

MUHASEBENİN TEMEL VARSAYIMLARINDAN İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİNE TARİHSEL BİR BAKIŞ*

Prof. Dr. Uğur KAYA^a
Dr. Öğr. Üyesi Ömer YAZAN^b

Teorik İnceleme
(Theoretical Research)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Temmuz 2018; 11 (2): 185-199*

ÖZ

İşletmenin sürekliliği varsayımının muhasebe uygulamaları üzerinde doğrudan veya dolaylı etkileri bulunmaktadır. Bu varsayım dönemsellik varsayımı, maliyet esaslı ve tutarlılık kavramları ile yakın ilişki içerisinde olup tahakkuk esaslı kayıt mantığının temel gerekçesidir. 20. yy. öncesinde işletmenin sürekliliği varsayımına kavramsal olarak rastlanılmamış olmakla birlikte bazı muhasebe uygulamalarının bu varsayım temelinde gerçekleştirildiği öne sürülebilir. Nitekim Littleton (1933) tahakkuk, amortisman ve değerlendirme işlemlerini işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde yapılan işlemlere örnek olarak göstermiştir. Bu çalışma, Littleton (1933)'ün yaklaşımından yola çıkılarak işletmenin sürekliliği varsayımına tarihsel bir bakış açısı sunmak suretiyle modern muhasebe anlayışının gelişimi düşüncesine katkı sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: İşletmenin Sürekliliği, Tahakkuk, Değerleme, Amortisman
JEL Kodları: M41, M49

A HISTORICAL VIEW OF THE GOING CONCERN BEING THE FUNDAMENTAL ASSUMPTIONS OF ACCOUNTING

ABSTRACT

The going concern assumption has direct or indirect effects on accounting implementations. This assumption is closely related with periodicity assumption, cost principle and consistency concepts and it is leading motive for accrual basis of accounting. Although going concern assumption has not been encountered conceptually before 20th century, it can be suggested that some accounting implementations were based on this assumption. Thus Littleton (1933) cited accruals, depreciation and valuation processes as transactions that are recorded according to going concern basis. This study has been prepared with the aim of providing contribution to the thought of improvement of the sense of modern accounting by presenting a historical view of going concern assumption, from the point of Littleton's (1933) approach.

Keywords: Going Concern, Accruals, Valuation, Depreciation.
JEL Codes: M41, M49

1. GİRİŞ^c

* Makalenin gönderim tarihi: 29.09.2017; Kabul tarihi: 02.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %6

^a Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, ukaya105@yahoo.com

^b Aksaray Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, omer_yazan@hotmail.com

Muhasebe varsayımları ekonomik, politik ve yasal gereklilikleri en iyi biçimde karşılayabileceği ispatlanmış muhasebe aksiyomlarıdır. İşletmenin sürekliliği, dönemsellik, kişilik ve para ile ifade edilebilme (tek ölçü birimi) varsayımları muhasebenin temel varsayımları olarak değerlendirilmektedir. Muhasebenin temel kavramları ise söz konusu varsayımların temelinde işletmelerin muhasebe süreçlerinde dikkate almaları gereken hususların genel çerçevesini belirlemektedir. Bu kavramlar sosyal sorumluluk, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği olarak sıralanmaktadır (Ersoy, 2012: 281, 286). Muhasebenin temel varsayımları içinde **işletmenin sürekliliği varsayımı** diğer varsayım ve kavramlar üzerindeki kapsayıcı etkisi sebebiyle öne çıkmaktadır.

İlk dönemlerde işletmenin sürekliliği varsayımı ticari kişiliklerin sürekliliği varsayımının bir yansıması olarak değerlendirilmiştir. Özellikle sermaye şirketleriyle birlikte modern ekonomiye ticari kişiliklerin sürekliliği varsayımı adı altında kavramsal olarak yerleşmiştir. Ticari kişilik, başlangıçta belirlenen bir veya daha fazla işletme amacını sürekli olarak gerçekleştirmek düşüncesiyle tesis edilmiştir. Bununla birlikte ticari kişiliğin ömrünün sınırsız kabul edilmesi belirlenen amaçlardan daha önemli görülmektedir. Zira süreklilik arz eden bir ticari kişilik, gelişen ve değişen piyasa koşullarına uyum sağlayabilecek esnek bir yapı sunmaktadır. Bu doğrultuda işletme temel amaçlarını değiştirse bile yeni amaç ve hedeflere yönelebilmek imkânını barındırmakta olduğundan uzun vadeli planlar yapabilmektedir. İşletmenin her an tasfiye olabileceğinin kabul edilmesi ise kısa vadeli planlamaların yapılmasını dahi engelleyecek, tüm varlıklar tasfiye değeri ile değerlendirilmek durumunda kalacaktır (İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu/İDTYDK, 1968: 19). Dolayısıyla ticari kişiliklerin sürekliliği anlayışı bir zorunluluğun yansıması olarak işletmenin sürekliliği varsayımını gündeme getirmiştir.

İşletmenin sürekliliği varsayımı, kuruluş sözleşmesinde aksi bir ifade yer almadıkça ticari kişiliğin ömrünün sonsuz kabul edilmesi esasına dayanır. Bu anlamda ticari kişiliğin ömrü işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 6). Ticari kişiliğin en önemli niteliklerinden biri olarak görülen bu esas sadece teorik bir varsayım olarak değerlendirilmemelidir. Zira işletmenin sürekliliği varsayımı muhasebenin temel kavram, ilke ve usullerini büyük oranda etkileyen bir yaklaşımın kaynağını teşkil etmekte, hatta bunlar için yol gösterici bir nitelikte olmaktadır (İDTYDK, 1968: 18-19).

