

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE
TAHMINİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN
KURULMASI VE YÖNETİM
KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Metin ÇETİN

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE
TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI
VE
YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Metin ÇETİN

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Danışman: Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN

ESKİŞEHİR

1994

Ö z e t

Günümüz dünyasında toplumlar, daha refah ve sağlıklı bir yaşantı için, gün geçtikçe artan ihtiyaç ve taleplerini karşılamak üzere uluslararası platformlarda yoğun bir teknoloji ve sanayileşme yarışı içerisindeyler. Günümüzün bu hızlı ekonomik gelişme ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için, faaliyetlerini kârlı ve verimli bir biçimde yürütmeleri gerekmektedir. Bu durum, her gün çok sayıda ve değişik alanlarda karar alma durumunda olan işletme yöneticilerini, maliyetlere daha çok önem vermeye ve en doğru, sağlıklı ve güvenilir "muhasebe-maliyet bilgileri" ni edinmeye zorlamıştır.

Özellikle AT (Avrupa Topluluğu)'na girme hazırlıkları içinde bulunan ülkemizde, işletmeler, dış ülkeler ile rekabet edebilmek, maliyetlerini rekabet ortamında etkin bir biçimde yürütmek ve günümüzün hızla gelişen çevre dinamiklerine uyum sağlama sürecinde etkin bir yönetim ve kontrol sistemi kurup uygulayabilmek için maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyarlar

Hızla sanayileşen Türkiye'nin gündeminde bir ihracat ürünü üreten ve temel hammadde olarak ağaç kullanan mobilya sektörünün iç ve dış pazarlarda rekabet gücü kazanabilmesi için sorunlarının çözülmesi ve batı ülkeleri standartlarında üretim yapması gerekir.

Tüm bu ve buna benzer nedenleri gözönünde bulundurarak, mobilya imalat işletmelerinin bünyesine uygun, tahmini maliyetlerin uygulanmasına olanak sağlayacak, maliyetleri tam ve doğru bir biçimde tesbit edecek, bütçelerin ve sapmaların bilinçli ve bilimsel olarak hazırlanmasını sağlayacak ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılacak bir maliyet muhasebesi sistemini kurmayı, uygulanması zorunlu olan tekdüzen hesap planını bu işletmelere uyarlayarak bir tekdüzenlik sağlamayı ve kuracağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemi ile ilgili olarak bir mobilya imalat işletmesinde uygulama yapmayı amaçladık.

A b s t r a c t

In these days of the world, for a more prosperous and healthy life, societies are competing with each other for an intensive technology and industrialization at international ambience in order to meet the ever increasing needs and demands. For businesses to survive in today's rapid economic development environment, they have to execute their activities profitable and productive. This situation forced business managers, who are required to make a lot of decisions in different fields, to attach more importance on costs and to get the honest, healthy and reliable "accounting and cost information".

In our country, which is preparing itself to take part in the European Union, business enterprises need a cost accounting system to rival with other countries, to handle their costs effectively, and to establish and to be able to apply an effective management system.

The furniture sector which produces an export product and uses wood as a basic raw material should produce accordingly by the international standards and the problems of it must be solved in order to gain competitiveness in both domestic and foreign markets in rapidly developing Türkiye.

In this paper we aimed to establish a cost accounting system which is proper to the structure of the furniture manufacturers and makes possible estimated costs to be applied, determines costs accurately, enables the budgets and deviations to be prepared scientifically and is used as a management control tool, to get a standardization while adapting the uniform accounting plan which must be applied to those businesses and to make an application to a furniture manufacturer with the estimated cost accounting system.

İçindekiler

Kısaltmalar	XI
Tablolar	XII
Giriş	1

Birinci Bölüm

MOBİLYACILIK VE MOBİLYA İŞLETMELERİNİN GENEL TANITIMI, MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNİN ÜRETİM FAALİYETLERİ VE MUHASEBE SİSTEMLERİ

I- MOBİLYACILIK VE MOBİLYA İŞLETMELERİNİN GENEL TANITIMI	5
A- Mobilya ve Mobilyanın Tarihçesi	5
B- Mobilya İşletmelerinin Tanımı	11
C- Mobilya İşletmeciliğinin Kapsamı	11
D- Mobilya İmalat İşletmelerinin Amaçları	13
E- Mobilya İmalat İşletmelerinin Sınıflandırılması	14
1. Küçük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri	14
2. Orta Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri	15
3. Büyük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri	16
F- Mobilya İmalat İşletmelerinin Önemi	16
1. Genel Olarak Mobilya İmalat İşletmelerinin Önemi	16
2. Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayinin Tüm İmalat Sektöründeki Yeri ...	17
a) Üretim ve Kapasite Kullanımı	20

b) İstihdam ve Teknolojik Durum	23
c) Pazar, İhracat, İthalat, Finansman ve Üteki Durumlar	25
3. Türkiye-A.E.T. İlişkileri Açısından Mobilya İmalat İşletmelerinin Önemi	30
4. Türk-Alman Teknik Danışmanlık Projesi	33
II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE ÜRETİM	34
A- Mobilya Üretiminin Tanımı	35
1. Mobilya Üretiminde Kullanılan Hammadde ve Malzemeler	35
a) İşlenmemiş Hammadde ve Malzemeler	36
b) Yarı İşlenmiş Hammadde ve Malzemeler	37
ba- Ağaç Kaplama	37
bb- Kontraplaklar	37
bc- Kontratablalar	38
bd- Odunlifi Levhalar	38
be- Yonga Levhaları (Suntalar)	38
bf- Suntalam	39
bg- M.D.F.	39
bh- Verzalit	39
bi- Yapay Reçineli Plaka ve Levhalar (Formika)	39
bj- Poliester Reçineli Levhalar	39
bj- Plastik Kaplamalar	39
c) Hazır Hammadde ve Malzemeler	40
ca- Tutkal ve Yapıştırıcılar	40
cb- Ağaç Vidalar	40
cc- Çiviler	40
cd- Mentşeler	40
ce- Kilitler	40
cf- Diğer Hazır Hammadde ve Malzemeler	41
d) Yardımcı Malzemeler	41
2. Kurutma	41
3. Mobilya Üretimi	43
B- Mobilya Üretiminin Özellikleri	48
C- Mobilya İmalat İşletmelerindeki Üretim Faktörleri	50
1. Sermaye	50
2. İşgören	50

3. Öteki Faktörler	51
4. İşletmecilik Yeteneği	52
III- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MUHASEBE SİSTEMLERİ	52
A- Mobilya İmalat İşletmelerinde Kullanılan Muhasebe	52
1. Mobilya İmalat İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Yararları	53
2. Mobilya İmalat İşletmeleri Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler ..	53
B- Mobilya İmalat İşletmelerinde İşletme Ölçülerine Göre Muhasebe Sistemleri	54
1. Küçük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri	54
2. Orta Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri .	54
3. Büyük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri	55

İ k i n c i B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLER, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

I- GENEL OLARAK MALİYETLER	56
A- Maliyet, Harcama, Zarar ve Gider Kavramları	56
1. Maliyet	56
2. Harcama	57
3. Zarar	57
4. Gider	58
B- Vergi Kanunlarında Maliyetlerin Tanımı ve Unsurları	58
C- Maliyetlerin Sınıflandırılması	59
1. Faaliyet Hacmi İle İlişkisi Açısından Maliyetler	60
a) Değişken Maliyetler	60
b) Sabit Maliyetler	60
c) Yarı Değişken Maliyetler	61
2. Ürün Maliyeti Açısından Maliyetler	61
a) Toplam Maliyetler	61
b) Birim Maliyet	62
c) Ortalama Maliyet	62
d) Marjinal Maliyet	62
3. Sorumluluk Merkezleri İle İlişkilerine Göre Maliyetler	62
a) Direkt Maliyetler	62

b) Endirekt Maliyetler	62
4. Dönem ve Ürün Maliyetleri	63
a) Dönem Maliyetleri	63
b) Ürün Maliyetleri	63
5. Karar Süreci Açısından Maliyetler	63
a) Tahmini ve Standart Maliyetler	63
b) Tarihi Maliyetler	64
II- MALİYET UNSURLARI	64
A- Hammadde Giderleri	64
1. Direkt Hammadde Giderleri	65
2. Endirekt Hammadde Giderleri	65
a) Yardımcı Maddeler	65
b) İşletme Malzemesi	66
3. Hammaddelerin Satın alınmasından Kullanılmasına Kadarki Aşamalar ...	66
a) Hammaddelerin Satın alınması	66
b) Satın alınan Hammaddelerin Teslim Alınması	67
c) Teslim Alınan Hammaddelerin Ambara Gönderilmesi	68
d) Hammaddelerin Üretime Gönderilmesi	68
e) Hammaddelerin Üretimden Ambara İade Edilmesi	69
f) Ambar Farkları	70
4. Stokların Değerlemesi ve Stok Değerleme Yöntemleri	71
a) En Son Piyasa Değeri İle Değerleme Yöntemi (NİFO)	73
b) Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)	73
c) En Yüksek Fiyat Yöntemi	74
5. Vergi Kanunlarımızda Stokların Değerlemesi ve Stok Değerleme Yöntemleri	74
B- İşçilik Giderleri	75
1. Direkt İşçilik Giderleri	76
2. Endirekt İşçilik Giderleri	77
3. İşçilik Sürelerinin Belirlenmesi	78
4. İşçilik Ücret Sistemleri ve Değerlemesi	78
a) Zamana Göre Ücret Sistemleri	80
b) Akord Temeline (Parça Başına) Göre Ücret Sistemleri	80
c) Götürü İşçilik Ücret Sistemi	81
d) Ücret Sistemlerinin Değerlemesi	81

C- Genel Üretim Giderleri	82
1. Tanıtım ve Özellikleri	82
2. Genel Üretim Gider Unsurları	84
a) Endirekt Hammadda Giderleri	84
b) Endirekt İşçilik Giderleri	84
c) Öteki Genel Üretim Giderleri	85
III- MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ	86
A- Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri	87
1. Sipariş Maliyet Sistemi	87
2. Safha Maliyet Sistemi	87
B- Maliyetlerin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri	87
1. Gerçek Maliyet Sistemi	87
2. Önceden Saptanan Ya Da İleriye Dönük Maliyetleme Sistemleri	88
a) Tahmini Maliyet Sistemi	88
b) Standart Maliyet Sistemi	88
C- Maliyet Kavramına Verilen Anlam ve Genişlik Derecesine Göre Maliyet Sistemleri	88
1. Tam Maliyet Sistemi	88
2. Kısmi Maliyet Sistemi	89
D- Kayıt Düzeni Olarak Maliyet Sistemleri Arasındaki İlişki	89
E- Mobilya İmalat İşletmeleri Açısından Maliyet Sistemlerinin Değerlendirilmesi	90

Üçüncü Bölüm

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

I- TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANITIMI, ÖNEMİ VE MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	92
A- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Tanıtımı	92
B- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Önemi	94
C- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Mobilya İmalat İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi	94
II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI	95

A- Kayıt Düzeninin Kurulması	95
1. Hesap Planının Hazırlanması	96
a) Gider Hesaplarının Sınıflandırılması	96
aa- Gider Türlerine Göre Sınıflandırma	97
ab- Üretilen Ürünlerle Bağlantılarına Göre Sınıflandırma	97
ac- Üretim Hacmiyle Bağlantılarına Göre Sınıflandırma	97
ad- Gider Merkezleri Sınıflandırması	98
b) Hesapların Kodlanması	99
c) Örnek Hesap Planı	100
2. Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar, Muhasebe Kayıtları İle Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akış Tablosu	100
a) Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar ve Muhasebe Kayıtları	100
b) Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akış Tablosu	109
B- Genel Üretim Giderleri Tahmini Yükleme Oranının Hesaplanması	113
C- Maliyet Muhasebesi Belge Düzeninin Kurulması	125
1. Direkt Hammadda ve Malzeme Giderleri İle İlgili Belgeler	125
a) Yapım Resmî	125
b) Sözleşme	125
c) Malzeme Listesi	126
d) Üretim-Maliyet Formu	126
e) Tahmini Maliyet Hesaplama Formu	127
f) İş Emri Formu	127
g) Hammadda Satın Alma İstek Fişi	127
h) Hammadda Satınalma Fişi	128
ı) Teslim Alma ve Muayene Formu	128
i) Ambar Giriş Fişi	128
j) Ambar Stok Kartı	128
k) Sürekli Envanter Stok Kartı	128
l) Hammadda İstek Fişi	129
m) Ambar Çıkış Fişi	129
n) Ambar İade Fişi	129
o) Artıklar Raporu	129
ö) Stok Değişim Raporu	129

p) Direkt Hammadde Üzet Föyü	129
r) Ürün Maddeler Ambar Giriş Formu	130
s) Ürün Maddeler Ambar Çıkış Formu	130
2. Direkt İşçilik Giderleri İle İlgili Belgeler	130
a) Zaman Kartı	130
b) İşçi Günlük Çalışma Kartı	130
c) Günlük İşçilik Üzet Kartı	131
d) Puantaj Defteri	131
e) Fazla MESAİ Kartı	131
f) Direkt İşçilik Üzet Föyü	131
3. Genel Üretim Giderleri İle İlgili Belgeler	131
a) Bölümsel Genel Üretim Giderleri Kartı	132
b) Muhasebe Fişleri	132
c) Sipariş Maliyet Kartı	132
D- Maliyet Rapor Sisteminin Kurulması	132
1. Üst ve Orta Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar	133
a) Karşılaştırmalı Aylık Gelir Durumu Raporu	133
b) Aylık Gelir Durumu Raporu	133
c) Yıllık Brüt Gelir Durumu Raporu	133
d) Karşılaştırmalı Bilançolar	134
e) Yıllık Karşılaştırmalı Net Gelir Durumu Raporu	134
f) Tahmini ve Fiili Maliyetleri İzleme Raporu	134
2. Alt Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar	134
a) Mobilya Üretim ve Satış Raporu	134
b) Hammadde Tüketim Raporu	134
c) Günlük Genel Üretim Giderleri Kontrol Raporu	135
E- Muhasebe Sistemini Yürütecek Organizasyonun Kurulması	135

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ,
SAPMA ANALİZLERİ VE YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

I- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI

İLE İZLENMESİ	138
A- Genel Olarak Bütçeleme	138

1. Bütçelemenin Amaçları ve Yararları	140
a) Planlama	140
b) Uyumlaştırma (Koordinasyon)	141
c) Haberleşmeyi Sağlama	141
d) Kontrol	141
2. Bütçe Çeşitleri	142
a) Konularına Göre Bütçeler	143
aa- Gider Bütçeleri	143
ab- Gelir Bütçeleri	143
b) Sorumlulukları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçeler	143
ba- Proje Bütçeleri	143
bb- Dönem Bütçeleri	143
c) Amaçlarına Göre Bütçeler	143
ca- Program Bütçeleri	143
cb- Etkinlik Bütçeleri	144
d) Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler	144
da- Statik Bütçeler	144
db- Karşılaştırmalı Statik Bütçeler	144
dc- Esnek Bütçeler	144
e) Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler	145
ea- Klasik Bütçeler	145
eb- Sıfır Tabanlı Bütçe	145
f) Kapsamlarına Göre Bütçeler	145
fa- Bölüm Ya Da İşlevsel Bütçeler	145
fb- Genel Bütçeler	145
B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Düzenlenecek Olan Bütçelerin	
Açıklanması	145
1. Üretim Bütçesi	147
2. Hammadde Kullanım Bütçesi	148
3. Hammadde Stok ve Satınalma Bütçesi	148
4. Direkt İşçilik Bütçesi	148
5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi	149
C- Konunun Bir Örnekle Açıklanması	150
1. Üretim Bütçesi	153
2. Hammadde Kullanım Bütçesi	156

3. Hammadda Satınalma ve Stok Bütçesi	158
4. Direkt İşçilik Bütçesi	161
5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi	163
II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE SAPMA ANALİZLERİ	165
A- Genel Olarak Sapma Analizi	165
1. Direkt Hammadda Sapma Analizi	165
a) Fiyat Sapması	165
b) Miktar Sapması	166
2. Direkt İşçilik Sapma Analizi	166
a) Süre (Etkenlik) Sapması	167
b) Ücret (Fiyat) Sapması	167
3. Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi	167
a) Kapasite (Boş Kapasite) Sapması	168
b) Harcama (Bütçe) Sapması	168
c) Verim (Etkenlik) Sapması	168
B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Maliyet Sapmaları ve Sapmaların	
Hasaplanması	169
1. Direkt Hammadda Giderlerine İlişkin Sapma Analizi	170
a) Hammadda Miktar Sapması	170
b) Hammadda Fiyat Sapması	171
2. Direkt İşçilik Sapma Analizi	172
a) Süre Sapması	172
b) Ücret Sapması	173
3. Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi	174
a) Harcama (Bütçe) Sapması	176
b) Kapasite Sapması	176
c) Verim Sapması	176
III- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN YÖNETİM KONTROL ARACI	
OLARAK KULLANILMASI	177
A- İşletme Yönetiminde Kontrol	177
1. Yönetim Kontrol Sistemi ve Süreci	178
2. Yönetim Kontrol Sisteminde Maliyet Bilgileri Gereksinimi	179
B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Sapma Analizi Aracılığı İle Kontrol ...	179
C- Mobilya İmalat İşletmelerinde Maliyetlere İlişkin Sorumlulukların	
Dağıtımı	180

B e Ő i n c i B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI VE YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

I- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	182
II- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ	184
III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN MEVCUT MALİYET SİSTEMİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER ..	186
IV- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEYE ÖZGÜ ÖRNEK BİR MALİYET SİSTEMİNİN GELİŞTİRİLMESİ	187
Sonuç ve Öneriler	209
Yararlanılan Kaynaklar	i - vi
Ekler	vii - Lxvii

K ı s a l t m a l a r

A.g.e.	: Adı geçen eser.
A.T.	: Avrupa Topluluğu.
A.Ü.	: Anadolu Üniversitesi
B.	: Baskı.
C.	: Cilt.
D.İ.E.	: Devlet İstatistik Enstitüsü.
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı.
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi.
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
M.K.E.K.	: Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu.
M.Ü.	: Marmara Üniversitesi.
O.P.Ü.S.	: Orman Ürünleri Sanayi.
S.	: Sayı.
s.	: Sayfa.
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu.
v.b.	: Ve benzeri.
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu.
Y.	: Yıl.

T a b l o l a r

Sayfa No

TABLO- 1- GİDERLERİN VE MALİYETLERİN ANA HESAPLARDAKİ AKIŞ TABLOSU	111
TABLO- 2- SONUÇ HESAPLARININ AKIŞ TABLOSU	112
TABLO- 3- GİDER DAĞITIM TABLOSU (I. GİDER DAĞITIMI)	118
TABLO- 4- II. GİDER DAĞITIM TABLOSU (BASİT DAĞITIM YÖNTEMİNE GÖRE)	121
TABLO- 5- SATIŞ TAHMİNİ BÜTÇESİ	154
TABLO- 6- ÜRETİM BÜTÇESİ	155
TABLO- 7- HAMMADDE KULLANIM BÜTÇESİ	157
TABLO- 8- HAMMADDE SATINALMA VE STOK BÜTÇESİ	158
TABLO- 9- DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ	162
TABLO-10- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ	163
TABLO-11- TAHMİNİ BİRİM ÜRETİM MALİYET TABLOSU	164
TABLO-12- DİREKT HAMMADDE İSTEK İFİŞİ ÖZET TABLOSU	197

G i r i Ő

Bilim, teknoloji ve sanayi, toplumların sosyal ve ekonomik geliŐmelerinde geçmişte olduğu gibi günümüzde de en büyük rolü oynamaktadır. Günümüzün dünyasında toplumlar, daha refah ve sağlıklı bir yaşantı için gün geçtikçe artan ihtiyaç ve taleplerini karşılamak üzere uluslararası platformlarda yoğun bir teknoloji ve sanayileşme yarışı içersindedir. Böylesine hızlı bir tempoya ayak uydurma gereği, ülkeleri ekonomik kaynaklarını verimli bir biçimde kullanmaya iter. Kaynakların verimli kullanılması, toplumların çözmek zorunda olduğu en önemli iktisadi sorunlarının başında gelmektedir. Gerek toplumsal ve gerekse işletmeler seviyesinde alınacak teknik, ekonomik ve idari önlemlerle kaynakların daha verimli kullanılması mümkün hale gelmektedir./Buna paralel olarak bilim ve teknoloji alanındaki değişimleri de süratle üretim birimlerine yansıtma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Bugün tüm dünyamızda yaşanan hızlı değişmelerin hızını ve niteliğini anlamadan, kavramadan, geleceğe yönelik doğru kararlar almak, işlerliği olacak kurumlar oluşturmak çok güçtür. Bu nedenle işletmeler bu değişmelerin niteliğini kavramalı, değişmeleri çok yakından izlemelidirler. İşletmeler hem teknoloji alanındaki değişmelere hem de muhasebe alanında meydana gelen değişmelere gereksinim duymaktadırlar. Ayrıca günümüzün hızla gelişen çevre dinamiklerine uyum sağlama sürecinde, işletmelerin etkin bir yönetim ve kontrol sistemini kurup uygulayabilmeleri ve en önemlisi de değişen koşullara göre dinamik bir uyumlaştırma süreci geliştirebilmeleri büyük bir öneme sahip bulunmaktadır.

Günümüzde işletmelerin hızla gelişen iç ve dış çevre koşullarında, hergün çok sayıda ve değişik alanlarda karar alma durumunda olan işletme yöneticilerinin "muhasebe ve maliyet bilgilerine", ihtiyaçları vardır. Çünkü işletme yöneticileri, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını bütün açıklığı ile görmek ve ne kadar maliyet-

le ne kadar kâr edeceğini bilmek isterler. İşletme yöneticilerinin gereksinim duyacakları yönetim bilgilerinin, güvenilir olması yanında, bu bilgilerin en etkin ve verimli bir biçimde yöneticilere sunulmasında zorunludur. Tüm bu ve buna benzer nedenlerle ve ayrıca tahmini maliyetlerin yönetim aracı olarak önemli bir yere sahip olduğu bilincinin yaygınlaşması ile de, son yıllarda Türkiye'de geleceğe yönelik maliyet sistemi kuran ve standart ya da tahmini maliyetleri uygulayan işletmelerin sayısı giderek artmıştır. Ayrıca sözünü ettiğimiz bu maliyetleri, ayrıntılı olarak ele alıp inceleyen ve bunun sonucunda bu maliyetlerin kurumsal temellerini ortaya koyan çalışmalar da yapılmıştır. Bu çalışmalar, işletmelerin maliyet uygulamalarında oldukça yararlı olmuştur. Fakat değişik özelliklere sahip mobilya imalat işletmelerinde şimdiye dek, böyle bir maliyet muhasebesi uygulanmamış ve aynı zamanda, bu konuda mobilya imalat işletmelerine uygulamalarında yardımcı olacak düzeyde kuramsal çalışmalar yapılmamıştır. Bu nedenle, mobilya imalat işletmelerinde bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulup işletilmesini, tahmini maliyetlerin uygulanmasını ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılmasını tez çalışma konusu olarak seçtik.

İşletmeler etkin yönetim araçlarına, faaliyetlerini ölçmede ve değerlendirmede gereksinim duyarlar. İşletmeler; maliyetlerini rekabet ortamından etkin bir biçimde sürdürme olanağı verecek, ve gereksinim duydukları "muhasebe - maliyet" bilgilerini en doğru, sağlıklı ve güvenilir bir biçimde üretecek bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyarlar. İşletme ve işletme yöneticilerinin bu tür bilgi gereksinimleri de, bize tahmini maliyetlerin önemli bir yönetim aracı olduğunu göstermektedir. Ayrıca tahmini maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması ile bir tekdüzelik sağlanır. Sağlanan bu tekdüzelik, işletmeler arasında termoloji birliğini, raporlama sistemlerinin ve hesap planlarının benzer olmasını ve maliyet ilke ve yöntemlerinin aynı şekilde kullanılmasına olanak sağlar. Böylece işletme yöneticileri, tahmini maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerle, aynı işletmenin cari ve geçmiş dönemleri arasında ve benzer işletmelerin mali durum ve faaliyet sonuçlarının birbiri ile karşılaştırılması olanağını bulur. Tüm bu ve buna benzer nedenlerle tahmini maliyetler, yönetim aracı olarak çok önemlidir.

Maliyet tahmini, gelecekte oluşması beklenen maliyetleri belirleme eylemidir. Başka bir deyişle, gelecekte yapılması düşünülen eylemlerin beklenen maliyetleridir. Tahmini maliyetlerin; fiili maliyetlerin kontrol edilmesi, bütçe, plan ve programların yapılması, yöneticilerin karar almasını kolaylaştırmak ve maliyetlerin düşürülerek yeterli ve düzenli bir kontrol sistemine bağlanması gibi yönetimin temel işlevlerinin yürütülmesinde katkıları son derece büyüktür. Tahmini

maliyetler, üretime başlanmadan önce belirlenirler. Bu sistemde, normal işletme koşulları altında, gelecekte çeşitli üretim maliyetlerinin nasıl gerçekleşeceği tahmin edilir. Üretim unsurları, bu maliyetlerle hesaplara geçirilir. Oysa fiili maliyetler, üretim sırasında oluşan gerçek maliyetlerdir. Fiili maliyetlere dayanılarak yapılan üretim faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığı konusunda kesin bir şey söylenemeyeceği gibi, bu maliyetlere dayanılarak cari faaliyetlerin kontrolü ile düzeltici önlemlerin zamanında alınması da tamamen olanaksızdır. Tahmini maliyetler oluşması beklenen maliyetleri belirttikleri için, cari faaliyetlerin yapılmasında ölçü birimi olarak yönetime önemli hizmetlerde bulunabilirler. Bu nedenle işletmelerin, tahmini ve fiili maliyetleri birlikte kullanmaları gerekir. Böylece tahmini maliyetler ile fiili maliyetler dönem sonlarında karşılaştırılarak, farklı düzeyde oluşmuşlarsa, bu farklar saptanır, farkların nedenleri araştırılır, işletmelerin çeşitli bölümlerindeki başarılı ve başarısız yöneticileri ile verimsiz faaliyetler gerçek bir biçimde belirlenebilir. İşletmelerin birim maliyetlerini saptamada kullanacakları maliyet sistemi, işletmede üretilen ürünlerin niteliğine bağlı olduğu gibi, işletmenin üretim kapasitesine, örgüt yapısına ve üretim tekniğine de bağlıdır. Bu nedenle işletmelerin tümüne uygulanabilecek bir maliyet sisteminden söz etmek olanaksızdır. Her kuruluş; kendi bünyesine, özellikle rine ve gereksinimlerine uygun bir maliyet sistemini kurmak ve gelişen üretim koşullarına bağlı olarak değiştirmek zorundadır.

İnsan yaşantısında beşikten mezara kadar her konuda kendisini gösteren ahşap ürünleri, insanlık tarihi ile birlikte yaşantımıza girmiş, onun yerini tutacak pek çok malzemenin bulunması ile dahi, kolay işlenebilirliği ve tabiata olan yakınlığı dolayısıyla yerini her zaman muhafaza etmiştir. Hızla sanayileşen Türkiye'nin gündeminde bir ihraç ürünü olan ve temel hammaddesi ağaç olan ve ağacı işleyerek yarı mamül veya mamül üreten mobilya sektörünün iç ve dış pazarlarda rekabet gücü kazanabilmesi için sorunlarını çözmesi ve batı ülkeleri standartlarında üretim yapması gerekir.

