

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ 7/A VE 7/B  
MALİYET HESAPLARINI KULLANMA  
DÜZEYLERİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR  
ARAŞTIRMA: KAYSERİ ÖRNEĞİ**

**Azzem ÖZKAN**

*(Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, İşletme Bölümü, KAYSERİ)  
azzem@erciyes.edu.tr*

**Özet:**

Bu çalışma, tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan 7/A ve 7/B maliyet hesapları seçeneklerinin kullanım düzeyinin araştırılması ve seçenek belirlemede etkili olan faktörlerin belirlenmesine yöneliktir. Araştırma Kayseri il merkezinde faaliyette bulunan serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlere anket uygulaması yoluyla yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre 7/A seçeneği, 7/B seçeneğine göre daha fazla tercih edilmektedir. Bu tercihte etkili olan en önemli faktörler ise 7/A seçeneğinin giderleri işletme fonksiyonlarına göre kaydetmesi, yaygın olarak kullanılan bir seçenek olması ve 7/B seçeneğine göre daha kolay uygulanabilir olmasıdır.

**Abstract:**

**A Research on The Usage Level of 7/A and 7/B Cost Accounts by Accountants: Kayseri Case**

This study is aimed at investigating usage level of 7/A - 7/B cost accounts alternatives in uniform accounting system and determining factors effecting alternative choosing. It is performed by questionnaire form on independent accountant and certified public accountant facilitating in Kayseri. As a result alternative 7/A is preferred more than alternative 7/B. Main factors determining this preference are as follows: In 7/A alternative expenses are recorded in respect of business functions, it has a widespread usage and it is performed more simple than 7/B.

---

**Anahtar Sözcükler:** Maliyet hesapları, 7/A ve 7/B seçenekleri, tekdüzen muhasebe sistemi.

**Keywords:** Cost accounts, 7/A and 7/B alternatives, uniform accounting systems.

## GİRİŞ

Kısaca Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) olarak bilinen 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile bilanço esasına göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişilere 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren, tebliğle belirlenen Muhasebe Usul ve Esaslarına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemeyle;

- muhasebenin temel kavramları,
- muhasebe politikalarının açıklanması,
- mali tablolar ilkeleri,
- tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve hesapların işleyişi konularında açıklamalar yapılmıştır.

Günümüze kadar, önceki tebliğlerde yer almayan veya eksik bırakılan hususları gidermek ve günün şartlarına uyum sağlamak amacıyla toplam 11 adet MSUGT yayımlanmıştır. Bu tebliğlerle; muhasebe mesleğinde dil, terim ve anlayış birliği sağlamak, standart finansal bilgiler elde etmek, muhasebeyi bir disiplin altına alarak elde edilecek bilgilerin güvenilir olmasını sağlamak, denetimi kolaylaştırmak ve finansal tabloları mukayese edilebilir hale getirmek amaçlanmıştır.

1 sıra numaralı MSUGT ile işletmelere 7/A ve 7/B olmak üzere iki farklı maliyet hesapları seçeneği sunulmuştur. Söz konusu tebliğle belirli bir işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan işletmelerin 7/A seçeneğini, bu büyüklüğün altında kalan işletmelerin ise 7/B seçeneğini veya istemeleri halinde 7/A seçeneğini kullanabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre -10 sıra numaralı MSUGT tebliği gereğince- 2003 yılında aktif toplamı 939.1 milyarı, net satışları toplamı ise 1.878 trilyonu aşan işletmeler 2004 yılında 7/A seçeneğini kullanacaklardır.

7/A seçeneğini kullanmak zorunda olan, yani belirli bir işletme büyüklüğünü aşan işletmelerin büyük bir çoğunluğunun –bu konuda yapılmış bir araştırmaya rastlanmamıştır- muhasebe kayıtlarını kendi bünyelerinde; nispeten küçük sayılabilecek işletmelerin ise bağımsız olarak faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) tutturmaları beklenir.

Ortaya koyduğumuz gözleme dayanan bu kabulü, veri olarak dikkate aldığımızda küçük ölçekli işletmelerin defterini tutan SM ve SMMM'ler, 7/A ve 7/B seçeneklerinden birini seçerken, acaba tercihini hangi yönde yapmakta ve bu tercihte hangi faktörler etkili olmaktadır? gibi sorularla karşı karşıya kalmaktayız. Bu temel soruların cevabı çalışma konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmamız üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde konuyla ilgili kavramsal çerçeve, ikinci bölümde araştırmanın kapsamı ve metodolojisi, üçüncü bölümde ise araştırmanın sonuçları yer almaktadır.

## **I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Türkiye’de uygulamasına 10 yıldır tanık olduğumuz tekdüzen muhasebe sisteminin getirmiş olduğu maliyet hesaplarına ilişkin 7/A ile 7/B seçenekleri ve bu seçenekler arasındaki temel farklılıklar aşağıda incelenmiştir.