^c Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

İşletmelerin mali tabloları, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte bu faaliyetlerin sonlanmayacağı varsayımına dayalı olarak hazırlanmaktadır. Dolayısıyla bu uygulamada işletmenin tasfiye niyetinin olmadığı ve gelecekte faaliyet hacminde de önemli bir azalma görülmeyeceği anlayışı hâkimdir (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu/TMSK, 2008: 11). İşletmenin sürekliliği varsayımı dönemsellik ve kişilik varsayımları, maliyet esaslı, tutarlılık ve ihtiyatlılık kavramları ile yakın ilişki içindedir. Hesap kesimi ve tahakkuk işlemleri, mali işlemlerin dönemlere ayrılması, dönemler itibarıyla karşılaştırılabilir mali tabloların hazırlanması, varlıkların maliyet esasıyla değerlendirilmesi, duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi ve amortisman uygulamaları, ticari markaların oluşturulması, ertelenmiş giderler, çıkarılmış tahvil faizleri, kar payı ödemeleri, yedek akçe uygulamaları, karşılık ayırma işlemleri vb. pek çok faaliyet de yine işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde değerlendirilmektedir (İDTYDK, 1968: 20-21; Ersoy, 2012: 294)

Bu çalışmada işletmenin sürekliliği varsayımına tarihsel bir bakış açısı sunarak, modern muhasebe anlayışının gelişimi fikrine bir katkı sağlamak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada işletmenin sürekliliği varsayımı, çift yanlı kayıt esasının erken kullanım örneklerine ulaşılabilen 14. yy.'dan genel kabul gördüğü 20.yy'ın ikinci yarısına kadar olan dönemde çeşitli örnekler üzerinden incelenmektedir.

2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMININ TARİHSEL İZLERİ

20. yy. öncesinde işletmenin sürekliliği varsayımına kavramsal olarak rastlanılamamış olmakla birlikte bazı muhasebe uygulamalarının bu varsayım temelinde gerçekleştirildiği belirtilmektedir. Nitekim Littleton (1933) tahakkuk, değerlendirme ve amortisman işlemlerinin bu uygulamalar arasında olduğunu önemle belirtmektedir (Wiseman, 1957: 15). Bu doğrultuda çalışmada da tahakkuk, değerlendirme ve amortisman işlemlerinden yola çıkılarak 18. yy., 19. yy. ve varsayımın kavramsal olarak yerleştiği 20. yy.'in ilk yarısında işletmenin sürekliliği varsayımının izleri takip edilmeye çalışılmış, Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye tarihinden de ilgili dönemde ulaşılabilen bazı örnekler değerlendirilmiştir.

2.1. Yabancı Kaynaklarda İşletmenin Sürekliliği Varsayımına İlişkin Örnekler

İncelenen kaynaklar ışığında işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilişkilendirilebilecek bazı uygulamalara ilk olarak Toskanalı bir tüccar ve banker olan Francesco Di Marco Datini (1335-1410 Prato/Toskana)'nin muhasebe kayıtlarında rastlanılmaktadır. İlk dönemlerde defterlerini tek yanlı kayıt esasına göre tutan Datini 1390'dan itibaren çift yanlı kayıt esasına geçmiştir. Datini'nin 31 Ocak 1399 tarihli bilançosunda dış muhabet bankası ve şube, stoktaki mallar, şüpheli alacaklar, tahakkuk etmiş vergi karşılıkları, ihtiyat fonları, özkaynaklar vb. ile ilgili kalemlere rastlanılmaktadır. 1400'lü yılların öncesinde süreklilik varsayımı ile ilişkili olarak değerlendirilebilecek tahakkuk, amortisman ve karşılık ayırma gibi işlemlerin Luca Paccioli'den yaklaşık bir asır önce Datini tarafından yapılabildiği görülmektedir. (Sidebotham, 1970: 5). Bu yönüyle Datini'nin, işletmenin sürekliliği varsayımının bilinen öncül uygulayıcılarından biri olduğu ifade edilebilir. Benzer dönemlerde Medici Bankası'nda da (1397 yılında Floransa'da kurulmuştur) ücret tahakkukları, şüpheli alacaklar ve ihtiyat fonları gibi işletmenin sürekliliği ile ilişkilendirilebilecek işlemlerin muhasebeleştirildiği bilinmektedir (Sidebotham, 1970: 6).

İşletmenin sürekliliği varsayımı, tarihsel süreçte düzenli muhasebe faaliyetleri yürüten ortaklık yapılarında da kendini gösterebilmektedir. 17. yy.'da faaliyet hacimleri itibariyle önde gelen şirketlere örnek olarak İngiliz Moskova Şirketi, İngiliz Akdeniz Şirketi, Hollanda Doğu Hindistan Şirketi ve İngiliz Doğu Hindistan Şirketi gösterilebilir. Bunlardan İngiliz Doğu Hindistan Şirketi, 31 Aralık 1600 tarihinde kurulmuş olup erken dönemlerde Hollanda Doğu Hindistan Şirketi'nden daha küçük çaplıdır ve bölge ticaretinde de daha az söz sahibidir. Bununla birlikte Hollandalı rakibi devlet ve özel sektör karması bir yapıya sahipken İngiliz Doğu Hindistan Şirketi anonim şirket olarak kurulmuş, kazancı olduğu kadar riski de tabana yayan yapısıyla, aldığı imtiyazlar ve tekellerle hızla büyümüştür. Bu anlamda Şirket, modern anonim şirketlerin ilk örneklerinden biri olarak gösterilmektedir (Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 221; Erçin, 2017: 114). İşletmenin sürekliliği varsayımını bu şirket'in kökenlerinde aramak önemli bulgulara ulaşılmasını sağlayabilecektir.

