

GENEL MUHASEBE

Muhasebenin Temel Kavramları

Öğr. Gör. Sami EŞMEN

1

Muhasebenin Temel Kavramları

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

2

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Muhasebenin sunduğu mali bilgiler, tüm işletme ilgilileri için önemlidir. Bu nedenle muhasebeci, muhasebenin bilgi sunma görevini yerine getirirken, hukuki sorumluluktan daha geniş kapsamlı olan sosyal sorumluluk (tüm ilgililerin ortak çıkarını koruma, birini diğerine tercih etmeme gibi) bilinci ile hareket etmelidir. Bu şekilde sunulan bilgiler; gerçekçi ve tarafsız olabilir.

Örnek (1): İşletme bir kredi kuruluşundan kredi talebinde bulunurken kârı yüksek göstermek, vergi beyannamesi verirken karı düşük göstermek muhasebecinin sosyal sorumluluğu ile çelişir. Bu durum işletme sahipleri yararına, vergi idaresi zararına bir sonuç doğurur.

Örnek (2): Kardan prim alarak çalışan bir üst düzey yöneticinin, karın olduğundan çok açıklanmasını istemesi, muhasebecinin sosyal sorumluluğu ile çelişir. Bu durum, yönetici lehine, işletme sahiplerinin aleyhine bir sonuç doğurur.

2. Kişilik Kavramı

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden(işletme ilgilileri) ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerini sadece bu kişilik adına yürütmesi gerektiğini öngörür.

Her işletme yasal statüsü (kişi işletmesi, kişi şirketi veya sermaye şirketi gibi), ne olursa olsun, muhasebe işlemleri açısından ayrı bir kişilik olarak düşünülür. Buna *muhasebe kişiliği* denir.

7

Örnek (1): İş adamı A, çocuğunun özel okul taksitini işletmesinin kasasından ödeyebilir. Ödenen bu tutar, kişilik kavramı gereğince işletmenin giderleri arasında yer almaz. Bu ödeme söz konusu kişinin özel (cari) hesabına kaydedilir.

8

Örnek (2): İş adamı B'nin, işletmesine tahsis etmediği bir gayri menkulünün kirası, kiracı tarafından işletme kasasına ödenebilir. Bu bedel işletme gelirlerine kaydedilmez, söz konusu kişinin özel hesabına kaydedilir.

3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Ana sözleşmesinde aksine hüküm olmadıkça işletmeler sürekli faaliyette bulunmak için kurulur. Süreklilik kavramı, işletmede uygulanacak muhasebe politika ve tekniklerinin günübirlik değil, geniş kapsamlı tasarlanmasını öngörür.

 rnek (1): İşletmenin edindiği varlıklar, işletmenin hemen kapanacağı varsayımıyla, tasfiye değeri ile değerlenmezler.

 rnek (2): İşletmenin yaptığı çeşitli yatırımlar ve uzun dönemde yarar sağlayacak harcamalar (reklam harcamaları gibi), ekonomik ömürleri dikkate alınarak giderleştirilir.

4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Sonsuz işletme ömrünün belirli zaman dilimlerine (dönemlere) bölünmesi ve bu dilimlere ilişkin mâli durumun bildirilmesini (raporlanmasını) ifade eder. İşletme faaliyetlerine ilişkin sonuçları bildirmek için sonsuz yılını beklemek gerekebilirdi.

Olağan koşullarda, vergi idaresi, bir muhasebe dönemini, bir takvim yılı olarak (1.1.2017 - 31.12.2017) belirlemiştir. Bunun dışında kalan özel dönemler işin niteliğine göre belirlenir. Bu tür özel dönemlere, bazı tarım işletmeleri ile inşaat işletmelerini örnek olarak verebiliriz.

