

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE GİDER VE MALİYET HESAPLARINA ELEŞTİREL YAKLAŞIM

A. Faruk DOĞAN*

ÖZET

Bu çalışma 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 işlevleri ile çalışma biçimlerindeki yanlışlıklara değinilmektedir. Diğer yandan gider hesaplarının maliyet hesapları ile aynılaştırılmalarının, hesapların işlevlerinin 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. GİRİŞ

İşletmelerin değere dayalı faaliyetlerinin parasal ifadelerini izleyen ve bunların ilgililerce yorumlanmasına ve karar alınmasına olanak sağlayan Muhasebe'nin en önemli konusunu kullanılacak hesapların saptanması ve hesapların çalışma biçimleri oluşturur.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları Kıta Avrupası ve özellikle de İtalyan etkisi ile Klasik Muhasebe olarak adlandırılan sisteme uygun bir gelişme göstermiştir. 1960'lı yıllarda muhasebe sisteminin geliştirilmesi amacı ile yapılan çalışmalarda Anglo Sakson ve ABD muhasebe sistemlerinin etkileri görülmeye başlamıştır. Bugün uygulanmakta olan 'Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nin uygulamaya konulduğu 1992 yılına kadar çeşitli kuruluş ve komisyonlarca yapılan çalışmaların Maliye Bakanlığının inisiyatifinde sonuçlanması ile anılan Bakanlık 1 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini yayınlayarak, bu Tebliğde konulan sisteme uyulması zorunluluğunu getirmiştir (Akdoğan, Sevilengül, 1996)

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin getirdiği Tekdüzen Hesap Planı yakından incelendiğinde, sistemin daha çok faaliyet sonuçlarının doğru saptanması dışında bir kaygı taşımadığı, geliştirilen hesapların ve hesapların çalışma biçimlerinin muhasebe mantığına, iktisat ve işletmecilik teoremlerine uygunluğunun gözardı edildiği gözlenir. Genel Muhasebenin konusu olan 'gider hesapları' ile Maliyet Muhasebesinin konusu olan 'maliyet hesapları', Gider Hesapları adı altında birleştirilerek anlamları ve işlevleri arasındaki farklılıklar gözönünde tutulmadığından, sistem kısırlaştırılmıştır.

Gider Hesaplarının Maliyet Hesapları arasına yerleştirilmeleri ile bu iki hesap türünün aynılaştırılmaları, hiç gereksinimleri olmadığı halde, ticari faaliyette bulunan bütün işletmelerin Maliyet Hesaplarını tutmaları zorunluluğunu getirmektedir.

Muhasebe uygulamalarında genellikle Maliyet Muhasebesi içerisinde yer bulan, ancak kullanımlarına çok seyrek rastlanılan ve giderek de terkedilmekte olan Yansıtma Hesaplarının kullanım biçimleri de muhasebe tekniğine uygun düşmemektedir. Bu hesaplar, Genel Muhasebenin ‘gider hesapları’ ve fiili maliyet sistemi ile maliyetlerini saptayan işletmelerin ‘yük hesapları’ içinde yer alması gereken harcamaların biriktirildiği birer ‘havuz hesap’ işlevi görürlerken, maliyetlerini tahmini maliyetle saptayan işletmelerde ise ‘karşılık hesabı’ işlevi görmektedirler. Muhasebede hesaplara birden çok işlev yüklenilmesinin, muhasebe tekniğine ters düşmesi yanında, muhasebe verilerinin yorumlanmasında ve değerlendirilmesinde önemli karışıklıklara yol açabileceği açıktır.

Türkiye’nin uzun bir sürede oluşan muhasebe uygulama deneyiminin, özellikle hesapların kullanım biçimleri ile ilgili olarak bilimsel ve evrensel nitelikte düzenlemelerle geliştirilmesine olan gereksinim yadsınmazdı. Bu çerçevede olmak üzere, özellikle 1960’lı yıllardan sonra yapılan reform çalışmaları sonucunda, muhasebe uygulama biçimlerinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Kamu İktisadi Teşebbüslerinde zorunlu, Özel Teşebbüs için yol gösterici olarak 1968 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, oldukça bilimsel ve ülke koşullarını da gözönünde tutan bir çalışmayı yansıtıyordu.

1992 yılında uygulamaya konulan sistemin, geleneksel uygulamaları ve bu çalışmayı gözardı ederek, diğer ülkelerde de pek rastlanılmayan bir sistemin getirilmiş olması yadırgandırıcıdır.