Şirket, 1613 yılında dört yıllık ödeme taahhüdüyle hisse senedi ihracına karar vermiştir. Her yıl sermaye taahhüdünün dörtte biri ödenmekte ve o yılın deniz seferleri bu şekilde finanse edilmektedir. 1657 yılında daimi sermaye sağlanması uygulamasına geçilmiş ve bireysel hisse paylarının devredilmesine yönelik olarak ortaklık hakları genişletilmiştir. İlk yedi yıllık dönemin sonunda hisse senedi şirket tarafından fiyatlanmakta, bundan sonra

her üç yılda bir şirket yeniden hisse senedi fiyatını belirlemekte ve her pay sahibi her zaman bu fiyattan hissesini satabilmektedir. Bu uygulama payların transfer sorununu basitleştirmenin yanında şirket için yeni sermaye teminini de kolaylaştırmıştır. 1661 yılında düzenli olarak şirkete sermaye teminini gerçekleştiren İngiliz Doğu Hindistan Şirketi'nin yöneticileri, varlık üzerinden kar payı ödenmesinden ziyade kardan pay verilmesi uygulamasına geçmişlerdir (Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 221-223).

Bu uygulama muhasebe tekniklerinin de radikal bir değişime uğramasına neden olmuştur. Tümüyle geçmişe yönelik olan ve tamamlanmış seferler üzerinden defter tutma uygulaması şeklinde gerçekleştirilen muhasebe faaliyetleri, kesintisiz devam eden bir dizi işletme faaliyetinin gösterimi ve kaydedilmesi sorununu açığa çıkarmıştır. Zira artık muhasebe kayıtlarının yönü geleceğe dönmüş olduğundan yeni geliştirilen kayıt mantığı bir süre deneme yoluyla uygulanmıştır. Varlık değerlemesi, artık şirketin uzun dönemli kazanç gücüne bağlı olmuştur (Chatfield ve Vangermeersch, 1996: 221-223). Bu yönüyle söz konusu uygulamaların, işletmenin sürekliliği bakış açısının muhasebeye yansımaları yönüyle öncül ve önemli örneklerinden olduğu öne sürülebilir.

Tahakkuk uygulamaları işletmenin sürekliliği varsayımının önemli yansımalarından biridir. Bu uygulamaların geçmişine yönelik bir bakış dolaylı olarak işletmenin sürekliliği varsayımının tarihsel gelişimine de ışık tutmuş olmaktadır. Jacques Savary (1712); bir kimsenin muhasebe hesaplarını kapatacağı zaman “yardımcılarına ne kadar ücret borçlu olduğunun bir listesinin tutulması, eğer kar tam anlamıyla bulunamıyorsa gider hesaplarının takip eden yıla aktarılacak üzere kayıtlarda tutulması” gerektiğinden bahsetmektedir. Robert Hamilton (1788); banka hesaplarındaki ücretlere faiz tahakkuk ettirilmesiyle ilgili işlemlerin düzenlenmesini ele almış, Issac Cory (1840); ticari mallar hesabına yapılan girişlerin doğrultusunda şüpheli alacakların satışların %3'ü kadar tahakkuk ettirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bryant ve Strantton (1861) ise ipotek işlemlerinde tahakkuk eden ödenecek faizin, Faiz Hesabı borçlandırıldıktan sonra bilançoda yükümlülük olarak gösterilmesi gerektiğini belirtmişlerdir (Wiseman, 1957: 15).

18. yy. ve 19. yy.'da tahakkuk uygulamalarına ilişkin verilebilecek örnekler sınırlıdır. Nitekim Littleton (1933), 1788-1899 yılları arasında basılmış muhasebe kitaplarını incelemiş ve bu kitapların yalnızca %10'unun tahakkuklara yönelik işlemleri barındırdığını belirtmiştir (Wiseman, 1957: 16). Buna göre, tahakkuk uygulamaları bağlamında işletmenin sürekliliği varsayımının kısıtlı bir gelişme gösterdiği sonucuna ulaşmak mümkündür.

Değerleme uygulamaları, işletmelerin takip eden faaliyet dönemlerinde ticari kişiliklerinin yaşamının devam edeceği varsayımı altında yapıldığından işletmenin sürekliliği açısından örnek uygulamalar arasında sayılabilmektedir. 19. yy.'da değerleme yaklaşımları emtia değerlemesine odaklanmış görünmektedir. Nitekim Harris (1842) “*Hesaplanmış değer varlığın satış değerinden çok veya az olmamalı*” ifadesinde bulunurken John Fleming (1854) “*Satılmamış emtia onun ilk maliyetine/alış bedeline oranlanarak değerlendirilir*” şeklinde bir değerlendirme yaklaşımına sahiptir (Wiseman, 1957: 16-17). Öyle ki bu son yaklaşım, modern anlayışla da birebir örtüşmektedir. Zira maliyet esası, işletmenin sürekliliği varsayımına dayalı olarak geliştirilmiş bir kavram olup varlıkların tasfiye değeriyle değil maliyet bedeli ile değerlendirilmesini öngörmektedir.

