

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

MUHASEBE İLKELERİ VE TÜRKİYE' DE BUNLARI  
ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

86747

Yüksek Lisans Tezi

HALİL YENİDÜNYA

DANIŞMAN: PROF. DR. MEHMET YAZICI

T 86147

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU**  
**DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

İSTANBUL 1999

## İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. MUHASEBEYİ BİLİM YAPAN KİMİ ÖGELER</b> .....	<b>3</b>
21. KAVRAM.....	3
22. YASA .....	3
23. KURAL.....	4
24. YÖNTEM .....	4
25. KURAM.....	5
26. TÜMLEM.....	5
27. İLKE.....	6
<b>3. BAŞLICA MUHASEBE İLKELERİ</b> .....	<b>7</b>
31. İŞLEM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER.....	7
310. GENEL AÇIKLAMA .....	7
311. KİŞİLİK İLKESİ.....	9
312. SÜREKLİLİK İLKESİ .....	10
313. DÖNEMSELLİK İLKESİ.....	12
314. TÜRDEŞLİK İLKESİ .....	13
315. BELGESELLİK İLKESİ .....	14
32. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞ NO:1'DE BELİRTİLEN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI .....	15
320. GENEL AÇIKLAMA .....	15
320.01. SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI.....	16
320.02. KİŞİLİK KAVRAMI.....	16
320.03. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI.....	16
320.04. DÖNEMSELLİK KAVRAMI .....	17
320.05. PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI.....	17
320.06. MALİYET ESASI KAVRAMI.....	17
320.07. TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI .....	17
320.08. TUTARLILIK KAVRAMI.....	18
320.09. TAM AÇIKLAMA KAVRAMI.....	18
320.10. İHTİYATLILIK KAVRAMI.....	18
320.11. ÖNEMLİLİK KAVRAMI .....	18
320.12. ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI .....	19

33. HESAP ÇERÇEVESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER .....	19
330. GENEL AÇIKLAMA .....	19
331. GENEL İLKELER.....	20
331.01. UYUM YETENEĞİ.....	20
331.02. AÇIKLIK VE NETLİK .....	20
331.03. KESİN AYIRIM.....	20
331.04. SONUCUN KOLAY ÇIKARILMASI.....	20
332. HESAP ÇERÇEVESİNİN BİÇİM VE DİŞYAPISI İLE İLGİLİ İLKELER .....	20
332.01. HARFLERLE SİMGELEME .....	21
332.01.001. HARF SIRASINA GÖRE SİMGELEME .....	21
332.01.002. BAŞHARFLERLE SİMGELEME .....	21
332.01.003. HARFBELLEKLİ SİMGELEME.....	22
332.02. RAKAMLA SİMGELEME .....	22
332.02.001. SIRA RAKAMLA SİMGELEME .....	22
332.02.002. KÜME KÜME RAKAMLARLA SİMGELEME .....	22
332.02.003. ONDALIK RAKAMLARLA SİMGELEME .....	23
332.02.004. KÜME KÜME VE ONDALIKLI RAKAMLARLA SİMGELEME .....	23
332.03. HARF VE RAKAMLA KARMA SİMGELEME .....	23
333. HESAP ÇERÇEVESİNİN İÇ YAPISI VE KAPSAMI İLE İLGİLİ İLKELER.....	24
333.01. HESAPLARA DÜŞÜLEN İŞLEM YOĞUNLUĞU İLKESİ.....	24
333.02. BİLÂNÇOYA GÖRE BÖLÜMLEME İLKESİ .....	24
333.03. İŞLETMEDE GEÇEN EYLEMLERE GÖRE BÖLÜMLEME İLKESİ.....	25
333.04. İKTİSADİ DEĞER DOLAŞIMI İLKESİ.....	25
334. HESAP ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE YÖNTEM VE KURAMLARINA UYUMU İLE İLGİLİ İLKELER.....	26
335. HESAP ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE TÛMLEMİNİ OLUŞTURMASIYLA İLGİLİ İLKELER .....	26
34. MALOLUŞ MUHASEBESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER.....	27
340. GENEL AÇIKLAMA .....	27
341. MASRAFLARA DAYANMA İLKESİ .....	29
342. BELGELEME İLKESİ.....	29
343. MİKTAR VE ZAMAN BELİRTME İLKESİ .....	30
344. DOĞRUCA VE BİR KEZ YÛKLEME İLKESİ .....	30
345. KARŞILAŞTIRABİLME İLKESİ .....	31

35. BİLÂNÇO VE BİLÂNÇO İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER.....	31
350. GENEL AÇIKLAMA .....	31
351. BİLÂNÇONUN DÜZENLİLİK İLKESİ.....	37
352. BİLÂNÇONUN AÇIKLIK İLKESİ.....	38
353. BİLÂNÇONUN DOĞRULUK İLKESİ.....	38
354. BİLÂNÇONUN ÖZDEŞLİK İLKESİ.....	39
36. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞ SIRA NO:1'E GÖRE BİLÂNÇO İLKELERİ.....	40
37. GELİR TABLOSU .....	44
370. GENEL AÇIKLAMA .....	44
38. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞ SIRA NO:1'E GÖRE GELİR TABLOSU İLKELERİ.....	45
<b>4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE İLKELERİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR .....</b>	<b>47</b>
41. KİŞİLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR.....	47
411. KİMİ TÜZEL KİŞİLERDE KÂRIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI.....	47
42. SÜREKLİLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR .....	49
421. YENİDEN DEĞERLEME.....	49
421.00. GENEL AÇIKLAMA.....	49
421.01. YENİDEN DEĞERLEME YAPABİLECEK OLANLAR .....	50
421.01.001. BİLÂNÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLERİ .....	51
421.01.002. BİLÂNÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ.....	51
421.02. YENİDEN DEĞERLEME YÖNTEMLERİ.....	51
421.02.001. TAKDİR YÖNTEMİ.....	51
421.02.002. KATSAYILAR YÖNTEMİ.....	52
421.02.003. KARMA YÖNTEM.....	52
421.03. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİRMEYEN İKTİSADİ KIYMETLER .....	52
421.04. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİREN SABİT KIYMETLER.....	53
421.05. YENİDEN DEĞERLEMENİN ZAMANI.....	54
421.06. YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİ.....	54
421.07. YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILIŞI.....	55
421.08. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ TARAFINDAN YAPILACAK YENİDEN DEĞERLEME.....	56
421.09. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN YENİDEN DEĞERLEME KARŞISINDA DURUMU .....	57

421.10. YENİDEN DEĞERLEMENİN SÜREKLİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	57
<b>43. DÖNEMSELLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ</b>	
<b>UYGULAMALAR.....</b>	<b>58</b>
431. YENİDEN DEĞERLEME.....	58
432. FİNANSAL KİRALAMA.....	58
<b>44. TÜRDEŞLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR.....</b>	<b>60</b>
441. HESAPLARA YABANCI PARA BİRİMİ İLE KAYIT DÜŞÜLMESİ, FİYATLARIN YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN BELİRLENMESİ.....	60
<b>45. BELGESELLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ</b>	
<b>UYGULAMALAR.....</b>	<b>62</b>
451. FATURASIZ STOK VE SABİT KIYMET AFFI UYGULAMASI.....	62
452. YURTDIŞI DÖVİZ HASILATINDA GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ.....	64
<b>46. BİLÂNÇONUN TEMEL İLKELERİNE AYKIRI KİMİ</b>	
<b>DAVRANIŞLAR.....</b>	<b>65</b>
461. BİLÂNÇONUN YANILTICILIĞI.....	65
462. BİLÂNÇONUN SÜSLENMESİ.....	65
463. BİLÂNÇONUN DEĞİŞTİRİLMESİ.....	65
464. BİLÂNÇONUN ÖRTÜLMESİ.....	66
465. YENİDEN DEĞERLEME.....	66
<b>47. HESAP ÇERÇEVESİNİN TEMEL İLKELERİNİ ZEDELEYEN KİMİ DÜZENLEMELER.....</b>	<b>66</b>
471. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI.....	66
471.00. GENEL AÇIKLAMA.....	66
471.01. BİÇİM VE DİŞYAPI AÇISINDAN.....	67
471.02. İÇ YAPI VE KAPSAM AÇISINDAN.....	68
471.03. MUHASEBE YÖNTEM VE KURAMLARINA UYUM AÇISINDAN.....	68
471.03.001. AÇILIŞ BİLÂNÇOSU VE KAPANIŞ BİLÂNÇOSU HESAPLARININ OLMAMASI.....	68
471.04. MUHASEBE TÛMLEMİNİN OLUŞTURULMASI AÇISINDAN.....	69
<b>5. SONUÇ.....</b>	<b>70</b>
<b>6. YAYINLAR VE KAYNAKLAR.....</b>	<b>74</b>
61. YAYINLAR.....	74
62. KAYNAKLAR.....	78

# 1. GİRİŞ

Bu tezin konusu, Muhasebe İlkeleri ve Türkiye’de Bunları Zedeleyen Kimi Uygulamalar’dır.

Bu konu, şimdi daha çok önem kazandığı ve pek az işlendiği için, elden geldiğince bu alandaki boşluğu doldurmak ve az da olsa bilime katkıda bulunmak üzere seçilmiştir.

Bu çalışmanın amacı, başlıca muhasebe ilkelerini ve Türkiye’de bu ilkelere aykırı kimi uygulamaları bir bütün olarak sunmaktır.

İlke, kavram, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlerle birlikte bir bilimi bilim yapan temel öğelerdendir. Bu nedenle bu terimlerin bilimsel bir eserde birbirleriyle karıştırılmamaları, birbirleri yerlerine kullanılmamaları gerekir.

Ancak farklı yazarların kitapları incelendiğinde, kimi zaman muhasebe ilkelerinin, muhasebe kavramları başlığı altında; kimi zamanda bunun tersi, yani muhasebe kavramlarının muhasebe ilkeleri başlığı altında anlatıldığı görülmektedir.

Bu durum ise, bu konuda çalışma yapmak, fikir yürütmek isteyenlerin işlerini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle tezde ilk olarak muhasebe bilimini bilim yapan öğeler kısaca açıklanarak, nelerin kavram nelerin ilke sayılması gerektiği belirtilerek konuya açıklık getirilmek istenmiştir.

Tez muhasebe bilimi içinde, bilimsel çalışma yazma yöntemlerine uygun olarak ele alınıp işlenmiştir.

“ Muhasebe İlkeleri ve Türkiye’de Bunları Zedeleyen Kimi Uygulamalar ” konusu muhasebe bilimi içinde yer alır.

Çalışmada muhasebe bilimini, bilim yapan kimi kavramlara yani terimlere kısaca değinilmiş, muhasebe ilkelerinin ise sadece başlıcaları anlatılmıştır. Daha birçok ilke olduğu, tezde eleştirilen muhasebe uygulamalarının da, anlatılan bu ilkelerin bazılarıyla sınırlandırılmış olduğu tezde gözönünde bulundurulmuştur.

Tez, bu giriş bölümü ile birlikte, Muhasebeyi Bilim Yapan Kimi Öğeler, Başlıca Muhasebe İlkeleri, Türkiye’de Muhasebe İlkelerini Zedeleyen Kimi Uygulamalar ve Sonuç olmak üzere beş bölümden oluşur.

Muhasebeyi Bilim Yapan Kimi Öğeler bölümünde, bu öğelerin ilerde ne anlamda kullanıldıklarının önceden bilinmesi, bu sayede tekrarın önlenmesi ve tezin bilimsel bir çalışmaya uygun olması amaçlanmıştır.

Başlıca Muhasebe İlkeleri bölümünde, bu ilkeler hakkında bilgi vermek ve bunların kimi kaynaklarda kavram başlığı altında sıralanmış olduğunun gösterilmesi amaçlanmıştır.

Türkiye’de Muhasebe İlkelerini Zedeleyen Kimi Uygulamalar bölümünde ise muhasebe ilkeleriyle bağdaşmayan kimi uygulamaların, doğrudan ya da dolaylı olarak muhasebeye yön veren kanuni düzenlemeler sonucu ortaya çıktıklarının vurgulanması amaçlanmıştır.

Muhasebe ilkeleri üzerine yazılmış ve sadece bu konuyu inceleyen kitapların sayısı çok azdır.

Yapılan yayın ve kaynak araması sırasında, doğrudan doğruya muhasebe ilkeleri üzerine yazılmış bir çalışmaya rastlanılmamıştır.

Konu birçok muhasebe kitabının genellikle ilk bölümlerinde sadece birkaç sayfada ele alınmıştır. Konuyla ilgili görüşlere bazı makalelerde dolaylı olarak yer verilmiştir.

Tez bilimsel çalışma yazma kurallarına uygun olarak hazırlanmış, konu ile ilgili doğrudan ve dolaylı olarak alıntı yapılan kaynaklar usulüne uygun olarak sayfa sonlarında gösterilmiştir.

Konuyla ilgili bilimsel kavramlara ikinci bölümde değinilmiş, öteki kavramlar da ilgili olduğu yerde tanımlanmış ve açıklanmıştır.

## 2. MUHASEBEYİ BİLİM YAPAN KİMİ ÖĞELER

### 21. KAVRAM

Kavram, sözlükte, nesnelere ya da olayların ortak özelliklerini kapsayan ve bir ad altında toplanan, genel tasarıma manasına gelir.

“ Kavram, anlam olarak onu bildiren sözcükten farklıdır. ”<sup>1)</sup>

Muhasebe kavramı ise “ muhasebe biliminin ve muhasebede geçen olgu ve işlemlerin ortak niteliklerini kapsayan soyut ve genel tasarımdır; anlaşılabilir, anlaşılabilir ve kavranmış olandır.”<sup>2)</sup>

Örnek olarak bir yapıya göre işlem muhasebesinin, kurum ve işletme, varlık ve sermaye, tahsil ve ödeme, alış ve satış, sürüm, kalan ve varolan, masraf ve hasılat, maloluş ve fiyat, işolgusu ve belge gibi temel kavramları vardır.

### 22. YASA

Yasa, bilimde ve toplumsal yaşamda çok sık kullanılan bir kavramdır. Bu kavram genel olarak şu şekilde tanımlanabilir:

Yasa “ bir bütünü oluşturan öğelerin, işleyişini yöneten zorunlu ve sürekli ilişkidir.”<sup>3)</sup>

Yasa bir bilimde, olgular ve işlemler arasında düzenli ve sürekli bağıntıyı tespit eden ve zorunlu olduğunu açıklayan bir anlatımdır.

Yasa, inceleme ve araştırmalarla bulunmuş, sürekliliği ve değişmezliği kanıtlanmış genel ve nesnel nitelikteki düzenlemelerdir.<sup>4)</sup>

Tanımdan da anlaşılacağı üzere yasada bir değişmezlik söz konusudur.

---

<sup>1)</sup> Yazıcı, M.: Bilimsel Çalışma ve Yazma Yöntemleri, İstanbul 1993, s.6.

<sup>2)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.4.

<sup>3)</sup> Büyük Larousse, 24.Cilt, İstanbul 1992, s.12435.

<sup>4)</sup> Yazıcı, M.: Bilimsel Çalışma ve Yazma Yöntemleri, İstanbul, 1993 s.9.

Muhasebe yasaları ise muhasebe bilimine temel teşkil eden, yön veren muhasebe olguları arasındaki zorunlu bağlantılar düzenidir.<sup>5)</sup>

Örneğin muhasebenin çiftyanlı işleme yasası gereği, her işolgusu bir hesaba borç, karşı bir hesaba alacak yazılır.

## 23. KURAL

Kural, genel olarak bir yaptırımlar düzeniyle toplum üyelerinin kendisine uyması sağlanan, topluca benimsenmiş her türlü emredici ve yasaklayıcı düzenlemedir.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi kuralın emredici ve yasaklayıcı özelliği vardır.

Bilimsel çalışma ve yazma açısından ise “ Kural, bilime temel olan, yön veren, bilimin öğrenilmesinde, öğretilmesinde, bir eylemin gerçekleştirilmesinde uyulması zorunlu buyurucu düzenlemelerdir. ”<sup>6)</sup>

Muhasebe kuralları ise muhasebe biliminde uyulması gereken zorunlu düzenlemeler olup, muhasebe uygulamalarının hatasız bir şekilde yürütülmesini sağlarlar.

Örnek olarak, kasa defterinin günü gününe tutulması gibi.

## 24. YÖNTEM

“Yöntem bir eylemi, bir işi, bir etkinliği sonuca götürmek için akla uygun olarak izlenen yoldur. ”<sup>7)</sup>

Muhasebe yöntemi ise muhasebe biliminin öğrenilmesini, öğretilmesini ve uygulamasını kolaylaştırmak amacıyla izlenen, akla uygun ve düzenli yoldur.

Örnek olarak, başta çiftyanlı işleme yöntemi olmak üzere, ticari mallar hesabına kayıt düşülürken kullanılan, aralıklı envanter yöntemi, devamlı envanter yöntemi , hammadde fiyatlandırılmasında kullanılan ilk giren ilk çıkar yöntemi , son giren ilk çıkar yöntemi, basit aritmetik ortalama yöntemi gibi birçok muhasebe yöntemi vardır.

---

<sup>5)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.5.

<sup>6)</sup> Yazıcı, M.: Bilimsel Çalışma ve Yazma Yöntemleri, İstanbul 1993, s.10.

<sup>7)</sup> Büyük Larousse, 24.Cilt, İstanbul 1992, s.12601.

## 25. KURAM

Kuram, bilime temel olan, yön veren herhangi bir konu üzerinde ortaya atılan, deney veya varsayımlara dayanılarak kanıtlanan görüşlerdir,

Muhasebe kuramları ise muhasebe konuları hakkında ortaya atılan, varsayımlara ve deneylere dayanılarak kanıtlanan görüşlerdir.<sup>8)</sup>

Kuramların uygulanabilir olması gerekmez, bu nedenle kimi kaynaklarda kuram uygulamadan kopuk olan bilgi şeklinde de tanımlanır.

Örnek olarak, muhasebe biliminde hesapların nasıl işlediğini açıklamak üzere, belletsel hesap kuramları, cebirsel hesap kuramları, maddesel hesap kuramları, görevsel hesap kuramları gibi hesap kuramları ortaya atılmıştır.

## 26. TÜMLEM

Tümlem, sözlükte bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni olarak açıklanmıştır. Eşanlımlısı sistemdir. Muhasebe biliminde ise şu şekilde tanımlanmıştır.

