

“7 MALİYET HESAPLARI” “7/A” SEÇENEĞİNDE HESAP SİSTEMATIĞI VE UYGULAMA ÖNERİSİ

Dr. Münir ŞAKRAK

MÜ Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Yardımcı Doçent

ABSTRACT: *The purpose of this paper is to analyse the account class of “7 Cost Accounts” at the base of “7/A” method and to render a proposal regarding its framework in order to improve the efficiency of cost reporting. The paper is broken down into four sections including; a) Purpose and scope of work; b) Why the method of “7/A”; c) Cost accounts under the method of “7/A”; d) Proposal for the framework of detail accounts in the method of “7/A”*

I. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bilindiği üzere; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUG), maliyet hesaplarının “7” numaralı hesap sınıfında izlenmesini zorunlu kılmış ve maliyet muhasebesi kayıt akış esaslarını, “maliyet hesapları” hesap sınıfı ile ilgili açıklamalar çerçevesinde çeşitli seçenekler itibarıyla belirlemiş bulunmaktadır.

Maliyet hesaplarının işleyişinde, muhasebe sistemi açısından (birci ya da ikici), maliyetlerin kayıtlanma zamanı ve kontrolü açısından (fiili ya da standart) olmak üzere farklı seçeneklere uygun hesap akışı belirlendiği gibi, ayrıca işletmelerin büyüklüklerine göre de iki farklı seçenektan birine göre (7/A ve 7/B) kayıt akışını izlemeleri olanaklı kılınmıştır¹.

Bu çalışmanın amacı, maliyet hesaplarının işleyişi ile ilgili olası seçenekleri açıklamak ya da karşılaştırmak değildir. Amaç, tebliğ ile belirlenen genel esasların yanısıra özellikle “maliyet muhasebesi” sisteminin genel amaçları ve işletme bilgi sistemi içindeki rolü ön planda tutulmak suretiyle maliyet hesaplarının kayıt akış sistematığının belirlenmesi ve hesap çatısının (ana hesaplara bağlı olarak yardımcı hesap planlarının) oluşturulmasına katkıda bulunmaktır.

Bu amaç doğrultusunda yaklaşım, 7/A seçeneği üzerine kurulmuş olup; öncelikle 7/A seçeneğinin büyüklük ölçütü gözetilmeksizin, tüm işletmeler için önerilmesinin nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Sonraki bölümlerde yapılan açıklamalarla da 7/A seçeneği çerçevesinde uygulanabilecek bir hesap planı önerisine varılmaktadır. Doğal olarak, ana (defter-i kebir) hesapları için tebliğ ile belirlenen değişmezlik esas olmakta ve önerimiz ağırlıklı, “gider çeşidi” ve “gider yeri” hesapları düzeyindeki yardımcı hesaplara ait çatının belirlenmesine yönelik bulunmaktadır.

Önerilen yardımcı hesap planı yapısı ile, bu hesapların kayıt akışı ve raporlanmasında, bilgi-işlem teknolojisinden yararlanma gereği de gözönünde tutulmakta ve uygulamada karşılaşılan zorluk ve en önemlisi karışıklıktan kaynaklanan yanlışlıkların önlenbilmesine yönelik katkıda bulunabilmek hedeflenmektedir.

II. NEDEN 7/A SEÇENEĞİ?

A-Etkin Maliyet Muhasebesi Sisteminin Gereği

“Maliyet muhasebesi sisteminin birincil amacı, zorunlu işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için katlanılan girdilerin maliyetini ölçmek”[1] olarak tanımlanabilmektedir. İşletmeler, stratejik işletme kararlarını vermek, olağan işlem süreçlerinin planlanması ve kontrolü ile gelir ve finansman durumlarını saptamak için bu bilgiye (maliyet ölçümü) gereksinime duyarlar. Bir maliyet yönetim sistemi, üretim maliyetleri, işlem maliyetleri ve faaliyet maliyetleri gibi yönetimin raporlama amaçlarına yönelik olarak izlenebilir bütün konularda bilgi sunmalıdır.[1]

