

330
0427
1986

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE-FİNANSMAN ANA BİLİM DALI

GELİRİN SAPTANMASINDA UYGULANAN
YÖNTEMLER ve ÖZELLİKLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI
Prof. FİKRET ÖCAL

HAZIRLAYAN
HÜSEYİN DERTOP

İSTANBUL, 1986

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>SAYFA</u>
0. GİRİŞ	1
1. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
10. GELİR KAVRAMI	3
100. Gelir Kaynakları	4
101. Dönem Gelirinin Bulunması	6
11. GİDER KAVRAMI	9
110. Giderlerin Sınıflandırılması	10
111. Üretim İşletmesinde ve Alım-Satım İşletmesin- de Giderler	11
12. KÂR ve ZARAR KAVRAMLARI	13
120. Ekonomik Anlamda Kâr	14
1200. Kapitalizasyon Değeri Yönteminde Kârın Saptanması	15
1201. Pazar Değeri Yöntemi ile Kârın Saptan- ması	17
121. Muhasebe Kârı	17
2. GELİRİN SAPTANMASINDA ETKİLİ OLAN KONULAR	19
20. DÖNEMİN BELİRLENMESİ	20
21. EKONOMİK VARLIKLARIN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER	20
22. DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ GİDERLER SORUNU	21
23. STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	21
24. UYGULANAN AMORTİSMAN POLİTİKASI	22
25. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ETKİSİ	22
26. DİĞER KONULAR	23
3. GELİRİN SAPTANMASINDA UYGULANAN YÖNTEMLER	24
30. SATIŞ ve ÜRETİM TEMELİNE GÖRE GELİRİN SAPTANMASI	24
300. Satış Temeline Göre Gelirin Saptanması	24
3000. Satışın Gerçekleşmesi	25
3001. Stokların Değerlemesi	26
3002. Varlıkların Değerlemesi	29
3003. Gelirin Saptanması	31

	<u>SAYFA</u>
301. Üretim Temeline Göre Gelirin Saptanması	33
3010. Üretimin Yapılmış Sayılması	33
3011. Stokların Değerlemesi	33
3012. Gelirin Saptanması	33
3013. Uzun Süreli Sözleşmelerde Gelirin Saptanması	34
30130. İşin Tam Bitimi Usulü	35
30131. İşin Kısmen Bitimi Usulü	36
31. NAKİT TEMELİNE GÖRE GELİRİN SAPTANMASI	38
310. Yöntemin Uygulanmasını Gerektiren Nedenler ve Özellikleri	38
311. Taksitli Satışlarda Tahsilatın Yapılması ve Gelir Saptanması	40
4. VERGİ KANUNLARINDA ve TÜRK TİCARET KANUNUNDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ	43
40. VERGİ KANUNLARINDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ	43
400. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu	43
401. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu	47
402. Vergi Usul Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu	48
41. TÜRK TİCARET KANUNUNDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ	50
5. SONUÇ	53
6. EKLER	55
7. KISALTMALAR	56
8. YARARLANILAN KAYNAKLAR	57

O. GİRİŞ

İşletmecileri gelirlerini saptamaya iten etkenlerin başında, faaliyette bulunulan dönemin değerlendirmesini yapmak ve bundan sonraki dönemlerde faaliyetlere yön verecek bilgileri elde etmek istemeleridir. Yöneticilere gereksinim duydukları bilgileri yönetim muhasebesi vermektedir.

İşletmeyle ilgili olanlar, sadece işletme sahipleri ile yöneticiler değildir. Yöneticilerin kendi başarılarını değerlendirmesi ve gelecekteki faaliyetlerine yön vermek istemeleri doğaldır. İşletmeyle çıkar ilişkisinde bulunan ortaklar, alacaklılar, çalışanlar, kredi verenler, devlet ve diğer kişiler bulunmaktadır. Bunlar da, işletme faaliyetlerinin sonucundan etkilenen gruplardır. İşte işletme yönetimi dönem gelirini saptıyarak, bu grupların bilgilendirilmesini sağlamaktadır.

İşletme faaliyetleri, dönemsellik ilkesine göre belirli dönemler itibarıyla değerlendirilir. Dönemler genellikle bir ay, üç ay, altı ay ve oniki ay olarak belirlenmektedir. "İşletmeler belli bir dönemin veya dönemlerin gerçek faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap dönemi ayırımı yapmalıdır."(1) Dönem içinde yapılan faaliyetlerin sonuçlarının bu döneme mi, yoksa gelecek dönemlere mi ait olduğunun saptanması gerekir. Ayırımın doğru yapılması dönem faaliyet sonucunun yanlış bulunmasına neden olur.

Elde edilen hasılat, ancak o hasılatı elde etmek için yapılan giderlerle karşılaştırılmalıdır. Bu da dönem gelirinin saptanması çalışmalarında doğru sonuç alınmasını sağlar. Ayırımın yanlış yapılması, dönem başı ve dönem sonu değerlendirmelerinin yanlış olması, faaliyet sonucunun yanlış belirlenmesine neden olduğu gibi, gelecekte yapılacak faaliyetlere ışık tutması gereken bilgiler yanlış olacaktır.

(1) Öcal, F. : Yönetim Muhasebesi Ders Notları, M.Ü. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını NO.401/635, İstanbul 1985, S.8

sonuç olarak işletme yönetimi faaliyet plânlarını yanlış temel üzerine oturtacak ve başarısız olacaktır. Sonucun yanlış olması, işletmeyle ilişkide bulunan çıkar gruplarını da etkileyecektir. Sermayedarlar yatırımlarını yapmaktan, kredi verenler kredi vermekten vazgeçebilecektir. Devlet de faaliyet sonucunun yanlış saptanmasından dolayı vergi matrahında bir azalma ortaya çıkarsa, işletmeye cezalı işlem yapacaktır.

Görülüyor ki faaliyet gelirin yanlış olarak saptanması çeşitli açılardan sorunlar yaratabilmektedir. Dönem geliri saptanırken, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve prensiplerine, muhasebe tekniklerine ve yasal hükümlere göre hareket etmekte çeşitli yararlar vardır.

Gelirin saptanmasında uygulanan yöntemler ve özellikleri adını taşıyan çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm, gelirin saptanmasıyla ilgili temel kavramların incelenmesiyle ilgilidir. Bölümde gelir-gider, kâr-zarar kavramları ele alınarak açıklanmaktadır.

İkinci bölüm, gelirin saptanmasında etkili olan konuların ele alındığı bölümdür.

Üçüncü bölüm, gelirin saptanmasında uygulanan yöntemler incelenmektedir. Satış temeline, üretim temeline ve nakit temeline göre gelirin saptanması ele alınarak özellikleriyle açıklanmaktadır.

Dördüncü bölüm, vergi kanunlarında ve Türk Ticaret Kanunu'nda gelir saptama konusunun yeri belirlenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda gelir saptanmasıyla ilgili hükümler ele alınarak incelenmektedir.

1. KONUYLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

10. GELİR KAVRAMI

Kavram olarak gelir; işletmenin kuruluş amaçlarından birincisi olmaktadır. Kurulmuş olan her ekonomik birimin en iyi organizasyonla, en fazla geliri elde etmesi istenir. Bunun da yöneticiler eliyle yapılması gerekmektedir.

Gelir, kuruluş özvarlıklarında artış sağlayan ve sermaye yükseltmeleri dışında her türlü girdilere denilmektedir.(2) Kuruluşun özvarlıklarında artış sağlamak sadece aktiflerdeki kalemlerde bir fazlalık yaratmak değildir. Pasifte bulunan borçlarda da bir azalma olması da kuruluş özvarlıklarında bir artış sağlamaktadır.

İşletmelerin, faaliyetleri süresince mutlaka bir gelir elde edilecektir. Asıl sorun gelir elde edilmesinde değil de, gelirin ne zaman elde edildiğinin tespitinde ortaya çıkmaktadır. İşletme yönetimini bu konuyu çözmeye zorlayan nedenlerin başında dönemsel ayırımın yapılması gelmektedir.

Gelir, işletme özvarlıklarında bir artış sağlayarak, gelişmek ve bazı faaliyetlerde bulunabilmek için gerekli olan fonların oluşmasına yarar.

Gelir, bazen hasılat olarak da kullanılmaktadır. Gelirin hasılat olarak yapılan tanımlarına göz atacak olursak, karşımıza kurum hasılatı ve işletme hasılatı kavramları çıkmaktadır.

Kurum hasılatı, mal ve hizmet sürümü karşılığı ve üretim dışı kuruma sağlanan değerlerin tutarındır.(3) İşletme hasılatı, üretilen mal ve hizmetlerin sürümü karşılığı işletmeye sağlanan değerlerdir.(4)

Kurum hasılatı, işletme hasılatını da içine alan bir kavramdır. İşletme hasılatı kavramı, sadece işletme içinde üretilen

(2) Peker, A. : Modern Yönetim Muhasebesi, Filiz Kitapevi Yayını, 3.bası, İstanbul,1983, S.269

(3) Yazıcı, M.: İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No:277, İstanbul,1977, S.24

(4) Yazıcı, : a.g.e., S.25

mal ve hizmetlerin sürümü karşılığında elde edilen değerleri içine alırken, kurum hasılatı kavramı, hem işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin sürümünden, hem de işletmenin üretimi dışında elde ettiği değerleri içine almaktadır.

İşletme yönetimi, eldeki kaynaklarla plânlanmış olan faaliyetleri en iyi şekilde yapmaya çalışır. Faaliyetlerde bulunurken en az giderle, en fazla geliri elde etmek ister. Bu da her an muhasebe verilerinden yararlanmayı gerektirir. Zaten yönetim muhasebesi, yöneticilerin gerek duydukları bilgileri, onların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde sunan bir muhasebedir.

Gelirin doğru olarak saptanması iyi bir muhasebenin ve dolayısıyla iyi bir yönetimin temelidir. Yönetimin başarılı olabilmesi gelir tablosunun doğru olmasına bağlıdır. Bu da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı olmakla sağlanır."Bu ilkelere uyulması, tablonun yararlılık derecesini arttıracak, kullanıcıların amaçlarına daha iyi hizmet etmiş olacaktır. Çünkü gelir tablolarından beklenen, ilgililere faaliyet sonuçları ve bu sonuçları yaratan nedenler hakkında bilgi vermesidir.(5)

Gelir tablosunun hazırlanmasında en önemli olan gelirdir. Gelir doğru olarak saptanmazsa bu tablo da amaca hizmet etmiş olmayacaktır. Gelirin saptanmasıyla ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden gerçekleşme ve dönemsellik ilkeleri gözden uzak tutulmamalıdır.

100. Gelir Kaynakları

Kuruluşlar çeşitli kaynaklardan gelir elde edebilirler. Kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için ellerindeki kaynaklarla en fazla gelir elde etmenin yollarını ararlar. Yöneticiler başarılı olabilmek için en az ve en uygun kaynaklarla en fazla gelir elde etmeye çalışırlar.

(5) Ücal, F. : a.g.e., S.9

Genellikle gelir kaynaklarını ikiye ayırabiliriz;
--Faaliyet geliri,
--Faaliyet dışı gelir.(6)

Her ekonomik kuruluşun ilk başta tayin edilen bir çalışma konusu vardır. İşte bu ana çalışma konusundan dolayı elde ettiği gelir, faaliyet geliridir.

İşletmeler ana faaliyet konularının yanında, iş hayatının gereği olarak diğer faaliyetlerde de bulunabilirler. Çünkü, çalışma hayatı öyle akıcı ve karmaşıktır ki; anlık kararlarla işletme geliri arttırılabilir veya azaltılabilir. İşletme elindeki kaynakların hepsini kullanamaz bazı kaynaklar boşa, diğer bir deyişle atıl kalabilir. Eldeki kaynaklarla ana faaliyet konusunun dışında işler de yapılabilir. Bunları da yaparken yöneticinin düşüncesi gelir elde etmektir. Şöyle bir örnek verebiliriz; Kereste alım-satımı yapmak üzere kurulan bir işletmenin, yöneticilerin kararı gereği aynı konuda çalışan bir işletmenin paylarından satın alması. Alınmış olunan payların karşılığı o işletmenin gelirinden de bir pay alınacaktır. Alınan paya iştirak gelirleri diyoruz. İşte kereste alım-satımı ile uğraşan işletmenin katılımları nedeniyle elde ettiği geliri faaliyet dışı gelir olarak adlandırılmaktadır. Genellikle faaliyet dışı gelire kira gelirleri, faiz gelirleri, duran varlıkların satışı nedeniyle elde edilen gelirler girmektedir.

Gelir kaynaklarının faaliyet geliri ve faaliyet dışı gelir olarak ayrılmasının temelinde gelirin işletmenin ana çalışma konusuna olan yakınlığı ölçü alınmaktadır. Çalışma yaşamında bir işletmenin faaliyet geliri, diğer bir işletmenin faaliyet dışı geliri olabilmektedir. Banka işletmesinin faaliyet gelirinden olan faiz geliri, tüketim maddeleri alım-satımı yapan işletmenin faaliyet dışı geliri olmaktadır. Görüleceği üzere, faiz gelirinin özelliği her iki işletmede de aynıdır. Yalnız değişen işletmelerin özellik-

(6) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, Muhasebenin Temel Kavramları, İstanbul,1970, S.21

leridir. Birisi tüketim mallarının alım-satımını ana faaliyet konusu seçmiştir. Diğeri ise, para ticareti yapmayı, faizle para alıp, faizle para vermeyi ana faaliyet konusu seçmiştir.

Arızî ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar hasıl oldukları dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.(7) İfadeyle faaliyet geliri ile faaliyet dışı gelirin, dönem sonu raporlarında gösterilmesi bir ilkeye bağlanmıştır. Böyle gösterilmesi işletme yönetimi için gereklidir.

101. Dönem Gelirinin Bulunması

İşletmenin gerçek gelirin kesin olarak bulunması, işletmenin faaliyetine son verilmesi ile mümkündür. Böylece işletme elinde bulunan tüm varlıklarını paraya çevirecek, bunun yanında da bütün borçlarını ödeyecektir. İşte, gerçek kâr ve zarar bu noktada bulunabilir. İşletmeyle ekonomik ilişkide bulunan sadece işletme yönetimi veya sahipleri değildir. Diğer grupların kendi çıkarları açısından işletmenin tasfiye anını beklemeye tahammülleri yoktur.

İşletme yöneticilerinin başarısı gelirin elde edilmesine bağlıdır. Yöneticiler bu nedenle faaliyet sonuçlarını belirli aralıklarla görmek isterler. Geçmiş dönemlerdeki sonuçlardan yararlanarak gelecekle ilgili plânlar ve programlar yapmaları gerekir. Programın ve plânların doğru hedefleri göstermeleri geçmiş dönem gelirlerinin doğru tespit edilmesi ile ve tutarlı tahminler yapılmasıyla yakından ilgilidir. Bu da sonuçta yöneticilerin başarısını etkilemektedir.

