

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE GİDER VE MALİYET HESAPLARINA ELETTİREL YAKLAŞIM

A. Faruk DOĞAN*

ÖZET

Bu çalışmada ülkemizde 1992 yılında uygulamaya konulmuş olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulama sorunlarıyla ilgilenmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile getirilen Tekdüzen Hesap Planında yer alan gider, maliyet ve gider yansıtma hesaplarının i levleri ile çalışma biçimlerindeki yanlışlıklara değinilmektedir. Dier yandan gider hesaplarının maliyet hesapları ile aynılaştırılmalarının, hesapların i levlerinin dayanaklarını oluşturan iktisadi faaliyetlerin iktisat ve işletmecilik kuramlarındaki anlamlarını göz ardı etmesindeki eksiklikten kaynaklandığı açıklanmaktadır. Gider, maliyet ve ilgili diğer kavramların iktisat teoremine uygun olarak anlamlarının açıklanması ile bu hesapların Genel Muhasebedeki ve Maliyet Muhasebesindeki kullanımlarının farklılıkları belirtilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Tekdüzen muhasebe sistemi, Gider, Harcama, Maliyet.

A CRITICAL APPROACH TO EXPENSE AND COST ACCOUNTS IN UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM

ABSTRACT

This study is concerned with the problems in the application of Uniform Accounting System, which is put into effect in 1992. It deals with the operational and functional errors in the reflection accounts for costs and expenses, comprised by the Uniform Accounting Plan. It suggests that these errors arise essentially from the confusion of expenses accounts with cost accounts. Hence, it provides a closer

* Yrd. Doç. Dr., Beykent Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi,
afarukdogan@gmail.com

examination of the theoretical definitions of these economic activities in economics and management science. In this way, it underlines the differences in application of these accounts in General Accounting and Cost Accounting.

Key Words: *Accounting, The uniform accounting system, Expense, Expenditure, Cost.*

1. G R

İletmelerin de ere dayalı faaliyetlerinin parasal ifadelerini izleyen ve bunların ilgililerce yorumlanmasına ve karar alınmasına olanak sa layan Muhasebe'nin en önemli konusunu kullanılabacak hesapların saptanması ve hesapların çalı ma biçimleri olu turur.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları Kıta Avrupası ve özellikle de talyan etkisi ile Klasik Muhasebe olarak adlandırılan sisteme uygun bir geli me göstermi tir. 1960'lı yıllarda muhasebe sisteminin geli tirilmesi amacı ile yapılan çalı malarda Anglo Sakson ve ABD muhasebe sistemlerinin etkileri görülmeye ba lamı tir. Bugün uygulanmakta olan 'Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin uygulamaya konuldu u 1992 yılına kadar çe itli kurulu ve komisyonlarca yapılan çalı maların Maliye Bakanlı ının inisiyatifinde sonuçlanması ile anılan Bakanlık 1 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebli ini yayınlayarak, bu Tebli de konulan sisteme uyulması zorunlulu unu getirmi tir (Akdo an, Sevilengül, 1996)

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin getirdi i Tekdüzen Hesap Planı yakından incelendi inde, sistemin daha çok faaliyet sonuçlarının do ru saptanması dı nda bir kaygı ta ımadı ı, geli tirilen hesapların ve hesapların çalı ma biçimlerinin muhasebe mantı ına, iktisat ve i letmecilik teoremlerine uygunlu unun gözardı edildi i gözlenir. Genel Muhasebenin konusu olan 'gider hesapları' ile Maliyet Muhasebesinin konusu olan 'maliyet hesapları', Gider Hesapları adı altında birle tirilerek anlamları ve i levleri arasındaki farklılıklar gözönünde tutulmadı ından, sistem kısırla tırılmı tir.

Gider Hesaplarının Maliyet Hesapları arasına yerle tirilmeleri ile bu iki hesap türünün aynıla tırılmaları, hiç gereksinimleri olmadı ı halde, ticari faaliyette bulunan bütün i letmelerin Maliyet Hesaplarını tutmaları zorunlulu unu getirmektedir.

Muhasebe uygulamalarında genellikle Maliyet Muhasebesi içerisinde yer bulan, ancak kullanımlarına çok seyrek rastlanılan ve giderek de terkedilmekte olan Yansıtma Hesaplarının kullanılı biçimleri de muhasebe tekni ine uygun dü memektedir. Bu hesaplar, Genel Muhasebenin ‘gider hesapları’ ve fiili maliyet sistemi ile maliyetlerini saptayan i letmelerin ‘yük hesapları’ içinde yer alması gereken harcamaların biriktirildi i birer ‘havuz hesap’ i levi görürlerken, maliyetlerini tahmini maliyetle saptayan i letmelerde ise ‘kar ılık hesabı’ i levi görmektedirler. Muhasebede hesaplara birden çok i lev yüklenilmesinin, muhasebe tekni ine ters dü mesi yanında, muhasebe verilerinin yorumlanmasında ve de erlendirilmesinde önemli kar ıklıklara yol açabilece i açıktır.

Türkiye’nin uzun bir sürede olu an muhasebe uygulama deneyiminin, özellikle hesapların kullanım biçimleri ile ilgili olarak bilimsel ve evrensel nitelikte düzenlemelerle geli tirilmesine olan gereksinim yadsınamazdı. Bu çerçevede olmak üzere, özellikle 1960’lı yıllardan sonra yapılan reform çalı maları sonucunda, muhasebe uygulama biçimlerinde önemli geli meler kaydedilmi tir. Kamu ktisadi Te ebbüslerinde zorunlu, Özel Te ebbüs için yol gösterici olarak 1968 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, oldukça bilimsel ve ülke ko ullarını da gözönünde tutan bir çalı mayı yansıtıyordu.

1992 yılında uygulamaya konulan sistemin, geleneksel uygulamaları ve bu çalı mayı gözardı ederek, di er ülkelerde de pek rastlanılamayan bir sistemin getirilmi olması yadırgandırıcıdır.

Bu çalı ma, ülke düzeyinde uyulması zorunlu genel bir muhasebe sisteminin, en az a a ıdaki nitelikleri ta ıması gerekti i varsayımına dayanmaktadır:

- Muhasebenin kayıt altına aldı ı faaliyetleri inceleyen ve açıklayan i letmecilik ve iktisat teoremlerine uygunluk;
- Muhasebenin temel ilke ve kurallarına uygunluk;
- letmelerin farklılıklarının göz önünde tutulması ve her çe it i letmenin gereksinimlerinin kar ılanması;
- Ülkedeki uygulamalar ve sistem geli tirme çalı malarının–tarihsel birikimin-göz önünde tutulmu olması.

Ayrıntılı incelemelerde; gider, maliyet ve gider yansıtma hesaplarının çalı ma biçimlerindeki yanlışlıklara değinilmekte, gider ve maliyet hesaplarının farklılıkları ile bu hesapların i levlerinin iktisat ve i letmecilik kuramlarındaki anlamları ile ili kilendirilmeleri gereklili i üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, Maliyet Muhasebesinde, iktisadi bir faaliyet olarak üretim sürecinin girdilerinin, üretim i lemleri ile üretim yerlerinin ve ürünün elde edilmesi a masında olu an maliyetin bunlara uygun hesapların kullanılmasını gerektirdi i açıklanmaktadır. Üretim sürecindeki hesapların yalnızca 'gider' hesapları ile ifade edilmesi, yukarda de inilen sakıncalar yanında, sistemi de kısırla tırmaktadır.