Bu çalışma, ülke düzeyinde uyulması zorunlu genel bir muhasebe sisteminin, en az aşağıdaki nitelikleri taşıması gerektiği varsayımına dayanmaktadır:

- Muhasebenin kayıt altına aldığı faaliyetleri inceleyen ve açıklayan işletmecilik ve iktisat teoremlerine uygunluk;
- Muhasebenin temel ilke ve kurallarına uygunluk;
- İşletmelerin farklılıklarının göz önünde tutulması ve her çeşit işletmenin gereksinimlerinin karşılanması;
- Ülkedeki uygulamalar ve sistem geliştirme çalışmalarının–tarihsel birikimin-göz önünde tutulmuş olması.

Ayrıntılı incelemelerde; gider, maliyet ve gider yansıtma hesaplarının çalışma biçimlerindeki yanlışlıklara değinilmekte, gider ve maliyet hesaplarının farklılıkları ile bu hesapların işlevlerinin iktisat ve işletmecilik kuramlarındaki anlamları ile ilişkilendirilmeleri gerekliliği üzerinde durulmaktadır. Ayrıca, Maliyet Muhasebesinde, iktisadi bir faaliyet olarak üretim sürecinin girdilerinin, üretim işlemleri ile üretim yerlerinin ve ürünün elde edilmesi aşamasında oluşan maliyetin bunlara uygun hesapların kullanılmasını gerektirdiği açıklanmaktadır. Üretim sürecindeki hesapların yalnızca ‘gider’ hesapları ile ifade edilmesi, yukarıda değinilen sakıncalar yanında, sistemi de kısırlaştırmaktadır.

Genel Muhasebenin ‘gider’ hesaplarının, Maliyet Muhasebesinin ‘maliyet’ hesapları ile birleştirilmesinin ve ‘gider yansıtma’ hesaplarının gereksiz ve yanlış kullanımlarına ilişkin değerlendirmeler, ilgililerin görüşlerini test eden bir anket çalışmasına dayanmasa da, uzun yıllar kamu ve özel sektörde geçen Hesap Uzmanlığı ve Yöneticilik görevleri sırasında edinilen kişisel gözlem ve deneyimler, bu çalışmada ortaya konan değerlendirmelere temel oluşturmuştur. Öte yandan, çeşitli ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının ve ülkemizdeki deneyimlerin pratik ve teorik temellerinin akademik literatürdeki yerinin incelenmesi ile varılan sonuçlar pekişmiştir.

Muhasebede kullanılan hesapların, işletmelerin iktisadi faaliyetlerinin ifadesi olmalarını sağlamalarının, kendilerine yüklenen işlevlerin iktisadi anlamlarına uygun olmalarına ve hesapların çalışma biçimlerinin de iktisadi faaliyetlerin oluş biçimlerine uygun olarak düzenlenmiş olmalarına bağlı olduğu özellikle vurgulanmıştır. Bu çalışmada, gider, maliyet ve bunlarla ilgili diğer kavramların iktisat ve işletmecilik kuramındaki anlamlarının muhasebeye yansıtma biçimlerinin açıklanması ile işletmeler için hazırlanacak hesap planlarının metodolojisinin de ortaya konulması denenmiştir. Bu yönüyle bu çalışma, yalnızca uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin gider ve maliyet hesaplarının değerlendirilmesi ile sınırlı kalmamaktadır.

Kaynak taramaları sırasında, Tekdüzen Hesap Planındaki hesapların işlevlerinin ve çalışma biçimlerinin doğruluğunu irdeleyen kaynakların sınırlılığı dikkat çekicidir. Muhasebe öğretiminde hesaplar ve hesapların çalışma biçimleri derslerin temel konularını oluşturur. Kamu otoritelerince hazırlanan veya hazırlattırılan düzenlemelerin, akademik çevrelerde veri olarak kabul edilmek

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

2. İNCELEME

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 Aynılaştırılmıştır

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 toplandığı birer ‘havuz hesap’ işlevi 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.

aynılaştırmaktadır. Muhasebe teorisi ve tekniği bakımından uygun olmayan söz konusu uygulama, işletmelerin büyük çoğunluğunun 'Ticari İşletme' olmaları nedeniyle, Maliyet Muhasebesi ile hiç bir ilişkileri olmadığı ve hiç gereksinme duymadıkları halde, bu işletmeleri maliyet hesapları tutmak zorunda bırakmaktadır.