Günümüzde sanayi dünyasının çok daha karmaşık hale gelmesiyle, ürün maliyeti bilgisi, ürünlerin gerek dış gerek iç fiyatlandırması, yeni bir ürün arzına ya da üretimden kaldırılmasına karar vermek, ürün hatları ya da ürün karışımaları için fırsatların değerlendirilmesi ve geliştirilmesi konularında yönetime yardımcı olmak; daha büyük rol üstlenmiştir[1]. Ancak, bu rolün salı büyük ölçekli sanayi işletmeleri için önem taşıdığını,

¹ Daha önce 3 sıra nolu tebliğ ile “bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri” için 7/A seçeneği zorunlu hale getirilmiş iken, en son 21/12/1996 tarihli resmi gazetede yayımlanan 7 sıra no.lu tebliğ ile bu rakam-lar, aktif toplamı için 50 milyar ve net satışlar toplamı için 100 milyar liraya yükseltilmiş bulunmaktadır.

buna karşın etkin bir maliyet muhasebesi organizasyonunun küçük orta ölçekli işletmeler (KOBİ) için bir yük olduğunu düşünmek yanlıştır kanımca. Günümüzde, dünyada sınırlar kalkar ve hızla bütünleşmeye gidilirken ve en önemlisi gelişme ve yaşam sürecini sürekli ve istikrarlı kılabilmek, özellikle işletmeler açısından, bilgi akışından en etkin şekilde yararlanmaya bağlı hale gelmişken, yönetim bilgi sistemi içinde maliyet muhasebesi ve uzantısı yönetim muhasebesi sistemlerine yatırımdan kaçınmak artık düşünülmemelidir.

Bugün dahi birçok kişi, maliyet muhasebesi sisteminin sadece büyük üretim işletmelerinde uygulanabileceğini düşünmektedir; ancak, hemen her tür finansal faaliyette maliyet muhasebesinden yararlanılabilir[2] ve yararlanılmalıdır da.

Nitekim günümüzde KOBİ'ler "esnek bir yapıya sahip olmaları nedeniyle değişikliklere kolayca uyum sağlayabilen, küçük miktarlarda ve sipariş üzerine üretim yapmaları, tüketiciye yakın olmaları ve sınırlı bir sermayeye sahip olmaları gibi nedenlerden, yapısal değişim ve dönüşümü daha kolay gerçekleştirebilen ve büyük işletmelerin tamamlayıcısı durumunda"[3] bulunan işletmeler olarak belirlenebilmektedir.

Günümüz topyekün kalite anlayışında, gerek büyük üretim işletmeleri, gerekse de onların tamamlayıcısı durumundaki küçük ve orta ölçekli işletmelerde kalite yatırımlarının, kendi ölçeklerine uygun düzeylerde olmak üzere paralellik göstermesi gerekli bulunmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi ise, organizasyonların bilgi akış sistemlerini geliştirmesi ve uyumlaştırmasına bağlı bulunmaktadır. Bu da maliyet muhasebesi sistemine önemli işlevler yüklemektedir.

B- 7/A Seçeneğinin Üstünlükleri

MSUG tebliği ile öngörülen seçeneklerden 7/A seçeneği, bir önceki bölümde belirlenen gereklere yanıt verme açısından, 7/B seçeneğine göre üstünlüklere sahip bulunmaktadır. Bunların başında, kayıt zamanlaması açısından "eş zamanlı kayıt" esasının benimsenmiş olması gelmektedir. Bu esasa göre; gider kayıtlarının **fonksiyon** esasına göre belirlenmiş defterikebir hesaplarının yanısıra aynı anda, **gider çeşitleri** ve **gider yerlerini** izlemeye olanak verecek yardımcı hesaplara kaydedilmesi de gerekli bulunmaktadır.

Bu seçeneğin uygulanması ile sağlanacak avantajlar, yazında konu ile ilgili yaklaşım ve eleştirilerden biri örneklenmek suretiyle bu bölümde tartışılacaktır.

