

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE MALİ TABLOLAR İLKELERİNİN YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Nülifer TETİK*

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerinde başarılı sonuçlar elde etmeleri ancak doğru ve gerçek bilgilerle mümkün olabilir. Bu bilgilerin sağlanmasında muhasebenin işletme üzerindeki rolü büyüktür. Muhasebe, işletmenin bütün işlevlerini içeren planın hazırlanmasında ve uygulanmasında düzenlenmiş finansal tablo verileri ile yönetime yardımcı olur¹. Bu nedenle günümüzde muhasebe artık bir kayıt sistemi olarak nitelendirilmemelidir.

Muhasebenin başta işletme yöneticileri olmak üzere ilgili tüm kişi ve gruplara gerekli bilgileri zamanında ve yeterli ölçüde aktarması gerekir. Bunun için eldeki sayısal verilere ve gereksinim duyulan konulara göre bilgiler veren ve yorumlayan bir sistem kurulmalıdır.

Düzenlenen finansal tabloların en önemli amaçlarından birisi karar almak için bilgi sağlamaktır. Olağan koşullarda belirli ilkelere göre düzenlenmiş finansal tablolar bu bilgileri verebilir. Nitekim ülkemizde 1.1.1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan *Tekdüzen Muhasebe Sistemi* uygulanmaya başlamıştır.

Bu sistemde Muhasebenin Temel Kavramları, Mali Tablo İlkeleri, Hesap Planı ve Finansal Tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Ancak günümüzde hayatımızın bir parçası haline gelen enflasyonun etkisi ile finansal tabloların beklenen amaca hizmet etmede yetersiz kaldığı bir gerçektir. Bu durumda muhasebe ilgili kişi ve gruplara işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri aktarmada işlevini yerine getiremez

* Akdeniz Üniversitesi Turizm İşletmecilik ve Otelcilik Yüksek Okulu Öğretim Üyesi

¹ Mary E.MURPHY, **Managerial Accounting**, New Jersey, D.Van Nostrand Comp. Inc., 1963, s. 8.

hale gelmiştir. Bu nedenle yönetim muhasebesinin önemi işletmede daha fazla hissedilmeye başlamıştır.

1.Yönetim Muhasebesinin Tanımı ve İşletme Yönetimindeki Önemi

Yönetim muhasebesi, "İşletme yöneticilerine, işletme yönetiminde alacakları kararlarda gereksinim duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, iş programları ve yıllık bütçe uygulamasıyla denetim olanağı sağlayan bir muhasebe türüdür"².

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, yönetim muhasebesinin esas görevi işletme yöneticilerinin karar almalarında gereksinim duydukları bilgilerin (sayısal verilerin) sağlanmasıdır. Yönetim gereksinim duyduğu bu bilgilerin büyük bir kısmını yönetsel organizasyon çerçevesinden alır³. Ayrıca işletme yöneticileri, bu bilgileri sağlayabilmek için bir takım tekniklerden de yararlanırlar. Bu teknikler arasında en önemli yeri muhasebe alır. Zira muhasebe, diğer tekniklere göre hem süreklilik arzeder hem de her işletmede uygulanabilen bir tekniktir. İlaveten muhasebe bilgileri toplayan ve sonuçları yorumlayan bir sistemdir. Keza işletmenin diğer işlevleri ile de yakından ilgisi vardır.

Gelişen ekonomik ve teknik etmenler ile işletmenin rasyonel bir şekilde yönetilmesi muhasebeyi yönetim aracı haline getirmektedir. Zira günümüz koşullarında işletme yöneticileri ancak muhasebeden elde edecekleri bilgiler yardımı ile işletmeyi başarılı şekilde yönetebilirler. Bunun için bilgilerin doğru ve zamanında sağlanması gereklidir. Bu durumda muhasebenin temel işlevlerinin geçmişe dönük bir defter kayıt sistemi yerine ileriye dönük, işletmenin planlama ve denetim faaliyetlerinde yöneticiye karar alınmasında yararlı bilgileri vermeye yönelmesi gerekir. Muhasebenin bu işlevini yerine getirebilmesi yönetim muhasebesi ile olanaklıdır. Yönetim muhasebesi bu işlevleri yapabilmek için ileriye dönük bir yapıya sahip olmalı ve işletme örgütü ile bütünleşmelidir.