Böylece işletmenin gelirini belirli zaman dilimleri itibari ile tespit etmek gerekmektedir. Buna muhasebenin dönemsellik ilkesi denir. "Muhasebe dönemi kişiliğe ait faaliyetlerin ölçülme noktalarıdır."(8)

(7) Ücal, F. : a.g.e., S.8

(8) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, a.g.e., S.25

Gelirin doğuşu, bunun gerçekleştiğinin kabul edilebileceği belli bir anın tespitini gerektirir. İşletmenin bulunduğu sektörün özelliğine göre çeşitli usuller uygulanabilir.

Bir işletmenin gerçekten kâr edip etmediğini işletmenin faaliyetleri sona ermeden tam olarak anlama olanağı yoktur. Bu nokta iyi anlaşılırsa, muhasebecilerin ölçtüğü kârların sadece birtahmin olduğu kavranacaktır.(9)

Dönemsel gelirin saptanması, genel kabul görmüş muhasebe prensip ve ilkelerinden gerçekleşme, dönemsellik ve işletmenin sürekliliği kavramlarıyla yakından ilgilidir.

Dönem gelirin bulunmasında en önce gerçekleşmiş olma gelmektedir. Gerçekleşmeyen bir gelirin bulunması ve tespit edilmesi hiçbir anlam taşımayacağı gibi yanlışlıklara da sebep olur.

İşletmelerin sürekliliği kavramına göre, işletmelerin ömürleri sonsuzdur. Buna göre faaliyetlerine devam ederler.

Dönemlerin bağımsızlığı ilkesinde ise, her dönem gelir ve giderinin birbirleriyle karşılaştırılması kuralından hareket etmektedir. Ancak her dönemin gelir ve giderleri kendi aralarında karşılaştırılırsa anlamlı bir bilgi elde edilmiş olur.

Dönem gelirin bulunmasının önemine karşılık, saptanmasında bazı güçlükler ortaya çıkmaktadır. İşletmenin tüm ömrü gözönüne alındığında net kâr, nakit girişleri ile nakit çıkışları arasındaki olumlu farktır. Ancak dönemlerde yapılan kâr saptanmasında ise nakit giriş ve çıkışları her zaman bu anlamı vermezler. Dönemin satış gelirlerinden indirilecek giderlerin saptanması sorun çıkartmaktadır. Dönem giderleri ile aktifleştirilecek giderlerin tespiti diğer önemli konudur. Aktifleştirilen giderlerin ne kadarının ilgili döneme ait olacağı ayrı bir sorundur.

(9) Hatipoğlu, Z.; Gürsoy, C.T. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,
Aktif Büro Basım Organizasyon
Yayınları, No, 9, İstanbul, 1979
S.21

Alınan malların alış fiyatlarının değişmesi nedeniyle, dönem sonu stoklarının değerlemesinin nasıl olması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Stokların değerlemesinde en çok kullanılan ilk giren ilk çıkar, son giren ilk çıkar ve ortalama maliyet usulleridir.

Üretim işletmelerinde yapılan giderlerin hangisinin üretim gideri, hangisinin dönem gideri olduğunun tespiti önem kazanır. Genellikle teknik bilgidен ve tecrübeden yararlanılarak ayırım yapılır. Üretim gideri ve dönem gideri ayırımı doğru yapılmazsa gelir tablosu istenen amaca hizmet etmemiş olur. Dönem giderini, üretim giderine alırsak bu giderler dönem gelirinden düşülmezler ve gelecek dönemlere stoklarda taşınırlar.

Muhasebeye ait görevin, iktisadi değerlendirme işleminden çok hasılatın gerçekleşmesi ve maliyetlerin tükenmesiyle ileriki dönemlerde faydalı olacak maliyet kalıntılarının ölçülmesinden ibaret olduğu anlaşılmaktadır.(10)

Normal faaliyet dönemi, nakit-stok-alacak-nakit dönüşümünün tamamlandığı süredir ki, bu bazı işletmelerde takvim yılını aşabilmektedir.(11) Vergi Usul Kanunu da bu hususu gözönüne alarak, hesap dönemlerinin normal olarak takvim yılı olduğunu belirttikten sonra, bazı işletmelerin işlerinin özelliğine göre müracaatla özel hesap dönemleri uygulayabileceklerine olanak tanımaktadır.

Hukuki, iktisadi ve mâli zorunluklar karşısında, uygulama alanında, sonuçlar hesap dönemi kavramına bağlı bir şekilde hesaplanmaktadır. Bu durum kâr ve zararın tesbitindeki gecikmeden doğacak mahzurların, sonuçların kesinlikle tespitinden doğacak mahzurlara nazaran, çok daha fazla olmasıyla izah edilebilir. Böylece muhasebe tekniğinin, hesap dönemleriyle sınırlandırmak suretiyle bulmuş olduğu kâra da işletmenin geliri şeklinde bakılmaya başlanmıştır. Muhasebe uygulamasına "hesap dönemlerinin bağımsızlığı" ilkesi de bu suretle girmiş bulunmaktadır.(12) İşletme faaliyetlerine ilişkin sonuçların dönemlere göre tespiti keyfiyeti

(10) T.C.Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, a.g.e., S.28

(11) Hatipoğlu, Gürsoy, : a.g.e., S.24

(12) Hiçşamaz, M.: Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, A.İ.T. 1.A. Yayını No.20, Ankara,1970, S.184

bazı varsayımların benimsenmesini yada bazı kabullerde bulunulmasını zorunlu kılar.(13)

Gelirin gerçekleştiği anın tespiti ve bu gelirle karşılaştırılması gereken ilgili gider ayrımının yapılması, dönem sonuçlarını etkileyen konulardır. Dönem sonlarında yapılan işlemlerin mümkün olduğu kadar gerçeği yansıtmasına çalışılmalıdır. Ancak yine de diyebiliriz ki, yapılan bütün işlemler bir varsayımdan öteye geçemez.

11. GİDER KAVRAMI

İşletmenin çalışma yaşamı gözönüne alındığında, maliyetlerle giderler aynı kavramlardır. Maliyet ile gider ayrımı gelirin dönemler itibariyle hesaplanmasının bir sonucudur. İşletmelerin faaliyetleri boyunca yapmış oldukları maliyetler giderleşmektedir. İşletmeler dönem boyunca üretim faktörlerine çeşitli ödemelerde bulunurlar. Dönem sonunda bunlardan bazıları henüz satılmamış mal olarak elde bulunur. Bazıları ise, satılarak alacak veya nakit olarak varlıklar arasında görünürler.

Muhasebeciler, dönem içinde katlandıkları maliyetlerin ne kadarının dönem sonunda henüz ellerinde bulunan ve bilançoda yer alan varlıklar için ödenmiş olduğu, ne kadarının ise dönemin satış gelirini elde etmek için ödenmiş olduğu konusunda bir varsayım yaparlar. Bu suretle, satış gelirini elde etmek için katlandığı varsayılan maliyetleri, satış gelirinden indirerek dönem kârını bulurlar. İşte dönem içinde katlanılan maliyetlerin satış gelirinden indirilen bölümüne gider adı verilir.(14)

Günümüzde gelir elde etmek kadar, giderlerin de kontrolü önem kazanmıştır. Kâr ve zararın tespitinde giderler büyük önem arz etmektedir. İşletmelerin ve yöneticilerin başarısını gidere karşılık sağladığı gelirin fazlalığı ile ölçmek gerekir. Zaten uygulamada böyledir. İlk göze görünen ölçü ne kadar gelirin, ne kadarlık bir giderle elde edilebildiğidir. İşletme yöneticisi-

(13) Hiçşaşmaz, : a.g.e, S.185

(14) Peker, : a.g.e, S.269

lerinin elinde çok önemli bir araç olarak gider kontrolü bulunmaktadır. Gereksiz giderler önlenerek daha fazla gelir ve kâr elde edilebilir.

Gideri, belirli bir geliri gerçekleştirmek için katlanılan ve para ile ifade edilebilen tüm fedakârlıklar(15) olarak ele alabileceğimiz gibi, muhasebe ile ilgili olanların kullandığı "tüketilen maliyet" kavramını kullanabiliriz.

Belli bir dönemin gelirlerine uygulanan tükenmiş maliyetler ise, o dönemin giderlerini oluşturur.(16)

Maliyet ve gider ayırımı ile giderlerin üretim-dönem gideri ayırımı, ekonomik açıdan hayali sayılsa da, işletmelerde faaliyet sonuçlarının dönemler itibariyle saptanma zorunluluğu nedeniyle, muhasebe açısından gerçek ve zorunludur.(17)

110. Giderlerin Sınıflandırılması

Giderlerin sınıflandırılmasındaki amaç, giderlerin sorumluluk merkezleri itibariyle kontrolünün yapılmasının sağlanmasıdır. Bunun için giderleri ilgili oldukları bölümün adı verilerek sınıflandırma yapılabilir.

Giderlerin sınıflandırması maliyet muhasebesi ve genel muhasebenin(Ticari Muhasebe) birlikte uygulandığı sanayi işletmelerinde önem kazanmaktadır. Çünkü burada üretim gideri ve dönem giderlerinin belirlenmesi ve buna göre sınıflandırma yapılması gerekir. Yaygın olarak kullanılan sınıflandırma şekli gider çeşitlerine göre olan sınıflandırmadır. Burada giderin işletmenin hangi bölümüne ve sorumluluk merkezine ait olduğuna bakılmadan giderler adlandırılmaktadır. Eğer sorumluluk merkezlerine göre gider kontrolü yapılacaksa tekrar bir işlem yapmak gerekecektir.

Sanayi işletmeleri giderleri, üretime direkt olarak girenler ve endirekt girenler olarak sınıflandırılırlar. Buradaki esas

(15) Peker, A. : a.g.e, S.269

(16) Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, M.Ü. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No,388/622, İstanbul,1984, S.7

(17) Altuğ, : a.g.e, S.8

giderlerin üretime girme açılarıdır. Üretilen mamulün maliyetine girdiği hemen belli olan giderler direkt gider, üretime doğrudan değil de dolaylı yollardan giren giderlere endirekt gider denir.

Giderlerin, işletme faaliyet hacminin artması ve azalması karşısındaki durumlarına göre yapılan ayırım da, sabit giderler, değişken giderler ve yarı değişken giderler ayırımı yapılır. Üretilen mal ve hizmetler hacmi ile doğrudan ilişkili olarak artan veya azalan giderlere değişken giderler denir. Üretimin artması veya azalmasıyla doğrudan doğruya bir ilişkisi olmayan, hatta üretim yapılmasa bile belirli bir miktar yapılmış olan giderlere de sabit giderler denir. Yarı değişken giderler ise üretimle kısmen artıp azalan giderlerdir. Sabit giderlere, üretim makinalarının amortismanları, binaların ve teçhizatın amortismanları, işyeri kiralari örnek gösterilebilir. Değişken giderlere, hammaddeler, üretim işçiliğini örnek verebiliriz.

İşletmeler diledikleri gibi giderleri sınıflandırabilirler. Bu sınıflandırmadaki amaç giderlerin sorumluluk merkezlerinde kontrolüdür. İşletmelerin yöneticileri kontrol etmek istedikleri giderlere göre sınıflandırma yaparlar.

Genel muhasebenin, işletme muhasebesinde kullanılacak gider unsurlarını kolaylıkla sağlayacak bir düzen içerisinde tutulması esastır. Böyle bir düzen, ihtiyaca göre, giderlerin çeşitlerine, değişkenliklerine yada tahsis yerlerine göre bölünmesine imkân vermek zorundadır.(18)

111. Üretim İşletmesinde ve Alım-Satım İşletmesinde Giderler

Üretim işletmesi, ham maddeleri veya yarı mamulleri teknik makina, araç ve gereçler kullanarak mamul mallara dönüştüren işletmelerdir. Üretim işletmesine yerine göre endüstri işletmesi veya sınıai işletme de denilmektedir.

(18) Hiçşaşmaz, M. : a.g.e., S.207

Alım-Satım işletmeleri deyimiyle, ticaret işletmelerini, aldıkları mamul veya yarı mamul mallar üzerinde hiçbir üretim işlemi ve değişiklik yapmadan bir miktar kârla doğrudan doğruya satan işletmeleri anlıyoruz. Bu tür işletmelere genellikle ticaret işletmeleri adı verilmektedir.

Tanımlardan da görüleceği gibi, birinde ham maddelerden mamül veya yarı mamül üretilip satılırken, diğesinde alınan mallar oldukları gibi satılmaktadır.

Üretim işletmesinde, en önemli sorun dönem gideri ve üretim giderlerinin tespiti sorunudur. Bu tür işletmelerde üretim için yapılan giderlerin yanında, bir de işletmenin normal yaşamı için yapılan giderler vardır. Gelirin dönemlerin sonunda saptanması bu giderlerin ayrılmasını gerekli görmektedir. Ayrımın iyi yapılması dönem kârının doğru saptanmasını sağlar. Dönem giderinin, üretim gideri gibi kabulünde ortaya dönem kârının olduğundan fazla görünmesini sağlar. Böylece dönem gelirinden düşülme-
yip stoklarla gelecek dönemlere aktarılacaktır. Stoklar oldukları-
dan fazla değerle bilançoda ve sonuç raporlarında görülecektir.

Üretim işletmesi giderleri;

- a) Dolaysız maddeler,
- b) Dolaysız işçilik,
- c) Genel imâl gideri,
- d) Satış giderleri,
- e) Yönetim giderleri,
- f) Finansman giderleri' adı altında toplayabiliriz.(19)

Ticaret işletmesinde ise bunların ilk üç sırasında bulunanlar yoktur. Satış, yönetim, finansman gideri bulunmaktadır.

İşletmelerin faaliyet giderlerinden ayrı olarak faaliyet dışı giderleri de bulunmaktadır. İşletmelerin faaliyet dışı giderleri ve zararları her zaman düzenli olarak ortaya çıkmazlar. Bazen az, bazen fazla olabilirler. Plânlar yapılırken yöneticilerin bunları gözönünde bulundurmaları başarıları için gereklidir.

12. KÂR ve ZARAR KAVRAMLARI

Muhasebe anlayışı içinde kâr, gelirle gider arasındaki olumlu farktır. Gelir ve gider arasındaki farkın olumsuz çıkması zararı ortaya çıkarır.

Gelir ve giderde olduğu gibi, kâr ve zararın da olağan koşullarda firmanın çalışma konusundaki faaliyetlerinden elde edilmesi beklenir. Bununla birlikte olağanüstü yada faaliyet dışı olayların gerçekleşmesi sonucunda da kâr ya da zarar ortaya çıkabilir.(20)

Kâr, hitap edeceği grupların özelliğine ve ilgisine bağlı kalarak çeşitli kapsamlara ulaşır. Bunları kısaca şöyle özetleyebiliriz.