Bu seçenekle ilgili bir eleştiriye göre;

"Bilinen bütün muhasebe sistemlerinde, doğal nitelik açısından gider çeşidi, düştüğü gider yerine göre fonksiyon esasına göre maliyet olur. Burada tersi yapılmaktadır. "... giderler, yapıldıkları anda fonksiyon esasına göre kaydedilirken, sözkonusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir." Burada bir terslik ve zorluk olduğu anlaşılıyor. Çünkü, muhasebeye kaydedilecek belgeyi ele alan, o belgede yazılı miktar ve tutarın hem gider çeşidini, hem nereye ya da nerelere düştüğünü bilecek ve hem de fonksiyon esasına göre kayıt yapacak. Bu iş için çok iyi yetişmiş muhasebecilere gerek vardır"[4].

Öncelikle, bu kayıt esasında bir terslik sözkonusu değildir kanımca: çünkü, gider çeşitlerinin düştüğü gider yeri ile dönüştüğü fonksiyon esasına göre maliyet tutarı aynı anda kayıtlanmakta, ters bir sıra izlenmemektedir; çünkü tüm hesaplara kayıta eş zamanlılık esastır. Ayrıca, "doğal nitelik açısından gider çeşidinin düştüğü yere göre, fonksiyon esasına göre maliyet olduğu" belirtilirken giderlerin doğduğu zaman ile fonksiyon esasına göre maliyete dönüşümü arasında zaman farkı olduğu gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Oysa, MSUG tebliğlerinde belirlenen fonksiyon esasında maliyet hesaplarına kaydedilmesi ile, "giderlerin önce gerçekleşip belli bir süre sonra da fonksiyonel bir dönüşüm ile maliyet oldukları" yaklaşımından hareketle bir çelişki olmayıp, tebliğ yaklaşımında, **çeşit (doğal nitelikleri) esasına göre gerçekleşen maliyetlere**, işletmenin yürütülebilmesi için gerekli işletme fonksiyonlarından (Araştırma-Geliştirme, Satınalma, Üretim, Pazarlama, Finansman) hangisinin gerçekleştirilmesine yönelik katlanıldığının saptanması ve kayıtlanması amaçlanmaktadır.

Tebliğin içindeki çelişki salt kavramsaldır. Kanımca, yardımcı defterlerde izlenmesi istenen "çeşit esasına göre **gider hesapları**" kavramı yerine "**çeşit esasına göre maliyet hesapları**" kavramı kullanıldığı taktirde kavramsal tutarlılık sağlanmış olacaktır. Maliyetlerin çeşitlerine göre ya da işletme fonksiyonları ile ilişkilendirmesine göre sınıflandırılması gerek maliyet hesaplamaları ve takibi, gerekse de analiz açısından gereklidir. Bu sınıflandırmanın maliyet kayıt ve hesaplamalarının akışında bir sıra izlenmesi gibi bir nedenden kaynaklanmadığı doğaldır. Maliyetler doğal nitelikleri (çeşitleri) ne olursa olsun gerçekleştikleri anda bir işletme fonksiyonu için ortaya çıkmışlardır.

Burada tartışma konusunun özü maliyet-gider kavramlarından kaynaklanmaktadır. "Belli bir amaca ulaşmak için katlanılan ölçülebilir fedakarlıklar" önce maliyet olarak kayıtlanmakta ve sonrasında gidere mi dönüşmektedir, yoksa tersi mi doğru kabul edilmelidir?

Bu konuda, çoğu Avrupa ülkeleri ile A.B.D.'de farklı yaklaşımlar söz konusudur. A.B.D.'de benimsenmiş olan yaklaşım birincisidir. Bu yaklaşımı ortaya koyan örnek bir açıklama şöyledir[5]:

"Bilanço ve gelir tablosunun hazırlanması için verilerin biriktirilmesi, maliyet muhasebesinin temel amacıdır. Bu amaca ulaşılabilmesi için zamanı dolmamış (tüketilmemiş) maliyetler ile zamanı dolmuş (tüketilmiş) maliyetler arasındaki farkın bilinmesi gerekmektedir. Zamanı dolmamış maliyetler, gelecek dönemlerde gelirler ile ilişkilendirilebilecek olan aktif-varlıklardır. Böyle olduğuna göre, zamanı dolmamış maliyetler bilançoda yer alır. Bunlar, stok maliyetleri ve peşin ödenmiş sigorta ve da kira gibi kalemlerden oluşur. Buna karşın, zamanı dolmuş maliyetler, net geliri bulmak üzere hasılatтан düşülmüş alan giderlerdir. Bunlar, satılan mamul maliyeti giderleri ve satış ve yönetim giderleridir"