Tüm bu ve buna benzer nedenleri gözönünde bulundurduğumuzda, çalışmamızın amacını, mobilya imalat işletmeleri için bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve tahmini maliyetlerin uygulanmasına olanak sağlayacak kuramsal temellerin belirlenmesi oluşturmaktadır. Ayrıca ülkemizde bu alanda faaliyet gösteren bir mobilya işletmesini de ele alarak, bu işletmenin mevcut maliyet sistemini de inceleyerek, kurduğumuz maliyet muhasebesi sistemini bu işletmeye uyarlamaya çalışarak bu işletmede hala uygulanmakta olan maliyet sisteminin eksik ve iyi yönlerini belirteceğiz.

Çalışmamızın birinci bölümünde, mobilyacılık ve mobilya işletmelerinin genel tanıtımı, mobilya imalat işletmelerinin üretim faaliyetleri ve muhasebe sistemleri ele alınmıştır.

İkinci bölümde, mobilya imalat işletmelerinde maliyetler, maliyet unsurları ve maliyet muhasebesi sistemlerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, mobilya imalat işletmelerinde tahmini maliyet muhasebesi sistemi kurulmuştur.

Dördüncü bölümde, mobilya imalat işletmelerinde maliyetlerin bütçeler aracılığı ile izlenmesi, sapma analizleri ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılması ele alınmıştır.

Beşinci bölümde ise bir mobilya imalat işletmesinde maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılması ile ilgili bir uygulama yapılarak sonuç ve öneriler ortaya konulmuştur.

B i r i n c i B ö l ü m

MOBİLYACILIK VE MOBİLYA İŞLETMELERİNİN GENEL TANITIMI, MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNİN ÜRETİM FAALİYETLERİ VE MUHASEBE SİSTEMLERİ

I - MOBİLYACILIK VE MOBİLYA İŞLETMELERİNİN GENEL TANITIMI

Öncelikle mobilyanın ve mobilya işletmeciliğinin tanıtılması, mobilyanın tarihçesi, mobilya işletmeciliğinin kapsamı, mobilya imalat işletmelerinin amaçları, sınıflandırılması, önemi, bu işletmelerde üretim ve üretimin özellikleri, ayrıca kullanılan muhasebe sistemlerinin belirtilmesi konuları çalışmamızın daha iyi anlaşılması ve ileriki bölümlerle ilişkisi açısından son derece yararlı olacaktır.

A- Mobilya ve Mobilyanın Tarihçesi

Türkiye'de mobilya, son yıllarda yaygın olarak kullanılan bir eşya durumuna gelmiştir. Yakın zamana dek sadece büyük şehirlerde, ekonomik gücü kuvvetli bireylerin evlerinde ve resmi kurumlarda kullanılırken, günümüzde bütün yerleşim bölgelerinde ve her kesimdeki insan, toplumdaki ekonomik ve kültür düzeyine ve rolüne uygun olarak mobilya kullanmaktadır. Özellikle endüstrinin gelişmesi ve buna paralel olarak ekonomik, kültürel ve sosyal yaşantıdaki gelişmeler, toplumda aile yapısının değişmesi, nüfus ve evlenme oranının artması Türkiye'de mobilya tüketimini önemli ölçüde arttırmıştır. Aynı zamanda mobilya, insan zevk ve anlayışına göre gelişme içinde olan bir moda ürünü haline gelerek, insan yapısında var olan "daha değişik ve güzele sahip olma" duygusu gibi istek ve zevklere göre ve küçük mekânlarda kullanılmak üzere çok amaçlı olarak tasarlanıp üretilmeye başlanmıştır.

Mobilya: koltuk, kanepa, dolap, sedir, masa, sandalye, sehpa vb. türündeki

döşeme öğelerinin tümünün genel adı olarak tanımlanabilir (1). Mobilyanın başka bir tanımını daha verecek olursak, mobilya ya da mobilye, oturulan yerlerin süslenmesine ve türlü amaçlarla donatılmasına yarayan taşınır eşya olarak tanımlanabilir (2). Ayrıca mobilya ya da diğer bir adla möble; oturma, yemek yeme, çalışma, yatma gibi işlerin yapılmasında kolaylık ve rahatlık sağlayan, bulunduğu yerin süslenmesine ve türlü amaçlarla donatılmasına yarayan, taşınabilir büyüklükte eşyalara verilen genel ad olarak da tanımlanabilir (3).

Mobilyanın tanımını verdikten sonra, kısaca mobilyanın tarihçesini vermemiz daha yararlı olacaktır.

İnsanların kullanım amaçlarına uygun olarak yapılan mobilyalar, her çağın kendisine özgü çizgi, norm ve estetik güzelliklerini bir araya toplayarak, tarih boyunca sürekli değişme göstermiştir. Mobilyanın çağlar boyunca uğradığı bazı değişiklikler, mobilya sanatını oluşturmuştur. Ancak, mobilya sanatını mimari sanattan tamamen soyutlamak mümkün olmayıp, mimari bir iç donatım aracı olarak kabul edilmektedir. Mobilyanın çağlar boyunca geçirdiği evreleri, şu şekilde sıralayabiliriz (4):

- 1- İlkçağ Mobilya Sanatı (M.Ö. 4000 - M.S. 476)
- 2- Ortaçağ Mobilya Sanatı (M.S. 476 - 1453)
- 3- Yeniçağ Mobilya Sanatı (1453 - 1789)
- 4- Yakınçağ Mobilya Sanatı (1789 - 1900)
- 5- Çağımız Mobilya Sanatı (1900 - Bugüne kadar)

Günümüze dek ulaşabilen en eski mobilya örnekleri, eski Mısır uygarlığından kalmadır. Tarihin en uygar kavimlerinden sayılan Sümerler'e bakıldığında, mobilya kalıntılarında rastlanmamaktadır. Bu yörede ilk mobilya kalıntılarında eski Mısır'da rastlanmıştır. Eski Mısır'da ölümler, eşyalarıyla beraber saklandığından, sağlığında herkes çok özenli ve güzel, gösterişli mobilyalar edinmeye çalışmışlardır. Oturma düzeyi yumuşak ilk mobilya da yine bu dönemde denenmiş, sedir benzeri mobilyaların üzerine ise yumuşak şilteler konulmuştur. Bu nedenle Mısır mobilyalarının çoğu,

(1) "Mobilya Sözlüğü", Dekorasyon Mobilya'91, Periyodik Özel Sayılar: 4, 1991, s. 215.

(2) "Mobilya veya Möble", Meydan Larousse Ansiklopedisi, C. 8, 1969, s. 856.

(3) "Mobilya", Büyük Sözlük, C. 7, 1982, s. 517.

(4) Mehmet ÇETİNKAYA, "Mobilyanın Tarihçesi", Dünya Gazetesi, Mobilya- Dekorasyon Eki, (30 Eylül 1991), s. 5.

günümüzde kullanılan genel mobilya yapısına benzer ve bu kalıntılar hâlâ dünyanın belli başlı müzelerinde sergilenmektedir (5). Antik Yunan'da da mobilya kullanıldığı bilinirse de, elde örnekleri bulunmamaktadır. Roma'da, mobilya yapımının, çok gelişmiş bir üretim tekniğine sahip olduğu anlaşılmaktadır. Mobilya yapımında metal kullanıma da yine ilk kez, Roma çağında rastlanmıştır. Ortaçağ, genel yoksullaşmaya koşut olarak, mobilyanın da önemini yitirdiğine tanık olmuştur. Sandalye ve sandık dışında, Ortaçağ mobilyası denilebilecek pek az eşya vardır. Rönesans'ta da mobilya tasarımı büyük bir ağırlık taşımaz (6).

Yeniçağ mobilya sanatından günümüze kadar özelliğini koruyarak gelen Barok ve Rokoko sanatı, göz kamaştırmaktadır. Barok'la birlikte bugün bilinen hemen hemen tüm mobilya türleri ortaya çıkmıştır. Barok sanatı, kısa sürede Avrupa'nın belli başlı ülkelerine yayılmış, Fransa'da zamanla sadeleşerek ortaya çıkmıştır. Barok sanatı; XVII. ve XVIII. yüzyıllarda Avrupa'da egemen olan bir stildir. Sadece mobilya ve iç mimarlık alanlarında ele alınırsa, temel özelliği rahatlık kavramını gündeme getirişidir. Önceki dönemin Rönesans mobilyası genel olarak masif ahşap kullanımıyla karakterize olurken, Barok mobilya, ahşap kaplama ve kumaş döşeme pratiklerini gündeme getirir. Barok mobilya sanatının başlıca özellikleri, üst düzeyde dairesel dönüşümlü köşeler, ön ve yan görünüşlerde iç ve dış bükey yüzeyler, çok süslü kıvrımlı oymalar olarak söylenebilir. Rokoko sanatı da, Fransa'da benimsenmiştir. Rokoko, Avrupa sanatında Barok'tan sonra gelişen ve yerini daha sonra Yeni-Klasik sanata terk eden bir stildir. Genel olarak Barok'un eğrisel ve bitkisel öğelerini yeğleyen anlayışını sürdürürse de, renk düzeni açısından daha sadeleşmiş ve neredeyse yalnızca beyaz rengi kullanılan bir tasarım geliştirmiştir. Daha çok dekoratif sanatlarda egemendir. Rokoko; karışık ve dolambaçlı çizgiler, kabartmalı yüzeyler, derin oymalar ve göz kamaştıran bir stil olarak mobilyaya yansımıştır. Barok ve Rokoko'nun süslü ve gösterişli yapısına tepki olarak, Fransa'da 1750-1830 yılları arasında "Directoire" stil doğmuştur. Bu stilde mobilyanın başlıca özellikleri, kare görüntülerin ağır basması, sandalye koltuk arkalarının çok yalın ve az eğimli olmasıdır. 19. yüzyıl mobilya çalışmaları, modern stile geçiş ya da yenileşme dönemi olarak nitelendirilir. Genellikle oyma ve kabartmalar asgariye indirilmiş, ayaklar düz ya da eğimli, süslemede bir kaç optik çiteyi yeterli olmuştur. Ya-

(5) "Mobilya ve Dekorasyon Tarihi", Dünya Gazetesi, Dekorasyon Eki, (19 Kasım 1992), s. 2.

(6) DEKORASYON MOBİLYA'91, s. 216.

kıncağ, yenileşme döneminin en geniş çalışmaları Almanya'da gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalar, çağımız mobilyasının gerek şekil ve gerekse konstrüksiyon yönünden etkilemiştir. Bu tip mobilyalar, günümüzde geniş kullanma alanı bulmaktadır. Çağdaş mobilyanın tarihi 1890'lerde Art Nouveau'yla başlar. Art Nouveau, 1895'le 1905 arasında Avrupa ve Amerika'da yaygınlaşmış bir stildir. Mimarlıktan başlayarak tüm sanat dallarına egemen olmuştur. Endüstriye ve onun getirdiği olanaklara kayıtsız kalmış, el üretimini savunmuştur. Mobilya alanında özellikle ahşep ve kumaş gibi geleneksel malzemeleri yeğlemiş, bazen ise özellikle ahşabın olanaklarını zorlayarak, adeta metalden dökülmüşçesine karmaşık, eğrisel bir mobilya tasarımı getirmiştir. Endüstriyel yöntemlerin mobilya yapımına uygulanışı da aynı döneme rastlamaktadır. 1920'lerde ise endüstriyel mobilya iyice gelişmiş, çağdaş çelik mobilyanın klasik örnekleri aynı dönemde kendisini göstermiştir (7).

Eskiçağda mobilya çeşidi azdı: İskemleler, yataklar, masalar, sandıklar v.b. Ortaçağda; koltuklar, sıralar, büfeler ve peykeler de kullanılmaya başlandı. Masa, dört ayaklı sehpa üzerine yerleştirilmiş bir tahtadan ibarettir. Rönesans'ta masa yerinden oynamaz hale geldi, yatak daha çok kullanılır oldu, değişik tipte sandalyeler (kollu, yüksek arkalıklı) tek ve çiftkepil dolaplar gibi çeşitli mobilyalar yapıldı. XVII. yüzyıldan itibaren saray ve şetolardaki mobilya, daha gösterişli ve kullanışlı bir biçim almaya başladı. XVII. yüzyıl boyunca pek çok yeni mobilya (komodlar, yazı masaları, dikiş kutuları, köşelikler), çeşitli kullanım için büyük masalar (yazı, oyun, çiçek masaları) ve çeşitli adlarla anılan iskemle ve koltuklar (kanepeler, sedir v.b.) yapıldı. Maskenlerin yeni iç düzeni, mobilyaların da yatak odası, salon, banyo- tuvalet v.b. eşyası diye sınıflanmasına yol açmıştır. XIX. yüzyıl süresince, daha önceki yüzyıllarda yapılmış mobilyalar yeni ihtiyaçlara uyduruldu ve yüzyılın ikinci yarısından itibaren de daha çok rahatlık ve kullanışlılığa önem verildi (kapitane koltuklar ve divanlar). Günümüzde mobilyanın önce işlevsel olmasına, mimari tarza uymasına ve az yer kaplamasına ve çeşitli ihtiyaçları karşılamasına (dolap- yataklar, sedir yataklar v.b.) önem verilmektedir (8).

Genel olarak mobilya sanat tarihini ve tarihsel gelişimini ele aldıktan sonra, şimdi de mobilyanın sektörel olarak, Türkiye'deki gelişimini ele almamız, konunun bütünlüğü açısından daha yararlı olacaktır.

Türkiye'de mobilya sektörü uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen, mobilya

(7) ÇETİNKAYA, s. 5.

(8) MEYDAN LAROUSSE ANSİKLOPEDİSİ, s. 856.

sektörü ve kültürü Avrupa'da en ileri noktasına doğru ilerlerken, yeni buluşlar yapılırken, sektörel olarak mobilya Türkiye'ye ancak bir buçuk- iki asır sonra gelmiştir. Osmanlı döneminde, ilk ilişkiler, elçiler ve Avrupa'ya seyahat eden kişiler tarafından, Avrupa'da mobilyanın sektörel olarak görülmesi ile kurulmuştur. İmparatorluğun o zamanki büyük kuruluşları, ahşap mobilyaları dışarıdan getirtmiş, bunların benzerleri ise daha sonraları marangozhanelerde imal edilmiştir. Bazı ahşap masalar, Avrupa'dan getirilen kataloglar ya da onları görenler tarafından yapılan sözlü tariflerle üretilmeye başlanmıştır. Böylece Osmanlı döneminde, ilk mobilya imalat sektörü olmuştur (9).

Mobilya sektörü, Osmanlı döneminde çok küçük işletmeler halinde faaliyetlerini sürdürmüş ve zamanla gelişerek, Osmanlı stili içerisinde bugün dahi imrenilen gerçekte sanatsal eserler meydana getirmiştir. Bu işletmeler daha çok saray ve büyük köşk, konaklara hizmet vermişlerdir. Geniş halk kitlelerinin ise çok basit ihtiyaçlarını gördükleri tespit edilmektedir. Cumhuriyet döneminde ise aynı çalışma esasları içerisinde gidilmiştir. Fakat 1960 yılı kalkınma döneminde, bu sektöre yeni bir ufuk geldiği görülmektedir. Planlı kalkınma dönemindeki girişimlerle, iç ve dış piyasaya hitap edecek, üretim yapacak fabrikalar, büyük içerikli işletmeler kurulmaya başlanmıştır. Getirilen teşvikler ile bir taraftan devlet, diğer taraftan özel sektör, Türkiye'nin çeşitli bölgelerinde üretim ile ilgili yatırımlar yapmış ve faaliyete geçmiştir. Dolayısıyla geniş halk kitlelerine ve ihracata yönelik çalışmaların 1960 yılında başladığı görülmektedir. Bu yatırımlar, sonuçta, küçük işletmelerin sayısal olarak artmasına neden olmuş, 1975 yılına kadar İstanbul, Ankara, Bursa, İzmir, Kayseri, Hatay, Eskişehir gibi illerde, sektör ile alakalı sanayi siteleri ve bunların içerisinde binlerce işletmeler faaliyete geçmiştir. Küçük işletme sektörünün tabana yaygın çalışması ile, mobilya sektörü özellikle 1976 yılından sonra altın çağını yaşamıştır (10).

Ülkemizde mobilya üretimi, iki kısımlı bir sektörde yapılmaktadır. Sanayileşme sürecinde her sektörde yaşanmış atölye ve fabrikasyon üretiminin yaygınlaşarak genişlemesi karşısında, atölye sisteminin çözülmeye başlaması beklenir. Bu doğal bir gelişmedir. Ancak ülkemizde, bu sektörde atölye sistemi henüz etkinliğini sürdürmektedir.

(9) Ersan ÜZÜMCÜOĞLU, "Sektörden Görüşler", Dekorasyon Ofis'92, Periyodik Özel Sayılar: 6, 1992, s. 70.

(10) Kamil KABAKÇI, "Ayın Konuğu- Türkiye Ağaç İşleri Esnaf ve Sanatkarları Federasyonu Başkanı", Möble, S. 15, 1991, s. 7.

1970'li yıllardan sonra ülkemizde yaygınlaşan mobilya fabrikaları, büyük bir kapasite oluşturmalarına karşın, üretim açısından yeterli etkinliği sağlayamamaktadırlar. Fabrikasyon mobilya üretimi ülkemizde sadece Tek- Ağaç, Kelebek, Orsan Orman Ürünleri, Kuzey Mobilya ve Tepe Mobilya gibi birkaç işletme tarafından yapılmakta olup, üretim standart ve ihraca yöneliktir. İşletmelerin kapasiteleri oldukça düşük olup, üretim talebe göre yapılmaktadır. Bilindiği gibi kapitalist sistemlerde üretim, bilinmeyen bir pazar için yapılır. Ürünlerin yeterli derecede standart hale getirilmiş, tüketici zevk ve tercihlerindeki ortak noktaların çokluğu, kapasite kullanımını olumlu yönde etkiler. Bunun bir sonucu olarak da, fabrikasyon üretim, büyük ölçekli kapasiteleri kullanırken, birim başına maliyet azalacağından, nihai tüketici daha ucuza mal alma olanağı elde edecektir. Ancak, ülkemizde fabrikasyon imalat için kurulu kapasite tam olarak kullanılmamakta ve tüketici zevk ve tercihlerinde ortak noktalar yeteri kadar oluşmamıştır. Bunun sonucu olarak da, sektörde geniş anlamda bir iş bölümü gerçekleşmemektedir. Oysa ülkemizde, yukarıda belirtilen dönemlerde kurulan fabrikalar, belki başka sektörlerdekilere daha fazla bir teknolojiye sahiptir. Buna karşın atölye sisteminin etkinliğinin sürdürmesi, tüketici eğilimlerinin doğal bir sonucu olarak görülmektedir.

Emek yoğun yani atölye mobilya (klasik, rustik, modern mobilya v.b.) üretimi ülkemizde oldukça yoğun olup, genelde İstanbul, Ankara, Eskişehir, Bursa, Adana ve Kahramanmaraş'ta yapılmaktadır. Bu tip üretimde küçük atölyelerde sadece üretimin belirli bir bölümü yapılmaktadır. (Sadece döşemecilik, cilalama, boyama v.b.).

Türkiye'de mobilya üretimi uzun süre küçük ölçekli birimlerde etkinlik göstermiş, gerçek anlamda sanayi ölçeğine geçiş yavaş bir sayir göstermiştir. Bu gelişme, sitelerde (Eskişehir'de, İzmir/Karabağlar'da ve Gaziantep çevresi gibi merkezlerde) kendini hissettirmiştir. En önemli gelişme Ankara- Sitelerde oluşmuştur. Bu arada önemli bir şekilde, sanayileşmeden görev bölümüne ve ihtisaslaşmaya gidilmiştir. Belli atölyeler yalnız sandalye, yalnız masa, yalnız döşeme yaparken, belli birimler ise yalnız satış işini üstlenmiştir. Bu faaliyetler devam ederken, Türkiye'deki ilk sanayileşme adımlarını atan kuruluş, makina parkıyla, parkın bir-biri içindeki yerleşimiyle, dikkati çeker bir şekilde Tepe Mobilya oluşmuştur. Diğer yandan Zeyrek Mobilya da faaliyete geçmiş ve bunu diğer mobilya işletmeleri izlemiştir (11).

(11) Faruk MALHAN, "Açık Oturum- Türkiye'de Mobilya Sektörünün Dünü, Bugünü, Yarını", Dekorasyon Mobilya'91, Periyodik Özel Sayılar: 4, 1991, s. 132.

1980 yılında Türkiye'de yaşanan siyasi olaylar, ekonomide meydana gelen dar boğazlar nedeniyle, mobilya sektörü 1983 yılına kadar büyük bir durgunluk dönemine girmiştir. 1984'te iktidarda bulunan siyasi parti, mobilya sektörüne ihracat teşviklerini getirmesinden sonra, Türkiye'de mobilya sektörü bu tarihten sonra ihracata yönelmiş, 1987 yılına kadar da ihracatı büyük başarıyla Ortadoğu ülkelerine sürdürmüştür. Yakın geçmişte, Türkiye'de gerekse yakın komşularda meydana gelen ekonomik dar boğazlar, sektörün ihracattaki payını azaltmış ve hemen arkasından gelen Körfez krizi ihracatı sıfır noktasına getirmiştir (12). İçinde bulunduğumuz yıl itibarıyla mobilya sektörüne bakacak olursak, sektör, Körfez krizinin etkisinden tamamiyle kurtulmuş durumdadır. Fakat sektör, bulunduğumuz yıl itibarıyla, birtakım zorluklar (hammadde temini, yüksek fiyat, kalifiye eleman v.b.) içinde bulunmaktadır. Bugün içinde bulunduğumuz finans krizi, bu sektörü de olumsuz yönde etkileyecektir.

B- Mobilya İşletmelerinin Tanımı

Bir üretim yapabilmesi için temel unsurların birbirini tamamlaması gerekmektedir. Temel unsurlar ise bilindiği gibi, hammadde kaynağı, insan gücü ve sermayedir. Tüm bu unsurların birbiriyle birleşmesi, bizi doğrudan doğruya işletme kavramına götürmektedir. Bu düşünceden hareketle mobilya işletmesinin bir tanımını yapacak olursak, şöyle bir tanımlama yapabiliriz; insanların mobilya gereksinimlerini karşılamak amacıyla üretim faktörlerini (sermaye, işgören, hammadde- malzeme, ağaç işleme makineleri v.b.) bilinçli ve sistemli bir biçimde, bir araya toplayarak işleyen ya da işleterek mobilya üreten iktisadi birime mobilya işletmesi denir.

Başka bir açıdan mobilya işletmesinin tanımını yapacak olursak, mobilya işletmesi; mobilya yapımında kullanılan ve birden fazla türde ağaç hammaddesi, malzemesi ve aksesuarı gibi unsurları, çeşitli biçim ve yöntemlerle birleştiren, bu bileşime bir takım nitelik ve işlevler kazandırarak, sonuçta mobilya üreten, bir iktisadi birimdir diyebiliriz.

Mobilya işletmelerini tanımladıktan sonra, mobilyacı ve mobilyacılık kavramlarını da tanımlamamız oldukça yararlı olacaktır. Mobilyacı, mobilya yapan ya da satan kimse olarak, başka bir deyişle, mobilya satılan yer olarak tanımlanabilir. Mobilyacılık ise, mobilya yapma ya da satma işi olarak tanımlanabilir (13).

C- Mobilya İşletmeciliğinin Kapsamı

İnsanların doğuşundan başlayarak ağaç ürünlerinden yapılmış eşyalar, tüm

(12) KABAKÇI, s. 7.

(13) BÜYÜK SÖZLÜK, s. 517.

yaşamları süresince değişikliklere uğrar ve ölümüne kadar sürer. Ağaç ürünlerinden yapılmış eşyalar, medeniyetin ilk başlangıcından itibaren günümüze dek çeşitli değişikliklere uğramış ve yaşanan çeşitli dönemlerin adını almıştır. İnsanların gereksinim duydukları ağaç ürünlerinin kullanılması ile birlikte, bu ürünlerin üretilmesi sonucunda bir meslek de doğmaya başlamıştır. Günümüzde bu mesleğe marangozluk, bu işi yapanlara ise marangoz denilmektedir. Marangoz: (İtalyancada: marangone, İngilizcede: carpenter, İspanyolcada: carpintero, Almandada: Tischler) ağaç işleriyle uğraşan ve ağaçtan çeşitli ürünler üretenlere denir (14).

Ağaç işleriyle uğraşanlar uzmanlıklarına göre çeşitli gruplara ayrılırlar ve ayrı adlar alırlar. Başlıcaları: Marangoz, mobilyacı, doğramacı, dülger, molalci, ağaç tornacısı v.b. dir. Bu kollardan birinde faaliyet gösterenler, diğer kollarda fazla becerili olamazlar. Süsleme marangozluğu çeşitli kollarda ustalık ister. Lambiri ve kabartmacılıkta usta olanın mutlaka oymacılıkta da usta olması gerekmez, hatta; cilacılık, kaplamacılık ile çağdaş marangoz ayrı ustalık bölümleridir. Ağaçtan çeşitli eşyalar yapan marangozların, kendi içinde dallanıp budaklanması sonucu meydana gelen çok sayıda meslek dalını belli başlı olarak üç grupta toplayabiliriz:

1- Kaba marangozluk işlerini yapanlar: Yapı işlerinde kullanılan keresteleri biçimleme işini yapanlara (kapı, pencere gibi) doğramacı denir. Dülgerler, bina yapımında; binanın çatı, hava ve tavanı gibi ağaç işlerini yapanlardır.

2- İnce marangozluk işlerini yapanlar: Yemek, yatak odası, oturma odası takımları gibi oda eşyası yapanlar daha zevkli, daha ince çalışmak zorundadırlar. Halk arasında bunlara mobilyacı denir.

3- Çok daha ince marangozluk işlerini yapanlar: Kakmacılık, süsleme işleri (eski adı ile sadekarlık), bu çeşit marangozluktur. Bu gibi ince işleri yapan marangozlara taşvan denir (15).

Çalışma konumuzu oluşturan mobilya işletmeciliğinin kapsamını, halk arasında mobilyacı da denilen; yemek odası, yatak odası, oturma odası takımları, koltuk, kanepeler gibi ince marangozluk işleri oluşturmaktadır. Yapı işlerinde kullanılan keresteleri biçimleme işini oluşturan (kapı, pencere v.b.) doğramacılık ve bina yapımında binanın çatı, hava ve tavanı gibi ağaç işlerinin yapımı olan dülgercilik gibi kaba marangozluk işleri ile, kakmacılık süsleme işleri (eski adı ile sade-

(14) Hasan Turgut SARIÖZ, "Sanat Tarihinde Mobilyacılık", Möble, s. 4, Y. 1, (Temmuz 1988), s. 10.

(15) SARIÖZ, s. 10.

karlık) ve bu gibi ince işlerin yapımı olan çok daha ince marangozluk işleri ile bu işleri yapan işletmeler mobilya işletmeciliğinin dışında kalmaktadır.