“Muhasebe tümlemi, birbiri ile ilişki, ilinti ve bağıntısı kaçınılmaz olan muhasebe öğeleri ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında sağlanan uyumlu ve düzenli bütünlüktür.”<sup>9)</sup>

Muhasebe tümlemleri ile işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasındaki bağıntı ve iletişim sağlanır.

Örnek olarak, aşırı birinci muhasebe tümlemi, aşırı ikinci muhasebe tümlemi gibi muhasebe tümlemleri vardır.

---

<sup>8)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.7.

<sup>9)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.153.

## 27. İLKE

İlke sıkça kullanılan geniş anlamalı bir kavramdır. Sözlükte başka şeylerin kendisinden türediği ilk madde öge, unsur, temel düşünce, temel kanı, temel bilgi, her türlü tartışmanın dışında sayılan öncül, prensip manalarına gelir. İlkenin Alman ve İngiliz dillerindeki karşılıkları sırasıyla “ Grundsatz ” ve “ principle ” olup Osmanlıca'daki eşanlamı ise umdedir.

Muhasebe açısından ilkenin tanımı şu şekilde yapılabilir.

Muhasebe ilkeleri , muhasebe bilimine esas teşkil eden , gelecekteki gözlemler için dayanak oluşturan, tartışılmayacak derecede sağlam, sürekliliği olan temel düşünce ve kanılardır.<sup>10)</sup>

İşlem muhasebesinin, maloluş muhasebesinin ve bilânçonun kendilerine özgü ilkeleri vardır.

---

<sup>10)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.4.

### 3. BAŞLICA MUHASEBE İLKELERİ

#### 31. İŞLEM MUHASEBESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER

##### 310. GENEL AÇIKLAMA

“ İşlem muhasebesi her hesap dönemi için ayrı ayrı olmak üzere, kurum ya da hesapsal kişinin varlık ve sermaye durumuna ve zaman içinde bunlarda olagelen değer değişimlerine yani masraf, hasılat ve kazancına ilişkin hesapsal olguları belgeler üzerinde saptamak; bunları çiftyanlı işleme yönteminde hesap adı verilen çiftyanlı çizelgeler üzerinde işlemek, bu hesapları ilgili yasa, kural, ilke ve yöntemlere uygun olarak izlemek, gerekli hesaplaşmaları sağlamak için yapılan işlemlerin tümüdür. ” <sup>11)</sup>

İşlem muhasebesi yerine genel muhasebe, mali muhasebe, ticari muhasebe gibi adlar da kullanılmaktadır.

Muhasebe ilkeleri konusunda iki farklı görüş sözkonusudur. Bazı ülkelerde muhasebe ilke ve kuralları Almanya, Fransa, Belçika, İsviçre’de olduğu gibi yazılı hukuk normları haline getirilmiştir. A.B.D, İngiltere, Hollanda gibi ülkelerde ise yazılı hale getirilmemiş genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları geçerlidir. <sup>12)</sup>

Muhasebe ilkelerinin yasalştırılmasına Alman muhasebe modelinde ve Alman Hukuku’ndaki düzenli muhasebe ilkeleri (GOB) örnek olarak verilebilir. Burada sıralanan ilke ve kuralların sayısı çok fazladır, muhasebe en ince ayrıntısına kadar düzenlenmeye çalışılmıştır, özet olarak anahatlarıyla şu şekildedir. <sup>13)</sup>

---

<sup>11)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tütlemleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.17.

<sup>12)</sup> Bilginoğlu F. : Uluslararası Muhasebe, İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi, C:22, S:1, İstanbul 1993, s.80.

<sup>13)</sup> Pettelkow, Karl-H.: Buchführung von A bis Z., Düsseldorf 1991 s.74-75.

<b>Biçim ile İlgili Düzenlemeler</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Defterler açık ve doğruyu gösterir şekilde tutulmalıdır.</li><li>2) Bütün işlguları devamlı, tam ve doğru olarak kaydedilmelidir.</li><li>3) Bütün kayıtlar anlaşılır bir dille tutulmalıdır. Bilânço rakamları ulusal para birimiyle ifade edilmelidir.</li><li>4) Muhasebe defterlerindeki sayfalar birbirlerini izleyecek şekilde numaralandırılmalıdır.</li><li>5) Kayıtların silinmesi, karalanması, okunamaz hale getirilmesi veya kurşun kalemle yazılması yasaktır.</li></ol>
<b>Belgelerle İlgili Düzenlemeler</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Belge olmadan kayıt yapılamaz. Tüm kayıtlar belgeler aracılığı ile kanıtlanabilir olmalıdır.</li><li>2) Belgeler işlguları ile yevmiye kayıtları arasında bağlantıyı sağlarlar.</li><li>3) Bütün belgeler birbirlerini izleyecek şekilde numaralandırılarak saklanmalıdırlar.</li></ol>
<b>Muhafaza İle İlgili Düzenlemeler</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Bilânço, envanter, ve defterler 10 yıl muhafaza edilmelidir.</li><li>2) Belgelerin muhafaza süresi ise 6 yıldır.</li></ol>
<b>Süreklilik İle İlgili Düzenlemeler</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Kasaya giriş ve kasadan çıkışlar günlük olarak kaydedilmelidir.</li><li>2) Bilânçodaki hesap isimleri değişiklik göstermemelidir.</li><li>3) Hesapların sınıflandırılması hesap planına uygun olmalıdır</li></ol>
<b>Gerçeklik İlkesi</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Tüm varlıklar ve işlemler tam ve gerçeklere uygun olarak ortaya konmalıdır.</li></ol>
<b>Açıklık İlkesi</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1) Kayıtlar işletmeyle ilgisi olmayan üçüncü bir kişinin de anlayabileceği kadar açık ve anlaşılır olmalıdır.</li></ol>

İşlem muhasebesinin kişilik, süreklilik, dönemsellik, türdeşlik, belgesellik gibi temel ilkeleri vardır.

### 311. KİŞİLİK İLKESİ

Bu ilkeye göre işlem muhasebesi hesapsal bir kişi için tutulur, hesapsal kişinin işletmenin ortaklarından, alacaklılarından, borçlularından, yöneticilerinden ve personelinden ayrı bir kişilik olduğu kabul edilir.

İşletme, ister tek şahıs işletmesi, ister sermaye şirketi olsun, işletme sahiplerinden ve diğer ilgililerden ayrı bir hesapsal kişiliğe sahiptir.<sup>14)</sup>

“ Hesapsal kişi gerçek kişiden, tüzel kişiden, ticari kişiden, iktisadi kişiden ve öteki kişilerden büsbütün ayrı düşünülmelidir.”<sup>15)</sup>

Başına buyruk bir işlem muhasebesi olan ve bağımsız kararlar verebilen her kişi, hesapsal kişi sayılır.

Hesapsal kişi diğer kişilerden farklıdır. Örnek olarak bir gerçek kişi, kendi varlığının bir kısmı ile bir kurum kurar, ve bu kurum için başına buyruk bir işlem muhasebesi tutar ya da tutturursa, kurum sahibinden farklı bir hesapsal kişiliğe kavuşur. Aynı gerçek kişi bu şekilde başka kurumlar kurar ve bunlar içinde bağımsız işlem muhasebesi tutulursa, bu kurumların da hepsi ayrı ayrı bağımsız birer hesapsal kişilik olur. Görüldüğü gibi bir gerçek kişiye ait çeşitli kurumlar birbirlerinden bağımsız olarak, ayrı ayrı birer hesapsal kişilik kazanabilirler. Bu ilkeye göre işletmeye ayrılan kaynaklar artık sahiplerine ait değil, işletmenin kişiliğine aittir.

Kişilik ilkesi, kâr ve zararın saptanmasında önem kazanmaktadır. Bu ilke gereği, işletme sahiplerinin kişisel işlemleri işletmenin kâr ya da zararının tespitinde dikkate alınmaz.<sup>16)</sup>

---

<sup>14)</sup> Yalkın, Y. K. : Genel Muhasebe, Ankara 1995, s.25.

<sup>15)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümlenimleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.26.

<sup>16)</sup> Arıkan, T. : Muhasebe Teknik, İstanbul 1982, s.217.

Yine aynı şekilde kurum sahibi tarafından kurumda kullanılmasına izin verilen ancak kurum hesaplarına intikal ettirilmeyen bir varlık bu ilke gereği kurumun değil, kurum sahibinin kişisel varlığıdır.

Hesapsal kişiliğin kazanılması için kurulan kurumda, başına buyruk bir işlem muhasebesi tutuluyor olması yeterlidir. Kurumun faaliyet göstermesine yasalarca müsaade edilmiyor olması, ya da yasaların kurumu bir tüzel kişilik saymaması gibi durumlar hesapsal kişiliğin kazanılmasına engel değildir.

Bir tüzel kişiliğin belirli bölümlerinde bağımsız muhasebe tutulursa bu bölümler de ayrı ayrı bağımsız birer hesapsal kişiliğe sahip olurlar. Örnek olarak bir bankanın, kendi merkez muhasebesinin yanısıra şubelerinin de ayrı birer muhasebe organizasyonları vardır. Bu nedenle bankanın merkezi ayrı, her şubesi ayrı birer hesapsal kişiliğe sahiptirler.<sup>17)</sup>

Sonuç olarak “ kişilik ilkesi, işlem muhasebesinin yalnız hesaplar kişiler için tutulduğunu, başına buyruk muhasebesi olan, bağımsız kararlar verebilen her kişinin hesapsal kişi olduğunu belirleyen temel kanıdır. ”<sup>18)</sup>

### 312. SÜREKLİLİK İLKESİ

Bu ilkeye göre, kuruluş sözleşmesinde aksine bir kayıt bulunmadıkça, hesapsal kişiliğin ömrünün sürekli olacağı kabul edilir.<sup>19)</sup>

Bu sadece bir varsayımdır. Gerçekte hesapsal kişinin de gerçek ve tüzel kişi gibi bir ömrü vardır. Bir hesapsal kişinin ömrü, o kişinin varlık, borç ve sermaye durumunun başlangıç olarak tespit edildiği günle, tüm hesapların tasfiye yoluyla kapatıldığı son gün arasındaki süredir.<sup>20)</sup>

<sup>17)</sup> Özasan, İ. : Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul 1984, s.5.

<sup>18)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, 1998, s.27.

<sup>19)</sup> T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Birinci Kitap Yayın No: DPT: 863 - KD: 96, İstanbul 1970, s.18-19.

<sup>20)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.27.

Türk Ticaret Kanunu tüzel kişilere faaliyetlerini anasözleşmelerinde belirtebilecekleri bir müddet veya amaç ile sınırlandırma hakkı tanımıştır.

Ancak buna rağmen tüzel kişilerin ömürleri yine de sürekli sayılır. Çünkü süre sonunda tüzel kişilerin sahipleri anasözleşmede değişiklik yaparak bu süreleri uzatabilir ve faaliyetlerine devam edebilirler.

Sürekli ilkesi olmadan küçük çapta bir işletmenin bile faaliyetlerini yürütmesi çok zordur. Çünkü bu durumda, işletmenin her an tasfiyeye gidebileceği düşüncesi ile, işletme yöneticileri, işletmede yeralan bütün değerleri piyasa değeri ile takip etmek zorunda kalacaklardır.<sup>21)</sup>

Sürekli ilkesi yöneticilerin dikkatlerini, aktif kıymetlerin değerlerinden çok, kazanç ve hasıla kavramı üzerinde toplamaları gereğini doğurmuştur. Bu nedenle, sabitler zaman içinde meydana gelen değer değişimlerine bakılmaksızın iktisap değerleri ile muhasebe kayıtlarında görünürler.<sup>22)</sup>

“ Bu ilke, kullanma varlığı olan sabitlerin kayıtlı değerleriyle değerlendirilmesinin, para değerinin düşmesi ya da başka nedenlerle faaliyet dışında oluşan değer artışlarının hesaba katılmayıp gizli yedekler olarak bulundurulmasının gerekçesidir.

Özet olarak sürekli ilkesi , hesapsal kişinin kuruluşta başlayan ömrünün sürekli olduğu temel kanısıdır. Anasözleşmedeki sınırlama biçimseldir. Sabitleri değerlendirme, geleceğe ait planlar ve öngörü saptamaları kurumun ömrünün sürekliliği temel kanısına göre yapılır.”<sup>23)</sup>

---

<sup>21)</sup> Yalkın, Y. K. : Genel Muhasebe, Ankara 1995, s.25.

<sup>22)</sup> Özaslan, İ. : A.g.e., s.6.

<sup>23)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.27.

### 313. DÖNEMSELLİK İLKESİ

Süreklilik ilkesine göre, bir kurumun gerçek sonucu, ancak sonu önceden bilinmeyen belirsiz bir tarihteki ömrü sonunda belirlenebilecektir.

Ancak işletme faaliyetlerinin kârlı olup olmadığının anlaşılması, işletme sahiplerinin kazanç paylarını, çalışanların ücretlerini alabilmeleri, devletin ise vergi alacağını tahsil etmesi için, kurumun önceden ne kadar süreceği bilinmeyen ömrünün sonunun beklenilmesi imkansızdır.

Ayrıca kurumun sürekli kabul edilen ömrü içerisinde amaçlarına ne derece ulaştığının belirlenerek, ekonomik ve mali durumunun değerlendirilmesi gerekir. Başta kurum sahipleri olmak üzere devlet ve diğer üçüncü kişiler de bu değerlendirmelerin sonuçları hakkında bilgi edinmek isterler.

Kurumun hak sahiplerine karşı yükümlülüğünü yerine getirebilmesi, ve anlamlı muhasebe bilgilerinin üretilmesi için belirli bir zaman diliminin esas alınması zorunludur. İşletmenin sürekli ömrü, dönemsellik ilkesine göre, hesap dönemi olarak adlandırılan, birbirine eşit zaman dilimlerinden oluşur.<sup>24)</sup>

Türk Ticaret Kanunu madde 66'ya göre, her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve " her iş yılı " elde edilen neticeleri tespit etmek bakımından defter tutmak zorundadır.

Kanuna göre işyılı altı aydan az oniki aydan çok olamaz. (T.T.K.Md.72)

Vergi Usul Kanunu madde 174'e göre de hesap dönemi normal olarak bir yıldır. Ancak takvim yılı dönemi, faaliyet ve muamelelerin niteliğine uygun bulunmayanlar için, 12'şer aylık özel hesap dönemleri de tespit edilebilir.

---

<sup>24)</sup> Hacırustemoğlu, R. , Türker, M. , Pekdemir, R. , Arslan E. : Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar, TÜRMOB YAYINLARI - 24, Ankara 1996, s.12.

Hesap dönemi, süreklilik ilkesi içerisinde düşünülen işletme faaliyetlerine ait sonuçların zaman içerisindeki ölçülme noktalarıdır. Böylece gelir, gider ,maliyet ve zarar, tutarlarının hesaplanması suretiyle hem bilânço, hem de kâr zarar tablosunun düzenlenmesi mümkün olur.<sup>25)</sup>

“ Özet olarak: Dönemsellik ilkesi, süreklilik ilkesini zedelememek ve yalnız işletmeyle ilgili olmak üzere, her kurumun her hesap dönemi başında yeniden kurulduğu ve o hesap dönemi sonunda tasfiye edildiği temel kanısıdır.”<sup>26)</sup>

Dönemsellik ilkesi gereği, hesap dönemlerinin sonlarında o dönemdeki faaliyetlerin sonuçları, yani masraf ve hasılatla ilgili bölümü değerlendirir ve kurumun hesap dönemi kazanç ve yitimi belirlenir.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve kârların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik ilkesi gereğidir.<sup>27)</sup>

Böylelikle dönemsellik ilkesi, o döneme ait hasılat, maliyet, gider ve zararların o dönemin mali tablolarında gösterilmesini sağlar.<sup>28)</sup>

### 314. TÜRDEŞLİK İLKESİ

İşlemleri rakamlarla ifade eden muhasebe, bu işlemleri aynı türden sayılarla ifade etmek için tek bir ölçü birimine gereksinim duyar. Bu ölçü birimi muhasebenin kapsamına giren bütün işlemler için kullanılabilir ve farklı işlemlerde standart olarak uygulanabilmelidir. Para ölçü birimi, ticari kişiliklerin bütün mübadele işlemleriyle, benzeri ekonomik faaliyetlerin ifade edilmesinde kullanılan bir ölçü birimidir.

Muhasebe, işletmelerin mübadele ve benzeri işlemlerini hesaplara, kişiliğin örgütlendiği ve işlerini bilfiil yürüttüğü ülkenin para birimi cinsinden yansıtır.<sup>29)</sup>

---

<sup>25)</sup> Hiçşmaz, M.: Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara 1970, s.172-173.

<sup>26)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.29.

<sup>27)</sup> Sevilengül, O.: Genel Muhasebe, Ankara 1994, s.24.

<sup>28)</sup> Yalkın, Y. K. : Genel Muhasebe, Ankara 1995, s.27.

<sup>29)</sup> T.C.Başbakanlık Devlet PlanlamaTeşkilatı : A.g.e.,s.22.

Bu nedenle Türkiye’de tutulan hesaplara kayıt düşerken ulusal para birimi olan Türk Lirası kullanılır. Ancak TL.’nin değeri diğer ağırlık, uzunluk ölçüleri gibi sabit değildir , tam tersine çok değişken bir ölçüdür. Ama bu durum türdeşlik ilkesini zedelemmez. Çünkü o ülkedeki bütün kurumlar para değerindeki değişimlerden aynı derecede etkilenmektedir. Zaten süreklilik ilkesi gereği sabit varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirileceğinden, para değerindeki değişimler sadece masraf hasılat ve bunlarla ilgili varlıkları etkiler.

“ Özet olarak türdeşlik ilkesi, işlem muhasebesinin ortaklaşa bir ölçü olan değer ölçü birimi ve bu birimden oluşturulan tutar rakamları ile çalıştığını belirleyen temel kanıdır.”<sup>30)</sup>

### 315. BELGESELLİK İLKESİ

İşlem muhasebesinde belge olmaksızın hesaplara kayıt düşülemez. Her kaydın nedeninin belgeler aracılığı ile kanıtlanabilir olması gerekir.<sup>31)</sup>

Belgeler işolguları üzerine yazılı delillerdir. İşlem muhasebesince yapılacak her türlü kaydın objektif, gerçekleri yansıtan bir belgeye dayanması zorunludur.