İşletmeler için esas olan Genel Muhasebedir. Maliyetler muhasebe dışında tablolar ve yardımcı kayıtlarla hesaplandıktan sonra, bu tabloların dayanak yapılması ile Genel Muhasebe çerçevesinde muhasebeleştirilmeleri mümkündür. Bir ürünün maliyetinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi, mahiyeti itibariyle, işletmenin makine parkına dahil etmek üzere imal ettiği ve bu imalatı 'Yapılmakta olan Yatırımlar Hesabı'nda izlemesinden çok farklı değildir. Maliyetlerin neleri içereceği belirlendikten sonra bunların muhasebe kayıtlarında nasıl gösterileceği işletmelerin kullanacakları 'hesap planları' ile belirlenir. Genel Muhasebe Hesap Planı içerisine önemli 'maliyet hesapları' yerleştirilerek ayrı bir Maliyet Muhasebesi bölümüne yer verilmeyebilir. Bu takdirde, bu hesapları bütün işletmeler değil, maliyet tespit edecek olan işletmeler kullanırlar. Genel Muhasebenin ve Maliyet Muhasebesinin aynı hesap planı içerisinde yer alması, ticari işletmelerin de maliyet muhasebesi kayıtlarını tutmalarını gerektirmemelidir. Çoğu ülkelerin Muhasebe Hesap Planlarında, Maliyet Muhasebesine ilişkin kısımlar bulunmaz. Bir kısım ülkeler de artık maliyet hesaplarını hesap planlarından çıkarmaktadırlar⁴. İşletmeler Maliyet Muhasebesi kayıtlarını ayrı bir sistem içerisinde tutma yöntemini seçmeleri durumunda, bunları Genel Muhasebe ile aynı serviste tutabilecekleri gibi, bağımsız bir bölüm olarak da örgütleyebilirler. Bunlardan hangisinin seçileceğine, işletmenin büyüklüğü, teknik yapısı, yerleşim düzeni gibi hususlar göz önünde tutularak karar verilecektir. Açıklanan kayıt biçimlerinden hiç birinde Genel Muhasebenin Gider Hesaplarının, Maliyet Hesapları olarak kurgulanarak işlem yapılması söz konusu olmamalıdır.

⁴ Fransanın 1982 yılında Genel Hesap Planında 9 ncu Grupta yer alan Analitik Muhasebe Hesapları bölümü Hesap Planından çıkarılmış bulunmaktadır. Belçika Hesap Planında da Maliyet Muhasebesi bölümü kaldırılmıştır.

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 Aykırıdır

Tekdüzen Hesap Planı'nda farklı kod numaraları verilmek suretiyle, farklı işlevleri olan hesaplar aynı adlarla kullanılmışlardır. Yukarıda belirtilen Gider Hesapları bu yanlış uygulamanın en önemli örneğini oluşturmaktadır. Maliyet Hesapları üst başlığı altında yer alan 700'lü hesaplardaki Araştırma Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri ve Finansman Giderleri Hesapları birer 'gider toplama hesabı (havuz hesap)' olarak Maliyet Muhasebesi Hesapları şeklinde yerleştirilmişlerdir. Genel Muhasebe Hesaplarında da, Gelir Tablosu Hesapları üst başlığı altında, bu kez yine aynı adlarla, birer 'sonuç hesabı' niteliğinde Gider Hesapları olarak, birbirlerinden bütünüyle farklı işlevler yüklenerek, fakat farklı hesap kod numaraları ile (600'lü hesaplar) yer verilmişlerdir.

Muhasebe kuramı, 'tam açıklama' ilkesi gereğince, her hesaba yalnızca bir tek fonksiyon yüklenmesini öngörür. Bu suretle hesaplar ve mali tablolar, işletmelerin dili olma özelliğini taşır ve evrenselleşir. Herhangi bir işletmenin hesaplarını, dışarıdan birilerinin incelemesi, gördüğü verileri aynı dil ve mantıkla yorumlaması, hesapların aynı içeriği ifade etmesi ile mümkündür.

2.1.3. 'Gider' ve 'Maliyet' Kavramları Arasındaki Farklılık Gözetilmemiştir

Tekdüzen Hesap Planında, 6 ncı grupta yer alan Gelir Tablosu Hesaplarının 'Gider Hesapları' ile 7 nci grupta yer alan Maliyet Hesapları içerisinde yer verilmiş olan 'Gider Hesapları' ve bu hesapların 'çalışma biçimleri' incelendiğinde, 'gider' ve 'maliyet' kavramlarının aynı anlamda kullanıldıkları ve bu yanlış kullanımı temel alarak, Muhasebe Sisteminin oluşturulduğu görülmektedir. Söz konusu kayıt biçimleri, 'gider' ve 'maliyet' kavramlarının iktisat ve işletme teoremlerindeki farklılıkları dikkate alınmadan düzenlenmişlerdir. Muhasebede kullanılan hesaplar, işletmelerin iktisadi faaliyetlerini fonksiyonel olarak sınıflandırır ve somutlaştırır.