Ayrıca yemek odası, yatak odası, oturma odası takımları, koltuk, kanepeler gibi ince marangozluk işlerinde ağaç kökenli hammadde kullanılmayan (plastik, metal v.b. kullanılan) mobilya işletmeciliği ve mobilya işletmeleri de, çalışmamızın kapsamı dışında kalmaktadır. Fakat yeri geldikçe, ithalat, ihracat ve istatistik verileri de, bu tür mobilya işletmeciliği işletmeleri de ele alınarak gerekli bilgiler verilecektir.

D- Mobilya İmalat İşletmelerinin Amaçları

Mobilya imalat işletmelerinin en önemli amacını, işletme sahibine ve ailesine iyi bir gelir ve yüksek bir hayat standardını sağlamak oluşturur. Bu amaca, işletmenin kârının maksimum düzeye ulaştırılması olmalıdır.

Her işletmeci, kendi işletme koşullarını göz önünde tutarak, genel ilkelere de yararlanmak suretiyle, hangi ürünleri imal edeceğini ya da hangi üretim sistemlerini ve yöntemlerini kullanacağına karar vermelidir. Başka bir deyişle, iyi bir üretim planlaması yapmalıdır. Ayrıca mobilya imalat işletmeleri; kendilerine özgü orjinal mamüller üretmeyi, işletmenin sürekliliğini, piyasada tutunmayı (pazar payını arttırmayı) ve sürekli yenilemeyi amaçlarlar.

Gelişmekte olan mobilya endüstrimizde en iyi ve en uygun kaliteyi gerçekleştirmek üzere benimsenmesi gereken ana hedefi, ürünlerin üretiminde çağdaş kalite kontrol yöntemlerinin ve kavramlarının kullanılması konusunda toplum olarak düzenli çabaların harcanması oluşturmaktadır. Mobilya sektöründeki yöneticiler, kârlarını belirli sınırlar içinde en yüksek düzeye çıkarmakla yetinmemeli, tüketiciye karşı önemli bir sorumluluk taşıdıklarını ve kendilerine de bu konuda önemli görevler düştüğünü unutmamalıdır. Mobilya işletmesi yöneticisinin; kalite kontrolü ile ilgili teknikleri içeren bilimleri, uygulamaları ve temel görüşleri geliştirme konusunda yapabileceği büyük hizmetler vardır. Tasarımda ve kalitede iddialı duruma gelen mobilya endüstrimiz, dış pazarlarda da Türk mobilyasından söz ettirmeye ve başarılar kazanmaya başlamıştır. AT'na girme aşamasında bulunduğumuz şu günlerde, kaliteyi sürdürerek ve aynı kalitede üretim yapmak zorundayız. Eğer üretimlerimizde kalite sürekliliğini sağlayamazsak, alıcının bize olan güveni azalır ve sonuçta pazardaki rekabet gücümüzü kaybederiz (16).

Kısaca özetlemek istersek, mobilya imalat işletmeleri, kârlarını belirli

(16) Arif CÜNAY, "Mobilyada Kalite Kontrol", Möble, Y. 1, S. 10, (15 Mayıs 1989-15 Haziran 1989), s. 16.

sınırlar içinde maksimum düzeye çıkarmak yada öteki hedeflerine ulaşmayı amaçlamakla yetinmemeli, ayrıca tüketiciye ve AT'ne girme aşamasında bulunduğumuz şu günlerde, Ülkemize karşı da bir sorumluluk taşıdıklarının bilincinde olmalıdırlar. Bu amaçla, kalite kontrol ile ilgili yöntem ve kavramların en iyi biçimde bilinmesi en uygun, en iyi kaliteyi geliştirmek amacıyla, bu bilgileri üretimde de uygulamaya büyük özen gösterilmesi, öncelikli amaçlardan birisini oluşturmalıdır.

E- Mobilya İmalat İşletmelerinin Sınıflandırılması

Mobilya imalat işletmelerinin sınıflandırılması yapmadan önce, yapılan bu sınıflandırmanın hangi kriterlere göre yapıldığını açıklamamız daha yararlı olacaktır.

Mobilya imalat işletmelerinin büyüklüklerinin belirlenmesinde, yani sınıflandırılmasında bir çok faktör rol oynamaktadır. Bu faktörleri; işletmede çalışanların sayısı, makina sayısı ve kapasitesi, işletme sermayesi, işyeri hacmi ve işletmede üretilen nihai ürün miktarı oluşturur. Tüm bu faktörler, mobilya imalat işletmelerinin sınıflandırılmasında rol oynamaktadırlar.

T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, araştırmacıların ve kullanıcıların kısa dönemde İmalat Sanayi Üretim Maddeleri ve İstihdam konusundaki isteklerini karşılayabilmek amacıyla, "Üç Aylık Üretim ve Eğilim Anket" lerinden derlenen bilgileri kullanarak yayınladığı Dönemler İtibariyle İmalat Sanayi İstihdam- Üdemler- Üretim- Eğilim Geçici Sonuçları'nda işyerleri ele alınırken , çalışan kişi sayısı esas alınmıştır. Biz de, mobilya imalat işletmelerinin sınıflandırılmasında, işletmede çalışan kişi sayısını esas alarak, sınıflandırmayı buna göre yapacağız.

1. Küçük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri

Yukarıda belirttiğimiz Devlet İstatistik Enstitüsü'nün bu yayınlarında sunulan bilgiler elde edilirken, 1982 ve önceki yıllarda özel sektörde 10 ve daha fazla kişi çalışan işyerleri ele alınırken, 1983 yılından itibaren imalat sanayi kesiminde faaliyet gösteren işyerlerinden (idari bölümleri içinde nerede bulunursa bulunsun) Devlet'e ait olanların tümü ile özel kesime ait 25 ve daha fazla kişi çalışan işyerleri ele alınmıştır. Ayrıca bilgi açısından bu yayınlarda özel sektörde 10-24 kişi çalışan işyerlerine ilişkin veriler özet halinde sunulmuştur. Devlet İstatistik Enstitüsü'nün, çalışan kişilere göre büyüklük sınıflandırması şöyledir; (17).

(17) T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ, Yıllık İmalat Sanayi İstatistikleri 1987, (Ankara: Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Yayın No: 1454, Mart- 1991), s. VI.

Büüklük Grupları

<u>Kod</u>	<u>Çalışanların Sayısı</u>
01	1
02	2
03	3-4
04	5-9
05	10-24
06	24-49
07	50-99
08	100-199
09	200-499
10	500-999
11	1000-+

Tüm bu faktörler gözönünde tutularak, küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri işyerinde, 1-24 kişi çalışan işletmeler olarak ele alınacaktır. 1-24 kişi çalışan işletmeleri küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri olarak almamızın en önemli nedeni, Türkiye'de mobilya imalat işletmelerinin yaygın olarak küçük ölçekli işletmeler oluşudur. Küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri, fazla bir sermaye gerektirmediği için, çiraklıktan yetişen bir kişi az bir sermaye ile ve yanına birkaç kişi alarak kolaylıkla bir mobilya imalat işletmesi kurabilmektedir. Daha sonra işletmesini geliştirerek, 10 kişilik, 15 kişilik, 20 kişilik ve daha da üstünde bir hacme ulaşabilmektedir. Fakat kapasite bakımından çok fazla bir değişikliğe uğramadıkları için, küçük ölçekli işletmelerdir. Bu nedenle 1-24 kişi çalıştıran mobilya işletmelerini küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri olarak ele alacağız.

2. Orta Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri

Orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri işyerinde, 25-99 kişi çalışan işletmeler olarak ele alacağız. Orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri için yapılan bu bölümlenme, yine küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri için gözönünde bulundurduğumuz faktörlere dayanarak yapılmıştır. Orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri, küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinden sonra en yaygın olan işletmelerdir. Orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri, küçük ölçekli işletmelere oranla çok daha fazla sermaye, daha fazla makina, teçhizat ve personel, daha büyük işyeri, çalışma sermayesi v.b. faktörler gerektiren işletmelerdir.

3. Büyük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmeleri

Yine küçük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinin bölümlenmesinde gözönünde bulundurulmuş faktörlere dayanarak, büyük ölçekli mobilya imalat işlet-

melerini de işyerinde 100 ve daha fazla kişi çalışan işletmeler olarak bölümleyebiliriz. Büyük ölçekli mobilya imalat işletmeleri; çok büyük sermaye, makina- teçhizat kapasitesi, çalışma sermayesi, personel, işyeri hacmi v.b. faktörleri gerektiren işletmelerdir. Büyük ölçekli mobilya imalat işletmeleri, çok büyük sermaye gerektirdiğinden, genelde işletme sahibinin tek başına işletme için gerekli sermayeyi karşılaması oldukça zordur. Bunun için büyük ölçekli mobilya imalat işletmeleri, özellikle sermaye ortaklıkları şeklinde kurulmaktadır.

F- Mobilya İmalat İşletmelerinin Önemi

1. Genel Olarak Mobilya İmalat İşletmelerinin Önemi

Ana girdisi ahşap olan mobilya endüstrisi de, çok geniş kapsamlı düşünülmesi gereken bir sektör haline gelerek; arz- talep'teki yükselişin, sadece ticari potansiyelini düşünen, büyük sermaye sahiplerinin de katılımlarıyla üretici, satıcı, şahıs ve işletmelerin gün gün çoğalmasıyla birlikte önemli bir konuma gelmiştir. Ayrıca mobilya pazarı da oldukça büyük bir pazarı oluşturmaktadır. Nüfusumuzun 60 milyonu geçtiğini düşünürsek bu pazarın çok fazla mobilya gereksinimi olduğu görülmektedir. Bunlarda bize, mobilya imalat işletmelerinin ne kadar önemli bir yere sahip olduklarını açıkça göstermektedir (18).

Yeni dönemin ekonomi politikası, ihracata büyük önem vermektedir. Tarım ürünleri yanında, sanayi ürünlerinin ihracatının arttırılması için yeni ekonomik politikaya uygun önlemler alınmaktadır. Hızla sanayileşen Türkiye'nin gündeminde bir ihraç ürünü olan mobilyanın, iç ve dış pazarda rekabet gücü kazanabilmesi, ormanlarımızın üzerinde olumsuz etki yaratmadan ihracat payının arttırılması için, özellikle batı ülkeleri standartlarında üretilmesi gerekir ki, bu da bize mobilya işletmelerine oldukça önemli bir görev düştüğünü göstermektedir. Mobilya imalat işletmelerinin, ağaç malzemenin özelliklerini iyi bilmeleri, başarılarını olumlu yönde etkileyecektir.

Türkiye'de üretilen mobilyanın tamamının; kullanım amaç, ölçü ve formuna uygunluğu, kaliteli olduğu, belli bir standarda göre üretildiği söylenemez. Mobilya endüstrisinin iç ve dış pazarda rekabet gücünü arttırmak, mobilyanın rahatlık içerisinde kullanılmasını sağlamak, ancak işe iyi bir tasarımla başlayıp, belli bir kalite ve standarda göre üretim yapmakla olanaklı olacaktır. Mobilya imalat işletmeleri ancak bu zorunlulukları yerine getirdiklerinde, Avrupa standartlarında üretim yapılabilir, rekabet şansımız artabilir ve ihracatımız yükselir. Bunun için mobilya imalat işletmelerinin önemi, gün geçtikçe artmaktadır (19).

(18) MALHAN, s. 132.

(19) Mustafa ALTINOK, "Mobilya Üretiminde Endüstriyel Tasarım", Standart, S. 327, Y. 28, (Mart 1989), s. 24.

Toplumların değişim sürecine paralel olarak, insan- eşya ilişkisi de değişmektedir. Yeni değer yargılarının oluşması için geçen zaman aralığında, bu ilişki- de de sağlıklı bir dönemin yaşanması kaçınılmazdır. Tüketici zevk ve tercihleri- nin yeni ilişkiler çerçevesinde henüz erginleşmemiş olması, kullanılan eşya ile farklılaşma eğiliminin ağır basması bu dönemin en belirgin göstergeleridir. Bu dö- nemin olabildiğince kısa sürede aşmak, toplumun kültürel birikiminden hareketle insan- eşya ilişkisine boyut kazandırma ve mobilya setini biçimlendirme, tasarımcıya dolayısıyla mobilya imalat işletmelerine düşmekte ve bu da mobilya imalat iş- letmelerinin önemi bir kat daha arttırmaktadır (20).

Buraya dek belirttiğimiz tüm bu ve buna benzer faktörler, bize mobilya ima- lat işletmelerinin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

2. Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayinin Tüm İmalat Sektöründeki Yeri

Ormanlardan elde edilen ana ve yan ürünlerin değişik biçimlerde işlene- rek son kullanım için uygun hale getirilmesini sağlayan işletmelerin tümü, orman ürünleri sanayiini oluşturmaktadır. Orman ürünleri sanayii; keresteden, ahşap am- balaja, kontraplak, kontratable, yonga levha, lif levha, kaplama, mobilya, parke, doğrama, döşeme ve ahşap yapı elemanlarına kadar geniş bir yelpazeyi içermektedir.

Orman ürünleri sanayii, imalat sektörünün ara mal üretim grubunda yer almak- tadır. Orman ürünleri sanayii, imalat sektörü içinde iki alt sektör olarak temsil edilmektedir. Bunlar, ara malı üreten sanayiler arasında yer alan ağaç mobilya ve döşeme sanayi ve ağaç ve mantar ürünleri sanayiidir. T.C. Başbakanlık Devlet İsta- tistik Enstitüsü'nün araştırmacıların ve kullanıcıların kısa dönemde İmalat Sanayi Üretim ve İstihdam konusundaki isteklerini karşılayabilmek amacıyla, "Üç Aylık Sa- nayi Üretim ve Eğilim Anket" lerinden derlenen bilgileri kullanarak yayınladığı, Dönemler İtibariyle İmalat Sanayi İstihdam- Ödemeler- Üretim- Eğilim Geçici Sonuç- ları'nda, imalat sanayiinin sınıflandırılmasında uluslararası standart sanayi sı- nıflaması kullanılmış ve Orman Ürünleri Sanayii, imalat sanayi içinde 33 sanayi grup kodu ile "Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayi" olarak yer almıştır. 33 sanayi grup kodlu orman ürünleri ve mobilya sanayii yukarıda da belirttiğimiz gibi, iki alt sektör olarak 331 sanayi grup kodlu Ağaç ve Mantar Ürünleri Sanayii (Mobilya hariç) ve 332 Ağaç Mobilya ve Döşeme Sanayii olarak ayrılmıştır. Ağaç ve mantar ü- rünleri sanayii de alt gruplara ayrılarak, 3311 Kereste ve Parke Sanayii, 3312 Am- balaj Sanayii ve 3319 Diğer Ağaç ve Mantar Ürünleri olarak sınıflandırılmıştır. A- ğaç Mobilya ve Döşeme Sanayii de yine aynı adla 3320 Ağaç Mobilya ve Döşeme Sana-

(20) Haluk ERGİVEN, "Ülkemiz Mobilya Sektörüne Bir Bakış", Dünya Gazetesi, Ağaç Ürünleri Eki, (7 Aralık 1987), s. 7.

yii olarak daha alt gruba ayrılmıştır (21).

Orman ürünleri sanayiini gruplandırırsak (22):

- 1- Bıçkı, parke sanayi,
- 2- Ahşap yapı elemanları, doğrama, ambalaj sandığı sanayi,
- 3- Levha ve kaplama, yonga levha, lif levha, kontraplak ve her çeşit kaplama sanayi,
- 4- Mobilya sanayi,
- 5- Kağıt sanayi gibi, alt sanayileri içerdığını görürüz.

Türkiye'nin orman sanayi ürünleri üretimi, üç ayrı kategoride değerlendirilmektedir. Birinci kategoride, kereste ve levha sanayi yer almaktadır. Ambalaj sandığı üretimi de dahil olmak üzere, kereste ve levha sanayi, hammadde olarak doğrudan odunu kullanmakta ve odundan kereste, ambalaj malzemesi, kaplama, kontraplak, yonga levha ve lif levha üretmektedir. İkinci kategoride yer alan orman ürünleri sanayiinde ise, birinci kategorideki ürünler hammadde olarak kullanılmakta ve başta parke olmak üzere emprengeli, mobilya, ahşap prefabrik işlenmiş ağaç ürünü hammadde olarak kullanılan orman ürünleri sanayi olarak sınıflandırılmaktadır. Bunun yanı sıra başka kalem olmak üzere ders aletleri, müzik aletleri v.b. birçok alanda ahşap hammadde olarak kullanılmakta ve bu kesime de diğer orman ürünleri sanayi adı verilmektedir. Türkiye'de en eski ve en gelişmiş orman ürünleri sanayi dalını, kereste işleme atölyeleri ile fabrikaları oluşturmuştur. Bunu, ağaç kaplama, mobilya, kontraplak, levha ve diğer orman ürünleri sanayi dalı izlemektedir.

Mobilya imalat sanayiinin, temel girdisi ahşap olan bir sektör olduğunu belirtmiştik. Temel girdi üzerine yapılacak açıklamalar, çalışmamızın bu bölümünün kapsamı dışında kalmaktadır. Daha sonraki bölümlerde, mobilya imalatı için temel girdi olan ahşap ve diğer malzemelere değineceğiz. Burada sadece, orman ürünleri ve mobilya sanayiinin tüm imalat sektörü içindeki yerini ve hangi gelişme çizgisi içinde olduğunu, ayrıntılara girmeden ana hatları ile açıklamaya çalışacağız.

Orman ürünleri ve mobilya sanayinde, 1950 yılında 6 bin civarında işyeri varken, 1963 yılında 17 bin, 1970 yılında ise 23 bin civarında işyeri tespit edilmiştir. 1980 yılında ise bu rakam 33 bindir. D.İ.E'nün 1985 yılı genel sanayi ve işyeri sayımı verilerine göre, ülkemizde orman ürünleri sanayi kapsamında 37 bin 426 işletme bulunmakta ve buralarda 123 bin 993 kişi çalışmaktadır. İçinde bulunduğumuz yıl itibariyle bu rakamın 50 bin civarında olduğu tahmin edilmektedir.

(21) T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ, s. VI.

(22) ERGİVEN, s. 7.

D.İ.E'nin 1985 yılı verilerine göre, yaklaşık 40 bin civarındaki mobilya imalat işletmesinin bulunduğu orman ürünleri sanayinin %98,7'si küçük ölçekli işletmelerden (10'dan az kişi çalıştıran) oluşturmaktadır. Bu da bize, sektörün içerisindeki esas ağırlığın küçük ölçekli işletmelerden oluştuğunu göstermektedir. 1992 yılı itibarıyla, mevcut verilere göre 25-30 kadar büyük ölçekli, 150-160 kadar orta ölçekli ve geri kalanı da küçük ölçekli işletme olduğu görülmektedir. Gerek işletme sayısı, gerekse işletme sayısındaki artış bakımından orman ürünleri ve mobilya sanayindeki küçük ölçekli işletmelerin payı ve oranı, diğer sektörlerdeki küçük ölçekli işletmelerin pay ve oranlarından fazladır. Orman ürünleri ve mobilya sanayinde, küçük ölçekli işletmelerde çalışanların sayısı, orta ve büyük ölçekli işletmelerde çalışanlar sayısından, her zaman yüksek olmuştur. İmalat sanayinde küçük ölçekli işletmelerde çalışanlar sayısının, toplam çalışanlar sayısı içindeki payı yıllara göre %23 ile %39 arasında değişirken, bu oran orman ürünleri ve mobilya sanayinde yine yıllara göre %69 ile %83 arasında değişmektedir. 1980 ve 1985 yıllarında, orman ürünleri ve mobilya sanayinde, istihdamın %80'den daha fazlası, bu sektörde faaliyet gösteren küçük ölçekli işletmeler tarafından sağlanmıştır (23).

Orman ürünleri sanayi üretim değeri açısından, imalat sanayi içinde yer alan 34 sanayi arasında 5. sırada yer almaktadır.

D.İ.E'nin "1988 yılı program" verilerine göre 1987 yılı imalat sanayinin üretim değeri yaklaşık 43 trilyon TL. olmuştur. Bunun 1,5 trilyon TL'si, ağaç ve mantar ürünleri, 885 milyar da ağaç mobilya sektörü tarafından üretilmiştir. Ağaç ve mantar ürünleri 1,5 trilyon TL tutarındaki üretim değerinin yaklaşık %63'ü (921 milyar TL'si) kereste sanayi tarafından yaratılmıştır. 1987 yılında, imalat sanayinde yapılan toplam fiziki üretimin %3,9'u orman ürünleri sanayii tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu oranda hizmetler sektöründe dahil edildiğinde, Türkiye'nin toplam üretiminin %2,4'ünü oluşturmaktadır.

1988 yılında gerileyen, 1989 yılında ancak %2 oranında büyüyen orman ürünleri ve mobilya sanayi, 1990 yılında %8,1 oranında büyüme göstererek, sanayinin cari fiyatlarla, 1.411 milyar liralık üretim gerçekleştirdiği saptanmıştır. Genellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerin egemen olduğu imalat sanayinde, üretimin %68'ini özel sektör, %32'sini kamu kuruluşları sağlamıştır. Sanayinin, 1990 yılında imalat sanayi içinden aldığı pay da %3,7 olarak belirlenmiştir. D.İ.E'nin 23'ü

(23) Ömer GÜCELİOĞLU, Mevzuatın Esnaf-Sanatkâr ve Küçük İşletmelere Maliyeti-Ankara Siteler Örneğinde Bir Saha Araştırması, (Ankara: Türkiye Esnaf-Sanatkâr ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AR) Yayınları, No: 5, 1992), s. 14.

devlete, 76'sı özel sektöre ait olmak üzere toplam 99 işyerinden derlediği bilgilere göre; üretimin %23'ü mobilya, %77'si ise diğer orman ürünleri sanayiinden sağlandığı tespit edilmiştir. Orman ürünleri sanayi içinde özel sektörün payı %60, kamunun payı ise %40 olarak belirlenmiştir. Orman ürünleri sanayinde, ağırlığın yonga levha ve kereste, mobilya da ise yatak odası takımlarında olduğu belirlenmiştir.

1992 yılında ise, imalat sanayi üretiminin yaklaşık %4'ü orman ürünleri ve mobilya sanayiinde yapılmıştır. Ancak bu sektörün ihracat içindeki payının aynı düzeylerde olduğu görülmektedir. Toplam imalat sanayi ihracatının içerisindeki ağaç mobilya ihracatı payı, 1984 yılında %0,5 iken, bu pay 1989 yılında %0,1 düşmüştür (24). 1991 yılında gerileyen orman ürünleri ve mobilya sanayi üretimi, 1992'nin ilk aylarında artmıştır. Üretim artışının yılın ilk üç aylık döneminde %2,6 oranında olduğu saptanmıştır. D.İ.E'nün üçer aylık dönemler itibariyle düzenlediği üretim endekslerine göre, 1991 yılının ilk üç aylık döneminde %10,1 oranında gerileme gösteren orman ürünleri ve mobilya sanayi üretimi, 1992 yılının aynı döneminde %2,6 oranında artış göstermiştir. Endekse göre üretim artışı, devlet işletmelerinde %2,7, özel sektör işletmelerinde %2,5 olarak belirlenmiştir. 1992 yılının ilk üç aylık döneminde elde edilen bu üretim geçmiş 10 yılın aynı döneminin en üst düzey noktasını göstermektedir. 1991'de ise sektörün yıllık olarak %6,2 oranında üretim kaybı gösterdiği, üretim kaybının kerestede %5,5'i, yonga levha ve verzalitte %8,8'i bulduğu kaydedilmiştir. D.İ.E'ne göre 1991 yılında, sektörde çalışan 107 işyerinde 2.819 milyar liralık üretim gerçekleştirilmiştir. Üretimin 649 milyar liralık bölümü devlete ait olan 23,2 trilyon 171 liralık bölümü de özel sektöre ait 84 işyerinden sağlanmıştır. Bu arada üretimin 1.893 milyar liralık bölümünün orman ürünleri, 927 milyar liralık bölümünün de mobilya sanayiinden sağlandığı saptanmıştır.

a) Üretim ve Kapasite Kullanımı

Mobilya sektörünün büyük bir bölümü, küçük işletmeler ve atölyelerden oluştuğu için, kurulu kapasite ve üretim konusunda sağlıklı bilgi edinmek güçtür. Mevcut verilere göre, 25-30 kadar büyük ölçekli, 150-160 kadar orta ölçekli, yaklaşık 40-50 bin küçük işletmelerin, toplam üretim kapasiteleri 16-20 milyon m³/yıl, üretim ise takriben 67 milyon m³ civarındadır.

Yukarıda belirttiğimiz üretim kapasiteleri ve üretim miktarlarına rağmen, mobilya imalat işletmeleri tam kapasite ile çalışmamaktadırlar. D.İ.E'nün araştır-

malarına göre, tam kapasite ile çalışmamanın en önemli nedeni, talep yetersizliğidir. Talep yetersizliğinden kastedilen, özellikle iç talep yetersizliğidir. İşçilik, hammadde, mali sorunlar ve enerjinin, kapasite kullanım oranı üzerindeki, son derece sınırlı görülmektedir. Talep yetersizliğinin en önemli nedeni ise, sektörde kullanılan hammadde fiyatlarının sürekli artmasıdır. Mobilya imalatçıları, hammadde fiyatlarının dengesiz artışını ister istemez mobilya fiyatlarına yansıtmakta ve bu artış üretimi azalttığı gibi, alım gücünü de daraltarak sonuçta ortaya talep yetersizliği çıkmaktadır.

İhracatçı firmaların büyük çoğunluğu, kendi üretim atölyelerine sahip olmalarına rağmen, iş sürekliliği olmadığı için daimi kalifiye eleman istihdam edememektedirler. Bu nedenle, dışarıya fason iş vermektedirler. Böylece, kapasitelerini çok büyük miktarlara çıkarma yetenekleri mevcut bulunmaktadır.

Toplam kurulu kapasite tam olarak belirlenmemekle birlikte, bu sektörde kapasite kullanım oranları şöyle gerçekleşmiştir:

Mobilya Kapasite Kullanım Tablosu

<u>Yıl</u>	<u>Kapasite Kullanım Oranı (%)</u>
1983	77
1984	80
1985	77
1986	80
1987	90
1988	79,6
1989	77,3
1990	78,1

Mobilya imalat sektörünün kapasitesinin kendi içinde bölümlenmesi de şöyledir (25):

Mobilya Sanayi Kapasite Tablosu

<u>İmal Edilen Eşya</u>	<u>Sektördeki Kapasitesi (%)</u>
Çamaşır Dolabı	40,06
Kapı	31,78
Sandalye	10,34
Yatak Odası Takımı	3,61
Yemek Odası Takımı	2,36

(25) "Üretimde Bir Büyüme Bir Küçülme Yaşanıyor", Dünya Gazetesi, Mobilya - Dekorasyon Eki, (3 Aralık 1990), s. 1.

Oturma Odası Takımı	1,82
Duvar Dolabı	1,34
Elbise Dolabı	1,15
Masa	0,28
Diğerleri	7,26
Toplam	100,00

Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan verilere göre, mobilya imalat sektörü talep ve üretim miktarları ise şöyledir:

Mobilya Talep ve Üretim Tablosu

Miktar: Bin Adet

Değer: Milyon TL.

