

## SEÇİLMİŞ MUHASEBE TEMEL KAVRAMLARIYLA İLGİLİ FARKLI UYGULAMALARIN MALİ TABLOLARA ETKİSİ\*

Hesna YILDIRIM\*\*  
Prof. Dr. Mehmet DEMİR\*\*\*

Bilimsel Araştırma  
(Empirical Research)

Uluslararası  
Muhasebe ve Finans  
Araştırmaları Dergisi  
Aralık 2022; 4(2): 91-114

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Yıldırım, H. & Demir, M. (2022). Seçilmiş Muhasebe Temel Kavramlarıyla İlgili Farklı Uygulamaların Mali Tablolara Etkisi. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 4(2), 91-114.

### ÖZ

Muhasebe sistemiyle üretilen bilgiler, işletme içi ve işletme dışı kişi ve kuruluşların plan yapmalarında en önemli bir araçtır. Muhasebeden beklenen fonksiyonların ve verimin sağlanması için kurallar, kavramlar ve ilkeler belirlenmiştir. Muhasebe uygulamalarının bunlara uygun olarak yapılması halinde bilginin kalitesi artacaktır. Muhasebe bilgi kalitesi üzerinde en etkili faktörden birisi de muhasebe temel kavramlarıdır.

Bu çalışmada, seçilmiş üç (3) muhasebe temel kavramına yönelik uygulamaların mali tablolara (bilanço ve gelir tablosu) etkisi örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Muhasebe uygulamalarını ve sonuçta mali tabloları en çok etkilediği düşünülen üç temel kavramın belirlenmesi için hem literatürden hem de Sivas il merkezinde mesleğini bağımsız olarak sürdüren SMMM'lerin görüşlerinden yararlanılmıştır. Elde edilen verilerden hareketle dönemsellik, maliyet esası ve ihtiyatlılık kavramlarının mali tablolara etkisinin diğerlerine kıyasla daha çok olduğu belirlenmiştir.

Çalışmada, her bir temel kavrama yönelik uygulamalar, kavrama uygun hareket etme ve etmeme şeklinde değerlendirilmiştir. Konu, örneklerle açıklanma çalışılmış ve temel kavramlarla ilgili uygulamaların mali tablolara etkileri özet halinde sunulmuştur. Sonuçta, temel kavramlara uygun olma ve olmamaya dönük uygulama farklılıklarının işletmenin hem finansal hem de faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde etkilediği tespit edilmiştir. Dolayısıyla temel kavramlara uygun hareket edilmesi halinde muhasebe bilgi kalitesinin artacağı yargısına varılmıştır. Seçilmiş muhasebe temel kavramlarının mali tablolara etkisinin geniş çerçevede ele alındığı bu çalışmanın akademik alana faydalı olması beklenmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe Temel Kavramları, Dönemsellik Kavramı, Maliyet Esası Kavramı, İhtiyatlılık Kavramı

**JEL Kodları:** M40, M49.

\* Makalenin gönderim tarihi, 16.06.2022; Kabul tarihi: 04.11.2022, iThenticate benzerlik oranı: %19.

\*\* Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, SBE Muhasebe, Finans ve Bankacılık ABD Doktora Öğrencisi, .hesnaa67@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6810-4223.

\*\*\* Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, mehmet\_demir01@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-1796-7974.

## THE EFFECT OF DIFFERENT APPLICATIONS REGARDING SELECTED ACCOUNTING BASIC CONCEPTS ON FINANCIAL STATEMENTS

### ABSTRACT

The information produced by accounting system is the most important tool for individuals and institutions who want to plan for a business. The rules, concepts and principals have been established in order to achieve functions and efficiency expected from accounting. Quality of information will increase when accounting applications follow the above mentioned rules. Among the many factors, basic accounting concepts are the most influential on accounting information quality.

This study tries to explain the influence of selected three basic accounting concepts on financial statements (balance sheet and income statement) using examples. In order to determine the three basic concepts that are thought to affect the accounting practices and ultimately the financial statements, both the literature and the opinions of the SMMMs who independently carry out their profession in Sivas city center were used. With the help of obtained data, it was found that financial statements were affected the most by periodicity, cost basis and prudence concepts. After that, each concept was tested in terms of its validity and consequences to the applications.

The subject was explained through examples and the effect of the applications on the financial statements was presented briefly. The result of study shows that the variability in applications in terms of conformity or non- conformity to the basic concepts affects greatly both financial and operation of a business. Therefore, when the applications are compliant with basic concepts, the quality of accounting information will increase. This study reviews in detail effects of selected basic accounting concepts on financial statements. It is hoped that this article will be useful to other relevant academic studies.

**Keywords:** Basic Accounting Concepts, Concept of Periodicity, Concept of Cost Basis, Concept of Prudence

**JEL Codes:** M40, M49.

### 1. GİRİŞ

Muhasebe bilgisinde ortaya çıkacak kalite sorunu, bu bilgilere bağlı olarak alınacak kararların başarısını da etkilemektedir. Muhasebe bilgisinde ve bu bilgilere yönelik denetimlerde yaşanan mesleki etik ihlalleri 2000’li yıllarda muhasebe skandallarıyla sonuçlanmış ve bu skandallar büyük sorunlara, maddi ve manevi kayıplara sebep olmuştur. Bütün bu gelişmeler göstermektedir ki muhasebenin ürettiği bilgilerde kalite ve denetim çok önemlidir. Muhasebe uygulamalarının muhasebe temel kavram ve ilkelerine uygun olarak kaydedilmesi ve sınıflandırılması sonucunda düzenlenen mali tablolar kullanıcılarına doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgiler sunacaktır.

26.12.1992 Tarih 21447 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte

tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiş ve bu sistemin işletmelerce uygulanması 1.1.1994 tarihinden itibaren zorunlu hale getirilmiştir.

1 Seri No.lu MSUGT’de sıralanan 12 temel kavram, muhasebe meslek elemanlarına muhasebe uygulamalarında yol gösterici rol oynamaktadır. Bu kavramlara göre hazırlanacak mali tablolar, yatırım kararı alacak olan mali tablo kullanıcılarına sağlıklı karar verme yetisi kazandıracaktır.

Bu çalışmada, seçilmiş muhasebe temel kavramlarına uygun veya uygun olmayan muhasebe uygulamalarının mali tabloları ne yönde etkilediğinin tespiti amaçlanmıştır. Bu amaçla verilen örnek finansal olayların kaydı, temel kavramlara uygunluk ve aykırılık içerecek şekilde yapılmış; bu kayıtların mali tablolara olan etkisi detaylı olarak anlatılmış ve sonuçlar tablolar sunularak açıklanmaya çalışılmıştır. Böylece seçilmiş temel kavramlara uygun ve uygun olmayan muhasebe uygulamaları bir bütün halinde sunulmuştur.

## 2. MUHASEBE TEMEL KAVRAMLARININ ÖNEMİ

Ülkemizde muhasebe, batılılaşma hareketleri ile gelişerek ilerlemeye devam etmiştir. Fransız Ticaret Kanunu’nun benimsenmesinden dolayı muhasebe sistemimiz Fransız muhasebe sisteminden alıntılar taşımaktadır. Daha sonra ülkemizde Alman Ticaret Kanunu’nun etkileri görülmüştür. 1972 yılında ise Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmış, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Amerikan muhasebe uygulaması ve teorileri görülmüş olup Fransız muhasebesi de etkilerini kaybetmemiştir (Gidersoy, 2010, s.10).

