

**FON VE NAKİT AKIM TABLOLARININ
DÜZENLENMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM OLARAK
ZORUNLU MODÜLER DOĞRU YAPMA (ZMDY) MODELİ
ÖNERİSİ**

Kazım KÖROĞLU

ÖZET

İşletme yönetimi için çok önemli ve yararlı olan fon akım ve nakit akım tablolarının düzenlenme zorunluluğu, uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle sınırlı sayıdaki işletmeyi kapsayacak şekilde daraltılarak, yasal olarak fiilen kaldırılmıştır. Fon akım ve nakit akım tablolarının düzenlenmesinde, uygulamada karşılaşılan güçlükler, ileri düzey finansal muhasebe ve denetim bilgisi gereksinimi ile bilgisayar programlama mantığına uygun düzenleme yönteminin olmamasıdır.

Bu çalışmada, uygulamada karşılaşılan güçlükleri ortadan kaldıracak kolay, esnek, doğrulamalı, modüler bir model geliştirilmiştir. Önerilen model, matematiksel ve denetim teknikleriyle açıklanmış, klasik yöntemle karşılaştırma yapılmıştır.

Bu model ile ilgili tüm hesapların, özellikli hesapların ve fon/nakit akım tablolarının dengesini bozan hesapların işleyişi, mantığı, fon/nakit giriş ve çıkışlarına etkileri ile ileri düzey finansal muhasebe ve denetim bilgileri kontrollü, modüler ve sistematik hale getirilmiştir. Model bilgisayar programlama mantığına uygun olarak verileri girip tabloları alacak şekilde tasarlanmıştır. Model çalışmasında çok sayıda örnek Excel ile yapılmıştır. Modelin paket programa dönüşmesi için tüm alt

yapı hazır hale getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Nakdi Olmayan, Dönemsellik Kavramı, Tahakkuk, Düzeltme

ABSTRACT

**An Unavoidable Verifying Modular Model Proposal, As A New Approach For Preparation Of Statements Of Cash Flow And Of Funds Flow
Kazım KÖROĞLU**

Obligation to prepare statements of funds flow and cash flow, which are crucial and useful for management of business administration, has been legally abolished in act after narrowing down to cover a limited number of businesses only due to the challenges met during application. Challenges met during application of statements of funds flow and cash flow can be mentioned as need for advanced financial accountancy and auditing information and lack of preparation method in accordance with logic of computer programming.

A flexible easy-to-use verifying modular model was developed in this article in order to eliminate challenges met during the application. The model proposed has been explained with mathematics and auditing techniques, and a comparison was made with the classical method.

Also thanks to this model, operation, logic and effects of featured accounts and accounts that impair statements of funds/cash flow balance on funds/cash input and outputs as well as advanced financial accountancy and auditing information was made controlled, modular and systematic. Model computer was designed in a way to allow input of data for output as statements in accordance with logic of computer programming. Many exercises in the Model were carried out using Excel. Infrastructure required for transformation of the model into the package computer program has been made available.

Key Words: Noncash, Fund, Periodicity Concept, Accrual, Adjusting

GİRİŞ

“Fon Akım Tablosu” diğer adıyla “Kaynaklar ve Kullanımlar Tablosu”, bilanço ile gelir tablosunun kapsamadığı bilgileri bir araya getiren en önemli finansal tablolardan birisidir ¹.

Bilindiği gibi bilanço, işletmenin fonlarını hangi kaynaklardan sağlamış olduğunu ve bunların nerelerde kullanıldığını bir anlık zaman dilimi içinde göstermektedir. Bu statik bir görünümdür. Oysa işletmelerin tabiatında bir süreklilik ve hareketlilik söz konusudur. Fon akım tabloları; bilanço ve gelir tablolarında görülmeyen fon akımını ortaya çıkararak, yönetimin belirli bir dönem içerisinde işletme fonlarını nasıl yönlendirdiğini gösterir ².

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) fon akım tablolarının düzenlenme amacını, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, mali tablo kullanıcılarına sunulması olarak belirtiyor.