Kaynak: D.P.T

	<u>1986</u>		<u>1987</u>		<u>1988 (Program)</u>		<u>Yıllık Değ. (%)</u>	
	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>1987</u>	<u>1988</u>
Talep	10.233	816.640	10.850	868.000	11.595	927.628	6.0	6.9
Üretim	10.314	825.100	11.064	885.120	11.814	945.120	7.3	6.8

Mobilya Talep ve Üretim Tablosu

Miktar: Bin Adet

Değer: Milyon TL.

Kaynak: D.P.T

1988 Yılı Fiyatlarıyla

	<u>1989</u>		<u>1990(Tahmini)</u>		<u>1991 (Program)</u>		<u>Yıllık Değ. (%)</u>	
	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>1990</u>	<u>1991</u>
Talep	-	754.933	-	812.294	-	867.448	7.6	6.8
Üretim	-	771.252	-	829.095	-	882.986	7.5	6.5

Mobilya Talep ve Üretim Tablosu

Miktar: Bin Adet

Değer: Milyon TL.

Kaynak: D.P.T

1988 Fiyatlarıyla

	<u>1990</u>		<u>1991 (Tahmini)</u>		<u>1992 (Program)</u>		<u>Yıllık Değ. (%)</u>	
	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>Miktar</u>	<u>Değer</u>	<u>1991</u>	<u>1992</u>
Talep	-	833.180	-	779.600	-	829.810	(-)6.4	6.4
Miktar	-	839.195	-	775.000	-	825.000	(-)7.6	6.5

D.P.T. verilerine göre mobilyada 1991 yılında, %6.4 oranında azalma görülen talepte, 1992 yılında %6.4 oranında artma, yine 1991 yılında, %7.6 oranında azalma

görülen üretimde de 1992 yılında %6.5 oranında artış öngörülmüştür.

Mobilya imalat sektöründe tahmini üretim hedefleri şöyledir:

Tahmini Üretim Hedefleri Tablosu

<u>Yıl</u>	<u>Tahmini Üretim (Adet)</u>
1988	11.882.000
1989	13.156.000
1990	14.556.000
1991	16.099.000
1992	17.813.000
1993	19.716.000
1994	21.830.000

b) İstihdam ve Teknolojik Durum

D.İ.E'nün ölçek büyüklüğünü işçi sayısına göre belirlediği 1985 yılı verilerine göre; ahşap mobilya ve döşeme sanayii grubunda 25 ve daha fazla eleman istihdam eden işletme sayısı 54'tür. Aynı sayıma göre mobilya sanayinde 10-24 eleman istihdam eden işletme sayısı 153 olup, 9 ve daha az eleman istihdam eden işletme sayısı ise 15600'dür. Ancak 1985 yılından bu yana, özellikle orta ve büyük ölçekli işletmelerin sayılarında, hem yeni kurulan işletmeler ve hem de bu dönem büyüyerek küçük ölçeklikten orta ve büyük ölçekliğe geçiş nedeniyle orta ve büyük ölçekli işletmelerin sayıları ve toplam işletme sayısı içindeki payın önemli ölçüde arttığı tahmin edilmektedir. Yanlızca, 100'den fazla işçi çalıştıran işletmelerin sayısı bile 20'nin üzerindedir. Mobilya imalat sektörü, tahminen 40.000 işyerinde yaklaşık 300.000 kişiyi istihdam etmektedir (26).

Mobilya imalat sektörü, ekonomik ve ihracat bakımından önemli olduğu gibi, istihdam bakımından da çok önemli bir yer tutmaktadır. 1991 yılı itibariyle sadece küçük işletmeleri dikkate aldığımızda, 250 bin civarında olan işyerinde 1 milyona yakın insan çalışmaktadır. Bu 250 bin civarındaki işletme sayısına, mobilya satış mağazaları ve mobilya ile ilgili diğer tüm işletmeler dahil edilmiş ve dolayısıyla içinde bulunduğumuz yıl itibariyle bu rakamın daha da artacağı tahmin edilmektedir (27).

Mobilya imalat sektöründe kalifiye eleman yetişmemektedir; çünkü mobilya sa-

(26) Mustafa ÖNCER - Nilüfer ASİL, "Ahşap Mobilya Endüstrisinde İş Örnekleme Tekniğiyle Kayıp Zamanların Belirlenmesi", Verimlilik Dergisi, S. 1992/2, C. 21, 1992, s. 165.

(27) GÜCELİOĞLU, s. 14.

natı, özendirici olmaktan çıkmış ve çoğu kişi de haklı olarak çocuğunu bu mesleğe çırak olarak vermemektedir. Yetişmiş olan elemanlarda teknik bilgilerin çok zayıf olması, üretimi bir hayli düşürmektedir. Bu arada şunu da belirtelim; yeni açılan çırak okulları bu açığı bir ölçüde kapatmaktadır (28).

Mesleki eğitim ve teknik bilgidен yoksun atölye sahiplerinin, yani yetişecek çıraklara bir şey veremeyeceği de ortadadır. Üstünlüğüyle, kalifiye eleman yetiştirememek, kaliteyi de direkt olarak etkilemektedir. 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, sektörün eleman ihtiyacının karşılanması sorununa büyük ölçüde çözümlenmeyi amaçlamaktadır. Bu kanunun uygulamadaki amaçlarını; gelişen ülke teknolojisinin kaliteli teknik eleman ihtiyacını karşılamak, dışa açılan ülkemiz sanayi bölge ihracatını sağlamak için rekabet gücünü arttırarak kalitede eleman yetiştirmek, sanayi mamüllerinin maliyetlerini düşürecek nitelikte eleman yetiştirmek, meslek kurslarıyla ülkemiz nüfus patlamasından dolayı doğan işsiz elemanlara sanayide istihdam yaratmak için kaliteli eleman yetiştirmek ve çeşitli nedenlerle eğitimine ara vermiş gençlerin ülke ekonomisine katkısını sağlamak için çıraklık eğitiminin yapılarak birer teknik kaliteli eleman olarak yetişmesini sağlamak oluşturur (29).

Mobilya imalat sektöründe teknolojik düzey, işletme ölçeklerine göre değişmektedir. Büyük işletmeler, teknoloji bakımından AT düzeyine yakındır. Küçük ölçekli işletmeler, genellikle eski teknolojileri kullanırken, büyük ölçekli işletmeler çağdaş teknolojilerle donatılmıştır. Çoğunlukla yurt içinde imal edilen teknolojiler kullanılmaktadır. Bu teknolojiler; son derece basit yapıllı şerit testerele, planya, freze, daire testerele v.b. araç gereçlerden oluşmaktadır. Bu araç ve gereçlerin imali sırasında, yabancı ülkelerdeki standartdaki gibi kopya edilmesi, Türkiye'deki eleman ve hammadde özelliklerinin dikkate alınmaması, iş gücü ve hammadde verimliliklerini olumsuz olarak etkilemektedir.

Sektörün istihdama dayalı sorunları; kalifiye eleman yetersizliği, teknolojik değişimleri izleyecek eleman yetersizliği, bir usta yada kalfanın ancak 4,5-6 yıllık bir sürede yetişebilmesi, kurs ve eğitim kuruluşlarının yetersizliği modelist yetiştirilmemesidir. Ayrıca bunlara ilaveten, organizasyonluk ve küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinin dağınlıklığı da sektörün belli başlı sorunları a-

(28) Alaattin YILDIRIM, "İzlenen Yanlış Politikalar", Möble, S. 1, Y. 1, (Nisan 1988), s. 8.

(29) Seyfi BAKTIR, "Mobilya Sektörünün Sorunları", Möble, S. 4, Y. 1, (Temmuz 1988), s. 10.

rasında yer almaktadır.

Mobilya imalat işletmelerinin teknolojik sorunları ise şöyledir; makina-donatım bakımından dışa bağımlılık, model üretmemesi, teknolojiyi kullanacak kalifiye eleman yetersizliği, atıl kapasite, teknolojiyi özümseyememesi ve pazar koşullarına uygun mal üretmemesidir. Teknolojik sermayenin düşüklüğü, standart dışı üretime neden olmaktadır.

c) Pazar, İhracat, İthalat, Finansman ve Öteki Durumlar

Mobilya imalat sektörünün 1987 yılı mobilya ihracatı 19.643.122 dolar, ithalatı ise 3.919.533 dolardır. 1988 yılı mobilya ihracatı 16.579.054 dolar, ithalatı ise 10.141.590 dolardır. 1987 yılında toplam ihracatın %81'ini, 1988 yılında %73'ünü, 1989 yılında ise %61'ini ağaç mobilyalar oluşturmaktadır.

Mobilya imalat sektörünün 1989 - 1991 yılları arası ihracat, ithalat, rakamları şöyledir:

MOBİLYA İHRACATIMIZ (1989)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 \$)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	4,414	10,341	61
METAL MOBİLYALAR	1,473	1,537	9
PLASTİK MAD. MOBİL.	6	21	3
DIĞER MAD. MOBİL.	1,368	3,161	19
MOBİLYA AKSAM VE PARÇA.	551	1,376	8
TOPLAM	7,927	17,001	100

MOBİLYA İHRACATIMIZ (1990)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 \$)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	3,408	9,480	51
METAL MOBİLYALAR	1,424	1,720	9
PLASTİK MAD. MOBİL.	22	52	2
DIĞER MAD. MOBİL.	1,127	1,610	9
MOBİLYA AKSAM VE PAR.	2,496	5,520	29
TOPLAM	8,519	18,722	100

MOBİLYA İHRACATIMIZ (1991)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 \$)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	2,495	8,331	50

METAL MOBİLYALAR	2,036	3,078	18
PLASTİK MAD. MOBİL.	26	51	2
DİĞER MAD. MOBİL.	772	2,179	13
MOBİLYA AKSAM VE PAR.	1,156	2,818	17
TOPLAM	6,531	16,683	100

MOBİLYA İTHALATIMIZ (1989)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 9)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	106	902	13
METAL MOBİLYALAR	53	632	9
PLASTİK MAD. MOBİL.	40	285	5
DİĞER MAD. MOBİL.	290	3,967	59
MOBİLYA AKSAM VE PAR.	87	922	14
TOPLAM	581	6,742	100

MOBİLYA İTHALATIMIZ (1990)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 9)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	1,220	8,465	34
METAL MOBİLYALAR	545	3,955	16
PLASTİK MAD. MOBİL.	219	1,497	7
DİĞER MAD. MOBİL.	905	6,645	27
MOBİLYA AKSAM VE PAR.	504	3,533	16
TOPLAM	3,489	24,709	100

MOBİLYA İTHALATIMIZ (1991)

<u>MOBİLYA TÜRLERİ</u>	<u>MİKTAR</u> <u>(TON)</u>	<u>DEĞER</u> <u>(1000 9)</u>	<u>YÜZDE</u> <u>(%)</u>
AHŞAP MOBİLYALAR	1,222	6,419	25
METAL MOBİLYALAR	319	2,368	9
PLASTİK MOBİLYALAR	151	1,002	4
DİĞER MAD. MOBİL.	938	8,895	34
MOBİLYA AKSAM VE PAR.	1,436	7,341	28
TOPLAM	4,033	26,584	100

ÜLKELERE GÖRE AHŞAP MOBİLYA İTHALATIMIZ

ÜLKELER	1989		1990		1991	
	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)
ALMANYA	41	232	198	1,903	216	1,230
A.B.D.	1	24	190	734	185	736
FRANSA	13	74	4	34	22	515
HONG KONG	0	0	14	26	5	111
İNGİLTERE	2	50	33	260	37	81
İSVEÇ	0	0	5	14	15	141
İTALYA	42	462	689	4,722	576	3,397
DİĞER ÜLK.	7	60	87	772	66	208
TOPLAM	106	902	1,220	8,465	1,122	6,419

ÜLKELERE GÖRE AHŞAP MOBİLYA İHRACATIMIZ

ÜLKELER	1989		1990		1991	
	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)	MİKTAR (TON)	DEĞER (1000 \$)
ALMANYA	649	1,079	634	1,095	249	888
ABU-DHABİ	97	384	132	389	122	419
FRANSA	44	259	35	177	67	553
HONG KONG	0	0	2	121	3	171
İRAK	238	630	180	612	0	0
İNGİLTERE	28	135	23	117	60	448
K.K.T.C	322	604	357	1,008	200	545
İSVEÇ	17	73	36	120	40	119
JAPONYA	84	547	12	324	6	107
KATAR	218	496	202	669	172	560
KUVEYT	182	692	136	450	180	856
LİBYA	685	2,039	405	1,373	230	740
RUSYA FED.	89	230	290	999	252	884
SUUDİ ARAB.	1,487	2,351	845	1,462	725	1,266
DİĞER ÜLK.	272	822	119	564	189	775
TOPLAM	4,412	10,341	3,408	9,480	2,495	8,331

Yukarıda verdiğimiz bilgilerden de anlaşıldığı gibi 1990 yılına göre, 1991 yılında değer itibariyle sadece metal ve diğer modellerden mobilya ihracatımızda

artış görülmektedir. Ahşap mobilya ihracatımızda %12, mobilya aksam ve parçalarının da ise %49 azalma meydana gelmiştir. Toplam 1990 yılı mobilya ihracatımız ise 18.270.000 dolardan 1991'de 16.439.000 dolara düşmüştür.

Günümüzde ithal mobilya piyasasında canlılık yaşanırken, iç talepte meydana gelen daralmayla karşı karşıya kalan sektör, ihracata yöneldiğinde, kalite ve teknoloji sorunuyla karşılaşmakta ve ihracatta da fazla bir varlık gösterememektedir. Çünkü kalite ve teknoloji konularında, AT ülkelerinin önde oldukları bilinmektedir.

Türk mobilya sanayi, dış pazarlardan sonra iç pazarda da yabancı işletmelerin rekabetiyle zorlanmaya başlamıştır. Bol miktarda İtalyan, Alman, Fransız ve A.B.D. mobilyaları piyasaya girerken, sanayi %20'lere varan üretim düşüşüyle mücadele etmektedir. Bu nedenle, ihracat da giderek azalmaktadır. Türkiye'de üretilen hammaddelerin dünya standartlarının gerisinde olması, büyük çapta üretim yapan işletmelerde işçilik paylarının giderek yükselmesi, pahalılığında beraberinde getirmektedir. Bu da ihracatta zorlanmalara yol açmaktadır. Ayrıca ihracat maliyetlerinin, paketleme, iç kara taşıma ve uluslararası nakliyat maliyetlerinin %20'den daha fazla arttığını da söyleyebiliriz. İşletmeler, Türkiye Orman İşletmeleri'nin saptadığı bölgeden ihaleler yoluyla sağlanan tomruğun kereste, kontraplak, sunta, lif levha'ya dönüşümüne dek oluşan maliyetlere işçilik, işletme, nakliye ve yan giderleri eklemekte ve maliyetleri oldukça yükselmektedir. Bir de bu maliyetlere ek olarak, ihracat maliyetleri eklenince, maliyetler daha da yükselmektedir.

Orman ürünleri potansiyeli 20-30 milyon metreküp yuvarlak ağaç olarak hesaplanmışken, üretim bunun 1/3'ü kadardır.

Üretimin çok az bir kısmı ihracata yönlendirilmekte, yeni modeller geliştirilmeyip, model olarak imalat büyük oranda teklitçiliğe dayanmakta ve ihracat, maliyetlerin yüksekliği, kalite, stil farkı ve pazar bilgisi eksikliği gibi nedenlerle gelişmemektedir. İç pazara yönlendirilen üretimin ihracata kaydırılması sektör ve ülke çıkarları açısından gerekli görülmektedir. Bu nedenle de, ihracat maliyetlerindeki yüksekliğin ve ihracatın istenilen düzeye ulaşmasını engelleyen nedenleri ortadan kaldırarak gerekli önlemler hemen alınmalıdır.

İhracat maliyetlerindeki bu yüksekliğin önlenmesi amacıyla şöyle bir yöntem uygulanabilir; dış ülkelerde, o ülkenin pazarlama ve servis kuruluşlarıyla ortak montaj atölyeleri kurarak, mobilyanın demonte (montaj edilmemiş) bir şekilde ihraç etmek ve parçaları orada toplayarak monte etmek, boya ve vernik işlerini yapmak gibi bir organizasyon planlanabilir. Böylece, çok yüksek olan nakliye ve ambalaj maliyetlerinde önemli ölçüde tasarruf sağlanması olanaklı olacaktır. Ayrıca, sektör giderlerinin fiyat ve kalite giderlerinin dünya standartlarına ulaştırılma-

si, istikrarlı bir üretimin yapılması ve devletin sektöre uyguladığı teşviklerin arttırılması gerekmektedir. Çünkü orman ürünleri sanayine, 1992 yılının ilk 5 aylık döneminde verilen yatırım teşvik belgeleri, geçen yılın aynı dönemine göre %83 oranında azalmıştır. 1991 yılının aynı döneminde verilen 27 adet teşvik belgesinde 198 milyar liralık yatırım yapılacağı, 1992'nin aynı döneminde ise bu rakamın 33 milyara düştüğü görülmektedir.

Mobilya ihracatında Türkiye'nin en önemli pazarını ve en fazla döviz sağlanan ülkeyi Almanya oluşturmaktadır. Körfez ülkelerinden; Irak, Kuveyt, Suudi Arabistan ve Katar, AT, İsrail, A.B.D., Yugoslavya, Güney Kore, Hong-Kong, Libya, Avusturya, Kuzey Kıbrıs, Abu-Dhabi, Fransa, İngiltere, Rusya Federasyonu ve İsveç, Türkiye'nin ihracatında önemli bir yer tutan diğer ülkeleri oluşturmaktadır.

Dünya mobilya ihracatında en büyük payı, AT ülkeleri almaktadır. Bu ülkeler içinde ise en büyük payı %25 ile İtalya alırken, bunu, Almanya ve Danimarka izlemektedir.

1989 yılı verilerine göre, fabrikasyon mobilya üretimi pazar payı %20'dir.

Mobilya imalat işletmelerinin finansman ve öteki sorunlarını şöyle değerlendirebiliriz:

Mobilya imalat işletmeleri, finansal ihtiyaçlarını kendi özkaynakları, teşvikler ve Türkiye Halk Bankası'nın plasmanını karşıladığı ve Esnaf Kefalet Kooperatiflerince verilen krediler ile karşılama yoluna gitmektedir. Fakat Halk Bankası kredileri, artan talep nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Ayrıca, mevduata verilen yüksek faizler, para maliyetini arttırarak, kredi faizlerinin yüksek düzeylere çıkmasına neden olmuştur. Mobilya imalat işletmelerine verilen kredilerin yetersiz ve faizlerin yüksek oluşu, maliyete de yansyarak maliyetleri yükseltmekte ve, kâr marjını düşürmektedir. Sektörde maliyetlerin yüksekliği yanında, ayrıca hammadde fiyatlarının yüksekliği, çek, senet ve borç ödemelerinde ve iş genişletme ve yatırımlarda belli bir oranda durgunluğun yaşandığı görülmektedir. Mobilya imalat işletmeleri için, makina ve hammadde alımında veya diğer (işletme sermayesi, iş genişletme, yatırım v.b.) durumlarda daha düşük faizli ve yeterli miktarda kredi verilmesi, dışarıdan ithal edilecek çığımıza uygun makinalardan gümrük indirimine gidilmesi, bu durgunluk döneminde, sektör için oldukça büyük önem taşımaktadır.

Türkiye mobilya imalat sanayinde yer alan büyük ölçekli işletmelerde, bir araştırma- geliştirme bölümü bulunmaktadır. Bu bölüm işletmelerde araştırma ve geliştirme faaliyetlerini yapmakta, yeni dizaynlar yeni modeller geliştirmekte ya da müşterilerden gelen istekleri seri ve sağlıklı bir biçimde saptayarak, müşteri zevklerine uygun ürün tipleri geliştirmekte ve diğer bir takım (fuarlara katılma, katalog hazırlama v.b.) çalışmalar, yaparak işletmeye hizmet vermektedir. Orta öl-

çekli işletmelerde ise, genelde araştırma- geliştirme bölümü bulunmamakla birlikte, bu işi yürütmek amacıyla birkaç kişi görevlendirmekte ya da başka bir işi yapan kişilere (kişiye) araştırma- geliştirme işi ek olarak verilmektedir. Fakat araştırma- geliştirme faaliyeti açısından, bu da tam bir verimlilik sağlamamaktadır. Ülkemizdeki mobilya sektöründe, gerekli yardımı görmeden, teknik gelişmelerden yararlanmadan, kısıtlı koşullar altında imalat yapan küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, imalatçılığın büyük bir bölümü taklitçiliğe dayanmaktadır.

Emeğin, yaratıcılığın ve orijinalliğin bir değeri olan patent ya da telif hakkı unsurunun henüz mobilya imalat sektörüne girmediği görülmektedir. bu patent ve telif haklarının bir an önce güvenceye bağlanması ve hak eden taraflara ve kişilere verilmesi gerekmektedir.

Hammadde kalitesinin düşüklüğü, standart dışı üretim, girdi ithali, üretim maliyetlerinin yüksekliği, seri üretim maliyetlerinin yüksekliği, seri üretimin azlığı, stratejik çalışma, küçük sanayi sitelerinin yetersizliği, araştırmacı eleman eksikliği, araştırma enstitüsünün kurulmamış olması, bu sektörde karşılaşılan öteki sorunları oluşturmaktadır. Ayrıca, bu sektörün işletme sermayesi yetersizliği içersinde bulunduğu da, bir gerçek olarak karşımızda durmaktadır.

3. Türkiye - A.E.T. İlişkileri Açısından Mobilya İmalat İşletmelerinin

Önemi

Yıllarca katı gümrük duvarlarının koruması altında gelişmesini sürdürmüş bir ülke sanayinin, kısa sayılabilecek bir sürede, dışa açılmasının bazı sorunlar yaratması doğaldır. Serbest pazar politikalarının sonucu olarak iç ve dış pazarda rekabet, fiyat- kalite istikrarı, ekonomik üretim hacmi gibi sorunlar, sanayicimizin karşısına hiç de alışık olmadığı biçim ve boyutlarda çıkmıştır. Bu gibi durumlarda, tutarlı politikaların oluşturulması ve gerekli önlemlerin alınabilmesi için, öncelikle kendi potansiyelimizin güçlü ve zayıf yönlerini en iyi şekilde değerlendirmemiz gerekir. (30).

Devlet Planlama Teşkilatı koordinatörlüğünde, kamu, özel sektör yetkilileri ve bilim adamları ile birlikte oluşturulan, Türk Sanayinin AT sanayii Karşısında Rekabet İmkanları Orman Ürünleri Sanayii Özel İhtisas Komisyonu, orman ürünleri sektörü açısından kurulu kapasite, teknoloji, kereste kullanım oranları, diğer faktörlerle ilişkileri, AT ülkeleriyle olan ilişkiler, üçüncü ülkelerle olan ilişkileri inceleyerek, fiyat analizleri yapmış ve tüm bu inceleme sonuçlarını bir ra-

(30) Bülent KOBU, "İmalat Sanayimizde Kalite Anlayışı", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S. 250, Y. 21, (15 Aralık 1986), s. 22.

porda toplamıştır. Orman Ürünleri Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda, büyük kapasiteli mobilya üretici firmalarda uygulanmakta olan teknolojinin, AT ülkeleri seviyesine yakın olduğu, mobilya sanayiinin finansman sorunun olmadığı, kaliteli mamül üretmek için yeterli bilgi birikimi bulunduğu, yetişmiş eleman açısından işleri aksatacak bir sorunun ise görülmeyeceği belirtilerek, "mobilya sektörünün dış rekabete dayanabilmesinin ancak mobilya girdilerinin gümrüksüz ithali ile mümkün" olabileceği vurgulanmıştır. Ağaç mobilyalarda gümrük indirimine, kısa dönemde ve kademeli olarak gidilmesi önerilmiştir. Yarı mamül işleyen sanayiye 5 senelik geçiş süresi tanınması, buna karşılık, nihai mamüllerde süreyi daha da uzun tutarak, prefabrik elemanlar ve mobilyalara 1995'e kadar bir geçiş süresi tanınması önerilmiştir. Mobilya imalatında önemli olan aksesuarların ithalinin ise, 3 yıl gibi kısa sürede gümrük muafiyetine kavuşması istenmiştir. Mobilya imalat sektörünün, AT' a üyelikten önce "gerekli önlemlerin" alınması halinde, AT'ın rekabetinden olumsuz yönde etkilenmeyeceği, ayrıca önemle vurgulanmıştır.

Gerekli önlemlerin alınması konusunda nasıl bir yol izlenmesi gerektiğine ve hangi konularda ne tür önlemlerin alınacağına ve mobilya imalat sektörünün karşı karşıya kaldığı sorunları, nedenleri ile değinmek daha yararlı olacaktır.

Mobilya imalat sektörünün iç ve dış pazardaki rekabet gücünü arttırmak, mobilyanın rahatlık içerisinde kullanılmasını sağlamak, ancak iyi bir tasarımla başlayıp, belli bir kalite ve standarda göre üretim yapmakla olanaklıdır. Avrupa'da bazı ülkeler bu konuya ilişkin antropometrik araştırmalarla insan ölçülerini belirleyerek, mobilya tasarımı ve üretimini bu ölçü ve özelliklere uygun olarak geliştirmişlerdir. Türkiye'de de bu tür araştırmaların yapılması büyük önem taşımaktadır (31).

Sanayileşmiş batı ülkelerde, mobilyaya standartlaşma getirilerek, kalite ve performans belirlenmiştir. Bunun kontrolünü de; çeşitli dayanıklılık ve denge testleri uygulayarak sağlamışlardır. Türkiye'de de, Türk Standartları Enstitüsü'nün, mobilya standartlarının belirlenmesine ilişkin çalışmaları devam etmektedir. Ancak belirlenecek standartlara uygun mobilya üretimi, batı ülkelerince geliştirilmiş dayanıklılık ve denge testleri uygulanarak yapılabilir. Öte yandan kalite çok önemli olup, üretimde ön planda çıkmaktadır. Bugün Türkiye'de hiç bir mobilyacı, sattığı mal için 10 yıl garantilidir gibi bir savda bulunmamaktadır. Oysa AT Üyesi ülkelerde üretici bir işletme, mobilya satın alana 20 yıllık bir garanti belge-

si verebilmektedir. Mobilya sektöründe standartlaşma, ilgili tüm tarafların yararına olacaktır. Standartlaşma ile ilgili çalışmalar; ergonomik, kalite, fonksiyonel, ekonomik bir mobilya üretimi için gerçekten zorunludur. Mobilya dışında, kullandıkları giderlere de standartların getirilmesi, büyük yararlar sağlayacaktır. Bu standartların oluşturulmasında, Devletin öncülük etmesi ve ilgili tüm sektörün görüşleri alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Ülke olarak bu tür çalışmaları, hızlandırmamız gerekmektedir. AT'na girebilmemiz için, Türk mobilya imalatçılarının çağdaş dizayn, kaliteli üretim ve dayanıklılık garantisine son derece önem vermeleri gerekmektedir (32).