- Katma değer kapsamındaki kâr,
- Firma kârı kavramı,
- Vergiden sonraki, fakat faizden önceki net kâr,
- Ortakların tümüne dağıtılabilecek net kâr,
- Adi hisse senedi sahiplerine dağıtılabilecek net kâr.(21)

Katma değer kapsamındaki net kâr, firmanın ürün değeri ile diğer firmalardan satın aldığı mal ve hizmetler için tahakkuk eden faktör değerleri arasındaki farkın tamamını kapsamı içine alır. Bu genişlikte bir net kârda; ortaklar net kâr adı ile; borç verenler faiz adı ile; personel ücret adı ile ve devlet vergi adı ile; bina ve arazi sahipleri kira adı ile kâr hisselerini bekleyen ve alan ilgili grupları oluşturur.(22)

Firma kârı kavramı; gelirden, borç para faizleri dışındaki bütün giderler düşülür. Kalana net kâr denir. Firma açısından kâr, bütün sermaye kaynakları kullanılarak sağlanan kârdır.

Vergiden sonraki, fakat faizden önceki net kâr; devletin firmaya sunduğu hizmetlerin zorunlu bir maliyeti olarak vergi düşüldükten sonra, yatırımcıların isteyebilecekleri bir haktır. Bu

(20) Peker, A. : a.g.e., S.270

(21) a.g.e., S.287

(22) a.g.e., S.287

genişlikteki kâr kavramı, yöneticiler açısından da önemlidir. Böylece yöneticiler, sermaye kaynaklarının etkisi dışında faaliyet sonuçlarını değerlemek ve geniş kapsamlı rantabilite tahlillerine girmek olanağını bulur.(23)

Ortakların tümüne dağıtılabilecek net kâr; bu kapsamdaki kârı ortakları ikiye ayırarak açıklayabiliriz. Ortaklar, imtiyazlı (ayrıcalıklı) hisse senedi sahipleri ve adi hisse senedi sahipleri-dir. Ayrıcalıklı hisse senedi sahipleri, genel olarak ya kâr dağıtımında ya da sermayelerin geri ödenmesinde öncelikli olan ortaklardır. Bunlar kâr dağıtımında öncelikle paylarını alırlar. Adi hisse senedi sahipleri, ayrıcalıklı hisse senedi sahipleri paylarını aldıktan sonra kalan payın sahipleri-dirler.

Hisse senedi sahiplerine dağıtılabilecek net kâr; bütün ilgili çıkar gruplarının payları dağıtıldıktan sonra ve gerçek ortak durumunda olan adi hisse senedi sahiplerinin payı olarak saptanan kârdır.

Bir satış sonucu olmayan, dolayısıyla pazar değerlerinin yükseldiği varsayımına dayanılarak saptanan "elde kalan varlıklardaki değer artışlarının" bir kâr olarak gösterilmesi, yönetim muhasebesi anlayışı içinde kesinlikle doğru değildir. Zira bu tür verilere dayanan raporlar yöneticileri aldatıp, yanlış kararlara yöneltebilir. Elde tutma kârları gerçekte kâr değildir.

Yönetim muhasebesi, yöneticiye, gerçek faaliyet kârı ile, sırf genel ya da özel fiyat hareketlerinden oluşan enflasyon kârlarını ayrı ayrı bildiren bir veri kaynağı olmalıdır.(24)

120. Ekonomik Anlamda Kâr

Bu yaklaşıma göre kâr; dönem sonu net varlıkları ile dönem başı net varlıkları arasındaki fark olarak saptanır. Kâr, ilke olarak dönem sonu ile dönem başı net varlıklarındaki artış olarak saptandığından, kâr saptanması, dönem başı ve dönem sonu varlıklarının değerlendirilmesi ile yakından ilgilidir.(25)

(23) Peker, : a.g.e., S.288

(24) : a.g.e., S.286

(25) : a.g.e., S.274

Gerçekten, ekonomik anlamda kârı doğru olarak saptayabilmek konusunda teorik bir olanak, onu belirli bir zaman dilimi için değil, işletmenin ömrünün tümü için tanımlamaktır. Bir işletmenin gerçekten kâr edip etmediğini işletmenin faaliyetleri sona ermeden tam olarak anlamak olanağı yoktur.(26)

Gelir Vergisi Kanunu da bu yaklaşımı kısmen benimsemiştir. Madde 38. de "bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- a- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- b- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespitinde Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlemeye ait hükümlerin gözönünde bulundurulması gerektiği de ayrıca belirtilmektedir.

Bu yaklaşım türü içinde kâr saptanmasında birbirinden farklı iki ana değerlendirme yöntemi önerilebilir;

- Kapitalizasyon değeri yöntemi,
- Pazar değeri yöntemi,.

1200. Kapitalizasyon Değeri Yönteminde Kârın Saptanması

Bu yöntemle kârın saptanmasında, net nakit akışlarından hareket edilir. Bunun için;

- a- Yıllar boyunca beklenen net nakit girişleri,
- b- Ekonomik ömür ve her yıl sonu itibariyle kalan bakiye ömür,
- c- Sermaye maliyetini temsil eden uygun bir iskonto oranı, dikkate alınması gereken başlıca unsurlar olur.

Bu veriler kullanılarak, net nakit girişlerinin bu günkü değerleri, dönem sonları ve başları itibariyle saptanır. İkisi arasındaki olumlu fark dönem kârını verir.

(26) Hatipoğlu,Z.; Gürsoy, C.T.; a.g.e., S.21

Bu günkü değerleri bulmak için;

- Nakit girişleri eşit miktarlarda veya,
- Her yıl değişen miktarlarda beklendiğine göre iki ayrı matematik yöntem kullanılır.

Eğer nakit girişlerinin eşit olacağı tahmin ediliyorsa,

$$H = \frac{R(q^n - 1)}{q^n (q - 1)} \quad (27)$$

H: Bu günkü değer,

R: Yıllık net nakit girişleri,

n: Ekonomik ömür,

p: Sermaye maliyeti,

q: $1+p$, formülü kullanılarak nakit girişlerinin bugünkü değeri bulunur.

Eğer, net nakit girişlerinin yıldan yıla değişeceği tahmin ediliyorsa bu durumda bileşik faiz formülünden yararlanılarak bugünkü değer bulunur. Her yılın beklenen net nakit girişlerinin bugünkü değeri bulunmuş olur. Bulunan bugünkü değerlerin toplamı net nakit akışlarının bugünkü değerini verir.

Kapitalizasyon yolu ile kâr saptanması için genellikle, gerek belirsizliklerle dolu gelecekle ilgili tahmin yapma açısından taşıdığı öznellik, gerekse yine az çok öznel biçimlerde saptanacak bir sermaye maliyeti oranına ve bu orandaki değişmelere sıkı sıkıya bağlı kalması nedeniyle, objektiflik değerinin zedelenebileceğini öne sürebiliriz.(28)

Buna karşın geleceği tahmin olanakları bulunduğu ve ilerisi ile ilgili ciddi hesaplamalara dayandırıldığı zaman bu yöntemin sermaye devamlılığı ilkesi içinde yararlı sonuçları kuvvetle savunulabilir.(29)

(27) Peker, A. : a.g.e., S.275

(28) Oluç, M. : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, İstanbul, 1969, S.426

(29) Peker, : a.g.e., S.279

(30) : a.g.e., S.275

1201. Pazar Değeri Yöntemi ile Kârın Saptanması

Bu yöntemde dönem sonu ve başı varlıklar, pazar değerleri ile değerlendirilir. O tarihlerdeki borçlar bu değerlerden indirilerek net öz varlık değerleri bulunur.(30) Bu iki net öz varlık arasındaki olumlu fark dönem kârını vermektedir. Pazar değeri yöntemi, kapitalizasyon değeri yöntemine göre daha objektif değerlendirme olanağı verir.

Bu yöntem alış, satış değeri saptanabilen varlıklara uygulanabilir. Bazı varlıklar ise alım-satım için değil kullanılmak için alınmışlardır. Hem satışa çıkınca gerçekten o değerleri edecekleri şüphelidir. Bu yöntemde çeşitli varlıkların değerlendirilmesinde aksamalar ve eksiklikler olmaktadır.

Kapitalizasyon yöntemi, sermaye devamlılığı yaklaşımı içinde daha doğru sonuçlar verir. Ancak bu yöntemin yararlı sonuçlar verebilmesi için;

- Gelecekle ilgili tahminler iyi yapılabilmelidir,
- Gelecekte belirsizlik veya risk hali söz konusu ise bunları belirlilik haline çevirecek "olasılık" yöntemlerinden biri kullanılarak, net nakit girişleri belirlilik halindeki nakit girişlerine çevrilebilmelidir.(31)

121. Muhasebe Kârı

Bu kâr yaklaşımında kârın satışın gerçekleştiğinin saptandığı noktada ortaya çıkacağı kabul edilmektedir. Özellikle pazar ekonomisinin geçerli olduğu toplumlarda, firma açısından gelirin gerçekleşmesi ancak satışın gerçekleştiği noktada kesinlikle saptanabilir.(32)

Kâr saptanması sorununu firma açısından ve özellikle işletme yönetimi açısından incelediğimizde, temelde "muhasebe kârı" kav-

(30) Peker, A.: a.g.e., S.279

(31) a.g.e., S,279

(32) a.g.e., S.280

ramını konuya daha uygun bir yaklaşım olarak görmekteyiz. Bununla birlikte sadece muhasebe kârı kavramı da bir noktada objektif değerlemeler için yetersiz kalmaktadır. Bu nedenlerle, para değerindeki değişmelerin etkilerini de dikkate alan ikisi arası bir uygulamayı, amaca en uygun bir yaklaşım saymaktayız.(33)

Hesap dönemi gibi yapay zaman ayırımları için hesaplanmak istenmesi nedeniyle dönem kârı kavramı içine ister istemez varlıkların değerlemesi sorunu girmektedir.(34)

Ekonomik kâr görüşü ise makro açıdan rahatlıkla savunulabilir. Ancak, firma açısından kârın, gerçekleşmiş ve kesin değeri saptanmış didinmeler sonucu ortaya çıktığı görüşü daha geçerlidir.(35)

Bir satış sonucu olmayan, dolayısıyla pazar değerlerinin yükseldiği varsayımına dayanılarak saptanan"elde kalan varlıklardaki değer artışları"nın kâr olarak gösterilmesi, yönetim muhasebesi anlayışı içinde kesinlikle doğru değildir. Zira bu tür verilere dayanan raporlar yöneticileri aldatıp, yanlış kararlara yöneltebilir. Elde tutma kârları, gerçekte kâr değildir. Aynı varlıklara ileride ödenecek paraların daha yüksek olacağını, yani daha yüksek maliyetlerle çalışacağını gösteren birer tahmindir.(36)

Diğer taraftan, satılan mal maliyetlerinin ve diğer giderlerin tarihsel maliyetlerle gösterilmesi gelir tablolarında gider grubunu olduğundan küçük göstermeye, dolayısıyla gelir ile gider arasındaki net fark olan kârı abartmaya neden olur. Bu nedenle, tarihsel maliyetlere dayanan gelir tabloları gerçekte faaliyet kârları yanında, yalnız fiyat hareketleri olan enflasyon döneminde oluşan genel fiyat yükselmeleri sonucunda ortaya çıkan tamamen fiktif kârları(enflasyon kârı) da içine alır.

(33) Peker, A. : a.g.e., S.280

(34) a.g.e., S.284

(35) a.g.e., S.285

(36) a.g.e., S.286

2. GELİRİN SAPTANMASINDA ETKİLİ OLAN KONULAR

İşletmelerde uygulanan muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, muhasebeciler arasında bazı konularda çıkan uyuşmazlıklar, vergi kanunlarının gelirin saptanması konusundaki hükümlerinin yorumu işletme yöneticilerinin faaliyet sonuçlarını belli amaçlar için kullanma eğilimleri gelirin saptanmasını öznellemektedir.

İşletme yöneticileri bazı durumlarda az vergi vermek, vergi yükünü gelecek dönemlere aktarabilmek, ortaklara daha az kâr dağıtabilmek, toplu iş sözleşmelerine daha güçlü oturabilmek, çalışanların isteklerini belirli sınırlar içinde tutabilmek için, bazı dönemler düşük kâr beyan etme yoluna gittikleri görülmektedir.

Bazen ise kamuoyundan olumlu görünüm elde etmek, ortaklara yüksek kârlar dağıtarak pay senetlerinin borsa değerini yükseltmek veya korumak, sermaye arttırımı için ortam yaratmak, kâr üzerinden alınacak primleri yükseltmek, genel kurula başarılı faaliyet raporları sunabilmek, kredi alabilmek için yüksek kârlar göstermeyi kabul edebilirler. Böyle hareket etmeleri gelirin öznelliğini arttıran nedenlerdendir.

İşletmelerde dönem gelirinin saptanmasında öznelliğe yol açan nedenlerden dolayı malî tablolar her zaman gerçek durumu göstermeyebilir. Bunun için, karar amacıyla bu bilgileri kullanacakların bu konulara dikkat etmesinde yarar vardır.

Gelirin saptanmasında öznelliğe yol açan muhasebe uygulamalarına veya gelir hesaplanmasında öznelliğe yol açan konuları açıklamakta yarar vardır. Bunlar;

- 1-Dönemin belirlenmesi,
- 2-Ekonomik varlıkların değerindeki değişiklikler,
- 3-Duran varlıklarla ilgili gider sorunu,
- 4-Stokların değerlendirilmesi,
- 5-Uygulanan amortisman politikası,
- 6-Maddi olmayan duran varlıkların etkisi,
- 7-Diğer konular, dır.

20. DÖNEMİN BELİRLENMESİ

Gelirin saptanmasında, dönemin saptanması ve aynı döneme ait gelire, giderlerin karşılaştırılması önem arz etmektedir.

Muhasebe de ilke olarak, mal ve hizmetlerin satışının yapıldığı dönemde, satış hasılatının elde edildiği kabul edilir.(37) Bu ilkenin objektif bir şekilde uygulanması gerekir. Bir dönemin satışını, gelecek döneme aitmiş gibi göstermek, faturayı geç keserek veya malın teslimini geçiktirerek dönemler arasındaki satışları kaydırmak gibi olaylar olabilmektedir.

Dönem giderlerinin aktifleştirilerek, döneme ait gelirin olduğundan fazla bildirilmesi sağlandığı gibi, gelecek döneme ait olarak peşin ödenen giderlerin aktifleştirilmiyerek dönem gideriymiş gibi işlem görmesi dönem gelirini olduğundan düşük göstermektedir. Vadeli satışlardaki alacakların değerlemesi de, gelir saptanmasında önemlidir.

Gelirin elde edildiğinin kabul edildiği ve buna ait giderlerin yapıldığı dönemin objektif bir şekilde tespit edilememesi gelirin düşük veya yüksek olmasına neden olmaktadır.

21. EKONOMİK VARLIKLARIN DEĞERİNDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

Muhasebe uygulamalarında genel ilkelerden biri de ekonomik varlıkların değerlerinde meydana gelen artışların, ekonomik varlık elden çıkarılmadan geliri etkilememesidir. Duran varlıklarda bu ilke daha katı uygulanır. Yöneticiler dönem gelirini yüksek veya zararları düşük göstermek amacıyla duran varlıkların değerlerinde meydana gelen artışları, gerçekleşmeden dönem sonuçlarında göstermek yoluna gidebilmektedirler. Gerçekleşme ilkesine ters düşen bu uygulamayla dönem gelirini arttırmak veya zararları azaltmak mümkündür.

