

## MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Doç. Dr. Özgül CEMALCILAR

Muhasebe bir ilim, bir sanat, bir disiplin, işletmenin temel bir aracı ve bir meslek olarak değişik şekillerde görülür. Muhasebe, sistemleştirilmiş bir bilgi olması anlamında bir ilimdir. Fizik ve matematik ilimlerinde olduğu gibi kat'i bir ilim karakterinde değildir. Sanat kelimesinin, faydalı ve kullanışlı sonuçlara ulaşılması için vasıtaların hünerli bir şekilde uygulanması anlamında alınması halinde ise, muhasebe bir sanattır.

Muhasebe bir tek cümle içinde, belki de bir paragrafta, yeterli şekilde tanımlanamaz. Böyle bir tanım yapılması zorlandığında şöyle bir ifade uygun olur :

Muhasebe, finansal karakterdeki işlem ve hadiseleri kaydetme ve sınıflama ilmi, ve bu işlem ve hadiselerin anlamlı özetlerini yapma, analiz etme, yorumlama; karar vermesi veya hüküm vermesi gerekli şahıslara neticeleri beyan etme sanatıdır (1).

Her ilmin prensipleri olduğu gibi her san'atın da kaideleri vardır. San'at hüner ister, sanatkârın kendine öz maharetini göstermesini gerektirir. Ancak burada sanatkâr başı-boş değildir, bazı kaidelere bağlıdır. Daha iyi sonuç alınacağına inanıldığı hallerde bu kaideler değiştirilebilir. «Her san'at değiştirilmekle daha iyi sonuç alınması başarılacağı hallerde o kaidelerden ayrılmak hakkı

---

(1) C. Aubrey Smith, Jim G. Ashburne FINANCIAL AND ADMINISTRATIVE ACCOUNTING (New York, McGraw — Hill Book Company Inc.) 1960, s. 1-2.

saklı kalmak şartı ile bir tatbik edilebilir kaideler topluluğuna göre işlemelidir (2)».

Muhasebede çok sayıda ve değişik kaideler uygulanır. «Bu kaideler tecrübe ve mantıktan doğar, faydalılıkları ispanlandıktan ve genellikle kabul edildikten sonra muhasebe prensipleri haline gelir (3).

«Muhasebeciler, muhasebe prensiplerinin tabiat kanunlarından çıkartılamıyacağı veya tabiat kanunları ile ispatlanamayacağı fikrinde genellikle birleşirler. Bunlar daha ziyade işletme birimi için güvenilir finansal ve işleyiş kontrolü bilgisinin kurulmasında temel ve faydalı ihtiyaç ve amaçları karşılayan tecrübelerden insanlar tarafından geliştirilmiş kararlar veya kaideler kategorisine girerler. Bu yönden ticaret hukuku ve öteki sosyal disiplinlere benzerler (4)».

Bir muhasebe probleminin çözümü için uygulanacak prensip veya prensiplerin tayininde veya yeni ve değişen durumlar için gerekli olduğunda yeni prensipler geliştirmede temel olacak bazı kavramlara ihtiyaç vardır.

Muhasebe prensipleri gibi, bunlara temel olan kavramlar da işletme düşünce ve aksiyonuna tesir eden genel görüş ve fikirlerle şekil bulur (5)».

Muhasebe kavram ve prensiplerinin geniş olarak açıklanması muhasebe teorisinin konusudur. Burada konu daha dar bir sınır içinde ele alınacaktır.

Muhasebenin temel kavramları birbirleri ile ilgilidir. Bu kavramları ve prensipleri kat'i sayılarda kalıplaştırmak imkânsızdır. Ancak, genellikle temel olduğu benimsenen kavramlar üzerinde durmak mümkündür. Ayrıca hadiselerin gerektirdiğinde temel kavramlara bağlı kalınarak yeni prensipler konulabileceği, hatta konulma gereğinin duyulması da tabiidir.

---

(2) Paul J. Graber, *Accounting Theory, C.P.A. REVIEW MANUAL* (New York, Prentice-Hall Inc.) 1952 s. 76.