Belgeler doğal ve yapay belgeler olmak üzere ikiye ayrılırlar. Ticari işlemler sonucu kendiliğinden oluşan alış faturası, banka dekontu, gider makbuzu gibi belgeler doğal belgelerdir. Doğal bir belgenin bulunmadığı durumlarda ise, malzeme çıkış fişleri, ücret bordrosu, ters kayıt belgesi, düzeltme belgesi gibi yapay belgeler düzenlenir.<sup>32)</sup>

Başka bir açıdan belgeler birincil belgeler ve ikincil belgeler şeklinde de sınıflandırılabilir. Birincil belgelerde, bilgiler orijinal olarak ilk düzenlendikleri şekliyle yer alır. Birincil belgelerdeki bilgilerin aktarıldığı, mikrofilm ya da manyetik şeritler gibi ortamlar ise ikincil belgelere örnek gösterilebilir.<sup>33)</sup>

---

<sup>30)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.30.

<sup>31)</sup> Pettelkow, K. H.: Buchführung von A bis Z., Düsseldorf 1991 s.75.

<sup>32)</sup> Bilginoğlu, F. : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1988, s.55.

<sup>33)</sup> Sümer, H. : Einführung in die EDV – Unterstützte Buchführung, İstanbul 1994, s.21.

Teknoloji geliştikçe belgelerin çeşitliliği de artmaktadır.

Örnek olarak Almanya'da muhasebenin bilgisayarla tutulması sırasında aynı türden, sık sık tekrarlanan işlgularını otomatik olarak hesaplara kaydeden programların kullanılması durumunda bu programların, işlgularının doğru hesaplara kaydedilmiş olduklarını ispata yarayan sürekli bir belge niteliği vardır. <sup>34)</sup>

Özet olarak “ Belgesellik ilkesi, işlem muhasebesine yazılan her işlemin yazılı bir belgeye dayanması gerektiğini, belgenin olmadığı yerde, işlem muhasebesinin olamayacağını belirleyen temel kanıdır.” <sup>35)</sup>

## 32. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞ NO:1'DE BELİRTİLEN MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

### 320. GENEL AÇIKLAMA

26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de “ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ Sıra No:1 ” ve eki “ Muhasebe Usul ve Esasları ” yayımlanmıştır.

Sözü edilen bu Tebliğ'in ekinde Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlemesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı ve İşleyişi konuları yer almaktadır.

Tebliğ'de Muhasebenin Temel Kavramları 12 madde halinde sıralanmıştır.

Ancak Tebliğ, sıralanan bu maddelerin muhasebenin kavramları değil, aslında muhasebenin ilkeleri olduğu, bilim adamlarına ve uygulayıcılara göre muhasebe kavram ve ilkelerinin çok farklı anlamlara geldiği, bu konuda somut bir birlik sağlanamayacağı neden gösterilerek eleştirilmiştir. <sup>36)</sup>

<sup>34)</sup> Leffson, U.: Grundsätze Ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf 1987, s.165.

<sup>35)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.31.

<sup>36)</sup> Yazıcı, M. : Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1993, Sayı: 142 , s.4.

Tebliğde “ Muhasebenin Temel Kavramları ” başlığı altında kavram olarak sıralanan maddelerin nitelikleri nedeniyle “ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ” olduğu bu nedenle “ Muhasebenin Temel Kavramları ” başlığı yerine, böyle bir başlığın kullanılmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir.<sup>37)</sup>

Bu kavramlar Tebliğ’de şu şekilde açıklanmıştır.<sup>38)</sup>

### 320.01. SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI

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 gerektiğini ifade eder.

### 320.02. KİŞİLİK KAVRAMI

Bu kavram; işletmenin sahip ve veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

### 320.03. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

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 kaldığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

<sup>37)</sup> Gökdeniz, Ü. : Muhasebe Standartları, İstanbul 1996, s.54.

<sup>38)</sup> “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1” , T.C. Resmi Gazete, 26.12.1992 / 21447.

#### 320.04. DÖNEMSELLİK KAVRAMI

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 kârların 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.

#### 320.05. PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI

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.

#### 320.06. MALİYET ESASI KAVRAMI

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 maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

#### 320.07. TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI

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.

### 320.08. TUTARLILIK KAVRAMI

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 dipnotlarında açıklanması zorunludur.

### 320.09. TAM AÇIKLAMA KAVRAMI

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 etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

### 320.10. İHTİYATLILIK KAVRAMI

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

### 320.11. ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali 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 husuların mali tablolarında yer alması zorunludur.

### 320.12. ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI

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

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

## 33. HESAP ÇERÇEVESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER

### 330. GENEL AÇIKLAMA

“ Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir tümlem içinde hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir.”<sup>39)</sup>

Hesap çerçeveleri, iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini temin etmek, işletme iktisadı ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak, hesaplaşma işlerini yürütecek kişilerin eğitimlerini kolaylaştırmak, karşılaştırılabilir muhasebe sonuçlarının elde edilmesine yardımcı olmak gibi amaçlar doğrultusunda hazırlanırlar.

Aşağıda hesap çerçevelerinin hazırlanmasında dikkat edilmesi gereken genel ilkeler, hesap çerçevesinin biçim ve dış yapısı ile ilgili ilkeler, hesap çerçevesinin iç yapısı ve kapsamı ile ilgili ilkeler, hesap çerçevesinin muhasebe yöntem ve kuramlarına uyumu ile ilgili ilkeler, hesap çerçevesinin muhasebe tümlemini oluşturmasıyla ilgili ilkeler ele alınmıştır.

<sup>39)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.155.

### 331. GENEL İLKELER <sup>40)</sup>

Bunlar, her hesap çerçevesi hazırlanırken uyulması gereken belli başlı hususlardır, aynı zamanda hesap çerçevesinde olması gereken niteliklikleri de belirtirler. Bu nedenle bunlara hesap çerçevesinin ana nitelikleri de denebilir.

#### 331.01. UYUM YETENEĞİ

Hesap çerçevesi büyüklüğü, işkolu, çeşidi ne olursa olsun her işletmeye uyum sağlayacak esnek bir yapıya sahip olmalıdır.

#### 331.02. AÇIKLIK VE NETLİK

Hesaplar arasındaki ilişkiyi açıkça gösteren, doğal, kolay anlaşılır ve öğretilir bir düzeni sağlamak için hesaplar çok iyi seçilmeli ve sıralanmalıdır.

#### 331.03. KESİN AYIRIM

Hesap sınıf ve kümeleri, dönemsel ve işletmelerarası anlamlı karşılaştırmaların yapılabilmesi için kesin bir şekilde tanımlanmalıdır.

#### 331.04. SONUCUN KOLAY ÇIKARILMASI

İşletmenin ekonomik durumunu değerlendirebilmesi, birim maliyetlerini hesaplaması, kendisi ve faaliyet gösterdiği işkolu ile ilgili istatistiklerin elde edilebilmesi için gerekli rakamlar, hesap toplamları olarak görülebilmelidir.

### 332. HESAP ÇERÇEVESİNİN BİÇİM VE DİŞYAPISI İLE İLGİLİ İLKELER <sup>41)</sup>

Bu ilkeler, hesap sınıfı, hesap kümesi ve hesapların harf, rakam ya da her ikisi ile birlikte nasıl simgelenebileceklerini gösterirler. Harfle simgeleme, rakamla simgeleme, harf ve rakamla karma simgeleme olmak üzere başlıca üç yöntem vardır.

---

<sup>40)</sup> Käfer, K: Kontenrahmen für Gewerbe - Industrie und Handelsbetriebe, Bern 1987, s.12-13.

<sup>41)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.159.

### 332.01. HARFLE SİMGELEME

Bu yöntemde hesap sınıf ve kümeleri ile hesapları belirtmek için ayırım simgesi olarak harfler kullanılır. Harflerde kullanılış biçimine göre üç değişik şekilde uygulanabilir.

#### 332.01.001. HARF SIRASINA GÖRE SİMGELEME

Burada harfler, alfabedeki sıraya uygun olarak kullanılır. Hesap sınıfları tek harfle, hesap kümeleri ve hesaplar ise hesap sınıflarını belirten harflere başka harfler eklenmesi yoluyla simgelenirler.

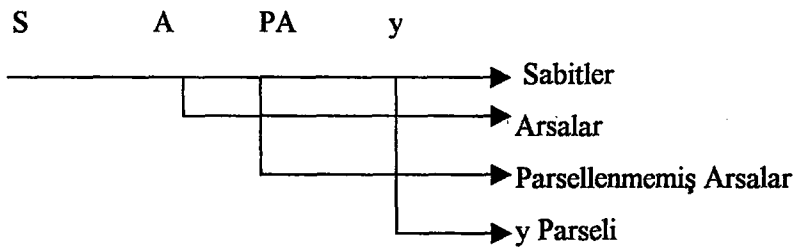
Örneğin:

AKTİF HESAPLAR	PASİF HESAPLAR	MASRAF VE HASILAT HESAPLARI
A Para ve Alacaklar	E Kısa Süreli Borçlar	I Net Satış Geliri
B Stoklar	F Uzun Süreli Borçlar	K Maloluş Tutarı
C Bağlı Varlık	G Yedek Akçeler	L Hammadde
D Öteki Aktif	H Sermaye ve Sonuç Hesapları	M İşletme Masrafları
		N Yönetim Giderleri
		P Öteki Gelir ve Giderler

#### 332.01.002. BAŞHARFLERLE SİMGELEME

Bu yöntemde hesap sınıfı, hesap kümesi veya hesap, baş harfleri temel alınarak simgelenir.

Örneğin:

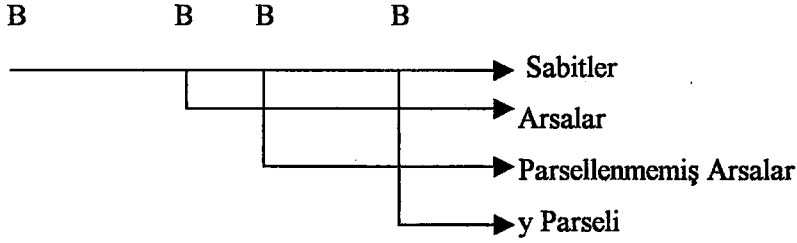


SAPAy = y Parseli

### 332.01.003. HARFBELLEKLİ SİMGELEME

Harfbellekli simgelemede, alfabedeki harf sayısı kadar hesap sınıfı, bu sayının karesi kadar hesap kümesi, harflerle simgelenebilir.

Örneğin :



### 332.02. RAKAMLA SİMGELEME

Bu yöntemde hesap sınıf ve kümeleri ile hesapların simgelenmesinde rakamlar kullanılır. Rakamla simgelemeyi kullanmanın dört çeşit yolu vardır.

#### 332.02.001. SIRA RAKAMLA SİMGELEME

Hesaplar birden başlamak üzere numara sırası ile kodlanır.

Örneğin:

- 1 Kasa
- 2 Bankalar
- 3 Alacak Senetleri
- 5 Tahsildeki Senetler
- 6 Teminattaki Senetler

#### 332.02.002. KÜME KÜME RAKAMLARLA SİMGELEME

Burada her hesap sınıfı için belirli rakam serileri ayrılır. Hesap kümeleri ve hesaplar, içinde buldukları hesap sınıfına verilen numara aralarına göre simgelenirler.

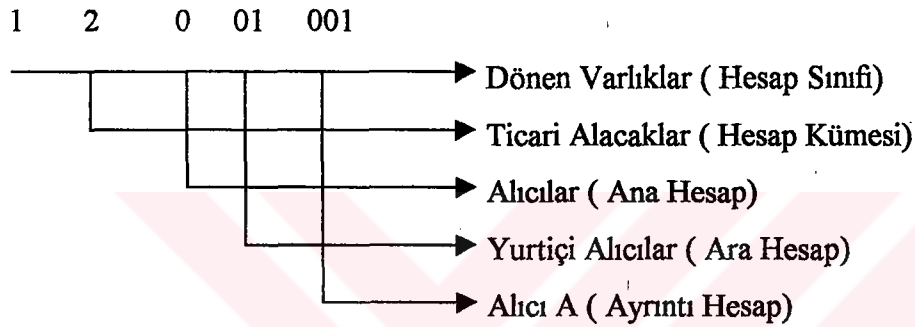
Örneğin:

- 100-190 Dönen Varlıklar
- 200-299 Duran Varlıklar
- 300-399 Kısa Vadeli Borçlar
- 400-479 Uzun Vadeli Borçlar
- 480-499 Öz Sermaye

### 332.02.003. ONDALIK RAKAMLARLA SİMGELEME

Ondalık rakamlarla simgelemede, hesap sınıfları, hesap kümeleri ve hesaplar kendi aralarında 10'ar 10'ar bölünür. Örnek olarak bu yolla 0'dan 9'a kadar olmak üzere 10 hesap sınıfı elde edilir, her sınıf da kendi içinde 00'dan 09'a kadar 10 kümeye ayrılır ve toplam 100 kümeye ulaşılmış olur, her kümede tekrar kendi içinde 000'dan 009'a kadar 10 hesaba ayrılırsa toplam 1000 ana hesap türetilmiş olur.

Örneğin:



### 332.02.004. KÜME KÜME VE ONDALIKLI RAKAMLARLA SİMGELEME

Burada hem küme küme hem de ondalıklı rakamlarla simgeleme beraber kullanılmaktadır.

Örneğin:

02 – 04 Döşem ve Donatım

05 Döşem ve Donatımın Genel Onarımı

06 - 18 Üretim Stokları

19 Üretim İşçilikleri

### 332.03. HARF VE RAKAMLA KARMA SİMGELEME

Hesap sınıf ve kümeleri ile hesapların simgelenmesinde hem harf hem de rakamlar birarada kullanılır.

Örneğin:

A ALACAKLAR

A<sub>1</sub> SENETSİZ ALACAKLAR

A<sub>10</sub> MÜŞTERİLER

### 333. HESAP ÇERÇEVESİNİN İÇ YAPISI VE KAPSAMI İLE İLGİLİ İLKELER

#### 333.01. HESAPLARA DÜŞÜLEN İŞLEM YOĞUNLUĞU İLKESİ

Bu ilkeye göre hesaplar, her hesaba düşen işlem yoğunluğuna göre, enaz kullanılan hesaptan en çok kullanılan hesaba, ya da en çok kullanılan hesaptan enaz kullanılan hesaba doğru sıralanırlar.<sup>42)</sup>

Bu bölümlenme ve sıralama görüşü Luca Pacioli'ye dayanır. Pacioli hesapları canlı hesap ve ölü hesap olmak üzere ikiye ayırmıştır. Canlı hesap işlem yoğunluğu çok, ölü hesap ise işlem yoğunluğu az olan hesaptır.<sup>43)</sup>

Örneğin, Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi ( 1937 ) bu ilkeye uygun olarak hazırlanmış, hesap sınıfları üzerine enaz işlem düşülenden, en çok işlem düşülene doğru sıralanmıştır.

- 0 Duran Hesaplar
- 1 Finansal Hesaplar
- 2 Masraf ve Hasılatı Ayırıcı Hesaplar
- 3 Madde ve Gereçler
- 4 Masraf ve Maloluş Türleri
- 5 Maloluşu Belirtim Hesapları
- 6 Maloluş Yerleri
- 7 Yarı, Ara, Yan ve Tamüretikler
- 8 Hasılat Hesapları
- 9 Kapanış Hesapları

#### 333.02. BİLÂNÇOYA GÖRE BÖLÜMLEME İLKESİ

Bu ilkeye göre hesaplar, bilânçodaki durumlarına göre sınıflara ayrılır.<sup>44)</sup>

Böylece bilânço ve kâr zarar hesabı ek bir işleme gerek olmadan, doğrudan hesapların kapanış bakiyelerinden elde edilebilir.<sup>45)</sup>

<sup>42)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.162.

<sup>43)</sup> Durmuş, Ahmet H., Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1995, s.70.

<sup>44)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.162.

<sup>45)</sup> Bilginoğlu, F. : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1988, s.91.

Örneğin :

Fransız Genel Muhasebe Planı ( 1947) bu ilkeye uygun olarak hazırlanmıştır.

1 Sürekli Sermaye

2 Sabit Değerler

3 Stoklar

4 Üçüncü Kişi Hesapları

5 Finansal Hesaplar

6 Masraf Türleri

7 Hasılat Türleri

8 Sonuç Hesapları

9 İşletme Muhasebesi Hesapları

0 İstatistik Hesapları

### 333.03. İŞLETMEDE GEÇEN EYLEMLERE GÖRE BÖLÜMLEME İLKESİ

Bu ilkeye göre hesap çerçevesindeki hesaplar, işletmenin değer akım ve değişimlerini izleyecek şekilde sıralanırlar. <sup>46)</sup>

Bu ilkeye uyularak oluşturulan hesap çerçevelerinde maloluş muhasebesi hesapları için de hesap sınıfları ayrılır. Bu ilkeye örnek olarak Alman Zorunlu Hesap Çerçevesi ( 1937 ) gösterilebilir.

### 333.04. İKTİSADİ DEĞER DOLAŞIMI İLKESİ

Bu ilkeye göre oluşturulan hesap çerçevelerinde ekonomik dolaşım kuralı gözönünde bulundurulur. Sermaye yatırımı ile başlayan iktisadi değer dolaşımının donatım, mali bağlantılar, alacak, borçlar, masraf ve maloluşlarla üretime geçtiği, üretiklerin satılıp, elde edilen sonuçla yeniden yatırıma geçildiği ve böylece ekonomik dolaşımın devam ettiği görüşünden hareket edilerek hesaplar sınıflandırılır. <sup>47)</sup>

---

<sup>46)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.162.

<sup>47)</sup> İbid.

