

## HESAPLARIN NİTELİK YÖNÜNDEN ÇEŞİTLERİ

Doç. Dr. Özgül CEMALCILAR

İşletmeler sahiplerinden ayrı bir kişiliğe sahiptir. Bu görüş, muhasebenin çalışmasına imkân verecek prensiplerin geliştirilmesinde temeldir. Hatta daha ileri giderek çift taraflı muhasebe esasının bu temel varsayımdan doğduğu ileri sürülebilir. İşletmenin kuruluşunda en basit şekil olarak işletme sahibinin işletmesine sermaye olarak para koyduğunu ele alalım. Bu durumda ayrı bir kişiliğe sahip olan işletmenin para nev'inden varlığı olduğu söylenir. Aynı olayın başka bir yüzü vardır : İşletme ve işletme sahipleri ayrı kişiler olduğundan işletmenin sahip bulunduğu varlıklar karşılığında, bu varlıkları veren kimsenin eş değerde alacağı (sermaye) olacağı tabiidir. İşletmenin ayrı bir kişiliğe sahip olduğu varsayılmasa idi böyle iki yönlü bir düşünceye yer vermek imkânsız olacaktı. İşletme sahibinin sermaye olarak koyduğu değerler bir diğerinden farklı özellikte olabilirler. İşletmenin çalışması bu değerlerin akışı halinde oluşur. Para-Mal-Alacak-Para veya Para - Sabit Kıymet gibi. Değerlerdeki akış varlıklarının unsurlarında değişme yaratır. Bu değişmelerin bir önceki duruma etkisi ile ilgili unsurun son durumunu tesbit ancak hesap denilen çizelgelerde artış ve eksilişleri toplamakla mümkün olur. Bir işletmenin bir varlığa sahip olması, o varlığın sıfırdan var olması, hesapta artışla ifade edilebilir. Aynı zamanda işletme sahibinin alacağının da sıfırdan var olması ilgili hesapta bir artışı anlatır. Ve bilindiği gibi bu iki artış aynı hadisenin iki yönü, aritmetik ifade ile bir eşitliğin iki tarafıdır. Dolayısıyla birindeki artışı muhasebe terimi ile borçlandırarak kayda alınca diğerindeki artışı alacaklandırarak göstermek gerekecektir.

B VARLIKLAR A		=	B SERMAYE A	
+	—		—	+
Artış	Azalış		Azalış	Artış

Başlangıçtaki hali biraz daha geliştirirsek işletmenin varlıklarından bir kısmının 3. şahıslardan (borçlanılarak) da sağlanabileceğini ekleyebiliriz. Böylece 3. şahıslar işletmeye verdikleri varlıklar karşılığında tabiidir ki işletme sahibinden değil ayrı kişiliğe sahip olan işletmeden hak iddia edeceklerdir. Bu durumda işletmenin sahip olduğu varlıklar üzerinde işletme sahiplerinin ve 3. şahısların toplam olarak eş büyüklükte hakları olacaktır. Bu ifade verilen ilk eşitliğe 3. şahısların haklarını da eklemeyi gerektirir. Eşitliğin ikinci tarafına ait olan bu unsur (borçlar) da kuşkusuz, aynı taraftaki sermaye unsurunun tâbi olduğu kurallara tâbi olacaktır :

B VARLIKLAR A		=	B BORÇLAR A		+	B SERMAYE A	
+	—		—	+		—	+
Artış	Azalış		Azalış	Artış		Azalış	Artış

İşletmenin borçlanarak veya işletme sahibinden temin suretiyle sahip olduğu varlıklar işletmenin faaliyeti boyunca hareket halinde olacaktır. Gene işletmenin faaliyeti gereği olarak sermayede veya borçlarda değişme meydana gelecektir. Ancak işletmenin faaliyetini oluşturan herbir (tekil) işlem ele alındığında bunun iki yönü olduğu görülür. Bu sebepten eşitlik bozulmayacaktır.

Özet olarak faaliyetlerin, varlıklar toplamına etkisi olmaksızın tarafların kendi terimleri arasında yaratacağı değişmeler yanında varlıkların toplam olarak büyümesi veya toplam olarak küçülmesine sebep olacağı da ileri sürülebilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi taraflara ait unsurlarda, değişmelerin etkisi ile son durumun tesbiti hesaplarla mümkün olur. Ancak hesabı, verilen temel eşitliğin taraflarını oluşturan unsurlarla kati şekilde sınırlandırmak, muhasebenin yönetim aracı olma, ilgili diğer taraflar için karar vermede gerekli bilgileri sağlama fonk-

siyonunu imkânsız kılar. Muhasebe, işlemleri, bu temel çeşitliğe bağlı kalmak şartı ile yönetim için karar verme durumunda olan diğer ilgililer için kullanılacak veriler haline getirecek bir görüşle değişik açılardan görebilir ve görmelidir.