Genel Muhasebenin 'gider' hesaplarının, Maliyet Muhasebesinin 'maliyet' hesapları ile birle tirilmesinin ve 'gider yansıtma' hesaplarının gereksiz ve yanlış kullanımlarına ili kin de erlendirmeler, ilgililerin görü lerini test eden bir anket çalı masına dayanmasa da, uzun yıllar kamu ve özel sektörde geçen Hesap Uzmanlı ı ve Yöneticilik görevleri sırasında edinilen ki isel gözlem ve deneyimler, bu çalı mada ortaya konan de erlendirmelere temel olu turmu tur. Öte yandan, çe itli ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ve ülkemizdeki deneyimlerin pratik ve teorik temellerinin akademik literatürdeki yerinin incelenmesi ile varılan sonuçlar peki mi tir.

Muhasebede kullanılan hesapların, i letmelerin iktisadi faaliyetlerinin ifadesi olmalarını sa lamalarının, kendilerine yüklenen i levlerin iktisadi anlamlarına uygun olmalarına ve hesapların çalı ma biçimlerinin de iktisadi faaliyetlerin olu biçimlerine uygun olarak düzenlenmi olmalarına ba lı oldu u özellikle vurgulanmı tir. Bu çalı mada, gider, maliyet ve bunlarla ilgili di er kavramların iktisat ve i letmecilik kuramındaki anlamlarının muhasebeye yansıma biçimlerinin açıklanması ile i letmeler için hazırlanacak hesap planlarının metodolojisinin de ortaya konulması denenmi tir. Bu yönüyle bu çalı ma, yalnızca uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gider ve maliyet hesaplarının de erlendirilmesi ile sınırlı kalmamaktadır.

Kaynak taramaları sırasında, Tekdüzen Hesap Planındaki hesapların i levlerinin ve çalı ma biçimlerinin do rulu unu irdeleyen kaynakların sınırlılı ı dikkat çekicidir. Muhasebe ö retiminde hesaplar ve hesapların çalı ma biçimleri derslerin temel konularını olu turur. Kamu otoritelerince hazırlanan veya hazırlattırılan düzenlemelerin, akademik çevrelerde veri olarak kabul edilmek

yerine, sorgulayıcı bir yaklaşımla değerlendirilmelerinin, bu alandaki gelişmelerin alt yapısını oluşturmadaki yeri önemlidir.

2. NCELEME

2.1. Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesinde Kullanılan Gider ve Maliyet Hesaplarının Entegrasyonu

2.1.1. Genel Muhasebenin Gider Hesapları, Maliyet Muhasebesinin Maliyet Hesapları ile Aynı Türdeki Tür

Tekdüzen Hesap Planında, Genel Muhasebe çerçevesinde yapılan giderler, önce 7 nci Grupta yer alan Maliyet Hesaplarına¹ atılarak, dönem sonlarına kadar bu hesaplarda bekletilmekte, dönem sonlarında ise Yansıtma Hesapları² kullanılarak, 6 ncı Grupta aynı adla, fakat farklı kod numaraları ile yer alan Gelir Tablosu Hesaplarına³ (Sonuç Hesaplarına) aktarılmak suretiyle, dönem sonlarında 'gider' olarak muhasebeleştirilmektedirler.

Maliyet Hesapları Grubunda yer alan hesaplar, dönem içinde yapılan giderlerin toplandı ı birer 'havuz hesap' i levi görmekte, bu giderler dönem sonlarında 600'lü Grupta yer alan hesaplara aktarıldıklarında gerçek bir 'gider hesabı'na dönüşmektedirler. Bu suretle Genel Muhasebenin Gider Hesapları önce Maliyet Muhasebesi içine sokulmakta, sonra aynı adlarla Genel Muhasebeye iade edilmekteler. Bu kayıt biçimi ile maliyet tespiti ile ilgili bulunmayan Genel Muhasebe (Ticari Muhasebe) içinde, gereksiz olarak, maliyet hesapları kullanılmaktadır. Bu biçimdeki kayıt anlayışı, giderler ile maliyetler arasındaki farkı gözetmemekte, 'gider' ve 'maliyet' kavramlarını

¹ 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 770-Genel Yönetim Giderleri, 780-Finansman Giderleri Hesapları.

² 751-Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma, 761-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma, 771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma, 781-Finansman Giderleri Yansıtma Hesapları.

³ 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, 632-Genel Yönetim Giderleri, 66-Finansman Giderleri Hesapları.

aynıla tırmaktadır. Muhasebe teorisi ve tekni i bakımından uygun olmayan söz konusu uygulama, i letmelerin büyük ço unlu unun 'Ticari letme' olmaları nedeniyle, Maliyet Muhasebesi ile hiç bir ili kileri olmadı ı ve hiç gereksinme duymadıkları halde, bu i letmeleri maliyet hesapları tutmak zorunda bırakmaktadır.

letmeler için esas olan Genel Muhasebedir. Maliyetler muhasebe dı ında tablolar ve yardımcı kayıtlarla hesaplandıktan sonra, bu tabloların dayanak yapılması ile Genel Muhasebe çerçevesinde muhasebe tirilmeleri mümkündür. Bir ürünün maliyetinin tespiti ve muhasebe tirilmesi, mahiyeti itibariyle, i letmenin makine parkına dahil etmek üzere imal etti i ve bu imalatı 'Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabı'nda izlemesinden çok farklı de ildir. Maliyetlerin neleri içerece i belirlendikten sonra bunların muhasebe kayıtlarında nasıl gösterilece i i letmelerin kullanacakları 'hesap planları' ile belirlenir. Genel Muhasebe Hesap Planı içerisine önemli 'maliyet hesapları' yerle tirilerek ayrı bir Maliyet Muhasebesi bölümüne yer verilmeyebilir. Bu takdirde, bu hesapları bütün i letmeler de il, maliyet tespit edecek olan i letmeler kullanırlar. Genel Muhasebenin ve Maliyet Muhasebesinin aynı hesap planı içerisinde yer alması, ticari i letmelerin de maliyet muhasebesi kayıtlarını tutmalarını gerektirmemelidir. Ço u ülkelerin Muhasebe Hesap Planlarında, Maliyet Muhasebesine ili kin kısımlar bulunmaz. Bir kısım ülkeler de artık maliyet hesaplarını hesap planlarından çıkarmaktadırlar⁴. letmeler Maliyet Muhasebesi kayıtlarını ayrı bir sistem içerisinde tutma yöntemini seçmeleri durumunda, bunları Genel Muhasebe ile aynı serviste tutabilecekleri gibi, ba ımsız bir bölüm olarak da örgütleyebilirler. Bunlardan hangisinin seçilece ine, i letmenin büyüklü ü, teknik yapısı, yerle im düzeni gibi hususlar göz önünde tutularak karar verilecektir. Açıklanan kayıt biçimlerinden hiç birinde Genel Muhasebenin Gider Hesaplarının, Maliyet Hesapları olarak kurgulanarak i lem yapılması söz konusu olmamalıdır.

