

HESAPSAL KİŞİLİK KAVRAMI

Mehmet ERSOY¹

Özet

Hesapsal Kişilik, teşebbüslerde hesap dengesini kuran, temsil eden ve yöneten bir kişiliktir. Bu kişilik; hukuktaki kişilerden, gerçek ya da tüzel kişi sahiplerden veya kurumun borçlu olduğu kişilerden farklı olan, bağımsız kararlar verebilmek üzere belirli bir dönem için yetki ve sorumluluk verilmiş bir kişiliktir. Hesapsal Kişilik Kavramına göre, teşebbüsün sahibi olan kişi kendi kurduğu işletmede, 2. Hesapsal Kişidir ama onun tayin ettiği kişi, 1. Hesapsal Kişi olarak kurumu yönetebilmektedir. Bu Kavramla işletme sahibinin hesapları ile işletmenin kendi hesapları birbirinden kesin olarak ayrılabilir.

***Anahtar Kelimeler:** Hesapsal Kişilik, İşletme Kişiliği Kavramı, Kişilik Varsayımı, Muhasebe Prensipleri ve Kavramları*

THE CONCEPT OF ACCOUNTING ENTITY

Abstract

Accounting entity is an entity which balances, represents and manages the accounts in an enterprise. Unlike real person, legal person or persons to whom the corporation is indebted this entity is the personality who has been given the power and responsibility to make independent decisions during a certain period of time. According to the accounting entity concept, the owner of the business is the second accounting entity in the organization he has founded but the person he has appointed can manage the business as the first accounting entity. The concept of accounting entity definitely separates the accounts of the business and the accounts of the owner.

***Keywords:** Accounting Entity, Business Entity, Entity Postulate, Accounting Concepts and Principles*

¹ Yrd. Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu, Sermaye Piyasası Bölümü, Kadıköy, 34722, mersoy@marmara.edu.tr

1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte finansal bilgilerin uluslararası düzeyde talebine artan ilgi, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile ülkeleri bu standartlarla uyumlu yerel standartlar oluşturmaya zorlamaktadır. Bilindiği gibi ülkemizde ekonomik alanda faaliyet gösteren kurumlar artık faaliyetlerini, yasalarla da düzenlenen zorunlayıcı hükümlerin gereği, bu standartlara paralel olarak oluşturulan, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ni esas alarak sürdürmek zorunda olacaklardır. Aslında bu standartlar; Muhasebe Teorileri, Kavramları ve İlkelerine dayanarak uygulama alanına getirilmişlerdir. Hesabın, hak ve sorumlulukların sayısal ifade edilebildiği çiftyanlı bir denklem, Muhasebenin de hesaplar arasında bu sayısal ilişkilerin belirli bir düzene göre sınıflandığı, kaydedildiği ve sonuçların yönetime araç olarak kullanılabilirdiği bir yöntem olduğu düşünülürse, öncelikle bir teşebbüste Hesapsal Kişiliğin tanımlanması ve Hesapsal Kişilik Kavramının anlaşılmasının önemi ortaya çıkmaktadır.

2. Konu ile İlgili Terim ve Kavramlar

2.1. Hesap, Hesaplaşma ve Muhasebe

Hesap Sormak, Hesap Vermek, Hesabını Görmek ve bunun gibi “**hesap**” la başlayan veya içinde “**hesap**” bulunduran birçok kelime güncel hayatta sıkça kullanılmaktadır. Aslında bunları kullanırken bir bakıma hak ve sorumlulukların muhasebesinden bahsedilmektedir. Diğer bir deyişle hak ve sorumlulukların hesap-hesaplaşma terimlerini içeren bu yaygın kullanımıyla ifade edilmesi bir bakıma muhasebeye pratik ve teorik anlamda zemin oluşturur. Ancak bilimsel anlamda ve uygulanabilir olması açısından, hesaptan bahsedebilmek için **miktar** ve **fiyat** kriterleri ile tutarlandırmak, **yer** ve **zaman** gibi faktörleri ile belgelendirmek gereği vardır.

Bu açıdan bakıldığında muhasebe, hak ve sorumlulukların yer ve zaman faktörleriyle tespit edilip miktar ve fiyat kriterleri ile tutarlandırılıp kaydedilmesidir. Hesap Arapça kökeni olan bir kelime olmasına karşın dilimizde kabul görmüş hesap işlerinin yapılması anlamına gelen muhasebe de başlı başına bir disiplin olarak literatürde yer almıştır. Muhasebe biliminde söz konusu olan biçimsel açıdan bakıldığında T görünümünde olan “Hesap aynı değer birimi ile işlem düşülen, kontrole uygun, çiftyanlı bir hesaplaşma çizelgesidir. Hesabın her iki yanı cebirsel anlamda birbirine zıttır”².

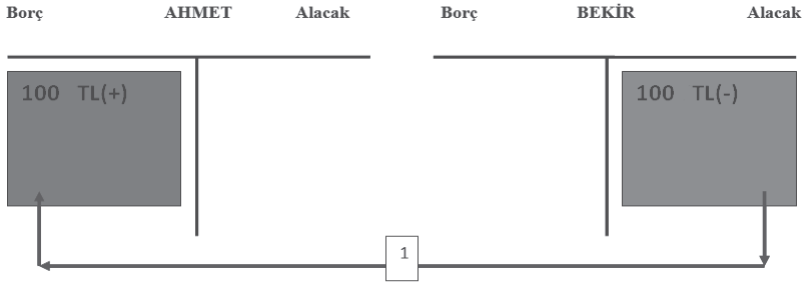
T biçimindeki hesabın sol ve sağ tarafında yer alan terimlerin yüklendiği kavram çiftleri hem o temel hesap modellerine ait kimlikleri belirler hem de o hesapların her iki yanında oluşan eylemsel yapıları açıklar. Bu hesaplardan her birinin yüklendiği misyon o hesabın ruhudur. Diğer bir deyişle **Hesapsal Kişiliklerin** oluşumu bu hesaplarla başlar. Muhasebede hangi işolgusu (transaction) olursa olsun bu temel hesaplardan ilgili olan biri ya da birkaçı, o kapsamda bir hesap kaydını karşılayacak durumdadır. Çeşitli biçimlerde, farklı isimlerde ve değişik

² Mehmet Yazıcı, **İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1970, s.14

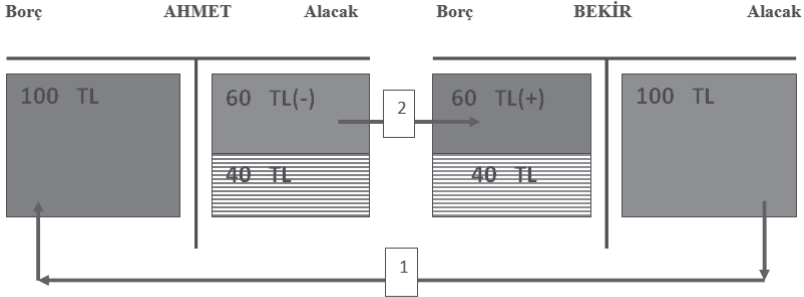
bölümlenmelerde ifade edilebilecek bu **Temel Hesap Modelleri** aşağıda belirtildiği gibi 8 kavram çiftiyle ifade edilmesi uygun olacaktır:

- | | | |
|-----------|----------|---------|
| 1. Borç | T | Alacak |
| 2. Varlık | T | Sermaye |
| 3. Aktif | T | Pasif |
| 4. Alış | T | Veriş |
| 5. Giren | T | Çıkan |
| 6. Gider | T | Gelir |
| 7. Masraf | T | Hasılat |
| 8. Zarar | T | Kar |