Görüldüğü gibi bu yaklaşıma göre önce maliyet ardından gider oluşmaktadır. Tabii ki bu yaklaşım tartışılabilir ve tam tersi yaklaşım da benimsenebilir. Kanımca, maliyetlerin (ya da giderlerin) önce gider çeşidi esasında gerçekleşip, sonra da fonksiyon esasına göre giderlere (ya da maliyetlere) dönüştüğü yolunda bir düşünce, özde yukarıda belirtilen tartışmalı konudan kaynaklanmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacıyla katılan maliyetler (ya da giderler), çeşitli açılardan sınıflandırılabilir ve ilgili ana ve yardımcı hesaplarda izlenebilir. Ayrıca işletmeler maliyet bilgilerinden daha etkin yararlanabilmek için, diğer çeşitli açılardan da (örneğin faaliyet hacmi ile bağlantılı olarak değişken-sabit gibi) maliyet sınıflandırmasına giderek, ek bir kademe alt hesaplar da kullanabilirler.

7/A seçeneğinde belirlenen esasa göre, maliyetlerin öncelikle (ana hesaplar düzeyinde) hangi işletme faaliyeti için gerçekleştirildikleri (işletme fonksiyonları) esasına göre izlenmesi daha uygundur. Çünkü doğal niteliği ne olursa olsun maliyetlere katlanmadaki temel amaçların hangi işletme fonksiyonları itibarıyla hangi düzeylerde gerçekleştiğinin izlenmesi ve bilinmesi önceliklidir. Doğal nitelikleri (çeşitleri) itibarıyla maliyet toplamlarının bilinmesi de, ayrıntılı maliyet analizleri, maliyet kontrolü ve yönetim muhasebesi için geçerli maliyet bilgilerinin oluşturulması gibi açılardan, tabiidir ki önemlidir. Ancak doğal nitelikleri itibarıyla çok sayıda bu maliyet türlerinin yardımcı detay hesaplarda izlenmesi daha mantıklı ve uygulama pratiği açısından daha uygun görünmektedir.

Ayrıca, MSUG tebliği ile belirlenen diğer seçenek 7/B seçeneğinde kayıt akışının, 7/A seçeneğine daha

kolay olduğu ve bunun için küçük ölçekli işletmeler için ortaya konduğu da bir yanılsamadır. Çünkü bu seçenekte de maliyetlerin ister dönem içinde ister dönemsonunda olsun çeşit. fonksiyon esası ve maliyet yerlerine göre ayrıntılı raporlanması zorunludur. Tek fark, ana hesapların fonksiyon esası yerine çeşit esasına göre belirlenmiş olmasıdır[6].

Ayrıca, muhasebeye kaydedilecek belgede yazılı miktar ve tutar bilgilerinin, hem maliyet çeşidi, hem maliyet yerleri ve hem de fonksiyon esasına göre ilgili hesaplara kaydedilmesi, zamanlaması ne olursa olsun maliyet hesaplarının çıkartılması için bir gerekliliktir. Maliyet kayıtları bu detaylarıyla, finansal muhasebede yapılmaya da, maliyet muhasebesi sistematiği için, bir türlü izlenmek zorundadır. İlk aşamada basit bir kayıt yapılması esası uygulandığı taktirde, maliyet hesaplamaları için bu maliyet çeşit ve yerlerinin ayrıca kayıtlanması ve izlenmesi zorunludur. Bu da daha sonra genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki uygunluğun sağlanmasında ek yükler getirecek, karışıklık ve zaman kayıplarına neden olacaktır.