Yönetim muhasebesi genel muhasebenin aksine içe yönelik bir muhasebe türüdür. Yönetim muhasebesinin amacı işletme yönetimine planlama değerlendirme, denetim vb. Konularda gereksinim duyduğu bilgileri

² Osman ALTUĞ, **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul, Metler Matbaası., 1982, s. 2.

³ Carl L. MOORE-Robert X. JAEDICKE, **Managerial Accounting**, South Western Publishing Co., Ohio, 1967, s. 5-6.

sağlamaktır⁴. Bu nedenle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden gerektiği ölçüde bağımsız olmalıdır. Gerektiğinde finansal tablolar daha ayrıntılı ve dönem sonunu beklemeden düzenlenmelidir. Bunun yanında sapma raporları, sorumluluk raporları gibi özel nitelikli raporların düzenlenmesi işletme yönetimine yarar sağlayabilir. Ayrıca yönetim muhasebesinde yöneticinin, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi verilerinden yararlanmasını kolaylaştıran tekniklerin geliştirilmesi ve analizler geniş bir yer tutar.

2. Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi

2.1. Muhasebenin Temel Kavramlarının Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi

Muhasebenin temel kavramları, gelişme süreci içinde muhasebenin işlerliğini sağlamak üzere saptanmıştır. Ancak uygulamada sağladıkları kolaylıklar yanında günümüzün ekonomik koşulları dikkate alındığında muhasebeden beklenen yararı tam olarak sağladıkları tartışma konusudur. Bu kısımda tekdüzen muhasebe sistemindeki 12 temel kavram kısaca açıklanarak yönetim muhasebesi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

2.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram muhasebenin görevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtir. Kavram ayrıca muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Muhasebe görevini yerine getirirken tarafsız, dürüst ve gerçeğe uygun bilgi sunmalıdır.⁵ Diğer bir ifade ile muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya kuruluşların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir. Bu nedenle işletme finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını saptarken belirli ilkeleri ve kuralları dikkate alınmalıdır.

Bu kavram yönetim muhasebesi açısından da geçerlidir. Zira işletmenin amacı sadece kar elde etmek değildir. İşletme karını sürekli

⁴ Ralph S POLİMENİ ve Diğerleri, **Cost Accounting**, Mc.Graw-Hill International Ed., Singapore, 1991, s. 5.

⁵ **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, Sıra No. 1, **T.C. Resmi Gazete**, S. 21447, 26. Aralık. 1992.

kılmak için kar amacının yanında ilişkide bulunduğu çevreye karşı bir takım sorumluluklar yüklenmeli ve onlar ile iyi ilişkiler kurmayı da amaçlamalıdır.

İşletme ile ilgili bilgileri ileten finansal tabloların açıklıkla ve doğru şekilde düzenlenmesi gerekir.Örneğin para değerindeki dalgalanmaların yıl sonunda düzenlenen finansal tablolara yansıtılmaması bu kavramla çelişki yaratır. Zira tablolar gerçek sonucu vermezler ve bu durum işletme dışındaki çevreyi olumsuz yönde etkiler.

Sosyal sorumluluk kavramını gizli yedekler açısından da değerlendirmek gerekir. Gizli yedekler yönetim açısından çok önemlidir. Gizli yedekler, işletmelerde, genellikle sermaye şirketlerinde, varlıkların eksik, borçların fazla değerlendirilmesi sonucu yaratılan; ancak özsermayenin bir ögesi olarak bilançoda gösterilmeyen bir fazlalıktır.Diğer bir ifade ile işletmenin bilançosunda görülen öz sermaye tutarı ile gerçek öz sermaye tutarı arasındaki farktır⁶.