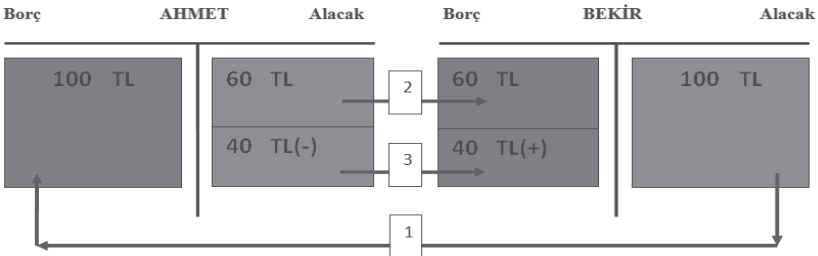
Şekil-1: Hesaplar arasında değer akışı, Ahmet Bekirden borç alıyor



Şekil-2: Hesaplar arasındaki değer akışları, borç alma ve kısmi ödeme yapılması



Şekil-3: Hesaplar arasında değer akışları ve borcun tamamen kapatılması



Hesabın sol ve sağ olarak çift yanı vardır ve kullanıldığı alana göre farklı anlamları yüklenirler. Muhasebenin küresel boyutta işletmelerin ortak bir dili oluşu da hesaba ait bu kavramaların hep aynı tarafta ve aynı biçimde algılanmasındandır. Eğer bu hesap bir işletmeye ait bilanço hesabıysa; solda varlık ya da aktif, sağda sermaye ya da pasif hesaplar yer alır. Varlıkta bir giren ya da alış varsa solda, çıkan ya da veriş varsa sağda yer alır. Gider ya da masraf varsa solda, gelir ya da hasılat varsa sağda yer alır. Masraf ya da gider, hasılat ya da gelirden fazla ise solda zarar oluşurken, az ise sağda kar oluşur.

Hesaplaşma yani muhasebe yapılabilmesi için birden fazla hesabın aralarında karşılıklı alışverişte bulunmaları gerekmektedir. Oluşan bir muhasebe işölçüsü (muhasebe vakası) en az iki farklı hesabı etkileyerek bunlarda değer akışlarına neden olur. Muhasebenin temeli, matematiğin dört işlemine özellikle de toplama ve çıkarmaya dayanmakta olup, hesabın her iki yanı cebirsel anlamda bir denklemde eşitlenir. Buradan hareketle muhasebede bir hesaptan çıkarılacak tutar çıkartma (-) işlemiyle değil, karşı tarafa artı (+) işareti yazılarak ilave edilir.

Yukarıda bahsedilen, hesabın solunda ve sağında karşılıklı olarak yer alan kavramları örneğin borç ve alacak kavram çiftini şekil-1, 2 ve 3 deki çizimlerde “Ahmet” ve “Bekir” arasında iki hesap üzerinde uygulanırsa; Ahmet, Bekir’den 100 YTL borç alsın. Daha sonra şekil-2 de Ahmet bu borcuna karşılık, Bekir’e 60 TL ödesin. Burada 2 işölçüsüne karşılık 2 muhasebe maddesi söz konusudur. 1. işlemde giren hesap Ahmet 100TL Boçlu, çıkan hesap Bekir 100TL alacaklı iken, 2. işlemde Ahmet’in hesabından 60 TL çıktığı için Ahmet alacaklı, Bekir’in hesabına 60 TL girdiği için borçludur. 3. işlemde ise şekil-3 de görüldüğü gibi Ahmet borcunun tamamını kapamak için 40 TL daha ödemekte yani hesabından bu kadar çıkış olmasına karşılık o işlem gereği 40 TL alacaklı ve Bekir’in hesabına da para girdiği için o da bu işlem gereği aynı miktarda borçlanmaktadır.

Aşağıdaki her üç işölçüsünde da Borç= Alacak denklemi korunmuştur:

1. İşölçüsü: Ahmet, Bekirden 100 TL borç almıştır.

$$100 = 100$$

2. İşölçüsü: Ahmet Bekire 60 TL borç ödüyor.

$$(100-60) 40 = 40 (100-60)$$

3. İşölçüsü: Ahmet Bekire 40 TL daha ödüyor

$$(100-60-40) 0 = 0 (100-60-40)$$

Her işlemde kural, Giren hesap Borçlu, Çıkan hesap Alacaklıdır. Yukarıda 8 çift kavramla ifade edilen hesap modelleri; insanın var olduğu her ortamda oluşabilecek bütün hesapsal ilişkileri çözmede, tıpkı müzikteki 8 notayla istenilen her parçanın çalınabilmesi gibidir. Bu hesap 8 çifti; en basit haliyle en az iki hesap arasında (yukarıda olduğu gibi Ahmet ve Bekir hesapları arasındaki) borç ve alacak ilişkisinden, en karmaşık ve çokuluslu şirketlerin bilançolarında aktif ve pasif oluşumlara neden olan onbinlerce hesapsal ilişkiyi yönetmeye yeterlidir.

Gerek bir firmanın kendi departmanları arasında, gerek de firmaların diğer firmalarla finansal ilişkileri yönetilirken, her hesaba kendisine ait özelliklerin yüklendiği, yetki alanlarındaki fonksiyonlarına göre hesapsal kimlikler tanımlanır ve adeta bir **hesapsal kişilik** tayin edilmiş olur. O hesabı yönetecek kişi ya da kişiler de bu sorumluluğu üstlenerek kurumları ya da kurumlar içindeki yetki alanlarını yönetirler.

2.2. Kuram, Kavram ve Prensiplerde Hesapsal Kişilik

Hesap üzerine ileri sürülen; varsayımlar (postulates), teorik kavramlar ve prensipler konusundaki gelişmeler, muhasebede daima en fazla kavram karışıklığının olduğu bir alan olmuştur. Bu karmaşıklığa muhasebe teorisi konusunda önemli katkılarda bulunmuş olan Belkaoui aşağıdaki ayrımlarla konuya açıklık getirmiştir:

1. **Muhasebe Varsayımları**; finansal tabloların amaçları doğrultusunda ekonomik, politik ve yasal ortamların gereklerini en iyi biçimde karşılayabileceği konusunda doğruluğu kendini ispatlamış muhasebe aksiyomlarıdır.
2. **Teorik Muhasebe Kavramları**; da yine finansal tabloların amaçları doğrultusunda serbest piyasa ekonomisini karakterize eden, özel teşebbüs sahipliğine ve işletmelerin yapısına en uygun muhasebe kişiliklerini karşılayabileceği konusunda kendini ispatlamış olan kavramlardır.
3. **Muhasebe Prensipleri**; hem muhasebenin kavramlarından, hem muhasebenin amaçlarından hareketle muhasebe tekniklerinin gelişimini yöneten, genel kabul görmüş kurallardır.
4. **Muhasebe Teknikleri**; muhasebe kişiliğinde karşılaşılan özellikli işlem ve durumlarda, muhasebe prensiplerinden türetilmiş belirli kurallardır³

Bu konuda yazarların birbirine benzer birçok ayrımları söz konusu olmuştur. Yazıcı bu konuda daha fazla başlıklar altında aşağıdaki gibi bir ayırım yapmıştır:

1. Muhasebe Kavramları
2. Muhasebe İlkeleri
3. Muhasebe Yasaları
4. Muhasebe Kuralları
5. Muhasebe Yöntemleri
6. Muhasebe Kuramları
7. Muhasebe Tümleri (Sistemleri)⁴

³ Ahmed Riahi Belkaoui, **Accounting Theory**, Third Edition, London, Academic Press Limited, 1993, p. 229