Amortisman uygulamaları işletmenin sürekliliği varsayımının bir diğer önemli yansımasıdır. Buna ilişkin 19.yy.'dan önceki dönemlerde de çeşitli uygulamalara rastlanılabilmektedir. Nitekim Francesco Di Marco Datini'nin 14. yy.'da amortismanla ilişkilendirilebilecek kayıtlar yaptığı belirtilmiştir (Sidebotham, 1970: 5). Ancak Littleton (1933) 19.yy.'dan önceki dönemde amortisman uygulamalarının iki farklı mantıkla icra edildiğini şu ifadelerle belirtmektedir (Wiseman, 1957: 16): “*Amortisman hakkında ilk dönem bahisler incelendiğinde konuya iki açıdan yaklaşıldığı görülür. Birinci bakış açısına göre amortisman tabii varlığın basit mülkiyet altındaki satılmamış emtia olduğunu dikkate alınırken ikinci bakış açısına göre ise amortisman uzun ömürlü şirket varlıklarının devamlılığını sağlamakla ilgilidir*”.

19. yy.da amortisman uygulamalarına yönelik bir karmaşa olduğu dikkat çekmektedir. Nitekim Littleton (1933) bu karmaşaya şu ifadelerle işaret etmektedir (Wiseman, 1957: 16): “*Bu yüzyıldan önce, değerlendirme sorunu şimdiye göre daha az önemsenmekteydi. Duran varlıklar sayıca az ve amortisman tartışmaları nadir yapılırdı. Fakat sorun göz ardı edilirdi. Genellikle bu varlıklar envanter amacıyla bir hesapta değerlendirilir ve kaydedilirdi fakat bu değerlemenin nasıl yapıldığına ilişkin hiçbir şey söylenmezdi*”. Bununla birlikte 19. yy.'da amortisman uygulamalarına ilişkin önceki dönemlere göre daha net bir görünüm olduğu da belirtilmelidir.

1863 yılında kurulan ve 19.yy.'ın sonlarına kadar İngiltere'nin en büyük kömür ve demir tedarikçisi olan The Stavely Coal and Iron Company Limited'in 30 Haziran 1868 tarihli bilançosunda maddi duran varlık kalemlerinin altında 30 Haziran 1867-30 Haziran 1868 arası bir yıllık dönem için amortisman tutarıyla birlikte birikmiş amortisman tutarının da sunulduğu dikkat çekmektedir (Edward, 1996: 39). Şekil-1'de The Stavely Coal and Iron Company Limited'in 30 Haziran 1868 tarihli bilançosunun amortismanlarla ilgili bölümü tıpkı gösterim olarak sunulmuştur.

IRON COMPANY LIMITED.			
<i>ending 30th June, 1868.</i>		CR.	
ASSETS.			
By Collieries, Properties, Ironstone Mines, and Iron Works, as			
per last year's statement	....	....	£477,398 2 0
Less Coal got during the Year	....	....	43 4 0
			477,349 18 6
„ Depreciation to June 30th, 1867	....	30,782 10 0	
„ „ for the year ending June 30th,			
1868	....	10,000 0 0	40,782 10 0
			436,567 8 6
„ Amount expended on Capital Account during the year	....		25,598 7 10
			462,165 16 4
„ Stock of Materials, Worked and Unworked, on hand	....		57,851 4 6
„ Sundry Debtors for Coal, Castings, &c.	....		78,468 2 7
„ Shares held by the Company	....		8,679 9 8
„ Mineral Royalties, Purchased and Unworked	....		5,121 7 8

Şekil-1: The Stavely Coal and Iron Company Limited'in 30 Haziran 1868 Tarihli Bilançosu'nda Amortismanların Gösterimi

Kaynak: Edwards, 1996: 39.

Söz konusu bilançonun bu bölümünde 30 Haziran 1867 tarihine kadar şirketin birikmiş amortismanlarının toplam 30.782,10 Sterlin olduğu ilgili dönemde ise 10.000 Sterlin amortisman hesaplandığı ve toplam birikmiş amortisman tutarının 40.782,10 Sterlin'e ulaştığı görülmektedir. Brüt toplam maddi duran varlıkların 477.349,18 Sterlin olduğu ve birikmiş amortismanların indirilmesiyle net maddi duran varlık tutarının 436.567,8 Sterlin olarak hesaplandığı da yine ilgili bilanço bölümünde açıkça gösterilmektedir.

19. yy.'in son çeyreğinde Pilsen'in amortisman uygulamalarına ilişkin açıklamaları modern amortisman işlemlerine ışık tutar niteliktedir. Pilsen (1877) "satış amaçlı olmayan, kullanım için elde tutulan demirbaş, mobilya gibi varlıkların aşınma ve yıpranmaya karşın toplam tutarlarının belli bir yüzdesinin indirilmesi" gerektiğinden bahsetmiştir (Wiseman, 1957: 16). Bununla birlikte takip eden dönemde Dicksee (1907) ilk basımı 1892 yılında yapılan "Auditing, A Practical Manual for Auditors" adlı kitabında amortisman giderinin dikkate alınmayışını eleştirmekte ve işletmelerin süreklilik bakış açısıyla varlıklarını değerlemeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Bu anlamda amortisman uygulamalarının işletmenin sürekliliği ile ilişkisi de açıkça ifade edilmiş olmaktadır.

20. yy. işletmenin sürekliliği varsayımının kavramsal olarak yerleştiği bir dönemi ifade etmektedir. Öyle ki yüzyılın ortalarında varsayım bugün bilinen anlamıyla genel kabul görerek kullanılır hale gelmiştir.