Nakit akım tablosu, bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımları ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları olarak gösteren bir tablodur. Bu tablo yardımı ile dönem içinde nakit değerlerde oluşan azalış ve artışlar nedenleri ile birlikte izlenebilmektedir. Bu da, gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır ³.

¹ Ergun, Ü., **Finansal Tablolar-Düzenlenmesi ve Analizi**, Ege Üniversitesi Basımevi 2. Baskı, İzmir, 1996, s. 117

² Üstünel, B., **Mali Tablolar**, BDO Yayınları, İstanbul, 1996, s. 516

³ Akdoğan, N., Tenker, N., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2001, s. 284

Nakit akım tablosu, tahakkuk esasına göre belirlenen finansal tablo bilgilerinin nakit esasına göre ilgililere sunulması için kullanılır ⁴.

Başka bir anlatımla nakit akım tablosu, para akışını özetleyerek hem geçmişin finansman politikasının değerlendirilmesinde, hem de geleceğe yönelik nakit planlamasının yapılmasında işletme yönetimine ve diğer işletme ilgililerine önemli bilgiler sunan bir tablodur ⁵.

Modern işletme yönetiminde nakit maksimizasyonu, net kardan daha önemli bir faktör olarak görülmeye başlanmıştır. Bunun nedeni aşağıdaki gibi açıklanabilir:

İşletme verimliliği ve değerinin tespitinde net kar etkin bir faktör olarak görülse de, işletme varlıklarının yarattığı (ve yaratacağı) nakit miktarı daha önemlidir. Nakit kaynaklar hem yatırımcının beklentisine yanıt verecek temettü ödemeleri hem de işletme faaliyetlerinin devamını gerektiren edinimler için gereklidir. Yatırımcının tatmini ve işletmenin sürekliliği, yaratılan nakit kaynaklara bağlıdır. Diğer bir deyişle, işletme varlığının ve hisse senedinin değeri, işletmenin yaratacağı nakit miktarına göre oluşur. Modern finans öğretisinde, işletmenin amacının hissedarlarını tatmin etmek olduğu, bunun da hisse senetleri fiyatlarının maksimizasyonu ile olacağı ortaya konulmuştur. Hisse senetleri ve işletme varlıklarının değeri yaratacakları nakit miktarının bir fonksiyonu olduğuna göre yönetici, işletmenin yaratacağı nakit miktarını temel amaç olarak kabul etmelidir. Bu demek oluyor ki, yönetici işletmenin yaratacağı nakit miktarına, kar miktarından daha fazla önem vermelidir. İşletme başarısının ölçülmesinde kullanılan net kar miktarı yerini nakit miktarına bırakacaktır. Çünkü, modern işletme yönetiminde yatırımcıyı

⁴ Örtün, R., Kaval, H., Karapınar, A., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s. 63

⁵ Ergun, Ü., **Finansal Tablolar-Düzenlenmesi ve Analizi**, Ege Üniversitesi Basımevi 2. Baskı, İzmir, 1996, s. 142

tatmin etmesi açısından nakit maksimizasyonu, yönetici için net kardan daha önemli bir faktör olarak kabul edilmeye başlanmıştır⁶.

İşletme yönetimi için bu kadar önemli ve yararlı olan fon akım ve nakit akım tablolarının düzenlenme zorunluluğu, uygulamada karşılaşılan güçlükler nedeniyle sınırlı sayıdaki işletmeyi kapsayacak şekilde daraltılarak, yasal olarak fiilen kaldırılmıştır.

Fon ve nakit akım tablolarının düzenlenmesinde uygulamada karşılaşılan güçlüklerin iki temel nedeni vardır.

i- İleri düzey finansal muhasebe ve denetim bilgisi gereksinimi,

ii- Yukarıdan aşağıya doğru dikey hiyerarşik sırayla ilerleyen her bir satırı/kalemi tek tek ele alan klasik yöntemin bilgisayar programlama mantığına uygun olmamasıdır. Bu nedenle de fon akım ve nakit akım tablolarını düzenleyecek bilgisayar programı yapılamamıştır.