⁴ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlemesi**, 2. Baskı, İstanbul, Yayılım Matbaası, 1998, s.4

Bir başka ayırmda da **Muhasebe Teorisi, Muhasebe Uygulaması** ve **Muhasebe Sonuçları** Hiyerarşik olarak bir şekilde bölümlenirken Muhasebe Teorisi de; **Muhasebenin Temel Kavramları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri** ve **Uluslararası Muhasebe Standartları** olarak yine hiyerarşik bölümlenme esas alınmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları ise yine kendi içinde; **Muhasebe Usulleri, Muhasebe İşlemleri** ve **Muhasebe Teknikleri** olarak ele alınırken aynı zamanda Muhasebe Uygulaması ile bağlantı kurulmaktadır. Sonuç olarak hiyerarşik yapılanmanın en sonunda olan, Muhasebe Sonuçları ile Muhasebe Bilgileri Muhasebe Teorisinde buluşmaktadır⁵

Bilimsel anlamda hesap ya da hesaplaşmadan söz edilecekse, bunun için çiftyanlı hesap konusunda ileri sürülmüş hesap kuramlarına dayanması gerekmektedir. Bu hesap kuramlarından da öncelikle kişilik kavramının açıklanması için gerekli olanlar öncelikle ele alınacaktır.

Bu kuramların ana amacı hesabın kendi etkinliği içinde işleyişini bilimsel olarak açıklayıp, muhasebeyi öğrenen ve uygulayan kişilere sağlam ve güvenilir bir temel sağlamaktır.

Çok çeşitli olan bu kuramlar;

- Belletsel Hesap Kuramları,
- Biçimsel Hesap Kuramları,
- Cebirsel Hesap Kuramları,
- Görevsel Hesap Kuramları

diye beş başlık altında toplanabilir⁶.

Belletsel hesap kuramlarına öğretici, kişilendirici ya da kişilendirilmiş hesap kuramları da denilmektedir. Genel olarak bu kurama göre her hesap bir kişi olarak görülür. Hesaplar kişiler gibi alırlar ya da verirler. Alan hesabın *Borç*, veren hesabın da *Alacak* yanına işlem düşülür. Bu kuramlar, bütün öteki hesap kuramları gibi, çiftyanlılık ilkesini açıklamak isterler. Kurum ya da işletmenin hesaplaşma ile ilgili her işolgusu, bir hesaba *Borç* ve başka bir hesaba *Alacak* işlenir. Bu genel kuraldır. Belletsel hesap kuramları; hesapları, kurumda görevlendirilmiş kişiler ya da nesnel yöneticiler olarak görürler. Hesaplara işlem yapmada genel kural şudur: “Kim alırsa, *Borçlanacak* ya da yükümlenecek, Kim verirse, *Alacaklanacak*; isteme hakkı kazanacak” Bu kural, alıcılar, satıcılar, alan ve veren tüm kişilerle olan alış verişler için geçerlidir, açıklayıcıdır⁷.

Belletsel hesap kuramları kendi içinde çok farklı ayırlara tabi tutulurken asıl ayırım hesapların kişilendirilmesi ekseninde oluşmuştur.

⁵ Orhan Çelik, **Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği**, A.Ü. - SBF- G.T.A. Merkezi, No.52, Ocak 2003, s.1, <http://www.politics.ankara.edu.tr/WP> 25.01. 2012

⁶ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2006, s 92

⁷ Mehmet Yazıcı, **İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni**, s.18

Giuseppe Cerboni 1827 yılında doğmuş, muhasebe alanında uygulama ve teoride önemli katkıları olmuş bir İtalyan bilim adamıdır. 1973 yılında Roma’da yapılan XI. İtalyan Bilimler Kongresi’nde, Cerboni Logismografi’yi tanıtan bir bildiri sunmuştur. Logismografi (kavram olarak, muhasebenin hukuksal eğilimi öğretimi anlamını taşır) hesapların kişilendirilmesi kuramının modern ifadesidir. XV. Yüzyıl muhasebe yazarlarının eski kişilendirme çabalarının geliştirilmiş ve kişilere ait hesaplara dayanan bir kuramdır. Gerçek ve tüzel kişiler arasında borç ve alacak ilişkilerine yer verir. Bu ilişkileri açığa kavuşturmak için, bu şahısların her birine bir hesap açmak gerekir, böylece bütün hesaplar birer görevli memur haline getirilmiş olurlar⁸.

Belleysel hesap kuramlarından başlıcaları;

- Kişilendirilmiş Tek Hesap Kuramı,
- Kişilendirilmiş İki Hesap Kuramı,
- Kişilendirilmiş Üç Hesap Kuramıdır.

Bu kuramlardan Kişilendirilmiş İki Hesap Kuramı, özellikle hesapsal kişiliğin anlaşılmasında ve açıklayıcı olması yönünden ele alınması uygun görülmüştür.

Kişilendirilmiş İki Hesap Kuramı’nda *Kurum Sahibi, Yönetici, Acenteler ve Haberciler* olmak üzere dört yetki ve sorumluluk alanı olduğu ve her yetki alanı için bir kişi olmak üzere dört yetkili kişinin varlığı kabul edilir.

Acenteler, mal, kasa gibi nesnel varlıkları güden ve izleyen hesaplardır.

Haberciler, acentelerle ilgili işolgularını, kurumun başka kurumlarla ilişkilerini, başka bir deyişle satıcılar, alıcılar ve bunlar dışındaki borç ve alacakları izleyen hesaplardır.

Yönetici, kurum sahibi ile acenteler ve haberciler arasında arabuluculuk yapan hesap ve hesaplardır. Yöneticiyi Açılış ve Kapanış Bilançosu Hesapları temsil eder.

Böylece bu kuram için, Kurum Sahibi Hesapları ve Başarı Hesapları olmak üzere iki küme hesap artakalır. **Kurum Sahibini** ast hesapları ile birlikte sermaye hesabı temsil eder. Bu hesaplara Özsermaye (özkaynak) Hesapları denir. Başarı Hesapları Hasılat ve Maloluşu (masraf) güden iş hesaplarıdır. Bunlar, iktisat (işletme) kişileri olarak görünürler⁹.

Yukarıdaki açıklamadan anlaşılacağı gibi; **Varlık Hesapları, Sermaye Hesapları, Masraf Hesapları ve Hasılat Hesapları** gibi dört temel hesap kişiliğine ilaveten **Açılış Bilançosu ve Kapanış Bilançosu Hesapları** (ki bu hesaplar çiftyanlı işleme yönteminde kayıtların başlatılabilmesi ve kapatılabilmesini sağlayan hesaplardır) ile Masraf ve Hasılat hesaplarının sonucu olarak başarıyı tespit eden, böylece dönem sonlarında işletme sahip ve/veya sahiplerinin hesapsal kişiliklerini

⁸ Oktay Güvemli, **Mali Tabloların Evrimi**, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2007, s.409

⁹ Yazıcı, a.g.k., s.20

doğrudan etkileyen **Kar/Zarar Hesapları** olarak üç temel hesap daha eklenerek yedi temel hesap kişiliği oluşur.

Fransız Muhasebe Okulu, muhasebe literatürüne dört teori ile katkı sağlamıştır. Bu teoriler muhasebeyi hukukun bir fonksiyonu olarak gören **kişilicilik** (personalist), işletme ve sahibini birbirinden farklı gören **birleştirici teori**, kurucusu Henry Lefevre olan **değerin dört durumu** ve **matematiksel** kuramlardır. Kişilikçi teoriye göre muhasebenin amacı, bir işletmedeki hukuki hareket ve ilişkilerle bunlardan meydana gelen sonuçları gözlemleyerek kaydetmektir. Bu bağlamda bir işletmenin sahip olduğu somut ve soyut tüm iktisadi değerlerin bir kişiyle ilgisi vardır. Diğer bir deyişle her şey bir şahsın borcu veya alacağıdır¹⁰.