Genel muhasebe kayıtlarının, maliyet muhasebesi hesaplamaları için gerekli maliyet bilgilerini detaylı ve istendiği anda sunabilecek bir rolü üstlenmesi gereklidir. Bu işletme içi belge akış düzenini iyi organize edilmesi ile sağlanabilecektir. Genel muhasebe sisteminde, maliyet bilgilerin ilk depolanması (kayıt) aşamasında, gerek yetişmiş personel gerekse de zaman açısından daha fazla fedakarlık yapılması, işletme yönetimi için çok önemli role sahip ve teknik açıdan ek zorluklar içeren maliyet hesaplamalarının çok daha hızlı ve sağlıklı yapılmasına, dolayısıyla da yönetim muhasebesi sisteminin etkinleştirilmesine çok büyük bir katkı sağlanmış olacaktır.

Bu arada günümüzde, bilgi-işlem kapasitesindeki büyük patlama, maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin kurulmasında, önceleri hayal dahi edilemeyen büyük fırsatlar getirmiştir. Böylelikle, bilgilerin toplanması, kaydı, işlenmesi, analiz ve raporlanması ile ilgili organizasyon maliyetleri önemli ölçüde düşmüş bulunmaktadır[7].

III. 7/A SEÇENEĞİNE GÖRE MALİYET HESAPLARI

MSUG Tebliği ile "7 MALİYET HESAPLARI" hesap sınıfı altında "70-78" numaralı hesap grupları, "7/A" seçeneği için belirlenirken, "79" numaralı hesap grubu ise "7/B" seçeneği için belirlenmiş bulunmaktadır. "7/A" seçeneği için belirlenen ilk grup olan "70" numaralı hesap grubu "ikinci (dualist)" muhasebe sisteminin benimsenmesi halinde, -tebliğde yer alan ifadeyle- "maliyet muhasebesinin genel muhasebeyle bağımsız çalışması durumunda" kullanılacak olan hesap

grubudur. Bu makalede açıklama ve önerilerimiz, "birici" muhasebe sistemi ve ülkemizde en yaygın uygulanan maliyet sistemi "tam maliyet esasında, gerçek (fiili) maliyetlere dayalı sipariş (ya da safha) maliyet" sistemi esas alınarak yapılmıştır.

"71" ve "78" hesap gruplarından ilk dördü üretim fonksiyonu ile ilgili maliyetlerin izlenmesi için ayrılmış olup, "71", "72" ve "73" numaralı hesap grupları mamul üretim fonksiyonu ile ilgili, "74" numaralı hesap grubu ise hizmet üretim fonksiyonu ile ilgili maliyet hesaplarına ayrılmıştır. "75", "76" ve "77" numaralı hesap grupları, gelir tablosunda faaliyet giderleri başlığı altında toplanan maliyetlerden sırasıyla Araştırma-Geliştirme, Pazarlama ve Genel Yönetim fonksiyonları ile ilgili olanların izlenmesine ayrılmıştır. "78" numaralı hesap grubu ise finansman fonksiyonu ile ortaya çıkan maliyetlerin izlendiği hesapları kapsamaktadır.

Her hesap grubunda yeralan defter-i kebir hesapları da 3 tür altında ayrıca gruplanmıştır:

Gider (maliyet) hesapları

Gider (maliyet) yansıtma hesapları

Fark (sapma) hesapları

Her hesap grubunda üç haneli olarak belirlenmiş defter-i kebir hesaplarından son hanesi "0" olan hesaplar gider hesapları olarak (örneğin; 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri); son hanesi "1" olan hesaplar ise gider yansıtma hesapları olarak (örneğin; 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı) belirlenmiştir. Her hesap grubunda takip eden hesaplar ise "standart maliyet" yönteminin uygulanması halinde kullanılacak olan fark hesaplarına ayrılmıştır.

1 seri nolu MSUG tebliğinde belirtildiği üzere; "Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken sözkonusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının, giderlerin ait oldukları gider yerlerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda, yöntem amacına uygun biçimde yürütülmüş olacaktır." Bu doğrultuda ilgili tebliğde "gider çeşitleri" ve "gider yerleri" hesaplarının, yardımcı hesaplar olarak hangi gruplar altında açılacağı da ayrıca belirlenmiştir. Buna göre; "gider çeşitleri" hesapları aşağıdaki şekilde gruplanarak kodlanmıştır:

0 İlk madde ve malzeme

1 İşçi ücret ve giderleri

2 Memur ücret ve giderleri

3 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

4 Çeşitli giderler

5 Vergi, resim ve harçlar

6 Amortismanlar ve tükenme payları

7 Finansman giderleri

Ayrıca, tebliğde bu hesapların, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde detaylandırılabileceği de belirtilmiştir.