Bu makalede, fon akım ve nakit akım tablolarının düzenlenmesinde Zorunlu Modüler Doğru Yapma (ZMDY) modeli ile işletme yönetimi için çok önemli ve yararlı olan fon ve nakit akım tablolarının düzenlenmesinde uygulamada karşılaşılan güçlükleri ortadan kaldıracak kolay, esnek, doğrulamalı ve bilgisayar programlama mantığına uygun modüler bir model geliştirmek amaçlanmıştır.

Çalışmada ZMDY Modeli, matematiksel ve denetim yönlü olmak üzere iki farklı teknikle açıklanmakta ve klasik yöntemle karşılaştırılmaktadır.

⁶ Erol, C., **İşletmelerde Finansal Yönetim-Uygulama ve Planlama Ağırlıklı**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 1999, s. 41

ZMDY MODELİNİN MATEMATİKSEL ÇERÇEVESİ VE DENKLEMLERLE AÇIKLANMASI

Model çalışmasının özeti olan bu makalenin sınırlarını aşmamak için, yalnızca fon akım tablosunun matematiksel çerçevesi ve temel denklemi açıklanmıştır.

Fon Akım Tablosu İçin Modelin Matematiksel Çerçevesi ;

Eğer $nP=nA$ ve nP 'nin 3 adet ana elemanı var ve bunlar $nB3, nB4, nB5$, nA 'nın 2 adet ana elemanı var ve bunlar da $nB1, nB2$ ise;

$1P=1A$ dir.

$1P$ 'nin 3 adet ana elemanı var ve bunlar $1B3, 1B4, 1B5$, $1A$ 'nın 2 adet ana elemanı var ve bunlar da $1B1, 1B2$ ise;
 $2P=2A$ dir.

$2P$ 'nin 3 adet ana elemanı var ve bunlar $2B3, 2B4, 2B5$, $2A$ 'nın 2 adet ana elemanı var ve bunlar da $2B1, 2B2$ ise;
 $2P-1P=2A-1A$ olur.

$2B-1B>0 \Rightarrow B$; $2B-1B<0 \Rightarrow b$ ile gösterip, denkleme yerleştirilirse,

$B3+B4+B5+b1+b2=B2+b3+b4+b5+B1$ olur.

$G - k = g$ ise, bu eşitlik önceki denkleme eklenirse, yeni denklem,

$G-k+B3+B4+B5+b1+b2=B2+b3+b4+b5+B1+ g$ olur.

$b5$ denklemin sol tarafına alınır, $B5-b5-k = SDH$ denir ve denkleme yerleştirilirse,

$SDH+G+B3+B4+b1+b2=B2+b3+b4+B1+ g$ olur.

G 'nin 3 adet ana elemanı var bunlar da $G1,G2,G3$ ise,
 g 'nin 5 adet ana elemanı var bunlar da $g1,g2,g3,g4,g5$ ise,

G ve g'nin elemanları denkleme yerleştirilirse;

$$SDH+G1+G2+G3+B3+B4+b1+b2= g1+g2+g3+g4+g5+ B2+b3+b4+B1$$

Modelin temel denklemini ortaya çıkar.

Modelin şifreleri muhasebeciler için açılsır ise.

Eğer $nP=nA$ ve	Eğer herhangi bir dönem Pasif=Aktif ve
nP 'nin 3 ana elemanı $nB3, nB4, nB5$ ise	Pasif Hesaplar 3,4,5 grubu hesapları ise
nA 'nın 2 ana elemanı $nB1, nB2$ ise;	Aktif Hesaplar 1,2 grubu hesapları ise
$1P=1A$	1. dönem Pasif= 1.dönem Aktif
$2P=2A$	2. dönem Pasif= 2.dönem Aktif
$2P-1P=2A-1A$ olur.	Pasif hesaplar Artışı=Aktif hesaplar artışı