Gizli yedekleri doğuran işlemler;

-İşletmenin bilinçli olarak dönem karını düşük göstermesi,
-Varlıkların düşük bedelle değerlendirilmesi (Stokların,menkul kıymetlerin,amortismanına tabi maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulmaması vb),

- İşletmenin sahip olduğu bazı varlıkların ,hakların vb. bilançoda gösterilmemesi,

-Fazla amortisman ve karşılık ayrılması, şeklinde özetlenebilir.

Bu çerçevede gizli yedekler yönetim muhasebesi açısından çok önemlidir.Özellikle enflasyon dönemlerinde sermayenin vergi ve kar payı olarak dışarı akışını önlemeye yardımcı olan gizli yedekler sosyal sorumluluk kavramı ile çelişmektedir

2.1.2. Kişilik Kavramı

Bu kavram işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer kişi ve kuruluşlardan ayrı bir kişiliği olduğunu öngörmektedir. Böylece işletme tüm faaliyetlerini bu kişilik altında yapmakta ve sorumluluklar yüklenmektedir.

Ekonomik koşullar işletmeleri bir taraftan büyümeye diğer taraftan işletme sahiplerinden ayrı bir kişiliğe sahip olmaya zorlamıştır.Keza

⁶ Öztin AKGÜÇ, **Mali Tablolar Analizi**, Can Matbaası, İstanbul, 1985, s. 175.

muhasebenin,işletmenin sürekli ömrü içinde yararlı olabilmesi için sahiplikten ayrı bir kişiliğinin olması gerekir.

Kişilik kavramı genel muhasebede uygulanan bir kavramdır.Yönetim muhasebesinde ise kişilik kavramını bir miktar daha öteye götürüp, işletmenin kişiliği yanında "Sorumluluk Merkezlerinin Kişiliği" kavramını da devreye sokmak gerekir.Aksi takdirde Sorumluluk Muhasebesi, Transfer Fiyatlaması vb. yönetim muhasebesi uygulamalarını gerçekleştirmek mümkün olmaz.

Sorumluluk Merkezi, sorumluluk alanı içinde yeralan türlü faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezi⁷ olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere sorumluluk merkezi başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu bir organizasyon birimidir. Örneğin satın alma bölümü. Bu bölümün yöneticisi, bölüm adına kendisine verilen görevi yerine getirmekle ve bu görevi yapmak için kaynakları mümkün olduğu kadar etkin bir şekilde kullanmakla yükümlüdür.

Transfer Fiyatlaması,merkezkaç yönetim anlayışı ile örgütlenmiş işletmelerde sözkonusudur. Aynı işletme içerisinde birbirinden bağımsız bölümler şeklinde mal veya hizmeti üretip, bunları birbirlerine aktararak nihai mamülü üreten işletmelerde,her bağımsız bölümün başarısını belirlemede transfer (aktarma) fiyatlarından yararlanılır⁸.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kişilik kavramı yönetim muhasebesinde genel muhasebeye göre daha geniş içeriğe sahiptir.

2.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram,kuruluş sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe işletmelerin ömrünün sürekli olacağını ifade eder.İşletmeler sahip veya sahiplerinin ömürleri ile bağlı değildir.Nitekim amortisman uygulaması bu kavramın doğal sonucudur. İşletmenin sürekliliği kavramı aynı zamanda maliyet esası kavramının da temelini oluşturur.

İşletmenin sürekliliği, işletme yönetiminin başarısı ile yakından ilgilidir. İşletmenin rasyonel şekilde yönetilmesi, planlama ve kontrolün zamanında ve gerekli ölçülerde yapılmasına bağlı olduğu unutulmaması

⁷ Selçuk USLU, **Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara; A.İ.T.İ.A. Ya. No. 188, 1982, s. 41.

⁸ Süleyman YÜKÇÜ, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1992, s. 359.

gereken bir gerçektir. Bu kavramın yönetim muhasebesi ile aynı paralellikte olduğu ve herhangi bir çelişki yaratmadığı görülmektedir.