(3) Graber, s. 77.

(4) Paul Grady, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, ACCOUNTING RESEARCH STUDY, No. 7, 1965, s. 23.*

(5) Graber, s. 77.

Bugün için muhasebenin faydalılığı ve güvenilirliği en çok kabul edilen temel kavramlarını şu şekilde sıralamak mümkündür :

- 1 — Sosyal sorumluluk kavramı
- 2 — İşletmenin kişiliği kavramı
- 3 — Para ile ifade kavramı
- 4 — Süreklilik kavramı
- 5 — Dönemsellik kavramı
- 6 — Verilerin güvenilir olması kavramı
- 7 — Değişmezlik kavramı
- 8 — Muhafazakârlık kavramı
- 9 — Tam açıklama kavramı
- 10 — Önemlilik kavramı

### **Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Muhasebe sadece yöneticilere gerekli bilgileri vermekle kalmaz. İşletmenin işleyişi ile değişik nedenlerle ilgileri bulunan veya ileride ilgilenecek olan kimselere de işletmenin mali durumu ve işleyişinin sonucu hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve vazifelerinden biridir. Yöneticiler dışındaki bu kimseler işletme sahip veya sahipleri, ortaklar, alacaklılar, devletin kuruluşları (vergi dairesi, İstatistik Enstitüsü gibi) potansiyel yatırımcılar ve hatta işletmede çalışan hizmetlilerdir.

Muhasebe bu kimseleri yanıltmayacak doğru bilgiler verme sorumluluğu ile yükümlüdür. Bu da muhasebe işlemlerinde gerçeğin adaletin daima temel olarak benimsenmesi ile mümkündür. Bu bakımdan bu kavrama «doğruluk kavramı», «hakimiyet kavramı» da denilmektedir.

Özet olarak muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirirken sosyal sorumluluk kavramına bağlı kalmasının şart olduğu söylenmelidir.

### **İşletmenin Kişiliği Kavramı**

Muhasebe, işletmenin sahip ve sahiplerinden ayrı, kendine öz bir kişiliği olduğu kavramına dayanır.

Bu kavram temel olunca muhasebenin, işletme ile sahip veya sahipleri arasındaki ilişkiyi aksettirecek tarzda sistemleştirilmesini sağlayacak prensiplere ihtiyaç vardır. Bu ilişki, işletmenin varlıkları ile bu varlıklar üzerindeki haklar şeklinde ve bir eşitlik halinde kendini gösterir. Böyle olunca, varlıklar ve varlıklar üzerindeki haklarda oluşan değişimleri tesbit edecek olan kayıt sisteminin, mevcut olan eşitliği bozmayacak prensiplere göre çalışması gerekir. Bu da hareketlerin en az iki tarafı etkileyeceği prensibine bağlı kalınmak şartı ile mümkün olur. Hareketlerin karşılıklı etkisini kaydetme prensibine dayanan kayıt sistemi «çift taraflı kayıt sistemi»dir.

İşletmenin kişiliği temel kavram olunca bu kişiliğin faaliyetlerinin kontrolü ile faaliyet durumu ve sonuçları hakkında ilgili kişilerce bilgi edinilmek istenmesi tabiidir. Dolayısıyla işletmenin kontrolü, geleceğinin planlanması amaçları ile raporlama gerekmektedir. Öyleyse muhasebenin raporlama fonksiyonu da bu temel kavrama dayanır ve raporlarda işletme ile ilgili bilgiler işletmenin ayrı bir kişiliği olduğu açısından tertiplenmelidirler.

Bu açıklamalara göre, muhasebe gerek kayıtlama ve gerekse analiz, yorum ve raporlama fonksiyonlarını yerine getirirken işletmenin kendine öz bir kişiliği olduğunu esas alacaktır.

### **Para İle İfade Kavramı**

Bu kavram değişik iki görüşe göre değişik iki şekilde açıklanır. Görüşlerden biri paranın müşterek bir ölçü olması esasına ikincisi müşterek bir ifade aracı olması esasına dayanır.