(37) Akgüç, Ö. : Mali Tablolar Analizi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları No.3281-160/45, İstanbul, 1985, S.366

Diğer bir uygulama ise firmada bulunan hisse senetlerinin piyasa değeri(borsa rayici) veya alış değeriyle değerlendirmektir. Borsa rayici, alış değerinden yüksekse, borsa rayici ile değerlemede dönemde gerçekleşmeyen artışlar dönem gelirini etkileyecektir.

Ekonomik varlıkların değerinde meydana gelen düşüşler, ekonomik varlık elden çıkarılmadan dönem gelirinin saptanmasında göz-önüne alınabilmektedir.

Varlıklardaki değer değişmelerinin olduğu dönemlerdeki muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş ilkelere bağlı kalınmaması nedeni ile dönem gelirinin saptanması etkilenmektedir.

22. DURAN VARLIKLARLA İLGİLİ GİDERLER SORUNU

Muhasebe uygulamalarında temel ilke duran varlıkların aktifleştirilerek, her yıl belirli bir eskime payı ayrılarak tüketilmesidir. Bazı durumlarda yıllarca kullanılabilecek nitelikteki (duran varlıklar) varlıklar, muhasebeyi yükten kurtarmak amacıyla dönem giderleri içinde gösterilmektedir. Vergi Usul Kanunu 313. Madde"100.000.--TL.'yı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir." hükmüne yer vererek aktifleştirmeye ters bir uygulamaya olanak tanımıştır.

Duran varlıkların çalışmasını sağlayacak tamir, bakım-onarım giderleri ile ekonomik değerlerini arttıracak nitelikteki giderler arasında bazı durumlarda objektif bir ayırım yapılabilmesinin anahtarının bulunamaması dolayısıyla bu ayırım öznel takdirlere göre yapılmaktadır. Böyle durumlar ortaya çıkınca dönem gelirinin objektif olarak saptanmasında güçlükler çıkmaktadır.

23. STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

İşletmelerin faaliyet gelirlerinin doğruluğunda dönem başı ve dönem sonu stok değerlemelerinin önemli rol oynadığını biliyoruz. Önceki bölümlerde değindiğimiz gibi; stok değerlemelerinde dönemler arasında farklı yöntemler uygulanırsa, bunu mali tabloların açıklamalar bölümünde veya dipnotlar şeklinde belirtmesi gerekir.

Enflasyonist dönemlerde stok değerlendirme yöntemlerinde yapılan değişikliklerin gelir üzerinde etkisi farklı olmaktadır. Aynı dönemin geliri fiyat farklılıkları nedeniyle bir yöntemde diğerinden fazla veya eksik olabilmektedir.

24. UYGULANAN AMORTİSMAN POLİTİKASI

Varlıklar arasında duran varlıklarının önemli bir yer tuttuğu işletmelerde amortisman politikası dönem gelirinin saptanmasında önemli rol oynamaktadır.

Amortisman ayırmak yoluyla duran varlıkların değerlerindeki tükenmeler dönemlere dağıtılmaktadır. Duran varlıkların çalışma ömürlerinin tam olarak bilinmemesi ve uygulanan amortisman oranının tahmini olması gerçek değer tükenmelerini önleyebilmektedir.

Aslında hangi amortisman yöntemi uygulanırsa uygulansın, ayrılan amortisman tutarı, duran varlığın orjinal değerini aşamaz. Ancak amortisman yöntemi ile dönemler arasında kaymalar olabilir.

Diğer önemli bir konu, duran varlıkların tahmin edilen süreden fazla kullanılmasıdır. Böyle durumlarda daha önceden değer tüketimi yapıldığı için, amortisman ayrılmayacak ve dönem geliri olduğundan farklı çıkacaktır. Bunun tersi olarak duran varlıkların tahmin edilen süreden az kullanılması nedeniyle sonradan ayrılan amortismanın yüksek olması (olağanüstü amortisman) nedeniyle dönem geliri gerçekten düşük olarak belirlenmektedir.

25. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN ETKİSİ

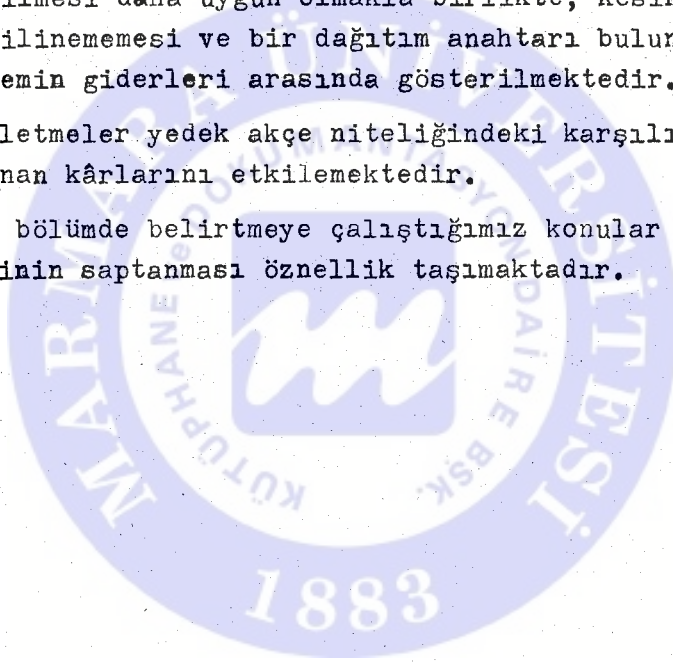
Maddi olmayan duran varlıklarda dönem gelirinin saptanmasında şu yönlerde etkili olmaktadır. Öncelikle bu varlıkların maliyetlerinin hesaplanması ve saptanması kolay bir işlem değildir. Yapılan harcamaların bir dönemde gider yazılması veya aktifleştirilerek diğer dönemlere yayılması, bu varlıkların ömürlerinin tayini ve her yıl yapılacak karşılığın tutarı önemli ölçüde dönem gelirini etkileyebilir.

26. DİĞER KONULAR

Bölümde öncelikle kıdem tazminatını ele alacağız. Yılların geçmesiyle tazminatlar birikmektedir. İşçi işten çıktığında ödenmekte ve dönem gideri olarak kayıtlara geçirilmektedir. Bu uygulama da son dönem gelirin düşük gösterilmesine neden olmaktadır. Kıdem tazminatlarının yıllar ilerledikçe, amortismanlar gibi giderleştirilmesi daha uygun olmakla birlikte, kesin tutarlarının önceden bilinmemesi ve bir dağıtım anahtarı bulunamaması nedeniyle dönemin giderleri arasında gösterilmektedir.

İşletmeler yedek akçe niteliğindeki karşılıklarla da kamuya açıklanan kârlarını etkilemektedir.

Bu bölümde belirtmeye çalıştığımız konular dolayısıyla dönem gelirinin saptanması öznel olarak taşımaktadır.



3. GELİRİN SAPTANMASINDA UYGULANAN YÖNTEMLER

İşletmelerde, ömrünün sonunu beklemeden sonuçları görmek isteyen ilgili grupların istemeleri nedeniyle, dönemsel gelir, kâr ve zarar hesaplamaya yönelinmiştir. Bunun sonucu olarak faaliyetlerin kapsamını tamamen içine alamayan yapay dönemler ortaya çıkmaktadır. Bu yapay dönemlerde geliri hesaplamak istemek, bazı varsayımlar yapmayı gerektirmektedir. Aslında bu varsayımlar nedeniyle sonuçlar bir tahminden öteye geçemez.

Gelirin, ne zaman gerçekleştiğini saptamak için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemler;

- 1-Satış temeline göre gelirin saptanması,
- 2-Üretim temeline göre gelirin saptanması,
- 3-Nakit temeline göre gelirin saptanmasıdır.

30. SATIŞ VE ÜRETİM TEMELİNE GÖRE GELİRİN SAPTANMASI

300. Satış Temeline Göre Gelirin Saptanması

Yöntemin gözönünde bulundurduğu ana konu, gelirin saptanması için satışın gerçekleşmiş olmasıdır. Hukuki açıdan satış, malın alıcıya teslimi veya teslim şartıyla gönderilmesi suretiyle mülkiyetin alıcıya aktarılmasıyla sağlanır. Muhasebe bu hususu birinci derecede önemli kabul eder. Malın alıcıya teslimi veya teslim şartıyla gönderilmesinde, mal için katlanılan maliyetler ve giderler ile malın satışından elde edilecek gelir belirginleşmiştir. Artık bu durumda gelir ile gider karşılaştırılarak dönem kâr ve zararını tespit etmek gerekir.

Belli bir dönemin satılan mamuller maliyeti ve giderleri, ancak o dönemin satışları ve hasılatı ile karşılaştırılmalıdır.(38)

(38) Öcal, F. : a.g.e., S.8

Böylece gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde saptanmaları ve diğer dönemlere kaymaları önlenerek, dönem sonu raporlarının doğru olarak yapılmasına olanak sağlanmaktadır.

Geliri genellikle kazanma işlemi tamamlandıktan sonra saptamak arzusu edilir.

Kazanma işlemi ise;

- Mal ve hizmetlerin üretilmesi,
- Mal ve hizmetlerin müşteriye gönderilmesi,
- Nakdin tahsil edilmesi,
- Eğer bir garanti süresi tanınmışsa bu sürenin sonunda, kazanma işlemi tamamlanmış olacaktır.(39)

3000. Satışın Gerçekleşmesi

Genel olarak satış anı, hasılatın doğduğu an olarak kabul edilir. Bu an aynı zamanda taraflarca kabul edilen bir satış fiyatı üzerinden hasılat tutarının objektif bir şekilde tespit edildiği noktayı gösterir.

Objektif olarak, gerçekleştiğini kabul edemeyeceğimiz satışları işlemlere alırsak, yanlışlıklara neden oluruz. En önemlisi dönem geliri yanlış ve objektif verilere dayanmayan bir bilgi olarak elde edilir.

Gerçekleşmemiş satışlar, hasılat ve kâr, gerçekleşmiş gibi veya tutarından az veya fazla gösterilmemelidir.(40)

Satış işleminin gerçekleşme aşamalarını sıralayacak olursak;

- Satış sözleşmesinin yapılması,
- Malın alıcıya teslimi ve faturanın kesilmesi, işlemlerinden oluştuğunu görebiliriz.

Satış sözleşmesi genellikle muhasebe kayıtlarına uygulanmadan geçirilmez. Satış sözleşmesi, hukuki yönden alıcı ile satıcı arasındaki bağlantıyı gösterir. Bu sözleşme ile alıcı ve satıcı ya-

(39) Moore, C.L., / Jacdicke, R.K. Çev. A. Peker : Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını
No.2683-103/47, İstanbul, 1980, S.102

(40) Öcal, F.: a.g.e., S.8

sal borç ve alacaklarını bir belgeye bağlamışlardır. Aslında bu sözleşmenin yazılı olması şart değildir. Ancak bir anlaşmazlık karşısında açıklama getirmesi ve bazı özel hükümler getirmesi açısından yapılmaktadır.

Muhasebe kayıtları, muhasebenin objektiflik ilkesine göre, objektif bir belgeye dayandırılmalıdır. Her zaman sözleşme yapılması muhasebeye kayıt yapılmasını gerektirmez. Malın, alıcıya teslim edildiğini veya teslim edilmek amacıyla gönderildiğini belirten bir belgenin olması gerekir. O zaman ancak muhasebeye kayıt yapılabilir. Fatura, irsaliye ve fatura yerine geçen belgeler düzenlenince artık satıcı malın bedelini istemeye hak kazanacak, alıcı da mal üzerinde her türlü tasarrufda bulunabilecektir.

Vergi Usul Kanunu 229. Madde de "Fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen vesikadır." denilmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu, irsaliye ile teslim edilen malın engeç on gün içerisinde faturasının düzenleneceğini belirtmektedir. Muhasebe servisi de, satış işleminin durumuna göre borç ve alacaklı hesapları çalıştırarak durumu tespit eder. Kayıtlarda genellikle fatura ve fatura yerine geçen belgelere itibar edilir. Fatura ile satış işlemi yapılmış olmaktadır.

3001. Stokların Değerlemesi

3001. Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesi dönem geliri, kâr ve zararın tespitinde önemli derecede rol oynayan bir faaliyettir. Değerlemenin gerçekçi olması faaliyet sonuçlarının gerçekleri göstermesine yardımcı olur. Değerlemelerde, her hangi bir yanlışlık veya hata yapılması, faaliyet sonuçlarının yanlış belirlenmesine neden olduğu gibi, gelecekte yapılacak faaliyetlerin plânlanmasında da olumsuz etkilerde bulunur.

Fiyatların değişmekte olduğu dönemlerde stokların muhasebeleştirilmesi esasları özel bir önem taşır. Çünkü stokları muhasebeleştirmede kullanılan yöntemlerdeki farklılıklar, dönem gelirlerinin de farklı olmasına yol açmaktadır.(41)

Türk Ticaret Kanunu'na göre stoklardaki malların maliyet bedeli veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

İşletmede kullanılan stoklar homojen bir nitelik taşıyabilir, bunların başka başka tarihlerde değişik fiyatlarla satın alınıp farklı partiler halinde ambara girmesi nedeniyle;

- İmalâta kullanılan veya satılan stok çeşitlerinin hangi bedelle izleneceği,
- İşletmede kalan stokların ise hangi değerle bilançoda gösterileceği hususu, çeşitli sorunlar ve uygulama şekillerinin ortaya çıkmasına sebep olur.(42)

Stokların değerlemede piyasada en çok kullanılan yöntemler;

- İlk giren ilk çıkar yöntemi(FİFO)
- Son giren ilk çıkar yöntemi(LİFO)
- Ortalamalar Yöntemi'dir.

İlk giren ilk çıkar yöntemi depoculuk ilkelerine uygundur. Fifo yönteminde satılan veya kullanılan malların maliyeti ilk giren malların fiyatı ile değerlenir. Stoklar ise son giren malların fiyatı ile değerlenir.