İşletme yönetimi, işletme faaliyetleri sonucunda varlıklar ve kaynaklar üzerindeki değişmelerin ölçülmesinde, ortaya çıkan finansal sonucun sebebinin bulunmasında ve kötü durumlar için yapılan planlarda dikkat etmelidir (Gök, 2007, s. 12). Sağlıklı bir muhasebe, muhasebe işlevlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Muhasebe fonksiyonlarından kaydetme, sınıflandırma, özetleme/raporlama ve analiz etme aşamaları bu durumda önem kazanmaktadır. Veri toplama aşamasından mali tablo raporlama aşamalarına kadarki süreçte oluşabilecek karmaşıklığın ve anlam dağılmasının önüne geçmek için belli ölçütlere uyulması gerekmektedir.

Muhasebe, kendi içerisinde farklı fonksiyonlara sahip işletme ve işletmeyle ilgili taraflar açısından önemli bir bilgi sistemidir. Muhasebe temel kavramları, muhasebenin temel dayanağını oluşturmaktadır ve işletme bilgi sistemine yardımcı olmaktadır. Mali tabloları oluşturan veri sisteminin muhasebe sistemi açısından ne, ne zaman, nasıl, nerede kayıt, sınıflandırma ve raporlayıp analiz etme aşamaları muhasebe temel kavramlarına uygun yapıldığı takdirde muhasebe bilgi kalitesi artacaktır. Muhasebenin temel kavramları, bu sistemin başarısı için en önemli bir parça olarak ifade edilebilir. Muhasebe meslek mensubu ve muhasebe bilimini araştıranlar ise bu parçanın uygulanmasında ve gelişiminde önemli role sahiptirler.

Temel kavramlar, işletmenin muhasebe faaliyetleri açısından etik olarak yol gösterici kabul edilmektedir (Atik ve diğerleri, 2016, s. 931).

### 3. SEÇİLMİŞ TEMEL KAVRAMLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bilindiği üzere muhasebe uygulamalarına yön veren 12 temel kavram vardır. Bu kavramlara uyum düzeyinin, muhasebece üretilen bilginin kalite düzeyiyle ilişkisi sıkı ve aynı yönlüdür. Bu kavramlar işletmenin özellikle bilanço ve gelir tablolarına etki eden nitelik sergilemektedir.

Bu çalışmada amaç, seçilmiş bazı temel kavramların mali tablolar üzerindeki etkisini örneklerle araştırmaktır. Çalışmada hangi temel kavramların ele alınacağı sadece literatürden yararlanarak değil uygulayıcılara bir soru yönelterek de belirlenmeye çalışılmıştır. Yazarların, tanışık olduğu bazı serbest muhasebeci mali müşavirlerce (SMMM) yapılan sohbet türünden yani bilimsel olmayan görüşmeler çerçevesinde kendilerine hangi temel kavramların mali tabloları daha çok etkilediği sorulmuştur. Bu SMMM'lerden elde edilen görüşler not edilmiş ve neticesinde aşağıdaki 3 temel kavramın mali tabloları daha çok etkilediği anlaşılmıştır:

- Dönemsellik Kavramı
- Maliyet Esası Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı

Söz konusu temel kavramların bahse konu durum açısından ağırlıklarının literatürle uyumlu olduğu gözlemlenmiştir (Demir ve Yıldırım, 2021; Çakıcı, 2002; Çopur Vardar, 2018; Yücel, 2021). Buradan hareketle üstte sıralanan temel kavramların mali tabloları etkileme yönlerinin incelenmesinin uygun olduğu değerlendirilmiştir. Elbette ki burada üzerinde durulmayan diğer 9 temel kavram da mali tabloları etkilemektedir.

#### 3.1. Dönemsellik Kavramı

Uygur Devleti, M.S. 8.yy'da kurulan ve yerleşik hayata ilk geçiş yapan Türk devleti olarak bilinmektedir. İslamiyet'in kabulünden sonra ticaretle daha çok uğraşan Uygurlar'dan günümüze kadar ulaşan belgelerden borç senedi, ödeme emri, satış ve kiralama belgeleri gibi birçok belge, onların mali sistemlerini kaydettiklerini açıkça göstermektedir. Belgelerde; belirli bir düzenin varlığı, her belgede o dönemde kullanılan on iki hayvanlı takvime uygun tarihlerin kullanıldığı ve tarih bilgisinin mutlaka sözleşmenin başında yer aldığı ayrıca belgelerde mutlaka tarafların imza ya da damgalarının bulunduğu da dikkatleri çekmektedir. Uygurlar dönemi hesap işleyişi ve kayıt düzeninde, günümüz muhasebe temel kavramlarından dönemsellik ilkelerinin izlerini taşıdığından söz edilebilir (Küçüker ve Can, 2018, s. 250).

1 Seri No.lu MSUGT'de yer alan 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.” şeklinde ifade edilmektedir (resmigazete.gov.tr).

Dönemsellik kavramı, işletmelerin belirsiz, sürekli kabul edilen ömrünün belirli dönemlere bölünerek (1, 3, 6 veya 12 ay ) her bir dönem aralığına ait mali rapor sonuçlarının ifade edilmesi esasına dayanır. Muhasebe dönemi genellikle 1 yıldır ve 1 Ocak tarihinde başlayıp 31 Aralık tarihinde bitmektedir. Dönem içerisinde gelirlerin/kârların bu zaman aralığındaki giderlerle ve zararlarla karşılaştırılmasıyla işletmelerin dönem faaliyet sonuçları ortaya konmaktadır. Aynı zamanda döneme ait mali raporlarda bilgilerin gösterilmesi sağlanmaktadır. İşletmenin başarılı veya başarısızlığını tespit etmek bu aşamada belli olacaktır. İşletmeler açısından dönemsellik kavramının geçerli bulunmadığı durumlarda ise bu durum mali tablo dipnotlarında belirtilmelidir (1 Seri No.lu MSUGT, 1992, Md. 175- 257). Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 174 üncü maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı'na<sup>1</sup>, uygun gördüğü mükelleflere özel hesap dönemi belirleme yetkisi de verilmiştir.

Vergi kanunlarında dönemsellik kavramına ait hükümler bulunmaktadır. VUK 174. Maddede aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

*“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır”.*

İşletmeye ait maddi/maddi olmayan duran varlıkların dönem sonunda değerlemeye tutulması yine dönemsellik kavramıyla ilişkilidir (Çakıcı, 2002, s. 72).

Tüccarların işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre tutacakları defterlerin dönemin iş hacmine göre belirlenmesinde, vergilendirmede, ödenecek giderlerde, gelecek ay gelir/giderlerde, gelecek yıl gelir/giderlerde dönemsellik ilkesi hâkimdir (VUK, Madde: 26, 176; GVK, Madde. 1, 108).

<sup>1</sup> 703 sayılı KHK ile "Hazine Müsteşarlığı" ile "Maliye Bakanlığı" birleştirilerek "Hazine ve Maliye Bakanlığı" kurulmuştur.