Üretim işletmelerinde üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin saptanması, işletmenin tedarik, üretim, kalite kontrol, satış gibi önemli

konularındaki karar alma süreçlerinde yönetimin kullanması gereken verilerin ve bilgilerin temelini oluşturur. Bu bilgilerin, muhasebe kayıtlarında kullanıldıkları ‘hesaplar’ vasıtası ile fonksiyonel olarak tasnif ve kayıt edilmek suretiyle, daha bilinçli ve tutarlı karar alma imkanı sağlayan ayrı bir kısım içerisinde muhasebeleştirildikleri sisteme ‘İşletme 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 aşamalarının ve girdilerin üretime katılış biçimlerinin doğru saptanması, ondan sonra da bu işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmasını sağlayacak ‘hesaplar’ın ve bu ‘hesapların çalışma biçimleri’nin muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak belirlenmesidir.

İktisadi anlamda üretim, bir kısım üretim faktörlerinin (input-girdi) belirli işlemlerden sonra, ürünün niteliğine göre oluşturdukları kombinezonlar 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 oluşturan girdilerin bu maliyetlerde yer aldıkları tutarları ve üretimin bütün aşamalarında yer alış yerlerini belirleyerek muhasebe kuralları içerisinde kaydedilmelerini sağlar. Ürün maliyetini oluşturan 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 açıklığa kavuşturulmasından sonra anlaşılabilir. Bu konuda karşılaşılabilecek en önemli güçlük, bu kavramlara işletmecilik ve iktisat teorisinde yüklenen anlamlardan farklı olarak, pratikte yüklenen anlamların birbiri 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 değere dönüşmesi veya mevcut bir aktif kalemin değerinin artmasına yol açmasıdır (Lassègue, 1978).

Gider kavramının ilk çağrıştırdığı harcamalardan olan Genel Yönetim Giderleri konuyu açıklamak için örneklendirilmede oldukça uygundur: Bankadan para çekmek için ticari taksi kullanan bir elemanın ödediği bedelin bilanço aktifinde herhangi bir şekilde yer alması söz konusu olamaz. Bu ödeme işletmeye gerekli faydasını sağlamış ve yok olmuştur. Bu açıklamaya uymadığı düşünülebilecek olan Kırtasiye Malzemesi gibi bir kısım giderler ise, satın alındıktan sonra, oldukça kısa bir zaman diliminde tüketilirler. Sağladıkları fayda da bu kısa zaman dilimine yayılır. Miktar olarak da bu malzemeler, söz konusu zaman içerisinde aktifleştirilmeyecek kadar önemsizdirler. Alındıkları tarihte 'gider' yazılırlar.

İşletmenin giderlerinden söz edilince, bu, belli bir döneme ait olanları ifade eder. İleriki yıllara sarkan ödemeler ise – Peşin Ödenen Kiralar gibi... — işletmenin alacağını oluşturduklarından, 'gider' niteliğinde değil, bir 'alacak' niteliğinde olmak üzere aktifleştirilirler.

Sonuç Hesapları bakımından özel bir önemi bulunan Dönemsellik İlkesinin doğal sonucu olarak 'giderler' 'ödemeler'den ayrılırlar. Örneğin, amortisman tabi bir aktif değer alınması (ödeme) ile bunun işletmeye sağladığı faydanın ve katkının karşılığı olarak ayrılan amortismanların (gider veya yük biçiminde) muhasebeleştirilme zamanları farklıdır. Öte yandan, amortisman tabi tutulan varlıkların işletme bilançosunda somut değerleri vardır ve bunlar yeniden satılabilirler (Lassègue,1978: 474-475). Satılmak üzere alınan ticari malların da, aynı şekilde, bilanço aktifinde yer alabilmeleri ve satılabilmeleri nedeniyle gider olarak işlem görmeleri mümkün değildir. Gider ve Maliyet kavramlarının ikinci belirleyici farklılıkları, birincilerin yeniden satılabilmeleri imkanı olmadığı halde, bir maliyet konusu olanların yeniden satılabilmeleridir.

Kuruluş Giderlerinin itfasında (Yücel, 2010: 467-482), amortisman tabi tutulma yönteminin seçilmesi hali, yukarıda değinilen amortisman tabi varlıkların 'yeniden satılabilme' özelliklerine istisna teşkil eder. Bu harcamaların sağlayacağı faydanın işletmenin kurulduğu yılla sınırlı olmadığı görüşünün kabul görmesi nedeni ile Kuruluş Giderlerinin amortisman tabi tutulabileceği 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 azalmış 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 ‘düzeltilmiş 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 ağırlama giderinin ileriki yıllarda da fayda sağlamayacağını söyleme imkanı yoktur.

