationale-de-droit-economique-2001-1-page-9.htm(04/01/2020))
- Satybaldieva, J. (2010). *Uluslararası muhasebe standartları ile Kırgızistan muhasebe Standartlarının karşılaştırılması ve muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi.Marmara Üniversitesi/İşletme Enstitüsü, İstanbul.
- Saymaz, A. O. (2015). *Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde TMS-1 standardının tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılması ve örnek uygulama*.Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi/İşletme Enstitüsü, İstanbul.
- Simon, C., ve Stolowy, H. (1999). Vingt ans d'harmonisation comptable internationale. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 5(3), 45. <https://doi.org/10.3917/cca.053.0045>
- Souleymanou ve Mouafo. (2020). The opportunity for convergence of SYSCOHADA towards IFRS Standards: An effect of coercitive and mimetic isomorphism. *Journal of Modern accounting and Auditing*, 16(2). <https://doi.org/10.17265/1548-6583/2020.02.002>

- Şahin, E. (2010). *Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 muhasebe standartlarının tekdüzen muhasebe sistemi şle karşılaştırılması ve Çorum'da bir sanayi işletmesi örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Hitit Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum
- Şensoy, H. B. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile muhasebe standartlarının Türkiye'deki durumu*. Yüksek Lisans Tezi. GAZİ Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Tahar, M., ve Hamza, T. (2018). Le SYSCOHADADA: Un véritable outil d'harmonisation comptable. *الاقتصادية العلوم في بشار جامعة حوليات*, 5(2), 342-366. [https://www.asjp.cerist.dz/en/article/123099\(29/05/2021\)](https://www.asjp.cerist.dz/en/article/123099(29/05/2021))
- Toko, J., ve Souleymanou, K. (2011). Le Franc CFA et le système comptable OHADA Instruments de domination ou de développement des économies de la zone Franc? *La Revue des Sciences de Gestion*, 249250(3), 41-45. <https://doi.org/10.3917/rsg.249.0041>
- Véron, N. (2007). Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales. *L'Economie politique*, n° 36(4), 92-112. [https://www.cairn.info/revue-l-economie-politique-2007-4-page-92.htm\(09/07/2021\)](https://www.cairn.info/revue-l-economie-politique-2007-4-page-92.htm(09/07/2021)).
- Waffeu, Y. D. (2021). Harmonisation des normes comptables: Convergence du SYSCOHADADA révisé vers les normes internationales. *International Journal of Management Sciences*, 4(3), Article 3. [https://www.revue-isg.com/index.php/home/article/view/676\(10/12/2021\)](https://www.revue-isg.com/index.php/home/article/view/676(10/12/2021))
- Wallace, R. O. (1990). Survival strategies of a global organization: The case of the International Accounting Standards Committee. *Accounting Horizons*, 4(2), 1. [https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=9604010069&lang=tr&site=eds-live&scope=site&authtype=ip,uid\(09/06/2020\)](https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsu&AN=9604010069&lang=tr&site=eds-live&scope=site&authtype=ip,uid(09/06/2020))
- Walton, P. (2008). *La comptabilité anglo-saxonne*. La découverte. [https://www.cairn.info/la-comptabilite-anglo-saxonne--9782707153784.htm\(09/05/2021\)](https://www.cairn.info/la-comptabilite-anglo-saxonne--9782707153784.htm(09/05/2021))
- Wandji, G., ve Pouomogne, A. N. (2021). Difficultés d'implémentation du SYSCOHADADA révisé dans les entreprises Camerounaises. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(4), 250-267. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5132901>
- Weetman, P. (2018). Financial reporting in Europe: Prospects for research. *European Management Journal*, 36(2), 153-160. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2017.11.002>
- Weetman, P., Tsalavoutas, I., ve Gordon, P. (2020). *International corporate reporting: Global and diverse (5th Edition)*. Routledge [https://books.mec.biz/tmp/books/XKFQ41HIIS5E4HZNX3HL.pdf\(03/04/2020\)](https://books.mec.biz/tmp/books/XKFQ41HIIS5E4HZNX3HL.pdf(03/04/2020))
- Wiley. (2015). *Financial Accounting and Reporting Part 1*. John Wiley & Sons. [https://www.academia.edu/36460380/Wiley\\_CPAexcel\\_Exam\\_Review\\_2016\\_Study\\_Auditing\\_and\\_Attestation\\_1\(03/03/2022\)](https://www.academia.edu/36460380/Wiley_CPAexcel_Exam_Review_2016_Study_Auditing_and_Attestation_1(03/03/2022))