“Maliye Bakanlığı” olarak ifade edilen bakanlık "Hazine ve Maliye Bakanlığı" anlamındadır.

Tahakkuk esasının göz ardı edilmesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, eksik tahakkuk ettirilmesi dönemsellik kavramına uygun olmamaya örnek verilebilir (Polat ve Güney, 2013, s. 45).

### 3.2. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet; “işletmelerin faaliyet alanıyla ilgili mal veya hizmetlerin elde edilmesi için katlandığı her türlü giderlerin para olarak ifade edildiği toplam değerdir”. İşletmelerin para ve alacak dışındaki aktifleri ve giderleri elde edilme (iktisap) maliyetleri ile hesaplanılır. Varlıkların değişmesi ve giderlerin tüketilmesi de maliyet esasına muhasebeleştirilir (Burak ve Öztaş, 2015, s. 8).

1 Seri No.lu MSUGT’ e göre maliyet esasına kavramı şöyle açıklanmıştır:

*“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 gerekmektedir”.*

VUK Madde. 262’de maliyet bedeli;

*“İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Madde 262’ye göre; VUK’ ta maliyet bedeli tanımı üç esastan oluşmaktadır:

- İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi,
- Değerinin artırılması ve
- Bunlara müteferri bilimum giderler.

Fiyatların sürekli ve ani biçimde artması işletmeyi olumsuz etkilemektedir. Fiyatlar genel düzeyindeki hızlı ve sürekli artış mali tabloların gerçek bilgiyi verememesine ve muhasebenin işlevini tam olarak yerine getirememesine yol açmaktadır. Paranın satın alma gücündeki değişimler, muhasebe işlevlerinde gerçekçi davranışı göstermeyecektir. Bu durumda paranın, değer ölçüsü birimi özelliğini kaybettiği söylenebilir. Mali tablolara enflasyon dönemlerinde müdahale olmazsa, bu tabloların gerçekçi, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olma özellikleri zedelenecek ve tablo kullanıcılarına arzu edilen bir düzeyde fayda sağlamayacaktır (Can, 2006: 5). Çünkü mali tablolar parayla ölçülme ve maliyet esasına kavramlarını esas alarak hazırlanmaktadır (Açık, 2010, s. 348).

Maliyet esasına temelinde düzenlenen mali tabloların enflasyondan etkileri şu şekilde sıralanabilir (Koroğlu ve Uçma, 2005, s. 3);

- Raporlanan kâr rakamları, işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek anlamda yansıtamamaktadır,
- Bilançolar, işletmenin ekonomik değerini yansıtmamaktadır. Duran varlıklar ve stoklar tarihi maliyet değerleri ile kaydedilmekte olup, bu rakamlar söz konusu varlıkları yenileme maliyetlerinin altında kalmaktadır,
- Genel fiyat düzeyindeki değişikliklerin parasal aktif ve parasal pasif kalemler üzerindeki etkisi tespit edilmemektedir,
- Gerçek ekonomik performansın tespit edilmemesi, elverişli olmayan kaynak dağılımları ve hatalı vergi politikalarıdır.

Enflasyon düzeltme işlemi ile ilgili olarak 5024 Sayılı VUK ikili bir yaklaşım getirmiştir. 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili, süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298' inci maddesinde; 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde yer almaktadır. VUK'ta değişiklik yapan bu kanunun amacı; mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların yok edilmesidir (5024 Sayılı VUK).

Özetle, temel kavramlardan maliyet esası kavramında yer alan maliyet bedeli, özellikle enflasyon dönemlerinde önemini ve anlamını artırmaktadır.

### 3.3. İhtiyatlılık Kavramı

Muhasebe temel kavramlarının içerisinde en önemli ve muhasebe uygulamalarını en çok etkileyen kavramlardan biri de ihtiyatlılık kavramıdır. Bu kavram finansal raporlama esnasında etkili ve önemli bir yere sahiptir. İhtiyatlılık kavramı; muhafazakârlık, temkinlilik ve tutuculuk kavramı olarak da adlandırılmaktadır (Erdoğan ve Çubukçu, 2010, s. 54).

1 Seri No.lu MSUGT'e göre ihtiyatlılık kavramı şu şekilde tanımlanmıştır;

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

Türkiye Sermaye Piyasası Kanunu'nda ise ihtiyatlılık kavramı aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (SPK, Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ, 29.1.1989 Tarih ve 20064 Sayılı Resmi Gazete, Madde 9);



*“İhtiyatlılık kavramı, işletmelerde durumun olduğundan daha iyi gösterilmesini engelleyen ve işletmeleri risk altına sokmayı önleyen muhafazakâr yaklaşım tarzlarını ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri, zararları ve borçları için karşılık ayırırlar; muhtemel gelir ve kârları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak, bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz”.*

Her iki düzenlemenin de paralel olduğu görülmektedir.

Bu kavram gereğince; gelirler ve kârlar gerçekleştiği anda muhasebe kaydına alınmalıdır. Giderlerin ve zararların ise gerçekleşmeden, tutarı tam olarak belirli olmasa da beklenen olası tutarla karşılık ayrılarak kaydedilmelidir. Kavramın esas temeli; hiç kâr beklemeden tüm zararlara karşı temkinli olmaktır (Katkat, 2007, s. 84). Kavramın içerdiği karşılık teriminin, farklı bir açıdan bakıldığında, muhtemel giderler için bir “yedek” niteliği de taşıdığı da söylenebilir.

Örneğin; şüpheli hale gelen ticari alacaklar veya değeri düşen mallarla ilgili olarak yapılan işlem ve karşılık ayırma kayıtları ihtiyatlılık kavramı gereğince yapılmaktadır.

Belirsiz koşullarda karar alırken işletmenin temkinli davranması, mali tablolarda varlıklarını ve gelirlerini gereğinden fazla, borçlarını ve giderlerini ise olduğundan düşük göstermemesi gerekmektedir. Başarılı, güvenilir ve aktif piyasaya hâkim bir işletme, ihtiyatlılık kavramı uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. İhtiyatlılık kavramı; sosyal sorumluluk, tam açıklama ve dönemsellik kavramlarıyla iç içedir. Örneğin kıdem tazminatları için karşılık ayrılması gibi. İhtiyatlılık kavramının gereğinden fazla gizli yedek bulundurma ve karşılık ayırmaya yol açacağı konusunda akademik görüşler bulunmaktadır (Kaya ve Akbulut, 2018, s. 174).

İhtiyatlılık kavramının işletmeye sağladığı olumlu etkiler şu şekilde sıralanabilir (Kaya ve Akbulut, 2018, s. 185);

- İşletme sermaye sahiplerinin ve alacaklıların haklarının korunması,
- Risk değerlendirme hususundaki büyük etkisi,
- Yöneticilere ve ortaklara fazla ödeme yapılmasını engelleyerek şirkete fayda sağlaması,
- Borç sözleşmelerinde, hissedar davalarında, vergilendirmede ve gerçeğe uygun değer de olumlu etkisi,
- İhtiyatlılığı yüksek olan şirketin kriz döneminde daha az zarar görmesi,
- İşletme içi üst yönetimin fırsatçılık davranışlarında kontrol sağlamasıdır.