Yukarıda zikredildiği gibi Fransız Ekolünde, hesapları kişilendirme ön plana çıkmakla birlikte yine Fransız Bilimadamı Courcelle – Seneuil, Birleştirici kuramın savunucusu olmuştur. Bu kurama göre, İşletme sahibinin kişiliği ile işletmenin kişiliği birbirinden tamamen ayrılması gereklidir. Çiftyanlı kayıt yöntemi ile defter tutmanın ilkesi, ticari sermayenin, yönetilen ticaretevine emanet edilmiş bir sermaye olmasıdır. Bu ticaretevi bu sermayenin hangi eller tarafından, nasıl ve hangi gün azalmış ve çoğalmış olduğunun hesabını vermek durumundadır. Bu ilkeden hareketle, tüccarın sahip olduğu ticaretevi dışında çeşitli biçimlerde yatırımları, varlığı olduğu söylenebilir. Tüccar işletmeyi bir hesap şeklinde görür. Kendisi işletmeye yabancı bir kişi gibidir. Bu hesapta, işletmeye eklediği tutarlar, sermayesinden çıkartıp aldığı tutarlar yer alır. İşletmenin defterleri bu değişiklikleri gösterir. Sermaye ticaretevine emanet edilmiştir. Zamanı gelince işletme tarafından iade edilmek zorunluluğu vardır¹¹.

2.2. Kişilik, Teşebbüs, Kurum ve İşletme

Kişi; Evrende kendi şuruyla eylemlerini planlayan, uygulayan ve sonuçlarını yorumlayıp gelecekteki adımlarını geliştirerek atabilen bilinen tek canlıdır. Kişilik doğumla başlar, hak ve sorumlulukların dayanağı olarak hukukun temelinde yer alır. Kişilik aynı zamanda bir davranış, karakter ve kişinin yapısal durumunu ifade etmek için kullanılan bir terimdir. Hesapsal kişiliğin anlaşılması için önce hukuktaki kişiliğin ele alınması, buradan da kurumsal yapılara ait ekonomik kişiliklerin nasıl oluştuğunun ortaya konulması uygun olacaktır.

Hukukta Kişilik öncelikle Gerçek ve Tüzel Kişilik olarak ikiye ayrılır. Gerçek Kişi, ömrü doğumla var olan, ölümle son bulan fizyolojik bir kişidir. Gerçek kişinin hak ve sorumluluğu doğumla başlar ancak ölümle bu hak ve sorumlulukla bağlantılı ekonomik değerler kurumsal anlamda tek kişi şahıs işletmelerinde olduğu gibi hesapsal kişilik olarak süreklilik arz eder.

Tüzel Kişi: Kendilerine başlı başına kişilik tanınmış, belli bir amaca yönelmiş kişi ya da mal topluluklarına “tüzel kişi” denir. Tüzel kişiler toplum içi gerekliliklerden doğar, insanların güçlerini birleştirmek istemeleri dolayısıyla

¹⁰ Cemal Elitaş, **Muhasebe Araştırmalarında Kullanılan Yöntemler**, <http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT2.pdf> s.12, Erişim tarihi, (01.02. 2012).

¹¹ Güvemli, a.g.k., s.391

belirirler. Hukukumuzdaki tüzel kişiler dernekler, vakıflar ve şirketlerdir. Şirketlerde kazanç elde etme amacı varken, diğerlerinde kazanç paylaşma amacı yoktur¹².

Tüzel kişilerin ömürleri, ana sözleşmelerinde biçimsel olarak sınırlansa dahi, sürekli sayılır. Çünkü bunların sahip ya da paydaşları olanlar gerçek ya da tüzel kişiler bu süreleri uzatabilirler. Sözleşmelerde sınırlanan süreler, kuramsal ve biçimseldir. Sahip ya da paydaşların ömürleri son bulsa bile, sahip oldukları tüzel kişilerin ömürleri sürüp gider¹³.

Tüzel kişilikler, kamu hukuku ve özel hukuk tüzel kişilikleri olarak temelde iki ayrımda ele alınabilir. Kamu tüzel kişiliklerinden bazıları; merkezi idare olarak devlet, mahalli idareler olarak belediyeler, İl, ilçe, belde ve köylerdir. Kamu kurumları olarak; üniversiteler, meslek odaları, ticaret ve sanayi odaları gibi kuruluşlar sıralanabilir. Özel hukuka göre tüzel kişiler; ekonomik alanda faaliyet gösteren anonim, limited, kollektif, komandit ve kooperatif şirketlerden söz edilebilirken, sosyal alanda faaliyet gösteren vakıf ve dernek olarak teşkilatlanmış gönüllü kuruluşlar ile siyasi amaçlı kuruluşlar yani partiler söz konusudur.

Teşebbüs; gerçek ya da tüzel kişilerin, doğal kaynaklar, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerini bir araya getirip bunlardan mal veya hizmet üretmek amacıyla yaptıkları girişimlerdir. Bunu yapan kişiye de müteşebbis denir. Müteşebbisler, amaçlarını gerçekleştirmek için kurdukları şirket, vakıf, dernek, kamu iktisadi kişilikleri ya da bağlı birimleri kapsayan hukuki, mali veya sosyal yönleriyle öne çıkaran örgütler oluştururlar.

Teşebbüs, kurum veya İşletme gibi bir birine son derece yakın iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Benzerlik ya da farklılıkları ile bunların ele alınması gerekmektedir. Kurum; müessese, firma, ticaretevi gibi gerçek veya tüzel kişilerin mal ve hizmet üretmek amacıyla kurallara uygun olarak oluşturdukları ekonomik ve hukuki teşebbüslerdir. İşletme ise, çoğu zaman kurumla aynı anlamda kullanılmakla beraber kurumun üreten ve çalışan olarak görünen yüzüdür. İşletmenin amacı mal ya da hizmet üretmektir. İşletmede ekonomik ve teknik görünüm daha ön plandadır.

Bir teşebbüs dışarıya karşı ilişkilerini, tescil ve ilanla var olan hak ve sorumluluklarına dayanarak, kurumsal kişiliğiyle temsil eder ve yürütür. Bu teşebbüsün mal ve hizmet üretimi yapan tezgahları, atelyeleri, makineleri ve servisleri ise birer işletmedir. Bu durumda doğal olarak bir kurumun birden çok işletmesi olabilir ama her işletmenin sadece bağlı olduğu bir kurum olmak zorundadır.