Örneğin, tecrübi sistemin mevcudiyeti yanında devamlı envanter sisteminin doğması muhasebenin aynı satış işlemi değişik açıdan ele almasından (yönetici için kararlarında faydalı bilgileri sağlama gereğinden) doğmuştur. Hatta bugün muhasebenin yönetimdeki rolü daha geniş olarak tanındıkça tek hesapta hareketleri toplayan tecrübi sistem önemini kaybetmiştir. Devamlı envanterin gelişmiş şekli ile, varlıklardan mal'da oluşan değişimler yönetici için faydalı görülen bazı bilgileri temin edebilecek şekilde ayrı bir açıdan ele alınmıştır. Bu sebepten malda çoğalma veya azalma şeklinde oluşan hareketler tek bir hesabın kalanına tesir ettirilmek yerine üç hesaba ayrılmıştır : Mal, Satılan Malın Maliyeti, Satış Hesapları. Böylece satış yolu ile malda meydana gelen azalma sadece tek yönlü olarak değil yönetim için faydalı olacak satış hasılatı ve satılan malın maliyeti bilgilerini sağlama açısından da muhasebeleştirilmiş olmaktadır.

Benzer olarak bir yıldan fazla kullanılma özelliğine sahip olan değerlerde devre içinde kullanmanın sebep olduğu eskime payı o kıymeti kayda alan hesaptan düşme yerine sabit kıymetin ilk değeri ile o güne kadar hesaplanan eskime tutarını gösterecek, böylece sabit kıymetlerin yaşlılığı hakkında da bilgi verecek bir kayıt şeklinin uygulamasına gidilmiştir.

Ayrıca başlanmış fakat tamamlanmamış işlemleri de, içinde bulunulan durumu tam gösterme bakımından kayda almak gerekmektedir.

Genç toplam varlıklarda sermaye konulması veya borçlanma dışında (önceden sağlanan varlıkların çalıştırılması sonucu) oluşan artışları ve aynı paralelde olan azalışları direkt olarak sermayeye tesir ettirme yerine artış ve azalışı gösteren hesaplara kaydetme yolu seçilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalarda genel olarak değinildiği gibi muhasebenin yönetim aracı olması hesapların varlıklar, sermaye ve borçlar terimlerinin dar anlamlarından kurtarılması, nazari hesapların yaratılması ile mümkün olur. Yaratılacak hesapların neler olacağı işletmenin türüne ve hatta aynı türdeki işletmenin özelliğine göre

değişecektir. Problemi genel muhasebe açısından alınca yukarıdaki gereklerin sonucu hesapların değişik yönlerden farklı karakterler taşıyacağı ve bu esas üzerinden sınıflamalar yapılabileceği ortaya çıkar.

Hesaplar hadiselerin kaydı için temel olup olmama durumlarına göre :

- Asli hesaplar,
- Düzenleyici hesaplar
- Geçici hesaplar olarak bölümlenirler.

Bilânçoda gösterilip gösterilmeme durumlarına göre ise :

- Bilânço Hesapları
- Sonuç hesapları şeklinde iki gruba ayrılabilirler.

**Asli Hesaplar :** Kendi başlarına hadiseleri kati sonuçları ile veren veya vermesi mümkün olan hesaplardır. Kasa, Mal, Aksiyon-Obligasyon, Binalar, Borçlar v.b.

**Düzenleyici Hesaplar :** Yukarıda açıklanan nedenlerle hadise hakkında elde edilmek istenen özel anlamı olan bazı bilgileri, gerekli kaydı aslî hesap yerine onunla bir arada dikkate alınacak ayrı bir hesaba kaydetme yoluyla ortaya koyma ihtiyacından doğan hesaplardır. Örneğin, Aksiyon ve Obligasyon hesabı temel olarak alış ve satışlar için etkilendirilirken devre sonunda seçilen değerlendirme metodunun sonucu olarak tesbit edilen değer düşmesini de kayda almalı ve bu hesap aksiyon obligasyon hakkında bilânço tarihinde, seçilen değerlendirme metoduna göre sahip olduğu değeri göstermelidir. Ancak değer düşmenin büyüklüğü hakkında ayrı olarak bilgi edinmek isteğine, bu işlemi asli hesap yerine onunla bir arada anlam ifade edecek düzenleyici bir hesaba (Aksiyon-Obligasyon Değer Düşme Karşılığı hesabına) kaydetmek cevap verecektir.