$B2-B1>0 \Rightarrow B$; $B2-B1<0 \Rightarrow b$ ise denklem	Artış \uparrow , Azalışı \downarrow gösterilirse
$3B+4B+5B+1b+2b=$ $2B+3b+4b+5b+1B$ olur.	$3\uparrow+4\uparrow+5\uparrow+1\downarrow+2\downarrow=$ $2\uparrow+3\downarrow+4\downarrow+5\downarrow+1\uparrow$

$$P\uparrow + A\downarrow = A\uparrow + P\downarrow$$

Pasif hesaplar artışı+Aktif hesaplar azalışı=

Pasif hesaplar azalışı+Aktif hesaplar artışı

$G - k = g$ ise,	Dönem gelirleri – dönem karı =dönem giderleri
$G-k+B3+B4+B5+b1+b2$ $=g+B2+b3+b4+b5+B1$	$G-k+3\uparrow+4\uparrow+5\uparrow+1\downarrow+2\downarrow$ $=g+2\uparrow+3\downarrow+4\downarrow+5\downarrow+1\uparrow$

B5-b5-k = SDH denir ve denkleme yerleştirilirse,	5↑-5↓-k = SDH denirse,
SDH+G+B3+B4+b1+b2 =g+B2+b3+b4+1B1 olur.	SDH+3↑+4↑+1↓+2↓ =g+2↑+3↓+4↓+1↑

G'nin elemanları G1,G2,G3 ise,	Gelir hesabı grupları 60,64,67
g'nin 5 elemanı G1,g2,g3,g4,g5 ise,	Gider hesabı grupları 62,63,65,66,68
G ve g'nin elemanları denkleme yerleştirilirse;	Denkleme yerleştirilirse
SDH+G1+G2+G3+B3+B4+b1+b2 = G1+g2+g3+g4+g5+B2+b3+b4+B1	SDH+60+64+67+3↑+4↑+1↓ +2↓ = 62+63+65+66+68+2↑+3↓+4 ↓+1↑

Modelin temel denklemini ortaya çıkar.

$$SDH+60+64+67+3\uparrow+4\uparrow+1\downarrow+2\downarrow=62+63+65+66+68+2\uparrow+3\downarrow+4\downarrow+1\uparrow$$

Bu temel denkleme fon akım tablosu formatına göre önceki bölümdeki veriler yerleştirilirse, temel denklemin görünümü aşağıdaki gibi olur.

	(60+64)-																			
	(62+63+65+66)	67-68																		
SDH	FK	ODK	1↓	2↓	3↑	4↑	-	-	=	-	-	-	-	1↑	2↑	3↓	4↓	V↓		

Modelin temel kuralı karşılıklıdır. Yani denklemin sol ve sağ tarafına yukarıda gösterilen elemanlar bünyesine giriş ve çıkışlar yapılır. Giriş ve çıkışlar en az iki elemana yapılır.

Denkleme giriş ve çıkış aşamalarının sayısı ve sırası önemli

değildir. Bu nedenle model modülerdir. Model bilgisayar programında tek bir aşamada iken, yani verileri girip sonucu almak şeklinde olurken, program yardımı olmadan tabloyu düzenleyen kişiye ve verilerin durumuna bağlı olarak değişebilir.

ZMDY MODELİNİN DENETİM TEKNİKLERİ İLE AÇIKLANMASI

Model sıkı bir şekilde denetim bilgilerine bağlıdır ve yoğun olarak denetim tekniklerine dayanmaktadır. İzleyen yıl dönem içi işlemlerinin yanı sıra özellikle dönem sonu işlemlerinin işleyişinin nasıl çalıştığına, hesaplar arasında çapraz denetim ilişkisinin nasıl olduğuna, dönemsellik kavramına, aktif ve pasif düzenleyici hesapların işleyişinin nasıl olduğuna, dönem ayırımlarının, nakit/fon giriş/çıkışı sağlamayan/gerektirmeyen gelir/giderlerin, değerlendirme/enflasyon fark hesaplarının v.b. nasıl çalıştığına dair bilgilere ve bunların denetim tekniklerine dayanmaktadır. Bu bilgilerle ilgili verilerin modelin formatına göre sınıflandırılması, sıralandırılması ve yerleştirilmesi gerekir. Modelin denetim teknikleri açısından açıklanmasında karşılıklılık ilkesi temel alınmıştır. Yani açıklamalar, hesaplar arasındaki giriş/çıkış artış/azalış denkliği ile borç ve alacak tutarlarının eşitliğine dayandırılmıştır. Borçlu ve alacaklı hesabın her ikisi de bilanço hesabı olabileceği gibi, biri bilanço hesabı diğeri gelir tablosu hesabı olabilir.