Hathield (1909) “*Modern Accounting*” adlı eserinde varlık değerlendirme işlemlerinde işletmenin sürekliliği varsayımını dikkate almaktadır (Boys ve Frear, 1992: 384). Litherland ise “*A Half Century of Accrual Accounting Tahakkuk:1886-1936*” isimli eserinde 1906-1925 yılları arasında Amerikan tahakkuk muhasebesindeki gelişmeleri dikkate almış, muhasebecilerin tasfiye bakış açısını terk ederek işletmenin sürekliliği varsayımına geçtiklerini belirtmiştir. İşletmenin sürekliliği bakış açısının muhasebeye yansması ile ilgili bir diğer unsur ise 1913 yılında çıkarılan *Amerikan Federal Gelir Vergisi* uygulamasıdır. Uygulama işletmelerin gelecek dönemlerde de gelir elde edecekleri esasına temellenmektedir. Bu uygulamanın işletme büyüklük ve faaliyet hacimlerinde hızlı gelişimlerin gözlemlendiği 20.yy. başlarında olması dikkat çekicidir. İşletme birimlerinin ticari ve sınıî faaliyetlerinin gitgide daha karmaşıklaşması, muhasebe üzerinde yeni baskılar oluşturmuş, hızlı büyüme sonucunda muhasebede yeni araçların geliştirilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir (Wiseman, 1957: 16-17).

Paton ve Littleton (1940) “*işletme faaliyetlerinin aniden kesilmesi muhasebe açısından bir dayanağa kavuşturulamaz*” görüşüyle muhasebenin bir kesiti değil bir süreci kapsamaya zorunluluğuna dolayısıyla işletmenin sürekliliğine işaret etmektedir (Storey, 1959: 232). Bununla birlikte 1950’li yıllara gelindiğinde işletmenin sürekliliği varsayımının kavramsal olarak yoğun bir şekilde tartışıldığı görülmektedir. Nitekim Storey’nin (1959: 232) çalışmasında söz konusu tartışmaya ilişkin literatürdeki bazı örnekler sunulmuştur. Buna göre;

- ✓ Finney ve Miller (1951): “*Maliyet temelli değerlendirme, işletme varlıkları ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi için uygun bir dayanağı oluşturmakla birlikte süreklilik temelli değerlemeye yönelik değişiklikler bazen kabul edilebilir*”,
- ✓ Wixon (1956): “*Süreklilik, varlıkların cari değerleri yerine itfa edilmemiş maliyetleri ile gösterimi sonucunu doğurur*”,
- ✓ Kohler ise (1957): “*Süreklilik değeri, standart muhasebe prosedürleri altında defter değeriyle eş anlamlıdır*” şeklinde işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilgili birbirinden farklı yaklaşımlar ifade etmişlerdir.

1950’li yılların sonunda işletmenin sürekliliği varsayımının benimsenmesi ile mali tablolarla tasfiye değerinin kullanılması yaklaşımına son verilmiştir. Amortisman muhasebesi yardımıyla maddi duran varlıkların faydalı ömürleri nispetince amortisman tabii tutulmaları ve maddi olmayan duran varlıkların itfası uygulamaları temelde işletmenin sürekliliği

varsayımına dayandırılmıştır. İşletmenin sürekliliği gelir tahakkuku ile doğrudan ilişkili görülmüştür. Tahakkuk yönteminin Birinci Dünya Savaşı öncesindeki dönemde büyük bir ihtimalle hiç kullanılmadığını belirten Storey (1959: 232), savaş sonrası dönemden Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin geliştirildiği 1930'lu yıllara kadar tahakkuk gibi süreklilik temelli muhasebe uygulamalarının esas alındığına işaret etmiştir. Bununla birlikte Wiseman (1957: 31-34) işletmenin sürekliliği varsayımını; işletmenin öngörülebilir süreler içinde faaliyetlerini sürdüreceği ve işletmenin ne zaman sonlanacağı belirsiz olan bir ömre sahip olduğu şeklinde değerlendirmiştir. Tüm bu açıklamalardan yola çıkılarak işletmenin sürekliliği varsayımının 20. yy.'ın başlarından itibaren kavramsal olarak kullanılmaya başlanmakla birlikte modern anlamına 1950'li yıllarda kavuştuğu ve bu dönemden itibaren varsayımın bilinen anlamıyla ele alındığı değerlendirilebilir.

2.2. Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye Cumhuriyeti'nde İşletmenin Sürekliliği Varsayımına İlişkin Örnekler

8. yy.'dan 19. yy.'ın sonlarına kadar varlığını aktif bir biçimde koruyan vakıfların Türkistan'dan Balkanlar'a kadar uzanan coğrafyada sosyal, kültürel ve ekonomik hayatta oynadıkları roller açısından en dikkat çekici örneklerini Selçuklular ve Osmanlılar zamanında görmek mümkündür. Vakıf yoluyla şahsi bir mal kamusal bir mala dönüştürülmekte, bir kısım gelir kaynakları (*akârat*) vakfedilerek kurumun ebedi olarak varlığını sürdürebilmesi amaçlanmaktadır.(Yediyıldız, 1988:310). Bu açıdan vakıflar, Türk tarihinde süreklilik anlayışı içinde oluşturulmuş müesseselere verilebilecek öncül örneklerdendir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda vakıfların gelirlerine ilişkin kayıtlar vakıf muhasebe defterlerinde görülebilmektedir. Gelirlerin sürekliliği, ilgili dönemde tahsil edilemeyen gelirlerin sonraki hesap dönemine tahsil edilmek üzere aktarılması, ekonomik krizlere rağmen alınan çeşitli önlemlerle vakıfların hayatta kalmasının sağlanması, vakfın sürekliliği için kadı eliyle vakıf muhasebe defterlerinin düzenli olarak denetlenmesi, yönetimin mütevellî eliyle nesilden nesile aktarılması vb. vakıflarda işletmenin sürekliliği ile ilişkilendirilebilecek faaliyetler arasında sayılabilir (Orbay, 2005).