Fifo yönteminin en büyük sakıncası; satılan mal maliyetlerini düşük, dönem sonu stokları yüksek maliletle gösterme özelliğine sahip oluşudur. Böylece gerçek kâra ilaveten, fiyatların yükseldiği dönemlerde, enflasyonun etkisiyle zahiri kârlar meydana çıkar ve dönem kârını şişirir.(43)

(41) Öcal, F. : a.g.e., S.105

(42) Hiçşaşmaz, M. : Genel Muhasebe, Sevinç Matbaası, Ankara,1974
S.178

(43) Altuğ, O. :a.g.e., S.58

Lifo yöntemi, stokların düşük değerle, satılan malların maliyetinin ise yüksek değerle değerlendirilmesini sağlar. Böylece lifo yöntemi bilanço üzerinde ayarlayıcı bir rol oynamakla beraber dönem gelirlerinin enflasyon nedeniyle kabarması önlenmiş olacaktır.(44)

Fifo, gelirler ile daha eski tarihlerde oluşmuş maliyetleri karıştırmaktadır. Bu nedenle, fiyatların yükseldiği dönemlerde, gelir tabloları açısından pek arzu edilir bir değerlendirme yöntemi değildir. Fakat aynı yöntem bilançoda cari maliyetlerin gösterilmesini sağlamaktadır. Lifo yöntemi uygulandığında ise, fifo'da ortaya çıkan sonuçların tam tersi görülmektedir. Daha eski maliyetleri gösterir durumda olduğu için bilanço yetersiz bir finansal tablo durumuna geçmekte; fakat gelir tablosu, cari gelirlerle cari giderleri karşılaştırabilir duruma gelmektedir.(45)

Ortalamalar yönteminde ise; alınan malların toplam tutarları, malların miktarlarına bölünerek ortalama bir fiyat bulunmaktadır. Bu fiyat hem stok değerlemelerinde hem de satılan malların maliyetleri bulunurken kullanılmaktadır.

Dönem gelirinin bulunmasında stok değerlendirme işlemlerinin önemini belirtmiştik. Eğer dönemler arasında, dönem başı veya dönem sonlarında yapılan stok değerlendirme işlemlerinde bir değişiklik yapılmışsa, mali tabloların dipnotlarında ve faaliyet raporlarında belirtilmesi gerekmektedir. Belirtilmelidir ki, dönemler arası karşılaştırmalar gerçekçi olabilsin.

Dönem sonuçlarının tespitiyle ilgili olarak; uygulana gelen değerlendirme usulleri ile maliyet sistemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişikliğin etkileri açıkça gösterilmelidir.(46)

Vergi Usul Kanunu 274.madde de "emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme gününde satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267.inci maddenin 2.nci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir." denilerek maliyet bedelinden sapmanın şartını belirtmektedir. Ver-

(44) Ücal, F. : a.g.e., S.105

(45) Moore, C.L., Jacdicke, R.K.; Çev.A.Peker; a.g.e., S.157

(46) Ücal, F. : a.g.e., S.9

gi Usul Kanunu 275. maddenin de imâl edilen emtianın değerlemesi hakkında "imâl edilen emtianın(tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder;

- a-Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- b-Mamule isabet eden işçilik,
- c-Genel imâl giderlerinden mamule düşen hisse,
- d-Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse(bu hisselerin mamul maliyetine katılması ihtiyaridir.),
- e-Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imâl ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukardaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler" diyerek üretim işletmelerinde mamullerin değerlemesini sağlayacak maliyet bedelinin hesaplanma ilkelerini belirtmiştir.

3002. Varlıkların Değerlemesi

Varlıkların değerlemesinin de dönem gelirinin hesaplanmasında önemli etkisi bulunmaktadır.

Muhasebe uygulamasında temel ilkelere biri de, iktisadi varlıkların değerinde meydana gelen artışların, ilgili iktisadi varlık elden çıkartılmadığı diğer bir deyişle realize edilmediği sürece, geliri etkilememesidir. Bu ilkenin özellikle duran varlıklarla ilgili olarak daha katı bir şekilde uygulanması gerekir.(47)

Firmaların, iktisadi varlıkların değerinde meydana gelen değişikliklerin, sonuç hesaplarına aktarılacağı döneme ilişkin uygulamalarında, muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine uymaları, dönem sonuçlarını öznel bir şekilde etkilemektedir.

Duran varlıkların değerinde meydana gelen değişikliğin olumsuz olması halinde, duran varlığın elden çıkartılması beklenmeksizin sonuç hesaplarına aktarılmasına karşılık, değer artışlarında realizasyon ilkesine katı bir şekilde bağlılığın ortaklıklarda mevcut ortakların aleyhine olduğu, ortakların pay başına gelirlerinin değer düşüşlerinden olumsuz yönde etkilendiği, değer artışlarından ise ortakların yararlanamadıkları da ileri sürülmektedir.(48)

Duran varlıklardaki değer düşmeleri uygun amortisman yöntemleri ile dönemlere bölünmektedir. Duran varlıklarda normal amortisman veya olağanüstü amortisman yöntemiyle değerlendirilir. Bir işletmenin duran varlıkları bilançoda önemli yer tutuyorsa, amortisman politikası bu işletmenin gelirinin saptanmasında önemli rol oynar.

Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden ilgili hüküm: Amortisman tabi duran varlıkların maliyetinin, çeşitli dönem maliyetlerine yüklenmesini sağlamak amacı ile uygun amortisman ayrılmalı ve bu amortismanların birikmiş tutarları bilançoda amortisman tabi varlıkların maliyetleri toplamından indirilerek gösterilmelidir.(49)

Bir işletmenin aktifinde bulunan varlıklarda meydana gelen bozulma, kullanma, çalışma, teknoloji değişikliği nedenlerinden dolayı meydana gelen değer azalmalarının dönem sonu envanter ve değerlendirme çalışmalarında tespit edilip, ilgili aktif hesaplarının toplamından düşülerek sonuç hesaplarına aktarılmaları gerekir. Amortisman tabi olmayan sabit kıymetlerin değer düşmelerinin de karşılıklar yoluyla tespitine gidilmelidir.

Dönem sonlarında varlıklardan amortisman ayrılması ve karşılıkların ayrılmasının asıl amacı mali tablolarda tarihi maliyetle gösterilen varlıkların değerini bu günkü değere yaklaştırmaktır.

(48) Akgüç, Ö. : a.g.e., S.368

(49) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı, : a.g.e., S.44

Değerleme prensipleri ve buna ilişkin ölçüler, işletmenin durumundan çok sonuçlarını etkileyen bir konudur. Bir işletmenin durumu bilanço üzerine muhasebe dışı çalışmalar yapmak suretiyle de tespit etmek mümkün olduğu halde, gelirin doğru ölçülebilmesi bakımından sorun çok daha farklıdır. Başka bir deyişle, değerleme işlemleri ve değerleme usulleri, özellikle, işletme gelirinin doğru olarak tespiti bakımından önemlidir.(50)

Değerlemeye ilişkin görüş ve düşüncelerde birbirinden farklı üç ayrı çıkış noktasının bulunduğu ifade edilebilir. Bunlardan iktisadî görüş; gelecekteki gelirlerin bu günkü değerinin tespitine yönelir. Hukukî görüş, varlık unsurunun satışı halinde ele geçecek olan para tutarına itibar eder. Muhasebe tekniği ise; varlık unsurunun aktife giriş kıymeti ile daha sonraları bunun üzerinde meydana gelmiş bulunan değişiklikler le ilgilenir. (51)

3003. Gelirin Saptanması

Gelirin saptanmasında ekonomik varlıkların değerlemesinin önemli bir rolü vardır. Değerleme işletmenin durumundan çok dönem sonucunu etkileyen konudur. Çünkü değerlemelerle işletmeyi ne küçültürüz ne de büyültebiliriz. Ancak dönem gelirinin tespiti amacıyla varlıklardaki artış ve azalışları gelir tablosuna alarak bir karşılaştırma yaparız.

Satış temeline göre gelirin saptanmasında en önemli sorun satışın yapıldığı anın tespitidir. Satışın yapıldığı anın tespiti ile birlikte elimizde alıcı ile satıcının anlaşabildikleri objektif bir fiyat geçmektedir. Böylece, geliri saptayabiliriz.

Muhasebe açısından objektif belgelerle kayıtlar yapılmaktadır. Gelirin doğuşunun belirtisi olan irsaliye, fatura ve fatura yerine geçen belgelerin düzenlenmesi ile artık bu geliri elde etmek için katlanılan maliyetler ve giderlerin belirlenmesi kolaylaşmaktadır. Böylece gelirle, gelirin elde edilmesine yarayan maliyetler ve giderler karşılaştırılarak dönemin net kâr ve zararı bulunmaktadır.

(50) Hiçşamaz, M.:a.g.e., S.193-194

(51) a.g.e., S.195

İlke olarak gelir ve kâr saptanmasında gerçekleşme-tahakkuk etmiş olma-aranır.(52)

Ticari kazanç, çıkarılan bilanço üzerinden hesaplanır. Hesap dönemi sonundaki ve başındaki öz varlıkların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan fark ya ticari kazanç ya da zarardır. Hesaplama sırasında işletmeye dışarıdan eklenen ve öz sermayeyi arttırmış bulunan değerlerin, bulunan farktan indirilmesi gerekir. Aynı şekilde çekilmiş bulunan farkların da eklenmesi zorunludur.(53)

İşletmenin elindeki mamul, diğer mal veya hizmetlerin müşteriye geçtiği anda, hasılatın genel olarak gerçekleşmiş sayılacağı kabul edilmekte ve bundan önceki açıklamalarda hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda, bu esasa dayanılmış bulunmaktadır. Bununla beraber bazı özel durumlarda "satış esası"ndan ayrılmayı gerektirecek durumlar ortaya çıkmaktadır.

Uzun vadeli ve yıllara yaygın inşaat işlerinde ve taksitle yapılan satışların taksitlerinin tahsili durumlarında satış esasından ayrılarak, üretim esası ve nakit esası uygulanmasına gerek duyulmaktadır.

(52) Peker, A.: a.g.e., S.293

(53) Seviğ, V.: Ticari Kazanç, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 1981-25, S.129

301. Üretim Temeline Göre Gelirin Saptanması

Mamul bitirildikten ve müşteriye teslim edildikten sonra kayıtlara geçirilmesi yerine, üretim esasları-ış ilerledikçe ve gelir kazanıldıkça hasılatın tahakkuk ettirilerek biriktirilmesi-denilebilecek bir ölçünün benimsenmesi gerekecek.(54)

Üretim esasları, hasılatın muhasebeleştirilmesinde dikkatleri imalâtın bitirilmesi ve satışı yerine, ondan önce gelen üretim işlemleri üzerine çekmektedir.(55)

Bu usulün özelliği, satışın yapılması veya malın alıcıya teslimi yerine hasılatı üretimin yapıldığı anda tespit edilmesini önermektedir.

3010. Üretimin Yapılmış Sayılması

Üretimin yapılmış sayılabilmesi için elde edilen mamulün pazarlanabilir durumda olması gerekir. Üretim temeline göre gelir saptanmasında üretimin yapılmış olması gereklidir. Bu usul devletin etkili kontrolünün olduğu kıymetli maden üreten işletmelerde uygulanabilir. Üretilen mamuller satış fiyatı ile değerlendirilerek gelir elde edildiği kabul edilerek işlemler buna göre yapılır.

3011. Stokların Değerlemesi

Bu usulün belki de en büyük özelliği stok değerlemesidir. Çünkü bu usulde stoklar gerçekleştirilebilir net değer yöntemiyle değerlendirilir. Yöntemdeki stok değerlendirilmesi, gelirin satış anında doğduğu usulüne göre tam bir terslik gösterir. Biliyoruz ki; gelirin satış anında doğduğunu kabul eden yöntemde stoklar maliyet değerleriyle değerlendirilmektedir. Bu yöntemde ise, gerçekleştirilebilir net değerle değerlendirilmektedir.

3012. Gelirin Saptanması

Gelirin saptanmasında değerlemenin önemli bir çalışma olduğunu biliyoruz. Bu yöntemin esaslarından birisi de, stokların değerlendirilmesi ile ilgilidir.

(54) Paton, W.A., Dixon, R.L., Çev.M.A.Aysan,; Muhasebenin Temelleri, 3.bası, İktisat Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, No.7, İstanbul, 1963, S.540

(55) a.g.e., S.540

Gelirin satış anında doğduğunu kabul eden usulde, satışın yapılması ve malın teslimi gibi olayların olması bekleniyor ve buna göre gelir saptanıyordu. Bu yöntemde ise, gelir üretimin satış temeline göre hesaplanıyor. Kazanma işlemi üretimin tamamlandığı noktada gerçekleşiyor. Kazanma safhasının maliyetleride tahmin edilebilecek duruma gelmektedir. Bu maliyetler büyük oranda malların nakliyle ilgili olabilmektedir.

3013. Uzun Süreli Sözleşmelerde Gelirin Saptanması

Bu yöntem birden fazla yıllarda devam eden inşaat ve gemi yapım işlerinde kullanılır. İşlemlerde piyasadaki belirsizlikler üretim başlamadan önce satış fiyatının belirlenmesiyle ortadan kaldırılır. Sözleşme fiyatı, satış yoluyla değilde faaliyetlerin sözleşmeye uygun şekilde yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Kâr saptanmasında tahakkuk kavramı ilke olarak korunur.

İlke olarak uzun süreli sözleşmelerde kârın, işin tamamlanması oranında, bütün hesap dönemlerinde kısım kısım gerçekleştiği kabul edilir.(56)

İnşaat işleri hasılatının, iş tamamen bitirildikten ve kabulü yapıldıktan sonra kayıt ve tespit edilmesi şüphesiz uygun bir usuldür ve birçok işletmeler bu esası kullanmaktadırlar.(57)

İş tamamen bitirildikten sonra gelirin saptanması gerçekleşme kavramına uygun olmaktadır. Ancak iş tamamen bitirilince ilgili gelir ve gideri karşılaştırmak anlamlı olacaktır. Muhasebe gelir kaydı yönünden, işin bitimi gereklidir.

Bazı işler çok uzun sürebilir, Bu durumda yönetim, faaliyetlerinin durumu hakkında bilgi almak isteyecektir. Uzun süreli belirsizliklerde faaliyetleri her an kontrol ve ona göre çalışmalarını yönlendirmek yöneticilerin görevlerindedir. Bunun için işin tamamen bitirilmesinden önce faaliyet sonuçlarını görmekte yarar vardır.

(56) Peker, A. : a.g.e., S.290

(57) Paton,Dixon.:, a.g.e., S.545

Bu da iş tamamlandıkça gelirin saptanmasını gerektirir.

Hasılatın kayıtlara geçirilmesinde müteahhit için iki yol mümkündür. İnşaat faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği hasılatı;

- İnşaat tamamen bitirilip teslim edilinceye kadar tahakkuk ettirmemek, kayıt ve tespit etmemek ve ancak inşaat teslim edildikten sonra hasılatı kayıt ve tespit etmek,

- İnşaat üzerinde iş ilerledikçe hasılatı parça parça tahakkuk ettirerek, ilgili dönemlerin her birinde ayrı ayrı hasılat parçalarını kayıt ve tespit etmek.(58)

Bunlardan birincisine işin tam bitimi usulü, ikincisine de işin kısmen bitimi usulü adı altında aşağıda inceleyeceğiz.

30130. İşin Tam Bitimi Usulü

Gelirin saptanmasında bu usul uygulanacaksa işin devamı müddetince hiçbir hasılat ve gelir kaydı yapılmaz. İş bittiği zaman kesin olarak ortaya çıkan gelir ve giderler karşılaştırılarak dönem kâr ve zararı bulunur.

Muhasebe ilkelerine uygun olması nedeniyle genellikle uygulanan yöntemdir.