¹² Hüseyin Altıntaş, Genel Olarak Kişi ve Kişilik Kavramı, http://www.husevinaltas.net/dosya/Medeni_Hukuk_7.doc, s.2, Erişim Tarihi (10.01.2012)

¹³ Yazıcı, Muhasebe Tümlenleri ve Örgütlemesi, s.28

3. Hesapsal Kişilik Kavramının Önemi

3.1. Muhasebe Teorisi, İlke ve Kavramlarında Hesapsal Kişiliğin Öne

Çıkışı

Muhasebe (hesap) Kuramlarında, Muhasebe Kavramlarında, Muhasebe Prensipleri ve Standartlarında farklı yaklaşımlar altında da olsa hesapsal kişilik, İşletme kişiliği, Teşebbüs Kişiliği gibi kavramlar ele alınmıştır. Çeşitli yazar, kurum ve kuruluşlar tarafından; Kuram, Kavram, Prensipleri ve Standartlardan söz edilen ayrımlardan bazıları aşağıda ele alınmıştır:

Muhasebe Varsayımları (kuramları)

1. Teşebbüs Kişiliği Varsayımı
2. Süreklilik Varsayımı
3. Dönemsellik Varsayımı
4. Tek Ölçü Birimi Varsayımı

Muhasebe (Teorik) Kavramları

1. Kişilik Teorisi Kavramı
2. Sahiplik Teorisi Kavramı
3. Fon (fund)Teorisi Kavramı

Muhasebe Prensipleri

1. Uygunluk
2. Maliyet Esası
3. Hasılatın Tahakkuku Esası (revenue recognition)
4. Tutarlılık
5. Tam Açıklama
6. Misli ile Mukayese (uniformity&comparability)
7. Muhafazakarlık
8. Önemlilik¹⁴.

Belkaoui ise yukarıda zikredilen yazarda farklı bir bölümle yaparak varsayımlar la teorik kavramları bir arada ele alıp kalanları Muhasebe Prensipleri olarak aşağıdaki gibi bir bölümlenme yapmıştır:

Muhasebe Varsayımları

1. Teşebbüs Kişiliği Varsayımı
2. Süreklilik Varsayımı
3. Dönemsellik Varsayımı
4. Tek Ölçü Birimi Varsayımı

¹⁴ <http://www.staff.vu.edu.au/faux/Topic 1 Accounting Theory 1 2002.ppt> slides 24,25,26, Erişim Tarihi (12.02.20012)

Muhasebe prensipleri

1. Maliyet (Esası) Prensibi
2. Gelir (Esası) Prensibi
3. Uygunluk Prensibi
4. Tarafsızlık Prensibi
5. Tutarlılık Prensibi
6. Tam açıklama prensibi
7. Muhafazakarlık Prensibi
8. Önemlilik (materiality) Prensibi
9. Misli ile Mukayese (uniformity&comparability) Prensibi¹⁵.

Muhasebe alanında önemli bir yazar olan Anthony'nin Reece ile yazdığı, Muhasebe Prensipleri olarak yayınladıkları kitapta ise bunu daha farklı biçimde Muhasebe kavramları olarak 11 başlıkta ele almıştır. Şöyle ki:

Muhasebe Kavramları

1. Para Ölçüsü
2. Varlık (entity) - İşletme Birimi (kişiliği)
3. Süreklilik
4. Maliyet
5. Çiftyanlılık
6. Hesap Dönemi
7. Muhafazakarlık
8. Gerçekleşme (Realisation)
9. Dönemsellik
10. Tutarlılık (consistency)
11. Önemlilik¹⁶

Ülkemizde bu kavramlarla ilgili düzenlemeler yapma konusunda; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) çıkardığı tebliğlerle, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)1'le ve Muhasebe Standartları Kurulu yayınladığı standartlarla bu konuda belirleyici olmaktadır. Ancak en son olarak bu yetkilerin oradan alınıp; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu konuda belirleyici olacaktır. Kurum yeni oluşturulduğu için henüz bu konuda belirleyici bir faaliyeti bulunmamaktadır.

SPK Tarafından belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları şöyledir:

1. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
2. Dönemsellik Kavramı

¹⁵ Belkaoui, a.g.k., p.236-248

¹⁶ Robert N. Anthony and James S. Reece, **Accounting Principles**, Richard D. Irvin, 1991, p.22

3. Tutarlılık Kavramı
4. İhtiyatlılık Kavramı
5. Tam açıklama Kavramı
6. Önemlilik Kavramı
7. Sosyal Sorumluluk Kavramı
8. Tarafsızlık Kavramı
9. Özün Önceliği Kavramı,
10. Kişilik Kavramı
11. Para Ölçüsü kavramı
12. Maliyet Kavramı¹⁷

Maliye Bakanlığı MSUGT 1 de belirlemiş olduğu Muhasebenin Temel Kavramları da SPK tarafından belirlenmiş olanlarla büyük bir benzerlik taşımaktadır:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı¹⁸

Ülkemizde muhasebenin teorik yapısıyla ilgili; Türkçe düşünüp, Türkçe yazan, çok değerli ve özgün eserler vermiş olan Yazıcı da İşlem Muhasebesinin Temel İlkeleri konusunda kısa, sade, anlaşılır ve konunun bütünü kapsayıcı bir tanım yapmış ve bölümlenmiştir.

İşlem Muhasebesi, bir kişi için tutulur. Bu kişinin ömrünün sürekli olduğu, ancak bu sürekli olan ömrün belirli dönemlerden oluştuğu kabul edilir. Hesaplar, tutar üzerinden yani bütün ölçü birimlerini temsil edebilen ve tek ölçü birimi niteliğindeki değer ölçüsü birimi ile yapılır. İşlem Muhasebesindeki her işlem, kural ve yasalara uygun geçerli bir belgeye dayanmak zorundadır. Bu açıklamaya göre İşlem Muhasebesinin Temel İlkeleri aşağıdaki gibi bölümlenebilir:

¹⁷ Sermaye Piyasasında **Mali Tablolara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkında tebliğ**,Seri: XI, No: 1, 29/1/1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete

¹⁸ Maliye Bakanlığı MSUGT 1 no lu Tebliğ, No 21447 (M) , 26/12/1992 tarihli Resmi Gazete

1. Kişilik İlkesi,
2. Süreklilik İlkesi,
3. Dönemsellik İlkesi,
4. Türdeşlik İlkesi,
5. Belgesellik İlkesi¹⁹

Buraya kadar ele alınan bütün konular; hesabın yapısı, hesapsal ilişkilerin kuramsal yönü, kişi ya da kişiliklerin varlığı ve bu kişilerin teşebbüsleri ile oluşturdukları kurumsal birimleri açıklamaya yöneliktir. Şimdi artık kurum veya işletmelerin, yetki ve sorumluluk yerlerindeki kişiliklerle hesaplar arasında uygun bir bağlantıyı Hesapsal Kişilik olarak ifade edebiliriz.

Muhasebe ilkeleri, kuramları ya da varsayımları ile ilgili bölümlenmelerde en fazla öne çıkan, **Kişilik Kavramı** ya da **Kişilik İlkesi** olmaktadır. Bu durum bir tesadüf değildir. Kişilik Kavramı aslında bütün bu kavramların temelidir. Bu konuda AAA (Amerika Muhasebe “Öğretim Üyeleri” Birliği) Kavram ve Standartlar Araştırma Uygulama Komitesininin 1957 yayınlayıp 1964 yılındaki revizyonda “İşletme Kişiliği Kavramı” hakkında aşağıdaki gibi ifadelerde bulunulmuştur:

- Komite Kişilik Kavramını diğer bütün kavramların da önünde temel bir kavram olarak görmektedir.
- Kişilik Kavramı teşebbüste; (süreklilik, para ölçüsü olma, gerçekleşme gibi) kavramların tümünde uygulanabilecek bir kavram olup, muhasebenin bütününe yayılmıştır.
- Kişilik Kavramı muhasebede vazgeçilemez bir kavram olup, hangi bilginin gerek hangisinin gereksiz olduğuna dair yol göstericidir.
- Kişilik ilkesi, güncel muhasebe uygulamalarının çözümünde sayısız faydaları ortaya çıkmıştır²⁰.

Enron da olduğu gibi, özel maksatlar için düzenlenmiş, teşebbüslerde, çeşitli partilerde yetersiz hesapların varlığı sermaye piyasalarında Kişilik kavramının ne derecede önemli olduğunu göstermektedir²¹.