Modern muhasebe uygulamalarıyla bağlantısı açısından Osmanlı İmparatorluğu'nda işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilişkilendirilecek uygulamaların 19. yy.'ın ikinci yarısından itibaren ciddi bir gelişme gösterdiği belirtilebilir. 1807 yılında çıkarılan Fransız Ticaret Kanunu'nun bir tercümesi olan ve 1850-1926 yılları arasında yürürlükte kalan *Kanunname-i Ticaret* bu açıdan oldukça önemlidir. Zira bu Kanun'la birlikte tacir tanımı, modern şirket yapıları, ticari defter ve belgeler, ticari

malların nakli, emanet ve komisyon faaliyetleri gibi pek çok husus Türk ticaret hayatına yerleşmiştir (İnan, 1966: 1301-1302). Kanunname-i Ticaret'te işletmenin sürekliliği ile ilişkilendirilebilecek bazı uygulamalar mevcuttur. Örneğin ticari defterlerin tanzimi konusunda, muhasebe hesaplarının dönem sonunda takip eden dönemde yeniden açılmak üzere kapatılması işlemi işletmenin sürekliliği ile ilişkili bir uygulamadır.

Kanunname-i Ticaret'in yürürlüğe girdiği 1850 yılını takiben muhasebe eğitiminde de köklü değişikliklerin yapıldığı yeni bir döneme girilmiştir. 1869 yılında Maarif Nazırı Mehmed Esad Safvet Paşa'nın idaresinde bir heyet tarafından hazırlanan Maarif-i Umumiye Nizamnamesi ile eğitim kurumları ve bu kurumlarda okutulacak dersler yeniden düzenlenmiştir. Muhasebe dersleri de bu kapsama dâhildir (Yazan ve Kaya, 2017: 1174). Nitekim nizamnameden sonra modern muhasebe konularını içeren pek çok eser yayınlanmıştır. Bu eserlerde dönemsellik ve maliyet esası gibi işletmenin sürekliliği varsayımıyla doğrudan ilişkili bazı varsayım ve kavramlara yönelik çeşitli anlatım ve uygulamalar bulunmaktadır. Koca Mustafa Paşa Askeri Rüşdiyesi riyaziye muallimi olan Hasan Tahsin tarafından yazılan “*Yeni Usul-i Defteri*” adlı eser buna örnek olarak gösterilebilir. Hasan Tahsin (1895: 160) eserinde, işletmenin sürekliliği varsayımına yönelik kavramlardan olan maliyet esasıyla ilişkilendirilebilecek kayıtlara yer vermiştir. Aşağıda bu kayıtlara bir örnek sunulmuştur.

Sahife 1	{Yevmiye Defteri}			
	1 Temmuz	1		
1/6	Emtia-i Umumiye Veli Efendi'ye 4000, Beheri 400 kuruştan 10 denk yün bahası mah-ı carî zarfında tediye olunacaktır. Fatura 1	4000	“	
	10 Temmuz	2		
1/2	Emtia-i Umumiye Sandığa 1000, Veli Efendi'den alınıp nakden tediye eden bir denk yün bahası. Fatura 2	1000	“	
	15 Temmuz	3		
1/4	Emtia-i Umumiye Dayin Senedatı'na 1000, Veli Efendi'den alınan bir denk yün bahası alınıp mütekabilen Fi 15 Kanun-u Sani'de emrine tediye olunmak üzere bir kat'i senedim ita olunmuştur. Fatura 3	1000	“	
	.. /..			

Yukarıdaki yevmiye defteri maddeleri dönemin usulü gereğince kaydedilmiş olup modern yevmiye kayıtlarına göre bazı farklılıklar barındırmaktadır. Bu kayıt mantığında borçlu ve alacaklı hesaplar bir arada gösterilmekte, ilk hesap borçlanan ikinci hesap ise alacaklanan hesabı temsil etmektedir. Borçlanan ve alacaklanan tutarlar ayrı ayrı verilmeyip tek bir tutar sunulmakta, sol tarafta yer alan ilk sütun kuruş, ikinci sütun ise para (1/40 kuruş) için ayrılmış bulunmaktadır. Sağ tarafta yer alan sütunda yer alan rakamlar ise yevmiye maddesindeki hesapların defter-i kebir'deki sıra numaralarına işaret etmektedir.

Bu örnek yevmiye kaydı incelendiğinde aynı ay içinde farklı tarihlerde satın alınan aynı türden ticari malların alış tarihinde farklı bedeller üzerinden kayıtlara geçirildiği görülmektedir. Veli Efendi'den alınan yünün bir denki 1 Temmuz tarihinde 400 kuruş iken 10 ve 15 Temmuz tarihlerinde 1.000 kuruş olarak gösterilmiştir. Bu kayıtlarda açıkça belirtilmemekle birlikte, eserdeki önceki anlatımlardan yola çıkılarak emtia satın alımlarında katlanılan nakliye, hamaliye vb. tutarlarının mal bedeline eklenmesi sebebiyle bu alış tutarı farklılıklarının oluştuğu düşünülmektedir. Bu husus işletmenin sürekliliği ile ilişkili bir kavram olan *maliyet esasının* Hasan Tahsin tarafından dikkate alındığına işaret etmektedir.