⁴ Fransanın 1982 yılında Genel Hesap Planında 9 ncu Grupta yer alan Analitik Muhasebe Hesapları bölümü Hesap Planından çıkarılmı bulunmaktadır. Belçika Hesap Planında da Maliyet Muhasebesi bölümü kaldırılmı tır.
Bkz. - Plan comptable générale (France),- <http://www.anc.gouv.fr/> ; (20.06.2011)
- Plan Comptable Belgique, <http://www.lacompta.org/doc/plan-comptable-belgique.pdf> (20.06.2011).

2.1.2. Aynı Adlarla Birden Çok Hesap Kullanılması Muhasebe Tekniğine Ayrıktır

Tekdüzen Hesap Planı'nda farklı kod numaraları verilmek suretiyle, farklı i levleri olan hesaplar aynı adlarla kullanılmı lardır. Yukarda belirtilen Gider Hesapları bu yanlı uygulamanın en önemli örne ini olu turmaktadır. Maliyet Hesapları üst ba lı ı altında yer alan 700'lü hesaplardaki Ara tırma Geli tirme Giderleri, Pazarlama Satı ve Da ıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderleri Hesapları birer 'gider toplama hesabı (havuz hesap)' olarak Maliyet Muhasebesi Hesapları ekinde yerle tirilmi lerdir. Genel Muhasebe Hesaplarında da, Gelir Tablosu Hesapları üst ba lı ı altında, bu kez yine aynı adlarla, birer 'sonuç hesabı' niteli inde Gider Hesapları olarak, birbirlerinden bütünüyle farklı i levler yüklenerek, fakat farklı hesap kod numaraları ile (600'lü hesaplar) yer verilmi lerdir.

Muhasebe kuramı, 'tam açıklama' ilkesi gere ince, her hesaba yalnızca bir tek fonksiyon yüklenmesini öngörür. Bu suretle hesaplar ve mali tablolar, i letmelerin dili olma özelli ini ta ır ve evrenselle ir. Herhangi bir i letmenin hesaplarını, dı arıdan birilerinin incelemesi, gördü ü verileri aynı dil ve mantıkla yorumlaması, hesapların aynı içeri i ifade etmesi ile mümkündür.

2.1.3. 'Gider' ve 'Maliyet' Kavramları Arasındaki Farklılık Gözetilmemi tir

Tekdüzen Hesap Planında, 6 ncı grupta yer alan Gelir Tablosu Hesaplarının 'Gider Hesapları' ile 7 nci grupta yer alan Maliyet Hesapları içerisinde yer verilmi olan 'Gider Hesapları' ve bu hesapların 'çalı ma biçimleri' incelendi inde, 'gider' ve 'maliyet' kavramlarının aynı anlamda kullanıldıkları ve bu yanlı kullanımı temel alarak, Muhasebe Sisteminin olu turuldu u görülmektedir. Söz konusu kayıt biçimleri, 'gider' ve 'maliyet' kavramlarının iktisat ve i letme teoremlerindeki farklılıkları dikkate alınmadan düzenlenmi lerdir. Muhasebede kullanılan hesaplar, i letmelerin iktisadi faaliyetlerini fonksiyonel olarak sınıflandırır ve somutla tırır.

Üretim i letmelerinde üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin saptanması, i letmenin tedarik, üretim, kalite kontrol, satı gibi önemli

konularındaki karar alma süreçlerinde yönetimin kullanılması gereken verilerin ve bilgilerin temelini oluşturur. Bu bilgilerin, muhasebe kayıtlarında kullanıldıkları 'hesaplar' vasıtasıyla fonksiyonel olarak tasnif ve kayıt edilmek suretiyle, daha bilinçli ve tutarlı karar alma imkanı sağlayan ayrı bir kısım içerisinde muhasebeleştirildikleri sisteme 'İletme Muhasebesi', 'Analitik Muhasebe' (Lassègue,1978: 468-471) veya bizde olduğu gibi 'Maliyet Muhasebesi' adları verilmektedir. Üretilen mallar maliyetinin olduğu üretim sürecinin kayıtlarda gösterilmesini sağlayan Maliyet Muhasebesinde, giderlerin muhasebeleştirilmeleri söz konusu olmaz. Giderlerin kaydı Genel Muhasebenin konusudur.

Maliyet Muhasebesi Sistemi kurulurken göz önünde tutulacak en önemli husus, 'üretim süreci'nin iyi analiz edilerek, bu süreçte yer alan üretim amallarının ve girdilerin üretime katılımlarının doğru saptanması, ondan sonra da bu işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasını sağlayacak 'hesaplar'ın ve bu 'hesapların çalıştırılma biçimleri'nin muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak belirlenmesidir.

Ekonomik anlamda üretim, bir kısım üretim faktörlerinin (input-girdi) belirli işlemlerden sonra, ürünün niteliğine göre oluşturdukları kombinasyonlar sonucunda tüketime (nihai veya ara tüketim) hazır ürünün (output-çıkıtı) elde edilmesidir (Barre,1978: 16,335). Maliyet muhasebesi, üretim süreci sonucunda elde edilen ürünlerin (output) maliyetinin tespit edilmesi ile üretim sürecinde maliyetleri oluşturulan girdilerin bu maliyetlerde yer aldıkları tutarları ve üretimin bütün amallarında yer alacak yerlerini belirleyerek muhasebe kuralları içerisinde kaydedilmelerini sağlar. Ürün maliyetini oluşturulan girdilerin 'gider' oldukları varsayımı ile muhasebe kayıtlarını düzenleyen mevcut sistemin ne ölçüde doğru ve tutarlı olduğu; 'gider', 'yük', 'harcama (masraf-sarf)' ve 'maliyet' kavramları ile 'gelir', 'hasıla', 'kar-zarar' kavramlarının açıklanması kavru kurulmasından sonra anlaşılabilir. Bu konuda yapılacak en önemli güçlük, bu kavramlara işletmecilik ve iktisat teorisinde yüklenen anlamlardan farklı olarak, pratikte yüklenen anlamların birbirini içerisine geçmesi veya çoğu kez aynı anlamda kullanılmalarıdır (Civelek, Azzem, 2008).

Gider-Maliyet Ayırımı:

Gider ve Maliyet arasındaki en belirleyici fark, ilki için yapılan ödeme veya harcamanın tüketilmesi ve yok olmasıdır. İkincisinde ise, yapılan ödeme

veya harcamanın bir aktif de ere dönü mesi veya mevcut bir aktif kalemin de erinin artmasına yol açmasıdır (Lassègue, 1978).

Gider kavramının ilk ça rı turdu ı harcamalardan olan Genel Yönetim Giderleri konuyu açıklamak için örneklendirilmede oldukça uygundur: Bankadan para çekmek için ticari taksi kullanan bir elemanın ödedi i bedelin bilanço aktifinde herhangi bir ekilde yer alması söz konusu olamaz. Bu ödeme i letmeye gerekli faydasını sa lamı ve yok olmu tur. Bu açıklamaya uymadı ı dü ünülebilecek olan Kırtasiye Malzemesi gibi bir kısım giderler ise, satın alındıktan sonra, oldukça kısa bir zaman diliminde tüketilirler. Sa ladıkları fayda da bu kısa zaman dilimine yayılır. Miktar olarak da bu malzemeler, söz konusu zaman içerisinde aktifle tirilmeyecek kadar önemsizdirler. Alındıkları tarihte 'gider' yazılırlar.

letmenin giderlerinden söz edilince, bu, belli bir döneme ait olanları ifade eder. leriki yıllara sarkan ödemeler ise – Pe in Ödenen Kiralar gibi... — i letmenin alaca mını olu turduklarından, 'gider' niteli inde de il, bir 'alacak' niteli inde olmak üzere aktifle tirilirler.