2.1.4. Dönemsellik Kavramı

Bu kavram, işletmenin sürekliliği kavramı ile yakından ilgilidir. Zira bu kavram ile işletmenin sürekli olan ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması mümkün olabilmektedir. Dönemsellik aynı zamanda, dönemle ilgili bütün gelirlerin ve bu gelirlere ilişkin maliyet, gider ve zararların döneme ait finansal tablolarda gösterilmesini sağlar.

Genel Muhasebede olduğu gibi dönemsellik kavramı, yönetim muhasebesi açısından da gereklidir. Zira işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının gösterilmesi amacıyla bilanço ve gelir tablosu gibi temel finansal tablolar düzenlenir. Bu tablolar yöneticilerin karar almalarına yardımcı olur. Ancak bu tabloların geçmiş ile ilgili bilgileri yansıtmaları yönetim kararlarındaki etkilerini azaltmaktadır. Tabloların en önemli yararı, olan ile olması gerekeni karşılaştırmak ve gerçekleşmeyen olayların yeni dönemde gerçekleştirilmesi için kararlar alınmasını sağlamasıdır.

Ancak yönetim muhasebesi, karar almak için dönem sonunu beklemeden finansal tablo ve raporların hazırlanmasını gerektirir. Yani gereksinim duyulduğunda finansal tabloları günlük, haftalık, aylık olarak hazırlamak mümkündür. Yönetim muhasebesi bu noktada dönemsellik kavramından ayrılır.

2.1.5. Para ile Ölçülme Kavramı

Muhasebenin temel varsayımlarından biri, işletmede kıymet hareketlerinin izlenebilmesi için ortak bir ölçü biriminin kullanılmasıdır. Bu ölçü birimi paradır. İşletme işlemlerini hesaplarda göstermek ve ölçmek için para birimini kullanır. Parayla ölçülme, maliyet ve objektiflik ile yakından ilgilidir. Zira hem edinme maliyetleri hem de objektif belgeler para cinsinden ifade edilmektedir.

Paranın zaman içinde değişmediği, sabit kaldığı kabul edilir. Bunun sonucu olarak işlemler yapıldıkları zamana ait para birimi ile muhasebeleştirilir. Ancak günümüzde paranın değerinin dönemler süresince anlamlı şekilde değiştiği yadsınmaz bir gerçektir. Bu değişim işletmenin varlıklarının farklı değerlerdeki para birimi ile değerlendirilmesine neden

olmakta ve işletmenin düzenlemiş olduğu finansal tabloları olumsuz yönde etkilemektedir.⁹

Genel Muhasebenin en önemli sorunu olmakta devam eden fiyat değişimlerinin (Enflasyon) yönetim muhasebesi açısından giderilmesine çalışılmaktadır. Özellikle büyük işletmelerde enflasyonun etkisinin yönetsel amaçlar ile düzenlenen finansal tablo ve raporlara yansıtıldığı görülmektedir.

2.1.6. Maliyet Esası Kavramı

Para ile ölçülme kavramında da belirtildiği gibi, bu kavram kayıtlama aşamasında varlıkların maliyetlerinin ortaya konmasında etkilidir. Bu kavram, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.¹⁰

Muhasebenin temel kavramları içinde en önemlisi maliyet esası kavramıdır. Zira satın alınan kalemlerde ilk değer en iyi ölçüsü, tarihi maliyettir. Tarihi maliyetin iyi bir ölçü olarak kullanılması muhasebe amaçlarına uygun olmasına karşılık, ölçü biriminde meydana gelecek değişimler, bu kavramın önemini azaltmakta ve beklenen yararı sağlayamamasına yol açmaktadır. Analizler veya alınacak kararlar için enflasyon dönemlerindeki maliyet verilerinin alınması ilgili kişi ve grupları yanılgıya düşürecektir.

Genel muhasebe açısından önemli bir sorun olan enflasyon, para ile ölçülme kavramında açıklandığı üzere yönetim muhasebesinde bir ölçüde giderilmekte ve yönetsel amaçlarla düzenlenen finansal tablolara enflasyonun olumsuz etkisi yansıtılabilmekte ve yöneticilerin hatalı kararlar alması mümkün olduğu kadar önlenmeye çalışılmaktadır.