## 4. SEÇİLMİŞ MUHASEBE TEMEL KAVRAMLARINA YÖNELİK UYGULAMALARIN MALİ TABLOLARA ETKİSİ

Muhasebe işlemlerinde esas alınan toplum menfaatinin gözetilmesinin, döneme ait gelir ve giderin, belgelendirme düzeninin ve gelecekte olacağı varsayılan durumlar için tedbirli olmanın mali tablolar açısından etkileri önemlidir. Daha önce de ifade edildiği üzere hangi temel kavramların mali tabloları daha çok etkilediği belirlenmeye çalışılmış ve çeşitli yollardan hareketle dönemsellik, maliyet esas ve ihtiyatlılık kavramlarına uygun olma ve olmama durumlarının mali tablolara etkisinin daha çok olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada, seçilmiş muhasebe temel kavramlarına uygun veya uygun olmayan muhasebe uygulamalarının mali tabloları ne yönde etkilediğinin tespiti amaçlanmıştır. Böylece seçilmiş temel kavramlara ait uygulamalar bir bütün halinde sunulmuş olacaktır. Bu da çalışmanın önemini ve diğer çalışmalardan farklılığını ortaya koyacaktır. Zira konu hemen hemen bütün yönleriyle ele alınmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında muhasebe uygulamalarında bahse konu temel kavramlara uygun olma veya olmama durumlarının mali tablolara etkileri örneklerle açıklanmıştır.

### 4.1. Dönemsellik Kavramı Açısından

Bilindiği üzere dönemsellik kavramı; işletmenin dönemle ilgili bütün gelirlerin (kârların) ve bu gelirle ilgili giderlerin (zararların) o döneme ait mali tablolarda gösterilmesi esasını kapsamaktadır. İlgili döneme ait giderin işletmenin kâr/zarar sonucuna göre içinde bulunulan (cari) döneme veya gelecek döneme kayıt edilmesi dönemsellik kavramının göz ardı edilmesine sebebiyet verecektir. Bu durum, muhasebe bilgisinin kalitesini olumsuz yönde etkileyecek ve mali tabloların olması gerekenden farklı olarak görülmesine yol açacaktır. Bu durum aynı zamanda vergi zıyaı veya fazlalığı sonucunu doğuracağından işletmenin çeşitli müeyyidelerle karşılaşması söz konusu olacaktır.

#### 4.1.1. Yıllara Yaygın Peşin Gider Ödemesi Olduğunda

İşletmelerde zaman zaman birden fazla dönemi ilgilendiren peşin gider ödemeleri olmaktadır. Bu giderlerin dönemlerle ilişkilendirilmesi dönemsellik kavramının bir gereğidir. Bu türden bir gider söz konusu olduğunda dönemsellik kavramına uygun veya aykırı hareket edilmesi halinde bu durumun mali tablolara etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

**Varsayım:** Bu işlem (kira gideri) olmadan önce 2020 yılsonunda işletmenin dönen varlıkları 250.000; kısa vadeli yabancı kaynakları: 170.000; giderleri 100.000 ve gelirleri ise 145.000 TL'dir. Bu varsayım, dönemsellik kavramıyla ilgili örneklerin tamamında geçerlidir.

**Örnek:** H İşletmesi, 01.07.2020 tarihinde bir işyerini toplam 27.000 liraya 18 aylığına kiralamış ve kira bedelinin tamamını banka aracılığıyla ödemiştir (KDV ihmal edilmiştir).

*1. Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmesi durumunda*

Üstteki örnekte 2 farklı dönemi ilgilendiren bir gider ödemesi bulunmaktadır. Peşin ödenen giderin ilgili olduğu dönemlere doğru bir biçimde aktarılması gerekir. Bunun için her bir döneme ait kira gideri tespit edilmelidir.

$$\text{Aylık kira gideri} = \frac{27.000 \text{ TL}}{18 \text{ ay}} = 1.500 \text{ TL/Ay}$$

2020 Yılı	2021 Yılı
6 Ay x 1.500 TL = 9.000 TL	12 Ay x 1.500 TL = 18.000 TL
<b>770 Genel Yönetim Giderleri</b>	<b>280 Gelecek Yıllara Ait Giderler</b>

Dönemsellik kavramına uygun hareket edildiğinde işlem günündeki yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

01.07.2020		Borç	Alacak
770 Gen. Yön. Giderleri <sup>2</sup>		9.000	
280 Gel. Yıllara Ait Gid.		18.000	
	102 Bankalar		27.000

Bu kayıtlarla işletmenin 2020 yılı giderlerine 9.000 TL eklenecek, kalan 18.000 TL ise 2021 yılı giderlerine eklenmek üzere 2020 yılı sonuna kadar 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında takip edilecektir. Kira gideri ile birlikte toplam gider 109.000 TL'ye yükselecektir.

Gelir/Gider	Kira Gideri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olma Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	145.000	<b>Kâr 9.000 Lira Azalış</b>
Toplam Gider	100.000	(109.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>36.000</b>	

Bu durumda kâr, kira giderinin 2020 dönemine ait olan 9.000 liradan dolayı 36.000 TL'ye düşecektir.

2020 yılı sonunda 280 no.lu hesaptaki tutar 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılacaktır.

<sup>2</sup> Bu hesap, giderin oluşum yeri açısından değişiklik gösterecektir.

31.12.2020		Borç	Alacak
180 Gel. Aylara Ait Gid.		18.000	
	280 Gel. Yıllara Ait Gid.		18.000

Bu işlemler sonucunda işletmenin dönen varlıkları 18.000 TL artacak ve bilançonun ilgili kısmı aşağıdaki gibi olacaktır:

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	268.000		K.V.Y.K
Gel. Ayl. Ait Gid/Gel. Tahakk	18.000		U.V.Y.K
Gel. Aylara Ait Gid.	18.000		
DURAN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR

## 2. Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmemesi durumunda

Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmemesi 2 şekilde olabilir.

1. Durum: Kira giderinin tamamını işlemin yapıldığı döneme (2020) kayıt etmek

01.07.2020		Borç	Alacak
770 Genel Yön. Gid.		27.000	
	102 Bankalar		27.000

İşletmenin toplam gideri 127.000 TL'ye çıkacak ve kâr 18.000 TL'ye düşecektir.

Gelir/Gider	Kira Gideri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olmama Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	145.000	<b>Kâr</b> <b>27.000 Lira</b> <b>Azalış</b>
Toplam Gider	100.000	(127.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>18.000</b>	

Bilançoda ise diğer döneme aktarılan bir gider olmadığı için dönen varlıklarda herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	250.000		K.V.Y.K
Gel. Ayl. Ait Gid/Gel. Tah.	000		U.V.Y.K
DURAN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR

2. Durum: Kira giderinin tamamını gelecek dönem (2021) giderlerine kayıt etmek

Giderin tamamı olan 27.000 TL önce 280 no.lu hesaba yazılacaktır.

01.07.2020		Borç	Alacak
280 Gel. Yıllara Ait Gid		27.000	
	102 Bankalar		27.000

Yılsonunda ise vade düzeltme kaydı yapılacaktır.