Dönemsellik kavramının önemli bir uygulaması da; muhasebenin tahakkuk (gerçekleşme) ilkesi ile ilgilidir. Buna göre; gelirler ve giderler, gerçekleşme durumlarına göre dikkate alınırlar. Gelir ve giderin gerçekleştiğini kanıtlayan belgelerle olay, muhasebe kayıtlarına alınır. Gelir veya giderle ilgili tahsilat veya ödemenin yapılıp yapılmaması, gelir veya giderin gerçekleşmesinin belirlenmesinde dikkate alınmaz, bunlar sadece borç veya alacak ilişkilerinin izlenmesinde dikkate alınır.

Dönemsellik kavramı ayrıca, dönem kar veya zararının doğru saptanabilmesi açısından, gelir ve giderlerle ilgili olmak üzere, her dönemin gelirinin, o dönemin gideri ile karşılaştırılması gerektiğini de anlatır.

Örnek (1): İşletmenin 1 Kasım günü 5 aylık yakıt parası olarak 5.000 TL ödendiğini varsayarsak, bu ödemenin tamamı cari yıla gider yazılmaz. Yalnızca 2 aylık kısmı olan 2.000 TL cari yıla gider yazılır. Kalan 3 aylık kısmı ise gelecek yılın giderini oluşturur. Örnekteki olay, işletmenin aylık mali tablo düzenlemesi durumuna göre de değerlendirilebilir.

Örnek (2): Bir basın işletmesinin; 1 Eylül günü, sattığı derginin bir yıllık abone bedelini peşin tahsil ettiğini varsayarsak, bu tahsilatın 4 aylık kısmı cari yılın geliri, kalan 8 aylık kısmı ise gelecek yılın geliri olur. Örnekteki olay, işletmenin aylık mali tablo düzenlemesi durumuna göre de değerlendirilebilir.

5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Bir ülkedeki muhasebe kayıtları, ülke milli parası cinsinden olmalıdır. Yabancı ülke paraları ile işlem varsa, bunlar milli para cinsine dönüştürülerek muhasebe sürecine alınır. Bu kavram ayrıca muhasebenin yalnızca, fiziki birimlerle (kg, ton vb.) kayıt yapamayacağını da ifade eder. Muhasebe fiziki birimleri, parasal boyuta ek olarak ayrıca izleyebilir. Ancak kayıtlarda, ülke milli parasından ifade edilmiş, parasal boyut zorunludur.

Örnek (1): İşletmenin elindeki nakit fazlasını değerlendirmek için satın aldığı \$ 100, satın alma günündeki cari kurdan TL'ye çevrilerek kayıtlara alınır.

Örnek (2): İşletme 10 adet X malı almıştır. Muhasebe, faturaya istinaden X malını yalnızca adet üzerinden kayıtlara alamaz. Parasal tutar cinsinden kayıtlara alır.

6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetinin esas alınması gereğini ifade eder.

Her varlığın bir maliyet değeri vardır. Bu değer, alış fiyatı ile edinme (sahip olma) işlemi bitinceye kadar yapılan harcamalardan oluşur. Her varlığın ayrıca değişik değerlendirme yöntemlerine göre belirlenen, değişik değerleri olabilir. Örneğin, piyasa değeri, borsa değeri, tasfiye değeri gibi. Maliyet esası kavramı, bir varlığın muhasebe kayıtlarına maliyet değeri ile kaydedileceğini ifade eder.

Günümüzün enflasyonist şartları bu kavramın geçerliliği hakkında tartışma oluşturmaktadır. Enflasyon, muhasebe veri ve bilgilerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini azaltmaktadır. Enflasyon muhasebesi modelleri içinde çeşitli çözüm yöntemleri geliştirilmiş olmakla birlikte, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde maliyet esasının terk edilmesi pek mümkün görülmemektedir.

Benzer şekilde, yeni teknolojiler bir çok makine ve donanımın değerini düşürmektedir. Bu durum da, muhasebe bilgilerinin geçerlilik ve güvenilirliği üzerinde olumsuz etki yapmaktadır.