Sonuç Hesapları bakımından özel bir önemi bulunan Dönemsellik lkesinin do al sonucu olarak 'giderler' 'ödemeler'den ayrılırlar. Örne in, amortismanına tabi bir aktif de erin alınması (ödeme) ile bunun i letmeye sa ladı ı faydanın ve katkının kar ılı ı olarak ayrılan amortismanların (gider veya yük biçiminde) muhasebele tirilme zamanları farklıdır. Öte yandan, amortismanına tabi tutulan varlıkların i letme bilançosunda somut de erleri vardır ve bunlar yeniden satılabilirler (Lassègue,1978: 474–475). Satılmak üzere alınan ticari malların da, aynı ekilde, bilanço aktifinde yer alabilmeleri ve satılabilmeleri nedeniyle gider olarak i lem görmeleri mümkün de ildir. Gider ve Maliyet kavramlarının ikinci belirleyici farklılıkları, birincilerin yeniden satılabilmeleri imkanı olmadı ı halde, bir maliyet konusu olanların yeniden satılabilmeleridir.

Kurulu Giderlerinin itfasında (Yücel, 2010: 467–482), amortismanına tabi tutulma yönteminin seçilmesi hali, yukarda de inilen amortismanına tabi varlıkların 'yeniden satılabilme' özelliklerine istisna te kil eder. Bu harcamaların sa layaca ı faydanın i letmenin kuruldu u yıllı sınırlı olmadı ı görü ünün kabul görmesi nedeni ile Kurulu Giderlerinin amortismanına tabi tutulabilece i kabul edilmektedir.

Gider kavramını Maliyet kavramından ayıran en önemli farklılıklardan birisi de, giderlerin işletmenin Öz Sermayesinde azalmaya yol açmasıdır. Kuruluş Harcamalarının yapılması ile işletmenin öz sermayesi bu harcamalar kadar azalmı olacak, faaliyetini azalan sermayesi kadar kaynaktan mahrum yürütecek, belki bu kısım kadar yabancı kaynağın finansman masrafına da katlanacaktır. Yeniden satılabilme imkanı olmayan bu harcamaların, amortismanına tabi tutulmak yerine, yapıldıkları yıl içerisinde gider yazılmaları daha uygun olacaktır. Nitekim işletmelerin yatırım ve kredi amaçlı mali analizleri için hazırlanan 'düzeltimi bilançolar'da, kuruluş giderleri öz sermayeden indirilirler (Akgüç, 2008: 166). Bunların işletmeye olan katkılarının ileriki yıllara yayılması varsayımını da, yalnızca Kuruluş Giderlerine özgü bir geçerlilik olarak almamak gerekir. İşletmenin herhangi bir döneminde yapılan bir amortisman giderinin ileriki yıllarda da fayda sağlamayacağını söyleme imkanı yoktur.

Maliyet kavramı, bir sürecin sonucunu ifade eder. Stisnai haller dışında, bu bir 'birikim'dir. Maliyet, satın almaları başlı olarak oluşan harcamaların (masrafların) toplamının bir aktif kalem olarak yer alması veya işletmenin kendisinin, kendi ihtiyacı için bir aktif deeri veya temel faaliyet konusunu oluştururan mal veya hizmetleri üretmesi sonucu oluşan harcamaların toplamıdır.

Ticari işletmelerin satılmak üzere satın aldıkları Ticari Malların Maliyeti, bu malların ilk fatura bedelleri ile nakliye, gümrük gibi önemli masrafların toplamından oluşur. Aynı şekilde, satın alınan makine, teçhizat gibi duran deerlerin maliyeti, bunların ilk fatura bedelleri ile nakliye, gümrük, montaj gibi önemli masrafların eklenmesi ile elde edilen bedeldir. Söz konusu mallar ve duran deerlerin elde edilmeleri için yapılan küçük masrafların (haberleşme, yol, yemek, otel... gibi) ilke olarak maliyet bedeline katılmaları gerekmektedir birlikte, gider olarak yazılmaları da mümkündür. Bu tür harcamaların maliyet unsuru veya gider niteliğinde olup olmadıklarının saptanması her zaman mümkün olmayabilmektedir. Vergi mevzuatında da, bu tür harcamaların gider yazılması veya maliyete atılması konusunda işletmeleri serbest bırakılarak, uygulamada karı ıklık yaratılması engellenmiştir.⁵ Ticari Malların alınması işletmelerinin tamamlanarak aktifte bu hesap adı altında kayıt edilinceye kadar geçen sürede

⁵ Vergi Usul Kanunu, md.: 262, 275; Gelir Vergisi Kanunu, md.:40.

yapılan harcamalar Verilen Sipari Avansları hesabında; diğer aktif değerler ise Sipari Avansları hesabında izlenmekte, nihai maliyet tekkül ettikten sonra ise bu 'geçici hesaplar' kapatılarak 'ana hesaplar'a devredilmektedirler. Bu alımların alı bedelinden başka bir bedel ödenmeden tek bir defada yapılmı olması olayın mahiyetini de iştirmez. Burada maliyet ve gider ayırımında belirleyici olan, yapılan masrafın aktif bir değer bünyesine katılıp katılmadığıdır. Satın alınan veya üretilen bir aktif değer bünyesine katılan harcama için muhasebete 'aktifle tirme' kavramı kullanılır ki, aktifle tirilen bir harcama 'maliyet unsuru' niteliğini taşır.

İşletmenin kendi bünyesinde üretimini yaptığı Bina, Makine, Demirbaşı gibi değerler için yapılan bütün harcamalar bu değerlerin maliyet bedeline katılırlar. Bunlar Yapılmakta Olan Yatırımlar geçici hesabında izlenirler. Yatırım maliyetinin oluşmasını sağlayan sürecin tamamlanması ile üretilen değerler, ilgili hesaba kaydedilerek aktifle tirilirler.

Temel faaliyetlerini 'üretim'in olduğu işletmeler bakımından Üretilen Mallar Maliyetinin tespiti, karar alma ve yönetim açısından taşıdığı önem nedeniyle, ayrıntılı Maliyet Hesapları ve Sistemlerinin – Maliyet Muhasebesinin – kullanılması ihtiyacını doğurmaktadır.

Maliyet Muhasebesinde 'maliyet' kavramı, genellikle, 'üretilen mallar maliyeti'ni ifade etmekle birlikte (Engel, Kletz, 2005), üretimin belirli aşamalarının maliyetlerini (Kesme Atölyesi Maliyeti, Talamalı Atölyesi Maliyeti, Boyama Atölyesi Maliyeti...) açıklamakta da kullanılır. İşletmenin üretim dışındaki fonksiyonlarının belli dönemlerdeki toplam masrafları da maliyetler olarak ifade edilebilirler. Genel Yönetim Maliyetleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyetleri... gibi. Bu tür maliyetlerin 'Üretilen Hizmet Maliyetleri'nde olduğu gibi 'aktifle tirilmeleri' mümkün olmamakla birlikte, bir 'süreç' sonucunda ve bir 'birikim' olmaları nedeniyle, yalnız 'gider' kavramından ayrılırlar. Bunların, başka bir kavramla ifade edilmelerinin zorluğu da göz önünde tutulduğunda, uygulamadaki karışıklıklar anlaşılabilir.