Hasan Tahsin (1895: 101-104) eserinde işletmenin sürekliliği ile doğrudan ilgili bir diğer varsayım olan dönemsellik ile ilişkilendirilebilecek bazı uygulamalara da yer vermiştir. Nitekim eserde dönem sonunda kullanılan hesaplar kapatılmakta ve takip eden dönemde yeniden açılmaktadır. Hasan Tahsin, dönem sonunda hesapların kapanış işlemleri için "*Muvazene-i Huruc*" isimli bir hesabı kullanmaktadır. Bu hesapta dönem içinde kullanılan tüm diğer hesapların bakiyeleri izlenmekte olduğundan yeni dönemde bu bakiyeler üzerinden "*Muvazene-i Duhul*" isimli başka bir hesap yardımıyla tüm hesaplar yeniden açılabilir. Dolayısıyla *dönemsellik* anlayışının bir yansıması olmak üzere iki farklı hesap, sadece diğer tüm hesapların kapanışı ve yeniden açılışı amacıyla geliştirilmiştir. Benzer yaklaşımların ilgili dönemde yazılan diğer eserlerde de görülmesi muhtemeldir.

İşletmenin sürekliliği varsayımının bir diğer yansıması olarak *amortisman* uygulamaları görülmekte olup bununla ilgili çalışmanın önceki bölümlerinde uygulama örnekleri verilmiştir. Batı'da amortisman uygulamaları 19.yy.'ın ikinci yarısında modern anlamıyla yerleşmiş görülmekle birlikte Osmanlı İmparatorluğu'nda bu hususta somut uygulamalar takip eden dönemlerde izlenmektedir. Öyle ki 19.yy.'ın ikinci yarısında muhasebe öğretimi için yazılan pek çok eser incelendiğinde bu eserlerin amortisman konusuna yer vermedikleri dikkat çekmektedir. Bununla birlikte 20.yy.'ın başında Osmanlı İmparatorluğu'nda amortisman

işlemlerinin yapıldığına dair önemli bir belge mevcuttur. Bu belge Ziraat Bankası'nın 1908 yılında yayınladığı ve kurumsal olarak faaliyete başladığı 1888 yılından itibaren 20 yıllık faaliyet dönemine ilişkin bilgileri sunduğu bir kesin hesap özettir. Kesin hesap özeti bankanın maddi duran varlıklarına amorisman uyguladığına ilişkin açıklamalar mevcuttur. Buna göre bankanın 1908 yılına ilişkin toplam giderleri ise 11.066.145 kuruş olup mevduat faizleri, personel ücretleri, ödenen harcırahlar, amortisman giderleri, yaptırılan tamirat tutarları, kırtasiye masrafları vb. gider kalemleri toplam giderleri meydana getirmiştir. Yukarıda sıralanan giderler arasında amortisman dikkat çekmektedir. Zira Banka amortisman ifadesini doğrudan kullanmamakla birlikte “*Demirbaş eşyanın kıymetlerinden eskime mukabili alelusul imha ve tenzil olunan 104.690 kuruş*” açıklamasında bulunmaktadır. Burada amortismanın bir gider olarak ele alınmasının (...kıymetlerinden... imha ve tenzil olunan) yanında yöntemine uygun olarak (*alelusul*) ifadesi amortisman hesaplama yöntemlerine işaret etmektedir (Yazan, 2017: 232).

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında da varsayımla ilgili uygulamalara rastlanılmaktadır. 26 Mayıs 1926 tarih ve 865 sayılı *Türk Ticaret Kanunu*'nda işletmenin sürekliliği varsayımının bir izdüşümü olan dönemselliğe ilişkin hükümler görülebilmektedir. Bu Kanun'da yer alan her hesap yılı sonunda bilanço tanzim edilmesi (madde 498) ve ortaklara ödenecek temettülerin tahakkuk işlemleri (madde 261) buna örnek olarak gösterilebilir.

1941 yılında İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadı kürsüsünde görev yapan Alman asıllı Ord. Prof. Alfred Isaac tarafından hazırlanan “*Muhasebe Nazariyesi*” adlı eserde de varsayımın yansımaları açıkça belirtilmiştir. Dönem sonunda hesapların kapatılması ve dönem başında yeniden açılması, yöntemleriyle amortisman ayırma işlemleri, şüpheli alacakların kaydı, ticari malların değerlemesi, ipotek işlemleri gibi pek çok konunun ele alınışı bu yansımaları örnek olarak gösterilebilir (Isaac, 1941).

1968 yılında İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDİTYDK) tarafından yayınlanan “*Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri*” isimli kitapta, işletmenin sürekliliği varsayımı muhasebe uygulamalarının temel dayanağı olarak gösterilmiş, dönemsellik varsayımı, maliyet esası ve tutarlılık kavramlarıyla yakın ilişki içinde olduğu belirtilmiştir. İşletmenin sürekliliği varsayımının muhasebenin temel varsayım, kavram ve ilkeleri için yol gösterici bir nitelikte olduğu ve kamu yararı düşüncesiyle muhasebedeki yerini aldığı ifade edilmiştir. Tahakkuk uygulamaları ve maliyet esasına dayalı değerlendirme işlemlerinin temel dayanağının işletmenin sürekliliği varsayımı olduğu vurgulanmıştır (İDİTYDK, 1968: 19-21). Buradan yola çıkılarak

takip eden dönemden günümüze işletmenin sürekliliği varsayımının diğer muhasebe kavram, varsayım ve ilkeleriyle birlikte günümüzdeki biçimiyle kullanıldığı değerlendirilmektedir.