İlgili tebliğde "10-99 Gider Yerleri" başlığı altında "gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şemaları esas alınır" açıklamasını takiben; gider yerleri bölümlenmesi aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri
- Genel Yönetim gider yerleri

Tebliğ hükmüne göre; "Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yeralabilir."

IV. 7/A SEÇENEĞİNDE YARDIMCI HESAPLAR SİSTEMATIĞI İLE İLGİLİ ÖNERİ

MSUG tebliğleri ile "7/A" seçeneğinde kullanımı zorunlu olan defter-i kebir hesapları ile "eş zamanlı" kayıt esası doğrultusunda açılacak "gider çeşidi" ve "gider yeri" hesaplarına ait gruplar tanımlanmakla birlikte yardımcı hesap planının genel sistematiği özellikle organizasyonların bünyelerine göre belirlenmek üzere serbest bırakılmıştır.

Bugüne kadar, uygulamada bu sistematiğin kurulması ile ilgili çelişkilerin sürdüğü ve uygulamada zorluklarla karşılaşıldığı gözlenmektedir.

Bu bölümde getireceğimiz uygulama önerisi öncesinde, tebliğ ile belirlenen esaslar doğrultusunda sözkonusu olan kısıtlar, diğer bir ifadeyle de zorunlulukların ne olduğu çözümlenmeye tabi tutulmuştur.

*"Gider çeşitleri" "0-7" arasında kodlanmış ve tanımlanmış ana gruplar altında açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir. Bu hesapların kodlanması ile ilgili (2,3 ya da daha fazla haneli hesap kodları) şeklinde bir belirleme sözkonusu değildir.

“Gider yerleri” “10-99” kod aralığında önerilmiş ve organizasyon yapılarına göre açılacak gider yeri hesaplarının gruplanmasında esas alınması zorunlu ana grup ad ve tanımları belirlenmiştir. **Bu belirlemeye göre açılacak gider yerleri yardımcı hesaplarının sıralamasında kesin bir atama ve zorunlu sıralama sözkonusu bulunmamaktadır. Ayrıca bu hesapların kod yapısında da (2,3 ya da daha fazla haneli hesap kodları) *şeklinde kesin bir belirleme sözkonusu değildir.*

*MSUG tebliğleri ile yardımcı hesap kırımlarında izlenecek sıraya ait bir zorunluluk da sözkonusu değildir.

Bu çözümlenmeye göre, “gider yerleri” ya da “gider çeşitleri” hesaplarının belirlenerek kodlanmasında aslında bir sorun görünmektedir. MSUG tebliğleri ile getirilen esaslara uygun, yayınlanmış birçok kaynakta bu hesaplara ait detaylı liste ve planlara yer verilmiştir. Ancak sorun, hızlı ve esnek raporlamaya uygun ve kullanışlı bir yardımcı hesap sistematığının nasıl işleyeceğinde ortaya çıkmaktadır kanımca.

Yardımcı Maliyet Hesaplarında Kodlama ve Kayıt Yapısı ile ilgili Öneri;

Bu makalede önerilen sistematığın dayandığı temel esaslar aşağıda özetlenmiştir:

*Muhasebe kayıtları ve sonuçların alınmasında gerekli hıza ulaşılabilmemesinin günümüzde temel koşulu bilgisayar desteği olduğundan hareketle, uygulama ortamı bilgisayarlı muhasebe olarak düşünülmüştür.

*Çok yönlü ve karşılaştırmalı maliyet tutar bilgilerine kolaylıkla ulaşabilmenin önemi.

*Mamul maliyetlerinin, üretim sürecinde oluşan gerçek faaliyetleri yansıtacak, temsil edecek şekilde oluşturulması (hesaplanması) gereği[8].