Bu ilkeye örnek olarak Marcel Mommen'in "Uluslararası Hesap Planı" örnek gösterilebilir.<sup>48)</sup>

- 1 Yatırım Hesapları
- 2 Dağıtım Hesapları
- 3 Finansal Hesaplar
- 4 Bağlantı Hesapları
- 5 Temel Elemanlar
- 6 Maliyet Hesapları
- 7 Üretim Hesapları
- 8 Dağıtım Hesapları
- 9 Sonuç Hesapları

### 334. HESAP ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE YÖNTEM VE KURAMLARINA UYUMU İLE İLGİLİ İLKELER

Hesap çerçevesi, muhasebe yöntemlerine özellikle çiftyanlı işleme yöntemine ve muhasebe kuramlarına uygun olmalıdır. Hesap çerçevesinde çiftyanlı işleme yöntemini açıp kapatan, açılış ve kapanış bilânçoları hesaplarına yer verilmelidir. Ayrıca hesap çerçevesi, çiftyanlı işleme yöntemindeki hesaplar üzerine ileri sürülen, belletsel hesap kuramları, cebirsel hesap kuramları, maddesel hesap kuramları, görevsel hesap kuramları gibi hesap kuramlarına uygun olmalı ve bunlardan birini temel almalıdır.<sup>49)</sup>

### 335. HESAP ÇERÇEVESİNİN MUHASEBE TÜMLEMİNİ OLUŞTURMASIYLA İLGİLİ İLKELER<sup>50)</sup>

Hesap çerçevesi, muhasebe öğeleri, özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında ilişki ve uyumu sağlamalı, belli bir muhasebe tümlemine dayanmalı ve muhasebedeki iş ve işlem akışını kolaylaştırmalıdır.

---

<sup>48)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1995, s.70.

<sup>49)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.163.

<sup>50)</sup> İbid.

Hesap çerçevesi, işlem muhasebesi ve işletme muhasebesi hesaplarına aynı ölçüde yer veriyor, bu iki muhasebeyi bir bütün olarak, tek bir çatı altında topluyorsa, bu hesap çerçevesi hazırlanırken aşırı birci muhasebe tümlemi esas alınmıştır.

Hesap çerçevesinde sadece işlem muhasebesi hesaplarına yer verilerek, işletme muhasebesi ile uyum ve bağlantı belirli bir hesap kümesi ile sağlanmış ise, bu hesap çerçevesi hazırlanırken aşırı ikinci muhasebe tümlemi esas alınmıştır.

Aşırı birci ve aşırı ikinci muhasebe tümlemleri arasında ölçülü birci ve ölçülü ikinci muhasebe tümlemleri de vardır.

## 34. MALOLUŞ MUHASEBESİ İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER

### 340.GENEL AÇIKLAMA

İşletme muhasebesi, her maloluş dönemi için ayrı ayrı olmak kaydıyla, işlem muhasebesinde tutulan masraf hesaplarından sırasıyla maloluş türlerini belirlemek, o döneme ait maloluş türlerinden ayrık olanları doğruca, ortak olanları ise maloluş yerleri aracılığı ile üretilen mal ve hizmetlere yüklemek, böylece üretilen mal veya hizmetlerin toplam ve birim maliyetlerini tespit etmek, o dönemin işletme sonuçlarını bulmak, işletmeleri ve maloluş yerlerini birbirleri ile karşılaştırmak, verimliliklerini ölçmek ve edinilecek bilgilere göre geleceğe ait planlar yapmak için yapılan hesaplamaların tümüdür.<sup>51)</sup>

İşletme muhasebesine yönetim muhasebesi adı da verilir. Maloluş muhasebesi ise işletme muhasebesinin temelidir.

Maloluş muhasebesi, her maloluş dönemi için ayrı ayrı olmak üzere, işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maloluşunu ve işletme sonuçlarını saptamak için yapılan, işlem ve hesaplamaların tümüdür.<sup>52)</sup>

<sup>51)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, 1998, s.73.

<sup>52)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, 1998, s.74.

Maloluş muhasebesinin temel ilkeleri endüstri işletmelerinin finansal faaliyetlerinin gerçekleri yansıtacak şekilde saptanmasını ve kayıtlara geçirilmesini sağlar. Bu şekilde maloluş tam ve doğru olarak saptanması sağlanmış olur.

Bu ilkelere çeşitli ülkelerin maloluş yönergelerinde rastlanmaktadır.

Örnek olarak Almanya'da maloluş muhasebesi ve işletme muhasebesinin yapılandırılması için bilim adamları, mesleki birlikler, ve devlet tarafından ilk önce bazı öneriler ortaya atılmış, Birinci Dünya Savaşı'nın sona ermesi ve maloluş muhasebesinin yaygın olarak kullanılmaya başlaması üzerine çok sayıda, yönerge hazırlanmıştır.

Almanya'da maloluş muhasebesinin yeknesaklaştırılması ve iyileştirilmesi için yapılan çalışmalar ilk önceleri kişisel gayretlerden oluşmaktaydı. Örnek olarak 1918'de çıkarılan meslek birlikleri önerisi Eugen Schmalenbach'ın etkisiyle bilim ve uygulamanın ortak çalışması sonucu ortaya çıkmıştır. 1919'da demir dökümhaneleri birliği tarafından maloluşu hesaplama ilkeleri ve asgari fiyat adında bir bröşür hazırlanmıştır. 1925 yılında makine fabrikalarında tutulacak muhasebe ile ilgili ilkeler yayımlanmıştır.

15.11.1938'de " Resmi İşlerde Fiyat Belirtimi Yönergesi ( RPÖ ) " çıkartılmış burada belirtilen ilkeler yine aynı yıl çıkarılan " Resmi Teklif Sahiplerinin Üretimlerinde Maloluş Esasına Göre Fiyat Belirtimi Yönergesi'nde ( LSÖ ) " ayrıntılı olarak tanzim edilmiştir.

25.05.1940'da " Resmi Teklif Sahiplerinin Yapı İşlerinde Maliyet Esasına Göre Fiyat Belirtimi Yönergesi ( LSBÖ ) " gibi sayılamayacak kadar çok düzenlemelerle maloluş muhasebesi düzenlenmeye çalışılmıştır. <sup>53)</sup>

Bunlarda belirtilen ilkelere göre maloluş muhasebesinin masraflara dayanma ilkesi, belgeleme ilkesi, zaman ve miktar belirtme ilkesi, doğruca ve birkez yükleme ilkesi, karşılaştırabilme ilkeleri olarak aşağıda açıklanmıştır.

<sup>53)</sup> Schweitzer, K. , Ulrich, H. : Systeme der Kostenrechnung, München 1991, s.127-128.

### 341. MASRAFLARA DAYANMA İLKESİ

“ Masraflara dayanma ilkesi, maloluşun, işlem muhasebesinde tutulan ve o döneme düşen masraflara dayanma geçişini belirleyen temel kanıdır.”<sup>54)</sup>

Maloluş hesaplanırken ilk olarak işlem muhasebesindeki masraf hesaplarında yer alan masraflar, masraf türlerine göre kısımlara ayrılır. Daha sonra o döneme ait olup, olmayan masraflar tespit edilir. Masraf türleri belirlenip, o döneme ait masraflar tespit edildikten sonra, masraflar mal ve hizmet üretimi için olup olmamalarına göre, üretime etkisiz masraflar ve işletme masrafları olmak üzere sınıflandırılırlar. Böylece o döneme düşen işletme masrafları bulunmuş olur. Maloluş hesaplamaları da bulunan bu işletme masraflarına dayanılarak yapılır.

### 342. BELGELEME İLKESİ

“ Belgeleme ilkesi maloluşta yer alan rakamların belgelere dayanma ve bu belgelerle kanıtlanabilir ve kanıtlanabilir olma gereğini belirleyen temel kanıdır.”<sup>55)</sup>

Bu ilke, maloluş için saptanan rakamların, gerçek durumu yansıtan objektif belgelere dayanması gereğini ifade eder.

Maloluş muhasebesinde belgeler işlem muhasebesinde kullanılan belgelerle birlikte, maloluşun belirlenmesi için kullanılan her türlü çizelge, yazı ve hesaplardan oluşur. Maloluş belgelerinin kanıtlayıcılığı, işlem muhasebesindeki belgelerde olduğu gibi, ya genel örgütlemeye yetkili ya da özel olarak seçilmiş yetkili kişilerin imzası ile güven altına alınmalıdır.

---

<sup>54)</sup> Yazıcı, M. Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.82.

<sup>55)</sup> Yazıcı, M. Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.83.

### 343. MİKTAR VE ZAMAN BELİRTME İLKESİ

Miktar ve zaman belirtme ilkesi, maloluş belgelerinin, işolgusunu yalnız tutar olarak değil, miktar ve zaman olarak da belirtmesi gerektiğini belirleyen temel kanıdır. <sup>56)</sup>

Sanayileşmenin hızlanarak artması endüstriyel faaliyetlerin gelişmesi sonucu, işletmelerde etkinlik ve üretkenliğin artırılmasına bağlı olarak maloluş hesaplamaları önem kazanmış, işletmelerin en düşük maliyetle en büyük üretime, bir başka ifade ile en az harcama ile en fazla gelire ulaştıracak yatırımları süratle ve en uygun şekilde gerçekleştirmeleri zorunlu olmuştur. Bunun içinde tutar hareketlerinin yanısıra miktar hareketlerinin de izlenmesi gerekmektedir. Çünkü her tutar hareketi bir miktar hareketine bağlıdır. Kıymet hareketleri miktar hareketleri ile beraber izlenmelidir. Örnek olarak dönem sonu stok değerlendirme işlemi için ilk önce stokta kalan miktarın tespit edilerek ne miktarda stoğun değerlendirileceği tespit edilmelidir. Ancak miktar hareketlerinin izlenmesi ile o dönem içerisinde kullanılmış olan hammaddenin fiyatlandırılması, ve dönem sonu stok bedellerinin hesaplanması, maliyet analizleri doğru şekilde saptanabilir. <sup>57)</sup>

İşlem muhasebi belgelerinde belgenin düzenlendiği günün gösterilmesi yeterlidir, ancak maloluş muhasebesinde kullanım ve üretimin miktar ve tutar olarak hangi döneme düştüğünün tespiti için maloluş döneminin de belirtilmesi gerekir.

### 344. DOĞRUCA VE BİR KEZ YÜKLEME İLKESİ

“ Doğruca ve birkez yükleme ilkesi, maloluş türlerinin, maloluş yerlerine ve maloluş yüklemelerine elden geldiği ölçüde doğruca ve kesinlikle birkez üleştirilmesi ve yükletilmesi gerçeğini belirleyen temel kanıdır.” <sup>58)</sup>

Ayrık maloluş, üretilen mal ve hizmetlere doğrudan yükletilebilen değerlerdir. Ortak maloluşlar ise mamullere dolaylı olarak üleştirilip yükletilebilen değerlerdir.

---

<sup>56)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.84.

<sup>57)</sup> Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul 1991, s.365-366.

<sup>58)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.84.

Ortak maloluşlar ne ölçüde çok ve çeşitli olurlarsa, üleştirme ve yükleme o ölçüde zor olur. Bu nedenle ortak maloluşlar bu ilke gereğince elden geldiğince ayrık maloluş haline getirilmeye çalışılmalıdır. Örneğin maloluş yerleri arasında ortak kullanılan su, elektrik ve gaz her maloluş yeri için ayrı ayrı saatlerden geçirilerek her maloluş yerine düşen miktar ayrı ayrı saptanmalıdır. Ayrıca birkez yüklenen maloluş ikinci kez yükletilmemelidir.

### 345. KARŞILAŞTIRABİLME İLKESİ

Karşılaştırabilme ilkesi, bir işletmenin çeşitli dönemlerinde saptanan tür, yer ve birim maloluşlarının birbiri ile karşılaştırılabilir olması gerçeğini belirleyen temel kanıdır.<sup>59)</sup>

Değişik dönemlerde üretilen mamul ve hizmetlere ilişkin, miktar, verimlilik ve diğer özelliklerin daima aynı kriterlere göre belirlenmiş olması durumunda faaliyet sonuçlarının dönemler itibariyle birbirleriyle karşılaştırılması doğru olur.<sup>60)</sup>

Her dönem için belirlenen maloluş türleri, miktar ve tutar olarak birbirleri ile karşılaştırılabilir olmalıdır.

## 35.BİLÂNÇO VE BİLÂNÇO İLE İLGİLİ KİMİ İLKELER

### 350.GENEL AÇIKLAMA

Bilânço kelimesi Latince'deki " bilanx " sözcüğünden türemiştir. Bu sözcük çiftyanlı anlamına gelen " bi " sözcüğü ile terazi kefesi anlamına gelen " lanx " sözcüğünden oluşmuş birleşik bir kelime olup çift kefeli terazi anlamına gelmektedir.<sup>61)</sup>

" Bilânço işletmenin belirli bir andaki mali durumunu gösteren bir tablodur." <sup>62)</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde ise bilânço şu şekilde tarif edilmiştir.

" Bilânço, envarterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır."

<sup>59)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, 1998, s.85.

<sup>60)</sup> H.Rüstemoğlu, R.: Maliyet Muhasebesi, İstanbul 1995, s.9.

<sup>61)</sup> Yazıcı M. : Bilânço Kuramları ve Çözümlemeleri, İstanbul 1976 , s.1.

<sup>62)</sup> Cemalcılar, Ö.: Genel Muhasebe, İstanbul 1987, s.16.

Başka bir ifade ile bilânço bir kurumun belirli bir andaki varlık ve bu varlığın kaynak durumunu gösteren, muhasebe kural, ilke ve yasalara uygun olarak hazırlanmış çiftyanlı bir çizelgedir .<sup>63)</sup>

Bu tanımdaki öğeler sırasıyla şu şekilde açıklanabilir.

**a) Bilânço bir kurum için düzenlenir.**

Kurum, kişi ya da kişilerin mal ve hizmet üretmek ve bu sayede kâr elde etmek için sermaye koyarak yasal kurallara uygun olarak oluşturdukları hukuki ve iktisadi bir birimdir.

İşletme ise toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri karşılamak üzere kurulan, işleyen ve işleten teknik ve iktisadi bir ünedir. İşletmede üretim faktörleri biraraya getirilerek üretim yapılması sağlanır. Kurumun amacı kâr elde etmek, işletmeninki ise üretimde bulunmaktır. Bir kurumun birden çok işletmesi olabilir. Ancak kural olarak her işletme sadece bir kuruma bağlıdır. Bu nedenle ilke olarak her kurum için bir bilânço düzenlenir. Kuruma bağlı birden çok işletme olsa bile yine de tek bilânço düzenlenmesi gerekir.<sup>64)</sup>

**b) Bilânço belli bir an itibariyle çıkarılır.**

Bilânço kurumda yapılan bütün işlemlerin durduğu varsayılan bir anda çıkarılır. Bu ana bilânço günü adı verilir. Bilânço günü genellikle takvim yılının son günüdür. Bilânço, bilânço günü itibariyle hazırlanır. Bir kurumun bütün aktif ve pasifleri bilânço gününde değerlendirilir.

Ancak kurum sahibinin iflasının istenmesi, kurumun aktif ve pasifleriyle satılması gibi önceden belirlenemeyen olağanüstü durumlarda da envanter ve bilânço yapılır.<sup>65)</sup>

---

<sup>63)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1994, s.6.

<sup>64)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1994, s.7.

<sup>65)</sup> Yazıcı M.: Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976 , s.5.

**c) Bilânço varlıkları ve bu varlıkların kaynağını gösterir**

Bilânço aslında bir çeşit hesaptır. Bilânçonun sol yani aktif tarafında kurumun varlıkları, sağ yani pasif tarafında ise sermaye yer alır. Bilânçoda aktif ve pasif tarafın birbirine denk olması gerekir.

Kişilik ilkesine göre kurumun kendisi birinci kişi kabul edilmektedir.

Bu durumda sermaye, kurumun üçüncü kişilere olan borçları ile ikinci kişilerin yani kurum sahiplerinin işletme varlıkları üzerindeki haklarını gösterir. Kurum sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarına özsermaye denir. Üçüncü kişilere olan borçlara ise yabancı sermaye adı verilir. Bu durumda, aktif ve pasif toplamalarının birbirine eşit olması gerektiğinden, aktifteki varlıklar pasifteki özsermaye ile borçların toplamından oluşur ve  $\text{Varlık} = \text{Özsermaye} + \text{Borçlar}$  formülüyle hesaplanabilir.

**d) Bilânço faaliyet sonucunu gösterir**

Bilânço çıkarıldığı hesap dönemine ait çalışma sonucunu kâr ya da zarar olarak belirtir. Hesap dönemi art arda iki bilânço günü arasında geçen süredir.<sup>66)</sup>

Kâr ya da zarar dolaylı ve doğruca olmak üzere iki şekilde gösterilebilir. Dolaylı yolda kâr ya da zarar, hesap dönemi başındaki ve hesap dönemi sonundaki özsermaye tutarlarının karşılaştırılması suretiyle bulunur. Ancak o hesap dönemi içinde özsermayeye ekleme ya da özsermayeden çekme varsa bunlarında dikkate alınması gerekir.<sup>67)</sup>

Vergi Usûl Kanunu madde 38'de bu konu şu şekilde açıklanmıştır.

“ Bilânço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

<sup>66)</sup> Yazıcı M.: Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976 , s.5.

<sup>67)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlihi, İstanbul 1994, s. 8-9.

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur. ”

Buna göre kâr şu formülle bulunur:

$$\text{Kâr} = \text{Dönemsonu Özsermaye} - \text{Eklenen Tutar} + \text{Çekilen Tutar} - \text{Dönembaşı Özsermaye}$$

Kâr veya zararı doğruca göstermede ise eğer kâr varsa bu tutar özsermaye içinde ayrıca gösterilir. Eğer zarar varsa bu tutar da aktifte ya da pasifte özsermayeyi azaltacak şekilde gösterilir.

Bilânçoda kâr ve zarar dolaylı ya da doğrudan gösterilebilir, ancak bilânço bu kâr veya zarar oluşturan masraf ve hasılatların ayrıntılarını gösteremez. O dönem içindeki masraf ve hasılatları karşılıklı görmek amacıyla bilânçoya ek olarak bir kâr zarar hesabı düzenlenir. Hasılatla masraflar arasındaki fark kadar özsermaye azalır ya da artar.

**e) Bilânço muhasebe kurallarına, yöntemlerine ilkelerine va yasalara uygun olmalıdır.**

Bilânço muhasebenin tüm kural, ilke ve yöntemlerine özellikle çiftyanlı işleme yöntemine uygun olmalıdır. Çiftyanlı işleme yöntemi şu şekilde açıklanmıştır.