Son yıllarda fabrikasyon mobilyaya artan talep, teknoloji kullanımı da beraberinde getirecektir. Bu bir zorunluluk haline gelmiştir. Sektörün dağılık yapısının, sermaye ve mali olanaklar, nitelikli işgücü olanaklarının verimsizleşmeye neden olduğu görülmektedir. Hammade fiyatlarındaki hareketlilik, belli bir ölçüde finansman zorlukları da buna eklendiğinde, kalite ve talep faktörlerini olumsuz yönde etkilemekte ve sektörün sağlıklı bir yapıya kavuşmasını engellemektedir. Hammade üreticisi firmaların uygulayacakları istikrarlı fiyat politikaları, tüm sektörün maliyet yapısını olumlu yönde etkileyecektir. Sektöre dahil bireylerin belli gruplar altında toplayarak güçlü kılınmaları, yardımlaşma ortamının yaratılması, serbest piyasa koşullarının getirdiği bazı olumsuz faktörleri en az düzeye indirme olanaklarının araştırılması ve sürekliliği bulunan, satılabilir, kaliteli ürünlerin üretimini olanak sağlayan teşvik unsurlarının yaratılması gerekmektedir (33).

Türkiye AT'na tam üye olarak katıldığında, yapılan anlaşma ve protokol çerçevesinde topluluk üyeleriyle gümrük birliği yoluna gidecektir. Türkiye, topluluk ortak politikası gereği, topluluğun üçüncü ülkelere karşı uyguladığı gümrük tarifelerine uyacak, bunun sonucu topluluk çıkışı sanayi ürünlerine:

- 1- Gümrük Vergileri,
- 2- Eş Etkili Vergiler,

3- Miktar Kısıtlaması ve bunun gibi koruyucu önlemler uygulamayacaktır. İthalatta da düşük gümrük tarifesi uygulanacağından, tüm sanayi ürünleri daha fazla dış rekabet ile karşı karşıya kalacaktır. Mobilya imalat işletmeleri, tüm bu faktörleri gözönüne alarak hareket etmelidirler. Çünkü bu konuda, mobilya imalat iş-

(32) Ramazan ÜZEN - Mustafa ALTINOK, "Oturma Mobilyalarında Kaliteyi Belirleyen Mukavemet ve Dengesizlik Testleri", Standart, S. 340, Y. 29, (Nisan 1990), s. 22.

(33) Azmi İNCE, "Organizasyon, Sektörün Rekabet Gücünü Arttırır", Dünya Gazetesi, Ağaç Ürünleri Eki, (7 Aralık 1987), s. 3.

İşletmelerine, önemli görev ve sorumluluklar düşmektedir.

4. Türk - Alman Teknik Danışmanlık Projesi

Türk - Alman Teknik Danışmanlık Projesi, Türkiye ve Almanya Hükümetleri'nin ortak Teknik İşbirliği Projesi olup, projenin amacı, Türkiye'deki küçük ve orta ölçekli Sanayi İşletmelerinin performanslarını iyileştirerek, ekonomik, teknolojik ve mali gelişmelere uyum göstermelerine yardımcı olmak oluşturmaktadır.

İlk proje çalışmaları 1984 yılında; Kastamonu, Isparta ve Burdur illerinde başlamıştır. Bu amaçla 1985 ve 1988 yıllarında Türk - Alman Teknik İşbirliği ile, Kastamonu ve Isparta illerinde birer "Teknik Danışmanlık Merkezi" kurulmuştur. Çeşitli çağdaş araç ve gereçlerle donatılan merkezlerde, uzmanlarca; Danışmanlık, Eğitim ve Teknik Servis hizmetleri verilmiştir. Bu merkezlerdeki proje çalışmaları, halen etkin bir biçimde sürmektedir. İlk proje çalışmalarının olumlu sonuçlar vermesi üzerine, 1990 yılında Eskişehir ve Konya illeri de proje kapsamına alınarak, faaliyet alanı; Ankara, Eskişehir, Konya, Kastamonu ve Isparta olarak beş bölgeye yayılmıştır. İlk aşamada personel temini, yer temini, büro düzenleme, donanım v.b. çalışmalar yanında; eğitim, danışmanlık, yurt içi ve yurt dışı tetkik gezileri gibi etkinliklere de yer verilmiştir. Bu faaliyetlerin, projenin ikinci aşamasında daha da geliştirilerek; yeni araç, gereç ve ekipmanlarla desteklenip daha güçlü ve etkin hale getirilmesi sağlanacaktır.

Eskişehir Merkezi, 1000'den fazla ağaç işleri işletmesi bulunan, Eskişehir ağaç işleri sektörünü desteklemek üzere kurulmuştur. Eskişehir mobilya sanayiinde 7.000 kişi çalışmakta ve bütün Türkiye'ye, burada imal edilen oturma odası, yatak odası ve yemek odası takımları gönderilmektedir. Türkiye'nin diğer bölgelerinde çağdaş teknolojiye dayalı yeni işletmelerin açılması satış rakamlarının düşmesine neden olmuştur. Eskişehir merkezi Eskişehir marangozlar odası ile birlikte Eskişehirde kurulmuştur. Eskişehir bölgesindeki mobilyacılık ve marangozluk işletmeleri; eğitim faaliyetleri, teknoloji transferi ve servis işletmeleri ile desteklenmekte ve işletmelerin performanslarının iyileştirilmesi sağlanmaktadır. Proje çalışmaları ile, halihazırdaki işyerinin korunması ve yeni işyerlerinin açılması amaçlanmaktadır. Yerli kaynaklardan sağlanan ağaç hammaddesinden elde edilen malzemeyle çalışan işletmelerin performansları arttırılarak, bölgenin ekonomik ve sosyal yapısında geliştirilmesi amaçlanmaktadır.

Aşağıda belirtilen Proje etkinlikleri ile işletmeler desteklenmektedir (34):

(34) TÜRK - ALMAN TEKNİK DANIŞMANLIK MERKEZİ, Türk - Alman Teknik Danışmanlık Projesi El Kitabı, (Eskişehir: Bakken Sanayi Sitesi Sosyal Tesisleri, 07.10.1992) s. 1.

- Gelistirme: İşletmelerin yurtiçi ve yurtdışı fuar, işletme ve eğitim kuruluşları ziyaretlerinin organizasyonu ve parasal destekleme yapılmaktadır. Avrupa meslek kuruluşları ile işbirliği yapılması desteklenmektedir. Almanya'ya yapılan 3, Türkiye'de yapılan 2 fuar ziyaretine toplam 124 işletmeci katılmıştır. Ağaç işleri sektörünün eğitim ve kontrol kuruluşları, bu çerçevede gezilmiş ve Köln Marangozlar Derneği ile işbirliği kurulmuştur.

- Eğitim: Teknik - ekonomik kurların düzenlenmesi, seminer organizasyonları ve teknoloji transferi yapılması gibi konularda hizmet verilmektedir. Şimdiye dek 500 saatlik 25 kurs yapılmış ve bu kurslara 600'den fazla işletmeci katılmıştır. Düzenlenen 2 seminere ise 124 işletmeci katılmıştır.

- Danışmanlık: İşletmelere, her türlü teknik ve ekonomik konularda, yeni işletmelerin planlanması, yatırım giderleri ile ekonomiklik hesaplarının yapılması ve kurulu işletmelerin reorganizasyonu, makina yerleşim ve iş akışı planlarının hazırlanması, gerekli makinelerin belirlenmesi ve kapasite hesapları gibi konularda danışmanlık hizmeti verilmektedir. Teknik ve ekonomik konularda, 160 başarılı danışmanlık hizmeti verilmiş, 6 işletme planlanmış ve uygulamada desteklenmiştir.

- Bilgi Edinme Kaynaklarının Sağlanması: Uluslararası dergilerin temini, mesleki kütüphane hizmetleri ve kuruluşlara yeni teknoloji ve yeni malzeme konularında bilgi verilmesi gibi konularda enformasyon hizmeti verilmektedir. Projede bir mesleki kütüphane kurulmuş ve işletmelerin hizmetine açılmıştır. Mesleki kitap ve dergiler burada incelenmekte ve yabancı dergilerden tercüme yapılmaktadır.

- Teknik Servis: Hassas bıçak ve testere bilenmesi ve tamiri, ağaç kurutma fırını ve organizasyonu, servis hizmetleri, bilgisayar destekli servis hizmetleri gibi konularda hizmet verilmektedir.

II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE ÜRETİM

Mobilya üretimi; tasarımdan üretimin son safhası olan montaja kadar ki aşamalarda çok teknik konuları ve ayrıntıları içermektedir. Çünkü mobilya, bileşim olarak birden çok elemanın çeşitli biçim ve yöntemlerle birleştirilmesiyle oluşan ayrıca bir takım nitelikler ve işlevler kazanan bir yapı bütünüdür (35). Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde mobilya üretimi ve özellikleri anlatılırken, çok teknik konulara ve ayrıntılara girmeden, genel olarak mobilya üretimi ve özelliklerine değineceğiz.

A- Mobilya Üretiminin Tanımı

1. Mobilya Üretiminde Kullanılan Hammadde ve Malzemeler

Bildiğimiz gibi mobilya üretiminde ana hammadde ve malzeme olarak ağaç malzeme kullanılmaktadır. Ağaç malzemenin yanında ayrıca metal ve plastik esaslı malzemeler de kullanılmaktadır. Fakat, ağaç malzeme değişik renk ve görünüme sahip olması, ısıyı az iletmesi nedeniyle dokunulduğunda sıcak ve soğuk hissi vermemesi, ısı kaybının az olması nedeniyle ısıtma masraflarının az olması, el ve makinalarda kolayca işlenebilmesi, çivi, vida ve tutkal ile kolayca birleştirilebilmesi, çarpma esnasında az gürültü çıkarması, özgül ağırlığının düşük olmasına rağmen, direncinin yüksek olması, bina içindeki rutubet oranına bağlı kalmaksızın yüzeyinde rutubet yoğunlaşmaması, üretim ve taşımalarının kolay ve ekonomik olması, çeşitli yüzey işlemleri ile dış hava koşullarına dayanıklılığının arttırılabilməsi gibi nitelikler nedeniyle öteki malzemelere yeğ tutulmaktadır (36).

Mobilya üretmek amacıyla ağaç malzemeleri belirli kriterlere göre işleyerek, ürün haline dönüşmesini sağlayan makinalara, Ağaç İşleme Makinaları denir. Ağaç İşleme Makinaları; işlenen ana hammadde olarak ağaç malzemenin kullanıldığı orman ürünleri endüstrisinde, gerek yarı mamül ve gerekse mamül üretiminde, direkt ya da endirekt olarak kullanılan, malzemenin çeşitli biçimlerde, biçimini değiştirmek (talaşlı - talaşsız), ayırmak, birleştirmek, fiziksel ve mekanik niteliklerini değiştirmek, kondüsyonlamak, taşıma gibi işlemlerin bir ya da bir kaçını makinayı oluşturan bir ya da daha fazla üneti yardımıyla yerine getirilen elle, yarı otomatik ya da tam otomatik olarak kumanda edilebilen makineler olarak tanımlanmaktadır (37).

Mobilya yapımında kullanılan ve ana hammaddeyi oluşturan ağaç malzemenin yanı sıra, kullanılan öteki hammadde ve malzemeleri de gözönünde tutarak, mobilya yapımında kullanılan hammadde ve malzemeleri şöyle sınıflandırabiliriz (38).

- a) İşlenmemiş Hammadde ve Malzemeler,
- b) Yarı İşlenmiş Hammadde ve Malzemeler,

(36) Ahmet KURTOĞLU, "Doğramacılıkta Kullanılan Ağaç Malzemede Aranılan Özellikler", Möble, S. 14, 1990, s. 24.

(37) Ahmet KURTOĞLU, "Orman Ürünleri Endüstrisi Ülkemizde Yeterince Tanınmıyor", Dünya Gazetesi, (22 Ekim 1991), s. 4.

(38) Ahmet ARSLAN, Malzeme Seçimi ve Maliyet Hesabı, Türkiye Halk Bankası A.Ş. Fon Kredileri Müdürlüğü Tarafından Küçük Sanayi İşletmelerine Danışmanlık Hizmeti Projesi çerçevesinde hazırlattırılan kitapçık, (Ankara: ADKO Ltd. Şti., ?), s. 6.

c) Hazır Hammadda ve Malzemeler,

d) Yardımcı Malzemeler,

a) İşlenmemiş Hammadda ve Malzemeler

Gerçekte yer yüzünde, doğal olarak bulunan ağaç, mineral, kil gibi maddelerdir. Fakat uygulamada, mobilya imalat işletmelerinde kullanılan işlenmiş hammadde ve malzemeyi ağaç oluşturur.

Ağaç, mobilya endüstrisinin esas, ana hammadde malzemesini oluşturur. Mobilya endüstrisinde, masif ve kaplama olarak çok çeşitli ağaç türleri kullanılmaktadır. Ağaç malzeme kullanımında, değişen moda koşulları ve yeğ tutulan malzemenin piyasada fazla miktarda bulunmaması ya da sağlanmasında güçlüklerle karşılaşılması durumlarında, zamanla değişiklikler görülmektedir. Şöyle ki, yurdumuzda ilk önceleri bol miktarda bulunan Karaağaç, mobilya üretiminde kullanılmış, daha sonraları yeterince bulunmaması nedeniyle; Doğu kayını, Ceviz, Kızılağaç, Meşe, Dışbudak, Kestane, Akçaağaç, İhlamur v.b. ağaç türleri kullanımına gidilmiştir. Genel olarak yapraklı ağaç türlerinin mobilya üretiminde kullanımı, iğne yapraklı ağaç türlerine oranla oldukça fazladır. Son yıllarda özellikle İskandinav ülkelerinde Rustik mobilya üretiminde Ladin ve Çam türleri kullanılmaya başlanmış ve ülkemizde de ibrelili türler çağdaş ve klasik çeşitli mobilya üretiminde yeğ tutulmaya başlanmıştır. Mobilya endüstrisi, masif mobilya üretimine ilk önceleri hammadde olarak giren ağaç malzeme, daha sonraları yarı mamüllerin üretimi ile de oldukça yaygın kullanım alanı bulmuştur. Bu endüstrideki gelişmeler, ağaçlardan kaplama üretimini gerçekleştirmiş ve kaplamalı mobilyaların üretilmesine başlanmıştır. Kaliteli mobilyalarda; Karaağaç, Meşe, Ceviz gibi yapraklı ağaç türleri yeğ tutulmaktadır. Genellikle iğne yapraklı ağaç ve bazı yapraklı ağaç türleri; Kayın, Kavak astar kaplama olarak daha yaygın kullanım bulmaktadır. Genellikle iskelet gerektiren mobilya modellerinin üretiminde; kayın, kereste kullanımı yeğ tutulmaktadır. İğne yapraklı ağaçlardan çam ve ladin ise fazla direnç gerektirmeyen konstrüksiyonlarda kullanılmaktadır. Son yıllarda bütün Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, mobilya üretiminde de denizaşırı ülke ağaç türleri kullanımı da yaygınlık kazanmaktadır. Denizaşırı ağaç türlerinin mobilyacılıkta kullanılması, günün moda koşullarına bağlı olarak değişmekte ve özellikle H. Amerika Maunu, Sapelli, Sipo, Kosipo, Tiama, Khaya gibi Afrika maunu türleri ile Makore, Dibetou, Zebrano, Mutenye, Hoire, Tik, Avodire adanan denizaşırı ağaç türleridir (39).

(39) "Mobilya Endüstrisinde Önemli Ağaç Türleri", Möble, S. 10, Y. 1, (15 Mayıs 1989 - 15 Haziran 1989), s. 35.

Ağaç piyasada; yuvarlak ağaç, tomruk, direk, yuvarlak sanayi odunu, sırik, çubuk, kereste, parça, yanları alınmış kereste, yanları alınmamış kereste, eulema (yapraklı), aynalı kereste, teğet kereste, çita, tahta, lata, kordon, kiriş ve azman olarak bulunurl

b) Yarı İşlenmiş Hammadde ve Malzemeler

Kullanım amaçlarına uygun olarak, belli ölçü ve biçimde üretilmiş; kontraplak, yonga levha, formika, kaplama gibi hammadde ve malzemelerdir. Bu malzemeler tekrar işlenerek, mobilya yapımında kullanılarak ürün haline getirilirler. Şimdi yarı işlenmiş hammadde ve malzemelerin türlerini kısaca belirtelim:

ba- Ağaç Kaplama: Ekonomik ve dekoratif yüzeyler elde etmek amacıyla, ağaçları elde edilerek, özel (ucuz ve az çalışan) tablalar üzerine yapıştırılan, kalınlığı 0,5 mm. ile 1,2 mm. arasındaki ince ağaç levhalara denir. Ağaç kaplamalar aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

- i- Elde edildiği ağacın çeşidine göre: Meşe, Ceviz, Kayın ve Maun kaplama biçiminde,
- ii- Elde ediliş yöntemine göre: Biçme, Soyma ve Dilme Kaplama biçiminde,
- iii- Ağaçtan elde edildiği kısma göre: Gövde ve kütük kaplaması, kök kaplaması ve ur kaplama biçiminde,
- iv- Kullanıldıkları yere göre: Astar ve yüzastar kaplama biçiminde,
- v- Görünüş ve kalite özelliklerine göre: I., II., III., sınıf kaplama biçiminde,
- vi- Damar görüntüsüne göre: Frize, desenli ve karışık desenli kaplama biçiminde.

bb- Kontraplaklar: Genellikle belirli uzunluk ve çaptaki tomruklardan soyma (özel olarak biçme ve dilme) yöntemiyle elde edilen kaplama levhaların liflerinin birbirine dikey gelecek biçimde 3,5,7,..... gibi tek sayıda üst üste yapıştırılmasıyla elde edilen ağaç kaplamalara kontraplak denir.

Kontraplaklar aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

- i- Kullanım yerine göre: Genel amaçlı ve yapı kontraplakları olarak,
- ii- Ağaç çeşidine göre: Kayın, çam, kavak, ladin, köknar ve kızilağaç kontraplak olarak,
- iii- Levha kat sayısına göre: 3, 5, 7. ve 9 katlı kontraplak olarak,
- iv- Tutkalın sağladığı dayanıma göre: Kapalı yerde normal hava rutubetine dayanıklı kontraplak, kapalı yerde suya dayanıklı kontraplak ve açık hava etkisine dayanıklı kontraplak olarak,
- v- Görünüş ve özelliğine göre: 1. kalite (yüzeyler tamamen kusursuz), II.

kalite (yüzeyler az kusurlu), III. kalite (yüzeylerde kusur sayısı fazla), IV. kalite (yüzeylerde kusur sayısı çok fazla) olarak.

bc- Kontratablalar: Ağacın çalışmasını ve biçim değiştirmesini önlemek amacıyla, körağacın iki yüzüne lifleri körağaç liflerine dik gelecek şekilde astar kaplama yapıştırılarak elde edilen tablolara kontratabla denir. Kontratablalar da aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

i- Kullanış yerlerine göre: Emprenye edilmemiş ve emprenye edilmiş kontratablalar olarak,

ii- Tutkalın sağladığı dayanıma göre: Kapalı yerde normal hava rutubetine dayanıklı kontratablalar, kapalı yerde suya karşı dayanıklı kontratablalar, açık hava etkisine karşı belli bir süre dayanıklı kontratablalar ve açıkta suya karşı dayanıklı kontratablalar olarak,

iii- Kat sayısına göre: 3, 5, ve çok katlı (7 ve 9 gibi) kontratablalar olarak,

iv- Orta tabakanın (körağacın) yapılışına göre: Körağacı yana yapıştırılmış çitalardan oluşan kontratablalar, körağacı yanyana aralıksız olarak dizilmiş ve yapıştırılmamış çitalardan oluşan kontratablalar, körağacı soyularak elde edilen kaplamaların şeritler halinde kesilip yanyana yapıştırılması ile oluşan kontratablalar olarak,

v- Yüzeylerin görünüş özelliklerine göre: Genel amaçlar için kullanılan kontratablaların; 3 katlı (yüzeyleri astar olanları iki sınıfa), 5 ve daha çok katlı olanları da 4 kalite sınıfına ayrılarak sınıflandırılmaktadır.

bd- Odunlifi Levhalar: Odunlifi levhaları, odunlaşmış liflerin doğal yapısına ve keçeleşme özelliklerinden yararlanılarak ya da yapıştırıcı maddeler ile vesî ile biçimlendirilmesi sonucu elde edilen levhalardır. Liflerin elde edilmesinde; kereste, kontraplak, şeker kamışı, mısır sapı gibi bitkilerin lifleri de kullanılmaktadır. Birim hacim ağırlıklarına göre; yumuşak odunlifi levhalar, ortasert odunlifi levhalar ve sert odunlifi levhalar olarak sınıflandırılmaktadır.

be- Yonga Levhaları (Suntalar): Yonga levhaları, odun ya da odunlaşmış maddelerin kuru yongalarının sentetik reçine tutkalı ile karıştırılıp belli bir sıcaklıkta preslenmesiyle elde edilir. Yonga levhaları, yatık yongalı ve dik yongalı olarak iki farklı biçimde üretilirler ve düz sunta, üç katlı sunta, delikli sunta, papelli sunta ve kaplamalı sunta gibi çeşitleri vardır.

Yonga levhaları, birim m³ ağırlığına göre: Itafit ve orta ağırlıkta levhalar olarak,

Yatık yongalı levhalar, kalınlığındaki yapıya göre: Bir katlı levhalar ve

katları belirsiz levhalar olarak,

Yatık yongalı levhalar, yüzey kalitesine göre: Zımparalanmış ve zımparalanmamış olarak sınıflandırılmaktadır.

bf-Suntalam : Yonga ya da talaş plakasının üzerine renk ya da desen gereci ile fenol veya melamin reçinesi (şeffaf overlay kağıdı) yapıştırılmış plakalardır. Kontratabla ve kontratabaka üzerine renk ya da desen gereci ile fenol reçinesi kaplanmış suntalam benzeri plakalar yapıldığı bilinmektedir. Desen gereci üzerine melamin reçinesi yapıştırılmış suntalam, yüzey kalitesi bakımından formika, kaplanmış sunta kalitesindedir. Bir yüzü desenli, diğer yüzü düz (genellikle beyaz) renkte üretilen suntalam yanında, yonga levhaların yüzeyi boyanıp fırınlanması ve üzerine reçine tabakası preslenmesiyle düz renkli suntalam elde edilmektedir. Piyasada 16, 19, 22 mm. kalınlıkta, 205 cm. genişlikte ve 280 cm. uzunlukta bulunmaktadır.

bq- M.D.F.: İngilizce orta yoğunlukta lif levha kelimelerinin baş harfleri ile anılan, Amerika'da geliştirilmiş bir yapay tahta levhadır. Dayanıklı ağaç parçaları liflenerek, tutkal, parafin ve çeşitli tuzlardan oluşan katkı maddeleri ile preslenerek yapılan M.D.F., masif tahtanın tüm özelliklerine cevap vermektedir. Piyasada, 4, 6, 8, 10, 12, 16, 19, 22, 25, 28, 30, 35, 38 mm. kalınlıklarda, 183X366 cm. genişlik ve uzunluğunda bulunmaktadır.

bh- Verzalit: Belli kalınlık ve ölçülerde üretilen, yüzü değişik desen ve renklerde, neme dayanıklı tahta levhadır.

bi- Yapay Reçineli Plaka ve Levhalar (formika): 0,9 ile 1,5 mm. arasında değişen kalınlıklarda, yapay reçine emdirilmiş kağıtların fenol ve melamin reçinesi kullanılarak, üst üste sıcak preslerde sıkıştırılmasından elde edilmiş plakalara formika denir. Formikalar, değişik renk ve desenlerde bulunur ve serttir, kesici ağızları çabuk köreltir. Dekor katmanı arasına çok ince alüminyumdan hazırlanmış metal levha bulunan formikalar, ısıya daha dayanıklıdır. Dış tesirlere karşı dayanıklı olan formika, piyasada genellikle, 130 X 250 cm. boyutlarda bulunur.

bi- Poliester Reçineli Levhalar: 0,6 - 0,8 mm. kalınlığında, 120 cm. eninde ve 50 metre boyunda levhalar biçiminde ya da tablaların cumbalarına yapıştırılmak amacıyla dar bant şeklinde piyasada bulunan poliester reçineli levhalar, dolgu katmanını oluşturan kağıt üzerine dekor katmanı bulunan ve dolgu katmanı, astar katmanı, dekort katmanı ve üst katmandan oluşmuş bir biçimde üretilmektedir. Bu levhalar, bir tabla üzerine ya da kalınlıklara yapıştırılarak kullanılır.

bj- Plastik Kaplamalar: Selüloz, pamuk, naylon ve cam dokuları reçine emdirilerek, ısı ve basınç altında üretilir. Sert ve sağlam, fakat kırılğandır. Sıcağa,

alkole ve suya karşı dayanıklıdır. Plastik kaplamalar piyasada, kalınlığı 0,25-1,5 mm., genişliği 90 cm. olanlarının uzunluğu 90, 180, 240 ve 360 cm., genişliği 150 cm. olanlar ise 120, 180, 240, 360 cm. uzunlukta, değişik marka ve renklerde bulunurlar.

c) Hazır Hammadde ve Malzemeler

Üzerinde hiçbir işlem yapılmadan, doğrudan doğruya piyasadan alınıp yerine takılan pim, kilit, kulp, ayna, cam, menteşe, papuç, yedek parça, boya, vernik, tutkal ve yapıştırıcılar ve tekerlek gibi malzemelerdir.

ca- Tutkal ve Yapıştırıcılar: Mobilya üretiminde, hammadde ve malzemelerin birbirine yapıştırılmasında kullanılan tutkal ve yapıştırıcılar, malzemenin sağlam ve kalıcı biçimde yapıştırma, işçiliği, süresi ve yüzeylerde verdiği sonuçlar açısından önemli bir malzemedir. Glütten tutkalı (sıcak tutkal), Kazein tutkalı (soğuk tutkal), Plastik tutkal, Kaurit tutkalı, Melamin - Formaldehit tutkalı, Bezozin - Formaldehit yapay reçine tutkalı, Kauçuk yapıştırıcı (kontak tutkal), Yüksek sıcaklıkta ergiyen masifleme tutkalı ve Epoksit reçine tutkalı gibi çeşitleri bulunmaktadır.

cb- Ağaç Vidaları: Ağaç parçaları, birbirine sökülebilir ya da ağaç parçaya metal malzeme bağlamaya yarayan, ucu burgulu metal malzemeye ağaç vidası denir. Ağaç vidaları, genel olarak diğz, mercimek ve yuvarlak başlı olarak yapılır ve ayrıca anahtar başlı trifon vidalar da kullanılır.

cc- Çiviler: İki ağaç parçayı birbirine bağlamaya yarayan, ucu sivri, başlı veya başsız metal malzemelere çivi denir. Kalınlıklarına, başlı başsız oluşlarına ve kullanıldıkları yerlere göre; tel çiviler (başlı, başsız), cam çivileri, inşaat çivileri, döşeme çivileri, çatal çiviler ve özel çiviler olarak sınıflandırılabilir.

cd- Menteşeler: Mobilya üretiminde, kapı, kapak, bölüm gibi yerlerin açılıp kapanması ya da diğer bir deyişle hareketlilik özelliği kazanabilmesi amacıyla kullanılan metal malzemelerdir. Diğz yapraklı menteşeler, piyano (boy) menteşeler, profil menteşeler, cermen menteşeler, çift kapak menteşeleri, paravan menteşeleri, çarpma kapı menteşeleri ve milli (pimli) menteşeler olarak çeşitleri bulunmaktadır.

ce- Kilitler: Mobilya üretiminde, açma, kapama, kilitleme gibi işlevleri yerine getirmek amacıyla kullanılan metal malzemelerdir. Kilitler; asma kilitler, bindirme (kapazlama) kilitleri, erkadan gömme kilitler, ispanyolet kilitler, sıırme ve stor kapak kilitleri, sıırme cam kilitleri, sandık, bavul ve çanta kilitleri, bina, oda kapısı kilitleri, silindir gövdeli kilitler, özel kilitler gibi çeşitlenir.

re ayrılmakta ve bu kilitler için anahtar ağızları bulunmaktadır.

cf- Diğer Hazır Hammadde ve Malzemeler: Diğer hazır hammadde ve malzemeler ise, mobilya üretiminde kullanılan, metal ya da ağaç kulplar, mobilyaların ayaklarına takın tekerlek ve papuçlar, pimler, ayna ve camlar, çeşitli renk ve özellikteki boya ve kimyevi maddeler (tiner, sertleştiriciler), sair katkı malzemeleri ve yedek parçalar gibi malzemelerdir.

d) Yardımcı Malzemeler

Yardımcı malzemeler grubunda ise, daha ziyade, mobilyanın üzerinde bulunmayan, fakat üretim için gerekli olan üstüpi, makine yağı, bant, zımpara, fırça, zımpara taşı, ege, törpü, matkap ucu, torna vida, pense, cetvel, mengene ve benzeri küçük alet ve malzemelerdir.