Model çalışmasının özeti olan bu makalenin sınırlarını aşmamak için, yalnızca vadelerine göre sınıflandırma işlemi, özellikle dönemsel hesaplar ve reeskont hesapları ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Vadelerine Göre Sınıflandırma İşlemi, Denetimi ve Düzeltilmesi;

Vadelerine göre sınıflandırma veya dönem ayırımı, dönem sonlarında vadeleri bir yılın altına düşen uzun vadeli yabancı kaynakların kısa vadeli yabancı kaynaklara, duran varlıkların ise dönen varlıklara aktarılma işlemidir.

Başka bir anlatımla vadelerine göre sınıflandırma şöyle tanımlanabilir. İşletmenin bir yıl içerisinde veya normal faaliyet

dönemi içerisinde kayıtlara alınan ve alındıkları zaman, vadeleri bir yılın üzerinde olduğundan uzun vadeli duran varlık grubundaki hesaplara veya uzun vadeli yabancı kaynak grubundaki hesaplara alınan iktisadi değerler, dönem sonlarında vadeleri yönünden kısa vadeli dönen varlık veya kısa vadeli yabancı kaynak olabileceklerdir. İşte bu alacak ve borçların duran varlık hesaplarından dönen varlık hesaplarına, uzun vadeli yabancı kaynak hesaplarından kısa vadeli yabancı kaynak hesaplarına aktarma işlemlerine vadelerine göre sınıflandırma işlemi denilmektedir⁷.

Vadeleri bir yılın altına düşerek dönem ayırımı nedeniyle dönen varlıklara/kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılan duran varlık/uzun vadeli yabancı kaynak tutarları nakit/fon giriş/çıkışı yaratmayan işlemlerdir. Dönem ayırımı veya vadelerine göre ayırma işlemlerinin düzeltilmesi, özellikle dönemsellik kavramı kapsamındaki özellikli hesaplar için çok önemlidir. Çünkü bu hesapların dönem sonu/dönem başı, artış/azalış tutarları farklı şekilde işleme tabi tutulurlar. Buna ayrıca dönem ayırımı nedeniyle artış/azalışlar ilave edilirse karmaşıklık daha da artar.

Dönem ayırımının geçerli olduğu durumlar matrisi aşağıdadır :

		DÖNEN VARLIKLAR/ KV YABANCI KAYNAKLAR	DURAN VARLIKLAR/ UV YABANCI KAYNAKLAR
		ARTIŞ	AZALIŞ
DURAN VARLIKLAR/ UV YABANCI KAYNAKLAR	AZALIŞ	Durum a	Durum c
DÖNEN VARLIKLAR/ KV YABANCI KAYNAKLAR	ARTIŞ	Durum b	Durum d

⁷ Demir, A., **Mali Tablolar ve Uygulaması**, Kaptan Ofset 2. Baskı , İstanbul, 1996, s. 106

Vadelerine göre sınıflandırma veya dönem ayırımı, duran varlık/uzun vadeli yabancı kaynakta azalış, dönen varlık/kısa vadeli yabancı kaynakta artış olması durumu ile sınırlı değildir ve bunlardan bağımsız olarak aşağıdaki tüm koşullarda olabilir. Ayrıca dönem ayırımı nedeniyle aktarılan tutar, duran varlık/uzun vadeli yabancı kaynakta azalış, dönen varlık/kısa vadeli yabancı kaynakta artış tutarına eşit olmak zorunda değildir. Bu tutardan daha büyük veya daha küçük olabilir.