Çiftyanlı işleme yöntemi, başlangıçta varlık eşittir sermaye dengesinden hareketle, her iş olgusunu bir hesaba borç karşı bir hesaba alacak yazmak, başlangıçtaki dengenin büyüyen ya da küçülen de olsa, her an devamlılığını sağlamak ve böylece işletmelerde biçimsel ve maddesel yanlışları bulmak, dönem sonlarında ya da her istenildiği an varlık ve sermaye durumu ile kâr ve zararı tespit için tutulan düzenli ve akla uygun yoldur.<sup>68)</sup>

Açılış bilânçosu hesabına kayıt düşülmesi ile başlayan hesap dönemi, günlük işlemlerin hesap dönemi süresince defterlere işlenmesi, dönem sonu envanterinin çıkarılması, kâr zararın belirlenmesinden sonra, varlık , sermaye ve kâr zarar hesaplarının kapatılarak devredildiği kapanış bilânçosu hesabı ile son bulur. Bilânço muhasebe akışının başlangıcı ve sonu olmaktadır.<sup>69)</sup>

<sup>68)</sup> Yazıcı M. : Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976 , s.6.

<sup>69)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1994, s.12.

Bilânço işlem muhasebesinin temel ilkeleri bölümünde belirtilen kişilik, süreklilik, dönemsellik, türdeşlik ve belgesellik, ilkeleri ve diğer bütün muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmalıdır.

Bilânço hazırlanırken yasalardaki hükümlerin de dikkate alınması gerekir.

Türk Ticaret Kanunu'nu 73, 74 ve 75. maddeleriyle Vergi Usul Kanunu'nun 185, 186 ve 192. maddeleri bilânçoya değinmektedir. Bunlar sırasıyla şu şekildedir:

“ Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle bilânço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kat'î bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

Envanter esas itibariyle defter üzerinde çıkarılır. Şu kadar ki; işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler, envanterlerini listeler halinde tanzim edebilirler. Bu takdirde envanter defterlerine listeler muhteviyatı icmalen kaydolunur. ” 70)

“ Bilânço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır. Bilânçonun aktif tablosunda; mevcutlarla alacaklar varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterilir. Aktif yekünü ile borçlar arasındaki fark tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu surette aktif ve pasif tablolarının yekünları denkleşir. Yedek akçeler ve kâr ayrı gösterilseler dahi, ana sermayenin cüzüleri sayılırlar. ” 71)

“ İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilânçoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır.

Bütün aktifler, en çok bilânço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesab edilir.

---

70) T.T.K, Md., 73.

71) T.T.K, Md., 74.

Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilânçoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur. ” 72)

“ Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilânçolar kaydolunur ve bu tarihe “ bilânço günü ” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. ” 73)

“ Envanter çıkarmak, bilânço günündeki mevcutları alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tespit etmektir.

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. ” 74)

“ Bilânço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır.

Bilânço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar ( ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar toplamı arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.

Özsermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tabloların toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar. ” 75)

Bilânçodaki rakamların, inceleyenleri yanıltmaması, kurum hakkında doğru bilgiler verebilmesi için bilânço hazırlanırken birtakım ilkelere uyulması gerekir. Bilânçonun hazırlanmasında aşağıda açıklanan düzenlilik ilkesi, açıklık ilkesi, doğruluk ilkesi, özdeşlik ilkesi gibi başlıca temel ilkelere uyulması gerekir.

---

72) T.T.K, Md., 75.

73) V.U.K, Md., 185.

74) V.U.K, Md., 186.

75) V.U.K, Md., 192.

### 351. BİLÂNÇONUN DÜZENLİLİK İLKESİ

Bu ilkeye göre bilânço, muhasebe kurallarına ve yasalara uygun olarak çıkartılmalı, sahip ortak, paydaş ve üçüncü kişilere düzenli bilgiler verebilecek nitelikte olmalıdır.

Dışyapı bakımından ve içyapı bakımından düzenli ve tutarlı olmalıdır. Bilânço düzeni aslında bilânçonun dayandığı hesap planının iyi düzenlenmiş olmasına bağlıdır. Bu hesap planı, kuramsal ve uygulama açılarından iyi düşünülmüş bir hesap çerçevesine dayanıyorsa, ancak o zaman düzenli bir bilânçodan söz edilebilir. <sup>76)</sup>

Bilânço düzenlenirken T.T.K ve V.U.K.'daki ve diğer kanunlardaki tüm hükümlere uyulmalıdır.

Bilânço, varlıkların hangi kaynaklarla karşılandığını veya kaynakların hangi varlıklara dönüştürüldüğü konusunda açık bir fikir verebilmelidir. Bilânço sahip veya ortaklara düzenli bilgiler verebilecek şekilde hazırlanmalıdır. Eğer bu hususa dikkat edilmezse işletme sahip ya da ortakları varlık, sermaye ve kazanç hakkında sağlıklı bilgi edinemezler. Kurumların, merkez ve şubelerinin bilânçoları, eğer düzenlilik ilkesine uyularak hazırlanmışsa kolaylıkla birleştirilebilirler.

Ayrıca işletmeye kaynak tedarik eden diğer üçüncü şahıslar açısından bilânçolar bu paraların geri ödenebilme kabiliyetini göstermesi bakımından önemli birer belge niteliğindedirler. Bu nedenlerden dolayı, muhasebe kurallarına uygun olarak hazırlanmış düzenli bir bilânçoya ihtiyaç vardır.

Özet olarak, düzenlilik ilkesine göre bilânço, düzenli bir envantere, düzenli bir hesap planına, düzenli bir muhasebeye ve ilgili tüm kural ve yasalara uygun bir biçimde çıkarılmalı ve düzenlenmelidir. <sup>77)</sup>

---

<sup>76)</sup> Yazıcı, M.: Bilânço Kuramları ve Çözümlemeleri, İstanbul 1976 , s.21.

<sup>77)</sup> Yazıcı, M.: Bilânço Kuramları ve Çözümlemeleri, İstanbul 1976 , s.22.

### 352. BİLÂNÇONUN AÇIKLIK İLKESİ

“ Bilânço, bu konuda özel bir öğretim ya da uzlanım görmemiş kişilerin kolayca anlayabileceği açıklıkta düzenlenmelidir. Bilânçonun bölümleri, bilânço tutarları ve bu tutarların değerlemesi nesnel ve açık olmalıdır. ” <sup>78)</sup>

Bu ilkeye göre bilânçoda yer alan hesaplara tereddüte yer vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır isimler verilmelidir. Örnek olarak “ Borçlu ve Alacaklı Tranzituar Hesaplar ” gibi karışıklığa yol açacak isimler kullanılmamalıdır. Bilânçonun aktif ve pasifinde bütün tutarlar olduğu gibi yerelmalıdır, yani aktif ve pasif hesaplar birbirleriyle mahsup edilmemelidir. Örnek olarak, işletmenin alacak ve borçları bilânçoda birbirinden mahsup edilmiş şekliyle yer alırsa bu açıklık ilkesine aykırı bir davranış olur.

Kısaca bilânço, sahip, ortak ya da paydaşlara, devlete, kredi veren kurumlara ve öteki üçüncü kişilere, kurumun varlık, sermaye, hasılat, masraf ve kâr durumu hakkında kolayca bilgi verecek kadar açık ve anlaşılır olmalıdır. <sup>79)</sup>

### 353. BİLÂNÇONUN DOĞRULUK İLKESİ

“ Bilânço, yasalara, kurallara ve özellikle belgelere uygun ve doğru olarak çıkartılmalıdır. Bilânçoda yer alan tutarlar tam ve doğru, tanıtlanabilir ve kanıtlanabilir olmalıdır. ” <sup>80)</sup>

Doğruluk ilkesi gereğince bilânço, muhasebe kayıtlarına ve belgelere dayanılarak çıkartılmalıdır. Bilânçonun doğruluğu bu belge ve hesaplar aracılığı ile kanıtlanabilir olmalıdır.

Muhasebe kayıtlarına uygun olarak çıkarılmış bilânço doğrudur. Muhasebe kayıtlarının da muhasebe kural ve ilkelerine yasalara uygun olması ve kanıtlayıcı belgelere dayanması gerekir.

---

<sup>78)</sup> Yazıcı, M.: Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976 , s.22.

<sup>79)</sup> İbid.

<sup>80)</sup> İbid.

Ancak doğru olan bir bilânço her zaman gerçekleri yansıtmayabilir. Örnek olarak bir mal satış faturasındaki tutar olması gereken tutardan daha düşük gösterilmişse, bu belgeye göre yapılan muhasebe kaydı ve bu kayda göre çıkarılan bilânço doğrudur ama gerçek değildir.

Bu nedenle bilânço bir mahkeme kararı gibidir. Mahkeme kararı tanık ve kanıtlara göre doğru sayılır. Tanıklar gerçeği söylememişler ve kanıtlarda aleyhte ise mahkeme kararı doğrudur, ancak gerçeklere göre verilmemiştir.<sup>81)</sup>

Belgelerden başka fiyatlar genel seviyesindeki değişimler de yıl sonunda düzenlenen bilânçoyu gerçekleri gösterir olmaktan uzaklaştırabilir.

#### 354. BİLÂNÇONUN ÖZDEŞLİK İLKESİ

Bu ilkeye biçimde birlik ilkesi adı da verilmektedir. Bu ilke her hesap dönemi için çıkarılan bilânçoların, biçim, öz ve kapsam açısından birbirinin aynı olması gerektiğini ifade eder.

Bilânçonun dış yapısı, bölüm başlıkları ve bunların bilânçodaki yerlerinde elden geldiğince değişiklik yapılmaması gerekir. Bu ilkeye uygun davranılırsa hesap dönemleri itibariyle bilânçolar kolaylıkla birbirleriyle karşılaştırılabilirler.

Bilânçoların biçimlerinden başka öz ve kapsam açısından da özdeş olmaları gerekir. Bunun için her dönem itibariyle değerlemede aynı ölçek ve yöntemlerinin kullanılması bunların elden geldiğince değiştirilmemesi sağlanmalıdır. Böylece farklı dönemlerin bilânçolarının birbirleriyle karşılaştırılmasında kolaylık sağlanmış olur. Eğer değerlendirme ölçek ve yöntemlerinde değişiklik yapılırsa bunların bilânço ekinde belirtilmesi özdeşlik ilkesi gereğidir.

---

<sup>81)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1994, s.22.

Bu ilke kimi kaynaklarda sözü edilen bilânçonun devamlılığı ilkesi ile hemen hemen aynıdır. Bu ilkeye göre hesap dönemi sonunda çıkarılan kapanış bilânçosu ile hesap dönemi başında çıkarılan açılış bilânçosu birbirinin tamamen aynı olmalıdır. Bilânçodaki tutarların elde edilmesinde kullanılan değerlendirme yöntemleri değiştirilmemeli, bilânçonun bölümlenmesinde değişiklik yapılmamalıdır.<sup>82)</sup>

### 36. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞ SIRA NO:1'E GÖRE BİLÂNÇO İLKELERİ<sup>83)</sup>

Bilânço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilânço, varlıkların içinde bulunan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilânçoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler.

Bu ilke, bilânçonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilânço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilânço ilkeler; varlıklar; yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibarıyla aşağıda belirtilmiştir.

#### a) Varlıklara İlişkin İlkeler

1-İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilânçoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

<sup>82)</sup> Weber, H.K : Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, 1988, s.69.

<sup>83)</sup> “ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1 ” , T.C. Resmi Gazete, 26.12.1992 / 21447.

- 2-İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
- 3-Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
- 4-Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir
- 5-Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- 6-Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 7-Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8-Bilânçonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9-Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilânço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

10-Verilen rehin, ipotek ve bilânço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamları bilânço, dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilânço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilânço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

#### **b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler**

1-İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilânçoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2-İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilânçoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilânço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3-Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilânçoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4-Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5-Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6-Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

### **c) Özkaynaklara İlişkin İlkeler**

1-İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı ( zararı ) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2-İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabilecek biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3-İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir.

İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4-Özkaynakların bilânçoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5- Özkaynaklar;ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

## 37. GELİR TABLOSU

### 370. GENEL AÇIKLAMA

Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda elde edilen dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur.<sup>84)</sup>

Muayyen bir dönemin faaliyet neticelerini gösteren ve faaliyet dönemi sonunda zorunlu olarak düzenlenen gelir tabloları işletmenin içinde bulunduğu işkolu ve işletme politikalarına bağlı olarak aylık, üç aylık, altı aylık, yıllık ya da istenilen herhangi bir dönemde geçici olarak da düzenlenebilir.

---

<sup>84)</sup> Akdoğan N. Tenker N. : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, İstanbul 1997, s.131.

### 38. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA TEBLİĞİ SIRA NO:1'E GÖRE GELİR TABLOSU İLKELERİ

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılmaz

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

- 1) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin, gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında veya sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- 2) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- 3) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- 4) Maliyetler, maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
- 5) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilmelidir.

- 6) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- 7) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- 8) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanagelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- 9) Bilânço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.

## 4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE İLKELERİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

### 41. KİŞİLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

#### 411. KİMİ TÜZEL KİŞİLERDE KÂRIN VERGİLENDİRİLMESİNDE GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİNİN UYGULANMASI

Gelir Vergisi Kanunu Madde 1'e göre gerçek kişilerin gelirleri Gelir Vergisi'ne tabidir.<sup>85)</sup> O halde gelir vergisinin yükümlüsü olan gerçek kişi kavramı, gerçek kişilerde, kişiliğin başlaması, sona ermesi, hak ve fiil ehliyeti gibi konular Medeni Kanun hükümleri esas alınmak suretiyle çözülecektir.<sup>86)</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 1'de de Kurumlar Vergisi'nin konusu kurum kazançları olarak belirtilmiştir.<sup>87)</sup>

Böylelikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki temel fark yükümlü unsurunu söz konusu olduğunda karşımıza çıkmaktadır. Gelir vergisinin yükümlülükleri gerçek kişiler, kurumlar vergisinin yükümlülükleri ise kurumlardır.

Bu açıklamalara göre kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili husuların Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmesi gerekir.

Ticaret Kanunu'nda düzenlenen şirketler ticaret şirketleridir. Türk Ticaret Kanunu 136. maddeye göre ticaret şirketleri kollektif, komandit, anonim ve limited şirketten ibarettir. Bütün ticaret şirketleri tüzel kişiliğe sahiptirler, tüzel kişiliğe sahip olmanın sonucu olarak ticaret şirketleri ortaklarının şahsi mal varlıklarından ayrı bir malvarlığına sahiptirler.<sup>88)</sup>

Görüldüğü üzere Ticaret Kanunu'nda da ticaret şirketlerinin, sahiplerinden ayrı bir kişiliği olduğu benimsenmiştir.

---

<sup>85)</sup> G.V.K. , Md., 1.

<sup>86)</sup> Öncel, M. , Kumrulu, A. , Çağan, N. : Vergi Hukuku, Ankara 1993, s.242.

<sup>87)</sup> Öncel, M. , Kumrulu, A. , Çağan, N.: A.ge, s.354.

<sup>88)</sup> Soygür, N.: Ticaret Hukuku, Cilt II, Şirketler, İstanbul, 1995, s.11-13.

Ancak vergi yasaları karşısında, örnek olarak kollektif şirketler, dönem kârlarının vergilendirilmesi bakımından ne kurumlar vergisi, ne de gelir vergisi mükellefidirler.

Aynı zamanda bu şirketler dönem kârı ile ilgili olarak vergi sorumlusu da değildirler.<sup>89)</sup>

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, kollektif şirket, T.T.K. açısından bir tüzel kişiliğe sahip olmakla beraber, vergi yasaları yönünden bu kişilik göz önüne alınmamış, doğrudan şirket ortağı olan gerçek kişiler, gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. Bu açıdan kollektif şirket ortaklarının, kişisel teşebbüs sahibi olan mükelleflerden bir farkı yoktur.<sup>90)</sup>

Gelir Vergisi Kanunu 37.maddeye göre kollektif ortaklıklarda, ortakların ortaklık kârından aldıkları payın şahsi ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir.

Vergi hukuku şahıs şirketlerinin tüzel kişiliğini dikkate almamıştır. Bu şirketlerde ortağa düşen kâr payının çekilip çekilmemesinin de önemi yoktur, dönem kârından ortağa düşen pay çekilsin ya da çekilmesin ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.<sup>91)</sup>

Yine aynı şekilde tıpkı kollektif şirket gibi komandit şirket de dönem kârına ilişkin olarak ne vergi mükellefi ne de vergi sorumlusudur. Dönem kârından dolayı şirket ortakları vergi mükellefidirler.<sup>92)</sup>

Vergi yasaları karşısında, komandit şirket, elde ettiği kâr nedeniyle bir tüzel kişi olarak vergi mükellefi sayılmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu 37.maddeye göre komandite ortakların elde ettiği kâr ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Komandite ortak, bu kazancını, varsa diğer gelirlerini de birleştirmek suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edecektir. Komanditer ortakların elde ettikleri kârlar ise Gelir Vergisi Kanunu 75.maddede sıralanan menkul sermaye iradı kapsamına girmektedir.<sup>93)</sup>

---

<sup>89)</sup> Yalkın, Y. K.: Şirketler Muhasebesi, Ankara 1992, s.129.

<sup>90)</sup> Ataman, Ü. : Şirketler Muhasebesi, İstanbul 1993, s.43.

<sup>91)</sup> Arslan, E. : Şirketlerde Kâr Dağıtımı, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, Sayı: 39, s.41.

<sup>92)</sup> Yalkın, Y. K. : Şirketler Muhasebesi, Ankara 1992, s.200.

<sup>93)</sup> Ataman, Ü.: Şirketler Muhasebesi, İstanbul 1993, s.62.

İşlem muhasebesinin kişilik ilkesine göre kurum ya da işletmelerin her biri sahipleri olan gerçek kişilerden ayrı birer hesapsal kişilerdir, kurumun sahibi o kuruma göre ikinci kişidir.

Komandit ve kollektif şirketlerin, Ticaret Kanunu'na göre tüzel, işlem muhasebesinin temel ilkelerinden kişilik ilkesine göre de hesapsal kişilikleri vardır. Bu nedenle bu kurumlardan verginin Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre, kurumun kendi hesapsal kişiliğinden alınması daha uygun olur.

Ancak vergi yasaları karşısında komandit ve kollektif şirketlerin tüzel kişiliğinin olmayışı, bu nedenle, verginin yukarıda açıklandığı üzere Gelir Vergisi hükümlerine göre bu kurumların sahiplerinden alınıyor olması, işlem muhasebesinin kişilik ilkesini zedeler.