Düzenleyici hesaplar aktif karakterdeki veya pasif karakterdeki asli hesapları düzenleyebilirler. Aktif hesapları düzenleyen hesaplar ilgili hesaptaki bir azalmayı kayda alıyorsa alacak kaydı alır ve alacak kalanı verir. Tersine, hesaptaki bir artışı kayda alıyorsa borç kaydı alır, borç kalanı verir. Pasif karakterdeki aslî hesapları düzenleyen hesaplar artışı kayda almakta ise alacak kaydı ile baş-

lar, alacak kalanı verir; bir azalmayı kayda alıyorsa borç kaydı alır, borç kalanı verir.

Aktifler, çift taraflı kayıt sistemi ile tutulan hesapların muhasebe kural ve prensiplerine göre kapatılmasından sonra uygun şekilde ileriye aktarılacak olan borç kalanlarıdır. Bu açıdan ele alınca borç kalanı veren düzenleyici hesaplar ister aktifi, isterse pasifi düzenlesinler aktif karakterdedirler.

Yukarıdaki tanımın karşıtı olarak pasifleri alacak kalanları olarak ele aldığımızda alacak kalanı veren bir düzenleyici hesap ister aktifi, isterse pasifi düzenlemekte olsun pasif karakterde bir hesaptır.

Ancak aslı hesapla bir arada dikkate alınmaları gerektiğinden bu ilişkiyi kolaylıkla ortaya koyabilmek için bilânçoda ilgili aslı hesabın yer aldığı bölümde ve ilgili hesapla birlikte gösterilmeleri uygundur. Bu durumda aktif bir aslı hesabı düzenleyen hesap gene aktif karakterde bir hesap ise ilâve şeklinde, pasif karakterde ise çıkartma şeklinde gösterilecektir. Pasif bir aslı hesabı düzenleyen hesaplar için de aynı esastan hareket edilecektir.

Örnek :

Aksiyon - Obligasyon	70.000	
<b>Artı : Aks. Obl. Değer Artışı</b>	<u>8.000</u>	78.000
Binalar	260.000	
<b>Eksi : Birikmiş Bina Amor.</b>	<u>52.000</u>	208.000

Tatbikatta hesap karakteri ile bilânço gösterilişi karıştırılıyor kanısındayız. Tetkik edilen bazı hesap plânlarında aslı hesapla zıt karakterde olan düzenleyici hesabın aynı grubun sıra numarasını taşıdığı görülmüştür. Oysa hesap plânında aynı grupta yer alan hesaplar aynı karakterde olma gereğindedir. Aynı karakterdeki hesaplar bilânçoda bir diğerdenden çıkartma halinde gösterilemez.

Bu bakımdan hesap plânlarında ana aktif ve pasif gruplarından ayrı olarak her iki taraf için düzenleyici hesapları toplayacak ayrı gruplara yer vermek doğru olur. Hesap plânındaki hesapların bilânçoda aynı sırada ve görünüşte gösterilme zorunluluğu olma-

dığından düzenleyici hesaplar ilgili hesabın altında ilâve veya çıkartma şeklinde yer alabilir. Kaldı ki bugün bilânçoyu önemli görülen bir grupe ortaya koyacak şekilde hazırlamak dahi bahis konusudur. Bilânçonun sunuluş şekillerinden net işletme kapitalini ortaya koyacak finansal durum şekli veya raporlama şekli burada örnek olarak gösterilebilir.

**Geçici Hesaplar (Köprü Vazifesi Gören Hesaplar) :** Bu hesaplar aslî hesabı ilgilendiren fakat henüz tamamlanmamış olan işlemleri kayda alırlar. Diğer bir deyişle kati sonucun oluşumunun bir safhasını gösterirler. Bu nedenle geçici karakterdedirler. Kısa bir süre için köprü vazifesi görürler. Safhanın kati sonuca ulaşması ile görevleri son bulur. Taşdıkları kayıtlar asli hesaplara devredilerek kapatılırlar. Bu yönden düzenleyici hesaptan önemli derecede ayrılırlar. Geçici hesapların kısa süre içinde aslî hesaplara devri esas iken düzenleyici hesaplara kaydın nedeni aslî hesaplara kaydı esas olan hadiseyi asli hesaplardan ayırıp bu hesaplarda tutmaktır.