2. Kurutma

Ağaç malzeme, bünyesinde taşıdığı çeşitli nitelikleri nedeniyle öteki birçok doğal malzemeye ve günümüz teknolojisiyle birlikte gelişen birçok yapay malzemeye göre halâ üstünlüklerini koruyan bir yapıya sahiptir. Ağaç malzemeye bu üstünlükleri kazandıran niteliklerin başında, hafifliği ve bu hafifliğine rağmen dayanımının yüksek oluşu gelir. Kolay işlenmesi, esnekliği, yalıtkanlığı, renk ve desen güzelliği, çivilemeye, tutkalamaya yatkınlığı, boyama ve cilalamaya uygun olması, ince plakalar haline getirilebilmesi, liflerine ayrılabilmesi ve kırılmadan önce ses çıkartması da öteki üstün nitelikleridir. Bu üstünlüklerinin yanı sıra, ağaç malzemenin bazı sakıncalı yönleri de vardır. Bunların en başında, bitkisel ve hayvansal zararlılar tarafından kolayca tehrip edilebilmesi, yabancı olması, dış çevrelerden kolayca etkilenecek şekil değiştirmesi gelir. Ancak bu sakıncalar tamamen kaldırılamazsa bile, bazı fiziksel, kimyasal ve teknik önlemlerle büyük oranda önlenabilmektedir.

Ağaç malzeme içinde bulunduğu atmosferik ortamdan nem alabileceği gibi, şayet bu ortamdan daha fazla nemli ise bünyesinden bu ortama nem de verebilir. Homojen bir yapıya sahip olmadığı için de, atmosferik ortamdan etkilenmesi farklılık gösterir. Bu etkileneceği ahşapta, "çalışma" olarak nitelenen, genellikle boyut ve biçim değişmesi şeklinde ortaya çıkar. Boyut değiştirmesi, ahşabın sakıncalı özelliklerinden biridir. Çünkü boyutlardaki bu değişme, liflere paralel, radyal ve yıllık halkalara teğet yönlerde, farklı olduğundan gerilmeler olmakta ve bu gerilmeler de çatlama, çarpılma, birleşme yerlerinin açılıp kapanması gibi istenmeyen durumlara yol açmaktadır. Özellikle mobilya haline getirilmiş ahşaptaki boyut değişikliği, mobilyanın kalitesini olumsuz yönde etkilediğinden, alınacak teknik önlemlerle bu sakıncaların önüne mümkün olduğu kadar geçilmelidir. Bu teknik önlemlerden birisi

de "kurutma" dır.

Ağaç malzemenin içerisinde bulunan ve kullanma amacı için uygun olmayan fazla suyun dışarı atılmasına "kurutma" denir. Ağaç ormandan kesildikten sonra, gövdesi içerisinde bulunan fazla miktardaki su, bazı kullanım yerleri dışında hiçbir yarar sağlamadığı gibi birçok sakıncayı da beraberinde getirir. Kurutulmuş ağaç malzemenin ise, işlenmesi kolaylaşır, tutkalla sağlam bağlantı kurar, çivi ve vida tutma kabiliyeti yükselir, kolay zımparalanır, boya ve cilayı iyi kabul eder ve ağırlığı azalarak taşımada kolaylık ve tasarruf sağlar (40). Ayrıca kurutma ile, bir işin uzun ömürlü olması, deforme olmaması, çürümemesi, çatlamaması ve geçmelerinin sağlıklı kalabilmesi sağlanmış olur. Kurutulmuş malzeme, kurutulmamış malzeme oranla, çevresindeki iklim değişikliğinden daha az etkilenmektedir.

Lif doygunluğu rutubet derecesinin altında higroskopik bölgeyi oluşturan %0 ile %30 nem dereceleri arasında rutubetin azalması ile ağaç malzemenin elastiklik özelliği, direnci, sertliği, aşınmaya karşı direnci artar. Ayrıca kurutma ile ısı iletkenliği azalmakta, elektriği izole etme yeteneği de artmaktadır (41).

Bazı kullanım yerlerine göre, ağaç malzemede bulunması gereken nem dereceleri şöyledir; bahçe mobilyası için %12 - 16, dış pencere ve kapılar için %12 - 15, soba ile ısıtılan yerler için mobilyalarda %10 - 12, kaloriferle sürekli ısıtılan yerler için mobilyalarda %6 - 10, parkelerde % 6 - 8, kaplama ve kontrplak için %6 - 8, yonga levha için %7-8, lif levha için %5 - 7'dir. Genel bir rakam vermek gerekirse, mobilya üretiminde kullanılan ağacın nem oranınının %9 ile 10 arasında en ideal olduğu belirtilmektedir.

Ağaç malzemenin kurutulmasında kullanılan yöntemleri; Kimyasal Kurutma, Mekanik Kurutma ve Termik Kurutma olmak üzere üç grup altında toplamak olasıdır. Oysa, bunlardan uygulamada yalnız termik kurutma yöntemleri önemlidir ve kullanılmaktadır. Termik kurutma yöntemleri, doğal kurutma ve teknik kurutma olarak iki gruba ayrılmaktadır (42).

Doğal kurutma yöntemlerinde, ağaç malzeme dış kurutma faktörleri bakımından uygun bir yerde, tekniğine uygun biçimde istif edilmekte ve kurutma, dış ku-

(40) Erol KUTAY, "Ağaç malzemenin Kurutulmasının İhracattaki Önemi", Dünya Gazetesi, (27 Mayıs 1991), s. 5.

(41) "Ağacın Kurutulması", Möble, S. 11, Y. 1, (15 Haziran 1989 - 15 Temmuz 1989), s. 11.

(42) Ramazan KANTAY, "Ağaç Sanayi Ürünleri İhracatında Kurutmanın Önemi", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S. 250, Y. 21, (15 Aralık 1986), s. 31.

rutma faktörlerine herhangi bir teknik müdahale yapmaksızın doğal olarak meydana gelmektedir. Böylece, doğal kurutmanın sonunda, ağaç malzemenin kuruluk derecesi, bulunduğu ortamın iklim koşullarına göre oluşmaktadır.

Teknik kurutma, özel olarak yapılan ağaç kurutma fırınlarında uygulanabilmektedir. Bu fırınlarda dış kurutma faktörleri dediğimiz; sıcaklık, nisbi nem ve hava hareketi kontrol altına alınıp işlenildiği gibi ayarlanabilmektedir. Böylece, kurutulacak ağaç malzemenin özellikleri, kurutmanın amacı ve kurutmada kalite istekleri dikkate alınarak, gerekli derecede ve istenilen sonuç nemine kadar kurutma yapılabilmektedir. Aslında kullanılan teknikler nedeniyle "Sun'i Kurutma" olarak değil, "Teknik Kurutma" olarak ifade edilmektedir.

Yöntem olarak doğal kurutmanın, ekonomik yönden büyük yararı vardır. Açıkta, doğal koşullarda kurutma, uzun zaman almakta hem de istenilen nem derecesine kadar kurutma mümkün olmamaktadır. Doğal kurutma süresi, birkaç aydan birkaç yıla kadar sürebilmektedir. Bu süre içerisinde, her türlü anormal hava koşullarının zararlı etkileri, mantar ve böceklerin saldırılarına açık bulunmakta ve böylece çürüme, renk kusurları, çatlama ve form değişiklikleri oluşmaktadır. Ayrıca bu uzun zaman süresi, hem işletme sermayesinin bağlanmasına neden olmakta ve dolayısıyla kâr oranı düşmekte, hem de depo yeri pasif olarak kalmakta ve maliyeti yükselmektedir.

Bu nedenle ağaç malzemenin kurutulmasında, teknik kurutma yöntemi uygulanmaktadır. Teknik kurutma ile, doğal kurutmanın yukarıda sıraladığımız sakıncalı yönleri ortadan kaldırılabilmektedir. Aynı zamanda, teknik kurutma ile ağaç malzeme, istenilen nem derecesine kadar kısa sürede kurutulabileceği için kârlılık ve kullanma yeri açısından birtakım yararlar sağlanmaktadır.

3. Mobilya Üretimi

Günümüzde mobilyalar, mobilyanın üretildiği hammadde ve malzemeye göre ya da mobilyayı oluşturan hammadde ve malzemeye (mobilya bileşimlerine) göre; levha, masif, kontra, çerçeve ve karma bileşimli mobilyalar olmak üzere beş gruba ayrılmaktadır. Biz çalışmamızda sadece levha bileşimli mobilyalar ile masif bileşimli mobilyaları ele alarak mobilya üretimini anlatmaya çalışacağız.

Masif mobilya yapımında esas hammadde olarak ahşap, yani sert ağaç kullanılmakta ve klasik ya da çağdaş oturma odası, yemek odası takımı, sandalye, koltuk, orta masası gibi masif mobilyalar üretilmektedir. Kutu mobilya, dolap mobilya, levha mobilya ya da kaplamalı modüller mobilya olarak nitelenen mobilya yapımında ise ana hammadde olarak levha (sunta, suntalam v.b.) kullanılmakta ve daha çok yatak odası takımları, kütüphane, masa, sehpa, lambri ve diğer kutu mobilya türleri üre-

tilmektedir.

Mobilya, teknoloji işlemler ve çeşitli aşamalar sonunda üretilir. Mobilya üretiminin ilk aşamasını tasarım oluşturur. Tasarım, Araştırma - Geliştirme Bölümüne ya da Model Geliştirme Bölümüne ya da bu bölümlerin bulunmadığı işletmelerde, tasarım yapmak üzere görevlendirilmiş tasarımcı ve teknisyenlerce yapılmaktadır.

Mobilya tasarımcısı, tasarım elemanlarını (biçim, ölçek, oran, ritim, renk, doku) mobilya tasarım ilkeleri (denge, devamlılık, hakimiyet) ışığı altında birleştirerek, bir birlik oluşturmakta ve mobilyayı tasarlamaktadır. Zaten işlevsel bir mobilya üretmek için tasarımcının amacını, hedeflenen ihtiyaçlara yönelik tasarım etkenlerine bir bütün olarak yaklaşır, bunları bir uyum içinde mobilya üzerinde birleştirmek oluşturur. Dolayısıyla mobilya tasarımı; teknoloji, orjinallik, estetik, ekonomiklik ve fonksiyonellik gibi tasarım etkenlerinin bir birleşimidir. Teknoloji; mobilya ve yapı elemanlarının üretim tekniklerinin en gelişmiş olanları ile üretilmesini ifade eder. Orjinallik; mobilyanın taklit olmayıp, daha önce üretilmiş olanlarla karşılaştırıldığında, yeni olmasını ifade eder. Estetik; insanların beğenisini kazanacak niteliklere sahip olmasıdır. Fonksiyonellik ise; mobilyanın, yer aldığı mekanda, kendisinden beklenen amaçları noksatsız yerine getirmesini ifade eder (43).

Fonksiyonellik, estetik, orjinallik ve teknolojik gibi etkenlere göre tasarlanan mobilyanın, fiziki bir varlığı oluşturabilmesi, gerekli hammadde ve malzemelerden mevcut teknoloji ile üretilmesine bağlıdır. Daha doğrusu, teknolojisini ve buna bağlı olarak kullandığı hammadde ve malzemeleri gözönünde bulundurarak mobilya tasarımında bulunmaları gerekir.

Tasarım; bulma, planlama, konstrüksiyonunu belirleme, çizme ve şekillendirme işlemlerini içerir. Başarılı bir tasarım çevreye yararlı bir ürün katmasına karşılık, başarısız bir tasarım, aynı çevreye zararlıdır ve kaldırılması olanaksız zararlar verir ve değerli kaynakların kaybedilmesine yol açar. Çünkü, tasarlanan her mobilya çok sayıda üretilmektedir. Olaya bu açıdan bakıldığında, tasarımın ve tasarımcının önemi apaçık ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle mobilya üretim işletmelerinde bir tasarımcının mutlaka istihdam edilmesi gerekir (44).

(43) Ahmet KURTOĞLU - Fikret EVCİ, "Mobilya Tasarımı", İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri B, S. 4, C. 38, 1989, s. 49.

(44) ALTINOK, s. 24.

Tasarımcılar ve teknisyenler gibi Araştırma - Geliştirme bölümü elemanları, kataloglar, fuarlar ya da mobilya ile ilgili diğer yerlerden aldıkları bilgilere kendi yetenek ve yaratıcılıklarını da katarak, yukarıda belirttiğimiz tasarım etkenleri doğrultusunda mobilyayı tasarlarlar. Bunun yanında, genellikle uygulamada, işletmeye sipariş veren müşterilerin istekleri doğrultusunda mobilya tasarlanmaktadır. Tasarımları gerçekleştirilen mobilyaların önce ön projeleri çizilmekte, daha sonra ön projeleri çizilen mobilyalardan üretilmesi düşünülenlerin ölçülerinin, biçiminin ve öteki tüm niteliklerinin belirtildiği "Yapım Resimleri" çizilmektedir. Yapım resmine ilişkin bir örnek, (EK 2)'de sunulmuştur.

Genellikle tasarlanıp projelendirilen ve ölçülerine göre yapım resimleri çizilen mobilyalar için bir numune çalışması yapılmaktadır. Projesine ve yapım resmine göre üretilen numune mobilya üzerinde gerekli çalışmalar yapılarak, mobilyanın aksayan ve eksik yönleri varsa bunlar belirlenmektedir. Mobilyanın aksayan ve eksik yönleri giderilip mobilya gereksinimlere tam yanıt verecek bir biçime getirildiğinde, seri üretime geçilmektedir. Bu arada sipariş veren müşteri ile işletme arasında, bir işin hangi koşullara göre yapılacağını belirleyen bir "Sözleşme" yapılmaktadır. Sipariş almadan standart üretim yapan işletmeler sözleşme yapmazlar. Bir sözleşme örneği, (EK'3)'de sunulmuştur.

Tüm bu aşamalardan sonra, üretilecek mobilyalara ilişkin "Malzeme Listeleri", "Üretim - Maliyet Formu" ve bu belgelere göre düzenlenecek "İş Emri Formu" düzenlenir. Tüm bu form ve listeler, planlama bölümünce ya da bu bölümün bulunmadığı işletmelerde, bu iş ile görevli elemanlarca düzenlenir. Planlama Bölümü, Araştırma - Geliştirme Bölümü'nden aldığı projelere ve yapım resimlerine dayanarak üretilecek mobilyaların malzeme listelerini hazırlar. Malzeme listeleri hazırlanan mobilyaların maliyetlerinin bulunması, siparişe ilişkin gerekli bilgilerin elde edilmesi, malzeme girdi ve çıktılarının kaydedilmesi ve envanterlerinin tutulması için, üretim - maliyet formunun düzenlenmesi gerekmektedir. Planlama bölümü daha sonra bu iki belgeye dayanarak, İş Emri Formunu düzenleyerek üretimin yapıldığı atölyeye yollar ve böylece üretimi başlatmış olmaktadır. Malzeme listesi, üretim - maliyet formu ve iş emri formuna ilişkin birer örnek (EK'4), (EK'5), ve (EK'6)'da sunulmuştur.

Büyük işletmeler ile bazı orta ölçekli işletmelerde mobilya üretimi, işletmenin atölyelerinde yani , levha kesme, kaplama ve yüzey işlemleri v.b. ayrı atölyelerde gerçekleştirilmekte, montajı ise daha sonra yapılmaktadır. Oysa küçük ölçekli ve öteki ölçekli mobilya işletmelerinde, mobilya üretimi bölüm bölüm olarak yapılmayıp toplu olarak ve tüm işlemler bir arada yapılarak gerçekleştirilir.

Kutu mobilya üretimi, atölyenin tabla hattında yapılmaktadır. Planlama bölümünün hazırladığı iş emri ve hammadde ve malzeme kesim listelerine göre tabla hattında bulunan levha kesme bölümü, mobilya üretiminde kullanılacak olan malzemenin (levha sultanın) istenilen ölçülerine göre ya kaba (1 cm. fazla) olarak ya da net ölçülerine göre kesimini yapar. Kesim işleminden sonra, kalınlıkları farklı çıkan levhaların kalınlık kontrolü ve yüzeylerinin düzgün olup olmadığını kontrol edilir. Çünkü kalınlıkları farklı çıkan levhaların preslenmesi, yüzeylerinin zımparalanması ve dolgu zımparalama işlemi sağlıklı olarak yapılamaz. Kalınlıkları farklı ve yüzeyleri pürüzlü çıkan levhaların yüzeylerinin kaplamaya (pres) hazırlanması için, zımparalanması gerekmektedir. Kesim işleminden sonra yapılan bu işleme, "kalibrasyon" denilmektedir. Daha sonra bazı durumlarda kaplama yapılmayacak olan levhalara, ultraviyole macunlama işlemi uygulanır. Kalibreden gelen levhalar önce ince zımpara (180 - 220 kum) ile zımparalanır ve daha sonra silindir yardımı ile yüzeylere şeffaf macun ($100 - 110 \text{ gr/m}^3$) sürülür.

Daha sonraki aşamada ise, kalibreden gelen levhalar, kaplama ya da lamine denilen türde ağaç kaplama ile kaplanmak üzere önce tutkallama işlemine tabi tutulur. Tutkallama işlemi, varsa tutkallama makinesi ile, yoksa el ile yapılır. Tutkallanan levhalar, daha sonra önceden hazırlanmış kaplamalarının yapıştırılabilmesi için kaplama - pres bölümüne nakledilerek presleme işlemine tabi tutulur. Kaplama - presten çıkan levhalar, artık kaplanmış durumda bulunmaktadır.

Kaplama - pres bölümünden çıkan levhalar ölçülendirme işlemine tabi tutularak, eğer kaba kesim uygulanmış ise projesinde belirtilen ölçülere göre net ölçüye getirilir yani net ölçüye göre kesilir, lamba ve kınışları açılır. Ayrıca kenar işleme makinasında gönyesine getirilen levhaların kalınlığını içeren dört kenarına, cumba olarak nitelenen kaplama yapıştırılır. Delik delme makinasında ise, levhalara, yapım resimlerinde belirtilen ölçülere göre delikler açılır. Delik delme makinasından çıkan yüzey kaplamalı ve macunlu levhalar, işin özelliğine göre zımparalanma işlemine tabi tutulur, varsa arızaları tamir edilerek, toplanmaya gönderilir. Mobilya toplama işlemine ise, tüm levhalar (parçalar) toplanarak, mobilya oluşturulur, (vitrin v.b. işler) varsa çekmeceleri alıştırlılır, ayakları ve diğer parçaları bağlanır. Son kontrolü ve temizlenmesi (zımpara tozu v.b.) yapılan işler, yüzey işlemleri bölümüne gönderilir.

Ağaç malzemeden hazırlanan ürünler üzerinde yapılan vernik, boya lake ve cila işlemlerinin tümüne yüzey işlemleri adı verilir. Yüzey işlemleri bölümünde, öncelikle işlerin yüzeyleri silindirik fırçalar kullanılarak zımpara tozundan temizlenir. Temizleme işleminden sonra, eğer mobilyada renk varsa yani boyanacaksa, istenilen renge göre önce astar boyası ve daha sonra da son kat boyası atılır. Bo-

bilyada renk yoksa, yani kendi doğal renginde olacaksa, hemen dolgu vernikleme işlemine tabi tutulur. Dolgu vernikleme işlemi, yüzeylerin durumuna göre bir ya da iki kat olarak uygulanır. Birinci kat dolgu verniği atılan işler, fırında kurutulularak, ikinci kat dolgu verniği uygulanır. Dolgu vernikleme işlemleri bazı durumlarda, uzun bir süreyi gerektirebilir. Dolgu vernikleme işlemi sona erdikten sonra, dolgu vernikleme sonucu yüzeylerde oluşan prüzlerin alınması için zımparalama işlemi uygulanır. Prüzlerin alınmasında ince zımparalar (işin özelliğine göre 120, 150, 220, 350 kuma kadar olan ince kum tarz zımparalar) kullanılır. Zımparalama işlemi sona erdikten sonra, işin üzerindeki zımpara tozları temizlenerek son kat vernik ve cila işlemi uygulanır. Son kat vernik, esas yüzeyi verecek vernikleme işlemidir. Uygulanacak olan son kat verniğin, parlak, mat ve yarı mat türleri bulunmaktadır. Parlak türde atılacak olan son kat vernik, çok iyi, ince ve zor bir çalışma gerektiren bir işlem olduğu için, genelde son kat vernik olarak mat ya da yarı mat vernik türü yeğ tutulur.

Yüzey işlemleri bölümünden çıkan işlerden koltuk, sandalye, kanape (genelde masif tür mobilyalar) gibi döşeme işlemleri yapılacak olanlar, döşeme bölümüne getirilerek, döşeme (kumaşları v.b.) işlemleri uygulanır. Kutu mobilya üretiminin en son aşamasını montaj oluşturur. Montaj bölümüne gelen parçalar halindeki işler, bu bölümde bir araya getirilir, üzerine takılacak olan aksesuarlar (kulp, kilit, pim, ayna, cam, ayak v.b.), yerleri hazırlanarak ya da delikleri delinerek yerlerine takılır. Daha sonra, montajı tamamlanan ve monte olarak nitelenen mobilyalar ambalajlanarak, ürün ambarına teslim edilir. Montajı yapılmayacak olan yani demonte olarak nitelenen mobilyalar ise, montajlanmadan ambalajlanır. Çünkü çok parçalı ve büyük boyutlardaki mobilyalar monte edildiklerinde, çok yer kaplar ve nakliye maliyetleri artar. Bunun için bu tür demonte mobilyalar, sevkedildikleri yerde monte edilmek üzere, montajlanmadan ambalajlanarak ürün ambarına teslim edilir. Üretimi tamamlanmış mobilyalar için, ürün ambarına girişte "Ürün Maddeler Ambar Giriş Formu", ürün ambarından çıkışta (sevkiyatda) ise, "Ürün Maddeler Ambar Çıkış Formu" düzenlenir. Bu formlara ilişkin birer örnek (EK-19) ve (EK-20)'de sunulmuştur.

Buraya dek levha mobilya ya da kutu mobilya ya da dolap mobilya olarak nitelenen mobilya üretimi anlatmaya çalıştık. Masif mobilya da hemen hemen aynı üretim aşamalarından geçerek üretilmektedir. Aralarındaki fark, masif mobilyanın a-tölyenin masif hattında üretilmesi, masif mobilya üretiminde ana hammadde ve malzeme olarak (kereste olarak piyasadan alınmış) sert ağaçların kullanılması ve masif mobilya üretiminde kaplama işleminin (genelde) uygulanmaması oluşturur. Ayrıca her tür üretiminde, tasarımdan başlanarak, ürünün sevkiyatına kadar, her üretim aşamasında kalite kontrol yöntemleri uygulanmaktadır.

B- Mobilya Üretiminin Özellikleri

Mobilya kullanım yeri itibariyle genel olarak; ev, büro, okul ve bahçe mobilyaları olarak sınıflandırılmaktadır. Kullanılan hammadde ve malzemeye göre ise mobilyalar; metal plastik ve diğer hammadde ve malzemelerden mobilya olmak üzere birkaç sınıfa ayrılır.

Günümüzde mobilya konstrüksiyonları, levha, masif, kontra, çerçeve ve karma konstrüksiyon olarak beş sınıfa ayrılmaktadır. Seri üretime uygunluğu nedeniyle, levha konstrüksiyon mobilyalar, ekonomik kullanım yeri bulmaktadır. Mobilya üretim biçimleri ise; seri üretim, sipariş üretimi ve karma üretim olarak üçe ayrılmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz konstrüksiyonlar bu üretim biçimlerinden her biri ile üretilebilmektedir. Örnek olarak; seri üretim masif oturma grubu, levha konstrüksiyon kabin tipi mobilya, sipariş üretimi büro mobilyası gibi sayılabilir (45).

Ülkemizde işletme yapılarını gözönüne aldığımızda şu şekilde bir durum ortaya çıkmaktadır. Büyük ölçekli işletmelerin çoğunluğu, dolap türü ya da kutu mobilya türü de denilen levha konstrüksiyonlu kabin türü mobilya üretmekte, küçük ölçekli ve orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri ise, sadece masif ya da her iki konstrüksiyon mobilya üretmektedir.

Teknolojinin üretim biçimi ve nitelikleriyle yakın ilişkisi nedeniyle, mobilya endüstrisindeki teknolojiye de değinilmesi yararlı olacaktır (46).

Teknolojiyi kısaca, herhangi bir ürünün üretilme yöntemi olarak tanımlamak olasıdır. Teknolojinin gerçekleştirilmesi için oluşturulan ve kullanılan araç ve gereçler ile bu konuda biriken bilgiler, teknik olarak ifade edilmektedir. Mobilya endüstrisinde, teknolojik gelişmenin incelenmesi için, öncelikle üründen olan beklentilerin bilinmesi gereklidir. İnsanların değişen ve gelişen toplumsal gereksinimleri teknolojik gelişmeyi ileri doğru zorlamaktadır. Yapılan bu çalışmalar, bu gereksinimleri sürekli, daha ekonomik, daha estetik, dayanıklı, fonksiyonel bir biçimde karşılanması amacıyla yöneliktir. Bu nedenle günümüzde gelişmiş ülkelerde, ileri teknolojinin ürünü olan bilgisayar kontrollü takım tezgahlarının mobilya endüstrisinde de kullanıldığı görülmektedir. Gelişen teknolojinin, mobilya endüstrisindeki yönünün, bilgisayar kontrollü üretim sistemlerine doğru olduğu görülmektedir.