Maliyet kavramı, bir sürecin sonucunu ifade eder. İstisnai haller dışında, bu bir ‘birikim’dir. Maliyet, satın almalara bağlı olarak oluşan harcamaların (masrafların) toplamının bir aktif kalem olarak yer alması veya işletmenin kendisinin, kendi ihtiyacı için bir aktif değeri veya temel faaliyet konusunu oluşturan 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 değerlerin maliyeti, bunların ilk fatura bedelleri ile nakliye, gümrük, montaj gibi önemli masrafların eklenmesi ile elde edilen bedeldir. Söz konusu mallar ve duran değerlerin 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 karışıklık yaratılması engellenmiştir.⁵ Ticari Malların alınması işlemlerinin 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 Sipariş Avansları hesabında; diğer aktif değerler ise Sipariş Avansları hesabında izlenmekte, nihai maliyet teşekkül ettikten sonra ise bu 'geçici hesaplar' kapatılarak 'ana hesaplar'a devredilmektedirler. Bu alışların alış bedelinden başka bir bedel ödenmeden tek bir defada yapılmış olması olayın mahiyetini değiştirmez. 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 muhasebede 'aktifleştirme' kavramı kullanılır ki, aktifleştirilen bir harcama 'maliyet unsuru' niteliğini taşır.

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

Temel faaliyetlerini 'üretim'in oluşturduğu 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, Taşlama 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 Dağıtım Maliyetleri... gibi. Bu tür maliyetlerin 'Üretilen Hizmet Maliyetleri'nde olduğu gibi 'aktifleştirilmeleri' mümkün olmamakla birlikte, bir 'süreç' sonucunda ve bir 'birikim' olmaları nedeniyle, yalın 'gider' kavramından ayrılırlar. Bunların, başka bir kavramla ifade edilmelerinin zorluğu da göz önünde tutulduğunda, uygulamadaki karışıklıklar anlaşılabilir.

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

Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan kavram karışıklıklardan bir diğeri 'gider' ile 'yük' arasındaki ayırımdır. Yükler (charges), mahiyeti itibarı ile giderlerden ayrılırlar. Yükler, giderler gibi yok olmazlar. Aktifleştirilebilecek bir değer 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 değil de, 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 karşılaştırılır ki, bunlar; 'gider', 'yük', 'maliyet', 'gelir' ve 'hasılat' kavramlarının dışında, işletmeye giren ve çıkan paraları ifade ederler. Örneğin; ödemesi yapılmış hammaddelerin harcanması üretimde kullanılmaları ile gerçekleşir.

Gider-Zarar Ayırımı:

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

İktisat teoreminde 'Kar ve Zarar', bir faaliyet sonucunda oluşur. Faaliyet, satın alınmak veya işletme bünyesinde üretilmek suretiyle maliyeti oluşan malların satılması (veya değişik 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 Kardan indirilirler. Bu suretle oluşan fark 'Faaliyet Kar veya Zararı' olarak adlandırılır.

İşletmenin aktifinde kayıtlı diğer kalemlerin satılması halinde de, satış bedeli ile alış maliyeti arasındaki fark, bu aktif kalemlerin satış kar veya zararını oluşturur. Buradan hareketle 'satış bedeli', 'satış hasılatı', 'gelir', 'irat' ve 'kar(kazanç)' kavramlarının da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

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

Satış Bedeli, Satış Hasılatı, Gelir, İrat ve Kar:

‘Satış Bedeli’, münferit işlemlerle sınırlıdır. Bu aktifte kayıtlı bir değer (Taşıt, Hisse Senedi... gibi) satışına ait tutar olabileceği gibi, işletmenin ana faaliyet konusuna giren mallardan bir adetlik veya bir partilik satışın tutarı da olabilir.

‘Satış Hasılatı’ kavramı ise, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan malların satış bedellerinin toplamını ifade eder ki, bu bir süreç içerisinde oluşur. İşletmenin mal satışlarının bir defada olması halinde satış bedeli ile satış hasılatı kavramları aynı eylem içerisinde ifadelerini bulurlar ki, muhasebedeki satış işleminin kaydı ‘satış bedeli’ kavramına, dönem sonu kayıtlarında Kar/Zarar Hesabına devri ise ‘satış hasılatı’ kavramına karşılık gelecektir.