**Örnek :** Yoldaki Mallar, Tahsil Edilecek Kupon Faizleri, Tahsildeki Senetler, Takipteki Senetler v.b.

Gene tatbikatta, hatta bazı muhasebe ders kitaplarında, kısa süreli alacak ve borçları toplayan hesaplarla geçici karakterdeki hesapların ve düzenleyici hesapların karıştırıldığı görülmektedir. Örneğin, ücretlilerden gelir vergisi stopajı işletmenin, kısa süre içinde ödemesi gereken bir borcunu doğurur. Burada borç işlemi aslî bir işlemdir. Tatbikatta genellikle kullanılan Muvakkat Borçlar veya Muvakkat Alacaklar hesaplarındaki **Muvakkat kelimesi hesabın** geçiciliğini, köprü vazifesi gördüğünü değil kısa süre içinde ödeneceğini veya tahsil edileceğini ifade eder. Diğer bir deyişle borcun veya alacağın muvakkatlığını gösterir. Bu bakımdan karışıklığa meydan vermemek üzere geçici (köprü vazifesi gören, tranzituar) ve düzenleyici hesapları muvakkat kelimesi altında toplamamak, ayrıca kısa sürede ödenecek veya tahsil edilecek olan gerçek borç ve alacakları toplayan hesapları Sair Borçlar, Diğer Borçlar veya Sair Alacaklar, Diğer Alacaklar gibi isimler altında göstermek yoluna gidilmelidir. Aksi takdirde muvakkat kelimesinden çıkartılabilen farklı anlamların sebep olacağı hatadan kurtulmak zor olur.

Örneğin, uygulamada,

Muvakkat Borçlar

— Keşide Borçları

— Reeskont

— Ödenecek gelir vergisi stopajı

.

.

.

şeklinde gruplamalara rastlanmaktadır. Oysa,

Alacaklıya, kabule gönderilmeden verilen bir poliçe, borcun tamamen ortadan kalktığını ifade etmez. Borçtan kurtulmanın bir safhası olan bu durumu kayda alan «Keşide Borçları Hesabı» **geçici, köprü vazifesi gören** bir hesaptır.

Alacak senetlerinin peşin değere indirilmesinde, farkı kayda alan «Reeskont Hesabı» **düzenleyici** bir hesaptır.

«Ödenecek Gelir Vergisi Hesabı» yukarıda da zikredildiği gibi kısa süreli borcu gösteren **asli** bir hesaptır.

**Bilanço Hesapları:** Bilanço da yer alacak hesaplardır. Yukarıda sayılan hesaplar bilançoda yer alırlar. Diğer bir deyişle bilanço hesapları asli hesaplar, düzenleyici hesaplar, geçici hesaplar olabilir.

**Sonuç Hesapları:** İşletme sahibinin işletmenin varlıkları üzerindeki haklarını gösteren temel hesap sermaye hesabıdır. Sermaye hesabı bir bilanço hesabıdır.

İşletmelerin gayeleri, faaliyetleri sonucunda kâr sağlamaktır. Kâr işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerinde sermayeden ayrı olarak o büyüklükte hakları olduğunu gösterir.

O halde işletmelerin faaliyetleri sonucu işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki haklarının büyümesi esastır. Ancak işlemler tek tek ele alındığında olumlu yöndeki bu gayeye her zaman ulaşmak mümkün değildir. Ayrıca işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki haklarını büyütecek faaliyetlerini yapabil-

meleri için gene işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki haklarını azaltıcı karakterde bazı işlemlerin yapılması zorunluluğu vardır. Bu açıklamalara göre işletme faaliyetleri sırasında işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki hakları devamlı olarak değişmeye uğramakta ve bu değişme iki yönde olmaktadır. İşletmenin sürekli ömre sahip olması temel kavram olmakla beraber kontrol ve plânlama amacı ile faaliyetlerin ölçülmesi gereği, devre denen belirli süreler sonunda bu değişimin ne yönde ve ne büyüklükte olduğunun tesbitini ister. Bu bakımdan işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki haklarında değişme yaratan her işlemin kaydı gerekir. Ancak işletme sahip veya ortaklarının haklarını gösteren sermaye üzerinde devamlı olarak değişme yapmak sakıncalıdır. Çünkü sermaye büyüklüğünün 3. cü şahıslara karşı hukukî ve malî bir anlamı olduğu kadar kâr ile ilgili analizler için de bu büyüklüğe ait bilgiye ihtiyaç vardır. Bu bakımdan sonuca tesir eden işlemlerin sermayeden ayrı olarak toplanması doğru olur.

