

MUHASEBE OKULLARININ ETKİSİNDE MALİYET MUHASEBESİ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİNİN EVRİMİ: TÜRKİYE'YE YÖNELİK BİLİMSEL LİTERATÜR İNCELEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Erkan ÖZTÜRK
Kırklareli İİBF İşletme Bölümü,
erkan.ozturk@klu.edu.tr

Yrd. Doç. Dr. Hakkı FINDIK
Kırklareli İİBF İşletme Bölümü,
hakkifindik@klu.edu.tr

ÖZET

Ülkemizde bugün uygulanmakta olan muhasebe sistemi, uzun yıllar boyunca farklı muhasebe okullarının görüşleriyle şekillenmiş ve nihai sentezi bugünün muhasebe uygulayıcılarına ulaşmıştır. Ancak; muhasebe okullarının tarihsel süreçteki evrimi, bugün sahip olduğumuz muhasebe sisteminin ötesinde ve yönetim temelli bazı yaklaşımlar ortaya koymaktadır. Bu durum, ülkemizdeki çağdaş muhasebe literatürünün kavramsal çerçevesi ile hâlihazırda uygulanmakta olan muhasebe sisteminin birbirlerinden farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu çalışmada; söz konusu farklılıkların tespit edilmesi ve kavramsal farklılıkları ortadan kaldırılabilecek hesap planı değişikliği önerilerinin sunulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Muhasebe Okulları, Muhasebe Tarihi, Türk Muhasebe Sistemi.*

THE EVOLUTION OF COST ACCOUNTING CONCEPTUAL FRAMEWORK IN THE EFFECT OF ACCOUNTING SCHOOL: SCIENTIFIC LITERATURE REVIEW TO TURKEY

ABSTRACT

Accounting system that is being implemented in our country today has been shaped with the views of different accounting schools for many years and its ultimate synthesis has reached to today's accounting practitioners. However; the evolution of accounting schools in historical process has revealed that some approaches both beyond accounting and management based. This situation leads to differentiation of the conceptual framework of contemporary accounting literature and the accounting system which is already in practice. In this work, it is aimed to determining these differences and presenting accounting plan suggestions, which can eliminate the conceptual differences.

Keywords: *Accounting Schools, Accounting History, Turkish Accounting System.*

1. Giriş

Miladi Tanzimat dönemi olarak kabul edilen ve o günden bu yana sürekli değişme ve gelişme içerisinde olan Türk muhasebe sistemi, günümüz Türkiye'sinde 26.12.1992 tarihli ve 21447(M) No'lu Resmi Gazete'de yayınlanan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) esaslarına göre uygulanmaktadır. Tebliğde yer alan ve işletmeler için uygun bir kayıt düzeni oluşturabilmesi amacıyla sunulan Tek Düzen Hesap Planı (TDHP), uygulamaya konulduğu tarih olan 01.01.1994 itibariyle o günün şartlarına uygun bir altyapı sunmakla beraber; bugün gelinen durum itibariyle, TDHP'nin gerek kavramsal olarak ve gerekse niteliksel olarak çağın gereksinimlerini karşılama noktasında yetersiz kaldığı gözlemlenmektedir.

Uzun yıllar farklı muhasebe okullarının etkisinde şekillenen Türk muhasebe sistemi, kavramsal çerçeve itibariyle bugünün İngiliz – Amerikan esaslı muhasebe yaklaşımlarına daha yakın bir konumda ele alınmaya ve tartışılmaya başlanmıştır. Ancak, kavramsal çerçevede görülen bu değişim, son yıllarda gösterilen birçok çabaya rağmen Türk muhasebe sisteminin içeriğinde gerçekleştirilememiştir. Bu durum, muhasebe bilimsel literatürün kendi içerisinde tutarsız ve çelişkili bir hal almasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada, TDHP'da yer alan ve maliyet muhasebesi uygulama alanında yoğun bir biçimde kullanılan bazı hesapların, günümüz muhasebe kavramları ile nasıl bir çelişki içerisinde olduğu ortaya konularak, mevcut hesap planı üzerinde ne gibi değişiklikler yapılması gerektiği tartışılmak istenmiştir. Ayrıca, TDHP'da yer almamakla beraber uygulamada ihtiyaç duyulan bazı hesaplar için öneriler de sunulmuştur.