2.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Objektif Belge kavramı olarak da anılan bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması

⁹ H.A.FINNAY-Herbert G.MILLER, **Principles of Accounting;Introductory**, Prentice Hall Inc.,Sixth Ed., New Jersey, 1963, s. 237.

¹⁰ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1.

gereğini ifade eder.¹¹ Bu kavram gereğince muhasebe kayıtları öznel öğeler yerine, normal belgelere dayandırılarak yapılmamalıdır.

Bu kavram, maliyet ve para ölçüsü ile yakından ilgili bulunmaktadır. Para ölçüsündeki değişimler kavramı da etkilemektedir. Ancak yönetsel amaçlarla düzenlenecek finansal tablo ve raporlarda bu kavramdan ayrılmak mümkün olabilmektedir.

Genel muhasebe açısından enflasyonun giderilmesi bu kavrama uygun olmamaktadır. Buna karşılık yönetim muhasebesi açısından bu kavramdan uzaklaşılarak bir takım tahminlere gidilebilir. Bu durum genel kabul görmüş muhasebe kavramlarındaki objektiflik anlayışına ters düşecektir.

Gerçekte bu kavramın anlamı, finansal durum ve gelirin anlamlı şekilde ölçümünü sağlayan bir objektiflik olması gerekir. Yönetim muhasebesinde objektiflikten muhasebe verilerini oluşturan rakamlar arasında tutarlılık olması, aynı değer ölçüsü ile betimlenmesi ve ileriye dönük olması anlaşılmalıdır.¹²

2.1.8. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram muhasebe uygulama ve yöntemlerinin, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacı ile dönemler arasında değişmezliğin korunması ile ilgilidir. Tutarlılık kavramı benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini, finansal tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. İşletmeler geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda muhasebe politikalarında değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişim ve parasal sonuçları finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır.

Bu kavram yönetim muhasebesi amaçları ile paralellik arzeder. Muhasebede kullanılan değerlendirme yöntemlerinin tutarlılığı önemlidir. Muhasebecinin her özel olay için en uygun muhasebe yöntemini seçerek, yıldan yıla tutarlı şekilde uygulaması gerekir. Aksi halde finansal tabloların karşılaştırılabilme olanağı ortadan kalkar.

2.1.9. Tam Açıklama Kavramı

¹¹ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1.

¹² Alpaslan PEKER, **Yönetim Muhasebesi**, Filiz Matbaası., İstanbul, 1983, s. 25.

Bu kavram finansal tabloların,tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli,açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.Finansal tablolarda tüm bilgilerin açıklanması ile birlikte finansal tablo kalemleri kapsamında yeralmayan,ancak işletme ile ilgili tarafların kararlarına etki edebilecek bilgilerin deaçıklanması bu kavramın gereğidir.

İşletme ile ilgili tüm bilgilerin finansal tablolarda verilmesi gereğini ifade eden tutarlılık kavramı, yönetim muhasebesinin amaçları ile paralellik gösterir. Yöneticinin kararlarına etki edebilecek tüm bilgilerin düzenlenen finansal tablo ve raporlarda sunulması yönetimin işletme ile ilgili kararlarına yardımcı olacağı bir gerçektir.

2.1.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder.¹³İşletmelerin olası gider ve zararları için karşılık ayrılmaları, bunakarşılık olası gelir ve karları için gerçekleşme dönemine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmamaları kavramın doğal sonucudur. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe olmamalıdır.

İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği riskleri önceden saptayarak gerekli önlemleri almasını ifade eden kavram yönetim muhasebesi amaçları ile paralellik gösterir. Ancak sosyal sorumluluk kavramının açıklanması sırasında da belirtildiği gibi gizli yedeklerin ayrılması, yönetim muhasebesinin amaçlarına uygun olmasına karşılık ihtiyatlılık kavramı ile bu noktada ayrılmaktadır.