‘Gelir’ işletmenin ‘sonuç hesaplarına’ belli bir dönemde katacağı nakdi veya kaydi tahsilatlarının tamamıdır. Gelirler işletmenin öz sermayesini artırır (Koç Yalkın, 2006: 409). Bunlar, işletmenin ana faaliyet konusu dışında elde ettiği gelirler yanında, işletmenin ana faaliyetinden elde ettiği ‘gayri safi kar’dan oluşur. Kar (Kazanç) elde edilmesi için ticari bir işletme biçiminde bir ‘organizasyon’ gereklidir. Mikroekonomik anlamda işletme, toplam satış hasılatı ile toplam maliyetlerinin farkını oluşturan, kar veya kazancı elde etmek üzere örgütlenir ve faaliyet yapar (Barre, 1978: 152). Makroekonomik anlamda ‘gelir’, üretim faktörlerinin üretime katkılarının karşılığıdır. İşletmecilikte kullanılan ‘kar’ veya ‘kazanç’ kavramlarının İktisat teorisindeki karşılığı ‘Katma Değer’dir. Katma Değer, üretilen mal ve hizmetlerin brüt değerinden üretime katılan (tüketilen) mal (hammadde) ve hizmetlerin brüt değerinin çıkarılması ile elde edilen değerdir (Alphandery, 1976: 47; Barre, 1978: 250). Bu değer içerisinde, üretim faktörlerinin gelirleri ile teşebbüs karı yer alır. İktisat teoremindeki ‘katma değer’ kavramı, Muhasebede kullanılan ‘net kar’ kavramına karşılık gelir ki; bu, bir işletmenin 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, işletmeciliğin gereksinimleri çerçevesinde uygulamalar geliştirebilmektedir. Makroekonominin katma değer tanımı ile işletme açısından katma değer tanımı temelde aynı anlayışı taşımakla birlikte bütünüyle çakışmaz. İşletme açısından ‘katma değer’ satış 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 ilgilendirilmemişlerdir. Ancak, daha önce değinildiği gibi, bu hesaplar maliyetlerle ilgileri olmadığı halde, Maliyet Muhasebesi içerisinde düzenlenmişlerdir.

'Gelir' kavramının içeriğinde yer alan 'gayrisafi kar'a ulaşılırken, 'satış hasılatı'nın sonuç hesapları anlamında 'gelir' olmadığı, 'satılan mallar maliyeti'nin de 'gider' olmadığı anlaşılması, muhasebede hesaplara verilecek işlevler bakımından önemlidir. Gelir, gayrisafi kar dışında 'ıratlar'ı ve 'ücretler'i de kapsayan genel bir kavramdır. Vergi hukukumuzda da, bu anlayış benimsenmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, md. 1 ve 2). İratlar, bir organizasyon içinde yer almak zorunluluğu olmadan, belli miktarda kaynağın tahsis edilmesi ile elde edilirler. İştirak kar payları ve hisse senedi temettüleri ile kira gelirlerinin elde edilmeleri için yapılacak giderler, Genel Yönetim Giderlerine katılarak sonuç hesaplarına devredilirler. İratlar, bu giderler indirilmeden, Faaliyet Dışı Gelirler arasında doğrudan Kar /Zarar hesabına Gelir olarak kaydedilirler. İratların elde edilmesi için yapılan giderler Maliyet Muhasebesi ile ilgilendirilmezler.

Fransız Muhasebe Sistemindeki 'İşletme Hesabı (Compte d'Exploitation) uygulaması (Lassègue,1978;) Satış Hasılatının Gelir olmadığı ve Satılan Mallar Maliyetinin de Gider olmadığı 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. Karşılaşılan en önemli zorluk, kavramların anlam içeriklerindeki ince geçişlerdir. Bunun yanında, muhasebe uygulamalarının, bilimsel tasniflere dayanmayan ve zaman içerisinde oluşan geleneksel kayıt biçimlerinden uzaklaşmalarının kolay olmayacağı da gözardı edilmemelidir. Ancak, ülkemizde 1992 yılında uygulamaya konulan Tekdüzen Hesap Planı, bir yandan eski düzeni dikkate almadan bir sistem geliştirirken, yeni kurulan sistemde, hesapların fonksiyonlarını belirleyen ekonomik olayların kavramsal nitelikleri gözönünde bulundurulmadığından oldukça karmaşık, yapay bir sistem ortaya çıkmıştır. Hesapların işlevlerinin bilimsel anlamları gözötenmeden, yalnızca ‘gider’ hesaplarına yer verilerek ‘harcama- masrafı’ veya ‘yük’ gibi ‘maliyet’ hesaplarının gözardı edilmesinde, Vergi İdaresinin, hesapların bilimsel anlamları ile inceliklerine gereksinim duymaması da etken olmuştur. Gelir İdaresi açısından, matrahın doğru saptanmasına olanak sağlayan bir hesap planı yeterlidir. İşletmelerde ise, analiz, kontrol, karar alma, yönetim gibi konularda ayrıntılı bilgileri gerektiren gereksinimlerinin karşılanması önemlidir. Halbuki Kamu İktisadi Kuruluşları için yapılmış olan reform çalışmaları çerçevesinde, 1968 yılında geliştirilen Tekdüzen Genel Hesap Planı (Bursal,1978: 70-72), yeni geliştirilecek Hesap Planı için, bilimsel alt yapısı ile işletmelerin ve Gelir İdaresinin gereksinimlerini karşılamakta iyi bir temel oluşturacak niteliklere sahipti.

2.2. Tekdüzen Hesap Planında Gider Yansıtma Hesapları:

Tekdüzen hesap Planınının 7. Bölümünde ‘Maliyet Hesapları (7/A Seçeneği)’ ve küçük işletmeler için de, ‘Maliyet Hesapları (7/B Seçeneği)’ başlıkları 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 masrafı çeşitlerine göre tasnife tabi tutularak aynı sistem içerisinde gruplandırılmışlardır. 7/A Seçeneğinin değerlendirilmesi ile 7/B Seçeneği de açıklanmış olduğundan, yapılacak değerlendirmeler 7/A Seçeneğine göre yapılacaktır.

700'lü gruptaki hesaplar birer geçici hesap niteliğinde olup, gider ve masrafların toplanmasını sağlayarak birer 'havuz hesap' işlevi 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' niteliğindeki 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 olduğu bu uygulama ile Yansıtma Hesaplarına yüklenen işlev, geçici hesap niteliğinde bir 'aktarma hesabı' özelliğidir.

'Tahmini Maliyet Sistemi'nin uygulandığı durumlarda Yansıtma Hesaplarına 'Karşılık Hesapları' işlevi yüklenmiştir. 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 'Alacağına' kaydedilmekte, yansıtma hesapları ile havuz hesaplar arasında fark oluşması halinde de bunlar 'Fark Hesapları' kullanılarak 'Üretilen Mallar Maliyetine' veya 'Mamullere' yüklenmektedir.

Tekdüzen Hesap Planı ile getirilen ve hesapların çalışma biçimlerinin yukarıda kısaca açıklandığı 'Yansıtma Hesapları Uygulaması', Muhasebe Tekniği açısından önemli sakıncalar taşımaktadır:

⁷ 711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı, 721-Direkt İşçilik 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 Yanlıştır

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, işçilik 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 işçilikler ve endirekt işçilikler 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 de serbest piyasa sistemine aykırı olduğu gerekçeleriyle sınırlayıcı bir hesap planını benimsemeyen ABD'de (Bursal, 1978: 67-68) yansıtma hesaplarını kullananlara rastlansa da, artık muhasebe öğretilerinde çoğunlukla 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 düşmemektedir. Dönem giderlerinin, geçici hesap niteliğindeki 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

doğrudan Kar/Zarar hesabına devredilmesi, muhasebe uygulamalarının kabul edilmiş uygulamalarındandır.

Öte yandan, Yansıtma Hesaplarının ‘aktarma hesapları’ olarak kullanımındaki uygulama, muhasebe tekniği açısından hesapların çalışma mantığına da ters düşmektedir. Bir ‘aktarma hesabı’ kullanılacaksa, önce, havuz niteliğindeki hesaplarda borç kaydedilerek biriktirilen giderlerin, bu hesapların alacağına, aktarma hesaplarının da (yansıtma hesapları) borcuna kaydedilerek zincirin devam ettirilmesi gerekirdi. Bu durum, daha önce değinildiği gibi, tahmini maliyet sistemindeki ‘karşılık hesapları’ yerine kullanılan söz konusu ‘gider yansıtma hesapları’nın da ‘maliyet hesapları’ ile aynılaştırılmasından kaynaklanmıştır.

Hesap planı içerisinde yansıtma hesaplarını savunanlar, bunların ek bilgiler sağladıklarını ve maliyetlere aktarılan harcamaların kolayca görülebildiğini ileri sürmektedirler. (Büyükmirza, 2008:107,113). İyi bir hesap planının fonksiyonel ve kapsamlı alt hesaplarının olacağı açıktır. Kaldı ki; Tekdüzen Hesap Planındaki sorun, ayrıntılı istatistiki bilgiler alamamaktan ötedir, bu hesapların yanlış dizayn edilmiş olmalarındadır.

2.2.2. Yansıtma Hesaplarının Karşılık Hesapları Olarak Kullanılmaları Yanlıştır

‘Karşılık Hesapları’, işletmelerin varlıklarında meydana gelen değer düşüklükleri ve zararlar ile yapacakları giderler ve masrafların kesin tutarları bilinmeyen, yaklaşık tahmini tutarlarının izlendiği hesaplardır. Tekdüzen Hesap Planında, Tahmini Maliyet Sistemini kullanan işletmelerin, Fiili Maliyet Sistemini kullananlarda bir ‘aktarma hesabı’ olarak işlev yüklenen ‘Gider Yansıtma Hesapları’, bu kez yapılacak harcamalara karşılık olarak, tahmini masrafların izlendiği ‘karşılık hesap’ işlevini görmektedirler.