Hesapsal kişiliğin elde ettiği kârın vergisinin, ikinci kişilerden yani işletmenin gerçek kişi sahiplerinden alınması, hesapsal kişiliğin mal varlığı ile gerçek kişi sahiplerinin mal varlığını birbirine karıştırmak olur. Oysa işlem muhasebesinin kişilik ilkesi;

“ Kurum ya da işletme varlığı ile sahibinin kişisel varlığının, birbirbirinden kesin olarak ayrı tutulmasını gerektirir. ”<sup>94)</sup>

## 42. SÜREKLİLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

### 421. YENİDEN DEĞERLEME

#### 421.00. GENEL AÇIKLAMA

Yeniden değerlendirme müessesesi vergi sistemize ilk olarak 19.02.1963 tarihinde kabul edilen 205 sayılı Kanunu'la, Vergi Usul Kanunu'na ilave edilen geçici 11. madde ile girmiştir. Kanun'un gerekçesinde; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, fiyatlar genel seviyesindeki artışlara rağmen, bilançoda maliyet bedelleri ile gösterilmelerinin, bilanço, işletmenin gerçek durumunu yansıtır olmaktan uzaklaştırdığı, getirilen bu sistemle, işletmelerin bilançolarına dahil sabit kıymetleri, yeniden değerlendirilerek rayiç ya da buna yakın bir değerle bilançolarında gösterebilme olanağına kavuştukları belirtilmiştir.<sup>95)</sup>

<sup>94)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.26.

<sup>95)</sup> Sönmez, Erdal : Yeniden Değerleme, Vergi Dünyası, İstanbul, Aralık 1997, Sayı :196, s.180.

Bu hak başta sadece kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış, 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun'un 9.maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun yeniden değerlemeyi düzenleyen mükerrer 298. maddesinin 4 no'lu bendinin 01.01.1995'den itibaren değiştirilmesi üzerine gelir vergisi mükelleflerine de sağlanmıştır.

“ Yeniden değerlendirme, muhasebe alanında farklı dönemlerde elde edilen ve farklı para birimleri ile değerlendirilerek mali tablolarda yer alan sabit değerlerin cari para birimi ile ifade edilmesi biçiminde tanımlanmaktadır. ”<sup>96)</sup>

Vergi Usul Kanunu'nu madde 298'de ise yeniden değerlendirme işleminin şu şekilde yapılacağını belirtmiştir.

“ Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir. ”<sup>97)</sup>

Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise yeniden değerlendirme ile ilgili olarak;

“ Yeniden değerlendirme konusu olan varlıkların değerlendirilmesinde, bu kanundaki mevzuat hükümlerine uyulur ve bu mevzuat çerçevesinde işlem yapılır. ”<sup>98)</sup>

hükmü yer almaktadır.

#### 421.01. YENİDEN DEĞERLEME YAPABİLECEK OLANLAR

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298.maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bilançolarına dahil amortisman tabii iktisadi kıymetleri ve kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları her hesap dönemi sonu itibariyle yeniden değerleyebilirler.

<sup>96)</sup> Ataman, Ü.: Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İstanbul, 1997, s.131.

<sup>97)</sup> V.U.K., Md., 298.

<sup>98)</sup> “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, Md.,37.” T.C. Resmi Gazete 29.01.1989 / 20064

Yeniden değerleme yapabilecekler kuruluşlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi yasaları çerçevesinde ve kurum türleri itibariyle şu şekilde sıralanabilir.<sup>99)</sup>

#### 421.01.001. BİLÂNÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN GELİR VERGİSİ YÜKÜMLÜLERİ

- Gerçek kişiler
- Kollektif şirketler
- Adi komandit şirketler
- Adi ortaklıklar

#### 421.01.002. BİLÂNÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

- Anonim Şirketler
- Limited Şirketler
- Eshamlı komandit şirketler
- İktisadi devlet teşekkülleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortaklıkları

Yeniden değerlemenin yapılması mükellefin tercihine bağlıdır. İsteyen mükellefler bilânçolarında kayıtlı duran varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutarak mevcut durumlarını koruyabilirler. Ayrıca yasada yeniden değerlemenin İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu olduğu , imtiyazlı şirketlerin ise yeniden değerleme yapamayacağı belirtilmiştir.

#### 421.02. YENİDEN DEĞERLEME YÖNTEMLERİ <sup>100)</sup>

##### 421.02.001. TAKDİR YÖNTEMİ

Bu yöntemde, yeniden değerlenecek duran varlıklardan herbirinin değerleme günündeki değeri, uzmanlar tarafından takdir edilir. Bu yönteme ekspertiz yöntemi de denilmektedir.

<sup>99)</sup> Güvemli, O. : Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları, İstanbul 1998, s.252-253.

<sup>100)</sup> Ataman, Ü. : Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İstanbul 1997, s.132-133.

Ancak değer kavramının kişiden kişiye değişmesi ve her duran varlığa teker teker değer biçilmesi zor olduğundan, uygulanması zor bir yöntemdir.

#### 421.02.002. KATSAYILAR YÖNTEMİ

Bu yöntemle yeniden değerlemede, maddi duran varlığın maliyet değeri ile, ilgili yıla ait yeniden değerlendirme katsayısı çarpılır, çarpım sonucu elde edilecek yeni değerle mali tablolar yeniden değerlendirilir. Yöntemde amortismanların nasıl değerlendirileceği konusunda ise idari metod ve net değer metodu olmak üzere iki ayrı metod vardır.

İdari metotta duran varlıklar elde edildikleri, birikmiş amortismanlar ise ayrıldıkları yılların katsayıları ile çarpılarak yeniden değerlendirilmektedirler. Yeniden değerlendirme sonucu duran varlıklar ile birikmiş amortismanlar arasında oluşan fark ise pasifte bir fon hesabında tutulmaktadır.

Net değer metodunda ise hem maddi duran varlıklar, hem de birikmiş amortismanlar duran varlığın işletme aktifine girdiği yılın katsayısı ile çarpılarak yeniden değerlendirilmekte yeniden değerlendirme sonucu oluşan fark ise pasifte özkaynaklar altında geçici bir hesapta izlenmektedir.

#### 421.02.003. KARMA YÖNTEM

Takdir yöntemi ve katsayılar yönteminin beraber kullanılması karma yöntemi oluşturmaktadır. Değerleme prensip olarak katsayılar kullanılarak yapılmalı, ancak yeniden değerlendirme sonucu varlıkların yeni değerleri, cari piyasa değerlerinden çok olmamalıdır.

#### 421.03. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİRMEYEN İKTİSADİ KIYMETLER

- Değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler  
( Bu tutar 1.1.1995 tarihinden itibaren 5.000.000 TL'sına yükseltilmiştir.)
- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş kur farkları
- Alameti farika hakları
- Sinema filmleri
- Peştemallıklar
- Özel maliyet bedelleri

- İlk tesis ve taazzuv giderleri
- Organizasyon, etüt ve arama giderleri
- İtfa süresi tamamlanmış bulunan iktisadi kıymetler
- Henüz aktifleştirilmemiş olan ve işletmede kullanılmaya başlanmamış bulunan, devam etmekte olan yatırımlarla, iktisadi kıymetler
- Hesap dönemi içinde aktife giren ve aktifleştirilen iktisadi kıymetler

Ayrıca V.U.K madde 314 uyarınca boş arsa ve araziler amortismanına tabi olmadıkları için yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar.

Vergi Usul Kanunu'nda iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kur farklarının yeniden değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir. Ancak 151 sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği'nde " yeniden değerlendirilme kapsamına girmeyen kur farklarının, iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekmektedir. " denilmekte ve " işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar doğan kur farklarının maliyete eklenebileceği " belirtilmektedir. Bu açıklamalardan, duran varlığın aktifleştirildiği yılın sonuna kadarki kur farklarının, duran varlığın maloluş bedeline eklenerek bulunan bu yeni değer üzerinden yeniden değerlendirilme yapılabileceği anlaşılmaktadır. Duran varlığın aktife girdiği tarihten sonraki yıllara ait kur farkları ise yeniden değerlemeye konu olmaz. <sup>101)</sup>

#### 421.04. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİREN SABİT KIYMETLER

Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi ve 151 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, duran varlıkların yeniden değerlemeye konu olabilmeleri için şu iki temel şarta sahip bulunmaları gerekmektedir. <sup>102)</sup>

- Duran varlığın amortisman ayırma konusu bir varlık olması,
- Bu duran varlıkların işletmenin bilançosunda kayıtlı varlıklar olması,

<sup>101)</sup> Güvenli, O. : A.g.e., s.261.

<sup>102)</sup> Güvenli, O. : A.g.e., s.259.

151 sıra no'lu V.U.K. Genel Tebliği'nde göre; <sup>103)</sup>

- Gayrimenkuller ( boş arsa ve araziler hariç, V.U.K'nun 314.maddesinde belirtilen tarım tesisleri, işletmede inşa edilmiş her nevi yollar ve harklar dahil)
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı ve teferruat mahiyetinde olup müstakilen amortismanına tabi tutulan sabit kıymetler
- Tesisat ve makineler
- Taşıtlar, gemiler, demirbaşlar
- İktisadi kıymetlerin, aktife girdiği tarihe kadar oluşan ve maliyet bedeline eklenen kur farkları
- İktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda doğan ve maliyete eklenen faizler ile gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetinin devamlı olarak arttırılması amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler, aktifleştirildikleri yıla bakılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulabileceklerdir.

#### 421.05. YENİDEN DEĞERLEMENİN ZAMANI

Yeniden değerlendirme her hesap dönemi sonunda yapılır. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler, 31 Aralık tarihi itibariyle, bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi duran varlıklarını ve bunlar için ayrılmış amortismanlarını, belirlenen katsayı ile çarpmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutacaklardır.

#### 421.06. YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİ

“ Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilir. ” <sup>104)</sup>

<sup>103)</sup> Tarakçı, H. : Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, İstanbul 1997, s.125.

<sup>104)</sup> V.U.K., Md. 298.

Kendileri için özel hesap dönemi tespit edilen yükümlüler yapacakları yeniden değerlemede; özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oranı esas alacaklardır.

#### 421.07.YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILIŞI

Bilânço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden yeniden değerlendirilecek olanlar, bilânçolarına kayıtlı sabit kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış bulunan birikmiş amortismanları, Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yeniden değerlendirme oranı ile çarparak değerleyeceklerdir.

Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı bilânçonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı'nda bu hesap " 522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI " hesabıdır.)

Vergi Usul Kanunu mükerrer 298.maddeye göre " Değer artışı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden önceki net bilânço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilânço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur.

Örnek İşolgusu : 31.12.1995 tarihinde bilânçoya kayıtlı değeri 2.000.000.000.- TL ve birikmiş amortismanı 400.000.000.- TL. olan bir makine 1996 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. (1996 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 72.8' dir.)

Yeniden değerlendirme işlemi neticesinde oluşan değer artışı aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Makine	$2.000.000.000 \times \% 72.8 = 1.456.000.000 \text{ TL}$
Makine B.Amortismanı	$400.000.000 \times \% 72.8 = \underline{\underline{291.200.000 \text{ TL}}}$
Değer Artışı	1.164.800.000 TL.

Yeniden değerlendirme sonucunda MGB Tekdüzen Hesap Planı'na göre yapılacak kayıtlar şu şekildedir.

31.12.1996

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

1.456.000.000

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

291.200.000

522 M.D.V YENİDEN DEĞERLEME

1.164.800.000

ARTIŞLARI

Makinenin yeniden değerlendirilmesi

Yeniden değerlendirme sonucu ayrılacak amortisman ile ilgili yevmiye maddesi ise şu şekilde olur. (Amortisman oranı : % 20 )

31.12.1996

796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME

691.200.000

PAYLARI

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

691.200.000

Yeniden değerlendirme sonrası makine için amortisman ayrılması

#### 421.08.GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ TARAFINDAN YAPILACAK YENİDEN DEĞERLEME

Sahip ya da ortakları gelir vergisi mükellefi olan işletmelerde yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışı, pasifte bir fon hesabında izlenir. Kanuna göre değer artış fonun, sermayeye ilave edilmesi, başka bir hesaba aktarılması ya da işletmeden çekilmesi halinde, bu işlem, işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulur.<sup>105)</sup>

“ Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlıkların satışında yeniden değerlendirme değer artış fonu birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutularak dönem kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır.”<sup>106)</sup>

<sup>105)</sup> Ataman, Ü. : Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, İstanbul 1997, s.138.

<sup>106)</sup> Altuğ, O. , Ayboğa, H. : Şirket Kuruluşları, İstanbul 1996, s.294.

Bilânço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerine, V.U.K'nunda yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden itibaren, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerine yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilme hakkı tanınmıştır.

#### 421.09 KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN YENİDEN DEĞERLEME KARŞISINDA DURUMU

Kurumlar vergisi mükellefleri, iktisadi kıymetlerini ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeleri halinde oluşan değer artışını, bir fon hesabında tutabilir ya da sermayelerine ilave edebilirler. Bu fon sermayeye ilave edilmeksizin başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilirse, bu işlem, işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergilendirilir. T.T.K'nun 422. maddesi anonim şirketlerin ençok esas sermayenin ödenen ve tasdik olunmuş son bilânçoya göre mevcudiyeti anlaşılan miktarı kadar tahvil çıkarabileceklerini belirtmektedir. İşte kurumlar vergisi mükellefleri ihraç edecekleri tahvil miktarını tespit ederken esas aldıkları ödenmiş sermayelerine yeniden değerlendirme değer artış fonunu da ilave edebileceklerdir.<sup>107)</sup>

#### 421.10. YENİDEN DEĞERLEMENİN SÜREKLİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Süreklilik ilkesi, hesapsal kişinin ömrünün sürekli olduğu temel kanısıdır. Bu ilke kullanma varlığı olan sabitlerin kayıtlı değerleriyle değerlendirilmesinin, para değerinin düşmesi gibi nedenlerle faaliyet dışında oluşan değer artışlarının hesaplara yansıtılmayıp, gizli yedekler olarak tutulmasının gerekçesidir.<sup>108)</sup>

Bu durumda yeniden değerlendirme sonucu duran varlıkların sanki kurum tasfiyeye gidercesine cari piyasa değerine yakın bir değer ile değerlendirilmesi, para değerinin düşmesi nedeniyle sabitlerde meydana gelen değer artışının hesaplara yansıtılması işlem muhasebesinin temel ilkelerinden süreklilik ilkesini zedeler.

<sup>107)</sup> Metin, K., Yalçın, H.: İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, İstanbul 1996, s.538.

<sup>108)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.28.

## 43. DÖNEMSELLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

### 431. YENİDEN DEĞERLEME

Yeniden değerlendirme, dönemsellik ilkesine de aykırı bir uygulamadır. Çünkü, dönemsellik ilkesi gereğince, hesap dönemi başında ve sonunda kurumun tüm varlığı değerlendirilmez, sadece masraf ve hasılatla ilgili bölümleri değerlendirilir, oysa yeniden değerlemede işlem muhasebesinin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesine aykırı olarak kurumun sabit varlıkları da değerlendirilmektedir.

### 432. FİNANSAL KİRALAMA

“Taşınır ya da taşınmaz malların finansal kurumlar veya sözkonusu malların üreticileri tarafından kiraya verilmesi finansal kiralama olarak adlandırılmaktadır.”<sup>109)</sup>

Türkiye’de finansal kiralama 3226 sayılı “Finansal Kiralama Kanunu” ile hukuki bir nitelik kazanmıştır. Finansal Kiralama Kanunu’nun 4.maddesine göre finansal kiralama sözleşmesi şu şekilde tanımlanmıştır:

“ Sözleşme; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişilerden satın aldığı veya başka surette temin ettiği bir malın zilyetliğini her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşmedir. ”<sup>110)</sup>

Yine bu kanunda finansal kiralamada, malın mülkiyet hakkının kiraya veren şirkette kaldığı, finansal kiralama sözleşmelerinin bazı özel haller dışında enaz 4 yıl süre ile feshedilemeyeceği, kira bedelinin ve ödeme dönemlerinin taraflarca sabit veya değişken olarak tespit edilebileceği belirtilmiştir.

<sup>109)</sup> Berk N. : Finansal Yönetim, İstanbul, 1995, s.319.

<sup>110)</sup> Finansal Kiralama Kanunu, Md., 4.

Bu sisteme göre finansal kiralama şirketleri, kiraladıkları malları kendi kayıtlarında amortismanına tabi varlıklar olarak gösterebilecekler, elde ettikleri kiralaları ise vergiye konu gelir olarak beyan edecekler, kiracılar ise ödedikleri kiralaları defterlerinde dönem gideri olarak muhasebeleştireceklerdir.<sup>111)</sup>

Uygulamada kira bedelinin çok büyük bir kısmı finansal kiralama sözleşmesinin ilk iki yılı ödenip gider yazılmakta kanunda belirtilen asgari 4 yıllık süreye uygun olması içinde son iki yıla sembolik bir rakam bırakılmaktadır.

Örnek olarak, finansal kiralama sözleşmesinde 4 yıllık kiralama bedeli 480.000.000 TL iken, bunun 300.000.000 TL'sinin ilk yılda, 179.900.000.- TL'sinin ikinci yılda ödendiğini ve gider yazıldığını varsayalım. Bu durumda son iki yıl için kiralama bedeli geriye kalan 100.000 TL. olacaktır.

Ancak dönemsellik ilkesine dayanarak, toplam kira bedelinin 4 yıla eşit olarak yayılması, her yıl eşit miktarda kira bedelinin gider yazılması gerektiği görüşü savunulmaktadır. Bu görüşe göre; yukardaki örnekte ilk yıl için (480.000.000 TL. / 4) 300.000.000.- TL. ödenmiş olmasına rağmen bunun 120.000.000.TL.'sının gider yazılabileceği, (300.000.000 TL. - 120.000.000 TL. ) 180.000.000 TL'lık kiralama bedelinin aslında ertesi yılları ilgilendiren peşin ödeme olduğu bu nedenle dönemsellik ilkesi gereği gelecek hesap dönemlerine ait peşin ödenmiş giderler olarak, mukayyet değer üzerinden geçici bir hesaba alınıp aktifleştirilmesi gerekmektedir.<sup>112)</sup>

Dönemsellik ilkesi gereği, hesap dönemlerinin sonlarında o dönemdeki faaliyetlerin sonuçları, yani masraf ve hasılatla ilgili bölümü değerlendirilir ve kurumun hesap dönemi kazanç ve yitinci belirlenir. Ancak finansal kiralamada genelde ilk iki yılda yüksek tutarda ödeme yapılıp, bu ödemelerin dönem ayırımına tabi tutulmaksızın yapıldıkları dönemlerin kazanç ya da yitincinin hesaplanmasında dikkate alınmaları işlem muhasebesinin dönemsellik ilkesini zedeler.