Birinci görüşe göre, muhasebenin işletme faaliyetlerinin sonucunu ölçebilmesi için herbir faaliyetle üzerinde değişme meydana gelen unsurun karakterine göre bir «ölçü birimi» seçmek, kaydı, bu ölçü üzerinden yapmak akla gelebilir. Bu ölçü birimi, söz gelişi metre, küp, metre kare, adet, kilo, ton gibi fiziki değişimlere ilişkin olabileceği gibi; saat, makine saati gibi zamanla da ilgili olabilir. Ayrıca kasa, banka, borç, gibi bazı unsurlar için de ölçü birimi ancak para olabilir.

Kayıtların böyle değişik ölçü birimleri üzerinden yapılması halinde, işletmenin faaliyetlerinin ve hareket gören unsurların yapılarının birbirlerinden çok farklı olması nedeni ile, ölçme işle-

minin yapılabilmesi için bunların toplanması, aralarında bir seçim yapılabilmesi için mukayeseleri imkânsız hale gelir. Ayrıca devre sonunda bir devrelik faaliyetlerin değerlendirilmesi önceki devrelerle mukayesesi ve kontrolü mümkün olmaz.

Muhasebeden beklenen amaçlara (kontrol-planlama bilgisi sağlama amaçlarına) ulaşabilmek için sonuca tesir eden hareketlerin müşterek bir ölçü ile belirtilmesi gerekir. Bu ölçü de bugünün müşterek mübadele aracı olan paradır. Bu suretle birbirlerine karşı kendi özellikleri olan varlıklar, borçlar, işletme sahip ve sahiplerinin hakları, giderler ve gelirler müşterek bir payda da birleştirilmiş olacağından aralarında toplama, çıkarma yapma, mukayese ve yorumlama mümkün olur. Bu görüşte paranın değerinde meydana gelecek değişikliklerin önemli olmadığı faraziyesi hakimdir.

İkinci görüşte «ölçü» kelimesinin yerini «ifade» kelimesi alır. Paranın satın alma gücü değişik zaman uzantıları içinde aynı kalmaz. Bu bakımdan para müşterek bir payda yaratma yerine müşterek bir ifade aracı olma fonksiyonuna sahiptir.

Bu kavrama bağlı kalarak muhasebenin işleyişinin, değişmelerin para ile ifadesi şeklinde olduğu ileri sürülür.

### **Süreklilik Kavramı**

İşletmelerin ömürleri sınırlı değildir. Mukaveleye dayalı olarak kurulan işletmelerde ömürden bahsedilse bile bu kayıt kesin değildir, değiştirilebilir. Bugünün rekabet ekonomisinde işletmelerin tunabilmeleri için süreklilik esasına göre çalışmaları gerekir.

Muhasebe prensipleri konulurken göz önünde tutulacak temel kavramlardan biri işletmenin sürekliliği esasına dayanır. Süreklilik kavramı işletmenin hemen likidite edilmeyeceği anlamındadır. Bu kavrama bağlı kalınca devre sonunda veya herhangi bir nedenle herhangi bir tarihte yapılacak durum tesbitinde, değerler o günki değeri ile değerlendirilmeyecektir. Maliyetle değerlendirme prensibi muhafazakârlık kavramı ile bu kavrama dayanır (6).

Ayrıca işletmenin, sürekliliği kabul edilince bugünün ekonomik hayatına ayak uydurmayı mümkün kılacak uzun vadeli planlama ve araştırmaların yapılması gerekmektedir. Bu eylemlerin gerektir-

---

(6) Maliyet esası bazı yazarlara göre prensip değil temel bir kavramdır.

diği harcamalar işletmenin s¼rekliliđi kavramına g¼re muhasebeleştirilecektir. İşletmenin likidite edileceği d¼ř¼ncesi ile yapılacak kayıtlarla (gider) s¼reklilik kavramının benimsenmesi halinde yapılacak kayıt (aktifleştirme) tabii ki farklı olacaktır.

¼zetlenecek olursa, muhasebenin çalışmasını sağlıyacak prensipler konulurken işletmenin s¼rekliliđi esasına bağlı kalınacaktır.