31.12.2020		Borç	Alacak
180 Gel. Aylara Ait Gid		27.000	
	280 Gel. Yıllara Ait Gid.		27.000

Bu durumda işletmenin toplam gideri (100.000 TL) aynı kalacağı için kârda bir değişim olmayacaktır.

Gelir/Gider	Kira Gideri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olmama Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	145.000	<b>K/Z Değişmez</b>
Toplam Gider	100.000	(100.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>45.000</b>	

İşletmenin 2020 yılına ait olan gider tutarı (9.000 TL) 280 Gelecek Yıllara Ait Giderlere eklendiğinden dönen varlıklar 27.000 TL artacak ve 2020 yılsonu bilançosu şöyle olacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	277.000	K.V.Y.K
Gel. Ayl. Ait Gid/Gl. Tah	27.000	U.V.Y.K
Gel. Aylara Ait Gid.	27.000	
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR

Peşin gider ödemesiyle ilgili dönemsellik kavramına ilişkin uygulamaların bilanço ve gelir tablosuna etkisi toplu bir şekilde Tablo.1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1:** Peşin Ödenmiş Dönemlere Yaygın Giderlerle İlgili Dönemsellik Kavramına Yönelik Uygulamaların Bilanço ve Gelir Tablosuna Etkileri

Dönemsellik Kavramına	2020 Yılı Sonu Mali Tabloları			
	Bilanço (ilk duruma göre <sup>+</sup> )		Gelir Tablosu (ilk duruma göre <sup>++</sup> )	
Uygunluk Olduğunda	Dönen Varlıklar 268.000 TL	18.000 TL Artar	K/Z 36.000 TL	9.000 TL Azalır
Uygunluk Olmayan 1.Durumda	Dönen Varlıklar 250.000 TL	000 Değişmez	K/Z 18.000 TL	27.000 TL Azalır
Uygunluk Olmayan 2.Durumda	Dönen Varlıklar 277.000	27.000 TL Artar	K/Z 45.000 TL	Değişmez

\* Kira gideri işlemi yokken (ilk durumda) dönen varlıklar 250.000 TL idi.

\*\* Kira gideri işlemi yokken (ilk durumda) K/Z 45.000 TL idi.

#### 4.1.2. Yıllara Yaygın Peşin Gelir Elde Edildiğinde

Buraya kadar peşin ödenmiş yıllara yaygın giderlerin dönemsellik kavramına uygun ve uygun olmayan kayıtları ve bunların mali tablolara etkileri üzerinde durulmuştur. Şimdi ise yıllara yaygın peşin gelir elde edildiğinde bunlarla ilgili dönemsellik kavramı uygulamalarının mali tablolara etkisi üzerinde durulacaktır. Ancak her duruma ait yevmiye maddeleri yapılmamış bu işlemlerin sonuçlarının mali tablolar üzerinde gösterilmesi uygun görülmüştür.

**Örnek:** H İşletmesi, 01.07.2020 tarihinde bir işyerini aylık 1.500 TL'den 18 aylığına kiraya vermiş ve kira bedelinin tamamını banka aracılığıyla tahsil etmiştir (KDV ihmal edilmiştir).

**Varsayım:** Bu işlem (kira geliri) olmadan önce 2020 yılsonunda işletmenin dönen varlıkları 250.000; kısa vadeli yabancı kaynakları: 170.000; giderleri 100.000 ve gelirleri ise 145.000 TL'dir.

##### 1. Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmesi durumunda

Bu durumda işletmenin 2020 yılı gelirlerine 9.000 TL eklenecek, kalan 18.000 TL ise 2021 yılı gelirlerine eklenmek üzere önce 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabında takip edilecektir. Ardından 2020 yılsonunda 480 no.lu hesaptaki tutar 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına aktarılacaktır.

Kira geliri ile birlikte toplam gelir 154.000 TL'ye yükselecektir.

Gelir/Gider	Kira Geliri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olma Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	154.000	<b>Kâr</b> <b>9.000 Lira</b> <b>Artar</b>
Toplam Gider	100.000	(100.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>54.000</b>	

Bu durumda kâr, kira gelirinin 2020 dönemine ait olan 9.000 liradan dolayı 54.000 TL'ye yükselecektir.

Bu işlemler sonucunda bilançonun ilgili kısmı aşağıdaki gibi olacaktır:

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	250.000	K.V.Y.K	188.000
		Gel. Ayl. Ait Gel/Gid. Tah.	18.000
		Gel. Aylara Ait Gel.	18.000
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	

## 2. Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmemesi durumunda

Dönemsellik kavramına uygun hareket edilmemesi 2 şekilde olabilir:

### 1. Durum: Kira gelirinin tamamını işlemin gerçekleştiği döneme (2020) kayıt etmek

İşletmenin toplam geliri 172.000 TL'ye çıkacak ve kâr 18.000 TL artacaktır.

Gelir/Gider	Kira Geliri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olmama Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	172.000	<b>Kâr</b> <b>27.000 Lira</b> <b>Artar</b>
Toplam Gider	100.000	(100.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>72.000</b>	

Bilançoda ise diğer döneme aktarılan bir gider olmadığı için herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	250.000	K.V.Y.K	170.000
		Gel. Ayl. Ait Gel/Gid. Tah.	00.000
		U.V.Y.K	
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	

2.Durum: Kira gelirinin tamamını gelecek dönem (2021) gelirlerine kayıt etmek

Bu durumda işletmenin toplam geliri (145.000 TL) aynı kalacağı için kârda bir değişim olmayacaktır.

Gelir/Gider	Kira Geliri Olmadan Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olmama Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	145.000	<b>K/Z Değişmez</b>
Toplam Gider	100.000	(100.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>45.000</b>	

İşletmenin 2020 yılına ait olan gider tutarı (27.000 TL) önce 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler yılsonunda 380 no.lu hesaba eklendiğinden kısa vadeli yabancı kaynaklar 27.000 TL artacak ve 2020 yılsonu bilançosu şöyle olacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	250.000	K.V.Y.K	197.000
		Gel. Ayl. Ait Gel/Gid. Tah.	27.000
		Gel. Ayl. Ait Gel.	27.000
		U.V.Y.K	
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR	

Tablo 2’de, dönemsellik kavramına ilişkin uygulamaların bilanço ve gelir tablosuna etkisi toplu bir şekilde yer almaktadır.

**Tablo 2:** Peşin Ödenmiş Dönemlere Yaygın Gelirlerle İlgili Dönemsellik Kavramına Yönelik Uygulamaların Bilanço ve Gelir Tablosuna Etkileri

Dönemsellik Kavramına	2020 Yılsonu Mali Tabloları			
	Bilanço (ilk duruma göre <sup>+</sup> )		Gelir Tablosu (ilk duruma göre <sup>++</sup> )	
Uygunluk Olduğunda	Kısa V.Y.K 188.000 TL	18.000 TL Artar	K/Z 36.000 TL	9.000 TL Artar
Uygunluk Olmayan 1.Durumda	Kısa V.Y.K 170.000 TL	000 Değişmez	K/Z 18.000 TL	27.000 TL Artar
Uygunluk Olmayan 2.Durumda	Kısa V.Y.K 197.000	27.000 TL Artar	K/Z 45.000 TL	Değişmez

\* Kira geliri işlemi yokken (ilk durumda) Kısa V.Y.K’lar 170.000 TL idi.