İşin tam bitimi usulü, giderler ve zararlar nihai olarak tespit edilmiş sonuçlara dayandırıldığı için üstünlüğe sahiptir.(59)

Uygulamada gelir, taahhüt edilen işler karşılığında gerçekleşen hakedişler toplamına eşittir. Ancak bu tutarlar işin bittiği, inşaatın geçici kabulünün yapıldığı anda gelir olarak muhasebeleştirilmektedir. İşin sürdüğü yıllarda gerçekleşen gelir tutarları bilançoda pasif tarafda, bu gelirlerle karşılaştırılması gereken maliyetler işletmenin varlıkları gibi bilançoda aktifler arasında yer almaktadır. Dönemlerin gelir tablolarında veya kâr ve zarar çizelgelerinde devam eden inşaatlara ilişkin gelir ve giderlere yer verilmemektedir.(60)

(58) Aysan, M.A.: Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını No.2151-56/14, İstanbul, 1976, S.580

(59) T.C. Devlet Plânlama Teşkilatı, a.g.e., S.31

(60) Erdamar, C.: Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlülüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması-Finansal Tablolar(I), İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 1981/26, S.11

İş tamamen bitirildikten sonra gelirin saptanması muhasebenin temel prensiplerine uygun olmakla birlikte, işletme yöneticilerinin işin gidişi hakkında, kâr ve zarar ile ilgili bilgilenme yetersizlikleri nedeniyle sakıncalı olabilmektedir. Zararına çalışılan bir işde, bu tespitlerin yıllar sonra işin bitiminde yapılması geriye dönülmez sonuçlar yaratabilir.

Bu usulün aksaklıklarını giderici usul olarak, işin kısmen bitimi usulü kabul edilmektedir.

30131. İşin Kısmen Bitimi Usulü

Sözleşmeye dayalı faaliyet ilerledikçe gelirin doğuşuna olanak tanıyan usuldür. Buna göre gelir;

- En son muhasebe verilerine dayanılarak işin bitimi için yapılacak tahmini giderler göz önüne alındıktan sonra tahmini toplam giderleri karşılayacak toplam tahmini gelirin yüzdesi olarak,

- Veya işin bitimine doğru ilerlemeyi güvenilir bir şekilde gösteren başka bir ölçü varsa, tahmini toplam gelirin belli bir yüzdesi, bu ölçüye göre hesaplanabilir.(61)

Bu usulde üretim esasıdır. Burada önemli olan üretimin yapılmasıdır. Aradaki sözleşmeye göre müteahhit gelir kaydını yapacaktır. Üretimin yapıldığı anda gelirle gider karşılaştırılıp sonuçlar bulunabilir.

Sözleşme, maliyet ve(artı)kâr olarak yapılmışsa bu durumda dönemler itibariyle kâr saptanması kolaylaşır. Dönem boyunca katlanılan maliyetlerin birer birer belirlenmesi önemli bir konu oluşturur. Sonra dönem sonunda yapılan maliyetlere kâr eklenerek, dönemin geliri bulunur. Böyle olunca saptanan gelir kesinlik kazanır.

Eğer belirli bir fiyattan anlaşma yapılmış olursa, iki yolla hesaplama yapılır.

Önceden projenin tahmini maliyeti hesaplanır. Hesaplanan maliyetle, sözleşmede belirtilen tutar arasındaki fark bulunur. Bulunan rakam tahmini toplam proje kârını verir. Her hesap döneminde

(61) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı; a.g.e., S.29

gerçekleşen maliyetler toplamı, projenin toplam maliyetine oranlanır. Bulunan rakam maliyetler açısından gerçekleşme oranını verir. Bu oran daha önce bulmuş olduğumuz projenin tahmini kârı ile çarpılarak o hesap döneminin tahmini kârı bulunur.

İkinci yol, işin tamamlanma oranını saptamaktır. Tamamlanma oranını başta bulunan tahmini kârla çarparsak bu usullede dönem tahmini kârı bulunur.

İşin kısmen bitimi usulü ile gelir saptanması, faaliyetin gidişi hakkında önceden bilgi verir. Yöneticiler ve işletme sahipleri elde ettikleri bilgilerle hem projenin devamı için aydınlanırlar, hemde gelecekte böyle bir projeyi nasıl yapmaları ve hangi şartlarla kabul ederlerse daha fazla gelir elde edebilecekleri hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olurlar. Böyle hesaplanan gelir ve kâr tahmini olmaktadır.

Gerçekleşmemiş satışlar, hasılat ve kâr gerçekleşmiş gibi veya tutarından az veya fazla gösterilmemelidir.(62) İlkesine göre hasılat ve kâr gerçekleşmemiş olarak işin kısmen bitimi usulünde tahmin edilmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından gerçekleşme ilkesine ters olan işin kısmen bitimi usulü, yönetime faaliyet sonuçlarının kısa aralıklarla vermesi nedeniyle tercih edilir. Yasal hükümler uygulamaya olanak tanımazsa, sadece bilgi elde etmek amacıyla uygulanmasında yarar vardır.

31. NAKİT TEMELİNE GÖRE GELİRİN SAPTANMASI

Önceki bölümde ele aldığımız satış temeline göre gelirin saptanmasında, gelirin doğuş anının satış işleminin yapıldığı an olarak belirtmiştik. Satış temeline göre gelirin saptanması usulünde, hasılatın doğuşunda malın bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaktaydı. Yapılan satış işlemiyle hasılat hesabı çalıştırılacak, karşılığında alacak hesapları çalıştırılarak gelir kaydı yapılacaktır. Böyle yapılan kayıt şekline tahakkuk esaslı adı verilmektedir.

Bazı durumlarda tahakkuk ilkesinden sapmalar yapılması gerekebilmektedir. Bu nedenlerden dolayı bazı işletmeler nakit esasını kabul etmektedirler.

Krediler tanıyarak ve taksitlerle ödemeli satış yapan işletmeler bu usulü kullanabilmektedirler. Nakit esasındaki en büyük özellik hasılatın nakit tahsil edildikçe kayıt ve tespit edilmesidir. Tahsilat yapılmadan gelir saptanması yapılmamaktadır.

310. Yöntemin Uygulanmasını Gerektiren Nedenler ve Özellikleri

Teknolojik gelişmenin hızlı bir şekilde olması sonucu, üretilen malların çeşitleri artmıştır. Üreticiler bu ürünlerine pazar bulmak ve satabilmek için çeşitli reklâm ve tanıtım çalışmalarına başlamışlardır. Mallarını satabilmenin bir yolu da kredili veya taksitli olarak satışa olanak tanımalarıdır. Gelişen ekonomilerde kişilere düşen gelirden artmıştır. Bunun karşısında uygarlık düzeyindeki yükselmelerle birlikte kişilerin ihtiyaçları da çoğalmıştır. Böyle olunca hem üretici elindeki malı satmak istemekte, hem de tüketici zaruri olan ihtiyaçlarını karşılamak istemektedir. Tüketici her zaman ihtiyaç duyduğu malların parasını hemen ödeme gücüne sahip değildir. Bu ihtiyaçtan dolayıdır ki, taksitle satış işlemi ortaya çıkmıştır.

Üreticinin ürünlerine pazar bulma sorunu, kendilerini kredili satışlara ve onun bir türü olan taksitle satışlara yöneltmiştir. Bu tür satışlar da tüketicilere "gelecekte ödünç alınan satın

alma gücü" ile bu günün ihtiyacını karşılama olanağı vermiştir.(63)

Kredili satışların bir türü olan taksitle satışlar aracılığıyla tüketiciler ellerinde çok paraları olmadan da bazı ihtiyaçlarını karşılayabilmektedirler. Tüketici için taksitle satışlar bir tür tasarruf aracı olmaktadır. **Çünkü** taksitle aldığı malı, eğer peşin almak isteseydi, hemen alamayacaktı. Ancak alacağı malın alış fiyatı kadar parayı biriktirip malı alabilecekti. Taksitle aldığı malın parasının hepsini ödememesinin maliyeti, taksitle satışta uygulanan faiz veya hizmetler karşılığı satıcının aldığı tutar kadar artmaktadır.

Bütün bunlardan dolayıdır ki, taksitle satışlar önemli bir yer tutmaya başladığı durumda nakit esaslı kullanılmaya başlanmıştır. Taksitlerin tahsilindeki belirsizliklerin önemli boyutlarda olması ve belirsizlikleri önemli ölçüde yok etmek amacıyla nakit esaslı geliştirilmiştir.

Taksitle satışlarda nakit esasının uygulanmasını destekleyen sebepleri şöyle sıralayabiliriz;

- Önemli miktarlara ulaşan taksitle satışlar ve taksit tahsilatlarıyla ilgili kayıt ve işlem giderleri, çoğu zaman müşterilere teslim yapıldıktan sonra gelen dönem veya dönemlerde meydana gelir,
- Faiz ve hizmet gideri unsurları anlaşma süresince tahakkuk edeceği için fiilen gerçekleşmeden kayıtlara geçirilmemesi gerekir,
- Uzun tahsilat süresi anlaşma tutarının tahsilatı rizikolarını da arttırır.

Nakit esasının uygulanmasındaki sadelik, tahsil işleminin hasılatın gerçekleştiğini belirten kesin bir delil olması ve tahsil edilmeyen alacaklardan meydana gelecek muhtemel zararlar da ilgili bulunması en önemli faydalarıdır.

(63) Yüksel, A.S., John L.O'donel.; Para Bulma (Finansman) nın Seçilmiş Konuları, Ayyıldız Matbaası A.Ş., Ankara, 1970, S.217

Bu yöntemle göre taksitle satış sonucu, taksitli satış alacakları doğmasına rağmen henüz satış geliri tahakkuk etmemiştir. Satış geliri taksitlerin tahsili ile gerçekleşmektedir.(64)

Nakit esaslı uygulama kolaylığı, tahsilatın gelirin doğduğunun kesin delili olması ve elde edilen gelirin işletmenin ihtiyaçları için kullanılmaya hazır olması nedenlerinden dolayı savunulabilir.

Kayda geçirilen tahsilat ve ödemelerin aynı döneme ait olmaması gibi durumlarda söz konusudur. Böyle olunca malî tabloların hazırlanmasında giderlerin, ilgili oldukları gelirlerle karşılaştırılmamaları gibi sorunlar olabilmektedir. Dönem sonlarında bazı tahakkuk ve dağıtım işlemleri yapılması gerekebilir.

Tahakkuk ve dağıtım işlemleri, dönem sonlarında hayli uğraştırıcı ve karmaşık konulardır. Bu düzeltmeler yapılmazsa dönem faaliyet sonuçlarının doğru olarak saptanması zorlaşmaktadır.

311. Taksitli Satışlarda Tahsilatın Yapılması ve Gelir Saptanması

Taksitle satış, satıcının alıcıya taşınır malların, bedelin tümünün ödenmesinden önce teslimi, alıcının da parasını parçalı edimlerle ödeme borcu altına girdiği sözleşmelerdir.(65)

Taksitle satışa konu olan malların taşınır mallar olması gerektiği ve parasının taksitle ödemek koşulu ile malın alıcıya hemen teslim edilmesi gerektiği Borçlar Kanunu 222. maddesinde belirtilmiştir. Bu hükme göre taksitle satışın konusunu taşınmaz mallar oluşturamaz.

Taksitle satışın özelliklerini şöyle sıralayabiliriz;

- En az iki taksit olması yeterlidir,
- Taksit miktarlarının eşit olması şart değildir,
- Taksit vadelerinin de eşit olması gerekmez.(66)

(64) Bektöre, S. : Muhasebe (Ticaret Şirketleri), Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No.212/137, Eskişehir, 1979, S.259

(65) Taylan, E. : Taksitle Satışlar, Yasa Hukuk Dergisi, 1980/6. S.797

(66) Ansay, T. : Türk Borçlar Kanununa Göre Taksitli Satışlar ve Satıcı, İstiklâl Gazetecilik Matbaacılık Koll.Ort., Ankara, 1954, S.18-21

Taksitli satış anlaşmasının belli başlı temel unsurları, anlaşmanın toplam bedeli, alınan peşin ödeme miktarı, sonradan ödenecek miktarların büyüklüğü ve aralıkları ve faiz veya müşteriye yüklenen hizmet giderleridir.(67)

Ek 1'deki tablo incelendiğinde, gideri karşılamak üzere peşin fiyata ne oranda bir yükleme yapıldığını şu şekilde hesaplayabiliriz. Hesaplamamıza 50.000 lira peşinatlı ve 11 ay taksitli ödeme planını ele aldığımızda sonuç,

- a) Önce taksit kredisinin maliyetini belirleyelim, Malın peşin fiyatı 242.000 liradır. Taksitli satış fiyatı 305.200 lira olduğuna göre 63.200 lira taksit kredisinin maliyeti olur.
- b) Açılan kredinin miktarı belirlenmelidir. Malın peşin fiyatı 242.000. lira, istenen peşinat ödemesi 50.000 lira olduğuna göre geriye kalan 242.000.- 50.000: 192.000. lira için kredi sağlanıyor demektir.
- c) Açılan krediye göre istenen normal faiz oranı da bulunmalıdır. Örneğimizde 192.000 liralık krediye karşılık gider olarak istenen 63.200.lira olduğuna göre, normal faiz oranı $63.200/192.000: \%32,91$ dir.
- d) Yıllık nominal faiz oranı hesaplanmalıdır. 11 aylık dönemde $\%32,91$ olan faiz oranı bir yılda $\frac{\%32,91}{11} \times 12 : \%35,90$ nominal faiz yürütülüyor demektir.
- d) Her ay borcun bir kısmı ödendiğine göre, gerçek faiz miktarı aslında yıllık faiz miktarından yüksek olur.

Gerçek faiz miktarını bulmak için şu formül kullanılır.

$$R : \frac{r(2n)}{(n+1)}$$

R: Gerçek faiz miktarını,
r: nominal faiz miktarını,
n: taksit sayısını gösterir.(68)

(67) Paton, W.A., Dixon, a.g.e., S.546
(68) Bektöre, S.: a.g.e., S.261

Gerçek faizi bulursak,

$$R: \frac{\%35,90(2X11)}{11+1} : \frac{\%35,90X22}{12} : \frac{7,898}{12} : \%65,82 \text{ bulunur.}$$

Ele aldığımız örneğimizdeki satışta işletme peşin satışlarına nazaran %65,82 oranında faiz ve hizmet gideri yüklemektedir.

Taksitler tahsil edildikçe gelir gerçekleşmiş kabul edilmekte ve kayıtlar yapılmaktadır. Nakit esasında taksitli satışlar için değersiz alacakların hesap ve kaydedilmesine lüzum yoktur. Bu alacaklar daha önceden gelir olarak kaydedilmediğinden, muhasebe kayıtlarına değersiz alacak kaydı yapılmayacaktır.

Eğer tanınmış olunan taksit süresi hesap dönemini aşmıyorsa tahakkuk esasında ayrılınmaması daha uygun olacaktır. Bu esasla alacaklar ortaya çıkacaktır ve bunların takibi gerekmektedir. Zaten nakit esasının ilk uygulandığı dönemlerdeki belirsizlikler ulaşım olanakları ve bilgi sağlama kolaylıkları nedeniyle yok olma durumuna yaklaşmıştır.