Yukarıda da belirtildiği gibi işletme sahip veya ortaklarının aktifler üzerindeki haklarında değişme yaratan işlemler iki zıt karakterdedir. Bu hakları artıran işlemler ve azaltan işlemler. Dolayısıyla sermaye hesabı yerine kayıtları toplayacak hesaplar bu iki zıt karakter de olacaktır. Hakları azaltıcı işlemler gider karakterindeki hesaplara hakları arttırıcı işlemler gelir karakterindeki hesaplara yazılır. Yukarıda açıklanan gerekten doğmuş olan bu hesaplar bilânço hesapları değildir, bilânço da yer almazlar. Ancak devre sonunda aralarında yapılacak karşılaştırmada elde edilen kalan, kâr veya zarar şeklinde bilânçoda görülür. Bu durumda bilânço hesabı sadece kâr ve zarar hesabıdır.

Devre içinde kayıt alacak olan bu hesapların işleyişi çift taraflı kayıt sistemine uygun olma mecburiyetindedir.

Buna göre hesapların çalışması aşağıdaki eşitlikte gösterilen ifadelere uygun olacaktır. (\*)

---

(\*) Arthur W. Holmes, Gilbert P. Maynard, James Don Edwards Robert A Meier, ELEMENTARY ACCOUNTING, Illinois, Richard, D. Irwin Inc. 1956, s. 23.



$$\begin{array}{c}
\text{VARLIKLAR} \\
\hline
\text{Artış} \quad \text{Azalış} \\
(+)\quad (-) \\
\hline
\end{array}
=
\begin{array}{c}
\text{BORGLAR} \\
\hline
\text{Azalış} \quad \text{Artış} \\
(-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}
+
\begin{array}{c}
\text{SERMAYE} \\
\hline
\text{Azalış} \quad \text{Artış} \\
(-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}$$

$\swarrow$                        $\searrow$   
**GİDERLER**                      **HASILAT**  
 $(+)\quad (-)$                        $(-)\quad (+)$

$$\begin{array}{c}
\text{VARLIKLAR} \\
\hline
(+)\quad (-) \\
\hline
\end{array}
=
\begin{array}{c}
\text{BORGLAR} \\
\hline
(-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}
+
\begin{array}{c}
\text{SERMAYE} \\
\hline
(-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}
+
\begin{array}{c}
\text{HASILAT} \\
\hline
(-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}
-
\begin{array}{c}
\text{GİDERLER} \\
\hline
(+)\quad (-) \\
\hline
\end{array}$$

Basit bir aritmetik kaidesine göre eşitliğin her iki tarafında da aynı işareti taşıyan terimlerin bulunması istenirse eşitlik şu hale gelir :

$$\begin{array}{c}
\text{VARLIKLAR} + \text{GİDERLER} \\
\hline
(+)\quad (-) \quad (+)\quad (-) \\
\hline
\end{array}
=
\begin{array}{c}
\text{BORGLAR} + \text{SERMAYE} + \text{HASILAT} \\
\hline
(-)\quad (+) \quad (-)\quad (+) \quad (-)\quad (+) \\
\hline
\end{array}$$

Son eşitlikte giderlerin çalışma yönünden varlık hesapları karakterinde olduğu görülür. Diğer bir ifade ile giderlerdeki artış ve azalışların kayıt yönü varlık hesaplarındaki kayıt yönüne eşittir.

Sonuç hesapları veya kâr ve zarar hesapları şeklinde ifade edilen Gider ve Gelir Hesapları işletmenin türüne göre çeşitlilik gösterir.

Sonuç hesaplarının kullanılmasındaki nedenlere dikkat edilirse sadece kâr veya zararı oluşturan hadiseleri net büyüklükler ha-

linde değil, o hadisenin sonucunu ortaya koyan brüt büyüklükler hakkındaki bilgileri verecek Şekilde kayda almak gerekir.

Örneğin, sonucu doğuran hadiselerin analizini yapabilmek için zıt yönde (lehte, aleyhte) oluşan hareketleri aynı hesaplarda toplamamalıdır. Alınan ve verilen faiz komisyonlar aynı hesapta toplanıp kalan (borç veya alacak) zerinden kr ve zarar hesabına kaydedildiği takdirde analiz için gerekli bilgiler ortaya konmamıŐ olur.

Gene maldan kâr, veya maldan zarar Şeklinde kr veya zarar hesabına yapılan nakiller eksik bilgi verir.

Bu bakımdan, sonuç hesaplarının plnlanmasında ve sonucu verecek işlemlerin kayıt metotlarının geliştirilmesinde, uygulamada çoğunlukla ihmal edilen bu neden hatırlanmalı ve nedenin hakkı verilmelidir.