2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi ve Bu Gelişime Yön Veren Muhasebe Okulları

Muhasebe, farklı toplumlardaki birçok disiplinin ve bu toplumların kendilerine has kültürel özelliklerinin karşılıklı etkileşimiyle, tarihsel akış süreci içerisinde sürekli değişim ve gelişim göstermiştir. Söz konusu gelişmeler; pozitif bilimlerden olduğu kadar normatif bilimlerden de etkilenmiştir. Bunun doğal bir sonucu olarak, farklı toplumlardaki muhasebe uygulamalarının birbirleriyle uyum sağlamayan farklı yaklaşımları ortaya çıkmıştır.

Türk devletlerinde yaşanan muhasebe evrimine bakıldığında; Selçuklular'ın (1040-1308) 1071 yılında Malazgirt savaşını kazandıktan sonra Arap ve Fars kültürlerinden etkilenmeye başladıkları; ancak, 1839 yılından itibaren Tanzimat hareketiyle beraber Türk muhasebe uygulamalarının giderek daha fazla Avrupa kültürünün etkisinde gelişme göstermeye başladığı görülmüştür (Güvemli, 1995: 13-16).

2.1. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe tarihi, M.Ö. 3000 yılına kadar uzanan bir geçmişe sahip olmasına karşın (Güvemli, 1995: 8); muhasebe tarihçileri tarafından genellikle üç döneme ayrılmaktadır. Bu dönemler; 1494 yılına, yani Luca Pacioli'ye kadarki basit muhasebe dönemi, Pacioli'den 20.YY.'a kadarki çift yanlı kayıt dönemi ve 20.YY.'ın başlarından günümüze kadar ulaşan ve giderek daha kapsamlı muhasebe uygulamalarını içinde barındıran üçüncü dönem şeklinde sıralanmaktadır (Güvemli, 1994: 1).

Muhasebenin tarihsel akışı içerisinde yaşanan her dönemi, içinde bulunduğu şartlardan etkilenerek şekillenmiştir (Uçma, 2011: 118). Bugün genel kabul görmüş muhasebe kayıt sistemi olan çift yanlı kayıt sistemi, Avrupa'daki ticari yaşamın hızlı bir biçimde gelişmesi sonucunda, bilinçli olarak artan muhasebe kayıt sistemi ihtiyacından doğmuştur (Güvemli, 1998: 95). 19.YY.'da ilk olarak İngiltere'de başlayan ve daha sonra Avrupa'ya yayılan Sanayi Devrimi hareketi, artık muhasebeye çok daha fazla önem atfedilmesini gerekli kılmıştır (Güvemli, 2000: 244). Bunun sonucunda, 20. YY'dan itibaren özellikle gelişen uluslararası ilişkilerin ve dolayısıyla genişleyen finansman kaynaklarının etkisiyle dünya, yönetim perspektifli muhasebe uygulamalarına ihtiyaç duymaya başlamıştır (Elitaş, 2011: 16).

2.2. Muhasebe Okulları

Muhasebenin Avrupa devletlerindeki gelişimine bakıldığında; öncelikli olarak İtalya, Fransa ve daha sonrasında Almanya'da ortaya çıkan muhasebe okulları, bugün kullanılan çift yanlı muhasebe sisteminin bilimsel temellerini oluşturma noktasında önemli katkılar sağlamıştır (Güvemli ve Aslan, 2009: s. 32).

19.YY.'da ortaya çıkan muhasebe okulları, İtalya'da ortaya çıkan muhasebe düşüncesi ile yaygınlaşmaya başlamıştır (Güvemli, 2000: 275).

- İtalyan Muhasebe Okulu

İtalyan Muhasebe Okulları; Lombardiya Okulu, Toskano Okulu ve Venedik Okulu'ndan oluşmaktadır.

Lombardiya Okulu, materyalist okul ve kişilendirme okulu etkisiyle hesapları "Şahıs Hesapları", "Emanetçi Hesaplar" ve "Özetleyici Hesaplar" şeklinde sınıflandırmaktadır. Bu yönü ile muhasebeyi, bir işletmenin yönetsel faaliyetlerinin kontrol aracı olarak görmektedir (Güvemli, 2007: 406-407).

Toskana Okulu, gerçek ve tüzel kişiler arasındaki borç ve alacak ilişkilerini kişilendirme çabaları sonucu ayırarak, bu hesapları işletme varlıklarından ayrı olarak takip eden bir yaklaşıma sahiptir. Bunu yaparken, "Logismografi" adı verilen bir kayıt yöntemi kullanılmaktadır (Güvemli, 2007: 409).