Mobilyalar, daha önce de belirttiğimiz gibi, kullanım yeri itibariyle genel olarak; ev, büro, bahçe ve okul mobilyaları olarak sınıflandırılmaktadır. Be-

(45) Ahmet KURTOĞLU, "Mobilya Endüstrisinde Teknoloji Sorunları", Dünya Gazetesi, (19 Ekim 1991), s. 4.

(46) A.g.e., s.4.

lirtilen yerlerdeki kullanımda, mobilyadan dayanım, estetik, konfor ve fonksiyonellik gibi ana beklentiler vardır. Bu beklentilerin gerçekleştirilmesi, kullanılan malzeme ile doğrudan bağlantılıdır. Daha önceki bölümde ayrıntılı biçimde açıkladığımız hammadde ve malzemelerin belirli kriterlere göre işlenerek ürün haline dönüşmesi, üründen olan beklentiye göre gerçekleşmektedir. Bu beklenti mobilyanın türünü, işleme ya da üretim yöntemi ise mobilya üretim teknolojisini tanımlamaktadır.

Dünyada günümüz mobilya üretim teknolojisindeki gelişmeleri aşağıdaki biçimde özetlemek olanaklıdır (47).

- i. Sistem ve Planlama,
- ii. Çok İşlevli Makineler, Aletler ve Teknikler,
- iii. Malzeme Kullanım Ekonomisi ve Gelişen Malzemeler,

Sistem ve planlama başlığı altında, endüstriyel planlama ve bilgisayar destekli üretim programları anlatılmaktadır. Üretilecek ürünün tasarımdan detay resmini çizimine, malzeme ihtiyaç planlarından maliyet analizine dek, üretimden önce tasarlanması ve üretim için gerekli planların bilgisayar desteği ile yapılması, günümüz mobilya endüstrisinin sahip olduğu gerçek durumdur. Bu amaçla, Bilgisayar Destekli Tasarım ve Bilgisayar Destekli Üretim programları, gelişmiş ülkelerde, mobilya endüstrisinde kullanılmaktadır. Bu amaç için, üretimde bilgisayar kontrollü makinelerin kullanımı yaygınlaşmaktadır.

Çok fonksiyonlu makinelerin kullanımı, mobilya endüstrisinde artmaktadır. Bunlara örnek olarak; kenar işlem makineleri, delik ve zıvana makineleri, frezeleler, masif torna makineleri, kurutma süresinin ve kusurlarının en aza indirildiği vakumlu kurutma fırınları, kalınlık kontrol ve ayarlı zımpara makineleri, yüksek frekanslı presler ve kenar işlem - ebatlama ve delik delme işlemlerini yapabilen üniteleri gösterebiliriz.

Günümüzde çalışma ortamı emniyeti, çalışanların moral ve sağlıklarını olumlu yönde etkilediğinden, iş kazaları ve gürültüye karşı makine ve aletlerin güvenilirliğini ve izolasyonunu artırma çalışmaları da yaygın olarak uygulanmaktadır.

Malzeme kullanım ekonomisi, genelde dünya orman kaynaklarının daha az tüketilmesi amacıyla doğmuştur.

Sonuç olarak, günümüzün gelişen teknolojisi ile üretilen makineler, ilk aşamada daha planlı üretim, daha az zayıt, daha çok üretim, daha düşük maliyetli üretim, daha çok çeşit ve daha kaliteli ürün üretilmesi için uygun nitelikler ta-

şımaktadır. İlkemizde, özellikle büyük ölçekli ve bazı orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri, teknolojik gelişmeleri izlemektedirler ya da izlemeye çalışmaktadırlar. Fakat bu teknolojik gelişmelere tamamen ayak uydurulamamıştır. Yukarıda belirttiğimiz tüm etkenler gözönüne alındığında, ülkemizdeki mobilya imalat işletmelerinin tümünün ya da çoğunluğunun, gelişen teknolojileri yakından izlemesi ve bu gelişmelere ayak uydurması, AT'na girme hazırlıkları yaptığımız şu günlerde oldukça fazla önem taşımaktadır.

C- Mobilya İmalat İşletmelerindeki Üretim Faktörleri

Mobilya imalat işletmelerindeki üretim faktörlerini; sermaye, işgören, işletmecilik yeteneği ve diğer faktörler oluşturur. Şimdi bunları kısaca incelemeye çalışalım.

1. Sermaye

Mobilya imalat işletmeleri, sermaye gereksinimlerini, özsermaye, teşvikler ve Türkiye Halk Bankası'nın plasmanını karşıladığı ve Esnaf Kefalet Kooperatiflerince verilen kredilerle karşılarlar. Küçük ölçekli mobilya imalat işletmeleri için, çok fazla sermayeye gereksinim duyulmaz. Bu nedenle küçük bir mobilya imalat işletmesi için gereken sermaye, kolaylıkla sağlanabilir. Küçük mobilya imalat işletmeleri için verilen Halk Bankası kredileri kullanılabilir. Fakat Halk Bankası kredileri, artan talep nedeniyle yetersiz kalmakta ve mevduata verilen yüksek faizler, para maliyetini arttırarak kredi faizlerinin yüksek düzeyde oluşmasına neden olmaktadır. Oysa büyük ve orta ölçekli imalat işletmeleri için, büyük sermayeler gerekmektedir. Bu nedenle, bu sermayenin karşılanması oldukça zor olmaktadır. Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmeleri, sermayelerini sağlamak için ya sermaye ortaklıkları biçiminde ya da kredi ve teşviklerden yararlanarak kurulurlar.

2. İşgören

Mobilya imalat sektöründe, gün geçtikçe kalifiye elemanın bulunması oldukça zorlaşmakta ve kalifiye elemanda yetişmemektedir. Bunun en önemli nedenini, mobilya sanatının kişilerin gözünde özendirici olmaktan çıkmış olması ve kişilerin de haklı olarak çocuklarını bu mesleğe çirak olarak vermemeleri oluşturur.

Mobilya ile doğrudan ilgili, kurulu bir eğitim merkezi ya da bir okul henüz bulunmamaktadır. Bir mobilya ustasının yetişmesi için, uzun bir süre gerekmektedir. Buna rağmen sektörde, kısa bir süre çalışmış bir eleman, daha sonra çalıştığı yerden ayrılarak, kendine ait bir atölye açmakta, bu da bilinçsiz ve disiplinsiz, dolayısıyla kalitesiz üretime neden olmaktadır. Mobilya üretiminde insan emeği, ustalık büyük önem kazanmaktadır. Çünkü, hangi ağacın ya da malzemenin hangi tür mobilyada kullanılacağını ve ağacın damarlarının ne biçimde kesilece-

ğinin ya da mobilya üretimi için gerekli olan öteki bilgilerin bilinmesi bir uzmanlık işidir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi; bu konuda meslek okulu, eğitim olanakları çok kısıtlıdır. Çırak kalfasından, kalfa da ustasından öğrendiğiyle yetinmekte, genelde ustalar plan okumayı bilmemekte ve en son teknolojik gelişmeleri de izlememektedirler. Mesleki eğitim ve teknik bilgilerden yoksun atölye sahiplerinin, yeni yetişecek çıraklara bir şey veremiyecəği de ortadadır. Dolayısıyla, kalifiye eleman yetişmemekte ve kaliteyi de direkt olarak etkilemektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, yeni açılan çırak okulları bu açığı bir ölçüde kapatmaktadır. Ayrıca, 3308 Sayılı Mesleki Eğitim Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, sektörün eleman gereksinimini karşılanması sorunu büyük ölçüde çözmeyi amaçlamaktadır.

Küçük mobilya imalat işletmelerinin işgören gereksinimi, kolaylıkla karşılanabilmektedir. Çünkü işletmeyi açan kişi, genellikle işletmede kendi çalışmakta ve yanına piyasadan birkaç kişiyi daha kolayca alabilmektedir. Oysa orta ve büyük mobilya imalat işletmelerinin işgören gereksinimlerinin karşılanmasında, zorluklar çıkabilmektedir. Çünkü o kadar kalifiye elemanın birden karşılanması oldukça zordur. Bu işlem genellikle öteki küçük işletmelerden transfer biçiminde yapılmaktadır.

3. Öteki Faktörler

Öteki faktörler: Sermaye, işgören ve işletmecilik yeteneği dışında kalan faktörlerdir. Bunlar; işyeri, makineler, hammadde temini, pazar ya da satış mağazası v.b. faktörlerdir. Bu faktörler, önemlilik derecesi gözönünde tutulursa; işgören, sermaye ve işletmecilik yeteneğinden sonra gelir. Bir işyeri temin etmek ya da kiralamak zor değildir. Bir işyeri bulunabilir, hatta apartman bodrumlarında bile üretim yapılmaktadır. Fakat bu gibi yerler sağlık ve sağlıklı üretim açısından oldukça zararlıdır.

Ücreti karşılandığı sürece, gerek iç piyasadan, gerekse de ithalat yoluyla makine temin etmede, herhangi bir zorlukla karşılaşılmamaktadır.

1985 yılında, hükümetin tomruk ve kerestenin (D) gümrükle ithalini serbest bırakmasından sonra, ülkemizde, orman ürünleri arz açığı kapanmıştır. Alınan önlemler sayesinde, mobilya imalatçıları, mobilya imalat sektörünün en önemli hammaddelerini oluşturan kereste, yonga levha gibi malzemelerle birlikte her türlü hammadde ve malzemesi bol miktarda piyasada bulabilmektedir. Fakat 1988 yılı sonunda tomruk ve kerestenin ithalindeki fonların yükseltilmesi ve mobilya imalat sektörünün en fazla kullandığı hammadde ve malzemeleri oluşturan lif levha ve kaplamanın gümrük oranlarının yüksek tutulması, piyasayı olumsuz yönde etkilemiştir. Bununla birlikte, piyasayı olumsuz yönde etkileyen diğer faktörler de, son yıl-

larda hammadde ve malzeme fiyatlarında meydana gelen aşırı fiyat artışı ve hammadde ve malzemede belirli standartlara ulaşamamış olması oluşturmaktadır.

Son olarak, üretilen ürünlere pazar bulmak gerçekten çok önemlidir. Bu amaçla mobilya imalatçıları, çok iyi çalışmalar ve bağlantılar yapmak zorundadır. Mobilya imalat sektörü ürünlerinin, gerek iç gerekse dış pazarda alıcı bulması ise, öncelikle; tasarım, üretim ve performansları ile, gerekse biçim ve örnek kullanım açılarından belirli bir kaliteye ulaşması ile olanaklıdır.

4. İşletmecilik Yeteneği

İşletmecilik yeteneği; işletmenin kuruluşundan, üretime geçilmesi, üretilen ürünlerin pazarlanması ve işletmenin sürekliliğini sağlama gibi konulara ilişkin gerekli bilgi (teorik, pratik), deneyim, yetenek, çalışma ve araştırmaları içerir. İşletme kuracak kişi ya da kişilerin, öncelikle kuracakları işle ilgili bilgi ve deneyime sahip olmaları gerekir. Eğer işi kuracak kişi ya da kişilerin bilgi ve deneyimleri yoksa, kurulacak işle ilgili araştırmaları yaparak ilgili bilgileri elde etmeleri ve o işi her yönüyle tanımaları gerekir. Çünkü tamamiyle yabancı, bilinmeyen bir işle ilgilenecek olanların, o işte başarı sağlamaları hiçde kolay değildir.

III- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MUHASEBE SİSTEMLERİ

A- Mobilya İmalat İşletmelerinde Kullanılan Muhasebe

Bilindiği gibi muhasebe; işletmelerin sahip oldukları varlıkları ve bu varlıkların kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki işlemleri kaydetmek, özetlemek, analiz etmek, yorumlamak ve raporlamaktır. Muhasebenin temel amacını, herhangi bir kuruluş hakkında finansal nitelikteki bilgileri elde etmek oluşturmaktadır.

Mobilya imalat işletmelerinde muhasebenin gerektiği gibi tutulabilmesi, ancak büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde olurludur. Böyle bir mobilya imalat işletmesinde ortaya çıkan işlemleri kaydetmekle yükümlü muhasebe elemanlarının birinci amaç ve düşüncesini, bir işletmede maliyet tutarının belirlenmesi için gerekli tüm kuralları ciddi bir biçimde ve doğrultuda uygulamak oluşturmaktadır. Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde kullanılan muhasebe, yukarıda muhasebenin tanımında da belirttiğimiz gibi, işletmenin varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını belgelerıyla, düzenli, doğru, güvenilir, tam ve bütün açıklığıyla göstermeli ve gerekli tüm raporlama işlerinin yapılmasını sağlayacak biçimde olmalıdır. Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde kullanılan muhasebe, işletme içindeki bir muhasebe servisinde tutulur ve yöneticilerle sürekli

bir ilişki içersindedir. Oysa küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde kullanılan muhasebe, bilindiği gibi işletme dışında bir muhasebeci tarafından, kanunlara uygun ve kanunların gerektirdiği bir biçimde tutulur.

1. Mobilya İmalat İşletmelerinde Muhasebenin Önemi ve Yararları

Mobilya imalatçısı, ürettiği ürünün maliyetini en aza indirmek ve daha az maliyetle daha fazla ürün imal etmek için elinden gelen çabayı harcar ve alım - satım işlerinde de bulunur.

Mobilya imalatçısı, ürettiği ürünlerin her birinden ya da tümünden ne kadar gelir elde edeceğini, hangi tür mobilyaların daha çok gelir getirdiğini, satıldığını ve giderleri ile maliyetlerini bilmek ister. Mobilya imalatçısı, geçmiş dönemdeki bilançolarını gözönüne alarak, elde edeceği güvenilir bilgiler ile, gelecek dönemlerde en az giderle, en fazla geliri nasıl elde edeceğini ve bu nedenle hangi tür mobilyalar ve bu mobilyaları hangi yöntemle üreteceğine karar verecektir. Ortaya koyduğu sermayeyi en rasyonel ve verimli bir biçimde değerlendirebilmek için, geçmiş yıl verilerine bakacak ve kendine bu bilgiler ışığı altında çeşitli bütçeler hazırlayacaktır.

Bir mobilya imalat işletmesinde muhasebe sistemi mevcut değilse, işletmeci, yukarıda sözünü ettiğimiz konularda doğru ve güvenilir bilgi sahibi olmayacak ve geleceğe ilişkin planlarını yanlış yapacak ve büyük rizikolarla karşı karşıya kalacaktır.

Ayrıca muhasebenin sağladığı bilgilerden yararlanan ve bu nedenle muhasebeyle ilgilenen sadece mobilya imalat işletmeleri değildir. Mobilya imalat işletmelerinin muhasebe bilgileriyle doğrudan ya da dolaylı olarak birçok kullanıcı kişiler ve kuruluşlar vardır. Bu ilgili kişi ve kuruluşlar; mobilya imalat işletmesinin yöneticilerini, ortaklarını, ortak almak isteyenleri, borç para veren kişi ve kuruluşları, işçi sendikalarını, satıcıları, devleti ve halkı içerir. İşletmenin ve işletme dışındaki kişi ve kuruluşların ilgilendiği bilgiler, ancak bir muhasebe sistemi aracılığıyla sağlanabilir. Bu nedenle, mobilya imalat işletmelerinde hesap tutmanın zorunluluğu, kendiliğinden ortaya çıkmakta ve muhasebenin mobilya imalat işletmeleri için çok önemli olduğu görülmektedir.

2. Mobilya İmalat İşletmeleri Muhasebesinde Karşılaşılan Güçlükler

Mobilya imalat işletmelerinde, muhasebe sistemlerinde bir takım güçlükler ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu güçlükler, büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinden ziyade, küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde meydana gelmektedir.

Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde muhasebe sistemi uygu-

landığı ve muhasebe servisi işletme bünyesinde olduğu için, bu tür mobilya imalat işletmelerinde, muhasebe sistemlerinde herhangi bir güçlük çıkmamaktadır. Oysa küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, muhasebe genellikle dışarıda tutulduğu için, bir takım güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu güçlükler, işletmeci ya da muhasebeciden kaynaklanmaktadır. İşletmeci, muhasebeci için gerekli bilgileri muhasebeciye vermeyebilir ya da zamanında vermeyebilir ya da eksik verebilir. Bu durumda muhasebeci, doğru olmayan ya da zamanında gelmeyen bilgiler nedeniyle, muhasebeyi yanlış tutabilir. Ayrıca, işletmeci üzerine düşen görevleri tam yaptığı halde, muhasebeci üzerine düşen görevleri tam ya da zamanında yapmayabilir. Bu da, muhasebe sisteminin aksamasına neden olacaktır. Ayrıca, muhasebe dışarıda tutulduğu için, işletme sahibi finansal durumunu tam ve zamanında izleyebilme olanağını da bulamaz.

B- Mobilya İmalat İşletmelerinde İşletme Ölçülerine Göre Muhasebe Sistemleri

1. Küçük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri

Mobilya imalat işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemlerini incelerken ayrıntılara girmeyeceğiz. Yani mobilya imalat işletmelerinin; hangi defteri tutacağı, hangi durumlarda (limitlerde) birinci sınıf işletme, hangi durumlarda ikinci sınıf işletme olduğu, tutulan defterlerdeki kayıt nizamının ve tasdikinin nasıl olacağı, Vergi Usul Kanunu'na göre hangi belgelerin tutulması gerektiği ve diğer durum ve kıymetli belgelerin hangileri olduğu ayrıntılı olarak ele alınmayacaktır. Sadece ana hatlarıyla, mobilya imalat işletmelerinde işletme ölçülerine göre kullanılan muhasebe sistemlerini inceleyeceğiz.

Küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerindeki kullanılan muhasebe sistemini, daha önce belirtmiştik. Bilindiği gibi küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, küçük limitli olmaları nedeniyle, muhasebeleri genellikle işletme dışındaki muhasebecilerle tutulmakta ve tüm muhasebe işlemleri muhasebeci tarafından yerine getirilmektedir. İşletmenin yapmakla yükümlü olduğu defterler, belgeler muhasebeci tarafından yerine getirilmekte, işletme götürü usula tabi değilse sadece fiş ve faturalar keserek, muhasebeciye vermektedir. Muhasebeci de, bu fiş ve faturaları defterlere kaydetmektedir. İşletmenin yatıracığı Katma Değer Vergisi, vermekle yükümlü olduğu beyannameler, muhasebeci tarafından yerine getirilmektedir. Kısacası küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerindeki muhasebe sistemi, işletme dışındaki muhasebeciler tarafından yürütülmektedir.

2. Orta Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri

Daha öncede belirttiğimiz gibi, orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Mobilya imalatçısı, ürettiği ürünlerin

her birinden ya da tümünden ne kadar gelir elde ettiğini, hangi tür mobilyaların daha çok gelir getirdiğini, satıldığını ve giderleri ile maliyetlerini bilmek ister. Ayrıca ortaya koyduğu sermayeyi en rasyonel ve verimli bir biçimde değerlendirmek için, geçmiş yıl verilerine gereksinim duyar. Tüm bu ve buna benzer nedenlerle, orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde muhasebe sistemi uygulanmaktadır. Bütün muhasebe işlemleri, işletme içindeki muhasebe servisinde yürütülür. Muhasebe servisi, işletmede oluşan tüm işlemleri; kaydeder, sınıflar, yorumlar ve raporlar. Faturalar, irsaliyeler, fişler, dekontlar, bordrolar v.b.'nin düzenlenmesi, işletmenin tutmakla yükümlü olduğu defterlerin tutulması ve diğer bütün muhasebe işlemleri muhasebe servisinde yapılır. İşletmede oluşan maliyetler, gider yerlerine kaydedilerek, maliyetler en iyi bir biçimde belirlenir, ayrıca muhasebe servisi işletmenin durumunu belirli zaman aralıkları içinde yöneticilere bildirerek, yönetime katkılarda bulunur.

3. Büyük Ölçekli Mobilya İmalat İşletmelerindeki Muhasebe Sistemleri

Büyük ölçekli mobilya imalat işletmelerindeki muhasebe sistemi, orta ölçekli mobilya imalat işletmelerindeki muhasebe sistemine benzer. Burada tüm bunlara değinmeyeceğiz ya da aynı konuları tekrarlamıyacağız. Fakat büyük ölçekli mobilya imalat işletmelerindeki muhasebe sisteminin, daha kapsamlı ve daha geniş olduğunu belirtmek zorundayız. Mobilya imalat işletmelerinde maliyet muhasebesi çok önemli, çok geniş ve başlı başına bir sistem olduğu için, çalışmamızın esas konusunu oluşturmaktadır. Bu nedenle bu konu, çalışmamızın ileridaki bölümlerinde tüm ayrıntıları ile tek tek ele alınacak, tahmini bir maliyet muhasebesi sistemi geliştirilerek, yönetim kontrol aracı olarak kullanılması açısından incelenecek ve bir işletmede uygulama yapılacaktır. İşte çalışmamızın ileriki bölümlerinde kurmaya çalışacağımız tahmini maliyet muhasebesi sistemi, büyük ölçekli mobilya imalat işletmelerinin (orta ölçeklilerde dahil) özellikleri gözönüne alınacağı için, büyük ölçekli mobilya imalat işletmeleri muhasebe sistemi olarak addedilecektir. Onun için bu bölümde, yani mobilya imalat işletmelerinde ölçülerine göre muhasebe sistemleri bölümünde muhasebe sistemleri anlatılırken, ayrıntılara girilmemiş, konunun teknik yönleri verilmemiş, muhasebe sistemlerinden sadece yüzyesal olarak sözedilip bu konunun ayrıntıları ve uygulaması ileriki bölümlere bırakılmıştır.

İ k i n c i B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLER, MALİYET UNSURLARI VE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

I- GENEL OLARAK MALİYETLER

Konuya geçmeden önce, maliyet, harcama, zarar ve gider kavramlarını tanımlayarak ve bu kavramlar arasındaki bazı farklı noktaları belirtmekte yarar görüyoruz. Maliyetlerin vergi kanunları karşısındaki tanımını ve maliyetlerin sınıflandırılmasını yapmak; konunun anlaşılması, ileriki bölümlere temel oluşturması ve yorumlanması bakımından bize ışık tutacağı kanısındayız.

A- Maliyet, Harcama, Zarar ve Gider Kavramları

1. Maliyet

Genel anlamda maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanması gereken fedakârlıkların parasal tutarıdır. Belli bir amaca ulaşmak için bir sürecin aşılması gerekebilir. Bu süreçte, amaca ulaşmak için bir varlığın ya da hizmetin tüketilmesi gerekebilir. İşte bir amaca ulaşmak için yapılan varlık ve hizmet tüketimlerinin toplamı maliyeti oluşturur. Çoğu kez maliyet ile gider, eş anlamda kullanılmaktadır. Oysa maliyet, birçok giderin biraraya gelmesinden oluşur (48).

Maliyet, iktisadi kıymetler karşılığında ödenen ya da ödenebilir mablağdır. Bu anlamı ile maliyet terimi, gider teriminden ayrılır (49).

(48) Salih ÖZEL, Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Sınai Eğitim ve Geliştirme Merkezi Genel Müdürlüğü (SEGEM), 1986), s. 1.

(49) ÖZGÜL CEMALCILAR, Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama, (Ankara: E.İ.T.İ.A., No: 102, Kalite Matbaası, 1976), s. 305.

Diğer bir tanıma göre ise, maliyet; belirli bir sonuca ulaşabilmek için katlanılan, bir değer birikimi yaratan ve parayla belirtilen fedakârlıklardır (50).

2. Harcama

Harcama, bir varlık elde etmek ya da hizmet sağlamak için yapılan ödeme ya da borç altına girmedir (51). Yani, işletme tarafından üretim faaliyetleri dışında herhangi bir nedenle para ya da benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir. Örneğin; işletmenin bir kişiye borç para vermesi, demirbaş eşya satın alması gibi (52).

Başka bir tanıma göre harcama; bir varlık elde etmek ya da bir hizmet sağlamak için yapılan ödemeyi ya da bir varlığın nakletme ve yararları cari hesap dönemine ilişkin ya da bu hesap dönemini aşacak giderleri içermektedir (53).

Harcama sonunda maliyet ya da diğer doğacağını ya da başka bir deyişle, maliyet ya da giderlerin bir harcama sonucu meydana geleceği gözönünde tutularak, harcamanın maliyet ve gideri kapsayan daha geniş bir kavram olduğunu söyleyebiliriz.

3. Zarar

Zararın iki ayrı oluşum şekli vardır. Buna göre de tanımı iki şekilde yapılabilir.

Birinci durumda zarar; hasılat elde edilmesi, yani bir aktif yaratılması, gelecek yıllara ilişkin giderlerin ödenmesi ya da borç ödemesi dışında tükenmiş bir maliyettir. Sel, yangın, hırsızlık gibi nedenlerle, aktiflerin yok olması, zararın bu yolda oluşumuna örnek olarak gösterilebilir.

İkinci durumda ise zarar; hasılatı aşan gider kısmıdır. Başka bir deyişle, hasılat ile gider arasındaki olumsuz farktır (54).

(50) Alpaslan PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş IV. Baskı, (İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, No: 5, Fatih Yayınevi Matbaası, 1988), s. 142.

(51) ÖZEL, s. 4.

(52) Ertuğrul ÇETİNER, Maliyet Muhasebesi, Teori ve Uygulama, (Ankara: Duygu Büro Matbaası, 1991), s. 10.

(53) Osman ALTUĞ, Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, (İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Yayın Vakfı Yayınları, No: 388/622, 1985), s. 7.

(54) CEMALCILAR, s. 309.

4. Gider

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürebilmek için bazı malları kullanmak, bazı hizmetlerden yararlanmak zorundadır. Örneğin; üretim faaliyetlerini sürdürebilmek için, hammadde kullanmak, çalıştırdığı personele ücret tahakkuk ettirmek, elektrik - su kullanmak durumundadır. Buna göre gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için, belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır (55).

Gider, işletmenin belirli bir zaman diliminde kullandığı ya da tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Her işletme mamül ya da hizmet üretebilmek için, mal ve hizmet üretmek zorundadır. Gider, mal ve hizmet tüketiminden oluşmakta mal ve hizmet bedellerinin ödenip ödenmediği burada gözönünde bulundurulmamaktadır (56).

Maliyet ve gider ayrımı, dönemsellik kavramının bir sonucudur. Ekonomik açıdan, bir işletmenin tüm yaşamı gözönüne alındığında, tüm maliyetlerin gidere dönüştüğü kabul edilir. Uzun dönemde gider ve maliyet ayrımı, önemini yitirmektedir. Bir bakıma bir işletmenin hesap dönemleri içerisinde maliyetler üretim, giderler ise kâr için yapılan fedakârlıklardır (57).

Üretim işletmelerinde, faaliyetlerin gereği olarak, fiziki kullanma sonucu tüketilen mal ve hizmetlerin maliyeti, maliyet giderine dönüşmektedir. Bu durumda hammadde maliyetleri, ürün maliyetinin oluşumunda "Direkt Hammadde Gideri" adını almaktadır. Maddi ve maddi olmayan varlıkların, fonksiyonel ve maddi nedenlerle zaman içerisinde gidere dönüştükleri kabul edilmektedir.

B- Vergi Kanunlarında Maliyetlerin Tanımı ve Unsurları

Maliyet bedeli, 2365 sayılı V.U.K.'Nun 262. maddesinde genel olarak şöyle tanımlanmıştır:

"Maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade eder."