Hesapsal Kişilik kavramı derinliğine yorumlandığında, süreklilik, dönemsellik, türdeşlik gibi diğer ilkeleri de kapsadığı görülür. Örneğin türdeşlik (para), hak ve sorumlulukların kendi cinsinden nesnelere muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığına göre ortak değer ölçüsü kullanarak bu hesapsal kişiliklerde oluşan hak ve sorumlulukların tutar olarak ifade edilebilmesi sağlanır. Diğer bir deyişle hesapsal kişiliği oluşturmadan; türdeşliği, sürekliliği, dönemselliği ve diğerlerini ifade etmenin pek de anlamlı olmayacağı görülmektedir.

¹⁹ Yazıcı, a.g.k., s.26

²⁰ The Accounting Review, Vol. 40 No (Apr 2...1965) . pp. 358-367, <http://www.jstor.org/stable/242303>, Erişim Tarihi (27.01.2012)

²¹ Thomas E. Mckee, **Teaching the Accounting Entity Concept Via The Modeling Concept "scale size"**, 2002, http://aaahq.org/southeast/2003/cases/SubID_149.pdf, Erişim Tarihi (17.01.2012)

3.2. Kurumlarda Hesapsal Kişiliğin Oluşumu

Yukarıdaki bölümlerde hesaptan bahsederken hesabın solunda ve sağında onu oluşturan 8 çift kavramdan söz etmiştik. Bu kavramlar teşebbüslerde kurumun yapısı hangi hesapları gerektiriyorsa ona göre adlandırılırlar. Örneğin bir kurumun varlık ve sermaye yapısı ifade edilmek isteniyorsa, bu Bilanço Hesabı olarak ifade edilir. Bilanço hesabının da diğer hesaplar gibi sol ve sağ yanları vardır. Sol yanına **Aktif** sağ yanına da **Pasif** hesaplar yer alır. Aktif hesaplara, **Varlık Hesapları**, pasif hesaplara da **Sermaye (Kaynak) Hesapları** denir. Aktifteki varlığı pasifteki kaynak hesapları sağlar.

Belirli büyüklüklere ulaşmış, yetki ve sorumluluk alanları açıkça belirlenmiş kurumsal kişiliklerde, hesapsal kişiliklerin oluşturulması küçük işletmelere rağmen daha kolaydır. Bu teşebbüsler özellikle tek kişinin sahip olduğu (ya da öyle görüldüğü), dahası sahibin bizzat yönettiği işletmelerde yetki ve sorumluluk alanları açıkça belirlenmemiş olacağı için daha da karmaşık hal alır. İşte hesapsal kişiliğin önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü kurumda fiziksel olarak belirlenmemiş olsa bile, işletmenin faaliyetleri dolayısı ile fonksiyonel hesap üniteleri (accounting entities) oluşturularak, bu hesapsal ünitelere sorumlu kişiler atanır. Böylece hesapsal kişilikler oluşturulurlar. Basit bir örnek verelim. Yukarıda bahsettiğimiz gibi böyle bir tek kişi şahıs işletmesinde işletme sahibi bütün işi tek başına yürütüyor. İşletmedeki Varlığı yönetmek bir yönetici tayin etmediğine göre kendisini **yönetici** sıfatıyla **1. Hesapsal Kişilik** olarak görülür. Kasada olan (giren çıkan paralar) varlığı yönetmek için bir veznedar almamıştır. Öyleyse kendisini 1. Hesapsal Kişiliğin, alt kişiliği olan **Veznedar Hesapsal Kişiliği** olarak da görebiliriz. Öte yandan firmanın özsermayesini sağlayan **Sermayedar** olduğu için **2. Hesapsal Kişilik** olarak görürüz. Örneğin bir işletmenin çek ödemesi var ve banka hesabında yeterli karşılık yok. Teşebbüs sahibi olarak bu kişi, sahibi olduğu firmasının bankadaki parasını kendisinin başka yerlerdeki parasından takviye ederek, çekin bedelini karşılamak için üzere banka hesabına yatırdığı para, kendi firmasına para aktarması, sermayedar sıfatıyla mı? yoksa borç veren sıfatıyla mı ele alınacak? Kurumun bankadaki varlığına geçici olarak giren bu tutar **borç kaynak olarak** varsayılır ve işletme sahibi burada **3. Hesapsal Kişilik** olarak görülür. Aşağıda şekil-4 de bir ABC işletmesinin bilançosunda işletmenin hesapsal kişiliğinin oluşumu görülmektedir.

Şekil-4: Bilançoda Hesapsal Kişiliklerin Oluşumu

	Aktif	ABC İşletmesi/...../.....Tarihli Bilancosu	Pasif		
Varlıklar	1. Hesapsal Kişilik (Üst Yönetim)		2. Hesapsal Kişilik (Sahipler)		Özkaynaklar
	10. Bölümsel Hesapsal Kişilik				
	100. Kasa Hesabı (Veznedar)		3. Hesapsal Kişilik (Borç Verenler)		Borçkaynaklar
	Aktif Toplamı		Pasif Toplamı		

Yukarıdaki ABC İşletmesinde, hesapsal kişiliğin oluşumunda sözü edilen kişilerden bazıları, hukuk alanına tanımlanan kişilikler de olabilir. Ancak hesapsal kişiliğin oluşumunda sadece bu hukuk kişileri yeterli değildir. İşletmenin yetki ve

sorumluluk alanlarındaki faaliyetleri nedeniyle gerçek ya da tüzel kişilerden bağımsız, işletmenin gerekleri doğrultusunda ilave bazı sanal yerler ya da birimler de oluşturulabilir. Bu anlamda hesapsal kişilik kavramı, hukuktaki kişilik kavramından daha da kapsamlı olarak ele alınmaktadır.

Şimdi bilançonun her iki yanında yer alan, birbirine eşitlenmiş, Varlık ve Sermaye yanlarındaki alanları daha ayrıntılı ele alalım. Varlık, bilançonun solunda yer alan kurumun sahip olduğu her şeydir. Bu varlıklardan bazıları **Mevcut** varlık bazıları da **Alacak** varlık halindedir. Bazıları işletmenin mal ve hizmet üretimindeki amacına uygun ki, bunlara **Amaç Varlığı** denir. Eğer bu varlıklardan bazıları işletmenin amaçları dışında bilanço da yer alıyorsa bunlar **Amaç Dışı Varlık** olarak bilançoda yer alırlar.

Bilançonun yapısı gereği işletmenin solunda yer alan varlık, sağında yer alan sermaye ye eşitlenerek karşılıklı bir denge oluşturulur. Dönem başında kuruma, sahip veya sahipleri tarafından bir yönetici atanır. Atanan bu yöneticinin görevi kurumun varlığını belirli bir dönem için yönetmektir. Kurumun hesapsal kişiliğinde **1.Kişi** işte bu kurumu yöneten kişidir.

En gelişmiş iktisadi kurum türü olan sermaye ortaklıklarında (corporation) sahipler, işletmenin bizzat yönetici konumunda olsalar bile, muhasebe bakış açısından, “sahiplik” ve “yöneticilik” vasıflarını ayırıp kişilere iki şapka giydiririz. Sahiplik şapkasıyla dışarıdakiler yöneticilik şapkasıyla da içeridekiler grubuna girerler²².

