

MALİYET HESAPLARININ İZLENMESİNDE UYGULANACAK SEÇENEĞİN BELİRLENMESİ VE YASAL DÜZENLEME İLE İLGİLİ ÖNERİ

Dr. Münir ŞAKRAK¹

¹ M.Ü., Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Yardımcı Doçent

ABSTRACT: In the General Application Decree of Accounting System, cost accounts have been placed into the account class of "7 Cost Accounts". There are two methods for the records of expenses named "7/A" and "7/B". This study comprise comparing these different application with each other firstly. And this paper is designed to render a proposal for the selecting of reasonable application. The paper is broken down into five sections including; a) Scope of work; b) Comparison of the application methods; c) Selecting the reasonable way; d) Proposal for the new arrangement; and e) Conclusion.

I. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel (MSUG)" tebliğleri ile işletmelerin yapacakları gider kayıtlarının, "7 Maliyet Hesapları" hesap sınıfı altında açılacak hesaplarda izlenmesi ve bu amaçla da 7/A ve 7/B olmak üzere 2 farklı seçenektan birinin uygulanabileceği belirlenmiştir. Bu çalışmada, MSUG Tebliğleri [1] ile öngörülen seçenek-lerden, uygulanacak seçeneğin belirlenmesi, karşılaştırmalı olarak ortaya konmaya çalışılmış; sonuçta ise, konuyla ilgili yeni bir düzenleme yapılarak tek bir yöntemin zorunlu kılınması doğrultusunda bir önerme ortaya konmuştur.

II. MALİYET HESAPLARI İLE İLGİLİ SEÇENEKLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

1 ve 2 nolu MSUG tebliğlerinde "7/A" ve "7/B" seçeneklerini kullanmak durumunda olanlar için getirilen açıklamalar çerçevesinde; ek mali tabloları düzenlemek durumunda olan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A seçeneğine karşın, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenlerin, giderlerin izlenmesinde 7/B seçeneğini uygulayabilecekleri belirlenmiştir.[2]

Bu tebliğler ile uygulanacak seçeneğin belirlenmesinde büyüklük kriteri esas alınmıştır. Daha sonra ise, belirlenen kriterin yoruma bağlı olarak karmaşaya yol açabileceği görülmüş; böylelikle bu seçenekler için konan kriterler 3 sıra nolu tebliğ ile netleştirilmiştir. Buna göre, "bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri" için 7/A seçeneği zorunlu hale getirilmiştir. Ticaret

işletmeleri ile bu belirlenmiş kriterleri sağlamayan üretim ve hizmet işletmelerinin ise 7/B seçeneğini uygulayabilecekleri, ancak istendiği takdirde bu işletmelerin de gider (maliyet) hesaplarını 7/A seçeneği ile belirlenmiş esaslara göre izleyebilecekleri belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, maliyet hesaplarının işleyiş açısından sunulan seçenekler, ticaret işletmeleri, üretim işletmeleri, hizmet işletmeleri olarak 3 kategoriye ayrılmış faaliyet alanlarında çalışan işletmelerin aktif toplamları veya net satış hacimleri dikkate alınarak sunulmuş seçeneklerdir.[3]

Maliyet hesaplarının izlenmesinde uygulanacak iki seçenek *Tablo-1*'de karşılaştırmalı olarak genel hatlarıyla gösterilmektedir.

Tablodan da görüleceği üzere; 7/A seçeneğinde, gider kayıtlarının fonksiyon esasına göre belirlenmiş defterikebir hesapları ile birlikte, yine tebliğ ile belirlenmiş gider çeşitleri ve gider yerlerini izlemeye olanak verecek yardımcı hesaplarda (eş zamanlı kayıt esasında) izlenmesi zorunlu kılınmıştır.

Eş zamanlı kayıt esasına göre; giderin doğuş anında muhasebe kaydı yapılırken, sözkonusu giderin türü ile hangi sorumluluk merkezine ait olduğunun belirlenmesi ve buna göre ait olduğu fonksiyonel gider hesabına kaydedilmesi gerekir.[2]

7/B seçeneğinde ise, gider kayıtlarının izlenmesinde açılacak hesaplar için 2 yoldan birinin seçilmesi serbest bırakılmıştır. Diğer bir ifadeyle, 7/B seçeneği de 2 alt seçeneğe ayrılmaktadır.

7/B seçeneğinde uygulanabilecek ilk yöntem (alt seçenek) gereğince; giderler defterikebirde maliyet dönemi boyunca (79 numaralı hesap grubu altında belirlenmiş) hesaplarda çeşit esasında izlenebilir. Ancak, maliyet çıkarma dönemlerinde, sözkonusu giderlerin gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerleri ile hizmet veya mamul maliyetlerine aktarılması zorunlu bulunmaktadır.

TABLO - 1
7/A ve 7/B Seçeneklerinin Karşılaştırılması

7/A	7/B
<p>1. Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için <u>zorunlu</u> (Bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar TL veya net satışları toplamı 50 milyar TL'sini aşanlar)</p> <p>2. Defterikebirde fonksiyon esasına göre açılan hesaplarda gider kayıtlarının izlenmesi</p> <p>3. <u>Giderlerin kayıt zamanı ve ilgili hesapları:</u> (Eş Zamanlı kayıt esasına göre)</p> <p>Giderler doğduklarında aynı anda; a) Fonsiyonlarına göre : <u>Defter-i kebir hesapları</u> b) Çeşitleri ve yerlerine göre: <u>Yardımcı defter hesapları</u></p> <p>4. <u>Maliyet Hesap Grupları :</u></p> <p>70 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 72 Direkt İşçilik Giderleri 73 Genel Üretim Giderleri 74 Hizmet Üretim Maliyeti 75 Araştırma Geliştirme Giderleri 76 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 77 Genel Yönetim Giderleri 78 Finansman Giderleri</p> <p>5. <u>Defter-ikebir hesaplarının gruplaması:</u></p> <p>* Gider Hesapları * Gider Yansıtma Hesapları * Fark Hesapları</p>	<p>1. Küçük büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri ile ticaret işletmeleri için <u>isteğe bağlı</u></p> <p>2. Defterikebirde çeşit esasına göre açılan hesaplarda gider kayıtlarının izlenmesi</p> <p>3. <u>Giderlerin kayıt zamanı ve ilgili hesapları:</u></p> <p><u>Birinci seçenek:</u> Giderler doğduklarında aynı anda; a) Çeşitlerine göre : <u>Defter-i kebir hesapları</u></p> <p>(Dönem sonunda defter-i kebir gider hesapları ilgili fonksiyon ve gider yerlerine dönüştürülerek düzenlenecek <u>gider dağıtım tablosunda</u> gösterilmek <u>zorundadır.</u>)</p> <p><u>İkinci seçenek:</u> Giderler doğduklarında aynı anda; a) Çeşitlerine göre : <u>Defter-i kebir hesapları</u> b) Fonksiyon ve yerlerine göre: <u>Yardımcı defter hesapları</u></p> <p>4. <u>Maliyet Hesap Grupları :</u></p> <p>79 Gider Çeşitleri</p> <p>5. <u>Defter-ikebir hesaplarının gruplaması:</u></p> <p>* Gider Hesapları</p>

7/B seçeneğinde uygulanabilecek ikinci yöneme göre de; (defterikebir hesaplarında izlenen) gider çeşitlerinin, fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi seçilerek yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesapları ve gider yerleri izlenebilecektir.

Buna göre, 7/B seçeneğinde eş zamanlı kayıt esasının benimsenmesi durumuna bağlı olarak 2 alt seçenek ortaya konmuş bulunmaktadır.

O halde, 2 temel seçenekte (7/A ve 7/B) ortak yön, maliyet dönemleri itibariyle giderlerin fonksiyon-çeşit-gider yeri esasına ya da çeşit-fonksiyon-gider yeri esasına göre ayrıntılı raporlanmasının zorunlu olmasıdır.

III. MALİYET HESAPLARININ İZLENMESİNDE UYGUN SEÇENEĞİN BELİRLENMESİ

Dönemiçi kayıtları itibariyle uygulama kolaylığına sahip gibi görünen 7/B seçeneğinin ilk uygulama seçeneğinde; maliyet dönemleri itibariyle giderlerin gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine aktarılabilmesi, -pratikte- yardımcı hesaplar veya çeşitli kayıtlar ile bunların dinamik izlenmemesi halinde olanaksız görünmektedir.

Bu seçeneğin uygulanması halinde, dönem sonlarında (aylık maliyet dönemleri ya da yılsonu itibariyle) gider dağıtım tablosunun düzenlenebilmesi muhasebe kayıtları dışında, tekrar ilgili belgelere başvurmak suretiyle yüklü ek çalışmaları gerekli kılacaktır. Özellikle de küçük hizmet ve mamul üretim işletmelerinde bu yük ve zorluk daha büyük olacaktır.

Bu nedenle bu tür işletmelerde 7/B seçeneğinin ikinci uygulama seçeneğine uygun kayıt akışının izlenmesi çok daha anlamlı olacaktır. Diğer bir ifadeyle, (defterikebir hesaplarında izlenen) gider çeşitlerinin, fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde eş zamanlı kayıt yöntemi seçilerek yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesapları ve gider yerlerinin izlenmesi halinde, 7/B seçeneğinde maliyet dönemleri itibariyle giderlerin çeşit-fonksiyon-gider yeri esasına göre ayrıntılı raporlanabilmesi çok daha sistematik ve kolaylıkla sağlanabilecektir.

IV- KONUyla İLGİLİ YENİ DÜZENLEME ÖNERİSİ

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde önerimiz, tüm işletmeler için 7/A seçeneğinin kullanılmasıdır. Bu uygulama küçük işletmeler için yukarıda açıklanan

nedenlerden ötürü hiç te önemli olamayan ek bir yük getirmesine karşın;

* Ülke genelinde tekdüzen kayıt bütünlüğünün maliyet hesaplarının genel olarak işleyişinde de korunması ve;

* Gerek uygulama gerekse de denetimlerde bu yönden sözkonusu olan karmaşayı ortadan kaldırması, yönlerinden büyük yarar sağlayacaktır.

Örneğin, "birçok üretim işletmesi olan bir holding topluluğunda, ticaret işletmesi olması durumunda, holding topluluğunun tek hesap planı olacağından sözkonusu ticaret işletmelerinin de 7/A seçeneğini kullanması gerekli olacaktır."¹ yaklaşımı tekdüzen bütünlüğün grup şirketler bazında korunması gereği ve önemini ortaya koymaktadır. O halde MSUG tebliğleri ile amaçlanan, ülke genelinde tekdüzen bütünlüğün sağlanabilmesi doğrultusunda, maliyet hesaplarının işleyişi ayrıca özel bir öneme sahip bulunmaktadır.

Maliyet hesaplarının işleyişinde tek bir seçeneğin bırakılması ve salt 7/A esaslarının geçerli kılınması önerimdir ve bunu destekleyecek gerekçeler aşağıda sıralandığı gibidir:

a) Genel muhasebe hesaplarının işleyişinden farklı olarak, iç değer hareketlerinin miktar ve tutar düzeyinde izlenmesinin getirdiği maliyet hesaplama süreci ve maliyet organizasyonun zorlukları, maliyet muhasebesi hesaplarının işleyişi ile ilgili her işletme bazında özel bir eğitim, çalışma ve koordinasyonu zorunlu kılmaktadır.

Maliyet hesaplarının işleyişi ile ilgili farklı seçeneklerin yürürlükte bulunması maliyet muhasebesi organizasyonu ve uygulamaları ile ilgili eğitim, standart kayıt uygulamaları ve gerek işletmeler gerekse de genel ekonomi düzeyinde bilgi akışının standartlaşması gelişmelerini geciktirici yönde etkiye sahiptir.

b) Uygulanacak seçeneklerin belirlenmesinde öngörülen kriterlerde olası değişiklikler, farklı dönemlerde farklı seçeneklerin uygulanmasına neden olabilecek, bu da muhasebe uygulamalarında karışıklıkların sürmesine neden olabilecektir.

c) Gerek işletme içi kontrol, gerekse de bağımsız dış denetim ve yasal denetimler açısından gider hesapları ve maliyet kayıtları özel bir öneme sahip bulunmaktadır. Maliyet hesaplarının işleyişinde tekdüzen işleyişin kontrol ve denetim süreçlerinin etkinliğine büyük yarar sağlayacağı açıktır.

d) Özellikle mamul üretimi ile uğraşan işletmelerde uygulanacak maliyet sisteminin belirlenmesi maliyet muhasebesi organizasyonunda öncelikli konudur. Maliyet sistemi her işletmenin üretim yapısı ve yönetimin amaçlarına göre farklılıklar gösterebilecektir. Maliyet sisteminde farklılıklar bulunması hesapların işleyişinde genel esası bozan bir etkiye sahip değildir. Nitekim, farklı maliyet sistemlerine uygun kayıt akışı salt 7/A seçeneği ile olanaklı bulunmakta iken, 7/B seçeneğinde bu olanak dar kapsamlıdır (7/B seçeneğinde öngörü maliyet yöntemleri maliyet sisteminin belirlenmesinde düşünülmemiştir.)

e) Yine muhasebe sisteminde birinci ya da ikinci sistem yaklaşımlarından birinin seçilebilmesi, salt 7/A seçeneğinde olanaklı bulunmaktadır.

f) Maliyet dönemleri itibarıyla giderlerin sonuçta fonksiyon-çeşit ve gider yeri esasına göre ya da çeşit-fonksiyon ve gider yeri esasına göre ayrıntılı raporlanması zarureti, tebliğler ile konulan temel esastır. Özde bir farklılık yaratmayan seçenek ayrımı, küçük işletmeler için işlem azlığı ve kolaylığı sağlamaktan uzaktır.

V- SONUÇ

Büyüyen faaliyet hacimleri doğrultusunda artan işlem yoğunluğunun getirdiği yükün hafifletilebilmesi, doğru ve hızlı sonuçların çıkartılabilmesi için muhasebe sisteminde tekdüzen uygulama bütünlüğünün önemi büyüktür. Yasal düzenlemelerin bu amacı gerçekleştirmeye yönelik bir bütünlük kazanması, ülke düzeyinde bilgi akışının etkinleşmesine de büyük ölçüde katkı sağlayabilecektir.

İşletmelerde muhasebe ve hesap işleri yönetiminde başarı sağlanabilmesi için, gereken önemin verilmesi ve düzenlemelerde gerek teknik gerekse de yasal gereklerin mutlak surette gözönünde tutulması gereği açık bulunmakla birlikte, bu amaca ulaşılabilmesinde uygulamaları belirlemek üzere yapılan yasal düzenlemelerde, eğitim ve uyum sürecini en aza indirecek yaklaşımlar öncelikli sıraya sahip bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

[1]- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri, 1, 2, 3 ve 4 numaralı tebliğler.

[2]- AKDOĞAN, Nalan : *TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARI*, İstanbul S.M.M.M. Odası Yayınları-11, Ankara, 1994, s.51

[3]- KOTAR, Erhan ve ILDIR, Ali: *TEKDÜZEN HESAP PLANINDA MALİYET HESAPLARI*, Ekin Kitabevi, Bursa, 1995, s.43.