### **D¼nemsellik Kavramı**

Muhasebenin, işletmenin kontrol¼ ve planlanmasını sağlamak amaçlarına ulaşabilmesi için faaliyetlerin belirli devreler için ¼l¼lmesi, sonucun gerekli raporlarla beyanı gerekir. Her ne kadar işletmenin s¼rekliliđi kabul edilse de işletmenin geçmiş faaliyetlerini değerlendirme, geleceği planlama ekonomik alanda yaşamanın devamını sağlamak için şarttır. Ayrıca potansiyel yatırımcılara karar verme, devlete olan vergi borcunun miktarının tesbit etme imkânlarını hazırlama gibi sebeplerle de işletme faaliyetlerinin belirli devreler için ¼l¼lmesi gerekir.

Bu devreler normal çalışan işletmeler için bir yıl (bir takvim yılı) olmakla beraber faaliyet konuları ¼zellik g¼steren işletmeler için «işleyiş devresi»dir.

Muhasebe için bu kavram temel olunca net gelirin devreler için hesaplanması gerekmektedir. Bir devrenin net gelirini hesaplamada tahakkuk ve devre gelirlerini o gelirleri elde etmek için katlanılan giderlerle karşılaştırma prensipleri bu kavramın bir gereğidir.

Gene muhasebenin işleyişini sağlıyacak prensiplerin konulmasında, icraatın kontrol ve planlanmasını sağlamak üzere d¼nemsellik kavramının muhakkak g¼z ¼n¼nde tutulması gerekecektir.

### **Verilerin G¼venilir Olması Kavramı**

Bu kavram, bazı muhasebe ders kitaplarında, «objektif belge kavramı» ismi altında g¼r¼lmektedir. Ancak işlemlerin objektif belgelerle ispatlanması her an için m¼mk¼n değildir. İşletmenin objektif belgelerle g¼sterebileceđi alışları, satışları, giderleri yanında giderlerin veya maliyetlerin devreler veya mamuller arasında dağıtılmasında olduğu gibi objektif belgeleri olmayan dahili işlemleri de vardır. Bu işlemlerin kayda alınmasında, ilgili olayların ve şartların

dikkate alınmasından sonra şahısların kendi hüküm ve görüşlerinden doğan tahmin ve kararlar esas olur.

Muhasebe verilerinin güvenilir olması işletmenin dahili kontrolü ile mümkün olur.

Sonuç olarak, muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için dayandığı verilerin güvenilir olması şarttır, denebilir.

### **Değişmezlik Kavramı**

Muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için her devre bağlı kaldığı prensip ve usuller aynı olmalıdır. Bu kavram bir devre uygulanan prensipten hiçbir şekilde ayrılmayacağını ifade etmez. Gerktiğinde değişme yapılabilir fakat bu değişimin ne yolda olduğu belirtilmelidir. Bu kavrama en çok raporların analizi ve yorumlanması sırasında ihtiyaç vardır. Muhasebe kayıtlarında bir önceki devreden farklı usuller uygulanması halinde, bu kayıtların birer sonucu olan finansal raporlar yanıltıcı mukayeselere yol açar. Örneğin, bir yıl kullanılan sabit oranlı amortisman usulü ertesi yıl azalan amortismanına çevrildiğinde kârda, yanıltıcı olarak, bir çoğalma olduğu fikrini doğurur. Veya bilançonun sınıflandırılmasında bir sınıfa dahil edilmiş olan bir unsur ertesi devre başka bir düşünce ile ayrı bir sınıfa dahil edilirse iki devrenin raporları karşılaştırılırken yanlış fikirler elde edilmesine yol açar.

Burada da muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için değişmezlik kavramının göz önünde tutulması şartı özet olarak söylenebilir.