Kurumun yöneticisi (tek kişi olabileceği gibi bir yönetim kurulu da olabilir) o kurumda hesapsal kişilik olarak, 1. Hesapsal kişidir. Yöneticinin kuruma ait varlığı en iyi bir şekilde yönetebilmesi için güçlü yasal yetkilerle donatılması gerekmele beraber sadece bu da yeterli olmayabilir. Yöneticiler, her sektörde o sektörün gerektirdiği özelliklere ve aynı zamanda güçlü kişilik (karakter) sahibi olmaları gerekir. Çünkü onlar, öncelikle kendi sahiplerine rağmen kurumu korumak, kurumun menfaatleri doğrultusunda; tarafsız, adil ve tutarlı yönetmek zorundadırlar. Bütün bunların ötesinde yöneticilerin yasal sorumlulukları; eğer güçlendirilmiş kişiliklerini dengeleyecek düzeyde artırılmamışsa, suistimaller kaçınılmaz olabilir.

O nedenledir ki 2001 bankacılık krizi sonrası banka yöneticilerinin sorumluluk kapsamı genişletilerek şahsi sorumlulukları artırılmıştır²³. Daha sonra BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetim Kurulu) Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin çıkardığı yönetmelikte, yöneticilerin yetki ve sorumlulukları daha da kapsamlı belirlenmiştir²⁴. Bunun ötesinde Türk Bankacılık Sistemine getirilmiş birçok yasal düzenlemeler ve tedbirler de ilave edilince, artık banka yöneticilerinin bu sorumlulukları göz ardı edip, Hesapsal Kişilik yetki alanları içinde kalma ihtimallerini hayli kuvvetlendirmiştir.

²² Necdet Şensoy, **Nakit Akış Tabloları**, İstanbul, Yayılım Yayıncılık, 2002, s.2

²³ 5411 numaralı Bankacılık Kanunu, 110. Madde (Tarih: 1/11/2005 Sayı : 25983 (Mük.) **T.C. Resmi Gazete**).

²⁴ Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin çıkardığı yönetmelik, (1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)

Öte yandan 2012 Temmuzundan itibaren uygulanmaya başlayacak YTTK (Yeni Türk Ticaret Kanunu), yöneticinin kurumda hesapsal kişiliğini kuvvetlendirerek teyit eden yetki ve sorumlulukları konusunda birçok hüküm getirmiştir ki bunlardan bazılarını zikrederim:

- **Madde 88** de, Gerçek ve Tüzel kişilerin ticari faaliyetleri ile ilgili kayıtlarını TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) yer alan kavram ve ilkelere uygun biçimde tutma zorunluluğunu belirtir.
- **Madde 365** de, “Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur” demektir.
- **Madde 366 (2)** de, “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir” demektir.
- **Madde 375 (1)** de, “Yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri;
 - a) Şirketin üst düzeyde yönetimi ve bunlarla ilgili talimatların verilmesi.
 - b) Şirket yönetim teşkilatının belirlenmesi.
 - c) Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.
 - d) Müdürlerin ve aynı işleve sahip kişiler ile imza yetkisini haiz bulunanların atanmaları ve görevden alınmaları.
 - e) Yönetimle görevli kişilerin, özellikle kanunlara, esas sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetimi.
 - f) Pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi” olduğu belirtilmiştir²⁵

²⁵ 6102 No lu Türk Ticaret Kanunu (14 Şubat 2011 tarih, 27846 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).

3.3. Kurumlarda Hesapsal Kişilik Kavramı'nın Farkındalığı

Konusunda İki Örnek Vaka

Öncelikle belirtelim ki, burada söz konusu vakalarla ilgili kurumun yer aldığı sektörün mevzuatı açısından ayrıntılar konusunda kısıtlı bilgilerle dayanarak durumun ifade edilmesi gerekmektedir.

2001 krizi sonrasında bazı banka ve şirketlere, TMSF (Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu) el koymuş, bazılarının da sahiplik hakları devam etmekle birlikte, **Sahiplerin Yönetimi Belirleme Yetkileri** geçici olarak BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu), TMSF ve Hazine Müsteşarlığı tarafından oluşturulmuştu. Olağanüstü Genel Kurulda, yeni belirlenen Yönetim ve Denetleme Kurulu Üyeleri Göreve Başladı. Kurum aynı zamanda sermayesinin %40'ı civarında bir oranla halka açık bir yapıda olup büyük ortakların ayrıca ortak olduğu onlarca sayıda iştirak şirketleri vardı. Yani bu iştiraklerde bir oranda ortağı kurum diğer yanda da aynı zamanda kurumun da sahibi olma sıfatları vardı. Tabii ki bu şirketlerin kurumla kredi ilişkileri eskiden olduğu gibi devam edemezdi. Çünkü bir önceki yöneticileri belirleyen sahipler artık, **1. Hesapsal Kişiliği** temsil eden **Yönetim Kurulu**'ndan istediği kararları çıkartmamaktaydı. Sahibin kendisi kurumda artık gerçekten **2.Hesapsal Kişiliği** taşımak zorundaydı. Hatta bu arada kuruma karşı borçları dolayısıyla yapılan şahsi ödemeleri nedeniyle de **3.Hesapsal Kişilik** sıfatını da taşımaktaydı. Ancak araçlar vasıtasıyla, Kurumun Yönetim Kurulu Kararları hakkında bilgi sahibi olmak istediği talebini ilettili. Yönetim kurulunda bu talep görüşüldü. Kendisine "İlgili kanun gereği kurumu temsil yetkisinin **1.Hesapsal Kişilik** olarak Yönetim Kurulunda olduğu ve yönetim ve denetim kurulu dışında bu bilgilere hiçbir kurumun ulaşamayacağı bildirildi. Yani kısaca, kurum sahibinin kendi hesabıyla kurumun hesapları arasında bir farkındalık oluşturulmuş oldu.

Burada diğer bir vaka da; Kurumun Bilançosu incelenirken aktifte, varlıklar arasında görülen **F....birlik'ten Alacaklar** hesabı yıllar boyu bilançoda, artarak büyüyen çok abartılı bir tutara ulaşmıştı. Konu derinliğine incelendiğinde; aslında bu alacak (varlığın) oluştuğu şartlar nedeniyle ve özellikle Hesapsal Kişilik ilkesinin göz ardı edilmesinden kaynaklanan bir bakıma sanal bir alacak olduğu ortaya çıkmıştır. Şöyle ki basitleştirici bir yaklaşımla, on yıllarca önce bir bölgede yetişen bir zirai mahsulün alımı ve yurtdışı satışını organize eden, kamuya ait bir tarım birliği, siyasi yönetimlerin talimatları doğrultusunda bölge halkını hoşnut etmek için mahsulü örneğin kilosunu yurtdışına 5 liradan satıp, müstahsile 7.5 lira ödenmekteydi. Aradaki farkın finansmanı için önceleri kamu bankalarından kredi sağlanmış, sonraları ise yine o da yetmezmiş gibi hazine garantisi sözü verilerek birçok özel kurumla birlikte bu kurum da kredi vermiş. Sonraları hazine bu sözünü yerine getirememiş, ancak %100 ler civarında kredi maliyetleri olan bir devirde bu geri dönüşü olmayan kredi neden sağlanmış? Konunun bütün aktörlerinin kazandığı finansal bir oyun sergilenmiş aslında. İlgili birlik kredisini alıp talimatı yerine getirirken aynı zamanda kendi yönetiminin devamını sağlamış. İlgili siyasi otorite popülizm yaparak varlığını sürdürmüştü. Krediyi veren kurum bir önceki yıl alamadığını da ekleyip, temerrüt faizi işleterek, 10 yıllar içerisinde astronomik bir tutara katlanmış ama gerçeklikten uzak büyük bir alacak (varlık) olarak, aktifin en büyük kalemlerinden biri olmuş. Ancak kurum bu tahsil edemediği alacağına da

karşılık ayırmadığı için bilançodaki bu büyüme kar gibi bir görüntü oluşturmuştur. Tabi ki halka açık bir kurumun karı artıyor görüldüğünde kurumun hisselerine talepler de artmış, dolayısıyla kurum yönetimi de durumdan memnun. Kurum yönetimi ayrıca bir daha memnun, çünkü sözde kar edilmiş ve bu başarı onlara prim olarak dağıtılmıştır. Burada on yıllar boyu oluşan sanal kar; kurumda hesapsal kişilik ilkesi göz ardı edilerek oluşmuş olup, ayrıca bu ilke uygulanmadığı için süreklilik, dönemsellik, tarafsızlık, tutarlılık, karşılıklılık, özün önceliği, ihtiyatlılık, maliyet esası, tam açıklama ve sosyal sorumluluk gibi ilkeleri uygulayacak bir kurum kişiliği de mevcut değildi.