- Yünlü, M. (2020). Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının tarihsel gelişimi ve günümüzdeki durumu. *Muhasebe ve finans tarihi araştırmaları dergisi*, 18, 180-192. [https://dergipark.org.tr/en/pub/muftad/issue/51666/671088\(20/08/2021\)](https://dergipark.org.tr/en/pub/muftad/issue/51666/671088(20/08/2021))
- Zeff, S. A. (2013). *Development of Accounting Standards. İçinde Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure* (ss. 323-332). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-397873-8.00047-5>

## EKLER

Ek 1: OHADA Üye Ülkeleri



**Ek 2: SYSCOHADA Konsolide Bilanço Modeli**

İşletmenin adı.....		31-12 N Dönem Sonu .....			
Kimlik numarası : .....		Süre(Ay olarak).....			
31 ARALIK N İTİBARIYLA KONSOLİDE BİLANÇO					
VARLIKLAR					
VARLIKLAR	Not	31/12/N DÖNEMİ			31/12/N-1
		BRÜT	AMOR VE KARŞIKL AR	NET	DÖNEMİ NET
Maddi olmayan duran varlıklar					
Satın alma Farkı					
Diğer maddi olmayan duran varlıklar					
Maddi duran varlıklar (1) ve (2)					
(1) Net yatırım amaçlı gayrimenkuller dahil.....					
(2) Net leasing dahil.....					
Maddi duran varlıklar üzerindeki avanslar					
Finansal varlıklar					
Krediler ve diğer finansal duran varlıklar					
İştirakler ve ilgili alacaklar					
Krediler ve diğer finansal duran varlıklar					
Ertelenmiş vergi varlıkları					
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>					
Stoklar					
Alacaklar ve benzeri					
Müşteriler					
Diğer alacaklar					
<b>TOPLAM DONEN VARLIKLAR</b>					
<b>TOPLAM NAKİT VARLIKLAR</b>					
<b>GENEL TOPLAM</b>					

**Ek 3: SYSCOHADA Konsolide Bilanço Modeli**

İşletmenin adı.....		31-12 N Dönem Sonu .....	
Kimlik numarası :.....		Süre(Ay olarak).....	
31 ARALIK N İTİBARIYLA KONSOLİDE BİLANÇO YÜKÜMLÜLÜKLER			
YÜKÜMLÜLÜKLER	Not	31/12/N DONEMİ	31/12/N-1 DONEMİ
		NET	NET
Sermaye			
Konsolide primler ve Yedekler			
Değişim farkı			
Net gelir (konsolidasyon yapan işletmenin payı)			
Diğer öz sermaye			
Konsolidasyon yapan kuruluşun payı			
Azınlıkların payı			
<b>KONSOLİDE GRUBUN TOPLAM ÖZKAYNAKLARI</b>			
Borçlanmalar ve finansal yükümlülükler			
Leasing borçu			
Risk ve giderlere ilişkin karşılıklar			
Ertelenmiş vergi varlıkları			
<b>TOPLAM MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE BENZER KAYNAKLAR</b>			
<b>TOPLAM KARARLI KAYNAKLAR</b>			
Tedarikçiler ve ilgili hesaplar			
Diğer borçlar			
<b>TOPLAM CARİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			
<b>TOPLAM NAKİT VE YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			
<b>GENEL TOPLAM</b>			

**Ek 4: SYSCOHADA Konsolide Gelir Tablosu Modeli**

İşletmenin adı.....		31-12 N Dönem Sonu .....		
Kimlik numarası :.....		Süre(Ay olarak).....		
<b>31 ARALIK N TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE GELİR TABLOSU</b>				
UNVANLAR		NOT	31/12/N	31/12/N-1
			DONEMİ	DONEMİ
			NET	NET
Mal satışı	+			
Üretilen ürünlerin satışı	+			
İşler, satılan hizmetler	+			
Aksesuar ürünleri	+			
<b>SATIŞ GELİRİ</b>				
Diğer faaliyet gelirleri	+			
Tüketilen satın almalar	-			
Dış Hizmetler	-			
Vergiler	-			
Diğer giderler	-			
<b>Katma değer</b>				
Personel giderleri	-			
<b>BRÜT FAALİYET KARI</b>				
Amortisman, karşılıklar ve amortismanların iptalleri	+			
Amortisman, karşılıklar ve değer düşüklülüğü	-			
<b>FAALİYET KARI (A)</b>				
Finansal gelirler	+			
Finansal giderler	-			
<b>FINANSAL KARI (B)</b>				
<b>Olağan faaliyetlerden elde edilen gelirler (C=A+B)</b>				
HAO Gelirler	+			
HAO Giderler	-			
<b>Olağan faaliyetler hariç sonucu (D)</b>				
<b>VERGİ ÖNCESİ GELİR (E = C+D)</b>				
Gelir vergileri	-			
Ertelenmiş vergiler	+/-			
<b>Entegre kuruluşların net gelirleri</b>				
<b>Öz sermaye ile muhasebeleştirilen kuruluşların net sonuçlarındaki pay</b>				
<b>Konsolide grup için net gelir</b>				
<b>Azınlıkların payı</b>				
<b>Konsolide eden işletmenin payı</b>				
<b>Hisse başına net gelir</b>				
<b>Hisse başına kazanç</b>				
<b>Hisse başına temel kazanç</b>				
<b>Hisse başına seyreltilmiş kazanç</b>				