<sup>111)</sup> M.Ü, OİÜEAM, Özel Finans Kurumları ve Türkiye Uygulaması Sempozyumu, İstanbul 1988, s.213.

<sup>112)</sup> Ayaz, G. : Dönemsellik Kavramı ve Finansal Kiralama Bedelinin Gider Kaydı, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1993, Sayı: 146, s. 61.

Finansal kiralama ayrıca, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ No:1'de belirtilen özün önceliği açısından da eleştirilmektedir. Özün önceliğine göre, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerekir. Finansal kiralama mülkiyet devri sözleşme sonunda yapılsa da, sabit kıymetin sözleşme süresi içinde de kullanım hakkı kiracıya ait olmaktadır. Bu nedenle özün önceliğine göre, finansal kiralama sözleşmesinin bir satış sözleşmesi olarak kabul edilmesi gerektiği ileri sürülmekte ve finansal kiralama konusu sabit varlığın üretimde kullanılması halinde, kira ödemelerinin maliyete yansıtılmayıp, dönem gideri olarak yazılması eleştirilmektedir. <sup>113)</sup>

#### 44. TÜRDEŞLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR

##### 441. HESAPLARA YABANCI PARA BİRİMİ İLE KAYIT DÜŞÜLMESİ, FİYATLARIN YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN BELİRLENMESİ

Türdeşlik ilkesi, işlem muhasebesinin ortak bir ölçü olan değer ölçü birimi ve bu birimden oluşturulan tutar rakamları ile çalıştığını belirleyen temel kanıdır. Bu tek değer ölçüsü işlem muhasebesinin tutulduğu yerin bulunduğu ülkenin ulusal para birimidir. Türkiye'de Türk Lirasıdır. <sup>114)</sup>

Bu açıklamaya göre, Türkiye'de hesaplara Türk Lirası para biriminden başka para birimleri ile kayıt düşmek türdeşlik ilkesini zedeler.

Ancak bankaların kullandığı hesap planında doğrudan yabancı para birimi ile çalışan hesaplara yer verilmiştir. Bankaların kullandıkları hesap planında “ 281 BORÇLU GEÇİCİ HESAP YABANCI PARA, 291 ŞUBELER CARİ HESABI YABANCI PARA, 393 ALACAKLI GEÇİCİ HESAPLAR YABANCI PARA ” adları altında daha birçok doğrudan yabancı para birimi ile çalışan hesap vardır. Bu hesaplar gibi üzerine doğrudan yabancı para birimi ile kayıt düşülen hesapların kullanılması türdeşlik ilkesine ters düşer.

<sup>113)</sup> Aykoğlu, F.: Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, Sayı: 44, s.114-115.

<sup>114)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.30.

Örnek olarak bankanın müşterisinden 1000 ABD doları satın aldığı varsayılırsa banka cari kur üzerinden işlemin Türk Lirası karşılığını izlemekle beraber dolar üzerinden de şu muhasebe kaydını yapmaktadır. <sup>115)</sup>

011 EFEKTİF DEPOSU	(\$) 1000
00 Alınan Satılan Efektifler	
001 Döviz Cinsi (\$)	
293 EFEKTİF VAZİYETİ	1000

Bu kayıta olduğu gibi hesaplara Türk Lirası'ndan başka para birimi ile kayıt düşülmesi türdeşlik ilkesini zedeler.

Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Madde 3'e göre nüfusun çoğunluğunun parayla ilgili işlemleri, istikrarlı gördükleri yabancı para birimleri ile yapması ve fiyatların yabancı para birimine göre belirlenmesi durumunda yüksek enflasyon var kabul edilir. <sup>116)</sup>

Görüldüğü üzere enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde kişiler yabancı para birimlerine yönelmekte, işlemler yabancı para birimleri ile yapılmakta, bu ise türdeşlik ilkesinin daha çok zedelenmesine neden olabilmektedir.

Türdeşlik ilkesine göre işlemlerde kullanılacak değer ölçü birimi, genellikle işlem muhasebesinin yapıldığı ulusal para birimidir. Türkiye'de Türk Lirası'dır.

Bu nedenle yurtiçinde, fiyatların TL.'sından başka yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi, bankalara yabancı para üzerinden yatırılan ve hesaplarda yabancı para cinsinden izlenen mevduat, yabancı para birimi ile hazırlanan bilânçolar türdeşlik ilkesini büyük ölçüde zedeler.

<sup>115)</sup> Altuğ, O., Ünkaya, G., Ersoy, A.: Banka İşlemleri ve Muhasebesi, İstanbul 1995, s.132-133.

<sup>116)</sup> Türkiye Muhasebe Standartları 1997, Türmob Yayın No: 32, Tmudesk Seri No:1, Türkiye Muhasebe Standartı -2, Md. 3, s.25.

## 45.BELGESELLİK İLKESİNİ ZEDELEYEN KİMİ UYGULAMALAR.<sup>117)</sup>

### 451. FATURASIZ STOK VE SABİT KIYMET AFFI UYGULAMASI

4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 48 inci maddede hükmü ile, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmelerinde bulundurmalarına rağmen muhasebe kayıtlarına almamış oldukları emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları, muhasebe kayıtlarına almalarına imkan sağlanmıştır.

Bu uygulamanın kapsamına elinde faturasız ticari emtia veya demirbaş eşya bulunan bütün gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir.

Ellerinde faturasız mal bulunduran mükellefler, bu mallardan henüz satılmamış olanlarla, ellerindeki faturasız sabit kıymetlerini herhangi bir belge aranmaksızın 4369 sayılı Kanun'la GVK'na eklenen geçici 48.maddeye istinaden şu şartlarla defterlerine işleyebileceklerdir:

Ellerinde faturasız mal bulunduranlar faturasız ticari emtia ve sabit kıymetlere ilişkin " faturasız mallar listesi " adı altında bir liste hazırlayacaklardır.

Bu listeye yazılacak emtia " alım satım işletmelerinde satışa hazır malları, üretim yapan işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektir. Aynı şekilde inşaat işletmelerinin varsa inşa edilen ve emtia niteliğindeki gayrimenkulleri ile üretimde kullandıkları demir, çimento, tuğla gibi ilk madde ve malzemelerini veya yarı mamullerini bildirmeleri mümkündür.

Hazırlanan bu listede mükellef, kendisine faturasız mallara ve sabit kıymetlere ilişkin bütün bilgileri ayrıntılı olarak verecektir.

Faturasız mallar listesi bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

Faturasız mallar listesinde yer alan emtia ve sabit kıymetler bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlendirilmek suretiyle bildirimlerde gösterilecektir.

<sup>117)</sup> Baş, S.A.: 4369 Sayılı Kanun'a Göre Faturasız Stok ve Sabit Kıymet Affı, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1998, Sayı: 206, s.93.

Faturasız mallar listesinde yer alan emtia ve sabit kıymetler üzerinden Katma Değer Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı kanunla eklenen geçici 3.madde uyarınca katma değer vergisi hesaplanarak, sorumlu sıfatı ile beyan edilecek ve aynı süre içinde ödenecektir.

Faturasız emtia ve sabit kıymetleri kayda alma için tanınan süre 30 Ekim 1998'de sona ermiştir.

“ Belgesellik ilkesi, işlem muhasebesine yazılan her işlemin yazılı bir belgeye dayanması gerektiğini, belgenin olmadığı yerde, işlem muhasebesinin olamayacağını belirleyen temel kanıdır.”<sup>118)</sup>

İşletmede faturası olmayan emtia ve sabitlerin, getirilen stok ve sabit kıymet affi neticesi, kayıtlara bir belge aranmaksızın geçiriliyor olması, işlem muhasebesinin belgesellik ilkesiyle uyumsuzdur. Belgesellik ilkesine göre belgenin olmadığı yerde işlem muhasebesi son bulur, belgesellik ilkesine aykırı bir uygulama, genelde hem işlem hem de maloluş muhasebesinin öteki ilkelerine de aykırı olur. Bu nedenle bu uygulama her ilke altında tekrar tekrar sıralanmamıştır.

Örneğin kişilik ilkesine göre, kurum ya da işletme varlığı ile işletme sahibinin kişisel varlığının birbirinden ayrı tutulması gerekir. Varlığın kime ait olduğu ise geçerli bir belgeden öğrenilebilir. Ancak bu uygulama ile önceden kurum defterlerinde gösterilmediğine göre, kurum sahibine ya da bir başkasına ait bir varlığın hesaplara geçirilmesi kişilik ilkesini zedeler.

Dönemsellik ilkesi açısından bakıldığında ise, kaç hesap dönemi önce, hangi kaynakla alındığı bilinmeyen bir varlığı kayıtlara almak bu ilkeyi de zedeler.

Bu uygulama sonucunda, faturasız malların, sabitlerin kayıtlara yeni alınmasına izin verilmesi ile, önceki dönemlerde dönem kazanç veya yitincinin hesaplanmasında bu sabitlerin eskimepaylarının, kayıtlara yeni alınan tam ve yarı üretiklerle ilgili bilgilerin, ilgili oldukları dönemde dikkate alınmadıkları, bu nedenle birim maloluşun ve dönem yitineç ya da kazancının yanlış hesaplandığı, kısacası önceki dönemlerde de dönemsellik ilkesine uyulmadığı gerçeği kabul edilmiş olur.

<sup>118)</sup> Yazıcı, Mehmet: Muhasebe Tümlenimleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.31.

## 452. YURTDIŞI DÖVİZ HASILATINDA GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ

02.06.1995 Gün, 22301 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4108 Sayılı Kanun’un 19.maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40.maddesinin 1.No’lu bent hükmüne, parantez iç hükmü eklenerek;

“ İhracat, yurtdışında onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler. ” denilmektedir.

Bu hüküm 01.01.1995 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu hüküm ile yurtdışında faaliyet gösterenlerin belge temininde karşılaştıkları güclüklerin bir ölçü olsun giderilmesi amaçlanmıştır. <sup>119)</sup>

Götürü gider uygulamasında işletmenin yurtdışı faaliyetlerine ilişkin olarak yaptığı, ancak belgeleyemediği giderleri, Tekdüzen Muhasebe sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenecek ve dönem sonunda “ 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI ” hesabına aktarılacaktır. Belgesiz giderlerin, hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kâra ilave edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır. <sup>120)</sup>

Götürü gider uygulaması, ihracatçılara belgeyemedikleri giderlerinin bir kısmını, işlem muhasebesi hesaplarına bir belgeye gerek olmadan kaydetme imkanı getirmektedir.

İşlem muhasebesinin belgesellik ilkesi, ise işlem muhasebesine yazılan her işlemin yazılı bir belgeye dayanması gerektiğini belgenin olmadığı yerde işlem muhasebesinin olmayacağını savunmaktadır. <sup>121)</sup>

<sup>119)</sup> Beşe, T.: Yurt dışı Döviz Hasılatında Götürü Gider İndirimi, Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, Sayı: 37, s.116-117.

<sup>120)</sup> Koş, İ. , Altınbaş, H. : Dönem Kâr - Zararının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Bazı Müesseseler, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1997, Sayı: 196 , s.164.

<sup>121)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998.s.31.

Bu nedenle götürü gider uygulamasına göre bir belge olmaksızın işlem muhasebesi hesaplarına kayıt düşülmesi, kayıtların bir belgeye dayandırılmaması işlem muhasebesinin belgesellik ilkesini zedeler.

## 46. BİLÂNÇONUN TEMEL İLKELERİNE AYKIRI KİMİ DAVRANIŞLAR

### 461. BİLÂNÇONUN YANILTICILIĞI

Bilânço yaniltıcılığı, bilânçoda yer alan tutarların rakam olarak doğru, ama olmaları gereken yerden başka bölümlerde gösterilmelerine, bazı tutarların hiç gösterilmemesine, bazılarının ise anlaşılamayacak derecede karışık bir şekilde gösterilmesine denir.

Bilânçonun düzenlilik, doğruluk ve açıklık ilkesine aykırı bir davranıştır.

### 462. BİLÂNÇONUN SÜSLENMESİ

“ Bilânço süslemesi, varlık ve sermaye yapısını, işletme sonuçlarını yani hasılat, masraf ve kâr durumunu olduğundan daha iyi göstermek amacı ile bilânço, kâr ve zararda bu yolda yapılan güzelleştirmelere denir.”<sup>122)</sup>

Kredi almak, reklam ve buna benzer amaçlar ile yapılır. Örneğin nazım hesapları normal hesaplar gibi bilânçoda göstererek, bilânçoyu olduğundan büyük göstermek, hatırı senetlerini hesaplara kaydederek yapay borç alacak oluşturmak ve bilânço tutarını arttırmak gibi. . .

### 463. BİLÂNÇONUN DEĞİŞTİRİLMESİ

Bilânçonun değiştirilmesi, varlıkları olduğundan çok, borçları ise olduğundan az değerleme, bazı varlık ve borçları bilânçoda hiç göstermeme, ya da gerçekte olmayan varlık ya da borçları varmış gibi bilânçoya almak üzere üç yoldan yapılabilir.<sup>123)</sup>

Bilânçonun değiştirilmesi, bilânçonun doğruluk ilkesine aykırı bir davranıştır.<sup>124)</sup>

<sup>122)</sup> Yazıcı, M. : Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976, s.25.

<sup>123)</sup> Durmuş, Ahmet H. , Arat, Mehmet E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İstanbul 1994, s.25.

<sup>124)</sup> Yazıcı, M. : Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976 , s.25.

#### 464. BİLÂNÇONUN ÖRTÜLMESİ

Bilânço tutarlarının bilerek örtülü ya da başka şekilde gösterilmesine bilânçonun örtülmesi denir.

Alacaklarla borçların mahsup edilmiş biçimde bilânçoya alınmaları, kısa vadeli borçların uzun vadeli borçlar içinde gösterilmesi, şüpheli alacakların sağlam alacak olarak gösterilmesi, alacak senetlerinin kasa hesabına işlenmesi gibi işlemler bilânçonun örtülmesi sonucunu doğurur. Bilânçonun örtülmesi, bilânçonun açıklık ilkesini zedeler.

#### 465. YENİDEN DEĞERLEME

Bilânçonun özdeşlik ilkesine göre, bilânço öz ve kapsam açısından her yıl birbirinin aynı olmalıdır. <sup>125)</sup>

Ancak yeniden değerlemenin iktisadi devlet teşekkülleri dışında isteğe bağlı oluşu, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bir kısmının yeniden değerlemeye tabi tutulup bir kısmının istenilirse yeniden değerlendirme dışı bırakılabilmesi, istenilen hesap dönemi sonu yapılabilir olması nedeniyle yeniden değerlendirme yalnızca bazı sabitler için yapılır bazıları için yapılmaz, ya da bir hesap dönemi yapıp diğer bir hesap dönemi yapılmazsa bir dönemin bilânçosundaki kalemlerin kendi içinde, ya da farklı dönemlerin bilânçolarındaki kalemlerle karşılaştırılması güçleşir. Görüldüğü üzere yeniden değerlemenin isteğe bağlı oluşu bilânçonun özdeşlik ilkesini zedeleyebilir.

#### 47. HESAP ÇERÇEVESİNİN TEMEL İLKELERİNİ ZEDELEYEN KİMİ DÜZENLEMELER

##### 471. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI

###### 471.00. GENEL AÇIKLAMA

MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi, hesap çerçevesinin bazı temel ilkelerini zedelemekte ve bu nedenle bilim adamları tarafından eleştiriye uğramaktadır. Aşağıda sıra ile biçim ve dışyapı, iç yapı ve kapsam, yöntem ve kuramlara uyum ve muhasebe tümlemine

<sup>125)</sup> Yazıcı, .M. : Bilânço Kuramları ve Çözümlenmeleri, İstanbul 1976, s. 23.

oluşturulması açısından MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi'ne yöneltile eleştiriler açıklanmıştır.

#### 471.01. BİÇİM VE DİŞYAPI AÇISINDAN

Tekdüzen Hesap Çerçevesinde yer alan hesap sınıfları şöyledir:

- 1 DÖNEN VARLIKLAR
- 2 DURAN VARLIKLAR
- 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5 ÖZKAYNAKLAR
- 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7 MALİYET HESAPLARI
- 8
- 9 NAZIM HESAPLAR

Bu şekilde bir sınıflandırma, ondalıklı rakamlarla simgeleme ilkesini az da olsa zedelemektedir. Çünkü ondalıklı rakamlarla imlemede hesap sınıfları 0'dan 9'a kadar 10 sınıfa bölünerek imlenir.<sup>126)</sup>

Ancak Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nde (0) hesaba katılmamış, hesap sınıfı 8 boş bırakılmış, böylece on yerine toplam sekiz hesap sınıfı elde edilmiştir.<sup>127)</sup>

Tekdüzen Hesap Çerçevesi şu yönlerden de eleştirilmiştir.<sup>128)</sup>

- Hemen hemen her bilânçonun aktif kalemleri sayısı, pasif kalemleri sayısından fazla olmasına rağmen Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nde aktife iki, pasife ise üç hesap sınıfı ayrılmıştır.
- Dönen Varlıklar içinde yer alan 12 TİCARİ ALACAKLAR, 13 DİĞER ALACAKLAR gibi hesap grupları duran varlıklar içindeki 22. ve 23. hesap gruplarıyla aynı isimleri taşımaktadır. Oysa tekdüzen hesap çerçevesinde aynı başlık altında birden fazla hesap sınıfı veya grubu olmamalıdır.

<sup>126)</sup> Yazıcı, M. : Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul 1998, s.161.

<sup>127)</sup> Yazıcı, M. , Durmuş, A. H. , Pamukçu, F. : MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması  
İstanbul 1996, s.114.

<sup>128)</sup> Yazıcı, M. , Durmuş, A.H. , Pamukçu, F. : A.g.e. s.115-116.