Kurumdaki hesapsal kişiliği oluşturan yeni yönetim daha sonraki kararları ile bilançoda yer alan bu varlığın, yıllardır hukuki durumda oluşuna dayanarak, şüpheli alacak olarak ele alınması gerektiği, dolayısıyla karşılık ayrılmasına karar verilerek, bilançodaki zararlı (toksit) varlıklardan arındırmıştır. Bu sayede halka açık olan bu kurumun kamuya hesap verebilirliği de sağlanmış olmuştur. Öte yandan sanal olarak büyütülmüş kurum bilançosu gerçek değerine dönüştürülerek yeni sahiplerine satış süreci başlatılmış oldu. O zamanki yönetim kurulu tekrar olağanüstü genel kurul yaparak, kurumu yeni sahiplerinin belirlediği yeni yönetim ve denetim kuruluna devretmiştir.

4. Sonuç

Hesapsal Kişilik Kavramı; bir kurumda varlıklarla, kaynakların hesap dengesini sağlayan, sürdüren ve kurumsal yapıyı temsil eden tarafsız bir kişiliktir. Bu kişilik kurumdaki **Birinci Hesapsal Kişiliktir**. Bu kavram hukuktaki kişiliğin kapsadığından daha farklı alanları da kapsamaktadır. Zira hukuk, gerçek ve tüzel kişilere ait fiziki alanlardan bahseder. Oysa muhasebede buna fiziki olmasa bile, fonksiyonel yetki alanlarında oluşan hesap alanları da eklenir. Hukuk; kurumlardaki sahipleri, ortakları ve paydaşları (öz kaynak sahiplerini) bizim hesapsal kişilik kavramında da gördüğümüz gibi **İkinci Kişiler** olarak görür. Yine hukuk; kuruma borç verenleri, kredi verenleri ve diğerlerini (borç kaynak sahiplerini) de bizim hesapsal kişilik kavramında da gördüğümüz gibi **Üçüncü Kişiler** olarak görmektedir.

Hesapsal Kişilik Kavramı oluşmamış bir kurumda diğer muhasebe ilkelerinden söz edilemez. Bu kavram, muhasebede bahsedilen diğer bütün kavramların temelidir. Dahası bir kurum, hesapsal kişilik kavramı anlaşılmadan oluşturulamaz. Oluşturulamadığı takdirde de diğer kavramlardan ya da ilkelerden söz etmenin pratikte bir anlamı olmayacağı yukarıdaki gibi bahsedilen vakalarda da açıklanmaya çalışılmıştır. Enron skandalında da bu ilkenin göz ardı edilmesinin büyük payı vardır. Ülkemizdeki 2001 krizinden ders alınarak BDDK, TMSF, TMS, TFRS, Hazine ve diğer alanlarda yapılan düzenlemeler ile şimdi de YTTK da yapılan düzenlemeler, Hesapsal Kişilik Kavramının anlaşılması ve uygulanabilmesi yönünde yapılmış düzenlemeler olarak görülebilir.

Hesapsal Kişilik Kavramı diğer kavramların temeli olmakla beraber; Kişilik, Süreklilik, Dönemsellik ve Türdeşlik olarak dört temel ilke ile birlikte ele alınmalıdır. Tarafsızlık, Sosyal Sorumluluk, Tutarlılık, İhtiyatlılık, Önemlilik, Özün Önceliği, Tam Açıklama, Karşılaştırma, Belgeleme, Maliyet ve diğer ilkeler aslında Hesapsal Kişilik Kavramı içeriğinde anlaşılabilir ve uygulamaya dönük açıklayıcı ilkeler olduğu söylenebilir.

5. Kaynakça

- 5411 numaralı Bankacılık Kanunu, 110. Madde (Tarih: 1/11/2005 Sayı : 25983 (Mük.) **T.C. Resmi Gazete**).
- 6102 No lu Türk Ticaret Kanunu (14 Şubat 2011 tarih, 27846 sayılı **T.C. Resmi Gazete**).
- ALTINTAŞ, Hüseyin, Genel Olarak Kişi ve Kişilik Kavramı, [http://www.huseyinaltas.net/dosya/Medeni Hukuk 7.doc](http://www.huseyinaltas.net/dosya/Medeni_Hukuk_7.doc), s.2, Erişim Tarihi (10.01.2012)
- ANTHONY, Robert N. and James S. Reece, **Accounting Principles**, Richard D. Irvin, 1991, p.22
- Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin çıkardığı yönetmelik, (1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı **T.C. Resmi Gazete**)
- BELKAOUİ, Ahmed Riahi, **Accounting Theory**, Third Edition, London, Academic Press Limited, 1993.
- ÇELİK, Orhan, **Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği**, A.Ü. - SBF- G.T.A. Merkezi, No.52, Ocak 2003, s.1, <http://www.politics.ankara.edu.tr/WP> 25.01. 2012
- ELİTAŞ, Cemal, **Muhasebe Araştırmalarında Kullanılan Yöntemler**, <http://www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT2.pdf> s.12, Erişim tarihi, (01.02. 2012).
- GÜVEMLİ, Oktay, **Mali Tabloların Evrimi**, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, 2007, s.409
- HAFTACI, Vasfî, **İşlem Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2006, s 92
- [http://www.staff.vu.edu.au/faux/Topic 1 Accounting Theory 1 2002.ppt slides 24,25,26](http://www.staff.vu.edu.au/faux/Topic_1_Accounting_Theory_1_2002.ppt_slides_24,25,26), Erişim Tarihi (12.02.20012)
- Maliye Bakanlığı MSUGT 1 no lu Tebliğ, No 21447 (M) , 26/12/1992 tarihli Resmi Gazete
- MCKEE, Thomas E. , **Teaching the Accounting Entity Concept Via The Modeling Concept "scale size"**, 2002, [http://aaahq.org/southeast/2003/cases/SubID 149.pdf](http://aaahq.org/southeast/2003/cases/SubID_149.pdf) , Erişim Tarihi (17.01.2012)
- Sermaye Piyasasında **Mali Tablolara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkında tebliğ**,Seri: XI, No: 1, 29/1/1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmi Gazete
- ŞENSOY, Necdet, **Nakit Akış Tabloları**, İstanbul, Yayılım Yayıncılık, 2002, s.2
- The Accounting Revivew, Vol. 40 No (Apr 2...1965) . pp. 358-367, <http://www..jstor.org/stable/242303>, Erişim Tarihi (27.01.2012)

YAZICI, Mehmet, **İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1970

YAZICI, Mehmet, **İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni**, s.18

YAZICI, Mehmet, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlemesi**, 2. Baskı, İstanbul, Yaylım Matbaası, 1998.