### **I.1. Tekdüzen Muhasebe ve Maliyet Hesapları**

Tekdüzen muhasebe, tekdüzen bir hesap planına dayanılarak, tekdüzen muhasebe kayıt ve raporlama sistemi demektir. Bu sistemde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ülkenin milli mevzuatı da gözönünde tutularak tekdüzen hesap planına uygulanır. Buradaki tekdüzen hesap planı ise defter-i kebir hesaplarının isim listesidir ve belli muhasebe olaylarının sınıflandırılmasında kullanılır (Civelek, 2002: 178).

Tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan defter-i kebir hesapları belirli bir sistematığe dayandırılarak oluşturulmuştur. Bu gerçekleştirilirken önce hesap sınıfları, daha sonra hesap grupları ve son olarak da hesaplar tanımlanmıştır. Hesap sınıfları kendi aralarında bilanço hesapları, gelir tablosu hesapları, maliyet hesapları ve nazım hesaplar sınıflarından oluşmaktadır. Ayrıca işletmenin yönetim muhasebesi amacıyla kullanabileceği bir hesap sınıfı da boş bırakılmıştır. Bu çalışmanın kapsamını, maliyet hesapları sınıfı oluşturmakta ve bir araştırmayı da içermektedir. Diğer hesap sınıfları kapsam dışı bırakılmıştır.

### **I.2. Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları**

Tekdüzen muhasebe sistemimiz maliyet hesapları sınıfında uygulayıcılara iki farklı seçenek sunmaktadır. Bunlardan birincisi 7/A seçeneği, diğeri ise 7/B seçeneğidir. Bu seçeneklere ilişkin kayıt düzeni aşağıda özetlenmiştir.

#### **I.2.1. 7/A Seçeneği Kayıt Düzeni**

Bu seçenekte maliyet ve giderlerin kaydedilmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi benimsenmiş ve maliyet ve giderler ortaya çıktığında fonksiyonel bölümlenmelerine göre defter-i kebire kayıt yapılması istenmiştir.

Tekdüzen hesap planında “71” - “78” numaralı hesap grupları arasında kalan ilk dördü üretim fonksiyonu ile ilgili maliyetlerin izlenmesine ayrılmıştır.

Bunlardan “71”, “72” ve “73” numaralı hesap grupları mamul üretimiyle ilgili maliyet hesaplarına, “74” numaralı hesap grubu ise hizmet üretim fonksiyonu ile ilgili maliyet hesaplarına ayrılmıştır. “75”, “76” ve “77” numaralı hesap grupları ise gelir tablosunda faaliyet giderleri başlığı altında toplanan giderlerden sırasıyla araştırma-geliştirme, pazarlama ve genel yönetim fonksiyonları ile ilgili olanların izlenmesine ayrılmıştır. “78” numaralı hesap grubu ise finansman fonksiyonu ile ilgili ortaya çıkan giderlerin izlendiği hesapları kapsamaktadır (Şakrak, 1997: 94). Bazı istisnaları olmakla birlikte “75”, “76”, “77” ve “78” numaralı hesaplarda izlenen giderler üretim dışı giderler olup, doğrudan dönemin gelir tablosuna aktarıldığından bunlara dönem giderleri denmektedir.

Maliyet ve giderler ilgili fonksiyonel büyük defter hesaplarına kaydedilirken, aynı zamanda hem gider çeşitlerine hem de gider yerlerine göre de kayıt edilmeleri gerekmektedir. Bu, bir bakıma tek seferde üç ayrı bölümlenmeye aynı anda -biri büyük defter diğerleri yardımcı defter olmak üzere- kayıt demektir (Ersoy, 1995a: 54). Dolayısıyla 7/A seçeneğini benimseyen işletmenin hem gider çeşitlerini hem de gider yerlerini belirlemesi gerekmektedir. Buna göre gider çeşitleri ilk madde ve malzeme, işçi ücret ve giderleri, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

Gider yerlerinin neler olduğu ilgili tebliğde “10-99 Gider Yerleri” başlığı altında belirtilmiştir. Tebliğde gider yerlerinin tespitinde genellikle işletmelerin organizasyon şemalarının ele alınacağı açıklanmış ve gider yerleri bölümlenmesi yapılmıştır. Buna göre gider yerleri şöyle oluşturulmuştur:

Esas Üretim Gider Yerleri,  
Yardımcı Üretim Gider Yerleri,  
Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,  
Yatırım Gider Yerleri,  
Üretim Yönetimi Gider Yerleri,  
Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,  
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,  
Genel Yönetim Gider Yerleri.

İşletmeler gider yerlerinin bölümlendirilmesinde bu bölümlendirmeyi esas almakla beraber işletmelerin faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilecektir.

### **I.2.2. 7/B Seçeneği Kayıt Düzeni**

Ek mali tablo düzenleme zorunda olmayan ticaret işletmeleri ile Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarlarını aşmayan küçük hizmet ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygulayacaklardır (Örten, 2000: 438).

7/B seçeneğini uygulayan işletmelerin yapacakları kayıtlamada iki farklı yöntem bulunmaktadır. Bunlar aşağıda incelenmiştir:

**Yöntem-1:** 7/B seçeneğinde uygulanabilecek ilk yöntemde (alt seçenek), giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşitlerine -79 numaralı hesap grubu- göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, sözkonusu gider çeşitleri, gider dağıtım tablosu aracılığıyla gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarılır (Örten, 2000: 438; Ersoy, 1995a: 56).

**Yöntem-2:** Bu yöntemde defter-i kebir hesaplarında izlenen gider çeşitleri, fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi seçilerek yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesapları ve gider yerleri itibariyle izlenir. Bu durumda gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarına kaydedilirken, aynı anda da yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarır (Örten, 2000: 438; Şakrak, 1996: 32-33).

Yöntemlerin incelenmesinden de anlaşılacağı gibi 7/B seçeneğinde eş zamanlı kayıt esasının benimsenmesi durumuna bağlı olarak iki farklı yöntem bulunmakla birlikte 7/A ve 7/B seçeneklerinin ortak noktası, maliyet dönemleri itibariyle giderlerin fonksiyon-çeşit-gider yeri esasına ya da çeşit-fonksiyon-gider yeri esasına göre ayrıntılı raporlanmasının zorunlu olmasıdır (Şakrak, 1996: 33).

7/A seçeneğini tercih eden ve kayıtlarını imalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde yapan işletmeler imalat defteri tutmak zorunda değildirler. Fakat maliyet hesaplarından 7/B seçeneğini tercih eden üretim işletmeleri imalat defteri tutmak zorundadırlar (Yükçü, 2000: 30-31).

### **I.2.3. 7/A ve 7/B Seçeneği Arasındaki Temel Farklar**

7/A maliyet hesapları seçeneği ile 7/B maliyet hesapları seçeneği arasındaki temel farklar şu şekilde sıralanabilir (Civelek, 2002: 205):

1. 7/B'de ana maliyet ve giderler önce gider çeşitleri hesaplarına yazılır. 7/A'da ise ilk önce fonksiyonel hesaplara kaydedilir.

2. 7/B’de maliyet ve gider çeşitleri dağıtım sonuçlarına göre fonksiyonel hesaplara ve gider yerlerine yansıtılır. 7/A’da zaten ilk başta ana hesaplar fonksiyonel ayrıma göre geliştiğinden böyle bir dağıtıma gerek yoktur.

3. 7/B’de bir tek yansıtma hesabı (798 numaralı hesap) varken, 7/A seçeneğinde fonksiyonel hesapların herbiri için ayrı yansıtma hesabı bulunmaktadır.

4. 7/A’da “151 Yarı Mamuller - Üretim Hesabı” hem “Üretim Hesabı” hemde “Yarı Mamul Stoku Hesabı” görevlerini yerine getirir. Fakat 7/B seçeneğinde bu hesap yalnız dönem sonunda Yarı Mamul stoklarının izlendiği bir hesaptır. Üretim maliyetleri ise “799 Üretim Maliyeti Hesabı”na kaydedilmektedir. Bu hesap tipik bir “İmalat” veya “Üretim” hesabıdır.

5. 7/B seçeneğinde yeni dönem başında 151 Yarı Mamul-Üretim hesabına alınmış olan yarı mamul maliyetlerinin tekrar Üretim Maliyeti Hesabına döndürülmesi gerekir.

6. 7/A’yı aktif ve net satışları toplamı belli bir tutarı aşan nispeten büyük üretim ve hizmet işletmeleri ile ek mali tablo düzenlemek zorunda olan ticaret işletmeleri kullanacaklardır.

7. Sözkonusu tutarları aşmayan üretim ve hizmet işletmeleri isteğe bağlı olarak 7/A ve 7/B’den birini tercih edebileceklerdir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi 7/A maliyet hesapları seçeneği ile 7/B maliyet hesapları seçeneği arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. İşletmeler bu seçeneklerden birini tercih ederken bu farklılıkları gözönünde tutacak ve ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayan seçeneği tercih edeceklerdir.

## **II. 7/A VE 7/B SEÇENEKLERİNİN KULLANIM DÜZEYİNİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Çalışmanın bu kısmında Kayseri’de bağımsız olarak faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin 7/A ve 7/B seçeneklerini kullanım düzeyleri ile bu seçeneklerden birinci tercihte etkili olan faktörler araştırılacaktır.

### **II.1. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı, on yıldır uygulamasına tanık olduğumuz Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki 7/A ve 7/B maliyet hesapları seçeneklerinin uygulanma düzeyinin araştırılması ve seçenek belirlemede etkili olan faktörlerin tespit edilmesidir.

## II.2. Araştırma Evreni ve Örnek Seçimi

Bilindiği gibi Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanı bulunan muhasebe meslek mensuplarının bir kısmı kendi bürolarında faaliyette bulunmakta, bir kısmı ise herhangi bir işletme bünyesinde ücretli olarak çalışmaktadır. Bunlardan kendi ofisinde faaliyette bulunanlara “bağımsız”, bir işletmede ücretli olanlara ise “bağımlı” çalışan meslek mensubu denmektedir. Bu araştırmanın evrenini de Kayseri il merkezinde bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM’ler oluşturmaktadır.

Araştırmada bağımlı çalışan meslek mensupları kapsam dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni, sözkonusu meslek mensuplarının çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerde çalışıyor olmaları ve zaten 7/A seçeneğini zorunlu olarak uygulamakta olmalarıdır.

Kayseri Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’ndan (SMMMÖ) alınan bilgilere göre odaya kayıtlı bulunan SM ve SMMM ile bunların bağımlı veya bağımsız çalışma durumları şöyledir:

| <u>Meslek Mensubunun Unvanı</u> | <u>Bağımsız Çalışan</u> |            | <u>Bağımlı Çalışan</u> | <u>Toplam</u> |
|---------------------------------|-------------------------|------------|------------------------|---------------|
| Serbest Muhasebeci              | 175                     | %48        | 153                    | 328           |
| Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | <u>187</u>              | <u>%52</u> | <u>175</u>             | <u>362</u>    |
| Toplam                          | 362                     | 1,00       | 228                    | 690           |

Verilerden de anlaşılacağı gibi Kayseri il merkezi ve ilçelerinde 328 SM ve 362 SMMM olmak üzere toplam 690 meslek mensubu bulunmaktadır. Bunlardan 175 SM ve 187 SMMM bağımsız çalışmaktadırlar. Fakat bunların Kayseri il merkezi ve ilçelerindeki sayıları tam olarak bilinmemektedir.

Araştırmanın bağımsız çalışan toplam meslek mensubunun en az %50’sinin Kayseri il merkezinde bulunabileceği düşüncesiyle -tam rakama ulaşamamıştır- bunların yarısı olan 181 meslek mensubunun araştırma kapsamına alınması planlanmış ve zümrelere göre örnekleme yoluna gidilmiştir. Buna göre denekler şöyle oluşturulmuştur:

|                                 |                  |
|---------------------------------|------------------|
| Serbest Muhasebeci              | : 181 x %48 = 87 |
| Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | : 181 x %52 = 94 |

Anket formları 87 SM ve 94 SMMM’ye dağıtılmış, ancak bunların 101’inden cevap alınabilmiştir. Bunlardan da 14 adet anket formu anlamsız bulunarak değerlendirmeye dahil edilmemiştir.

### II.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu kullanılmıştır. Anket formu denekler üzerinde uygulanmadan önce pilot olarak seçilen 10 SM ve 10 SMMM'ye uygulanmış ve tespit edilen bazı eksiklikleri giderilmiştir.

Hazırlanan anket formu toplam 12 sorudan ve üç bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde meslek mensubuna ilişkin kişisel bilgiler (unvanı, yaş, iş tecrübesi, cinsiyeti, öğrenim durumu) yer almıştır. İkinci bölümde maliyet hesaplarından 7/A ve 7/B seçeneklerini tercih eden SM veya SMMM'lerin bu seçenekleri tercihinde önemli olan faktörleri belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır. Anketin son bölümüne ise hizmet işletmelerinde kullanılan hesaplar ile TMS'deki 7/A ve 7/B seçeneklerine ilişkin genel değerlendirme soruları yer almaktadır.

Ankette yer alan sorularda 7/A ve 7/B seçeneklerinin tercihindeki etkili olan faktörlerin önem derecelerini belirlemek amacıyla 1'den 5'e kadar "hiç önemli değil, önemsiz, kararsızım, önemli ve çok önemli" şeklinde beşli likert ölçeği kullanılmıştır.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS paket istatistik programı kullanılarak cevaplara yönelik frekans tabloları oluşturulmuştur. Meslek mensuplarının 7/A ve 7/B seçeneklerinden birini tercih ederken etkili olan faktörlerin önem dereceleri ve genel eğilimler tespit edilmiştir.

Anket formunun güvenilirliğini belirlemek amacıyla Cronbach alfa değerleri hesaplanmıştır. Buna göre anket formundaki 7/A seçeneği ile ilgili olan soruların alfa değeri 0,71; 7/B ile ilgili olanların ise 0,88 bulunmuştur. Bu sonuçlar anket formlarının güvenilir olduğunu göstermektedir.

## III. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmanın bulguları demografik özelliklerden başlanarak, 7/A ve 7/B seçeneklerini tercih eden meslek mensubunun bu tercihindeki etkili olan faktörler aşağıda yer almaktadır.

### III.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri

Kayseri il merkezinde bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM'lere uygulanan anket sonuçlarına göre, meslek mensuplarının demografik özellikleri Tablo 1.'de sunulmuştur.



**Tablo 1. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri**

| Unvan                           | Frekans | Yüzde (%) |
|---------------------------------|---------|-----------|
| Serbest Muhasebeci              | 34      | 39        |
| Serbest Muhasebeci Mali Müşavir | 53      | 61        |
| <b>Öğrenim Düzeyi</b>           |         |           |
| Lise                            | 24      | 29        |
| Üniversite                      | 56      | 66        |
| Yüksek Lisans                   | 4       | 5         |
| Doktora                         | -       | -         |
| <b>Yaş</b>                      |         |           |
| 20-30                           | 3       | 4         |
| 31-40                           | 36      | 42        |
| 41-50                           | 34      | 40        |
| 51 ve üstü                      | 12      | 14        |
| <b>Cinsiyet</b>                 |         |           |
| Bay                             | 81      | 93        |
| Bayan                           | 6       | 7         |
| <b>İş Tecrübesi</b>             |         |           |
| 0-5 yıl                         | 2       | 2         |
| 6-10 yıl                        | 20      | 24        |
| 11-15 yıl                       | 21      | 25        |
| 16 ve üstü                      | 41      | 49        |

Tablodan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan toplam 87 meslek mensubunun 34'ü (%39) SM, 53'ü (%61) SMMM'dir. Bunların %29'u lise, %66'sı lisans ve ön lisans, %5'i de (4 kişi) yüksek lisans öğrenimi görmüştür. Yaş ortalamasına bakıldığında ankete katılanların %82'si 31-50; %4'ü ise 20-30 yaş aralığındadır. Araştırma sonuçlarına göre ankete katılanların %93'ü erkek, %7'si (6 kişi) bayandır. İş tecrübesine ilişkin sorulan soruya verilen yanıtlardan anlaşılacağı gibi, 6-15 yıllık iş tecrübesi arasında bulunanların oranı %49'dur. 16 ve üstü iş tecrübesi olanların oranı da yine %49'dur. Bu da göstermektedir ki, Kayseri ilinde faaliyette bulunan SM ve SMMM'lerin %98'i 6 yıldan daha fazla tecrübelidir.

### III.2. Maliyet Hesaplarının Kullanım Düzeyleri

Maliyet hesaplarından 7/A ve 7/B seçeneklerinin kullanım düzeylerinin tespit edilmesi amacıyla yöneltilen soruya verilen cevapların frekansları ve yüzdeleri şöyledir:

**Tablo 2. Maliyet Hesaplarının Kullanım Düzeyleri**

|  | Frekans | Yüzde (%) |
|--|---------|-----------|
| Tüm işletmelerde 7/A kullananlar                               | 48      | %57       |
| Tüm işletmelerde 7/B kullananlar                               | 14      | %17       |
| Bazı işletmeler için 7/A, bazı işletmeler için 7/B kullananlar | 22      | %26       |
| Toplam   | 84      | 1.00      |

Tablo verilerinden de anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının %57'si tüm işletmelerinde 7/A'yı; %17'si 7/B'yi kullanmaktadır. Meslek mensuplarının %26'sı ise bazı işletmelerde 7/A'yı, bazı işletmelerde 7/B'yi tercih etmektedirler.

Bazı işletmeler için 7/A, bazı işletmeler için 7/B seçeneğini kullanan meslek mensubunun %13'ü SM, %87'si SMMM'dir ve 7/B seçeneğini de genellikle ticaret işletmelerine uyguladıklarını belirtmişlerdir.

Bu verilerden hareketle, seçenek tercihinde SMMM'lerin SM'lere göre daha dikkatli davrandıkları ve işletme bünyesine uygun olan seçeneği tercih ettikleri sonucu ortaya konabilir. SMMM'lerin fakülte, SM'lerin ise ticaret lisesi veya meslek yüksek okulu mezunu oldukları dikkate alındığında, her alanda olduğu gibi muhasebe uygulamaları alanında da eğitimin önemi açıkça kendini göstermektedir.

### III.3. Maliyet Hesaplarından 7/A ve 7/B Seçeneğini Tercih Ederken Etkili Olan Faktörler

Araştırmada 7/A seçeneğini tercih eden meslek mensuplarının, bu seçeneği tercih etmede hangi faktörlerin daha çok etkili olduğunun tespit edilmesi amacıyla beşli likert ölçeğine göre sorulan soruya verilen cevaplar, ortalamaları ve standart sapmaları şöyledir:

**Tablo 3. 7/A Seçeneğini Tercih Ederken Etkili Olan Faktörler ve Önemi**

| 7/A Seçeneğini Tercih Etmenizde Etkili Olan Faktörler        | Ortalama | Standart Sapma |
|--|----------|----------------|
| 7/A'nın yaygın olarak kullanılan bir seçenek olması          | 3,42     | 1,19           |
| 7/A seçeneğinde giderlerin fonksiyonlarına göre kaydedilmesi | 3,89     | 1,04           |
| 7/A seçeneğinin, 7/B'ye göre daha kolay olması               | 3,06     | 1,35           |
| 7/A seçeneğinde, çok sayıda yansıtma hesabı olması           | 3,17     | 1,23           |
| 7/B seçeneğinin kullanımının güç olması                      | 2,10     | 1,10           |
| 7/B'nin çok iyi bilinmemesi                                  | 1,79     | 1,04           |

Tablo sonuçlarından da anlaşılacağı gibi, meslek mensubunun 7/A seçeneğini tercih etmesindeki en önemli faktör, bu seçenekte giderlerin fonksiyonlarına göre kaydedilmesi, ikinci önemli faktör ise 7/A seçeneğinin yaygın olarak kullanılmasıdır. Üçüncü önemli faktör ise 7/A seçeneğinde çok sayıda yansıtma hesabının bulunmasıdır. Meslek mensuplarınca 7/B seçeneğinin güçlüğünden ve çok da iyi bilinmemesinden dolayı 7/A'nın tercih edilmesi önemli faktörler olarak kabul edilmemektedir. Bu sonuç, meslek mensuplarının 7/B seçeneğini kullanmayı bildiklerini; fakat, kullanımının kolay ve yaygın olmasından dolayı 7/A seçeneğini tercih ettiklerini göstermektedir.

Meslek mensuplarının 7/B seçeneğini tercih etmede önem verdikleri faktörler Tablo 4.'de sunulmuştur.

**Tablo 4. 7/B Seçeneğini Tercih Ederken Etkili Olan Faktörler ve Önemi**

| 7/B Seçeneğini Tercih Etmenizdeki Etkili Olan Faktörler  | Ortalama | Standart Sapma |
|--|----------|----------------|
| 7/B yaygın olarak kullanılan bir seçenek olması          | 3,09     | 1,41           |
| 7/B seçeneğinin kullanımı kolay olması                   | 3,54     | 1,37           |
| 7/B seçeneği ticaret işletmeleri için daha uygun olması  | 3,52     | 1,44           |
| 7/B seçeneğinde gider çeşitlerini analizin önemli olması | 3,47     | 1,36           |
| 7/A seçeneğinin karmaşık olması                          | 2,66     | 1,49           |
| Bilgisayar programının 7/B'ye daha uygun olması          | 2,47     | 1,41           |

Tablodaki verilerden de anlaşılacağı gibi, 7/B seçeneğini tercih eden meslek mensuplarınca bu seçeneğin kolay olması birinci; ticaret işletmeleri için daha uygun olması ise ikinci önemli faktör olarak görülmektedir. Meslek mensupları, 7/B seçeneğini tercihte 7/A'nın karmaşık ve bilgisayar programlarının 7/B'ye uygun olmasını önemli faktörler olarak görmemişlerdir.

#### III.4. Diğer Bulgular

Araştırmanın bu kısmında 7/B seçeneğinin yürürlükten kaldırılması, mevcut hesap planının hizmet işletmelerinin ihtiyacına cevap verip vermediği ve hangi seçeneğin hangi işletmelere uygun olduğu yolunda meslek mensuplarının genel kanaatlerine ilişkin bulgular yer almaktadır.

##### III.4.1. 7/B Seçeneğinin Yürürlükte Kalması veya Kaldırılması

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına 7/B seçeneğinin yürürlükten kaldırılarak, 7/A seçeneğinin tüm işletmelere zorunlu olarak uygulanıp uygulanmaması konusundaki soruya verilen cevap şöyledir:

**Tablo 5. 7/B Seçeneğinin Yürürlükte Kalması**

|                | Frekans   | Yüzde (%)  |
|----------------|-----------|------------|
| Kaldırılmalı   | 24        | 31         |
| Kaldırılmamalı | 54        | 69         |
| <b>Toplam</b>  | <b>78</b> | <b>100</b> |

Verilen cevaplardan da anlaşılacağı gibi, ankete katılan meslek mensuplarının %31 maliyet hesaplarından 7/B seçeneğinin kaldırılmasını belirtirken, %69'u kaldırılmamasını ve isteyen 7/A'yı, isteyen 7/B'yi uygulaması gerektiğini belirtmektedirler. Doğu Karadeniz bölgesinde yapılan benzer bir çalışmada da (Sürmen, Kaya ve Daştan, 2003: 78) meslek mensuplarına, 7/A ve 7/B gibi iki farklı seçeneğin bulunması ve ticaret işletmeleri için seçenek tercihinin serbest bırakılmasının tekdüzeliği bozup bozmadığı yönünde yöneltilen soruya meslek mensuplarının %40,9'u katılmıyorum, %10'u kesinlikle katılıyorum, %23.7'si katılıyorum ve %24,5 kısmen katılıyorum cevabını vermişlerdir. Uygulayıcıların aksine iki seçenekten birinin fazla olduğu, 7/B seçeneğinin kaldırılması ve 7/A seçeneğinin zorunlu olarak uygulanması yönünde görüşler de bulunmaktadır (Civelek ve Özkan: 2002: 54; Ersoy, 1995b: 23)

#### III.4.2. 7/A ve 7/B Seçeneklerinin İşletmelere Uygunluk Düzeyi

Meslek mensuplarına 7/A ve 7/B seçeneklerinin üretim, hizmet ve ticaret işletmelerine uygun olup olmadığı konusundaki görüşleri şöyledir:

**Tablo 6. 7/A ve 7/B Seçeneklerinin İşletme Tiplerine Uygunluk Düzeyi**

|                   | 7/A Seçeneği |           |             |           | 7/B Seçeneği |           |             |           |
|-------------------|--------------|-----------|-------------|-----------|--------------|-----------|-------------|-----------|
|                   | Uygun        |           | Uygun Değil |           | Uygun        |           | Uygun Değil |           |
|                   | Frekans      | Yüzde (%) | Frekans     | Yüzde (%) | Frekans      | Yüzde (%) | Frekans     | Yüzde (%) |
| Üretim İşletmesi  | 73           | 97        | 2           | 3         | 12           | 34        | 23          | 66        |
| Hizmet İşletmesi  | 52           | 84        | 10          | 16        | 37           | 84        | 7           | 16        |
| Ticaret İşletmesi | 52           | 84        | 10          | 16        | 39           | 81        | 9           | 9         |

Verilen cevaplardan da anlaşılacağı gibi meslek mensuplarının %97'si 7/A seçeneğini üretim işletmeleri için uygun bulurken %3'ü uygun bulmamaktadır. Hizmet işletmeleri için 7/A seçeneğini uygun bulanların oranıyla ticaret işletmeleri için uygun bulanların oranları birbiriyle

örtüşmektedir. Her iki işletme tipi için meslek mensupları %84 oranında uygun bulurken %16 oranında uygun bulmamaktadırlar.

7/B seçeneğiyle ilgili yöneltilen soruya meslek mensuplarının %34'ü üretim işletmeleri için bu seçeneği uygun görürken, %66'sı uygun görmemiştir. Ankete katılanların %84'ü 7/B seçeneğini hizmet işletmeleri için uygun görürken %16'sı uygun görmemiştir. Ayrıca 7/B seçeneğinin ticaret işletmeleri için uygun olduğu yönünde verilen cevapların oranı %81'dir.

Bu sonuçlar göstermektedir ki, meslek mensupları 7/A seçeneğini her işletme türü için uygun görürken, 7/B seçeneğini hizmet ve ticaret işletmeleri için uygun görmemektedirler.

#### III.4.3. Hesap Planının Hizmet İşletmelerindeki İhtiyacı Karşılama Düzeyi

Hizmet işletmeleri için kullanılan hesapların yeterli olup olmadığı konusunda meslek mensuplarına yöneltilen sorulara verilen cevaplar şöyledir:

**Tablo 7. Mevcut Hesap Planının Hizmet İşletmelerindeki İhtiyacı Karşılama Düzeyi**

|   | Frekans | Cevaplama Oranı |
|---|---------|-----------------|
| Hizmet işletmeleri için ayrı bir seçenek ihtiyacı vardır  | 7       | 8               |
| 7/A seçeneğindeki Hizmet Üretim Maliyeti yeterlidir       | 53      | 60              |
| 7/A seçeneğindeki Hizmet Üretim Maliyeti yeterli değildir | 10      | 11              |
| 7/B seçeneği hizmet işletmelerine daha uygundur           | 19      | 22              |
| 7/B seçeneği hizmet işletmelerine uygun değildir          | 3       | 3               |

Verilen cevaplardan da anlaşılacağı üzere ankete katılanların büyük bir çoğunluğu 7/A seçeneğini hizmet işletmeleri için uygun görmüşlerdir. Ayrıca bu soruyu cevaplayanların %22'si, 7/B seçeneğini hizmet işletmeleri için uygun görmüşlerdir. Ankete katılanların %11'i 7/A seçeneğini uygun görmemişlerdir. Bu soruyu cevaplayanların %8'i ise hizmet işletmeleri için ayrı bir seçeneğe ihtiyaç bulunduğunu belirtmişlerdir.

Bağımsız çalışan meslek mensupları, çoğunlukla küçük hizmet işletmelerinin kayıtlarını tutmaktadırlar ve hizmet işletmelerine yönelik tekdüzen muhasebe sistemindeki hesaplar bunlar için yeterli olabilir. Fakat bu hesaplar büyük otel ve hastane işletmeleri için yeterli olmayabilir. Dolayısıyla bu konuda ayrı bir araştırma yapılmasında yarar vardır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

On yıldır uygulamasına tanık olduğumuz tekdüzen muhasebe sisteminde yer alan 7/A ve 7/B maliyet hesapları seçeneklerinin Kayseri’de bağımsız olarak faaliyette bulunan SM ve SMMM’lerin kullanım düzeylerinin tespiti ve seçenek tercihinde etkili olan faktörlerin tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirdiğimiz anket uygulamasından elde edilen araştırmanın amacına yönelik sonuçlar aşağıda özetlenmiştir.

-Ankete katılan meslek mensuplarının 20-30 yaş aralığında olanların oranı %4’dür. Doğu Karadeniz Bölgesinde yapılan bir araştırmaya (Sürmen, Kaya ve Daştan, 2003: 74-81) göre bu oran %17’dir ve araştırmamızdan elde edilen sonuçlarla örtüşmemektedir. Ankete katılanların %93’ü erkek, %7’si bayandır. Doğu Karadeniz Bölgesinde yapılan araştırmaya göre ise bu oranlar sırasıyla %80,9 ve %19,1’dir. Kayseri’deki meslek mensuplarının iş tecrübeleri 11 yıl ve üstü %74’dür. Doğu Karadeniz bölgesinde yapılan araştırmaya göre bu oran %66’dır.

-Araştırma kapsamındaki meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu (%57) 7/A seçeneğini tercih ederken, küçük bir kısmı (%17) 7/B seçeneğini tercih etmektedir. Her iki seçeneği de kullanan meslek mensubunun oranı ise %16’dır. %57 oranına her iki seçeneği de kullananların oranını da ilave ettiğimizde meslek mensuplarının %73’ü 7/A seçeneğini kullanıyor sonucu çıkmaktadır.

-7/A seçeneğini tercih eden meslek mensupları bu seçenekte giderlerin fonksiyonlara göre kaydedildiğini, gelir tablosuyla uyumlu olduğunu ve bu nedenle 7/B’yi tercih etmediklerini ifade etmişlerdir. Ayrıca ankete katılan meslek mensupları 7/A seçeneğini 7/B seçeneğine göre daha kolay görmüşler ve yaygın olarak kullanılan bir seçenek olduğunu ifade etmişlerdir.

-7/B seçeneğini tercih eden meslek mensuplarının kararlarını etkileyen faktörler sırasıyla; kullanım kolaylığı ve ticaret işletmeleri için uygun bir seçenek olmasıdır. Ayrıca meslek mensupları 7/B seçeneğinin gider çeşitlerini analizde önemli olduğunu vurgulamışlardır.

-Meslek mensupları 7/A veya 7/B seçenekleri tercih ederken, hiçbir meslek mensubu, mükellef istediği için bu seçeneği kullanıyorum ifadesine olumlu cevap vermemiştir. Dolayısıyla seçenek belirleme tamamen meslek mensubunun inisiyatifinde kalmakta, mükellefler bu konuda meslek mensuplarını yönlendirmemektedir.

- Araştırma kapsamındaki meslek mensupları ağırlıklı olarak (%69) her iki seçeneğin de uygulamada kalması ve serbestlik olması yönünde görüş ifade etmişlerdir.

- Araştırmaya katılan meslek mensupları 7/A seçeneğini üretim, hizmet ve ticaret işletmeleri için uygun görürken, 7/B seçeneğinin ticaret işletmelerine daha uygun görmekte, üretim işletmelerine pek uygun görmemektedir.

Ülkemizde on yıldır uygulanan tekdüzen muhasebe sistemi, ülkemiz açısından büyük bir başarıdır. Bu konuda emeği geçenlere, gayretlerini sürdürenlere, hem uygulayıcılar, hem eğitimciler müteşekkirdir olmalıdır. Sistemi iyileştirmek ve bütün yeni gelişmelere açık tutmak ilgili bütün kesimlerin görevidir. Yapmış olduğumuz bu araştırma Kayseri ilinde bağımsız çalışan meslek mensupları üzerinde yapılmış ve sadece maliyet hesaplarının uygulanma düzeyi ile seçenek tercihinde etkili olan faktörlerle sınırlı kalmıştır. Tekdüzen muhasebe sistemi oldukça kapsamlı bir sistemdir. Sistemin tümü üzerinde yapılacak bir araştırma, tabiatıyla uzun bir çalışma süresini ve maliyeti gerektirir. Bu bakımdan sistemin alt sistemleri üzerinde yapılacak çalışmaların da sistemin tümüne katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

#### KAYNAKÇA

- Civelek, M. (2002), *Maliyet Muhasebesi, Sorular, Sorunlar, Cevaplar* (3. Baskı), Ankara: Detay Yayınları.
- Civelek, M. ve A. Özkan (2002), "Maliyet Hesaplarının Revize Gerekliliği ve Çözüm Önerileri-II", *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2002.
- Ersoy, A. (1995a), "Tekdüzen Maliyet Hesapları 7/A ve 7/B Seçeneklerinde Gider Bölümlenmesi ve Kayıt Düzeninin Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1995.
- Ersoy, A. (1995b), "Tekdüzen Maliyet Hesaplarının 7/A ve 7/B Seçenek Kapsamının Değerlendirilmesi ve Öneriler", *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 1995.
- Örten, R. (2000), *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri* (2. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sürmen, Y., U. Kaya ve A. Daştan (2004), "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin On Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz Bölgesinde Bir Araştırma", *MUFAD*, Temmuz 2004.
- Şakrak, Münir (1996), "Maliyet Hesaplarının İzlenmesinde Uygulanacak Seçeneğin Belirlenmesi ve Yasal Düzenleme İle İlgili Öneri", *Öneri Dergisi*, Ocak 1996.
- Şakrak, M. (1997), "7 Maliyet Hesapları" "7/A" Seçeneğinde Hesap Sistematiği ve Uygulama Önerisi", *Öneri Dergisi*, Ocak 1997.
- Yükçü, S. (2000), "İmalat Defteri İle 7/A ve 7/B Seçenekleri" *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2000.