Literatürde fon akım ve nakit akım tablosu düzenlenirken özellikli hesapların farklı şekillerde işleme tabi tutulduğu görülmüştür. Özellikli hesapların dönem başı ve dönem sonu tutarlarını dikkate alan, özellikli hesapların artış ve azalışlarını dikkate alan, özellikli hesapların bazılarında dönem başı ve dönem sonu tutarlarını bazılarında ise artış ve azalışları dikkate alan karma örnekler vardır. Model hangi yöntem seçilirse seçilsin çalışmaktadır. Ancak hangi yöntem seçilirse seçilsin fon akım ve nakit akım tablolarında toplam giriş ve çıkış tutarının değişmemesi gerekir.

Reeskont Hesaplarının İşleyişi ve Denetimi;

Reeskont hesapları ile ilgili veriler aşağıdaki gibidir.

647 Reeskont Faiz Gelirleri \triangle	190
657 Reeskont Faiz Giderleri (-) ∇	(180)

İLGİLİ HESAPLAR	DÖNEM BAŞI	DÖNEM SONU	ARTIŞ	AZAL IŞ
122 Alacak Sen. R.	(60)	(70)	0	(10)
222 Alacak Sen. R.	0	0	0	0
322 Borç Sen. R.	(110)	(130)	0	(20)
422 Borç Sen. R.	0	0	0	0

Yukarıdaki örnekte açıklandığı gibi, Alacak senetleri reeskontu dönem başı tutarları ile Borç senetleri reeskontu dönem sonu tutarları toplamı, cari dönem 647 Reeskont faiz gelirleri toplamına eşit olmalıdır. Alacak senetleri reeskontu dönem sonu tutarları ile Borç senetleri reeskontu dönem başı tutarları toplamı, cari dönem 657 Reeskont faiz giderleri toplamına eşit olmalıdır. Bu duruma akılda kalabilmesi için “reeskontlarda çapraz toplamlar eşitliği” diyebiliriz. Önerilen yöntem denetim bilgilerini kullandığından verilerin doğru olması gerekir. Türkçe literatürde bu durumun gözetilmediği örneklere rastlanmaktadır.

Reeskont faiz gelirleri ve giderleri nakdi olmayan fiktif gelir ve giderlerdir. Bu nedenle, gelirler giriş tarafından giderler ise çıkış tarafından iptal edilir. Fakat gelirler giderlere eşit olmadığından giriş ve çıkış dengesi bozulur. Bu denge ise, varlıklardaki artış ve borçlardaki azalışların çıkış tarafından, varlıklardaki azalış ve borçlardaki artışların giriş tarafından iptali ile sağlanır. Verilen örnekte varlıklarda azalış, borçlarda ise artış vardır. Gelir tablosu reeskont hesapları eşit olsa bile, bilanço reeskont hesapları yine iptal edilmelidir. Çünkü gelir tablosu reeskont hesapları bilanço reeskont hesaplarının alacağına karşılık gider, borcuna karşılık gelir yazılmıştır.

Başka bir anlatımla, nakit giriş/çıkışı gerektirmeyen diğer gelir/gider hesapları tek taraflı iken yani ya giriş/gelir ya çıkış/gider tarafında iken, reeskont hesapları hem giriş hem de çıkış tarafında yer alır. Yani hem bilanço reeskont hesapları, hem de gelir tablosu reeskont hesapları hem borç hem de alacak tarafında yer alırlar. Bu nedenle bilanço reeskont hesaplarının artış ve azalışları ile gelir tablosu reeskont gelirleri ve reeskont giderleri hesapları iptal edilir. Yani bilanço reeskont hesapları tek taraflı ya giriş ya çıkış olarak değil, hem artış hem azalış olarak çift taraflı iptal edilmelidir. Bu varlık ve borç hesapları için geçerlidir.