\*\* Kira geliri işlemi yokken (ilk durumda) K/Z 45.000 TL idi.

Son olarak tahakkuk eden gelir ve giderlerin dönemsellik kavramına uygun ve uygun olmayan uygulamaların mali tablolar üzerindeki etkisi üzerinde durulacaktır.

Tahakkuk esasının uygun olarak bir gelirin yevmiye kaydı yapıldığında bilanço ve gelir tablosunun ilgili hesap gruplarında tutar kadar artış



görülecektir. Aynı zamanda bir gider tahakkuk ettiğinde dönemsellik kavramına uygun olarak kaydedildiğinde bilançonun ilgili hesap grubunda artış, gelir tablosunun ilgili kısmında ise azalış olacaktır.

Durum, önce gelir tahakkuku ardından da gider tahakkuku çerçevesinde ele alınacaktır.

### 4.1.3. Gelir Tahakkuku Olduğunda

Gelirin doğuşu ile onun tahsili arasında dönem farklılıklarının yaşanması iş hayatında olağan bir durumdur. Dönem farklılıklarının ise dönemsellik kavramı kapsamında dikkate alınması mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği konusunda önemlidir.

**Örnek:** H İşletmesi, 01.10.2021 tarihinde bir işyerini aylık 3.000 TL'den 1 yıllığına ve bedelini vade sonunda alınmak üzere kiraya vermiştir.

Bu durumda dönemsellik kavramına uygun olarak dönem sonu kira gelirin tahakkuk kaydı şu şekilde olacaktır:

31.12.2021		Borç	Alacak
181 Gelir Tahakkukları	649 Diğ. Olağ. Gel/Kârlar	9.000	9.000

İşletmenin 31.12.2021 dönemine ait gelir tablosunda gelirleri tahakkuk eden 3 aylık kiradan dolayı 9.000 lira artacaktır. Dönemsonu bilançosunda da aktif taraf, tahakkuk eden kira geliri kadar artacaktır.

İşletmenin toplam geliri 154.000 TL'ye çıkacak ve kâr 18.000 TL artacaktır.

Gelir/Gider	Kira Gel. Tahakkuk Etmeden Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olma Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	154.000	<b>Kâr 9.000 TL Artar</b>
Toplam Gider	(100.000)	(100.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>54.000</b>	

Bilançonun ilgili kısmı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2021 DÖNEMSONU BİLANÇOSU	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR		K.V.Y.K
Gel. Ayl. Ait Gid/Gel. Tahakk	9.000	U.V.Y.K
Gel. Tahakk. Hesabı	9.000	
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR

Şayet işletmede, tahakkuk eden bu kira geliri (9.000 TL) dönemsellik kavramı göz ardı edilerek kayıt dışı bırakılırsa işletmenin 2021 yılı finansal ve faaliyet durumunda işlem öncesine göre bir değişiklik olmayacak ve bu durumda işletme 9.000 lira daha az kâr beyan edecektir. Ayrıca bilançonun 9.000 lira daha büyümesi engellenmiş olacaktır.

Bir başka açıdan konuya bakıldığında 2021 yılına ait kira geliri 2022 yılına kaydırıldığı için 2022 yılının hem gelir tablosu (kârı) hem de bilançosu (dönen varlıkları) bu yıla ait olmayan gelir kadar (9.000 lira) artacaktır.

Sonuç olarak tahakkuk ilkesi göz ardı edildiğinde işletmenin kâr rakamının büyüklüğünde değil döneminde farklılıklar olacaktır. Nihayetinde işletme toplam 36.000 lira kira geliri beyan edecektir.

#### 4.1.4. Gider Tahakkuku Olduğunda

Giderin doğuşu ile onun tahsili arasında da dönem farklılıkları yaşanabilmektedir. Bu durumda da dönemsellik kavramı kapsamında hareket edilmesi mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve geçerliliği için oldukça önemlidir.

Gider tahakkuku olması durumunda dönemsellik kavramına uygunluğun ve uygunsuzluğun mali tablolara etkisi bir örnekle açıklanmaya çalışılmıştır.

**Örnek:** H İşletmesi, 01.10.2021 tarihinde bir işyerini aylık 3.000 TL'den 1 yıllığına ve bedelini vade sonunda ödemek üzere kiralamıştır.

Bu durumda dönemsellik kavramına uygun olarak dönem sonu kira giderinin tahakkuk kaydı şu şekilde olacaktır:

31.12.2021		Borç	Alacak
659 Diğ. Olağ. Gid. ve Zararl.	381 Gider Tahakkukları	9.000	9.000

İşletmenin 31.12.2021 dönemine ait gelir tablosunda giderleri tahakkuk eden 3 aylık kiradan dolayı 9.000 lira artacaktır. Dönemsonu bilançosunda da pasif taraf tahakkuk eden kira gideri kadar artacaktır.

İşletmenin toplam gideri 109.000 TL'ye çıkacak ve kâr 9.000 TL azalacaktır.

Gelir/Gider	Kira Gid. Tahakkuk Etmeden Önce	Dönemsellik Kavramına Uygun Olma Durumunda	Fark Artış/Azalış
Toplam Gelir	145.000	145.000	<b>Kâr</b> <b>9.000 TL</b> <b>Azalış</b>
Toplam Gider	(100.000)	(109.000)	
<b>Kâr (Zarar)</b>	<b>45.000</b>	<b>36.000</b>	

Bilançonun ilgili kısmı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	K.V.Y.K Gel. Ayl. Ait Gel./Gel. Tahakk 9.000 Gid. Tahakk. Hesabı 9.000	
DURAN VARLIKLAR	U.V.Y.K ÖZKAYNAKLAR	

Görüldüğü gibi tahakkuk eden gider, dönemsellik kavramına uygun olarak kaydedildiğinde 2020 yılının kârı 9.000 lira azalacak, bilançonun pasif tarafı ise aynı tutar kadar artacaktır. Olması gereken de budur.

Şayet dönemsellik kavramı göz ardı edilirse bu durumda 2020 yılının kira gideri 2021 yılına aktarılacak ve 2021 yılının kârı 9.000 lira daha az görülecektir. Elbette ki toplam giderin beyanında değil döneminde sorun olduğu ve bu durumun bilançonun pasif tarafını etkilediği açıktır.

Tahakkuk eden gelir ve giderler dönemsellik kavramına uygun olmayan bir biçimde kayıt altına alındığında dönemlerin hem finansal hem de faaliyet sonuçlarında farklılıklar olacak bu da bilginin kalitesini zedeleyecektir.

#### 4.2. Maliyet Esası Kavramı Açısından

Daha önce de ifade edildiği gibi maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara ayrılmış giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Ticari mallar maliyet esası kavramınca maliyet değeri üzerinden kaydedilmektedir. Ticari malın maliyet değeri ise bir malın satışına hazır hale gelinceye kadar olan tüm harcamalarının toplamını oluşturmaktadır.