Müşteriler ile yapılan anlaşma gereğince belirli şartlar altında, satıcının bakım ve parça değiştirme faaliyetlerinde bulunması nedeniyle dönemlere ait hasılat ve masraflarla ilişkilerinin kurulması güçlükler doğurabilir. Genel olarak muhasebeciler, cari dönemde müşteriye teslim edilmiş mallara ait olmak üzere, dönem sonundan itibaren, müşteriler yararına garanti edilmiş hizmetlerin genel maliyetinin tahmin edilerek dönemin masrafları arasında gösterilmesini tavsiye etmektedirler. Müşterilere sağlanan satış sonrası hizmetleri oldukça önemli miktarlara ulaşıyor ve özel işletme kısmı tarafından görülüyorsa, hasılatın uygun bir sınıflamasının ve zaman tayininin herhangi bir dönem içinde elde edilen hasılat toplamından bir kısmının, bu tür hizmetlerin görüldüğü dönemlere aktarılmasını gerektireceği öne sürülebilir.(69)

(69) Paton, W.A., Dixon, a.g.e., S.553-554

4. VERGİ KANUNLARINDA VE TÜRK TİCARET KANUNUNDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ

40. VERGİ KANUNLARINDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ

Vergi kanunlarının gelir saptanması konusuna bakış açıları vergi matrahının doğru tespiti yönünden olmaktadır. Bunun için vergi matrahının tespitinde sınırlayıcı ve kesin hükümler getirmektedirler.

400. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu

Gelir Vergisi Kanunu 1. maddesinde kapsamına gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarının girdiğini belirtmiştir. Kazanç, emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılatı ifade eder. İrad da ise emek rol oynamaz.(70)

GVK. madde 2. de gelirin unsurları;

- 1- Ticari kazanç,
- 2- Zirai kazanç,
- 3- Ücretler,
- 4- Serbest meslek kazançları,
- 5- Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6- Menkul sermaye iratları,
- 7- Sair kazanç ve iratlar, olarak sayılmaktadır.

Türk vergi sisteminde ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu fark bulunarak tespit edilir. Bu tespit sırasında VUK. nun değerlemeyle ilgili hükümleri ile GVK. nun 40. ve 41. madde hükümleri uygulanır. Gelir Vergisi Kanunu'muz gelirin özelliklerini saymaktadır. GVK. na göre "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarıdır."

(70) Tekinalp, Ü. : Anonim Ortaklıklarda Bilanço ve Yedek Akçeler, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1980, S.63

Bu tanım gelirin safi olarak ve yıl üzerinden hesaplanacağını, gerçek kişilerce elde edilen bütün kazançların toplanması ile bulunduğunu belirtmektedir.(71)

Dönem başı ve dönem sonu özvarlıkları arasındaki farkın bulunması yoluyla yapılan gelir tespiti G.V.K. 38. maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti olarak ele alınmıştır. Diğer yandan G.V.K. 39. maddesi " işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark" olarak belirtilmiştir. Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti ekonomik anlamda kâr kavramına, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti muhasebe kârı kavramına yaklaşmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzun 38. maddesindeki ticari kazancın tespitini şöyle bir örnekle ele alalım.

ABC işletmesinin dönem başı bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF	ABC İşletmesinin 1.1.1985 Tarihli Bilançosu	PASİF	
KASA	250.000.--	SERMAYE	2.000.000.--
BANKALAR	300.000.--	B.AMORTİSMANLAR	25.000.--
DEMİRBAŞLAR	100.000.--		
MAL STOK (100 adetX13.750)	1.375.000.--		
	<u>2.025.000.--</u>		<u>2.025.000.--</u>

ABC işletmesi yalnız bir çeşit tekstil makinaları yedek parçası alım-satımı yapmaktadır. Yedek parçanın ülkedeki tek satıcısıdır.

İşletme dönem içinde normal faaliyetlerine devam etmiştir. Ocak ayında 50 adet parçayı 20.000.-- TL. dan satarak 1.000.000.--TL.yı tahsil etmiştir.

Nisan ayında 75 adet parçayı yine 13.750.--TL. dan satın almış, karşılığında 300.000.--TL. 'lık banka çeki ile kalan 731.250.-- TL. yı nakit olarak ödemıştır.

Dönem sonunda demirbaşlar üzerinden %25 normal amortisman ayrılmaktadır.

Son ayda firmanın sattığı yedek parçanın ithalatı serbest bırakılmış, sonuçta parçanın iç piyasa satış fiyatı 11.750.--TL. ye düşmüştür.

İşletme V.U.K. 274. maddesindeki hükme göre dönem sonu envanter ve değerlendirme çalışmalarında elde kalan malları emsal bedelle değerlendirmiştir.

Böylece, dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır.

AKTİF	ABC İşletmesi 31.12.1985 Tarihli Bilançosu	PASİF	
KASA	518.750.--	SERMAYE	2.000.000.--
DEMİRBAŞLAR	100.000.--	B.AMORTİSMANLAR	50.000.--
MAL STOK (125 adetX11.750)	1.468.750.--	DÖNEM KÂRI	37.500.--
	<u>2.087.500.--</u>		<u>2.087.500.--</u>

Görüldüğü gibi dönem kârı 37.500.--TL. 'ya ulaşmıştır. Ancak firmanın gelir tablosu incelendiğinde satışları dolayısıyla elde ettiği kâr 312.500.--TL. dir. Buna karşılık stok değerlemeleri sonucunda 250.000.--TL. zarar ortaya çıktığı anlaşılmaktadır.

Dönem sonu özsermayesi 2.037.500.--TL. bulunmuştur. Dönem başı özsermayesi ise 2.000.000.--TL. dir. Arada 37.500.--TL. lik gelir ortaya çıkmıştır. Firmanın dönemsel geliri ile satışları dolayısıyla elde ettiği gelir aynı değildir. Aradaki fark dönem sonu değerlemelerinden etkilenecek olarak ortaya çıkmıştır.

Gelir Vergisi Kanunumuz yıllara yaygın inşaat işlerinde gelir saptanmasını 42.,43.ve 44. maddelerinde ele almıştır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde gelirin işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve o yılın geliri olarak beyan edileceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunumuz giderleri, gelirden indirilebilecek giderler ve gider olarak kabul edilmeyen ödemeler olarak ayırmaktadır. Gelirden, indirilecek ve indirilmeyecek giderleri 40. ve 41. maddelerde sıralayarak açıklık getirmektedir. Vergi bilançosu ve ticari bilanço kavramları Gelir Vergisi Kanununun indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler ayırımından ortaya çıkmaktadır. Vergi bilançosu kendisine hareket noktası olarak ticari bilanço alır. Ticari bilanço üzerinde-vergi kanunlarında öngörülen-kendi amacına uygun değişiklikleri yapar.(72)

G.V.K.muz serbest meslek kazancınının tespitinde gelir olarak" tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" ile belirlenen bir kavramı kabul etmektedir. Açıkça anlaşılacağı gibi, tahsilatın yapılması gelirin doğuşu ve tespiti için yeterlidir. Giderler için ise, tahakkuk ilkesi korunmuştur.

Gayrimenkul sermaye iradınının tespiti G.V.K. madde 72. de "70.nci madde de yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin" gayri safi hasılatı oluşturacağı ve "gelecek yılları ait olup peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır." denilerek tahsilatın yapılmasının iradın tespiti için gerekli olduğu vurgulanmaktadır. Ancak gelecek yılları ait tahsilatın ilgili yıllara

dönem sonu işlemleriyle aktarılacağı anlaşılır.

Gelirin saptanması açısından, genel olarak gerçekleşmeyi kabul eden G.V.K. muz, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilatın yapılmasını gelirin saptanması için gerekli görmektedir.

Vergi sistemimizde gerçekleşmiş, ancak kesinleşmemiş zararların hesaplara yansıtılabileceği kabul edilmiştir. Karşılıklar yoluyla yapılan kayıtlarda zarar meydana gelmiştir. Ama bu zararın kesin tutarı belirlenmemiştir. Gelecekteki muhtemel zararlarla karşılık ayrılan paylar yedek akçelerdir.

Ancak gerçekleşmeyen gelirler ise dönem kârı hesaplanırken dikkate alınmazlar.(73)

401. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu

Kurumlar Vergisi Kanunu 1. maddesinde kapsamını saptayarak,

- A- Sermaye şirketleri,
- B- Kooperatifler,
- C- İktisadi Kamu Müesseseleri,

D- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu, kurum kazancının G.V.K. nun konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 8. madde de kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazançlarını sıralamaktadır.

Safi kurum kazancının bulunabilmesi amacıyla kanunda, kurum kazancından indirilebilecek giderler ve indirilemeyecek giderler ayırımına yer verilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'yla Kurumlar Vergisi Kanunu safi gelir tespitinde indirilecek giderler ve indirilemeyecek giderler ayırımı yaparak aralarında paralellik sağlamaktadırlar. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gelirin saptanması ile ilgili konularda G.V.K. na yollama yapılmaktadır. Ancak gelirden indirilecek giderler ve

(73) Ataman, Ü. : Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Met-er Matbaası, İstanbul, 1983, S.20

indirilemeyecek giderler özellikleri dolayısıyla tek tek sıralanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu gelirin saptanmasında tahakkuk ilkesini kabul etmektedir.

402. Vergi Usul Kanunu Yönünden Gelir Saptama Konusu

Vergi Usul Kanunu'muz vergi, resim ve harçlar matrahlarının belirlenmesinde uyulması gereken usul ve esasları ele almakta ve gerekli hükümleri kapsamaktadır.

Vergi Usul Kanunu değerlendirme konusunda "vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" hükmüne yer vererek, vergi matrahının doğru tespitini ön plâna aldığını açıklamaktadır. Kullanılan değerlendirme ölçüleri ise;

- 1- Maliyet bedeli,
- 2- Borsa rayici,
- 3- Tasarruf değeri,
- 4- Mukayyet değer,
- 5- İtibari değer,
- 6- Vergi değeri,
- 7- Rayiç bedel,
- 8- Emsal bedeli ve ücret, olarak sıralanmakta ve bu ölçüler teker teker tanımlanmaktadır.

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir. Tasarruf değeri alacakların değerlemesinde kullanılır. Emsal bedeli ile vergi değeri ise ikinci derecede kullanılır. Yani başka bir değer tatbiki imkânı yoksa ortaya çıkarlar.(74)

Vergi Usul Kanunu stokların ve duran varlıkların değerlendirilmesinde taban belirlemiştir. Dolayısıyla maliyet değeri T.T.K. ve V. U.K. na uyan bir ölçüktür.(75)

(74) Tekinalp, Ü. : a.g.e., S.140

(75) Ataman, Ü. : a.g.e., S.26

Stoklar ve duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri değerlendirilir. Stok değerlemesi V.U.K. 274. maddesinde esneklik getirmektedir. "Emlakın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. nci maddenin 2.nci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir." Bu hükme göre gerekli şartlar oluşunca stoklar emsal bedeli ile de değerlendirilebilir. Dönem gelirinin saptanmasında önemli etkisi olan stokların değerlendirilmesi böyle yapılabilecektir. Satış değerindeki %10 ve daha fazla düşüşler nedeniyle emsal bedelinin kullanılması dönem gelirinin olduğundan fazla görünmesini önleyecektir. Burada zarar gerçekleşmiştir, ancak kesinleşmemiştir.

V.U.K nunda 313. madde "bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetinden düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin" değerinin amortisman konusunu teşkil edeceği belirtilmiştir. Amortismanlar, normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman ve olağanüstü amortismanlar yöntemiyle yapılmaktadır. V.U.K. maddesindeki son değişikliklerle 313. maddesindeki hükümle değeri 100.000.--TL.ya kadar olan amortisman tabii kıymetlerin, amortisman tabii tutulmadan dönem giderlerine atılabileceğini belirtmesi, dönem gelirini olduğundan az göstermeye neden olmaktadır. Bu hükümle muhasebeyi yükten kurtarılan, amortisman ayırmak konusuna ters bir yaklaşımda bulunmaktadır. Asıl olan amortisman tabii tutarak maliyet tükenmelerini yıllara yaymaktır.

Amortismanların yanında, şüpheli alacaklar karşılığı ayırmak gibi yollarla gerçekleşmiş, ancak kesinleşmemiş zararların dönem gelirinden düşülmesini V.U.K.muz tanımaktadır.

V.U.K. muzun 323. maddesinin 4. nolu fıkrası 1.1.1981 tarihinden önce "veresiye üzerine geniş müşteri kitlesiyle muamelede bulunan tüccarların şüpheli alacak ortalamasını, son hesap döneminde aynı mahiyetteki alacaklara uygulanmak suretiyle ayıracakları miktarlar" hükmüne yer vererek, taksitli yapılan satışlarda

şüpheli alacak ayrılmasına müsait idi. Sonradan yapılan değişiklik-
le bu hüküm 323. maddeden çıkartılmıştır.

Son şekliyle vergi kanunlarımız taksitli satışlardan dolayı ortaya çıkan alacaklar üzerinden şüpheli alacak ayrılmasına imkân tanımamaktadır. Taksitli satışlarda nakit esasını kabul etmeyen vergi hukukumuzda, bu eksikliği giderici nitelikte gördüğümüz şüpheli alacaklar karşılığı ayrılması uygulamasının vergi hukukumuzda yeniden katılmasının uygulamacıyı rahatlatacağına inanıyorum. Bu nedenle 323. maddenin 4. fıkrasının yeniden kanun hükümleri arasına alınması yararlı olacaktır, kanısındayım.

V.U.K. muzun 288. maddesi hükümleri garantili satışlardan doğacak hizmetlerin gerektirdiği giderler için karşılık ayrılmasına müsait bulunmaktadır. Bu nedenle garantili satış yapan müesseselerin tecrübelerden yararlanmak suretiyle belirleyecekleri ya da ilgili mesleki teşekküllerin belirleyeceği bir oranla yıl içindeki garantili satışlar için bir karşılık ayırmak suretiyle dönemsellik ilkesinin gereğini yapmış olacaklardır, kanısındayım.

41. TÜRK TİCARET KANUNUNDA GELİR SAPTAMA KONUSUNUN YERİ

Türk Ticaret Kanunu bazı katı kurallar getirmek yerine, iş hayatının düzenlenmesi ve devamlılığının sağlanması amacıyla yol gösterici, düzenleyici kurallar getirmiştir. Gelirin saptanmasıyla ilgili hükümlerde de bunu açıkça görmek mümkündür.

İşletme faaliyet sonuçları ve gelir belirli dönemlerde saptanmaktadır. T.T.K. hesap döneminin altı aydan az, oniki aydan fazla olamayacağını, dönem sonlarında hesapların kapatılıp, dönem başında tekrar açılacağını, yine dönem sonlarında envanter ve bilançonun çıkarılacağını belirtmektedir.