Gider ile Yük ve Harcama (Masraf – Sarf) Ayırımı:

Muhasebe uygulamalarında karışık kullanılan kavram karışıklıklarından bir diğeri 'gider' ile 'yük' arasındaki ayırımdır. Yükler (charges), mahiyeti itibarı ile giderlerden ayrılırlar. Yükler, giderler gibi yok olmazlar. Aktifle tirilebilecek bir değerlerin maliyetini oluşturan unsurlardır. Ekonomik anlamı ile üretim sürecinin

girdileridir (Alphandery, 1976; Barre, 1978). Yüklerin 'harcama' veya aynı anlamda kullanılan 'masraf veya sarf'tan farkları, belli dönemlere ait olmalarıdır. Harcama, işletmenin yaşamı boyunca da olduğu gibi, pratikte zaman zaman kullanıldığı gibi, belli dönemlerle sınırlı olarak anlaşıldığı durumlarda, yük kavramı ile özdeşleşir. Üretim sürecinde 'dönemsellik ilkesi', yarı mamul veya mamul maliyetinde ifadesini bulduğu için, Yük yerine Harcama veya Masraf kavramlarının kullanılmasında Maliyet Muhasebesi açısından sakınca bulunmamaktadır.⁶

Burada 'Nakit Muhasebesi'nin konusu olan 'ödeme' ve 'tahsilat' kavramları ile karıştırılır ki, bunlar; 'gider', 'yük', 'maliyet', 'gelir' ve 'hasılat' kavramlarının dışında, işletmeye giren ve çıkan paraları ifade ederler. Örneğin; ödemesi yapılmı hammadelerin harcanması üretimde kullanılmaları ile gerçekleşir.

Gider-Zarar Ayrımı:

Maliyet Muhasebesi ile her zaman ilgili kişi kurulmasa da, 'Kar-Zarar' kavramlarına da değinmek gerekmektedir. Özellikle 'gider' ve 'zarar' kavramları arasındaki farklılığın zaman zaman karıştırıldığı gözlemlenmektedir.

Ekonomik teoreminde 'Kar ve Zarar', bir faaliyet sonucunda oluşur. Faaliyet, satın alınmak veya işletme bünyesinde üretilmek suretiyle maliyeti oluşan malların satılması (veya de diğer biçimlerde elden çıkarılması) sürecidir. Kar veya Zarar, bu süreçte söz konusu malın satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki farkı (marge) ifade eder. Satış bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark, muhasebe dilindeki kullanımı ile 'Gayrisafi Kar (Brüt Kar)'ı oluşturur. Söz konusu faaliyetin yürütülebilmesi için yapılması gereken, ancak satılan mal maliyetine katılmayan harcamalar ise, 'Faaliyet Giderleri' olarak, Gayrisafi Kar'dan indirilirler. Bu suretle oluşan fark 'Faaliyet Kar veya Zararı' olarak adlandırılır.

İşletmenin aktifinde kayıtlı diğer kalemlerin satılması halinde de, satış bedeli ile alım maliyeti arasındaki fark, bu aktif kalemlerin satış kar veya zararını oluşturur. Buradan hareketle 'satış bedeli', 'satış hasılatı', 'gelir', 'irata' ve 'kar(kazanç)' kavramlarının da açıklıkla kavru turulması gerekmektedir.

⁶ 1968 yılında uygulamaya konulmuş olan Tekdüzen Hesap Planında maliyet girdileri Sarf Hesapları adı ile düzenlenmişlerdir.

Satı Bedeli, Satı Hasılatı, Gelir, rat ve Kar:

'Satı Bedeli', münferit i lemlerle sınırlıdır. Bu aktifte kayıtlı bir de erin (Ta ıt, Hisse Senedi... gibi) satı na ait tutar olabilece i gibi, i letmenin ana faaliyet konusuna giren mallardan bir adetlik veya bir partilik satı ın tutarı da olabilir.

'Satı Hasılatı' kavramı ise, i letmenin ana faaliyet konusunu olu turan malların satı bedellerinin toplamını ifade eder ki, bu bir süreç içerisinde olu ur.

letmenin mal satı larının bir defada olması halinde satı bedeli ile satı hasılatı kavramları aynı eylem içerisinde ifadelerini bulurlar ki, muhasebedeki satı i leminin kaydı 'satı bedeli' kavramına, dönem sonu kayıtlarında Kar/Zarar Hesabına devri ise 'satı hasılatı' kavramına kar ılık gelecektir.

'Gelir' i letmenin 'sonuç hesaplarına' belli bir dönemde kataca ı nakdi veya kaydi tahsilatlarının tamamıdır. Gelirler i letmenin öz sermayesini artırırılar (Koç Yalkın, 2006: 409). Bunlar, i letmenin ana faaliyet konusu dı nda elde etti i gelirler yanında, i letmenin ana faaliyetinden elde etti i 'gayri safi kar'dan olu ur. Kar (Kazanç) elde edilmesi için ticari bir i letme biçiminde bir 'organizasyon' gereklidir. Mikroekonomik anlamda i letme, toplam satı hasılatı ile toplam maliyetlerinin farkını olu turan, kar veya kazancı elde etmek üzere örgütlenir ve faaliyet yapar (Barre, 1978: 152). Makroekonomik anlamda 'gelir', üretim faktörlerinin üretime katkılarının kar ılı ıdır. letmecilikte kullanılan 'kar' veya 'kazanç' kavramlarının ktisat teorisindeki kar ılı ı 'Katma De er'dir. Katma De er, üretilen mal ve hizmetlerin brüt de erinden üretime katılan (tüketilen) mal (hammadde) ve hizmetlerin brüt de erinin çıkarılması ile elde edilen de erdir (Alphandery, 1976: 47; Barre, 1978: 250). Bu de erin içerisinde, üretim faktörlerinin gelirleri ile te ebbüs karı yer alır. ktisat teoremindeki 'katma de er' kavramı, Muhasebede kullanılan 'net kar' kavramına kar ılık gelir ki; bu, bir i letmenin Toplam Hasılatı ile Toplam Maliyeti (Prix de Revient) arasındaki farkı ifade eder. Muhasebe teoremi, kavramları uygulamaya koyarken iktisat teoremini esas almakla birlikte, temel anlamlardan sapmadan, i letmecili in gereksinimleri çerçevesinde uygulamalar geli tirebilmektedir. Makroekonominin katma de er tanımı ile i letme açısından katma de erin tanımı temelde aynı anlayı ı ta ımakla birlikte bütünüyle çakı maz. letme açısından 'katma de er' satı hasılatı ile satılan mallar maliyeti arasındaki farkı ifade eder. Muhasebede bu tutar 'gayrisafi kar veya

brüt kar' olarak adlandırılır ki; işletmenin temel geliri gayrisafi kardan oluşur. Mal maliyetlerinin saptanmasında, yük veya harcama hesaplarının kullanılmaları gerekir. Yapılmaları zorunlu olmayan ve her işletmede tutarları değişebilen giderlerin (Araştırma Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri, Finansman Giderleri) indirilmesi, diğer gelirlerin (Aktif Değerlerin Satış Karı, Komisyon Gelirleri, Faiz Gelirleri...) eklenmesi ile Net Dönem Karına ulaşılır. Faaliyet giderlerinin muhasebeleştirilmeleri ise Genel Muhasebenin Gider Hesapları ile yapılmalıdır. Giderlerin muhasebeleştirilmeleri ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemini'nin getirdiği düzenleme muhasebe teoremine uygundur. Faaliyet Giderleri ve Diğer Giderler Maliyetlerle ilişkilendirilmemelidir. Ancak, daha önce de inildiği gibi, bu hesaplar maliyetlerle ilişkili olmadığı halde, Maliyet Muhasebesi içerisinde düzenlenmemelidir.