### **Muhafazakârlık Kavramı**

Yöneticilerin gayesi ilerlemek, gelişmektir. Bu gaye ile çalışmalarına yön verirler. Ancak bu gayenin başarılmadığı yerlerde de işletmenin, hiç olmazsa içinde bulunduğu durumunun muhafazası sağlanmalıdır. Yöneticiye çalışmalarının değerlemesini verecek olan muhasebeci bu düşünceden hareketle daima ihtiyatlı davranmalı, belirsizlikleri, zarar ihtimallerini hemen kayda almalıdır .

Muhafazakârlık teknik anlamda, yakın olan en karanlık neticeleri hasıl eden ölçü metodunun seçilmesini ifade eder. Bu tutuma göre kayıtlarda gelir tahminine yer verilmeyecek fakat muhtemel zararlar hemen kayda alınacaktır (7).

(7) Charles T. Horngren, ACCOUNTING for MANAGEMENT CONTROL : An Introduction, (New Jersey, Prentice-Hall, Inc.) 1965, s. 22.

Stoklardaki değer düşmesinden dolayı beklenen zararlar için karşılık ayrılması bu temel kavrama dayanır. Diğer bir deyişle değerlendirme metodlarından «maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirme» muhafazakârlık kavramının bir gereğidir.

«Piyasa değeri ile değerlendirme» piyasa fiyatını, maliyet fiyatından düşük olup olmamasına bakmaksızın değerlendirme ölçüsü olarak kabul eder. Ancak bu değerlendirme usulü piyasa fiyatının maliyet fiyatından yüksek olması halinde muhafazakârlık kavramına aykırı düşer.

Bu yüzden, muhafazakârlık bünyesinde mevcut olan insicamsızlıktan dolayı tenkit edilir. Eğer, maliyet fiyatı yerine alınan piyasa değeri fiyat düşmelerini haklı göstermekte yeterli şekilde objektif ve gerçeği gösterici ise fiyat yükselmeleri için neden geçerli değildir? Muhasebeciler bu davranışlarını «muhafazakârlık yönünde yanlışlık yapmak net geliri olduğundan fazla gösterme yönündeki yanlışlığa nazaran daha az şiddette ekonomik ve sosyal neticeler doğurur» şeklinde savunurlar (8).

### **Tam Açıklama Kavramı**

Muhasebenin ilgililere bilgi verirken sosyal sorumluluk kavramına bağlı kalacağı bilinmektedir. Bu kavram ile yakın ilgisi olan diğer bir kavram da, tam açıklama kavramıdır. Muhasebe, kayıt sistemi içine sokmadığı bazı bilgileri raporlarda parantez içinde veya dipnot olarak veya açıklama halinde vermelidir. Sigortalı olup olmadıkları, sigorta değerleri, bilanço hazırlıkları sırasında fakat bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş büyük bir zarar (yangın, sel v.s. nedenlerle) veya devre içinde yapılan fakat tamamlanmamış büyük değere sahip bir anlaşma (alınan bir sipariş gibi), nihayet benimsenen prensip ve usullerdeki değişimler ilgililere açıklanmalıdır.

### **Önemlilik Kavramı**

Muhasebe ve denetleme literatüründe önemlilik terimine çok rastlanılmakta, fakat önemliliğin kesin tanımı yapılmamaktadır. Çünkü önemlilik, bahse konu olan herhangi bir problemin çözümünde, o problemi çevreleyen şartların ışığı altında hüküm verilecek bir meseledir. Bu bakımdan muhasebecinin önemli olanla önemli olmayana ayırabilmesi için ancak genel bir tanım yapılabilir :

---

(8) Horngren, s. 22-23.

Bir durum, bir olay veya bir unsurun, mevcut olduğu zaman için, açıklanması veya bir metod olarak kullanılması hükme tesir edecekse veya hükümde bir fark yaratacaksa o durum, o olay veya unsur önemlidir.

Bu kavramın uygulamalarından biri ve en basiti olarak yüzbinlerle ifade edilen bir rapora dayalı analizlerin yapımında tutarların yüzler hanesine kadar yuvarlanabilmesi gösterilebilir.

Özet olarak, önemli olmayan durumlarda temel kavramlardan ve genellikle kabul görmüş prensiplerden uzaklaşılabilceği ileri sürülebilir.