**Örnek:** H İşletmesi, 01.07.2020 tarihinde Y işletmesinden 125.000 TL'ye mal satın almış; bu malların taşınması için kargo firması ile 5.000 TL'ye ve taşınma sırasında yaşanabilecek olumsuzlara önlem olarak sigorta firması ile 1.000 TL'ye anlaşmıştır. Taşıma ve sigorta bedelleri nakden ödenmiş, ticari malların bedeli için ise borçlanılmıştır (KDV ihmal edilmiştir).

Bu durumda olması gereken kayıt şöyledir:

01.07.2020		Borç	Alacak
153 Ticari Mallar		131.000	
Alış Bedeli: 125.000			
Nakliye : 5.000			
Sigorta : 1.000			
	100 Kasa		6.000
	320 Satıcılar		125.000

Bu kayıt sonucunda bilançoda ticari mallar, maliyete eklenecek unsurlarla birlikte 131.000 TL olarak görülecektir.

Şayet işletme alış bedeli dışındaki harcamaları maliyet bedeline eklemese ticari malların tutarında bir azalma buna karşılık giderlerde bir artma söz konusu olacaktır.

01.07.2020		Borç	Alacak
153 Ticari Mallar		125.000	
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
	100 Kasa		6.000
	320 Satıcılar		125.000

Bu kayıt sonucunda ise işletmenin kârı 6.000 TL azalacaktır. Aynı şekilde bilanço büyüklüğü de ilgili tutar kadar küçülecektir.

**Örnek:** H İşletmesi, mülkiyetine ait işyerine toplam bedeli 15.000 TL olan bir vitrin yaptırmıştır. (İşyerinin bu işlem öncesinde maliyetinin 400.000 TL olduğu varsayılırsa)

Bu örnekte vitrin için yapılan harcamalar VUK. 272’de yer alan “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir” hükmü çerçevesinde işyerinin maliyetine eklenmesi (aktifleştirilmesi) gerekmektedir.

Maliyet esasına uygun kayıt şu şekilde yapılacaktır:

31.12.2020		Borç	Alacak
252 Binalar		15.000	
	İlgili Hesap...		15.000

Bilanço ise şöyle olacaktır:

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR		K.V.Y.K
		U.V.Y.K
DURAN VARLIKLAR		ÖZKAYNAKLAR
Binalar	415.000	

Şayet işletme, vitrin için yapılan harcamayı maliyet esasına kavramına aykırı bir biçimde giderleştirirse kayıt şöyle olacaktır:

31.12.2020		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Gid.		15.000	
	İlgili Hesap...		15.000

Bu kayıt sonucunda işletmenin dönem giderlerine 15.000 TL artış yansıtacaktır. Dolayısıyla işletmenin kârı bu tutar kadar azalacaktır. Elbette ki bu işlemin hata veya hile ile yapıldığı konusu tartışmaya açıktır. Bilançoda ilgili maddi duran varlığın maliyetinde ise ilk duruma göre (400.000 TL) herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

Bu tür bir uygulama, mali tabloları doğrudan etkileyeceğinden muhasebe bilgi kalitesinde de gerçeği yansıtmama düzeyinde artışlar olacak ve bilginin kalitesi azalacaktır.

### 4.3. İhtiyatlılık Kavramı Açısından

İhtiyatlılık kavramı, muhasebeye ilişkin işlem ve olaylarda karşılaşılabilecek olan belirsiz risklere karşın temkinli davranılmasını ve karşılık ayrılmasını açıklamaktadır. Bu temel kavram gereğince muhtemel gelirler/kârlar gerçekleştiğinde; olası giderler/zararlar ise gerçekleşmesi beklenmeden karşılık ayrılarak<sup>3</sup> (gider yazılarak) muhasebe işlemi yapılmaktadır.

**Örnek:** H İşletmesi, senetli alacaklarından 40.000 TL’lik kısmı dava aşamasında olduğu için şüpheli hale gelmiş ve bu alacaklar için % 100 oranında karşılık ayırmaya karar vermiştir.

Şüpheli hale gelme kaydı:

xx.xx.20xx		Borç	Alacak
128 Şüpheli Ticari Alacaklar	121 Alacak Senetleri	40.000	40.000

Karşılık ayırma kaydı

xx.xx.20xx		Borç	Alacak
654 Karşılık Giderleri	129 Şüp. T. Alc. Krş.	40.000	40.000

İşletme yönetimi şayet dönem kârının düşük çıkmasını isterse bu durumda üstteki gibi davranmalıdır. Böylece işletme giderlerine 40.000 TL ilave edilecektir. Diğer bir ifade ile işletmenin dönem kârı 40.000 TL azalacaktır. Bilanço tutarı ise ayrılan karşılık tutarı kadar azalacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	210.000 <sup>4</sup>		K.V.Y.K
Ticari Alacaklar			U.V.Y.K
Şüp. Tic. Alac.	40.000		
Şüp. Tic. Alac. Karş. (-)	(40.000)		
DURAN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR

Şayet işletme yönetimi dönemi daha kârlı göstermek isterse bu durumda karşılık ayırma seçeneğini kullanmayacaktır veya daha düşük oranda karşılık ayıracaktır. Böylece işletmenin kâr rakamında ve bilanço

<sup>3</sup> Ancak şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayırma zorunlu değildir.

<sup>4</sup> İşletmenin dönen varlıkları 40.000 TL’lik senetli alacak dâhil 250.000 TL idi. Bu alacak şüpheli hale geldiği (niteliği değiştiği) ve tamamı için de karşılık ayrıldığı için dönen varlıklarda 40.000 TL’lik bir azalış olmuştur.

tutarında değişim yaşanmayacak veya ayrılan karşılık kadar bir değişim söz konusu olacaktır.

- İşletme hiç karşılık ayırmadığında bilanço şöyle olacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	250.000 <sup>5</sup>		K.V.Y.K
Ticari Alacaklar			U.V.Y.K
Şüp. Tic. Alac.	40.000		
DURAN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR

Bu durumda işletmenin kâr/zarar rakamında da değişiklik olmayacağı dikkatten kaçmamalıdır.

- İşletme şüpheli ticari alacakları için örneğin %50 oranında karşılık ayırırsa bilançonun görünümü şöyle olacaktır.

Aktif	H İŞLETMESİ 31.12.2020 DÖNEMSONU BİLANÇOSU		Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	230.000 <sup>6</sup>		K.V.Y.K
Ticari Alacaklar			U.V.Y.K
Şüp. Tic. Alac.	40.000		
Şüp. Tic. Alac. Karş. (-)	(20.000)		
DURAN VARLIKLAR			ÖZKAYNAKLAR

Bu uygulama sonucunda ayrılan karşılık giderinden dolayı işletmenin kâr/zararı 20.000 lira azalacaktır. Dolayısıyla hem bilanço hem de gelir tablosunda değişim söz konusu olacaktır.