Bu doğrultuda önerdiğimiz sistematik, klasik yardımcı hesap kodlama yapısından farklı olarak ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere klasik kodlama sistematığı içinde bütünleşik bir kod yapısı yer almaktadır. Bu yapıya uygun örneklemeler aşağıdaki gibidir:

730 Genel Üretim Giderleri
730.10 Kesim Atölyesi
730.10.401 Bina Kirası

ya da;

730 Genel Üretim Giderleri
730.401 Bina Kirası
730.401.10 Kesim Atölyesi

Yukarıda örneklendiği üzere, bilgisayar programlarında esas alınan ve genel olarak kabullenilmiş durumdaki kod uygulamasına göre hesap kodları, belirlenen

yapıları doğrultusunda bütünleşik olarak sisteme girilmektedir. Buna göre, ilk örnek gözönünde tutulursa muhasebe fişinde, “kira gideri”ne ilgili kaydın düşülebilmesi için, “730.10.401” kodunun mutlaka girilmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu nedenle hesap durumları itibariyle doğrudan ve kısa zamanda alınabilecek raporlar da kısıtlı kalmaktadır.

Yine ilk örneği gözönünde tuttuğumuzda, bütünleşik kod yapısı içinde doğrudan bilgisayar programından sağlanacak raporlar şöyle olabilecektir:

a) Genel Üretim Giderlerinin gider yerleri itibariyle dağılımına ilişkin rapor:

730 Genel Üretim Giderleri
10 Kesim Atölyesi
11 Dikim Atölyesi
20 Model Hazırlama
30 Malzeme Ambarı

b) Kesim Atölyesinin Genel Üretim Giderleri hesabı altındaki gider çeşitleri raporu:

10 Kesim Atölyesi
115 İkramiyeler
301 Elektrik Gideri
320 Telefon Gideri
401 Bina Kirası

Buna karşın bütünleşik kod yapısı içinde gereksinme duyulacak aşağıdaki tür raporlara doğrudan ulaşamayacak, tekrar sınıflandırma ve özetlemeye dayalı ek çalışmalar gerekli olacaktır.

a) Gider yerleri itibariyle oluşan fonksiyon esasında giderlere ait rapor:

10 Kesim Atölyesi
710 Direkt İlk M.M.Gid.
720 Direkt İşçilik Gid.
730 Genel Üretim Gid.
71 Mali İşler Bölümü
770 Genel Yönetim Gid.
780 Finansman Gid.

b) Çeşitli esasında giderlerin fonksiyon esasında ana hesaplara dağılımı:

401 Bina Kirası
730 Genel Üretim Gid.
740 Hizmet Üretim Mal.
750 Araştırma-Gel. Gid.
760 Pazarlama Sat.D.Gid.
770 Genel Yönetim Gid.

c) Çeşit esasında giderlerin ilgili gider yerleri itibariyle dağılımı:

401 Bina Kirası
10 Kesim Atölyesi
11 Dikim Atölyesi
20 Model Hazırlama
30 Malzeme Ambarı

Yukarıda örneklendiği üzere, maliyet muhasebesi ve devamında yönetim muhasebesinde büyük öneme sahip bulunan çok yönlü, karşılaştırmalı ve hızlı bilgi sunacak raporlara ulaşabilmek için hesap kodlamasında bütünleşik kod yapısı terkedilmelidir. Bunun yerine uygulamada ayrışik kod sistematığıne geçilmelidir.

Bu nedenle öncelikle, her bir yardımcı hesap grubu için ayrı (yardımcı) hesap planı oluşturulmalıdır.

Bundan sonra, muhasebe kayıtlarının girişinde bu hesapların girilmesine yönelik ayrı veri alanları tahsis edilmek suretiyle, istenen ölçüte uygun esnek bir raporlama için gerekli alt yapı sağlanmış olacaktır.

Bu amaçla, maliyet kayıtlarında kullanılmak üzere, örneğin "maliyet mahsup fişi" diye adlandırılabilir özel bir mahsup fişi kullanılması öneri olarak *şekil-1*'de sunulmuştur. (Örneklenen fişte, bir işletmeye ait bina kirası ile ilgili aylık tahakkuk kaydına yer verilmiştir.)

Nitekim, Türk yazınında bir eserde, bu kodlama ve kayıt şekline benzer bir yaklaşım özel bir fişe dayalı kayıtlama şekliyle yer almaktadır[9].