Modele göre düzenlenen fon akım tablosunda 8.Reeskont hesapları sütununun görünümü aşağıdaki gibi olur :

		8 REESKONT NT
A-FON KAYNAKLARI		(20)
1c) FSK OKar c) FÇG Gid. + [62,63,65,66]	▽	180
1d) FSK OKar d) FGS Gelir (-) (60,64)	△	(190)
3) Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar	1↓	(10)
4) Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar	2↓	0
5) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar	III↑	0
6) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar	IV↑	0
B-FON KULLANIMLARI		(20)
5) Dönen Varlıkların Tutarındaki Artışlar	I↑	0
6) Duran Varlıkların Tutarındaki Artışlar	II↑	0
7) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar	3↓	(20)
8) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar	4↓	0

Modeldeki diğer sütunların listesi aşağıda verilmiştir. Burada yalnızca 8. Reeskont Sütunu ile ilgili açıklama yapılmıştır.

1. Nereden Geldi Nereye Gitti Tablosu
2. Ödenen Vergi ve Benzerleri
3. Ödenen Temettüleri
4. Cari Dönem Amortisman Gideri
5. Peşin Duran Varlık Satış Kar/Zararı
6. Değerleme/Enflasyon Farkı Hesapları
7. Borç ve Gider Karşılıkları
8. Reeskont Hesapları
9. Değer Düşüklüğü Karşılık Hesapları
10. Gelecek Dönemlere Ait Giderler

ZMDY Modelinde hiçbir satırın işlemi tüm aşamalar tamamlanana kadar bitmez. Çünkü model, sütun esaslı çalıştığından sütun olarak, ilerlenmektedir. Sütunların sırası değiştirilebilir. Bir sütunda ise herhangi bir satıra/satırlara giriş/çıkış işlemi olabilmektedir. Sütun sırası değiştirilerek izlense bile tüm satırlar her aşamada işlem görebilir. ZMDY modelinde her bir sütunda doğru olarak ilerleyip ilerlenmediğinin kontrolü yapılmaktadır. İşlemi tamamlanan sütunlar için geri dönüp kontrole gerek yoktur. ZMDY Modelinde sütunlar kontrol listesi, her bir sütun da kontrol noktasıdır ve her sütunda yalnızca o sütuna konsantre olunmakta ve hangi satıra ne kadar pay düştüğü, işaretinin ne olacağı sorularının cevabı verilmektedir. Önerilen ZMDY Modelindeki tüm sütunların toplu olarak bir arada olduğu tablo işletmenin finansal röntgeni veya genetik şifresine benzetilebilir. Tüm yevmiye kayıtlarının toplu olarak gösterimi gibidir.

Klasik yöntemde yalnızca bir satırın işlemi yapılır, ama o satırla ilgili tüm özellikli durumların da dikkate alınması gerekir. Hemen her satırda şu soruları sormak gerekmektedir: Bu satırda dikkate alınmayacak tutar var mı? Dikkate alınmayan tutar başka satırda dikkate alınıyor mu? Bu satıra ilave edilecek tutar var mı? Ne kadar ilave edilecek? Bu satırdan çıkarılacak tutar var mı? Ne kadar çıkarılacak? Aynı sorular tüm satırlarda sorulur. Ne kadar ilave edilecek/çıkarılacak sorusu yalnızca o satırla ilgili bir soru değildir. Bu soruya verilecek cevap diğer satırların payını doğrudan etkiler ve değiştirir. Bu sorunun cevabını vermek için diğer satırların payını da bilmek gerekir. Üstelik bu işlem her satırda yapılmak durumundadır.

Klasik yöntemde matematiksel işlem olarak bakıldığında, girişte ve çıkışta yirmi satır vardır ve her bir satır birbirinden veri alışverişi yapmaktadır. Her bir satırda veri alışverişinin hesaplanması gerekir. Satırın işlemleri bittiğinde sonucunun doğruluğunu kontrol edecek bir eşitlik yoktur. Bir satırın işlemi bittiğinde başka bir satıra geçilir. Bu işlem satır satır ve genellikle sırayla yapılır. Yukarıdaki yirmi satır bir blok, aşağıdaki yirmi satır da bir blok olarak kabul edilirse, kontrol ancak tüm satırlar bittiğinde yalnızca blok olarak yapılabilir. Blok olarak denkleğin tutması iki blok arasında karşılıklı hata olmadığı veya aynı blok