2.1.11.Önemlilik Kavramı

Ülkemizde muhasebe sistemi uygulama genel tebliği ile muhasebenin temel kavramları arasına yeni giren bu kavram,bir hesap kale-mi veya mali olayın nisbi ağırlık ve değerinin finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.¹⁴

Finansal tablolarda sunulan bilginin genel amaçlı kullanımlar için nelerin açıklanması gerektiğini belirlemek amacıyla kullanılmalıdır.Eğer

¹³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1.

¹⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1.

bilgi finansal tabloları kullananların kararlarına etki edecek ise, önemli olacağı düşünülerek açıklanmalıdır.

Önemlilik kavramı ile yönetim muhasebesi amaçları arasında bir çelişki yoktur. Zira yönetimin kararlarına etki edebilecek tüm bilgilerin finansal tablo ve raporlarda sunulması gerekir. Bu konuda önemlilik kavramı yönetim muhasebesinde daha geniş uygulama alanı bulur.

2.1.12. Özün Önceliği Kavramı

Bu kavramda önemlilik kavramı gibi ülkemizde muhasebe temel kavramları arasına yeni girmiştir. Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında, biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçeklerin gözönünde tutulmasını ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Örneğin, vergi hukuku açısından şüpheli alacak sayılan yasal takibe alınmış bir alacağın tahsilinde pratik açıdan şüpheli bir durum görülüyorsa, muhasebenin bu alacağa şüpheli alacak işlemi yaparak karşılık ayırmasına gerek yoktur.

Özün önceliği kavramının yönetim muhasebesi açısından uygulanmasında herhangi bir çelişki yoktur. Bu kavramın yönetim muhasebesinin amaçlarına en uygun kavram olduğu gözlenmektedir. Zira yönetim muhasebesi, devletin vergi amacına yanıt vermeyen, işletmenin karlılığı ve sürekliliği amaçlarını ön plana çıkaran bir muhasebe türüdür.

2.2. Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi

Mali tablolar ilkeleri bir çok yönden yönetim muhasebesine ışık tutar niteliktedir ve uygulamada bu ilkelere bağlı kalınır. Ancak bu ilkelerin yönetim kararlarının alınması için yeniden yorumlanması gerekli olabilir. Yine saptanan ilkelerin sosyal, ekonomik ve politik çevrenin gereksinim duyduğu bilgilere yanıt verebilecek esneklikte olması gerekir.

2.2.1. Bilanço İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların elde edildiği kaynakları gösteren bir tablodur. Statik özellik arzeden bilançonun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanması işletme dışındaki kişi ve gruplar (Ortaklar, Devlet, Sendikalar vb.) açısından gereklidir. Oysa yönetim muhasebesi açısından önemli olan,

bilançoların planlama ve denetim faaliyetleri için yeterli bilgileri vermesidir. Bu durumda bilançonun daha ayrıntılı ve işletme yönetiminin gereksindiği bilgilere ve saptanan amaçlara göre farklı şekillerde hazırlanması gerekir.

Bilanço yönetsel amaçlarla çeşitli şekillerde gruplandırılabilir.

a) Likidite Esasına Göre Gruplandırma: Bu grupta bilanço kalemleri en likid değerden başlanarak gruplandırılır. Bu, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde öngörülen ilkelere ve bilanço şekline de uygundur. Likidite esasına göre düzenlenen bilançolar işletmenin brüt ve net çalışma sermayesinin saptanmasına, devamlı sermaye (Uzun Vadeli yabancı Kaynaklar ile Öz Kaynakların toplamı) ile duran varlıklar arasında karşılaştırma ve yorum yapılmasına vb. yardımcı olur.

b) Ana Faaliyet Konusuna Göre Gruplandırma: Bu grupta işletme varlıkları; ana faaliyet konusu ile ilgili varlıklar ve ana faaliyet konusu dışındaki varlıklar (Menkul Kıymetler, İştirakler ve varsa Kiralanan Varlıklar vb.) olarak iki ana gruba ayrılır. Yönetsel amaçlar ile ana faaliyet konusuna göre düzenlenen bu bilanço şekli, bilanço ilkelerine uymaz. Ancak bu bilanço, işletmenin karlılığı ve yatırımların dağılımında rasyonellik derecesini saptama vb. konularda işletme yönetimine yardımcı olur.