#### 471.02. İÇ YAPI VE KAPSAM AÇISINDAN

Tekdüzen Hesap Çerçevesi iç yapı ve kapsam ile ilgili ilkelerden, bilânçoya göre bölümlenme ilkesi gözönüne alınarak düzenlenmiştir. Ancak hesaplar sınıflandırılırken, varlıkların paraya çevrilebilme, borçların ise süreleri açısından sıralandığı, akışkanlık bilânçosu esas alınmıştır. Ancak bu bilânço tipi, bilânço çözümlemesi ve bilânço hakkında görüş bildirebilmek için temel bilânçodaki kalemlerin sürelerine göre sıralanmasıyla elde edilen özel bir bilânço türüdür. Oysa bilânçoya göre bölümlenme ilkesinde sözü edilen bilânço temel bilânçodur. Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nde hesapların temel bilânço yerine akışkanlık bilançosu esas alınarak sınıflandırılmış olması bilançoya göre bölümlenme ilkesini zedelediği için eleştirilmiştir.<sup>129)</sup>

#### 471.03. MUHASEBE YÖNTEM VE KURAMLARINA UYUM AÇISINDAN

##### 471.03.001. AÇILIŞ BİLÂNÇOSU VE KAPANIŞ BİLÂNÇOSU HESAPLARININ OLMAMASI

Günlük defterde açılış işlemleri açılış maddesi ile başlar. Açılışta ilk olarak aktif hesaplar borçlandırılırken bu tutar kadar Açılış Bilânçosu Hesabı alacaklandırılır. İkinci madde de ise Açılış Bilânçosu Hesabı borçlandırılırken, tüm pasif hesaplar alacaklandırılır. Bütün aktif hesaplar borçlu, pasif hesaplar alacaklı yapılarak tek maddeden oluşan açılış kaydı çiftyanlı işleme yöntemine aykırıdır.<sup>130)</sup>

Çiftyanlı işleme yöntemine göre her iş olgusunu bir hesaba boç karşı bir hesaba alacak yazmak gerekir.<sup>131)</sup>

Tek maddeden oluşan açılış maddesi açılışın kısım kısım yapılmasına da mani olur. Tek madde ile kayıt yapabilmek için bilânçonun çıkarılmasını beklemek gerekir. Bilânço ise ancak envanterden sonra çıkarılabilir.

<sup>129)</sup> Yazıcı, M. , Durmuş, A.H. , Pamukçu, F. : A.g.e., s.117.

<sup>130)</sup> Durmuş, A. H., Yazıcı M. : Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları, İstanbul, 1973, s.112.

<sup>131)</sup> Yazıcı, M.: Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi, İstanbul,1998, s.37.

“ TTK envanter süresini 3 ay olarak saptamıştır. VUK’nda ise envanterin süresi belirtilmemiştir. Ancak vergi kanunlarımızda sermaye şirketleri için 4 aylık diğer mükellefler için 3 aylık beyanname süresi tanınmıştır. ”<sup>132)</sup>

Tek madde ile açılış yapılacak diye envanter süresi olan 3-4 ay bilânçonun çıkarılışını beklemenin ise V.U.K ve TTK da belirtilen kayıt zamanına ilişkin hükümlere ters düşeceği belirtilmiştir.<sup>133)</sup>

İşlem muhasebesinde her hesap dönemi başında ve sonunda kullanılmaları gereken Açılış Bilânçosu ve Kapanış Bilânçosu Hesapları’nın Maliye ve Gümrük Bakanlığı’nın 01.01.1994 tarihinden itibaren bilânço esasına göre defter tutan işletmeler için kullanılmasını zorunlu tuttuğu Tekdüzen Hesap Planı’nda yer almaması hem çiftyanlı işleme yöntemine aykırıdır, hem de bir ölçüde işlem muhasebesinin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi zedeler.

#### 471.04. MUHASEBE TÖMLEMİNİN OLUŞTURULMASI AÇISINDAN

Bu açıdan MGB Tekdüzen Hesap Planı 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek içerdiğinden eleştirilmektedir.<sup>134)</sup>

Burada 7/A ve 7/B seçeneklerinin anlatılması konunun sınırlarını aşacağından uzun uzun anlatılmamış, sadece eleştirilen noktalar belirtilmiştir.

Maliyet hesaplarında 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek yer alması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi’nin bir sisteme dayalı olarak hazırlanmamış olduğunu göstermektedir. Çünkü eğer bir muhasebe sistemi esas alınsaydı, seçeneklerin olmayacağı ve uygulamada birlik sağlanacağı belirtilmiştir.<sup>135)</sup>

<sup>132)</sup> Durmuş, A. H. : Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İstanbul 1979, s.3.

<sup>133)</sup> Doyurangöl, N. C. : T.H.Ç’de Açılış ve Kapanış Bilânçosu Hesaplarının Eksikliği Üzerine Bir Değerlendirme, T.C. Marmara Üniversitesi, Muhasebe Finansman Dergisi, İstanbul 1997, Sayı: 6, s.8.

<sup>134)</sup> Yazıcı, M. , Durmuş, A.H. , Pamukçu, F. : A.g.e., s.117.

<sup>135)</sup> Pamukçu, F.: MGB-Tekdüzen Hesap Çerçevesi 7/B Seçeneğinde Hesapların İşleyişi ve Bir Uygulama, İstanbul 1995, s.46.

## 5. SONUÇ

Muhasebe İlkeleri ve Türkiye’de Bunları Zedeleyen Kimi Uygulamalar adlı bu tez, dışkapak, içkapak, içindekiler, iç yapı bölümleri, yayın ve kaynaklar olmak üzere beş dış yapı bölümünden oluşur.

Çalışmanın içyapısı ise, giriş, muhasebeyi bilim yapan kimi öğeler, başlıca muhasebe ilkeleri, Türkiye’de muhasebe ilkelerini zedeleyen kimi uygulamalar ve bu sonuç bölümü ile birlikte beş bölümden meydana gelir.

İçyapı bölümlerinde değinilen konular aşağıda şu şekilde özetlenmiştir.

Birinci bölümde, tezin konusu ortaya konmuş, neden bu konunun seçildiği açıklanmış; ve çalışmanın amacı belirtilmiştir. Tezin hazırlanmasını güçleştiren bazı nedenlerden, konuyla ilgili kaynakların azlığından bahsedilmiştir. Konu sınırlandırılmış, konunun nasıl ele alınıp, kaç bölümde işleneceği ve bu bölümlerde nelerin amaçlanmış olduğu anlatılmıştır.

İkinci bölüm, muhasebeyi bilim yapan kimi öğelerin anlatıldığı bölümdür.

Tez hazırlanırken, yapılan yayın ve kaynak araması sırasında birçok yapıtta özellikle muhasebe ilke ve muhasebe kavramlarının birbiri yerine kullanıldığı görülmüş, bunun üzerine en azından tezin kendi içinde bir birliği sağlamak için, muhasebe biliminin başlıca temel öğelerinden, kavram, yasa, kural, yöntem, kuram, tümlem ve ilkenin muhasebe biliminde ne anlam ifade ettikleri bu bölümde tanımlanarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölüm başlıca muhasebe ilkeleri bölümüdür. Bu bölümde işlem muhasebesinin hesap çerçevesinin, maloluş muhasebesinin ve bilânçonun başlıca temel ilkeleri tanımlanıp açıklanmıştır. İşlem muhasebesinin temel ilkelerinden kişilik, süreklilik, dönemsellik, türdeşlik ve belgesellik ilkeleri, ele alınıp işlenmiştir. Burada ayrıca MGB Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ No:1’de yer alan “ Muhasebenin Temel Kavramları ” anlatılmış, ve bunların muhasebe kavramları değil ilkeleri oldukları yönünde yapılmış olan eleştirilerden bahsedilmiştir

Hesap çerçevesinin temel ilkeleri kesiminde ise hesap çerçevesinin genel ilkeleri, biçim ve dışyapı ile ilgili ilkeleri, iç yapı ve kapsam ile ilgili ilkeleri tanımlanıp, açıklanmıştır.

Maloluş muhasebesinin temel ilkeleri kesiminde masraflara dayanma , belgeleme, miktar ve zaman belirtme, doğruca ve birkez yükleme ile karşılaştırabilme ilkeleri anlatılmıştır. Bilânço ve bilânçonun temel ilkeleri kesiminde bilânço tanımlanıp, unsurları açıklanmış, bilânçonun temel ilkelerinden düzenlilik, açıklık, doğruluk ve özdeşlik ilkeleri hakkında bilgi verilmiş, bunlara ek olarak MGB Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliği'nde belirtilen bilânço ve gelir tablosu ilkeleri aktarılmıştır.

Dördüncü bölüm, Türkiye'de muhasebe ilkelerini zedeleyen kimi uygulamalar bölümüdür. Bu bölümde üçüncü bölümde anlatılan muhasebe ilkelerini zedeleyen kimi uygulamalardan söz edilmiştir. Kimi tüzel kişilerde kârın vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanmasının, kişilik ilkesini; yeniden değerlemenin, süreklilik ilkesini zedelediği savunulmuştur. Yeniden değerlendirme, finansal kiralama ile birlikte dönemsellik ilkesini zedeleyen uygulamalar arasında tekrar gösterilmiş; ancak bu defa çok kısa bir şekilde anlatılmıştır. Hesaplara yabancı para birimi ile işlem düşülmesi, fiyatların yabancı para birimi cinsinden belirlenmesi konuları ise türdeşlik ilkesini zedeleyen uygulamalar içerisinde ele alınmıştır. Belgesellik ilkesini zedeleyen kimi uygulamalara, yurtdışı döviz hasılatında götürü gider indirimi uygulaması; faturasız stok ve sabit kıymet affi uygulaması, gibi uygulamalar örnek olarak gösterilerek kısaca açıklanmıştır. Bilânçonun temel ilkelerine aykırı davranışlar kesiminde, bilânçonun yanılıcılığı, bilânçonun süslenmesi, değiştirilmesi, örtülmesi ve yeniden değerlendirme konuları işlenmiş, bunların bilânçonun hangi temel ilkelerini zedeledikleri anlatılmıştır.

Son olarak MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı hesap çerçevesinin temel ilkelerini zedeleyen düzenlemeler bölümünde ele alınmış, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı'na yöneltilmiş konuyla ilgili eleştirilere yer verilmiştir.

Bu sonuç bölümünde de tezde anlatılan konular kısaca özetlenmiştir.

Muhasebe ilkeleri uzun zamandan beri üzerinde tartişılan bir konu olmasına rağmen muhasebe kavram ve ilkeleri konusunda görüş birliği yoktur. Bu durum ise bu konuda çalışma yapanların işlerini zorlaştırmaktadır.

Bu tezde muhasebe ilkelerinin sadece başlıcaları anlatılmış olup , daha birçok muhasebe ilkesi vardır. Ama bu ilkelerin çoğu tezde belirtilen işlem muhasebesinin ve bilânçonun başlıca temel ilkeleri esas alınarak türetilmişlerdir.

Genelde kanuni düzenlemeler sonucu yapılan uygulamalar muhasebe ilkelerinin zedelenmesine neden olmaktadır. Muhasebe uygulamalarında kanunlar muhasebe biliminin önüne geçmiştir.

Bu düzenlemelerin bazılarına çoğu zaman yüksek enflasyon neden olmaktadır. Ancak bu sorun iktisat biliminin bir sorunu olmasına rağmen, muhasebe ilkelerini zedeler şekilde muhasebe uygulamalarına da yön vermektedir.

Muhasebe Uygulama Genel Tebliğ muhasebe ilkelerine uyum açısından eleştirilmektedir.

Kanuni düzenlemelere uyulması gerekir, bu bir yasal zorunluluktur. Ancak bu düzenlemelerin muhasebe ilkeleri açısından eleştirilmesi muhasebe uygulamalarının daha iyi bir düzeye gelmesi için gereklidir.

Bu tez sonucunda şu kanılara varılmıştır.

Türkiye’de, muhasebe ilkeleri başta olmak üzere, muhasebenin doğal yasalarına, kurallarına, yöntemlerine, kuramlarına ve tmlemlerine uyulmadığı, ama bu kavramlardan ne anlaşıldığı konusunda bir kargaşa yaşandığı için bu haliyle tam anlamda uyulmasının da mümkün olamayacağı, ancak yapılan eleştirilerin ilgililerce dikkate alınmamış olmasından, bu konunun zaten umursanmadığı anlaşılmıştır.

Finansal kiralama, yeniden değerleme gibi kimi uygulamalar hem muhasebe ilkelerini zedelemekte hem de devletin vergi kaybına neden olmaktadır.

Bu gibi olumsuzlukları ortadan kaldırmak için; yasal düzenlemelerin, muhasebe biliminin ilke, yasa, kural, yöntem, kuram, tümlemlerine uyum açısından bir daha gözden geçirilmesi, bu konuda daha önceden hazırlanmış bilimsel çalışmalar ve eleştiriler doğrultusunda gerekli değişikliklerin yapılarak, eksikliklerin giderilmesi, yapılacak yeni düzenlemelerde de bu hususların dikkate alınması, vergi, ticaret ve benzeri konularla ilgili yasalar yapılırken, muhasebenin doğal yasalarının gözönünde bulundurulması, ilgililere önerilir.



## 6.YAYINLAR VE KAYNAKLAR

### 61. YAYINLAR

- Akdoğan, N., Tenker N. : Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri  
İstanbul 1997.
- Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul 1991.
- Altuğ, O., Ayboğa, H. : Şirket Kuruluşları, İstanbul 1996.
- Altuğ, O.; Ünkaya G.,  
Ersoy, A. : Banka İşlemleri ve Muhasebesi, İstanbul 1995.
- Arıkan, T. : Muhasebe Teknik, İstanbul 1982.
- Arslan, E. : Şirketlerde Kar Dağıtımı, Yaklaşım Dergisi,  
Ankara 1996, Sayı: 39.
- Ataman, Ü. : Genel Muhasebe, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri,  
İstanbul 1997.
- Ataman Ü. : Şirketler Muhasebesi, İstanbul 1993.
- Ayaz, G. : Dönemsellik Kavramı ve Finansal Kiralama  
Bedelinin Gider Kaydı, Vergi Dünyası Dergisi,  
İstanbul 1993, Sayı: 146.
- Ayıkoğlu, F. : Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından  
Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları,  
Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, Sayı: 44.
- Baş, S.A. : 4369 Sayılı Kanun'a Göre Faturasız Stok ve  
Sabit Kıymet Affı, Vergi Dünyası Dergisi,  
İstanbul 1998, Sayı: 206.
- Berk, N. : Finansal Yönetim, İstanbul 1995.
- Beşe, T. : Yurtdışı Döviz Hasılatında Götürü Gider İndirimi,  
Yaklaşım Dergisi, Ankara 1996, Sayı: 37.
- Bilginioğlu, F. : Muhasebe Organizasyonu, İstanbul 1998

- Bilginoglu, F. : Uluslararası Muhasebe  
I.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi,  
İstanbul 1993, C:22, Sayı: 1
- Cemalcılar, Ö. : Genel Muhasebe, İstanbul 1987.
- Durmuş, A.H. : Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri  
İstanbul 1979.
- Durmuş, A.H., Arat, M.E. : İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili,  
İstanbul 1994.
- Durmuş, A.H., Arat, M.E. : İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu,  
İstanbul 1995.
- Durmuş, A.H., Yazıcı, M. : Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları,  
İstanbul 1979.
- Doyurangöl, N.C. : T.H.C'de Açılış ve Kapanış Bilançosu  
Hesaplarının Eksikliği Üzerine  
Bir Değerlendirme, M.Ü. Muhasebe Finansman  
Dergisi, İstanbul, 1997.
- Gökdeniz, Ü. : Muhasebe Standartları, İstanbul 1996.
- Güvemli, O. : Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve  
Uygulamaları, İstanbul 1998.
- Hacırüstemoğlu, R. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul 1995.
- H.rüstemoğlu R., Türker, M.  
Pekdemir, R., Arslan, E. : Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı  
Açıklamaları ve Mali Tablolar,  
Ankara 1996.
- Hiçşasmaz, M. : Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı,  
Ankara 1996.
- Kaefer K. : Kontenrahmen für Gewerbe – Industrie und  
Handelsbetriebe, Bern, 1987.

- Koş, İ., Altınbaş, H. : Dönem Kar-Zararının Tespitinde Dikkate Alınması Gereken Bazı Müesseseler, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1997. Sayı: 196.
- Leffson, U. : Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung, Düsseldorf 1987.
- Metin, K., Yalçın, H. : İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, İstanbul 1996.
- Öncel, M., Kumrulu, A. : Vergi Hukuku, Ankara 1993.
- Çağan, N.
- Özaslan, İ. : Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul 1984. İstanbul 1979.
- Pamukçu, F. : MGB-Tekdüzen Hesap Çerçevesi 7/B Seçeneğinde Hesapların İşleyişi ve Bir Uygulama, İstanbul 1995.
- Pettelkow, K.H. : Buchführung von A bis Z., Düsseldorf 1991.
- Sevilengül, O. : Genel Muhasebe, Ankara 1994.
- Schweitzer, K., Ulrich, H. : Systeme der Kostenrechnung, München 1991.
- Soygür, N. : Ticaret Hukuku, Cilt II, Şirketler, İstanbul 1995.
- Sönmez, E. : Yeniden Değerleme, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1997, Sayı: 196.
- Sümer, H. : Einführung in die EDV - Unterstützte Buchführung, - İstanbul 1994.

- Tarakçı, H : Vergi Mevzuatında Amortismanlar ve Enflasyona Karşı Oluşturulan Müesseseler, İstanbul 1997.
- Weber, H.K. : Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, 1988.
- Yalkın, Y.K. : Genel Muhasebe, Ankara 1995.
- Yalkın, Y.K. : Şirketler Muhasebesi, Ankara 1992.
- Yazıcı, M. : Bilimsel Çalışma ve Yazma Yöntemleri İstanbul 1993.
- Yazıcı, M. : Bilanço Kuramları ve Çözümlenmeleri İstanbul 1976.
- Yazıcı, M. : Muhasebe Türlemleri ve Örgütlenmesi İstanbul 1998.
- Yazıcı, M. : Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul 1993, Sayı: 142.
- Yazıcı, M., Durmuş, A.H. : MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması, İstanbul 1996.
- Pamukcu, F

## 62. KAYNAKLAR

Büyük Larousse, Cilt 24. İstanbul 1992.

M.Ü., OİUEAM, özel Finans Kurumları ve Türkiye Uygulaması Sempozyumu, İstanbul 1988

T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Birinci Kitap Yayın No: DPT: 863 - KD:96, İstanbul 1970.

Türkiye Muhasebe Standartları 1997, Türmob Yayın No:32

'' Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ '' , T.C. Resmi Gazete, '' RG '' 29.01.1989 / 20064

'' Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 '' , T.C. Resmi Gazete, '' RG '' 26.12.1992 / 21447.

Finansal Kiralama Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMAN**