

TEMEL MUHASEBE VARSAYIMLARI ve MUHASEBE POLİTİKALARINA YÖN VEREN KAVRAMLAR

Cemal ÇAKICI

Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Yardımcı Doçent Dr.

Abstract: According to Turkish Accounting Standard-1: Disclosure of Accounting Policies, fundamental assumptions of accounting as follows:

- 1- *Continuing-concern concert*
- 2- *Consistency*
- 3- *Matching principle*

Also, the following considerations are important to select of accounting policies:

- 1- *Conservatism*
- 2- *Substance over form*
- 3- *Materiality*

The aim of this study is to state above concepts as practical.

Finansal tablolar terimi bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu ve bu tablolara ilişkin dipnot ve açıklamaları kapsamaktadır [3].

THP. açıklamalarına göre bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları oluştururken diğerleri ise (satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu) ek mali tabloları oluşturmaktadır [4].

Ancak ek mali tabloları bütün mükelleflerin düzenlemeleri zorunlu değildir. MSUG.Tebliğİ Sıra No: 10'a göre, 2000 yılı aktif toplamı 1,8 trilyon lirayı veya net satışlar toplamı 4 trilyon lirayı aşan mükelleflerin temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da düzenlemeleri zorunludur. Aynı tebliğe göre söz konusu mükelleflerin 2001 yılında verecekleri yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine ek mali tablolardan sadece kâr dağıtım tablosunu eklemeleri yeterli görülmüştür. Her ne kadar beyannameye eklenmeseler de kriterleri aşan mükelleflerin kâr dağıtım tablosu dışında kalan ek mali tabloları da düzenlemeleri ve Türkiye Muhasebe Standartlarına dikkat etmeleri gerekmektedir [5].

I. GİRİŞ

Uluslararası alanda muhasebe çalışmalarının iyileştirilmesi ve finansal tabloların güvenilir ve karşılaştırılabilir olması bakımından muhasebe standartları adı altında bir takım kurallar oluşturulmaktadır.

Bu kurallar öncelikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Committee-IASC) tarafından oluşturulmakta ve daha sonra da üye ülkeler tarafından uyum çalışmaları yapılmakta ve ulusal düzeyde muhasebe standartları yayımlanmaktadır. Şu anda IASC tarafından oluşturulan 41 adet uluslararası muhasebe standardı bulunmaktadır [1].

Türkiye'de ise, 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuş ve bugüne kadar 15 adet muhasebe standardı yayımlamıştır.

Bu çalışmada, 01 Ocak 1997 tarihinde yürürlüğe giren TMS-1: Muhasebe Politikalarının Açıklanması standardı [2] kapsamında yer alan temel muhasebe varsayımları ve muhasebe politikalarına yön veren kavramlara eleştirel bir gözle bakılması ve uygulamalı bir şekilde açıklanması amaçlanmaktadır.

II. TMS-1'İN KONUSU

TMS-1, finansal tabloların düzenlenmesinde ve incelenmesinde benimsenen temel muhasebe politikalarının açıklanması amacıyla oluşturulmuştur.

III. TEMEL MUHASEBE VARSAYIMLARI

İşletmenin sürekliliği, tutarlılık ve tahakkuk esaslı kavramları temel muhasebe varsayımları olarak kabul edilmektedir. Yani normal şartlarda finansal tablolar düzenlenirken bu koşulların sağlandığı düşünülmekte olup bu koşullara uyulmaması istisnai bir durum olarak öngörülmekte ve böyle bir durumda gerekçeleri ile açıklama yapılması gerekmektedir [3].

Oysa THP. kapsamına giren işletmeler için 12 tane temel muhasebe kavramı kabul edilmiştir. Bu standartta ise bunlardan sadece 3 tanesi temel muhasebe varsayımı olarak öngörülmektedir. THP. kavramlarına uymak zorunludur. Bunlara uyulmaması 2001 yılı için 850.000.000 TL. özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir [6].

concept) ise; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır [7]. Bu kavram gereğince ortaya çıkan muhasebe dönemi ise genellikle 1 yıldır ve 01 Ocak tarihinde başlayıp 31 Aralık tarihinde sona ermektedir.

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

Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır [4].

Dönemsellik kavramı, süreklilik kavramına ters düşüyormuş gibi görünse de gerçekte böyle bir şey yoktur. İşletmenin ömrünün sonsuza dek süreceğini varsaymakla faaliyet sonuçlarını belli bir dönemi esas alarak değerlendirmek, biçimsel açıdan farklı görünse de özde birbirini tamamlayan olgulardır. Süreklilik kavramını bir zincir olarak kabul edersek, bu zincirdeki her halka bağımsız bir dönemi ifade eder. Tek tek halkaların varlığı zincirin varlığına ters düşmeyeceği gibi dönemsellik ilkesi de süreklilik ilkesine ters düşmez. Ayrıca, faaliyetini sonsuza dek sürdüreceği varsayılan bir işletmenin başarı ya da başarısızlığını ölçebilmek de ancak belli dönemler itibarıyla alınacak sonuçların karşılaştırılmasıyla olasıdır [9].

Vergi kanunlarında da dönemselliği öngören hükümler bulunmaktadır. Özellikle VUK. madde 174'de defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılacağı ve ertesi hesap dönemi başında yeniden açılacağı belirtilmektedir. Maddenin devamında hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu hükme bağlanmış ve bunun istisnalarına yer verilmiştir. Diğer taraftan mükelleflerin işletmeye ait kıymetleri her hesap döneminin son gününde değerlemeye tabi tutmaları dönemsellik ilkesinin bir sonucudur. Özellikle aktif ve pasif geçici hesap kıymetlerinin değerlemesine ilişkin 283 ve 287. maddelerde dönemsellik ilkesi daha çok öne çıkmaktadır. Belirtilen maddeler uyarınca gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin ödenen giderlerle tahsil edilen hasılat ve cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş hasılatla henüz ödenmemiş giderler mukayyet değerleri üzerinden bilançoya aktarılırlar. Böylece bir dönemin gelir ve gideri diğer dönemin gelir ve giderinden ayrılmış ve dönemsellik kavramı korunmuş olmaktadır. Bununla birlikte vergi kanunlarında dönemsellik kavramına aykırı durumlar, yani dönemsellik kavramından sapmalar da mevcuttur. Bu durumlar aşağıda sıralandığı gibidir [16]:

- 1- İşe başlama ve işi bırakma
- 2- Özel hesap dönemine geçiş
- 3- Faaliyetin durdurulması
- 4- Adi ortaklıkta ortaklarda değişiklik

- 5- Kollektif ve komandit şirketlerde ortak değişikliği
- 6- Ölüm ve memleketi terk
- 7- Münferit beyanname ile bildirilen gelirlerin vergilendirilmesi
- 8- Tevkif usulüyle vergileme
- 9- Tasfiye, birleşme ve devir
- 10- Mal ithalinde KDV uygulaması

Örnek.3: 01.10.2000 tarihinde 1.000.000.000 TL. yatırılmak suretiyle 1 yıl vadeli mevduat hesabı açtırılmıştır. Faiz oranı %90, Gelir Vergisi Stopaj oranı %16 ve fon payı %10'dur.

Tahakkuk esasına göre işletmenin 31.12.2000 tarihi itibarıyla 01.10-31.12.2000 dönemine ilişkin faiz gelirini tahakkuk ettirmesi gerekmektedir. Buna göre 31.12.2000 tarihinde hesaplanan faiz tutarı ve yapılması gereken kayıt şöyledir:

$$\text{Faiz tutarı} = (1.000.000.000 \times 90 \times 92 / 36.500) = 227.000.000 \text{ TL.}$$

31.12.2000	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	227.000.000
642 FAİZ GELİRLERİ	227.000.000

01.10.2000-31.12.2000 dönemi faiz gelirleri tahakkuku

30.09.2001 tarihine gelindiğinde hesabın vadesi dolduğu için gelir gerçekleşmiş olmaktadır. Bu durumda yapılması gereken kayıt şöyledir:

30.09.2001	
102 BANKALAR	741.600.000
193 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON.	158.400.000
- Gelir Vergisi Stopajı	144.000.000
- Fon Payı	14.400.000
181 GELİR TAHAKKUKLARI	227.000.000
642 FAİZ GELİRLERİ	673.000.000

01.01.2001-30.09.2001 dönemi faiz tahakkuku

$$\text{Faiz Tutarı} = 1.000.000.000 \times \%90 = 900.000.000$$

$$\text{Gelir Vergisi Stopajı} = 900.000.000 \times \%16 = 144.000.000$$

$$\text{Fon Payı} = 144.000.000 \times \%10 = 14.400.000$$

Bu noktada tahakkuk esasını ile ihtiyatlılık kavramı çelişiyormuş gibi görünse bile aslında bir çelişki yoktur. Çünkü tahakkuk ettirilen gider ve gelirlerde bir belirlilik, yani kesinlik olmasına rağmen, ihtiyatlılık kavramında ele alınan gider ve gelirlerde bir belirsizlik söz konusudur. Giderler için de benzer bir uygulama geliştirilebilir.

Örnek.4: İşletme faaliyette bulunduğu bina için 3 yıllık kira bedelini peşin olarak ödemiştir. Kira tutarı aylık 500.000.000 TL.'dan 3 yıllık 18.000.000.000 TL.'dir. Gelir Vergisi stopaj oranı %20, Fon Payı oranı %10'dur. 01.01.2001 tarihi itibarıyla anlaşma ve ödeme yapıldığını düşünürsek şöyle kaydedilmelidir:

01.01.2001	
280 GELECEK YILL. AİT GİD.	12.000.000.000
180 GELECEK AYL. AİT GİD.	6.000.000.000
100 KASA	14.040.000.000
360 ÖD. VERGİ VE FON.	3.960.000.000
- Gelir Vergisi	3.600.000.000
- Fon Payı	360.000.000

3 yıllık kira ödemesi nedeniyle.

Bundan sonra 2001 yılı için her ay sonu itibarıyla aşağıdaki kayıt yapılmalıdır (7/A seçeneğine göre):

770 GENEL YÖNETİM GİD.	500.000.000
180 GELECEK AYL. AİT GİD.	500.000.000

2001 yılı ayı kira tahakkuku.

2001 yılı sonunda yapılması gereken kayıt şöyledir:

31.12.2001	
180 GELECEK AYL. AİT GİD.	6.000.000.000
280 GELECEK YILL. AİT GİD.	6.000.000.000

2002 yılı kira bedellerinin belirlenmesi nedeniyle

Vergisel açıdan gelirin tahakkuk etmesi de farklı olmaktadır. Özellikle bu konu menkul kıymet faiz gelirleri bakımından önem arz etmektedir. Şöyle ki; menkul kıymet faiz gelirleri belli bir vadeye bağlı olduğu takdirde, vadenin gelmesiyle bu gelire hak kazanılır. Vade gelmeden faiz gelirlerinin tahakkuk etmesinden bahsedilemez. Menkul kıymet iktisap edildiğinde, vadesi geldiğinde ne kadar gelir elde edileceği bilinmekle birlikte, bu süre geçmeden bu gelire hak kazanılması da mümkün değildir. Bu itibarla menkul sermaye iratlarında elde etme, hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, tahakkuk eden bir gelirin talep edilebilir safhaya gelmesi yeterli değildir; gelirin sahibinin emrine amade kılınması da gereklidir. Bu işlem hangi hesap döneminde gerçekleşmişse, tahsil edilme işlemi daha sonraki bir dönemde gerçekleşmiş olsa bile bu hesap döneminin geliri olarak vergilendirilir. Bu halde

dahi, gelirin elde edilmesinin tahsil esasına bağlandığı ileri sürülemez.

Menkul kıymet faiz gelirlerinin ticari faaliyete bağlı olarak elde edilmesinde ise, tahakkuk esasının geçerli olacağına kuşku yoktur. Ancak tahakkuk esasını, dönemsellik kavramı ile karıştırmak, aktif veya pasif geçici hesap kıymetlerinin bir unsuru görmek doğru bir yaklaşım şekli değildir. Dolayısıyla menkul kıymet faiz gelirleri, menkul kıymetin vadeli olması halinde, vadenin gelmesiyle tahakkuk eder. Bunun böyle olmasında da, menkul kıymetin bir sermayeyi temsil etmesinin önemi büyüktür [17].

IV. MUHASEBE POLİTİKALARINA YÖN VEREN KAVRAMLAR

İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik temel kavramları muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasını yönlendirir [3]. Yani yukarıdaki kavramlara dayanılarak farklı yöntemler uygulanabilir.

A. İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık (conservatizm) kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder [3]. 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 [7]. Buna göre gerçekleşmemiş bir zarar mutlaka kaydedilmelidir ancak gerçekleşmemiş bir kâr asla kaydedilmemelidir [9]. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekeç oluşturmaz.

Dikkat edilecek olursa ihtiyatlılık kavramı tanımında muhtemel gider ve zararlar ile muhtemel gelir ve kârlar denilmektedir. Burada geçen muhtemel kelimesi kavramın özünü teşkil etmektedir. Muhtemel kelimesi bir bakıma olması olası olan şey ya da gerçekleşeceği tam kesin olmayan şey anlamına gelmektedir. Bu nedenle bir kesinlik yoktur, bir belirsizlik vardır ve belirsizliklerin çoğu işlemleri etkilemesi kaçınılmazdır [18]. Zaten bir kesinlik olsaydı o zaman tahakkuk esasına göre giderlerin ve gelirlerin tahakkuk ettirilmesi gerekirdi.

Muhtemel gider ve zararlar neler olabilir?

Tanımdan da anlaşılacağı üzere karşılık ayrılmasını gerektiren bütün olaylar muhtemel gider ve zarar kapsamına girmektedir. Şöyle ki (THP. gereğince):

- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü
- Şüpheli Ticari Alacaklar
- Stok Değer Düşüklüğü
- Diğer Dönen Varlıklar İçin Sayım Noksanlığı
- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü

- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü
- Kıdem Tazminatları

Muhtemel gelir ve kâra sebep olacak konular ise yukarıdaki unsurların tam tersi yani değer artışları olabilir. Örneğin; menkul kıymetler değer artışı gibi. İhtiyatlılık ilkesi gereğince menkul kıymetler değer artışı için gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapılmamalıdır. Ayrıca, hisse senetlerindeki "borsa rayici" ile değerlendirme ölçüsü, muhasebenin temel kavramlarından "ihtiyatlılık kavramı" ile bağdaşmamaktadır. Tahakkuk etmeyen, gerçekleşmeyen bir gelirin gelir olarak kaydedilmesinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olduğu açıktır. Özellikle spekülasyona dayalı olarak dalgalanmaların çok yüksek olduğu borsalarda hisse senetlerindeki değer değişimlerinden kaynaklanan artışların gelir olarak kayıtlara yansıtılması ticaret hukuku ilkelerine ters düştüğü gibi, değerlendirme gününden potansiyel gelir olarak ortaya çıkan unsurların kâr dağıtımına konu yapılarak işletme dışına aktarılmasını da sağladığından, doğru bir yaklaşım şekli değildir [17].

Örnek.5: Alacak senetlerinden 500.000.000 TL.'lık kısmı vadesinde ödenmediği için protesto olmuştur. Protestoya rağmen de ödenmedikleri için icraya verilmiştir. Bu durumda ihtiyatlılık ilkesi gereğince yapılması gereken kayıtlar şöyledir:

121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000
121.02 Protestolu Senetler	
121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000
121.01 Portföydeki Senetler	
<i>Alacak senetlerinin protesto olması.</i>	
121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000
121.03 İcraya Verilen Senetler	
121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000
121.02 Protestolu Senetler	
<i>Alacak senetlerinin icraya verilmesi.</i>	
128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR	500.000.000
121 ALACAK SENETLERİ	500.000.000
121.03 İcraya Verilen Senetler	
<i>Şüpheli alacakların belirlenmesi.</i>	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	500.000.000
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ.	500.000.000
<i>Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması.</i>	

B. Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği (substance over form) [19] kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmeler yapılmasında biçimlerinden çok

özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçime önceliği esastır [3].

Bu konuda çek örneği verilebilir. Ticaret Kanunu gereğince (mad. 707) çekte vade yoktur. Yani ibraz edildiği anda ödenir. Ancak uygulamada çeklere vade yazıldığı çok sık görülen bir durumdur. Böyle üzerine vade yazılmış olan çekler, özün önceliği kavramı gereğince artık çek olarak değil de senet olarak dikkate alınmalı ve muhasebeleştirilmelidir [9].

Bu konuda 10 günlük bir süre genel kabul görmüştür. TTK. madde 708'e göre bir çek keşide edildiği yerde ödenecekse on gün; keşide edildiği yerden başka bir yerde ödenecekse bir ay içinde muhataba ibraz edilmelidir [20]. Bu nedenle vade 10 güne kadar ise Alınan Çekler hesabına 10 günden fazla ise Alacak Senetleri hesabına kaydedilmelidir. Verilen çekler durumunda ise borç senetleri hesabı kullanılmalıdır. Bu durumda ilgili senet hesapları altında çek ve senetleri ayırmak amacıyla alt hesap düzenlemesi yapılabilir.

Örnek.6: Satıcı (A) İşletmesi'ne olan 180.000.000 TL.'lık borca karşılık 1 ay vadeli çek verilmiştir. Özün önceliği kavramı gereğince, ilgili çek vadeli, yani 10 günden daha fazla vadeli olduğu için kayıtların aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir:

320 SATICILAR	180.000.000
320.01 (A) İşletmesi	
321 BORÇ SENETLERİ	180.000.000
321.02 Vadeli Çekler	
<i>1 ay vadeli çek verilmesi.</i>	
Verilen çekin vadesine 10 gün kaldığı zaman	
<i> aşağıdaki kayıt yapılmalıdır:</i>	
321 BORÇ SENETLERİ	180.000.000
321.02 Vadeli Çekler	
103 VERİL. ÇEK. VE ÖD. EMİR.	180.000.000
<i>Vadeli çekin ilgili hesaba aktarılması.</i>	
103 VERİL. ÇEK. VE ÖD. EMİR.	180.000.000
102 BANKALAR	180.000.000
<i>Çek bedelinin bankadan ödenmesi nedeniyle.</i>	

C. Önemlilik Kavramı

Önemlilik (materiality) kavramı, bir hesap kalemi veya finansal bir olayın nispi ağırlık ve değerinin, finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder [12].

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunludur [3].

Önemlilik kolayca anlaşılır bir kavram değildir. Belli bir ölçüsü ve standardı yoktur. Bir işletmeci yönünden önemli olan bir unsur bir başkası yönünden önemsiz kabul edilebilir. Yine de bu konuda iki ölçütten söz edilebilir:

- Miktarın oransal büyüklüğü
- Miktarın üçüncü şahıslar için önemi

Miktarın oransal büyüklüğü, kuşkusuz ilgili kalemin parasal mutlak değeri ile birlikte ele alındığında anlam kazanır. Örneğin; %10 oranı tek başına önemli bir orandır. Ancak bu oran 50.000 TL. için ayrı anlam, 50.000.000 TL. için ayrı anlam ifade eder. Ayrıca, bir unsurun önemliliği o unsurun bilinmesinin, yönetimin, ortakların, alacaklıların ve benzerlerinin kararlarına etkili olacağına dair bir neden olması halinde söz konusu olacaktır [9].

Bu konuda da örnek olarak amortisman tabi duran varlıklar verilebilir. VUK. (mad. 313) gereğince amortisman tabi iktisadi kıymetler için bir sınır getirilmiştir. Buna göre 2001 yılı için 150.000.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 150.000.000 lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir [21]. Bu itibarla bu tutarın altında bir değeri olan duran varlıklar uzun yıllar kullanılacak olsalar dahi önemsiz kabul edilip doğrudan gider yazılabilirler.

Böylece önemlilik kavramı gereğince kalem, cetvel, çöp sepeti vb. gibi küçük araçların tutarı önemsiz kabul edilmekte ve amortisman ayırmak yerine doğrudan gider yazılmasına izin verilmektedir [22].

Örnek.7: İşletmenin yönetim bölümünde kullanılmak üzere 5.000.000 TL.'na bir kalemlik satın alınmıştır. Ayrıca, 900.000 TL. KDV. ödenmiştir.

770 GENEL YÖNETİM GİD.	5.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV.	900.000
100 KASA	5.900.000
... nolu fatura ile satın alınan kalemlik.	

Denetim açısından bakıldığında önemliliğin ölçülmesinde hangi ölçütlerden hareket edileceği hakkında kesin bir şey söylemek çok zordur. Bununla birlikte yapılan bir araştırmaya göre, denetçilerin önemlilik konusunda karar alırken aşağıdaki değişkenlere başvurdukları saptanmıştır:

- İlgili kalemin türü
- İlgili kalemin cari yıl net kârına oranı
- İlgili kalemin toplam hasılatı veya giderlere oranı
- İlgili kalemin net çalışma sermayesi üzerine yapacağı etki
- Kazançların büyüme hızı
- İlgili kalemin kazançların yükselme eğilimini ters yönde etkileyip, etkilemediği
- İlgili kalemin mutlak (vergi etkisinden arındırılmış) tutarı
- Hisse senetleri fiyatına olacak etkisi

Bu araştırma sonuçlarına bakarak denetçilerin önemliliği saptamada kararlarını daha ziyade sayısal değişkenlere dayandırdıklarını söyleyebiliriz. Çünkü yukarıda sayılan değişkenler ile ilgili kalemin finansal tablolar üzerine yaptığı sayısal etki ölçülmeye çalışılmaktadır. Buna göre denetçi, örneğin, gelir tablosu açısından bir kalemin önemliliğini araştırmaktaysa, o kalem tutarının faaliyet dönemi net kârına oranını saptayacak ve bu orana göre kalemin önemli olup olmadığına karar verecektir. Denetim uygulamasında yerleşmiş bir kurala göre, bir tutar net kârın % 10'undan fazla ise önemli, % 5'inden az ise önemsiz sayılmaktadır. Denetçi bu sınırları dikkate alarak koşullara göre bir kalemin önemli olup olmadığına karar verir [23].

V. SONUÇ

Temel muhasebe varsayımları olarak kabul edilen işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve tahakkuk esası (dönemsellik) ile muhasebe politikalarına yön veren ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları TMS-1: Muhasebe Politikalarının Açıklanması standardı kapsamında yer aldığı gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de bu kavramlara ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

Süreklilik kavramı gereğince, işletmenin gerçek kâr ya da zararı ancak işletmenin tasfiyesi ile ortaya çıkmakta olup, dönemler itibariyle elde edilen kâr ya da zarar rakamları tam olarak gerçeği yansıtmamaktadır.

Finansal tablolardan karşılaştırılabilir bilgiler alınabilmesi bakımından tutarlılık kavramına uyulmalı ve dönemler itibariyle uygulanan muhasebe politikaları değiştirilmemelidir.

Her ne kadar işletmenin faaliyetleri sonsuza kadar sürse bile tahakkuk esas (dönemsellik) kavramı gereğince her dönemin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması ve sonuçlarının bulunması gerekmektedir.

İhtiyatlılık kavramına göre işletmeler muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırmalı, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapmamalıdır.

Ayrıca, finansal tabloların gerçeği yansıtması bakımından, çek örneğinde olduğu gibi işlemlerin kaydedilmesinde biçimlerinden çok özlerine dikkat edilmeli yani özün önceliği kavramına uyulmalıdır.

Önemlilik kavramı gereğince ise, sonuçlar üzerinde önemli etkiler yaratmayacak kadar küçük rakamların üzerinde durulmaması ve pratik bir şekilde kaydedilmeleri öngörülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] -----, www.iasc.org.uk
- [2] -----, TİMÜDESK - Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu: **Türkiye Muhasebe Standartları 1997**, Tümbay Yayın No: 32, Ankara 1997, s.13.
- [3] -----, TMS-1, mad. 1-2, 3, 8/a, 8/b, 8/c, 4, 10/a, 10/b, 10/c.
- [4] -----, MSUGT. Sıra No: 1.
- [5] -----, MSUGT. Sıra No: 10.
- [6] -----, VUK. mad. 353/6, mük.mad.320.
- [7] LARSON / PYLE, **Fundamental Accounting Principles**, Eleventh Edition, Irwin, 1998, s.16, 87, 80, 331.
- [8] ATAMAN, Ümit; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s.182.
- [9] -----, MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul 1999, s.331, 509-511.
- [10] AKDOĞAN, N.; TENKER, N., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.39.
- [11] YAZICI, Mehmet, **Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlenmesi**, İkinci Baskı, MÜ.N.S.Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 522/756, İstanbul 1998, s.28.
- [12] HILLMAN; KOCHANİK; REYNOLDS, **Principles of Accounting**, Fifth Edition, Dryden, USA, 1990, s.630, 631.
- [13] SMITH, J.L.; KEITH, R.M., **Accounting For Financial Statement Presentation**, McGraw-Hill Inc., USA. 1979, s.33.
- [14] WELSCH, G.A.; CHESLEY, G.R., **Fundamentals of Financial Accounting**, Irwin Inc, USA 1990, s.155.

- [15] BERNEY, P.R.; LYONS, W.P.; GARSTKA, S.J., **Financial Accounting And Reporting-Text And Cases**, Business Publications, Inc., USA. 1981, s.75.
- [16] DURGUN, Ercan, "Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve İstisnaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 220, Aralık 1999.
- [17] ARSLAN, Erdoğan, "İşletme Aktifine Kayıtlı Hazine Bonosu ve Devlet Tahvil Faizlerinin Elde Etme Zamanı ve Tahakkuk Esası", **Vergi Dünyası**, Sayı:184, Aralık 1996.
- [18] DURMUŞ, A. H., **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, İstanbul, 1992, s.13.
- [19] ŞENSOY, Necdet, **Selected Topics On Turkish Tax Accounting**, İstanbul 1994, s.126.
- [20] TEKİNALP, Ü.; ÇAMOĞLU, E., **Açıklamalı, Notlu ve Karşılaştırmalı Türk Ticaret Kanunu**, Yedinci Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ., İstanbul 1992, s.326.
- [21] DOĞRUSÖZ, Bumin A., **Temel Vergi Kanunları**, Lebib Yalkın Yayınları AŞ., İstanbul 2000, s.442.
- [22] WALGENBACH, P. H.; DITTRICH, N. E.; HANSON, E.I., **Financial Accounting**, Second Edition, Harcourt Brace Jovanovich Inc, USA. 1977, s.426.
- [23] KAÇAR, Yusuf, "Muhasebe ve Vergi Denetiminde Önemlilik", **Vergi Dünyası**, Sayı:214, Haziran 1999.