c) Bilanço Kalemlerini Parasal ve Reel Olarak Gruplandırma: Bu grupta işletme varlıkları ve Kaynakları parasal varlıklar ve kaynaklar ile reel varlıklar ve kaynaklar şeklinde iki ana gruba ayrılır.¹⁵ Ayrıca bu ana gruplarda istenirse kısa ve uzun vadeli oluşlarına göre ikinci bir gruplama daha yapılabilir. Nitekim 2 no.lu Muhasebe Standartı bilanço kalemlerini parasal varlıklar ve kaynaklar ile parasal olmayan varlıklar ve kaynaklar şeklinde gruplandırmıştır.¹⁶

Bu şekilde gruplandırma özellikle enflasyon dönemlerinde fiyat artışlarının işletme üzerindeki etkilerini saptamada yararlı olur. Enflasyon dönemlerinde işletmeler, parasal varlıkları ve bu varlıkların reel varlıklara dönüşümünde geçen süreye bağlı olarak satınalma gücünde kayba uğurlar. Buna karşılık parasal kaynakları ve bunların ödenme vadelerine göre satınalma kazancı elde ederler. Sonuçta işletmenin enflasyondan

¹⁵ Geniş bilgi için Bkz. Nalan AKDOĞAN, **Enflasyon Muhasebesi**, Mali Bil.ve Muh.Yük.Ok.Ya., Ankara, 1980.

¹⁶ TÜRMOB, **Türkiye Muhasebe Standartları**, TÜRMOB Ya. No. 32, 1997.

karlı yada zararlı çıkmasına ilişkin bilgi bu gruplandırma yardımı ile edinilebilir.

2.2.2. Gelir Tablosu İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi

Gelir tablosu işletmenin belirli bir faaliyet döneminde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda dönem net karını ya da zararını gösteren bir tablodur. Bilançoya göre dinamik bir nitelik taşıyan gelir tablosunun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmesi kendisinden beklenen yararı artırır.

Gelir tablosunun yönetim kararlarına ışık tutması, denetim ve planlama amaçlarına uygunluğunun sağlanması için daha ayrıntılı düzenlenmesi gerekebilir. Bu amaçlar için yönetim,değişken maliyet yöntemine göre gelir tablosu düzenleyebilir. Bu tür gelir tablosunun düzenlenmesindeki amaç üretim hatlarında ve faaliyet hacminde yapılacak değişikliklerin fayda/maliyet anlayışı içinde sonuçlarını saptamaktır. Zira bu gelir tablosu brüt ve net katkı paylarını gösterir.Katkı payında ilgili dönemin dışındaki tarihi maliyetlerin (amortismanlar gibi) etkisi yoktur. İşletme yönetimi kısa dönemde ancak değişken maliyetler ile ilgili kararlar alabilir, tasarruf sağlayabilir.Özellikle mamül hatlarına göre ayrıntılanmış ve değişken maliyet yöntemine göre hazırlanmış bir gelir tablosu daha ileri denetim amaçlarında önemli yararlar sağlayacaktır.

Gelir tablosu ilkeleri dikkate alındığında değişken maliyet yöntemine göre gelir tablosu düzenleme olanağı yoktur. Anılan gelir tablosu işletmenin ana faaliyet konusuna göre; brüt satış karı,faaliyet kârı olağan kâr, dönem kârı ve net dönem kârı şeklinde bir gruplandırma yapılarak düzenlenmektedir.

Yönetim kararlarına yardımcı olması açısından ayrıca sorumluluk raporlarının düzenlenmesi gerekir. Bu sayede işletme yönetimi her bölümün çalışma durumunu ve karlılığını saptayabilir ve gerektiğinde önlemler alabilir. İşletmeye yük olan,gelir getirmeyen bölümler ile ilgili yeniden karar alınması mümkün olabilir.

Son olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenen gelir tablosunda enflasyonun olumsuz etkilerine karşılık yönetim muhasebesi açısından bu etkinin giderilebileceği, ancak o zaman işletme yönetimine yardımcı olacağı bir gerçektir. Daha öncede belirtildiği üzere,bu

konuda yönetim muhasebesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre daha avantajlıdır.