3. SONUÇ

Çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmaya başlamasından günümüze işletmenin sürekliliği varsayımının tarihsel izleri sürülebilir. Tahakkuk, amortisman ve değerlendirme işlemleri gibi uygulamalar söz konusu varsayımın temellendirilebilen işlemler arasındadır. Bu bağlamda yapılan literatür incelemesine göre dünyadaki uygulamalara 14. yy. sonlarından itibaren rastlamak mümkündür. Bununla birlikte tahakkuk işlemlerine 19.yy.'ın ikinci yarısına kadar az sayıda eserde değinilmiş ve yaygın bir uygulama alanı bulamamıştır. Benzer bir durum değerlendirme işlemleri için de geçerlidir. Modern anlamda amortisman hesaplamaları ve mali tablolarda gösterimi ise 19. yy.'ın ikinci yarısında gerçekleştirilebilmektedir. Bunlarla bağlantılı olarak işletmenin sürekliliği varsayımının da 19.yy.'ın sonlarından itibaren kavramsallaştırıldığı görülmektedir. 1950'li yıllardan itibaren ise varsayım mevcut konumuna ulaşmıştır.

Osmanlı İmparatorluğu'nda 19. yy.'ın ikinci yarısında maliyet esas ve dönemsellik gibi işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilişkili kavramların yansımaları olan uygulamalara bazı muhasebe eserlerinde yer verildiği dikkat çekmektedir. 20.yy'ın başlarında Ziraat Bankası'nın amortisman işlemleri, 1926 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu'ndaki dönemsellik vurguları ve 1941 yılında Alfred Isaac'ın eserindeki maliyet esas ve dönemsellik konularının anlatımı gibi hususlar işletmenin sürekliliği varsayımına yönelik anlayışın Türkiye'deki izleri olarak sunulabilir. Nitekim 1968 yılında varsayımın modern tanımlamasıyla artık kaynaklarda yer aldığı da dikkat çekmektedir.

İşletmenin sürekliliği varsayımı, muhasebenin diğer temel kavram ve varsayımları ile pek çok muhasebe uygulamasının temelini oluşturmaktadır. Varsayımın tarihsel gelişimini izlemek bu uygulamaların mantıksal çerçevesini anlayabilmek açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

Boys, P. ve Frear, J. (1992). *Accounting History 1976-1986, An Anthology*. New York: Garland Publishing.

Chatfield, M. ve Vangermeersch, R. (1996). *The History of Accounting, An International Encyclopedia*. New York: Garland Publishing Inc.

Dicksee, L. R. (1907). *Auditing, A Practical Manual for Auditors*, Seventh Edition. London: GEE & CO Printers and Publishers.

Edwards, J. R. (1996). *Financial Accounting Practice 1600-1970: Continuity and Change*. Ed. T.A. Lee, A. Bishop and R.H. Parker, *Accounting History from The Renaissance to the Present- A Remembrance of Luca Pacioli*. New York: Routledge, Taylor&Francis Group.

Erçin, A. (2017). İngiliz Doğu Hindistan Kumpanyası ve Kumpanyanın Ticari Faaliyetleri (1600-1858). *Çeşm-i Cihan Tarih, Kültür ve Sanat Araştırmaları E-Dergisi*, 4/2, 111-133.

Ersoy, M. (2012). Hesapsal Kişilik Kavramı. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 32/1, 277-296.

Hasan Tahsin (1895). *Tedrisat-ı İdadiye Kütüphanesinden (Yirmi ikincisi) Yeni Usul-i Defteri*. İstanbul: Kitapçı Kasbar.

Isaac, A. (1941). *Muhasebe Nazariyesi*. İstanbul: Güven Basımevi.

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (1968). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.

İnan, N. (1966). Kanunname-i Ticaret'e Göre Protestolar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1/22, 1301-1308.

Orbay, Kayhan (2005). Vakıfların Bazı Arşiv Kaynakları. *Vakıflar Dergisi*, 29, 27-42.

Resmi Gazete, 28.06.1926, Sayı: 406, Kanun 865 (1926), Ticaret Kanunu.

Sidebotham, R. (1970). *Introduction to the Theory and Context of Accounting*, Dolar Edition. Oxford: Pergamon Press Ltd.

Storey, R. K. (1959). Revenue Realization, Going Concern and Measurement of Income. *The Accounting Review*, 34/2, 232-238.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları*. Ankara: Fersa Matbaası.

Wiseman, D. E. (1957). *The Going Concern Concept in Accounting*. Unpublished Doctoral Thesis. University of Illinois, USA.

Yazan, Ö. (2017). Ziraat Bankası'nın İlk Yirmi Yılına Ait Bazı Kayıtların İncelenmesi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17/4, 221-238.

Yazan, Ö. ve Kaya, M. (2017). Ali Suavi ve Muhasebe Öğretimi: “Fenn-i Tanzim-i Defter (1869). *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10/51, 1174-1180.

Yediyıldız, B. (1988). Türk Kültür Sistemi İçinde Vakfın Yeri. *Vakıflar Dergisi*, 20, 403-408.