'Gelir' kavramının içeriğinde yer alan 'gayrisafi kar'a ulaşırken, 'satış hasılatı'nın sonuç hesapları anlamında 'gelir' olmadığına, 'satılan mallar maliyeti'nin de 'gider' olmadığına anlamı, muhasebede hesaplara verilecek maliyetler bakımından önemlidir. Gelir, gayrisafi kar dışında 'iratlar' ve 'ücretler'i de kapsayan genel bir kavramdır. Vergi hukukumuzda da, bu anlayışı benimsemiştir (Gelir Vergisi Kanunu, md. 1 ve 2). Iratlar, bir organizasyon içinde yer almak zorunluluğu olmadan, belli miktarda kaynağın tahsis edilmesiyle elde edilirler. İrtifak kar payları ve hisse senedi temettüleri ile kira gelirlerinin elde edilmeleri için yapılacak giderler, Genel Yönetim Giderlerine katılarak sonuç hesaplarına devredilirler. Iratlar, bu giderler indirilmeden, Faaliyet Diğer Gelirler arasında doğrudan Kar/Zarar hesabına Gelir olarak kaydedilirler. Iratların elde edilmesi için yapılan giderler Maliyet Muhasebesi ile ilişkilendirilmezler.

Fransız Muhasebe Sistemindeki 'İşletme Hesabı (Compte d'Exploitation) uygulaması (Lassègue,1978;) Satış Hasılatının Gelir olmadığına ve Satılan Mallar Maliyetinin de Gider olmadığına vurgulandığı bir sistemdir. Bu sistemde, Kar-Zarar Tablosunda, yalnızca Satış Hasılatı ile Satılan Mallar Maliyeti arasındaki fark olan Gayrisafi Kar veya Zarar, Gelirler veya Giderler arasında yer alır. Ülkemizde, Tekdüzen Hesap Planından önceki dönemde düzenlenen Kar-Zarar Tablosunda da gayrisafi kar gelirler arasında yer alırdı.

Kavramların iktisat teoremine uygun olarak muhasebe uygulamalarında yerli yerine oturtulmaları her zaman mümkün olmayabilmektedir. Kar ıla ılan en önemli zorluk, kavramların anlam içeriklerindeki ince geçi lerdir. Bunun yanında, muhasebe uygulamalarının, bilimsel tasniflere dayanmayan ve zaman içerisinde olu an geleneksel kayıt biçimlerinden uzakla malarının kolay olamayaca ı da gözardı edilmemelidir. Ancak, ülkemizde 1992 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Hesap Planı, bir yandan eski düzeni dikkate almadan bir sistem geli tirirken, yeni kurulan sistemde, hesapların fonksiyonlarını belirleyen ekonomik olayların kavramsal nitelikleri gözönünde bulundurulmadı ndan oldukça karma ık, yapay bir sistem ortaya çıkmı tır. Hesapların i levlerinin bilimsel anlamları gözötilmeden, yalnızca ‘gider’ hesaplarına yer verilerek ‘harcama- masraf’ veya ‘yük’ gibi ‘maliyet’ hesaplarının gözardı edilmesinde, Vergi daresinin, hesapların bilimsel anlamları ile inceliklerine gereksinim duymaması da etken olmu tur. Gelir daresi açısından, matrahın do ru saptanmasına olanak sa layan bir hesap planı yeterlidir. letmelerde ise, analiz, kontrol, karar alma, yönetim gibi konularda ayrıntılı bilgileri gerektiren gereksinimlerinin kar ılanması önemlidir. Halbuki Kamu ktisadi Kurulu ları için yapılmı olan reform çalı maları çerçevesinde, 1968 yılında geli tirilen Tekdüzen Genel Hesap Planı (Bursal,1978: 70–72), yeni geli tirilecek Hesap Planı için, bilimsel alt yapısı ile i letmelerin ve Gelir daresinin gereksinimlerini kar ılamakta iyi bir temel olu turacak niteliklere sahipti.

2.2. Tekdüzen Hesap Planında Gider Yansıtma Hesapları:

Tekdüzen hesap Planınının 7. Bölümünde ‘Maliyet Hesapları (7/A Seçene i)’ ve küçük i letmeler için de, ‘Maliyet Hesapları (7/B Seçene i)’ ba lıkları altında, Genel Muhasebenin kayıt sistemi içerisinde yer alması gereken Gider Hesapları ile Maliyet Muhasebesinin kayıt sistemi içerisinde yer alması gereken Maliyet Hesaplarınının tamamı ‘Gider Hesabı’ olarak, fonksiyonlarına ve masraf çe itlerine göre tasnife tabi tutularak aynı sistem içerisinde gruplandırılmı lardır. 7/A Seçene inin de erlendirilmesi ile 7/B Seçene i de açıklanmı olaca ndan, yapılacak de erlendirmeler 7/A Seçene ine göre yapılacaktır.

700'lü gruptaki hesaplar birer geçici hesap niteli inde olup, gider ve masrafların toplanmasını sa layarak birer 'havuz hesap' i levi görmektedirler. Dönem sonlarında ise, bu hesaplarda toplanan tutarlar, önce Gider Yansıtma Hesaplarına 'Alacak', bunlar 'dönem giderleri' ise; 6. Bölümde yer alan Gelir Tablosu Hesaplarından ilgili Gider Hesabına 'Borç' kaydedilmekte ve sonra, Gider Yansıtma Hesaplarına 'Borç', 700'lü grupta yer alan 'havuz hesap' niteli indeki Gider Hesaplarına 'Alacak' kaydedilerek kapatılmaktadır. 6 ncı Grupta yer alan gerçek gider hesapları da, dönem sonlarında Kar/Zarar Hesabına devredilmektedir.

Yansıtma Hesapları 'üretimle ilgili hesaplar' ise⁷; ilgili gider hesaplarında (havuz hesaplar) toplanan tutarlar, yansıtma hesaplarına 'Alacak', 'Yarı Mamul-Üretim Hesabı'na 'Borç' yazılmakta, dönem sonlarında da aynı tutarlar yansıtma hesaplarına 'Borç', ilgili gider hesaplarına (havuz hesaplara) 'Alacak' kaydedilerek kapatılmaktadırlar. Fiili maliyetlerin söz konusu oldu u bu uygulama ile Yansıtma Hesaplarına yüklenen i lev, geçici hesap niteli inde bir 'aktarma hesabı' özelli idir.

'Tahmini Maliyet Sistemi'nin uygulandı ı durumlarda Yansıtma Hesaplarına 'Kar ılık Hesapları' i levi yüklenmi tir. Kesin tutarları önceden bilinmeyen harcamalar veya bütçelenen harcamalar, önce yansıtma hesaplarına 'Alacak' kaydedilerek üretim maliyetine atılmakta, dönem sonlarında ise havuz hesaplarda biriktirilen harcamalar, yansıtma hesaplarının 'Borcuna' ve havuz hesapların 'Alaca ına' kaydedilmekte, yansıtma hesapları ile havuz hesaplar arasında fark olu ması halinde de bunlar 'Fark Hesapları' kullanılarak 'Üretilen Mallar Maliyetine' veya 'Mamullere' yüklenmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı ile getirilen ve hesapların çalı ma biçimlerinin yukarda kısaca açıklandı ı 'Yansıtma Hesapları Uygulaması', Muhasebe Tekni i açısından önemli sakıncalar ta ımaktadır:

⁷ 711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721-Direkt Çiçilik Giderleri Yansıtma Hesabı, 731-Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı, 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı.

2.2.1. Yansıtma Hesaplarının Aktarma Hesapları Olarak Kullanım Biçimi Yanlı tır

Muhasebe uygulamalarında Yansıtma Hesaplarının kullanımı oldukça sınırlıdır. Bu hesapların en yaygın biçimde kullanıldığı ülkelerin başında Fransa gelir. Genel yapılanmaları ve mali sistemlerinin geliştirilmesinde Fransa'yı örnek alan bir kısım frankofon ülkelerde de yansıtma hesaplarının yaygın biçimde kullanıldığı görülmektedir. Yansıtma Hesapları, Maliyet Muhasebesinin Genel Muhasebeden ayrı tutulduğu işletmelerde; Genel Muhasebede ilk tahakkukları yapılan ve üretim departmanına ait olan bir kısım harcamaların, üretim maliyetine katılmak üzere maliyet muhasebesi servisine aktarılmasını sağlayan hesaplar biçiminde uygulanmaktadır. Bunlar bir bakıma, Genel Muhasebedeki ilgili hesapların, aynadaki görünümü gibi, Maliyet Muhasebesinin ilgili hesaplarında gösterilmesini sağlayan hesaplardır (Lassègue, 1978: 521). Örneğin, işletme giderlerinin genel tahakkukunu yapan genel muhasebe bölümü, bunlardan üretim bölümünü ilgilendirenleri, bir yansıtma hesabı kullanarak maliyet muhasebesi kısmına aktaracak, maliyet muhasebesi servisi de yansıtma hesaplarının alacağına kaydedeceği bu tutarları, direkt işletmeler ve indirekt işletmeler olarak harcama yerlerine borç kaydederek dağıtımını yapacaktır.

Muhasebe sistemlerinin tek elden kamu otoriteleri tarafından düzenlenmesine karşı olan, bunun, işletmelerin kendi yapılarına uygun hesap planı uygulamasına olanak vermeyeceği, esas itibarıyla da serbest piyasa sistemine aykırı olduğu gerekçeleriyle sınırlayıcı bir hesap planını benimsemeyen ABD'de (Bursal, 1978: 67-68) yansıtma hesaplarını kullananlara rastlansa da, artık muhasebe özetinde çoklukla bu hesaplara yer verilmemektedir (Garrison, Noreen, Brewer, Peter, 2008; Polimeni, Fabozzi, Adelberg, Kole, 1991).

Daha önce açıklandığı gibi, dönem giderlerinin 'maliyet hesabı' kabul edilerek, maliyet hesapları içerisinde yer alması muhasebe kuramına uygun değildir. Dönem giderlerinin, geçici hesap niteliindeki ayrı havuz hesaplarda biriktirilerek, dönem sonlarında yansıtma hesaplarına 'alacak,' esas gider hesaplarına 'borç' kaydetmek gibi dolambaçlı bir yöntem yerine, giderlerin ilgili esas hesaplarda doğrudan gider yazılarak toplanması ve dönem sonlarında

do rudan Kar/Zarar hesabına devredilmesi, muhasebe uygulamalarının kabul edilmi uygulamalarındandır.

Öte yandan, Yansıtma Hesaplarının ‘aktarma hesapları’ olarak kullanımındaki uygulama, muhasebe tekni i açısından hesapların çalı ma mantı ına da ters dü mektedir. Bir ‘aktarma hesabı’ kullanılacaksa, önce, havuz niteli indeki hesaplarda borç kaydedilerek biriktirilen giderlerin, bu hesapların alaca ına, aktarma hesaplarının da (yansıtma hesapları) borcuna kaydedilerek zincirin devam ettirilmesi gerekirdi. Bu durum, daha önce de inildi i gibi, tahmini maliyet sistemindeki ‘kar ılık hesapları’ yerine kullanılan söz konusu ‘gider yansıtma hesapları’nın da ‘maliyet hesapları’ ile aynıla tırılmasından kaynaklanmı tır.

Hesap planı içerisinde yansıtma hesaplarını savunanlar, bunların ek bilgiler sa ladıklarını ve maliyetlere aktarılan harcamaların kolayca görülebildi ini ileri sürmektedirler. (Büyükmirza, 2008:107,113). yi bir hesap planının fonksiyonel ve kapsamlı alt hesaplarının olaca ı açıktır. Kaldı ki; Tekdüzen Hesap Planındaki sorun, ayrıntılı istatistiki bilgiler alamamaktan ötedir, bu hesapların yanlı dizayn edilmi olmalarındadır.

2.2.2. Yansıtma Hesaplarının Kar ılık Hesapları Olarak Kullanılmaları Yanlı tır

‘Kar ılık Hesapları’, i letmelerin varlıklarında meydana gelen de er dü üklükleri ve zararlar ile yapacakları giderler ve masrafların kesin tutarları bilinmeyen, yakla ık tahmini tutarlarının izlendi i hesaplardır. Tekdüzen Hesap Planında, Tahmini Maliyet Sistemini kullanan i letmelerin, Fiili Maliyet Sistemini kullananlarda bir ‘aktarma hesabı’ olarak i lev yüklenen ‘Gider Yansıtma Hesapları’, bu kez yapılacak harcamalara kar ılık olarak, tahmini masrafların izlendi i ‘kar ılık hesap’ i levini görmektedirler.

Muhasebede aynı hesaba birden fazla i levlerin yüklenmesinin sakıncalarına ili kin gerekçeler önceki bölümde açıklandı ından, bu bölümde, söz konusu sakıncaların ‘kar ılık hesaplar’ için de geçerli oldu unu belirtmekle yetinilecektir.

Öte yandan, hesapların adlarının i levlerini ça rı tırmaları önemli olmakla birlikte, zaman zaman buna uymayan anlam yüklemelerinin olabilece ini de

kabul etmek gerekir. Bu takdirde hesapları adlandırmada ‘tutarlı’ olmak gerekecektir. Tekdüzen Hesap Planında 373 kod numarası ile yer alan ‘Maliyet Giderleri Kar ılı 1’ hesabı, mahiyeti itibariyle tam bir tahmini maliyet hesabıdır. levi u ekilde açıklanmıştır. “Aylık maliyetlerin saptanmasında, gelecek aylarda veya yılsonunda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle aylık maliyetlere pay verilmesinde, amortismanlar, tamir bakım, ikramiyeler, finansman giderleri ve benzeri giderlere ilişkin tahmini gider kar ılıklarının izlendi i hesaptır.” (G B, THP, 26). Bu hesabın kapsamındaki sınırlayıcı ifade kaldırılarak, bütün tahmini rakamlar için kullanılma imkanı yaratılsaydı, kar ılıkların hesap i levini yerine getiren bir hesap olarak yerini alması olacaktır. Gider Yansıtma Hesaplarının kullanılma biçimleri ile daha do ru kullanılma olan Maliyet Giderleri Kar ılı 1 Hesabının aynı hesap planı içinde, farklı adlarla, fakat aynı i levlerle kullanılmalara, bu iki hesap türünün anlamlarının da yeterince analiz edilmedi i kanaatini olu turmaktadır.

3. SONUÇ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin getirdi i Hesap Planında, Genel Muhasebenin temel hesaplarından olan ‘Gider Hesapları’, sistem içerisinde yer alması gereken Maliyet Muhasebesi hesapları olan ‘Maliyet Hesapları’nın ve di er ilgili hesapların yerini de alarak, tek bir hesap olarak kullanılma tır. Ayrıca, Giderlerin Maliyet Hesaplarında biriktirilerek ‘havuz hesap’ olarak, Genel Muhasebede ise ‘gerçek gider hesabı’ olarak iki farklı i levle kullanılma olmaları sakıncalıdır. Bu uygulama ile ‘gider’ ve ‘maliyet’ kavramları aynıla tırılmı , iki kavram arasındaki farklılıkların gözardı edilmesi ile muhasebenin ‘Tam Açıklama Kavramı’ çi nenmi tir. Muhasebe kayıtları ve bu kayıtlarda türetilen bilgilerin evrensel bir dil ve mantıkla yorumlanabilmeleri, bunların i letmecilik ve iktisat teoremlerine uygun anlamlar ta ımları ile olanaklıdır.

Maliyet Muhasebesi, i letme de üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin üretim süreci boyunca, üretim maliyetlerine katılan faktörler için yapılan harcamaların (masrafların) tutarlarını ve harcama yerlerini saptayan kayıtları tutar. Bu harcamalar, bir süreç – üretim süreci – sonucunda olu an bir birikimdir. Bu birikim, maliyet kavramı ile açıklanır ve aktifle tirilebilen,

yeniden satılabilen bir de eri (mamul) ifade eder. Üretim sürecinin muhasebeleştirilmesi, girdilerin, üretim yerlerinin ve ürünün elde edilmesi ile oluşan maliyetin bunlara uygun hesapların kullanılmasını gerektirir. Giderler ise, yapıldıkları anda tüketilirler, yok olurlar. Bu nedenle bir süreç içinde birikimleri ve aktifleştirilmeleri olanağı yoktur.

Öte yandan, Türkiye muhasebe uygulamalarında kullanılmalı kanlıkları bulunmayan, 1960'lı yıllarda geliştirilip, 1968 yılında Kamu İktisadi Kurulları için zorunlu, özel sektör için yol gösterici olarak uygulamaya konulan Tekdüzen Hesap Planında da kullanılmamış olan, 'Gider Yansıtma Hesapları'nın kullanılmaları da bir yenilik değil, önemli kargaşaya kaynağı olmuştur. Bunlara da gider hesaplarındakine benzer şekilde birden çok seviyeler yüklenerek, - bazı yerlerde 'aktarma hesabı', bazı yerlerde de 'karlılık hesabı'-karlılıklara yol açılmıştır. Az sayıda ülkede uygulanan bu hesapların kullanımına muhasebenin el ile tutulduğu dönemlerde bile gereksinim duyulmayan ülkemizde, makinele muhasebenin son derece geliştiği günümüzde, ayrıntılı bilgi edinmek gereğiyle kullanılmaya başlanmasının hiçbir katkısı olmadığı gibi önemli karlılıkların da kaynağı olmaktadır.

İletmelerin doğrudan veya finansal piyasalar kanalı ile globalleştiği günümüzde, mali raporların uluslararası standartlarda düzenlenebilecekleri alt yapıyı, muhasebe uygulamaları oluşturur. Muhasebe kayıt düzeninin temel görevi, işletmelerin iktisadi faaliyetlerini, işletmecilik ve iktisat teoremlerindeki anlamlarına uygun olarak kayda geçirmektir. Söz konusu bilimsel içerik temel alınarak, hesap adları ve hesapların çalıştırma biçimlerinin muhasebe ilkelerine uygun olarak, ülkedeki alışkanlıkları ve yerleşik muhasebe mantığını göz önünde tutması ile başarılı bir uygulamaya ulaşılabilmektedir.

1990'lı yıllara gelindiğinde, muhasebe uygulamaları alanında önemli deneyimler kazanılmış olmasına karşın, işletmelerin çoğunun küçük ve orta ölçekli olmaları nedeniyle, hesaplar ve hesapların kullanılabilir biçimleri açısından önemli dağınıklıkların bulunduğu yadsınmaz. Getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi, bu dağınıklıkları gidermede önemli başarılar sağlamıştır. Ancak sağlanan başarıların gerisinde, Vergi dairesinin sisteme uyuma zorunluluğunu getirmiş olması yatar.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, ASMMMO Yayını, Ankara 1996.
- Alphandery, Edmond, *Cours d'Analyse Macroéconomique*, Economica, Paris 1976.
- Autorité Des Normes Comptables De La France (ANC), *Plan Comptable Général-2009*, <http://www.anc.gouv.fr/>, (20 Haziran 2011).
- Barre, Raymond, *Economie Politique*, T.1, Thémis, Presse Universitaire de France, Paris 1978.
- Bursal, Nasuhi, *Maliyet Muhasebesi: Prensipler ve Uygulamalar*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul 1978.
- Büyükmirza, H. Kamil, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Ankara 2008.
- Civelek, Muzaffer, Azzem, Özkan, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara 2008.
- Engel, François, Kletz, Frédéric, *Cours de Comptabilité Analytique*, Ecole des Mines de Paris, Paris 2005, <http://www.cgs.ensmp.fr>, (15 Temmuz 2011);
- Garrison, R.H., Noreen, E.W., Eric, W., Brewer, P.C., *Managerial Accounting*, Mc Graw-Hill, 2008.
- Gelir daresi Bakanlık, *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Tebliği*, <http://.gib.gov.tr/>
- Koç Yalkın, Yüksel, *Genel Muhasebe: İlkeler ve Uygulamalar*, Nobel Yayınları, Ankara 2006.
- Lasseque, Pierre, *Gestion de l'Entreprise et Comptabilité*, Dalloz, Paris 1978.
- Polimeni, S.Ralph, Fabozzi, Frank J., Adelberg, Arthur H., Kole, Michael A., *Cost Accounting: Concepts and Applications for Managerial Decision Making*, Mc Graw-Hill, 1991.
- Yücel, A. Tugay, *Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, HUD Yayını, İstanbul 2010.