arasında geçişler olmadığı anlamına gelmez. İşlemler bittiğinde denklemin tutmama olasılığı tutma olasılığından çok daha fazladır. Hata çıktığında da blok olarak işlem yapıldığı için hatayı bulmak son derece zordur. ZMDY Modelinde ise bloklar hücrelerden oluşan sütunlara ayrılmış ve karşılıklı denklemleri kurulmuştur. Bu denklemin tutmaması verinin yanlış veya eksik olması/girilmesinden kaynaklanır. Verinin yanlışlığı bilançolar, gelir tablosu ve ek bilgilerden kaynaklanıyorsa bu da model ile denetlenebilmektedir. Veri yanlış girilmişse, yanlış girilen verinin bulunması sütundaki sınırlı sayıdaki hücrelerden rahatlıkla bulunur.

ZMDY Modelinde, yalnızca bir sütunun örneğin birinci sütunun işlemlerine odaklanılır. Doğruluğunun denetimi için klasik yöntemde olduğu gibi tablo düzenleme işleminin sonuna gelmeden, her bir sütunun işlemleri bittiğinde sonucunun doğruluğunu kontrol edecek eşitlik vardır. Veriler tablo hazırlık aşamasında sistematik bir şekilde matrislerle kontrol edilip, düzenlenerek hataya yapmaya karşı önlem alınmıştır. Aynı anda tek bir sütunda fakat birden çok satırda işlem yapılır. Sütunların sırası isteğe göre değiştirilebilir. Matematiksel olarak bakılırsa bu bir veri alış-veriş matrisidir. Bu matrisin yatay eksenini modelin sütunları/modülleridir. Dikey eksenini ise fon/nakit akım tablosunun satırlarıdır. Yatay eksenindeki sütunlardan, dikey eksenindeki satırlara dağıtım yapılır. Dağıtım yapılacak sütunun tek kuralı ise giriş/çıkış eşitliğidir.

Makalede özeti verilen model çalışması ile işletme yönetimi için çok önemli ve yararlı olan fon ve nakit akım tablolarının düzenlenmesinde uygulamada karşılaşılan güçlükleri ortadan kaldıracak kolay, esnek, doğrulamalı, modüler bir model geliştirilmiştir. Ayrıca bu model ile ilgili tüm hesapların, özellikle hesapların ve fon/nakit akım tablolarının dengesini bozan hesapların, işleyişi, mantığı, fon giriş ve çıkışlarına etkisi ile ileri düzey finansal muhasebe ve denetim bilgileri kontrollü, modüler ve sistematik hale getirilmiştir. Fon/nakit akım tablolarını düzenleyen bilgisayar programı olmadığından, bu gereksinim göz önünde bulundurularak Model baştan itibaren bilgisayar programlama mantığına uygun olarak tasarlanmıştır. Model çalışmasında çok sayıda örnek Excel programı ile yapılmıştır. Bu

nedenle modelin paket programa dönüşmesi için tüm alt yapı hazır hale getirilmiştir.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker. **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 2001.
- AKDOĞAN, Nalan. “TMS-7 Nakit Akış Tabloları Standardının Uygulama Esasları ve Örnek Uygulama”, **Halil Kocacık - Armağan**, TESMER Yayın No: 63, Ankara, 2005.
- DEMİR, Ahmet. **Mali Tablolar ve Uygulaması**, Kaptan Ofset 2. Baskı , İstanbul, 1996.
- ERGUN, Ülkü. **Finansal Tablolar Düzenlenmesi ve Analizi**, Ege Üniversitesi Basımevi 2. Baskı, İzmir, 1996.
- EROL, Cengiz. **İşletmelerde Finansal Yönetim-Uygulama ve Planlama Ağırlıklı**, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 1999.
- ÖRTEN, Remzi, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları TMS-TFRS**, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 2007
- ÜSTÜNEL, Bülent. **Mali Tablolar**, BDO Yayınları, İstanbul, 1996.
- YÜKÇÜ, Süleyman. **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004