**Ek 5: SYSCOHADA Konsolide Nakit Akış Tablosu Modeli**

İşletmenin adı.....		31-12 N Dönem Sonu .....		
Kimlik numarası : .....		Süre(Ay olarak).....		
31 ARALIK N TARİHİ İTİBARIYLA KONSOLİDE NAKİT AKIŞ TABLOSU				
UNVANLAR		NOT	31/12/N DONEMİ	31/12/N-1 DONEMİ
1 Ocak itibariyle net nakit	A			
Faaliyet faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları				
Genel Öz Finansman Kapasitesi (CAFG)				
- Envanterlerdeki değişiklikler				
- Alacaklar ve benzeri varlıklardaki değişiklikler				
+ Cari yükümlülüklerdeki değişiklikler				
Faaliyet faaliyetlerinden elde edilen gelirdeki değişim : .....				
Faaliyet faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	B			
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı				
- Maddi olmayan duran varlık alımlarına ilişkin çıkışlar				
- Maddi duran varlık alımlarına ilişkin çıkışlar				
- Finansal varlık alımlarına ilişkin çıkışlar				
+ Maddi olmayan ve maddi duran varlıkların elden çıkarılmasıyla ilgili girişler				
+ Finansal varlıkların elden çıkarılmasıyla ilgili girişler				
- Konsolidasyon kapsamındaki değişikliklerin etkisi				
Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları	C			
+ Yeni katkılarla sermaye artırım				
- Temettü dağıtımları				
+ Borçlanmalar				
+Diğer finansal yükümlülükler				
- Borçların ve diğer finansal yükümlülüklerin geri ödenmesi				
Finansman faaliyetlerinden nakit akışı	D			
Dönem nakit değişimi (E=B+C+D)	E			
31 Aralık'ta net nakit (F=A+E)				
Kontrol = Nakit Aktif N-1 - Nakit Pasif N-1	F			
+/- Döviz kurlarındaki değişikliklerin etkisi	G			
Net nakit pozisyonundaki değişim (H=E+/-G)	H			



## Ek 6: SYSCOHADA Özkaynak Değişim Tablosu Modeli

İşletmenin adı.....						31-12 N Dönem Sonu .....							
Kimlik numarası : .....						süre(Ay olarak).....							
31 ARALIK N İTİBARIYLA KONSOLİDE ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU													
	Not	Sermaye	primler	Konsolide rezervler	Dönem gelirleri	Diğer			Diğer	Toplam Diğer	Grup hisseleri	Azınlıkların hisseleri	Toplam özkaynak
						Çeviri farklılıkları	Yeni den değerleme farkları	Konsolide edilen işletmenin menkul kıymetleri					
Özkaynak kapanışı N-2													
Muhasebe Yöntemlerdeki değişiklikleri													
Düzeltilmiş Özkaynak kapanışı N-2													
Dönem hareketleri N-1 (a)													
Konsolidasyon yapan işletmenin sermayesindeki değişikliği													
Hazine hisselerinin satın alınması veya elden çıkarılması.													
Yeniden değerlemelerin etkisi													
Dönemin konsolide sonucu													
Temettü dağıtımları													
Çeviri farklılıklarındaki değişiklikler													
Diğer hareketler													
Özkaynak kapanışı N-1													
Muhasebe Yöntemlerdeki değişiklikleri													
Düzeltilmiş Özkaynak kapanışı N-1													
N Dönemin hareketleri(b)													
(b): (a)'nın içeriğine bakın													
Özkaynak kapanışı N													

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı :** AMINE MOUSSA HISSEINE

### ÖĞRENİM DURUMU

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet Yılı
Yüksek Lisans	Sakarya Üniversitesi/ İşletme Enstitüsü/ Muhasebe ve Finansman	Devam ediyor
Lisans	TOGO'daki Ulusal İdare Okulu/ Vergi Bölümü	2016
Lise	Modern Gençlik Lisesi	2012

### İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Görev
2016	Çad Vergi Genel Müdürlüğü	Staj

### ESERLER

1. İşletme Öğrencilerinin Muhasebe Algılarına İlişkin Metaforlar(makale)

### HOBİLER

Belgesel, Film, Okuma, Yolculuk...