Örnek: Bugün alınan ve işletmeye 10.000 TL'ye mal olan bir makine, bir kaç dönem sonra muhasebe kayıtlarında aynı değerde görünür. Halbuki makinenin piyasa değeri, 10.000 TL'nin çok üzerinde olabilir. Belki de teknolojik gelişmeler sonucunda, makinenin piyasa değeri 10.000 TL'nin oldukça altında da olabilir. Her iki durumda da muhasebe bilgileri gerçeği tam yansıtmış olamaz.

7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Her muhasebe kaydı, (işin niteliğine göre ortaya çıkan ve yasal olarak belirlenmiş istisnalar hariç) mutlaka bir belgeye dayanmalıdır. Bu belge mali olayı tarafsız ve yargısız bir biçimde yansıtmalıdır.

Örnek (1): İşletmenin patron yöneticisi veya sorumlu müdürü, işletmeye aldığı çeşitli varlıkları telefonla muhasebeciye bildirebilir. Bu durumda, olaya ilişkin belge olmadığından her hangi bir muhasebe kaydı yapılmaz.

Örnek (2): İşletenin aldığı yakıtla ilgili olarak, faturada 5 Ton kömür ifadesinin olması, faturanın objektifliği konusunda kuşku verir. Çünkü, kömürün cinsi (taş kömürü, kok kömürü, linyit kömürü gibi) belirtilmemiştir yani kişisel yargıya açık bırakılmıştır. Bu durumda bu fatura, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belge tanımına uymaz.

Örnek (3): Bir Ağırhama işletmesinin, mutfak malzemelerinin yiyecek maliyetlerine yüklenmesinde, son giren ilk çıkar yöntemini uygulaması, işin niteliği açısından, muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması ile çelişir. Çünkü, malzemelerin dayanıklılık süreleri dikkate alındığında, öncelikle ilk girenlerin kullanılması daha anlamlıdır.

8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dip notlarında açıklanması zorunludur.

Muhasebe sistemi; işletme faaliyetlerine ilişkin sonuçların, doğru yorumlanabilmesi ve anlamlı sonuçlar verebilmesi açısından, karşılaştırmaya elverişli olmalarını sağlamakla yükümlüdür. Faaliyet sonuçlarına ilişkin karşılaştırma, aynı işletmede farklı dönemler arasında ve farklı işletmelerde aynı dönemler arasında yapılabilir.

Her iki durumda da, işletmeler arası karşılaştırmanın doğru yapılabilmesinde ön koşul, tutarlılık kavramının uygulanmasıdır. Böylelikle işletmeler arası karşılaştırma ve bir işletmede dönemler arası anlamlı karşılaştırmalar yapılabilir. Bu kavram raporlama sistemi açısından oldukça önemlidir.

Örnek (1): Bir işletmede amortismanlar; sabit tutarlı amortisman yöntemine göre hesaplanırken, diğerinde azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanıyorsa, iki işletmenin karlılıkları anlamlı şekilde karşılaştırılamaz. Anlamlı bir karşılaştırma için, her iki yöntem arasındaki farkın ayrıca değerlendirmeye katılması gerekir.

Örnek (2): Bir işletmede amortismanlar, bir dönemde sabit tutarlı yöntemle, diğer dönemde ise azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanırsa, aynı işletmede, iki dönem arasında anlamlı karlılık değerlendirilmesi yapılamaz. Anlamlı bir karşılaştırma için, her iki yöntem arasındaki farkın ayrıca değerlendirmeye katılması gerekir.

Örnek (3): Bu iki örnekte olduğu gibi, stok değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklar da, işletmeler arası ve bir işletmede dönemler arası anlamlı karşılaştırma yapmayı önemli ölçüde zorlaştırır.

9. Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Tüm muhasebe süreçlerindeki veri ve bilgilerin, yeterince açık ve anlaşılır biçimde ortaya konmasını ifade eder. Buna göre muhasebenin sunduğu mali bilgiler, ilgili kişilerce çok fazla uğraşmadan anlaşılacak türde olmalıdır. Ayrıca, işletme hakkında yapılacak değerlendirmelerin objektifliği açısından, işletmenin dönem sonucuna ve mali durumuna önemli ölçüde etki edebilecek, mali olaylarla ilgili gerekli tüm bilgiler, mali tablolarda veya eklerinde sunulmalıdır.