T.T.K. 458. madde de, ortaklık işlerinin devamlı inkişafını veya imkân oranında kararlı kâr dağıtılmasını sağlamak bakımından uygun ve yararlı olduğu takdirde, aktiflerin bilanço günündeki değerlerinden daha aşağı değerle bilançoya konması şeklinde gizli

yedek akçe ayrılmasına imkân vermektedir. Aktiflerin daha düşük değerle bilançoya konulması veya daha başka bir yol seçilerek gizli yedek akçe ayrılması, kanunun mal varlığının, bilançonun düzenlendiği sıradaki gerçek değerine önem vermediği, ortaklığın gelişimini ve düzen içinde kâr dağıtımını sağlayacak olan bilanço ilkesini gerçeklik ilkesine tercih ettiğini gösterir.(76)

T.T.K. nun 460-465. maddelerinde bilanço düzenleme ilkele-ri belirtilmiştir.

1- Maliyet değeri; Devamlı tesisat, stok ve sair mallar ve borsada rayici olmayan kıymetli evrak,

2- Bir aylık ortalama borsa rayiç değeri; Borsada rayici bulunan kıymetli evrak,

3- Cari değer; Stoklar ve sair malların bilançonun düzenlenmesi sırasındaki değerinin, cari fiyattan fazla olması halinde,

4- İtfa değeri; Ortaklık tarafından çıkarılan tahviller için kullanılır. Anlaşılacağı gibi değerlendirme ölçülerini dört çeşit olarak tespit edebiliriz. Bunlar değerlendirmede sınır belirleyen iki ilke ile tamamlanır; birincisi en yüksek değer ilkesi, ikincisi ise en düşük değer ilkesidir.(77)

T.T.K. nu devamlı tesisat ile stok ve sair mallar için en yüksek değer ilkesini kabul etmiştir. Kanun en yüksek değer ilkesini kabul ederken, bir taban tayin etmemiştir. Bunun anlamı, bu bilanço kalemleri içine giren varlıkların en çok maliyet veya imalât değeri ile değerlendirilecekleri, bu değeri aşamayacaklardır.(78) Piyasa değeri yüksek olsa bile yine en çok maliyet ve imalât değeri ile değerlendirileceklerdir. Ancak piyasa değeri maliyet ve imalât değerinin altına düşerse piyasa değeri ile değerlendirileceği T.T.K. madde 461. de belirtilmiştir.

T.T.K. 460. maddeden anlaşıldığı gibi, haklar, ihtira be-
ratları, özel imâl ve istihsal usulleri, markalar ve bunlara ben-
zer maddi olmayan değerler de maliyet değeri üzerinden bilançoya
konulacaklardır.

(76) Tekinalp, U. : a.g.e., S.82

(77) a.g.e., S.125

(78) a.g.e., S.126

En düşük değer ilkesi, basiret, ileri görüş ve tedbir esaslarına dayanmakta, düşük kâr göstermeye sebep olsa bile, malvarlığının korumaya yönelmektedir. Bu ilke, henüz gerçekleşmemiş olan kârın gösterilmesini kesin olarak önlerken, en düşük bir zararı bile hemen bilançoya yansıtılmaktadır. Yalnız geçici değer düşüşlerini, bilançoya zarar olarak yansıtması açısından eleştirilebilir.(79)

T.T.K. 460. madde de devamlı tesisat olarak ele alınan "maddi yatırım malvarlığı"nın münasip tenzilat yapılarak bilançoya geçirilmesi öngörülmüştür. Deyime sadece, 460. ncı madde 1. fıkrada yer verilmiştir. Oysa, fıkra 2. de yer alan "gayrimaddi yatırım malvarlığı" için fıkra 1.in uygulanacağı kanunun açık bir yollamasıdır. Ek olarak savunulan görüş uyarınca "katılmalar" da 460.ıncı madde içinde yer aldığından, genel olarak "yatırım malvarlığı" için münasip tenzilat söz konusu olmaktadır.(80)

Amortisman payını dönemsel olarak tespit etmek için kullanılabilen formül;

$$\frac{N-n}{Y} : a(\text{o yıla ait amortisman payı}) \text{ dir.}(81)$$

Formülde kullanılan; N, bilanço konusunun değerini(maliyet/imalât değeri), n, hurda değeri, Y, bilanço konusunun kullanılma süresi, a, o yıla ait amortisman payıdır.

Hangi metod uygulanırsa uygulansın, ne türlü hareket edilirse edilsin, tespit edilen miktar tahmine dayanacaktır.(82)

(79) Tekinalp, U. : a.g.e., S.135

(80) a.g.e., S.416

(81) a.g.e., S.422

(82) a.g.e., S.422

5. SONUÇ

Gelirin saptanmasında kullanılan üç yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; satış esası, üretim esası ve nakit esasıdır. Yöntemlerin amacı gelirin doğduğu anda tespit edilmesini sağlamaktır.

İşletmelerin gerçek geliri ancak varlıklarını paraya çevirip, borçlarını tamamen ödediği zaman tespit edilebilir. Çünkü bu durumda başlangıçta konulan para ile sonuçta elde kalan para karşılaştırılabilir. Olumlu fark çıkarsa gelir elde edilmiş demektir. Ancak bu şekilde yapılan hesaplamanın gerçekçi olmasını karşılık, işletmeyle ilgili olan çıkar gruplarının tasfiye anını beklemeye tahammülleri yoktur. Muhasebenin temel kavramlarından dönersellik ilkesinin bir gereği olarak da işletmeler gelirlerini dönemler itibarıyla saptamak yoluna gitmişlerdir.

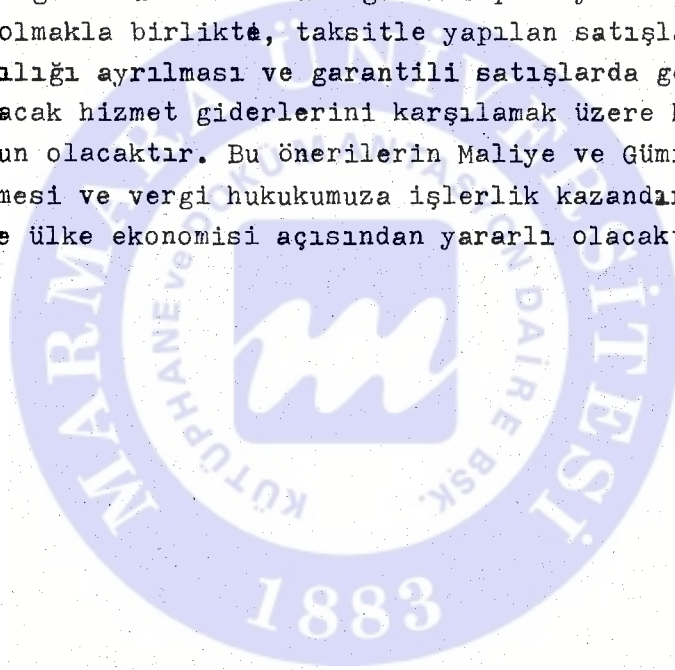
Genelde gelir, malın veya hizmetin alıcıya teslimi veya teslimi şartıyla gönderilmesi anında doğmuş sayılır. Bu noktada gelir saptanması yapılabilir. Ancak bazı durumlarda üretim esası veya nakit esasına dönülmesini gerektirecek nedenler bulunmaktadır. Uzun süreli sözleşmelerde, taksitli ve belirli süre garanti ile yapılan satışlarda gerçekleşme ilkesi yorumlara tabi tutulur.

Türk Ticaret Kanunu gelirin saptanmasıyla ilgili konularda ve diğer konularda yol gösterici, işletme varlıklarını ve üçüncü kişilerin haklarını koruyucu tarzda hükümler getirmiştir. Hatta stokların değerlemesinde maliyet değerini en yüksek değer olarak benimsemiş ve işletmeye serbestçe değer seçme olanağı bile tanımıştır.

Vergi kanunları ile Türk Ticaret Kanunu'nun gelir saptanmasında değişik hükümler taşımaları sonucu ticari bilanço ve vergi bilançosu kavramları ortaya çıkmıştır. Vergi bilançosu, ticari bilançonun üzerinde vergi yasaları uyarınca gerekli değişiklikleri yaparak vergi matrahının belirlenmesi yolu ile düzenlenmektedir.

Vergi kanunlarımız genel olarak tahakkuk esasını kabul etmektedir. Ancak serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilatı, gelirin doğuşu için gerekli görmektedir. Süresi bir dönemi aşan sözleşmelerle, kredili, taksitli ve garantili olarak yapılan satışlarla ilgili düzenlemeler vergi kanunlarımızda görülmemektedir.

Vergi kanunlarımızdaki gelir saptamayla ilgili hükümler yeterli olmakla birlikte, taksitle yapılan satışlarda şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve garantili satışlarda gelecek dönemlerde yapılacak hizmet giderlerini karşılamak üzere karşılık ayrılması uygun olacaktır. Bu önerilerin Maliye ve Gümrük Bakanlığınca benimsenmesi ve vergi hukukumuzda işlerlik kazandırması kamu maliyesi ve ülke ekonomisi açısından yararlı olacaktır.



E K : 1

T A B L O : I

P E Ş İ N S A T I Ş F İ Y A T I : 2 4 2 . 0 0 0 .								
T A K S İ T L E S A T I Ş K O Ş U L L A R I								
PEŞİNAT	50.000		70.000		90.000		110.000	
TAKSİT SÜRESİ	AYLIK TAKSİT	TOPLAM FİYAT	AYLIK TAKSİT	TOPLAM FİYAT	AYLIK TAKSİT	TOPLAM FİYAT	AYLIK TAKSİT	TOPLAM FİYAT
5 AY	44.750	273.750	40.100	270.500	35.400	267.000	30.750	263.750
7 AY	33.450	284.150	30.000	280.000	26.500	275.500	23.000	271.000
9 AY	27.200	294.800	24.350	289.150	21.550	283.950	18.700	278.300
11 AY	23.200	305.200	20.800	298.800	18.400	292.400	15.950	285.450

- 55 -

6. EKLER

7. KISALTMALAR

a.g.e.,	: Adı geçen eser
A.İ.T.İ.A.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
A.Ş.	: Anonim Şirket
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
H.F.	: Hukuk Fakültesi
İ.F.	: İşletme Fakültesi
İ.İ.T.İ.A.	: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
Koll. Ort.	: Kollektif Ortaklık
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ü.	: Marmara Üniversitesi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu



8. YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- AKGÜÇ, Ö. : Mali Tablolar Analizi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları No.3281-160/45, İstanbul,1985
- 2- ALTUĞ, O. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar,2.Bası, M.Ü.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No.388/622, İstanbul,1984
- 3- ANSAY, T. : Türk Borçlar Kanununa Göre Taksitli Satışlar ve Satıcı, İstiklâl Gazetecilik Matbaacılık Koll. Ort. Ankara,1954
- 4- ARKUN, O.F. : İşletmelerde Muhasebe Denetimi,2.bası,İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No.317/550, İstanbul,1980
- 5- ATAMAN, Ü. : Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Met-er Matbaası, İstanbul,1983
- 6- AYSAN, M.A. : Finansal Tablolar Analizi ve Diğer Muhasebe Konuları,İ.Ü.İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını,No.2151-56/14, İstanbul,1976
- 7- BEKTÖRE, S. : Muhasebe, E.İ.T.İ.A. Yayınları No.212/137, Eskisehir,1979
- 8- DURMUŞ, A.H. : Envanter Değerleme ve Muhasebe İşlemleri,İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.314/546, İstanbul,1979
- 9- ERDAMAR, C. : Yıllara Yaygın İnşaat Yükümlülüklerinde Dönem Gelirinin Saptanması-Finansal Tablolar, İ.F. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:26-27
- 10-ERKURAL, K. : Muhasebe Prensipler ve Uygulama,5.bası,İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.293/520,İstanbul,1979
- 11-GELEGEN, T. : Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesiyle İlgili Bazı Sorunlar,İktisat Maliye Dergisi, 1975/Haziran, Sayı.3
- 12-GÜRBÜZ, H. : Muhasebe Denetimi,(I Genel Esaslar),Kit-San Matbaası,İstanbul,1982

- 13- HATİPOĞLU, Z. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro BA-
GÜRSOY, C.T. sım Organizasyon Yayınları No.9, İstanbul, 1979
- 14- HİÇŞAŞMAZ, M. : Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, A.İ.T.İ.
A.Yayını No.20, Ankara, 1970
- 15- HİÇŞAŞMAZ, M. : Genel Muhasebe, Sevinç Matbaası, Ankara, 1974
- 16- KIZILLOT, Ş. : İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçüm-
leme, 2. bası, Olgaç Matbaası, Ankara, 1980
- 17- MOORE/JACDİCKE. : Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Mu-
Çev. A. PEKER hasebe Enstitüsü Yayın No.2683-103/47, İstan-
bul, 1980
- 18- OLUÇ, M. : İşletme Organizasyonu ve Yönetimi, İstanbul,
1969
- 19- ÖCAL, F. : Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler (Ders Notla-
rı), B.İ.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Ya-
yını No.67, İstanbul, 1978
- 20- ÖCAL, F. : Yönetim Muhasebesi (Ders Notları), M.Ü. Nihad
Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.401/635,
İstanbul, 1985
- 21- ÖZASLAN, İ. : Muhasebenin Teknik Yapısı, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sa-
yâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.240, İs-
tanbul, 1976
- 22- PATON/DİXON : Muhasebenin Temelleri, 3. bası, İşletme Fakülte-
Çev. M.A. AYSAN si İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını No.7, İs-
tanbul, 1963
- 23- PEKER, A. : Modern Yönetim Muhasebesi, 3. bası, Fatih Yayın-
evi Matbaası, İstanbul, 1983
- 24- PEKİNER, K. : İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), İ.Ü. İş-
letme Fakültesi Yayını No.2704-106/37, İstan-
bul, 1980
- 25- SEViĞ, V. : Ticari Kazanç, İşletme Fakültesi Muhasebe Ens-
titüsü Dergisi, yıl.7 sayı.25, Ağustos/1981
- 26- SEYİDOĞLU, H. : Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı, 2. bası,
Güzem Yayınları No.1, Ankara, 1983

- 27- TAYLAN, E. : Taksitle Satışlar, Yasa Hukuk Dergisi, 1980/6
- 28- T.C.Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatı: Muhasebenin Temel Kavramları, İstanbul,1970
- 29- TEKİNALP, Ü. : Anonim Ortaklıklarda Bilanço ve Yedek Akçeler, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1980
- 30- URAGUN, M. : İşletme Muhasebesi,2.bası, Ankara,1978
- 31- USLU, S. : Maliyet Muhasebesi,A.İ.T.İ.A.Yayını No.27, Ankara,1980
- 32- YAZICI, M. : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri,İ. İ.T.İ.A.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.277, İstanbul,1977
- 33- YOZGAT, O. : İşletme Yönetimi,2.bası,İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayını No.507, İstanbul, 1978
- 34- YÜKSEL, A.S. : Para Bulma(Finansman)nın Seçilmiş Konuları, O'DONNELL,J.L. Ayyıldız Matbaası A.Ş. Yayını, Ankara,1970