Muhasebede aynı hesaba birden fazla işlevlerin yüklenmesinin sakıncalarına ilişkin gerekçeler önceki bölümde açıklandığından, bu bölümde, söz konusu sakıncaların ‘karşılık hesaplar’ için de geçerli olduğunu belirtmekle yetinilecektir.

Öte yandan, hesapların adlarının işlevlerini çağrıştırmaları önemli olmakla birlikte, zaman zaman buna uymayan anlam yüklemelerinin olabileceğini de

kabul etmek gerekir. Bu takdirde hesapları adlandırmada ‘tutarlı’ olmak gerekecektir. Tekdüzen Hesap Planında 373 kod numarası ile yer alan ‘Maliyet Giderleri Karşılığı’ hesabı, mahiyeti itibariyle tam bir tahmini maliyet hesabıdır. İşlevi şu şekilde 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 karşılıklarının izlendiği hesaptır.” (GİB, THP, 26). Bu hesabın kapsamındaki sınırlayıcı ifade kaldırılarak, bütün tahmini rakamlar için kullanılma imkanı yaratılsaydı, karşılık hesap işlevini yerine getiren bir hesap olarak yerini almış olacaktı. Gider Yansıtma Hesaplarının kullanılış biçimleri ile daha doğru kullanılmış olan Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabının aynı hesap planı içinde, farklı adlarla, fakat aynı işlevlerle kullanılmalrı, bu iki hesap türünün anlamlarının da yeterince analiz edilmediği kanaatini oluşturmaktadır.

3. SONUÇ

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin getirdiği Hesap Planında, Genel Muhasebenin temel hesaplarından olan ‘Gider Hesapları’, sistem içerisinde yer alması gereken Maliyet Muhasebesi hesapları olan ‘Maliyet Hesapları’nın ve diğer ilgili hesapların yerini de alarak, tek bir hesap olarak kullanılmıştır. Ayrıca, Giderlerin Maliyet Hesaplarında biriktirilerek ‘havuz hesap’ olarak, Genel Muhasebede ise ‘gerçek gider hesabı’ olarak iki farklı işlevle kullanılmış olmaları sakıncalıdır. Bu uygulama ile ‘gider’ ve ‘maliyet’ kavramları aynılaştırılmış, iki kavram arasındaki farklılıkların gözardı edilmesi ile muhasebenin ‘Tam Açıklama Kavramı’ çiğnenmiştir. Muhasebe kayıtları ve bu kayıtlarda türetilen bilgilerin evrensel bir dil ve mantıkla yorumlanabilmeleri, bunların işletmecilik ve iktisat teoremlerine uygun anlamlar taşımaları ile olanaklıdır.

Maliyet Muhasebesi, işletme 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 oluşan bir birikimdir. Bu birikim, maliyet kavramı ile açıklanır ve aktifleştirilebilen,

yeniden satılabilen bir değeri (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 birikmeleri ve aktifleştirilmeleri olanağı yoktur.

Öte yandan, Türkiye muhasebe uygulamalarında kullanılma alışkanlıkları bulunmayan, 1960'lı yıllarda geliştirilip, 1968 yılında Kamu İktisadi Kuruluşları 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 kargaşa kaynağı olmuşlardır. Bunlara da gider hesaplarındakine benzer şekilde birden çok işlevler yüklenerek, - bazı yerlerde 'aktarma hesabı', bazı yerlerde de 'karşılık hesabı'-karışıklıklara yol açılmıştır. Az sayıda ülkede uygulanan bu hesapların kullanımına muhasebenin el ile tutulduğu dönemlerde bile gereksinme duyulmayan ülkemizde, makineli muhasebenin son derece geliştiği günümüzde, ayrıntılı bilgi edinmek gerekçesiyle kullanılmaya başlanmasının hiç bir katkısı olmadığı gibi önemli karışıklıkların da kaynağı olmaktadır.

İşletmelerin 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 çalışma biçimlerinin muhasebe ilkelerine uygun olarak, ülkedeki alışkanlıkları ve yerleşmiş muhasebe mantığını göz önünde tutması ile başarılı bir uygulamaya ulaşılacağı açıktır.

1990'lı yıllara gelindiğinde, muhasebe uygulamaları alanında önemli deneyimler kazanılmış olmasına karşın, işletmelerin çoğunun küçük ve orta ölçekli olmaları nedeniyle, hesaplar ve hesapların kullanılış biçimleri açısından önemli dağınıklıkların bulunduğu yadsınmaz. Getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi, bu dağınıklıkları gidermede önemli başarılar sağlamıştır. Ancak sağlanan başarıların gerisinde, Vergi İdaresinin sisteme uyma 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 İdaresi Başkanlığı, *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Tebliğleri*, <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: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, Mc Graw-Hill, 1991.
- Yücel, A. Tugay, *Genel Muhasebe: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, HUD Yayını, İstanbul 2010.