Sonuç

Ülkemizde 1.1.1994 tarihinden itibaren tüm işletmelerin uygulaması zorunlu olan tek düzen muhasebe sisteminin yürürlüğe girmesi çok önemli bir gelişmedir. Bu alandaki eksikliğin giderilmesi açısından da ileri bir adımdır. Özellikle tekdüzen muhasebe sisteminin, muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarının açıklanmasına ve finansal tablolar ilkelerine uyma zorunluluğu farklı muhasebe tekniğini kullanma durumunda bulunan şirketleri de içermesi muhasebede bir örnekliğin sağlanmasında ileri bir adımdır. Muhasebeden beklenen amaçların istenen düzeyde gerçekleştirilmesi için saptanan bu ilkeler ve temel kavramlar işletme ile ilgili kişi ve gruplara alacakları kararlarda ışık tutacaktır. Ancak enflasyon dönemlerinde, bu ilkelerin ve temel kavramların yararlılığı (etkinliği) azalmaktadır. Bu konuda Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) 14 Nisan 1996 tarihinde kabul ettiği 11 adet Muhasebe Standartı içinde genel fiyat düzeyi muhasebesi ile ilgili standartın (2 no.lu standart) da olması oldukça sevindiricidir. TMUDESK tarafından 1997 yılında uygulanması öngörülen söz konusu standartın yasal bir düzenleme ile zorunlu hale getirilmesi enflasyonun olumsuz etkisini önemli ölçüde giderecektir.

Muhasebenin temel kavramlarını ve ilkelerini yönetim muhasebesi açısından değerlendirdiğimizde;

- Bazı temel kavramların ve ilkelerin yönetim muhasebesi amaçları ile uyum içinde olduğu, bazılarının yeniden yorumlanması gerektiği,
- Enflasyonun olumsuz etkilerinin kısmen giderilebildiği,
- Gerektiğinde Bilanço ve Gelir Tablolarının daha ayrıntılı ve dönem sonu beklenilmeden düzenlenebildiği,
- İşletmede sorumluluk raporları ve sapma raporları vb. yönetsel amaçlı raporların hazırlanabildiği,
- Yönetim muhasebesinin verileri genel muhasebe ile maliyet muhasebesinden aldığı ve bunlara bir takım teknikler uygulayarak Maliyet-Hacim-Kar analizleri gibi analizleri yapabildiği sonucunu çıkarmak olanaklıdır.

KAYNAKÇA

1. AKGÜÇ Öztin, **Mali Tablolar Analizi**, Can Matbaası, İstanbul, 1985.
2. ALTUĞ Osman, **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar**, İstanbul, Metler Matbaası., 1982.

3. FINNAY H.A.-Herbert G.MILLER, **Principles of Accounting; Introductory**, Prentice Hall Inc., Sixth Ed., New Jersey, 1963.
4. MOORE Carl L.-Robert X.JAEDICKE, **Managerial Accounting**, South Western Publishing Co., Ohio, 1967.
5. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, Sıra No. 1.
6. MURPHY Mary E., **Managerial Accounting**, New Jersey, D.Van Nostrand Comp. Inc.,1963.
7. Nalan AKDOĞAN, **Enflasyon Muhasebesi**, Mali Bil.ve Muh.Yük.Ok.Ya.,Ankara,1980.
8. PEKER Alpaslan, **Yönetim Muhasebesi**, Filiz Matbaası., İstanbul, 1983.
9. POLİMENİ Ralph S ve Diğerleri, **Cost Accounting**, McGraw-Hill International Ed., Singapore, 1991.
10. **Resmi Gazete**, S. 21447, 26.Aralık.1992.
11. TÜRMOB, **Türkiye Muhasebe Standartları**, TÜRMOB Ya. No. 32, 1997.
12. USLU Selçuk, **Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara; A.İ.T.İ.A. Ya. No. 188, 1982.
13. YÜKÇÜ Süleyman, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1992.