Bu makalede önerdiğimiz kodlama ve kayıt sistematığı ise, MSUG tebliğleri ile öngörülen uygulamaya uyum sağlamanın yanısıra, "maliyet yönetimi" kavramı çerçevesinde çok yönlü etkin bilgi sunan raporların üretilmesine olanak sağlamaktadır.

Gider Yerleri Yardımcı Hesap Planı ile İlgili Öneri

MSUG tebliğinde gider yeri hesapları için önerilen 10-99 kod aralığının, yine tebliğ ile belirlenen gruplar için aşağıdaki şekilde kullanılması önerimizdir. Bu öneride yaklaşım, fonksiyon esasına göre belirlenmiş defter-i kebir hesap kodları ile gider yerleri arasında fonksiyonel bağlantının izlenebilmesine dayandırılmıştır.

10-19 Esas Üretim Gider Yerleri
20-29 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
30-39 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
40-49 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
50-59 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
60-69 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

70-79 Genel Yönetim Gider Yerleri

80-89 Yatırım Gider Yerleri

Böylelikle 10-49 kod aralığında yer alacak "gider yerleri" yardımcı hesapları, 710.720.730 ve 740 kodlu defter-i kebir hesapları ile; diğerleri ise sırasıyla:

50-59 kod aralığındaki yardımcı hesaplar 750 kodlu; 60-69 kod aralığındaki yardımcı hesaplar 760 kodlu; 70-79 kod aralığındaki yardımcı hesaplar ise 770 ve 780 kodlu defter-i kebir hesapları ile çalışacaktır.

80-89 kod aralığında yer alacak "yatırım gider yerleri" hesapları ise "258 Yapılmakta Olan Yatırımlar" defter-i kebir hesabı altında çalışacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1]-BERLINER, Callie; BRIMSON, James, A: Cost Management for Today's Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press, Boston, 1988, s.85.
- [2]-CASHIN, James A.; POLIMENI, Ralph S.: Cost Accounting, McGraw-Hill Inc., 1981, s.12.
- [3]-ATAMAN, Göksel: "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri", Muhasebe-Finansman Dergisi, M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Sayı 3, Nisan 1995, s.63.
- [4]-YAZICI, Mehmet; DURMUŞ, Ahmet Hayri; PAMUKÇU, Fatma: MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması, M.Ü. İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı yayını nr. 510-744, İstanbul, 1996, s.142.
- [5]-GRAY, Jack; RICKETTS, Don: Cost and Managerial Accounting, McGraw-Hill, 1982, s.17.
- [6]-ŞAKRAK, Münir: "Maliyet Hesaplarının İzlenmesinde Uygulanacak Seçeneğin Belirlenmesi ve Yasal Düzenleme ile İlgili Öneri", Öneri, M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, sayı 4, Ocak 1996, s.31-34.
- [7]-JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S.: Relevance Lost-The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, Boston, 1987, s.5.
- [8]-GRIECO, Peter L., Jr.; PILACHOWSKI, Mel: Activity Based Costing-The Key to World Class Performance, PT Publications, Inc., Palm Beach Gardens, 1995, s.5.
- [9]-AKDOĞAN, Nalan: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul S.M.M.M. Odası Yayınları 11, Ankara, 1994.

MALİYET MAHSUP FİŞİ

Tarih :

No :

Borçlu Hesap Kodu	Alacaklı Hesap Kodu	HESAP ADI	Gider Yeri Kodu	Gider Çeşidi Kodu	Borçlu Hesap Tutarı	Alacaklı Hesap Tutarı
730		Genel Üretim Giderleri	10	401	300.000.000	
730		Genel Üretim Giderleri	11	401	120.000.000	
730		Genel Üretim Giderleri	21	401	60.000.000	
760		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	60	401	50.000.000	
760		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	61	401	35.000.000	
770		Genel Yönetim Giderleri	70	401	55.000.000	
770		Genel Yönetim Giderleri	71	401	70.000.000	
	381	Gider Tahakkukları	----	----		690.000.000
TOPLAMLAR					690.000.000	690.000.000

Şekil - 1

- Maliyet Mahsup Fişi Örneği -