## 5. SONUÇ

İşletmenin sermaye, emek, tedarik, üretim, satış ve pazarlama gibi fonksiyonlarıyla ilgili işlemlerinin belirli ölçütler temelinde kaydedilmesi gerekir. Bu kayıtlar sonucunda düzenlenen mali tablolar işletmelerin finansal ve faaliyet durumlarının karnesi gibidir. Mali tabloların ise anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir özellikleri taşıması bu tablolardan yararlanacak kişi ve kurumlar için oldukça önemlidir. Dolayısıyla muhasebe uygulamaları, bilgi kullanıcılarına sunulacak bilgilerin

<sup>5</sup> Herhangi bir karşılık ayrılmadığı için dönen varlıklarda bir değişim (azalma) olmamıştır.

<sup>6</sup> Şüpheli ticari alacağa 20.000 liralık karşılık ayrıldığı için dönen varlıklar 20.000 lira azalmıştır.

objektifliğine gölge düşürmeyecek nitelikte, toplumun ve ülke ekonomisinin ortak çıkarı doğrultusunda yerine getirilmelidir. Bunun sağlanmasında en önemli ölçütlerden birisi de işlemlerin, muhasebe temel kavramları temelinde yapılmasıdır. Mali tabloların tek tip olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenmesi ve muhasebe uygulamalarının ana ögesini oluşturan temel kavramların benimsenip uygulanması ulusal ve uluslararası finansal piyasalar açısından da oldukça önemlidir.

İşletmelerin her şeyden önce sosyal sorumluluk duygusuyla ve ardından diğer muhasebe temel kavramları çerçevesinde muhasebe iş ve işlemlerine eğilmeleri bilginin kalitesi açısından gerekli şartlardan biridir. Meslek mensuplarının, rehber niteliğinde olan bu kavramları özümsemeleri ve bu çerçevede hareket etmeleri mesleki etik anlayışının yerleşmesi yönünden de önemlidir.

Bu çalışmada, verilen örnekler sonucunda, muhasebe temel kavramlarına uygun hareket edildiği ve edilmediği düşüncesi ile yapılan yevmiye kayıtlarının işletmenin bilanço ve gelir tablosunun tutarlarında farklılıklar doğurduğu tespit edilmiştir. Örneğin işletmede, cari döneme yansıtılması gereken gelir veya giderlerin temel kavramlara uygun olmayan kayıtlar yapılarak gelecek döneme ertelenmesi, mali tablolara artış ya da azalış şeklinde yansiyacaktır. Bir diğer ifade ile gerçekleşen veya tahakkuk eden gelir ve giderlerin gerçekleştiği döneme kayıt edilmemesi işletmenin hem gelir tablosunu ve dolayısıyla ödeyeceği vergi tutarını hem de varlıklarını ve kaynaklarını etkileyecektir.

İster kasıtlı isterse hatalı olarak yapılsın temel kavramlara uygun olmayan muhasebe uygulamalarının, muhasebe bilgi kalitesini doğrudan ve önemli bir oranda etkilediği şüphesizdir. Dolayısıyla denilebilir ki muhasebe bilgi kalitesinin düzeyi, temel kavramlara uyum düzeyiyle paraleldir. Bu yüzden uygulayıcıların temel kavramları özümsemeleri ve muhasebe uygulamalarında bu kavramlara uygun davranmaları gerekir.

## KAYNAKÇA

- Açık, S. (2006). “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi Ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 345 – 360
- Atik, M., Köse Y. ve Yılmaz, B. (2016). “Muhasebe ve Finans Derslerinin Askeri Yükseköğretim Programındaki Önemi ve Askerlik Niteliğinin Kazandırılmasındaki Rolü”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(1), 162-184
- Burak, E. ve Öztaş S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi, *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1), 1-17



- Can, B. (2006). *Enflasyon Muhasebesi*, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır
- Çakıcı, C. (2002, Ocak). Temel Muhasebe Varsayımları Ve Muhasebe Politikalarına - Yön Veren Kavramlar, *Öneri Dergisi*, 5(17), 69-76.
- Çopur Vardar, G. (2018). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Koşullu Ve Koşulsuz İhtiyatlılık Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi: Finansal Tabloların İhtiyatlılığı Üzerindeki Etkisine İlişkin Bir Literatür Araştırması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*, 20, 150- 172
- Demir, M. ve Yıldırım, H. (2021). 3568 Sayılı Kanun Sonrası Muhasebenin Temel Kavramları Üzerine Yapılmış Akademik Çalışmalara Yönelik Bibliyografik Analiz (1993-2020), Uluslararası Kapadokya Bilimsel Araştırmalar Kongresinde sunulan bildiri, Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Nevşehir. Erişim adresi: <https://cappadociacongress.org>, 170-179
- Erdoğan, Ç. ve Çubukcu, S. (2010). Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Etkileri, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 53-66
- Gidersoy, B. (2014). Genel Muhasebe, İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Fakültesi, Ders Notu, 1-290
- Gök, A. (2007). *Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi Ve Malatya'da Yapılan Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- Kaya, İ. ve Akbulut, H. (2018). İhtiyatlılık Kavramı Üzerine Yeniden Düşünmek: Teorik Ve Ampirik Literatürden Kanıtlar, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*, 20, 173- 202
- Katkat, M. (2007). *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı*, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Erzurum
- Koroğlu, Ç. ve Uçma, T. (2005). Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkisi Ve Enflasyon Düzeltmesinin İşletmelere Uygulanması, *Mevzuat Dergisi*, 8(90), 15-27.
- Küçüker, M. ve Can, A. V. (2018). Tarihi Belgeler Işığında Uygularda Sağış, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Özel Sayı: 233-252
- Polat, B. ve Güney C. (2013). Dönemsellik ve Tahakkuk İlkelerinin Vergi Ziyayı Cezası Açısından Değerlendirilmesi ve Özellikli Durumlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 36(303), 40- 50
- Yücel, S. (2021). Muhasebe Konularında 2015-2020 Yılları Arasında Türkiye'de Yayınlanmış Makalelerin Bibliyometrik Analizi, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 21(64), 95-122

Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar  
Hakkında Tebliğ, 29.1.1989 Tarih ve 20064 Sayılı Resmi Gazete  
Erişim tarihi: 29.01.2022  
1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve  
21447 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete  
2013 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Erişim tarihi: 01.02.2022  
5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Erişim tarihi: 01.02.2022  
<http://www.resmigazete.gov.tr> Erişim tarihi: 25.01.2022

## SEÇİLMİŞ MUHASEBE TEMEL KAVRAMLARIYLA İLGİLİ FARKLI UYGULAMALARIN MALİ TABLOLARA ETKİSİ

---

### **Etik Beyanı:**

Çalışmanın yazarları olarak; bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu beyan ederiz. Editörlerin ve derginin yazarlar tarafından beyan edilen bu hususta ve metinde yer verdikleri bilgi ve görüşler karşısında herhangi bir sorumluluğu bulunmaz. Tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

### **Yazar Katkıları:**

Hesna Yıldırım ile Prof. Dr. Mehmet Demir, çalışmanın gerek literatür gerekse veri toplama, analiz ve analiz bulgularının değerlendirilmesinden oluşan tüm sürece eşit oranda katkı sağlamışlardır.

1. yazarın katkı oranı: %50,
2. yazarın katkı oranı: %50'dir.

### **Çıkar Beyanı:**

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

### **Çıkar Beyanı:**

Yazarın bu çalışma ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması yoktur.

**Hesna Yıldırım  
Prof. Dr. Mehmet Demir**