Örnek (1): İşletme direkt amortisman kayıt yöntemini uyguluyorsa, ilgili duran varlıklar net değer olarak bilançoda yer alacağından, birikmiş amortismanlar bilançoda gözükmeyecektir. Bu durum bilgi kullanıcıları açısından bir eksiklik oluşturur.

Örnek (2): Varlıklar üzerinde bir ipotek varsa, bu durumun bilanço dip notunda belirtilmesi, bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir.

10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gereke oluşturamaz.

Bu kavram gereğince kesinleşmeyen gelirler tanınmaz. Buna karşılık kesinleşmese bile muhtemel giderler tanınır.

Örnek (1): Bir iş kazası sonucu, işçi tarafından dava edilen işletme, mahkeme sonuçlanmasa bile, dönem sonunda tahmini bir tazminat bedeli kadar bir gideri kabul edebilir. Mahkeme kesinleştiğinde, kesin sonuca göre gerekli kayıtlar ayrıca yapılır.

Örnek (2): İşletmenin kısa vadeli olarak aldığı çeşitli hisse senetlerinde, sene sonunda oluşan değer düşüklüğü dikkate alınır. Ancak aynı senetlerde oluşan değer artışı dikkate alınmaz.

11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Muhasebe sürecinde ortaya çıkacak önemsiz işlemlerin dikkate alınmamasını ifade eder. Neyin önemli, neyin önemsiz olduğuna muhasebe ile yönetim birlikte karar verir. Bu kavram ayrıca her gün gerçekleşen bazı işlemlerin dönem sonlarında bir defa da kayda alınmasını öngörür. Varlık ve kaynakların, gider ve gelirlerin bölümlenmesi, işletme yönetimi açısından önemli olup olmadıklarının göre yapılır.

Örnek (1): İşletmede çalışan işçilere ait işçilikler her gün oluştuğu (tahakkuk ettiği) halde ay sonunda bir defada muhasebeleştirilir.

Örnek (2): İşletmede kullanılan maddi duran varlıklar her gün eskidiği halde, yıl sonlarında bir defada amortisman kaydı yapılır.

Örnek (3): Bir dönem boyunca ne kadar kırtasiye kullanıldığı önemli ise, ilgili ana hesaba, kırtasiye ile ilgili alt hesap açılabilir. Ancak, kırtasiye içinde ne kadar teksir kağıdı veya kalem harcandığı ile ilgili bir ayırma gitmek, önemlilik kavramı ile çelişir. Benzer şekilde, hep tek bir bölgeye satış yapan bir işletmede, satışlar, bölgelere göre alt hesaplar açılarak izlenmez.

Örnek (4): Her bir alıcı veya satıcıya ayrı bir ana hesap açılmaması, bir ana hesap içinde alt hesaplar açılması, önemlilik kavramı gereğidir.

12. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

Muhasebe uygulamalarında, muhasebe kavram ve ilkeleriyle değişik düzenlemeler (vergi yasaları, ticaret kanunları, çeşitli yönetmelikler gibi) arasında çelişki oluşabilir. Böyle durumlarda, işletmenin yaşaması ve başarısı açısından hangisi daha geçerli ise o uygulanmalıdır.

Örnek (1): TTK'na göre çekte vade yoktur. Ancak işletmelerin çeki genellikle vadeli kullandıkları bilinmektedir. Bu durumda, belli bir vadeye haiz bir çeki alan işletme, bu çeki TTK hükmüne göre, nakit gibi kabul edip kasa hesabına kaydetmek yerine, doğrudan durumuna uygun bir başka hesaba (alınan çekler) kaydeder.

Örnek (2): Vergi yasalarına göre şüpheli alacak şartlarını taşımayan, ancak fiilen tahsilinde şüphe duyulan bir alacak için karşılık ayrılabilir. Bu durumda söz konusu karşılık için oluşan gider, kanunen kabul edilmeyeceğinden vergi matrahına ilave edilmelidir.