Venedik Okulu, işlemedeki statik ve dinamik olayları dengeli bir biçimde kaydetmeye yarayan ve "Statmografi" adı verilen kayıt sistemine dayanmaktadır. Bu sistem, varlıkların nitelik veya niceliklerine göre değil, değerlerine göre kaydedilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır. (Güvemli, 2007: 415; Güvemli, 2000: 281).

- Fransız Muhasebe Okulu

Fransız Muhasebe Okulu; Kişilikçilik Kuramı, Birleştirici Kuram, Değerin Dört Durumu Kuramı ve Matematiksel Kuramlar etrafında gelişme göstermiştir (Güvemli, 2007: 387-395).

Kişilikçilik Kuramı; işletmenin ilişkili olduğu tarafların varlıklarla ilişkisini ön plana çıkartarak bilançoda varlıkların, alacakların ve borçların raporlanmasını önermektedir (Güvemli, 2007: 387).

Birleştirici kuram; işletmenin ve sahibinin birbirlerinden ayrılması gerektiğini savunmaktadır. Bu yönü ile kuram, sermayenin korunmasını bir gereklilik olarak görmektedir (Güvemli, 2007: 391).

Değerin Dört Durumu Kuramı; işletmenin sahip olduğu değerleri nakit değerler, mallar, portföy değerler ve alacaklarla borçlar olmak üzere dört durumu ortaya koymaktadır. Söz konusu değerlerin çalışanlara emanet edilmesine karşın sorumluluğun muhasebecide olduğuna işaret eden bu kuram, hukuki ve ekonomik altyapısı olmadığı gerekçesiyle yoğun eleştirilere maruz kalmıştır (Güvemli, 2007: 393).

Matematik Kuramlar; muhasebeyi matematiğin bir kolu olarak görmekte ve muhasebenin; sermayenin dönüşümüne ve çalışmanın üretimine ait hesaplar arasındaki rasyonel ilişkinin kurulmasına hizmet etmesi gerektiğini savunmaktadır (Güvemli, 2007: 395).

- Alman Muhasebe Okulu

Alman Muhasebe Okulu; “statik bilanço teorisi”, “dinamik bilanço teorisi” ve “organik bilanço teorisi” olmak üzere üç teoriden oluşmaktadır. Ağırlıklı olarak bilanço yaklaşımları üzerine odaklanan bu teoriler arasında bilançonun işlevleri konusunda görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Statik Bilanço Teorisi; bilançonun hazırlanmasına önem vermekte ve kârın saptanmasını ikinci plana atmaktadır. Bu teoride, yıllık kar ya da zararın hesaplanması dönem başı ve dönem sonu bilançolarının karşılaştırılması suretiyle özkaynaklarda görülen değişimin tespiti suretiyle yapılmaktadır (Ferman, 1984: 55).

Dinamik Bilanço Teorisi; statik bilanço teorisinden farklı olarak, kârın saptanabilmesi için satış hasılatı ve parasal giderlerin ayrı olarak takip edilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır (Güvemli, 2007: 421). Bu yaklaşım, finansal performansın yanı sıra faaliyet performansını da göz önüne aldığı için birçok çevre tarafından oldukça olumlu bir şekilde karşılanmıştır.

Organik Bilanço Teorisi; hem statik bilanço teorisine ve hem de dinamik bilanço teorisine atıfta bulunduğu için düalist bir kuram olarak kabul edilmektedir (Güvemli, 2007: 424). Bu teori; diğer iki teoriden farklı olarak, varlıkların işletme aktifine kaydedildiği tarihteki değerlerinin zaman içerisinde değişme göstereceğine vurgu yapmaktadır (Ferman, 1984: 60).

- İngiliz – Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu

İngiliz – Amerikan (Anglosakson) Muhasebe Okulu; finansal muhasebenin işlevleri üzerine yeni ve farklı bazı öneriler getirmiştir. Buna göre; muhasebenin görevi sadece kaydetmek değil, aynı zamanda işletme yönetimine yön verecek yararlı bilgiler sağlamak da olmalıdır. Kıta Avrupası’nda ortaya çıkan teorilerden tamamen farklı olan bu görüş (Elitaş vd., 2011: 16), amortisman ve tarihsel maliyet konularına verilen önemin artmasıyla paralel olarak önce maliyet muhasebesi ve ardından yönetim muhasebesinin ortaya çıkmasının altında yatan temel düşüncüyü oluşturmaktadır (Güvemli, 2007: 426 – 429; Uçma, 2011: 130).

Tablo 1: Muhasebe Okullarının Karşılaştırılması

Muhasebe Sorunları	Muhasebe Okullarının Sorunlara Karşı Olan Yaklaşımları			
	İtalyan	Fransız	Alman	İngiliz-Amerikan
Muhasebenin Amacı	Süreçteki kişilerin denetimi	Kaynak kullanımındaki etkinlik	Muhasebe prosedürlerindeki rasyonellik	Yönetimin etkinliğinin artırılması
Muhasebenin Konusu	Kişilerin hak ve sorumlulukları	Kaynaklar	Süreçler (prosedürler)	Yöneticilerin davranışları
Muhasebenin Konusu	Belgeler	Varlıklar	Varlıklar	Varlıklar
Etkileyen temel bilim	Hukuk	Ekonomi politik	Matematik	Psikoloji
Bilanço (içerik)	Hak ve sorumlulukların eşitliği	Tahsilat ve ödemelerin eşitliği	Alacak ve borç kalanlarının eşitliği	Varlıkların borç ve sermaye toplamı eşitliği
Bilanço (hesaplar arası ilişki)	Hesaplardan oluşmakta	Hesaplardan oluşmakta	Hesaplardan oluşmakta	Kesinlik bulunmamakta
Değerleme	Satış fiyatı	Maloluş fiyatı	Kesinlik bulunmamaktadır	Yönetimin amacına göre
İçerik olarak hesaplar	Sadece kişisel hesaplar	Sadece envanter ve işlem hesapları	Aktif ve pasif hesaplar	Kesinlik bulunmamakta
Yapılarına ve amaçlarına göre hesaplar	Bir sıra	Bir sıra	Bir sıra	Kesinlik bulunmamakta
İkili kayımdan nedeni	Hak ve sorumlulukların değişimi	Varlıkların değişimi	Bilanço kaynaklı	Kesinlik bulunmamakta
Yöntem	Tüme varım	Tüme varım	Dolaylı	Tüme varım
Muhasebenin Sınırları	Mikro muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro ve makro muhasebe	Mikro muhasebe

Kaynak: (Güvemli, 2007: 433)

2.3. Türkiye'deki Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'deki ilk muhasebe okulu ise 1839 yılında açılan Bâb-ı Defterdârî Mektebi'dir. Bu okul; o yıllarda, Osmanlı Devleti'nde özel sektöre muhasebesi yeterince gelişmediğinden yalnızca maliye memurlarına eğitim vermekteydi (Özkul, 2012: 233).

Ancak; bu tarihten itibaren zamanla muhasebenin ihtisas alanlarında da gelişmelerin görülmesi, Osmanlı Devleti'ndeki "devlet muhasebesi" anlayışının değişmesine neden olmuştur. Özellikle 19. YY.'daki Tanzimat döneminden sonra yaşanan gelişmeler, muhasebenin işletme düzeyindeki gerçek fonksiyonunun ortaya çıkmasına neden olmuştur (Özkul, 2012: 234).

1850 yılında Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi olan "Kanunname-i Ticaret" in yürürlüğe girmesi ile Türk muhasebe sistemi ilk olarak Fransız Muhasebe Okulu'nun teorileri etkisi altına girmiştir. Cumhuriyet dönemi muhasebe sistemi ise; 1926 yılında yürürlüğe giren "Türk Ticaret Kanunu" nun etkisi altında gelişme göstermiştir. Bu kanun, Alman Ticaret Kanunu'ndan çevrilmiş olması sebebiyle; bu tarihten itibaren Türk muhasebe sistemi Alman Muhasebe Okulu'nun teorileri etkisi altında gelişme göstermiştir. (Saban ve Erdoğan, 2014: 6). Ancak 20.YY.'ın son çeyreğinden itibaren İngiliz – Amerikan sermayesinin ve dilinin oldukça geniş bir coğrafyada etkili olması sebebiyle; Türkiye'nin de arasında bulunduğu birçok ülke, İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu'nun etkisi altına girmiştir (Güvemli, 2007: 432). Günümüzde Türkiye'nin muhasebe sistemini, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan muhasebe standartlarına uyum çerçevesinde Avrupa Birliği yönlendirmektedir.

3. Muhasebe Okullarının TDHP Maliyet Muhasebesi Hesap Çerçevesi Üzerindeki Etkisi

Maliyet muhasebesi literatüründe; gider, maliyet, harcama ve zarar kavramları çoğu zaman birbirleri yerine kullanılmaktadır. Bu karmaşa, Türkiye'deki maliyet muhasebesi evriminin hem Alman Muhasebe Okulu'nun, hem de İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu'nun etkisi altında kalmış olmasından kaynaklanmaktadır. Bu bölümde, söz konusu yaklaşımlardan kaynaklanan farklılıklar belirlenerek, bu farklılıkların bilimsel muhasebe literatürü üzerindeki etkisi tespit edilmeye çalışılacaktır.

3.1. Maliyet Muhasebesine İlişkin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramlar

Genel olarak maliyet, hedeflenen sonuca oluşmak için katlanılması gereken fedakârlıkların toplamı olarak tanımlanmaktadır (Can, 2009: 16,17). Maliyet muhasebesi kapsamında maliyet; üretilen mamul ve hizmetler için katlanılan varlık ve hizmet kullanımlarının parasal tutarıdır (Karakaya, 2014: 17).

Gider kavramı; bilançoya dayanılarak varlık ve yükümlülüklerdeki değişiklikler ve gelir tablosuna dayanılarak ise karı olumsuz yönde etkileyen değişiklikler olarak tanımlanabilir. Gelir yaklaşımına göre gider; işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve ekonomik fayda sağlayabilmesi için belirli bir muhasebe döneminde kullandığı unsurların faydası tükenmiş bölümleri olarak hasıllattan düşülen kısımlardır (Akdoğan, 1998: 7-8).

Zarar, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde gereksiz veya gereğinden fazla yapılan kullanımlardır. Bu yönüyle zarar, verimsiz uygulamalar nedeniyle boşa yapılan tüketimlerdir (Karakaya, 2014: 18).

Harcama, bir varlık edinimi için yapılan ödemeler, borçlanmalar ya da diğer varlık transferleridir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 29-30).

Maliyet; gider veya zarar ile sonuçlanabilir. Maliyet unsuru; gelir oluşturabilmek için işletme amaçlarını gerçekleştiren faaliyetler doğrultusunda tüketilmişse gidere dönüşür. İşletme amaçları doğrultusunda gerçekleşmeyen ve gelir oluşturmayan tüketimler ise zarara dönüşür. Gider ve zararın ikisi de gelir tablosunda raporlanır. Gider, gelir ile eşleştirilir. Zarar ise, karı olumsuz olarak etkileyen bir gelir tablosu kalemidir.

Harcama (ödeme, borçlanma veya diğer varlıkların transferi) gelecek dönemde fayda sağlanacaksa bilançoda maliyet adıyla, faydası tükenmiş ise gelir tablosunda gider unsuru olarak yer alacaktır. Para vb. ödeme araçları ya da maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile harcama yapılabilir. Bununla birlikte, enerji, zaman, işgücü, makine saati gibi üretim faktörleri ile de harcama yapılabilir. Harcanan bu faktörlere ilişkin beklenen faydalar gelecek dönemlere taşınırsa maliyet olarak adlandırılır. İlgili dönemde fayda tüketilmekteyse gider olarak tanımlanır (Altuğ, 2006: 20).

3.2. Alman ve İngiliz – Amerikan Okullarının Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçevesi Üzerindeki Etkisi

Maliyet muhasebesine yönelik olarak yazılan kitap literatürü incelendiğinde, kitapların başlangıcında maliyet muhasebesi temel kavramlarının tanımları üzerinde bir bütünlük söz konusudur. Bu bütünlük, yevmiye defteri kayıtları yapılırken de 1 no.lu MSUGT'ye bağlı kalınarak devam etmektedir. Ancak, maliyet muhasebesine ilişkin konu başlıkları, sınıflandırmalar, unsurlar, yükleniciler / taşıyıcılar, dağıtım, üretim yerleri gibi hususlar açıklanırken maliyet veya gider olarak sınıflandırılması noktasında farklılıklar ortaya çıktığı görülmektedir. Bu farklılıkların oluşmasının temelinde yatan neden; literatürde hem Alman Muhasebe Okulu temelli yaklaşımın, hem de İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu temelli yaklaşımın etkili olmasıdır. Söz konusu yaklaşımların karşılaştırılması Tablo 2'de sunulduğu gibidir.

Tablo 2: Alman ve İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu Yaklaşımlarının Maliyet Muhasebesi Kavramsal Çerçevesine Göre Karşılaştırılması

Yaklaşım	İlk Muhasebeleştirme	Üretimde Kullanılan Unsur	Elde Edilen Ürün
Alman Muhasebe Okulu Temelli Yaklaşımı	Varlık, Hizmet veya Fayda Gideri	Gider	Yarı Mamul ve Mamul Maliyeti
İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu Temelli Yaklaşımı	Varlık, Hizmet veya Fayda Maliyeti	Maliyet	Satılan kısmın maliyeti gider olarak, elde tutulan kısmı ise maliyet olarak adlandırılır.

Birinci yaklaşım olan ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde de esas alınan Alman Muhasebe Okulu temelli yaklaşımda; belirli bir dönemde kullanılan varlık, hizmet veya faydanın değeri gider olarak adlandırılmaktadır. Bu değerlerden üretime ilişkin olanları mamul veya yarı mamul maliyeti olarak stok hesapları içerisinde bilançoda raporlanır. Malzeme, yarı mamul ve mamul tüketildiği nokta ile doğru orantılı olarak gidere dönüştürülmektedir. Ancak, malzeme belirli bir amaca yönelik olarak kullanılmışsa ilgili amacın maliyet unsuru olmaktadır (Karakaya, 2014: 17; Bursal ve Ercan, 2010: 8).

İkinci yaklaşım olan İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu temelli yaklaşım, muhasebe kayıtlarını maliyet muhasebesi temel kavramlarında açıklandığı şekliyle takip etmektedir. Bu yaklaşımda; ürünlerin üretimi için yapılan kullanımlar maliyet olarak adlandırılmaktadır. Giderin ortaya çıkabilmesi için, gelir tablosunda gelir-gider eşleştirilmesinin yapılması gerekir. Diğer bir anlatımla gider, maliyet için katlanılan fedakarlıkların döneme ilişkin olarak tüketilen kısımları olarak ele alınmaktadır. Bu yaklaşımda gider, tükenmiş maliyet olarak ifade edilmektedir (Karakaya, 2014: 17; Bursal ve Ercan, 2010: 7).

Tablo 3: Maliyet Muhasebesi Kitap Literatürünün Kavramsal Açıdan Sınıflandırılması

Kaynak Bilgisi	Gider Kavramı	Maliyet Kavramı	Gider ve Maliyet Kavramı
Akdoğan Nalan, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 1998.	✓		
Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi, 2006.		✓	
Atamanalp Celaleddin, Karcıoğlu Reşat ve Orhan M. Suphi, Maliyet Muhasebesi, 2001.		✓	
Basık Feryal Orhon, Kaya İdil ve Yanık Serhat, Maliyet Muhasebesi, 2006.			✓
Bursal Nasuhi ve Ercan Yücel, Maliyet Muhasebesi, 2010.		✓	
Büyükmirza Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 2003.	✓		

Can Ahmet Vecdi, Maliyet Muhasebesi, 2009.		✓	
Civelek Muzaffer ve Özkan Azzem, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 2008.			✓
Çaldağ Yurdakul, Maliyet – Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, 2008.	✓		
Çetiner Ertuğrul, Maliyet Muhasebesi, 2004.	✓		
Erdoğan Necmettin, Maliyet Muhasebesi, 2002.	✓		
Gençoğlu Ümit Gücenme, Maliyet Muhasebesi, 2008.			✓
Hacırüstemoğlu Rüstem, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 2001.	✓		
Haftacı Vasfi, Maliyet Muhasebesi, 2003.			✓
Karakaya Mevlüt, Maliyet Muhasebesi, 2014.	✓		
Kartal Ali ve Gündüz H. Erdin (Ed.), Maliyet Muhasebesi, 2012.		✓	
Kaygusuz Sait Y. ve Dokur Şükrü, Maliyet Muhasebesi, 2009.	✓		
Küçüksavaş Nihat, Maliyet Muhasebesi, 2002.		✓	
Lazol İbrahim, Maliyet Muhasebesi, 2008.	✓		

Saban Metin ve Erdoğan Necmettin, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 2014.			✓
Yükçü Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2011.			✓

Maliyet muhasebesine yönelik mevcut kaynakların gider kavramı, maliyet kavramı veya gider ve maliyet kavramının birlikte kullanıldığını gösteren sınıflandırma Tablo 3’de yer almaktadır. Bu tablodaki sınıflandırma; “malzeme-işçilik- genel üretim gideri mi?, yoksa maliyeti mi?”, “değişken - sabit gider mi?, yoksa maliyet mi?”, “gider yeri mi?, yoksa maliyet yeri mi?”, “gider dağıtımı mı?, yoksa maliyet dağıtımı mı?”, “gider yüklenicisi mi?, yoksa maliyet taşıyıcısı mı?” vb. ilgili yayının genelinde hakim olan kavramsal boyut açısından değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuç, konuyla ilgili bilimsel literatürün kendi içerisinde tutarsızlığını göstermektedir.

4. Çağdaş Muhasebe Yaklaşımları Işığında Maliyet Muhasebesi Hesap Çerçevesi Önerileri

Türkiye’deki muhasebe literatürü son yıllarda giderek artan bir ilgi ile İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu yaklaşımlarına doğru evirilmektedir. Özellikle 01.01.1997 yılından bu yana ülkemizde uygulama alanı bulan Türkiye Muhasebe Standartları’na (TMS) ait kavramsal çerçevenin bilim camiası tarafından memnuniyetle karşılanması, maliyet muhasebesi hesap çerçevesinin İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu yaklaşımlarına doğru olan evirilme hızını daha da arttırmıştır. Bu sebeple; bu bölümde, çalışmanın bir önceki bölümünde aktarılan kavramsal çelişkiler de göz önünde bulundurularak, çağın gereklerine ve gerçeklerine uygun bir hesap çerçevesi sunulmak istenmiştir.

Tablo 4: Maliyet Muhasebesi Hesap Çerçevesi Önerileri

	Mevcut Hesap	Önerilen Hesap
Bilanço Hesapları	150 İlk Madde ve Malzeme	
	151 Yarı Mamul Üretim	
	152 Mamuller	
	153 Ticari Mallar	
	Hizmet Stok Hesabı Bulunmamaktadır.	154 Hizmet Stok Maliyeti
	180 (280) Gelecek Aylara (Yıllara) Ait Giderler	180 (280) Gelecek Aylara (Yıllara) Yönelik Katlanılan Maliyetler
	181 (281) Gider Tahakkukları	181 (281) Maliyet Tahakkukları
Gelir Tablosu Hesapları	620 Satılan Mamuller Maliyeti	620 Satılan Mamuller Gideri

		621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	621 Satılan Ticari Mallar Gideri
		622 Satılan Hizmet Maliyeti	622 Satılan Hizmet Gideri
		623 Diğer Satışların Maliyeti	623 Diğer Satışların Gideri
		Hesap Bulunmamaktadır.	624 Stok Karşılık Gideri
		Hesap Bulunmamaktadır.	625 Kullanılmayan Kapasiteye Ait Giderler
Maliyet Hesapları	7/A Seçeneği	710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
		720 Direkt İşçilik Giderleri	720 Direkt İşçilik Maliyetleri
		730 Genel Üretim Giderleri	730 Genel Üretim Maliyetleri
		740 Hizmet Üretim Maliyeti	
		750 Ar-Ge Giderleri	
		760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
		770 Genel Yönetim Giderleri	
		780 Finansman Giderleri	
	7/B Seçeneği	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	790 İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
		791 İşçi Ücret ve Giderleri	791 İşçilik Maliyetleri
		792 Memur Ücret ve Giderleri	792 Yöneticilik Maliyetleri
		793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Maliyetleri
		794 Çeşitli Giderler	794 Diğer Çeşitli Maliyetler
		795 Vergi, Resim ve Harçlar	
		796 Amortisman ve Tükenme Payları	796 Amortisman Ve Tükenme Maliyetleri
		797 Finansman Giderleri	797 Finansman Maliyetleri
		798 Gider Çeşitleri Yansıtma	798 Gider ve Maliyet Çeşitleri Yansıtma
		799 Üretim Maliyet Hesabı	

TMS 2 Stoklar Standardında; "hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti" başlığı altında, hizmet stok maliyetinin bilançoda raporlanacağı belirtilmiştir. Buna göre; hizmeti

sunan işletme hasılatını gelir tablosuna gelir olarak yansıtamadığı durumlarda, hizmete yönelik katlanılan maliyetler stok hesabında bilançoda izlenmektedir. Bu sebeple Tablo 4’de, "154 Hizmet Stok Maliyeti" başlığı altında bir hesap açılması önerilmiştir. Önerilen bu hesabın içeriğini; işçilik maliyetleri (kontrol işlemlerini yerine getiren personel de dâhil), diğer maliyetler ve ilişkili olabilecek diğer maliyetler oluşturmaktadır. Bununla birlikte; hizmet stok maliyetine kâr marjı ya da üretimle ilgili olmayan maliyetler dâhil edilememektedir. Satış ve genel yönetim faaliyetine yönelik giderler ise stok maliyeti olarak raporlanmadan, doğrudan gider olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır (TMS 2, md. 19).

Tablo 4’de önerilen diğer hesaplar ise; Alman Muhasebe Okulu yaklaşımına göre hazırlanmış olan TDHP hesaplarından bazılarının İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu yaklaşımlarına göre nasıl değiştirilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu düzenlemedeki temel yaklaşım; İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu’nun mal ve hizmetlerin işletmeye giriş değerini maliyet olarak kabul eden ve satış sonucu gerçekleşen tüketim değerini gider olarak kabul eden yaklaşımından kaynaklanmaktadır.

5. Sonuç

Muhasebe yazını, işletme ile ilgili artan beklentilerin karşılanabilmesi için tarihsel süreç içerisinde sürekli değişmiş ve gelişmiştir. Bundan dolayı birçok ülke, farklı zamanlarda farklı muhasebe okullarının yaklaşımlardan etkilenmiştir. Bu ülkelerden biri olan Türkiye’de mevcut durumda uygulanan muhasebe sistemi de, 93 yıllık Cumhuriyet serüveni içerisinde temel olarak iki farklı muhasebe yaklaşımı sunan iki farklı muhasebe okulunun yaklaşımları etkisi altında kalmıştır.

Günümüzde dünyada egemen olan İngiliz – Amerikan Muhasebe Okulu yaklaşımlarının Türkiye’deki bilimsel literatürde de geniş ölçüde yer almasına karşın, muhasebe uygulamalarının halen Alman Muhasebe Okulu yaklaşımlarının etkisinde uygulanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu çalışmada; söz konusu tespitin yapılabilmesi için, bilimsel literatürde yer alan “Maliyet Muhasebesi” içerikli kitaplar incelenmiş ve çalışmanın tezini güçlendiren kanıtlara ulaşılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, Türk muhasebe sisteminin evrimi gereği TDHP’da yapılması gereken değişiklikler tablo halinde sunulmuştur. Sunulan önerilerin hayata geçirilmesi ile Türk muhasebe sistemi içerisindeki kavramsal bütünlük sağlanacaktır. Bu bütünlük sayesinde, maliyet ve yönetim muhasebesinin gerek öğretim yönüyle gerekse uygulayıcılar açısından anlaşılmasında ve uygulanmasında kolaylık sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. (1998). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 4. Baskı, Ankara: Cem Web Ofset.
- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Atamanalp, C., Karcioğlu R. & Orhan M. S. (2001). *Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Erzurum: Aktif Yayınevi.

- Basık, F. O., Kaya, İ. & Yanık, S. (2006). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Nobel Yayınları.
- Bursal, N. & Ercan, Y. (2010). *Maliyet Muhasebesi*, 10. Baskı, İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, A. V. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 5. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çaldağ, Y. (2008). *Maliyet – Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*, 7. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çetiner, E. (2004). *Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elitaş, C., Yıldız, F. & Üç, M. (2011), Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1 – 18.
- Erdoğan, N. (2002). *Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, İzmir: Barış Yayınları.
- Ferman, C. (1984). Yeniden Değerlemenin Teorik Esasları, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansı*, (29), 51 – 68.
- Gençoğlu, Ü. G. (2008). *Maliyet Muhasebesi*, Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
- Güvemli, O. (1994). *LUCA PACIOLİ ve Muhasebenin 500. Yılı*, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Güvemli, O. (1995). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)*, 1. Cilt, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat'a Kadar)*, 2. Cilt, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. (2000). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Tanzimat'tan Cumhuriyet'e)*, 3. Cilt, İstanbul: İstanbul YMMO Yayınları.
- Güvemli, O. (2007). *Mali Tabloların Evrimi*, İstanbul: Avcıol Basım.
- Güvemli, O. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Kendi Branşlarının Tarihi İle Meşgul Olmalı mı?, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 30 – 41.
- Hacırüstemoğlu, R. (2001). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Haftacı, V. (2003). *Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Karakaya, M. (2014). *Maliyet Muhasebesi*, 6. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kartal, A. & Gündüz, H. E. (Ed.), (2012). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1699.
- Kaygusuz, S. Y. & Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Bursa: Dora Yayın Dağıtım.

- Küçükşavaş, N. (2002). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Lazol, İ. (2008). *Maliyet Muhasebesi*, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Özkul, A. S. (2012). 19. Yüzyıl Türk Yükseköğretiminde İşletme Eğitimi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (16), 223 – 241.
- Saban, M. & Erdoğan, N. (2014). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım.
- TMS 2 Stoklar Standardı, Erişim Tarihi: 03.03.2016,
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>
- Uçma, T. (2011). Muhasebe Okulları ve Uluslararası Muhasebe Literatürünün Gelişimine Katkıları: Tarihsel Perspektiften, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 11(35), 117-143.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Altın Nokta Yayınları.