Bu tanımlamada daha çok, alış maliyetinin unsurlarını belirtmektedir. Buna ilaveten sağlanan kıymetlere, edinme sırasında yapılan ödemelerin tümü maliyet bedeline ilave edilecektir. Dahil edilen kıymetlerin maliyet bedeli, şu unsurları

(55) Selçuk USLU, Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Kalite Matbaası, 1980), s.16.

(56) Salih OZEL, "İşletme Giderleri", Mali Sorunlara Çözüm, S. 27, Y. 3, (Mart 1987), s. 5.

(57) ALTUĞ, s. 7.

kapsamaktadır:

- i- Satın alma bedeli,
 - ii- Nakliye ve sigorta giderleri,
 - iii- Alış komisyonları,
 - iv- Kıymetlerin iktisabı ile ilgili olmak kaydıyla, finansman giderleri.
- Dış alımla sağlanan kıymetlerin maliyet bedeli ise (58):
- i- Gümrük vergilerini,
 - ii- Mal bedelini,
 - iii- Nakliye ve sigorta giderlerini,
 - iv- Dışalım teminatları için ödenen faiz ve komisyonları,
 - v- Akreditif giderlerini içerir.

V.U.K.'muzda maliyet bedeli; Üretilen mallar için tanımlanmamış, sadece maliyet bedeli unsurları sıralanmıştır. V.U.K.'nın 275. maddesinde belirtilen maliyet unsurları şunlardır:

- i- Ürünün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddenin bedeli,
- ii- Ürüne isabet eden işçilik,
- iii- Genel üretim giderlerinden ürüne isabet eden hisse,
- iv- Genel idare giderlerinden mamüle düşen hisse (Bu hisselerin ürün maliyetine katılması ihtiyaridir.),
- v- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan ürünlerde, ambalaj malzemesinin bedeli.

Söz konusu madde "mükellefler, ürettikleri ürünün maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları içermek koşuluyla diledikleri usulde tayin edebilir" şeklinde ve muhasebe yöntemlerini seçme konularında mükelleflere tercih serbestisi sağlamıştır. İmalat işletmeleri, maliyet muhasebesi ilkelerine ve kendi tür ve özelliklerine göre, imal etmiş oldukları mamüllerin maliyetini saptarlar.

C- Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler, değişik açılardan, değişik kıstaslara ve amaçlarına göre sınıflandırılabilir. Çalışmamızın bu bölümünde, konunun açıklanmasına ve amacına ulaşmasına yardımcı olması açısından yönlendirici nitelikte bir maliyet sınıflandırılmasına gittik.

Maliyetlerin sınıflandırılması, konumuzun temeli oluşturmadığı için, maliyetlerin sınıflandırılmasını yüzeysel olarak ele aldık.

(58) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, III. Baskı, (Eskişehir: Bilim Teknik Kitapevi, 1988), s. 43.

Bu hususları gözönüne alarak, maliyetleri şöyle sınıflandırmayı uygun bulduk.

Buna göre maliyetler;

1. Faaliyet Hacmi İle İlişkisi Açısından Maliyetler

Bu sınıflandırmada maliyetler, üretim hacmiyle birlikte değişip değişmelerine göre; sabit, değişken ve yarı - değişken maliyetler olarak üç gruba ayrılır. Bu ayırım, maliyet muhasebesinin yönetime karar alma konusunda vermesi gereken bilgileri vermesi açısından büyük önem taşır (59).

a) Değişken Maliyetler

Faaliyet hacminin değişmesi ile toplam tutarı değişen maliyet giderlerine, değişken maliyetler denir. Doğrudan doğruya faaliyet hacmine bağlı olan bu maliyetler, faaliyet hacmine bağlı olarak aynı oranda değişirler.

Faaliyet hacminde oluşan azalma ya da çoğalma, değişken maliyetlere de yansır. Bu nedenle değişken maliyetler, faaliyetin sürekliliği için gerekli maliyetler olarak karşımıza çıkar ve "Faaliyet Maliyeti" olarak belirtilebilir (60).

Mobilya üretiminde kullanılan, kereste, kontraplak, sunta, kaplamalar, kumaş, diğer ağaç kökenli malzeme ve madeni malzeme gibi direkt hammadde, atölyelerde makina ve tezgah başlarında bizzat çalışanlara ödenen işçilik ve yakıt ve enerji giderleri gibi genel üretim giderleri ile komisyon v.b. giderler, değişken maliyetlere örnek olarak gösterilebilir.

b) Sabit Maliyetler

Faaliyet hacminin, diğer bir deyişle üretim hacminin azalıp artması ile değişmeyen maliyetlere, değişmez ya da sabit maliyetler denir (61).

Bu tür maliyetlerin tutarları, işletmedeki kapasitenin durumuna bağlıdır. İşletmenin kapasitesi ne kadar fazla ise, bu tür maliyetler de o derecede büyük tutarlara ulaşır. Bu maliyetlerin değişmesi için, işletmedeki kapasitenin belirli zaman aralıklarında değişme göstermesi gerekir. Sabit maliyetler, belirli bir zaman aralığında ve üretim hacmi içinde, üretimdeki artış ve azalışlardan etkilenmeyip hep aynı tutarda kalan, başka bir deyişle üretim hacmine bağlı olmayan ve ya-

(59) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, VII. Baskı, (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983), s. 51.

(60) İbrahim YÜNGÜL, "Üretim Maliyet Unsurları ve Planlama - Kontrol İlişkisi", Malî Sorunlara Çözüm, S. 25, Y. 3, (Ocak 1987), s. 39.

(61) Mehmet O. GUÇ, "Fiyatlandırma Politikaları", Pazarlama Dünyası, S. 11, Y. 2, (Eylül - Ekim 1988), s. 7.

pılması zorunlu olan maliyetlerdir.

Mobilya imalatında kullanılan bina ve makinelerin kira ve sigortaları, kira-
lık yerlerin, satış ve yönetim binalarının kira, sigorta ve amortismanı ile burada
çalışanların yani yönetici ve hizmetlilerin ücretlerini, sigorta primleri ve en az
bakım giderlerini bu maliyetlere örnek olarak gösterebiliriz.

c) Yarı Değişken Maliyetler

İşletmede oluşan değişik türdeki giderlerin yani maliyetlerin, bir kıs-
mı sabit, bir kısmı da değişken niteliktedir. Oysa oluşan maliyetlerin bir çoğu,
bu iki niteliğe sahip olabilir. İşletmede bazen o tür maliyetler oluşur ki, bunla-
rın bir kısmı sabit nitelikte, diğer bir kısmı ise değişken nitelikte olabilir. Bu
tür maliyetlerin üretimle olan oransal bağılılıklarının sağlanması hiç de kolay de-
ğildir. Oluşan bu tür maliyetlerin ne kadarının değişken maliyet olduğunun saptan-
ması, bir takım teknik yöntemlere bağlıdır. Bu tür maliyetler; ne tam anlamıyla sa-
bit, ne de tam anlamıyla değişken maliyet niteliğini gösterirler. Bu nedenle bu
tür maliyetlere, yarı - değişken maliyetler adı verilmektedir. Bu maliyetler, ü-
retimin belli bir düzeyine dek sabit niteliktedirler. Belirli bir üretim düzeyi
aşıldığında, değişken niteliğe sahip olurlar (62).

Mobilya imalat işletmelerinde; ustabaşı ve şef ücretlerini, bakım onarım
giderlerini, temizlik ve temizlik işçileri giderlerini, teçizat, yardımcı malze-
me v.b. giderleri ve bu tür maliyetlere örnek olarak verebiliriz.

2. Ürün Maliyeti Açısından Maliyetler

Bu ayırım, işletme yöneticisinin faaliyet değerlemeleri için önemli bi-
rer araç olabilmektedir. Bununla birlikte, ürün ve hizmetlerin nihai maliyeti ile
ilgili olduğundan, belirli maliyetleme sistemlerinin kullanılmış olduğunu da ka-
nıtlamaktadır (63).

a) Toplam Maliyetler

Belirli bir zaman içinde elde edilen tüm ürün ve hizmetlerin tama-
mi için katlanılmış ve para ile ölçülebilen fedakârlıkların toplamı, toplam mali-
yetleri ifade eder. Belirli bir zaman süresinin toplam maliyeti, o süre içinde
harcanan mal ve hizmetlerin toplam maliyetine eşittir. Toplam maliyet ayrıca, be-
lirli bir miktar ürün için de düşünülebilir. Bu durumda, toplam maliyet, bu ürün-
leri elde etmek için yapılan maliyet giderlerinin toplam tutarını ifade eder.

(62) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayın-
ları, Yayın No: 3-023-0071, 1982), s. 19.

(63) PEKER, s. 151.

b) Birim Maliyet

Toplam maliyetin, imal edilen ürün birimleri sayısına bölünmesi sonucunda elde edilen maliyete, birim maliyet denir. Başka bir deyişle, ürün ya da hizmetin her birimi için katlanılan ve para ile ifade edilen fedakârlıkların toplamına birim maliyet denir.

c) Ortalama Maliyet

Bir ürün ve hizmet grubunun toplam maliyetinin, üretilen ürün sayısına bölünmesi sonucunda elde edilen maliyetlere ortalama maliyet denir.

d) Marjinal Maliyet

Üretimi bir birim daha arttırmak için, maliyetler toplamına yapılması gereken ekleme maliyete, yani üretimdeki bir birim artışın maliyetlerde yol açtığı artışa marjinal maliyet denir.

3. Sorumluluk Merkezleri İle İlişkilerine Göre Maliyetler

Maliyetler sorumluluk merkezleriyle ilişkilerine göre; direkt maliyetler ve endirekt maliyetler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

a) Direkt Maliyetler

Söz konusu sorumluluk merkezi içinde oluşan maliyetlere ya da doğrudan doğruya oluşan maliyetlere direkt maliyetler denir. Bu maliyetler, doğrudan doğruya bir mamül ya da hizmet biriminin üretilmesi için yapılan ve bunun böyle olduğu kolaylıkla, açıkça belirlenebilen maliyetlerdir. Kısacası, bu maliyetlerin her bir üretim birimine düşen payını kesinlikle belirlemek ve anlamak olanaklıdır.

Mobilya imalat işletmeleri yönünden direkt maliyet unsurlarını; kereste, sunta, kontraplak, kaplama, döşeme kumaşları, yonga levhalar, diğer ağaç kökenli malzemeler v.b. hammadde giderleri ile, ilgili mamülü doğrudan doğruya üreten işçilik giderleri oluşturur. Bu direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri, mamülün yani mobilyanın oluşumunda yer alan ve ne kadar harcandığı doğrudan doğruya saptanabilen maliyetlerdir.

b) Endirekt Maliyetler

Üretilen ürüne doğrudan doğruya yüklenemeyen, dağıtım ölçüleri aracılığıyla dolaylı olarak yüklenen maliyetlerdir.

Bir sorumluluk merkezinde bizzat oluşmayıp, bir başka sorumluluk merkezinden, bu iki merkez arasındaki hizmet alışverişi dikkate alınarak, belirli anahtarlarla yüklenen maliyetlere, o yükü alan sorumluluk merkezi açısından endirekt maliyet adı verilir (64).

Bu maliyetlerin sınıflandırılması, yapılan maliyetin amacına göre ya da amacı doğrultusunda izlenebilirliğinin kolaylaşması açısından da yapılabilir. Ancak, bu ayırım, daha çok yönetim kontrolü açısından önemlidir.

Mobilya imalat işletmeleri yönünden endirekt maliyetler olarak; genel üretim giderleri olarak nitelenen, bu maliyetlere; endirekt hammadde, endirekt işçilik, amortisman, sigorta primleri, yakıt ve elektririk giderleri, malzeme, ambalaj malzemesi, kırtasiye, temizlik malzemesi giderleri, ağı, törpü, fırça, zımpara taşı, matkap ucu ve benzeri küçük alet ve edavat için yapılan giderler örnek olarak gösterilebilir.

4. Dönem ve Ürün Maliyetleri

a) Dönem Maliyetleri

Dönem maliyetleri; ürün ya da hizmetin üretildiği dönemde yapılan, fakat üretimle ilişkisi olmayan giderlerdir. Bunlara örnek olarak; mobilya imalat işletmelerinde yapılan pazarlama, satış, dağıtım, araştırma ve yönetim giderlerini gösterebiliriz.

b) Ürün Maliyetleri

Ürün maliyetleri; üretilen birimlere bağlı üretim maliyeti unsurlarını içerir (65). Bunlara örnek olarak; daha önce de değindiğimiz, mobilya imalat işletmelerindeki direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gösterilebilir.

5. Karar Süreci Açısından Maliyetler

Maliyetlerin bu açıdan sınıflandırılması, maliyetin hesaplama zamanı ile ilgilidir. Bu maliyetler; tarihi ve tahmini olmak üzere ikiye ayrılırlar.

a) Tahmini ve Standart Maliyetler

Gelecekte yapılması planlanan eylemlerin beklenen maliyetleri, tarihi maliyetleri ifade eder (66). Bu maliyetler de, kendi aralarında tahmini ve standart olmak üzere ikiye ayrılırlar.

Tahmini maliyetler; üretim için gerçek harcamalara geçilmmeden önce hesaplanan ve yapılması beklenen giderler toplamıdır. Bir bakıma tahmini maliyet, ön maliyettir.

Oysa standart maliyetler, bilimsel çalışmalar sonunda belirlenen maliyet unsurlarına ilişkin değişmez rakamlara (standartlara) göre hesaplanan maliyetlerdir.

(65) Becker JACOBSEN (Çev. Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Akyıldız Matbaası A.Ş., 1974), s. 6.

(66) ALTUĞ, s. 19.

Bu maliyetler; mamül fiyatlarının hesaplanmasında, bütçeleme işlemlerinde ya da eylemlerin sonuçlarının kontrolünde özenle kullanılır.

b) Tarihi Maliyetler

Tarihi maliyetler, geçmişte gerçekleşen eylemler sonucunda oluşmuş ve defterlere kaydedilmiş maliyetlerdir. Bu maliyetler, ürün ve hizmetler imal edildikten ve bunlarla ilgili gelirler elde edildikten sonra hesaplanırlar. Bu maliyetlerin belirlenmesi varsayımlar yerine, güvenilir ve kurallara uygun belge ve kayıtlara dayanır. Tarihi maliyetler çoğu kez maliyet tahminine en iyi temeli oluşturmalarına karşın, öteki faktörlerin ışığı altında, değiştirilmmeden tahmini maliyetleri belirleme ölçüsü olarak çok seyrek kullanılabilirler (67).

II- MALİYET UNSURLARI

Öteki üretim işletmelerinde olduğu gibi, mobilya imalat işletmelerinde de başlıca maliyet unsurlarını, hammadde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve genel üretim giderleri oluşturur. Çalışmamızın bu kısmında da bu maliyet unsurlarını, çeşitli yönleriyle irdelemeye çalışacağız.

A- Hammadde Giderleri

Hammadde; üretilen mamüllerin özünü oluşturan, bulunduğu durumda ihtiyaçlara cevap vermeyen ve her mamüle ne kadar harcandığı ve tüketildiği kesinlikle hesap edilebilen, henüz üretime tabi tutulmamış maddelerdir.

Hammadde giderleri; işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini sürdürmesinde kullandığı ve tükettiği her türlü hammadde ve malzemenin parasal tutarını içerir. İşletmenin gerek faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gerekse üretimde bulunabilmesi amacıyla kullanmış ve tüketmiş olduğu her türlü hammadde ve malzemelere ilişkin giderler, bu grupta toplanır (68).

Üretimde kullanılan hammaddeler, yardımcı maddeler ve işletme malzemesi v.b. hammadde ve malzemenin tüketilmesi sonucunda oluşan tüm giderler hammadde giderlerini gösterir. Bu giderler, doğrudan doğruya üretilen mamülün yapısına giren giderlerdir. Bu giderler mamülün yapısına girdiklerinden, üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişme gösterirler. Ancak, her zaman için oransal bağlantıdan sözedilemez (69).

Hammadde ve malzemeler, aynı zamanda direkt giderlerdendir ve hangi ürüne

(67) ÜSTÜN, s. 41.

(68) ÖZEL, Maliyet....., s. 10.

(69) ERTÜRK, s. 62.

ne kadar harcandığı kolaylıkla bilinir. Ancak bunlardan bazılarının hangi ürüne ne kadar ve hangi tutarla harcandığını, saptamak güçtür. Başka bir deyişle, işletmede oluşan her türlü hammadde ve malzeme giderlerinin, doğrudan doğruya gider merkezlerine ve dolayısıyla üretim maliyetlerine yüklenmesi olanaksızdır. Bu nedenle hammadde ve malzeme giderlerini, Direkt Hammadde Giderleri ve Endirekt Hammadde Giderleri olarak bir ayrıma tabi tutmamız gerekmektedir.

1. Direkt Hammadde Giderleri

Direkt hammaddeler, bizzat üretilen mamüllerin içine giren ve onun üretiminde kullanılan ve üretim yapılabilmesi için şekli değiştirilen maddelerdir. Üretim eylemleriyle doğrusal bir ilişki içinde olup, üretilen mamülün temel yapısını oluşturmaktadırlar. Direkt hammaddeler işlenmemiş maddeler olabilecekleri gibi, başka işletmelerin üretmiş oldukları ürünler de olabilirler. Hangi üretim ya da üretim partisi içine ne miktarda girmesi gerektiği kolayca hesaplanabilen maddelerdir.

Mobilya imalat işletmelerinde karşılaşabileceğimiz direkt hammadde giderleri; karaçam, sarıçam, köknar, ladin, sedir, ceviz v.b. türden ağaçlardan elde edilen keresteler, kaplamalar, kontraplaklar, kontratablolar, odunlifu levhalar, yonga levhalar (suntalar), suntalama, M.D.F., yapay reçine plaka ve levhalar (formika), poliester reçinelili levhalar, plastik kaplamalar, döşemelik kumaşlar, diğer ağaç kökenli malzeme ve üretimde kullanılan madeni malzemeler oluşturur.

2. Endirekt Hammadde Giderleri

Bu grupta yer alan hammadde ve malzeme giderleri, ürünün yapısına girmekle beraber, ürünün belirli bir unsurunu oluşturmayan yardımcı maddeleri ve üretim işlemi sırasında ürünün, yapısına girmemekle birlikte onsuz ürünün elde edilmesi olanaksız olan ve dolayısıyla üretimi kolaylaştıran her türlü işletme malzemelerini içerir (70).

Endirekt hammaddeler, ürünün temel yapısını oluşturmazlar. Ayrıca, direkt hammaddelere oranla üretimde çok daha az kullanılırlar. Endirekt hammaddeler, üretime giren miktarları belirli olsa bile, maliyet yöntemlerinin özelliğine göre doğrudan doğruya yüklenmeleri ekonomik olmayan ve oldukça güç olan maddelerdir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Yardımcı Maddeler ve İşletme Malzemeleri olarak iki sınıfa ayrılırlar.

a) Yardımcı Maddeler

Yardımcı maddeler, ürünün temel yapısını oluşturmazlar ve direkt ham-

maddelerin nihai ürün niteliği kazanmasına yardımcı olurlar. Ancak bunlar, ürünün bünyesine girmekle ya da ürünü etkilemekle birlikte, gerek miktar, gerekse tutar olarak bir ürün birimi için ne kadar harcadıklarının doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan zor olduğu kadar, ekonomik olarak da anlamlı sayılmazlar (71).

Bunlar; mobilya imalatında kullanılan tutkal ve yapıştırıcı çeşitleri (sıcak tutkal, soğuk tutkal, plastik tutkal, kaurit tutkalı, kontak tutkalı, apoksit reçine tutkalı v.b. türde yapıştırıcılar), vernik ve sertleştiriciler, tinerler, sair katkı malzemeleri, kimyevi malzemeler, döşeme yardımcı malzemeleri (ağaç vidaları ve çeşitleri, çiviler, reptiye ve çeşitleri, zimba telleri v.b.), menteşeler, kulplar, kilitler, tekerlekler, cam türü malzemeler ve diğer sair üretim malzemeleridir.

b) İşletme Malzemesi

Üretim faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılan, fakat ürünün yapısı içine girmeyen çeşitli malzemelere işletme malzemesi denir. Bu malzemeler özellikle, imalatta kullanılan makinaların çalışması ya da bakımı, onarımı, temizliği v.b. işler için kullanılırlar (72).

Mobilya imalat işletmelerinde kullanılan işletme malzemelerini, makina yağları, mazot, benzin, temizlik malzemesi (üstüğü, temizleme tozu, arap sabunu v.b.), elektirik malzemesi (kablo, şalter v.b.), makine yedek parçaları, hırdavat malzemesi (çivi, tel, musluk, izolasyon maddeleri v.b.), araç - gereçler (amortisman tabi olmayıp doğrudan doğruya maliyet yazılan; ege, törpü, fırça, zımpara taşı, matkap ucu, çekiç, pense, mengene, tornavida v.b.), kömür, ambalaj malzemesi (tahta, kağıt türü v.b.), büro malzemesi (yazı ve karbon kağıtları, küçük demirbaş, mürrekkep, makina çeşitleri v.b.), işçi donanımı (işçi önlükleri, tulumlar, maskeler, eldivenler v.b.), gıda maddeleri (yiyecek, içecek v.b.) ve öteki işletme malzemeleri oluşturur.

3. Hammaddelerin Satın alınmasından Kullanılmasına Kadarki Aşamalar

a) Hammaddelerin Satın alınması

Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, hammaddenin satın alınması, Satınalma Bölümünün işidir. Fakat, küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde ve satınalma bölümü olmayan orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, satınalma işini, işletmenin sahibi ya da satınalma işi için görevlendirilmiş yetkili bir kişi yapar. Burada önemli noktayı, amaçlanan üretimin tamamlanabilmesi

(71) ÜSTÜN, s. 117.

(72) BURSAL, s. 77.

için gerekli olan hammaddelerin satın alınması ve elde hangi miktarlarda hammadde- nin bulunacağına planlanması oluşturur. Üretimde kullanılacak hammadde- nin ne za- man, nerede ve hangi koşullarda satın alınması gerektiğinin en iyi bir biçimde sap- tanması gerekir. Ayrıca, üretimin teknik yönü ile uğraşanlarla, mali işlerle uğra- şanların birlikte, hammadde ve malzemenin, topluca mı yoksa partiler halinde mi satın alınması gerektiğine karar vererek sipariş türünü belirlemelidirler. Satın- alma bölümü ya da satınalma işini yüklenen kişi, gereksinim duyulan hammadde ve malzemeyi; istenilen miktarda, işletmenin istediği özelliklerde, en düşük maliyet- le, topluca ya da partiler halinde, ve zamanında almak zorundadır. Bunlara bağlı o- larak ayrıca; piyasa koşullarını depolama olanaklarını, taşıma giderlerini, miktar iskontosunu, bağlanacak sermaye maliyetini ve diğer faktörleri gözönünde tutarak optimal sipariş miktarını belirlemelidir.

İşletmeler, üretimde kullanacakları direkt ya da endirekt hammadde ve mal- zemenin kullanım miktar ve zamanına göre, elde belirli bir miktar stok bulundurmaya zorundadır. Hammadde ve malzemenin giriş ve çıkışlarının kayıt edildiği kartlar ü- zerinde, elde bulundurulması gereken en yüksek ve en düşük stok miktarları göste- rilmektedir. Hammadde ve malzeme miktarının kartta yazılı en düşük stok miktarına yaklaşması halinde, ambar yetkilileri (memurları), satınalma bölümüne "Hammadde Satınalma İstek Fişi" doldurup gönderir. Ambar servisi, üretimin kesintisiz sürdürülmesi için hammadde ve malzemeyi istenilen kalitede ve zamanında işletmede bu- lundurmaya özen göstererek, stokları kontrol altında tutmak zorundadır. Bu nedenle sipariş miktarını belirleyip, bu amaçla hammadde satınalma istek fişi doldurarak, satınalma bölümünden satınalma isteğinde bulunurlar. Satınalma bölümü ise, kendi- sine gönderilen bu istek fişlerini değerlendirerek, satınalma işlemine girer. Bu amaçla da, hammadde ve malzemenin hangi satıcıdan alınacağını belirleyerek, "Ham- madde Satınalma Fişi" düzenleyerek ilgili satıcıya gönderir. Mobilya imalat işlet- meleri gereksinim duydukları hammadde ve malzemeleri özel kişilerden satın alabi- lecekleri gibi, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarından da (Orüs, Seka, M.K.E. v.b.) alabilirler. Hammadde satınalma İstek Fişine ilişkin bir örnek (Ek-7)'de, Hammadde Satınalma Fişine ilişkin bir örnek ise (Ek-8)'de sunulmuştur.

b) Satınalınan Hammaddelerin Teslim Alınması

Teslim alma ve muayene servisi ya da teslim alma ve muayene işi için görevli personel, sipariş edilen hammaddeleri teslim almak, bunları kontrol etmek, gerekli belgeleri incelemek ve bunlara gerekli kayıtları yapmak ve teslim alınan hammadde ve malzemeleri ambara göndermekle sorumludur.

Satınalınan hammadde ve malzeme, işletmeye geldiğinde, ilgili bölüm ya da kişi, önce hammaddeyi kalite ve miktar açısından kontrol eder ve teslim alır. Bu-

nun için, "Teslim Alma ve Muayene Raporu" düzenlenir. Bu raporun üstüne, "teslim alındı" kaydı düşülür. Teslim alma ve muayene raporu, teslim koşulları ile ilgili ayrıntıları içermekte olup, aynı zamanda işletme için kontrol sisteminin temel belgelerinden birini oluşturur. Teslim alma ve muayene raporuna ilişkin bir örnek (Ek-9)'da sunulmuştur.

c) Teslim Alınan Hammaddelerin Ambara Gönderilmesi

Teslim alınan hammadde ve malzemeler, özelliklerini yitirmeyecek bir biçimde saklanmak (depolanmak) üzere, ambara gönderilir. Verilen siparişe, miktar ve kalite bakımından uygunluğu saptanan hammadde ve malzemelerin ambara giriş işlemi yapılmak üzere "Ambar Giriş Fişi" düzenlenir. Hammadde ve malzemeler ambara konularak, giriş fişinin üzerine "teslim alındı" kaydı düşülür. Hammadde ve malzemeler, teslim alma ve muayene servisinden ambara aktarıldığında, bunlara ilişkin sorumluluk da ambar memuruna geçer. Ambara giren hammadde ve malzemeler, ambardaki maddelerin yerleştirme planına göre yerlerine konur. Ambar memuru, giriş fişlerine dayanarak, miktar itibarıyla hammadde ve malzemeleri "Ambar Stok Kartı" na kaydederek, hammadde ve malzeme stoklarının izlenmesini sağlar. Ambar giriş fişine ilişkin bir örnek (Ek-10)'da, ambar stok kartına ilişkin bir örnek de (Ek-11)'de sunulmuştur.

Hammadde ve malzeme alımlarıyla ambara giren maddeler, daha önceki miktarlara ilave edilir, üretime verilenler düşülür, geri kalan mevcut borçları gösterir. Kartların üst kısmında yazılı en yüksek ve en düşük stok miktarıyla, mevcut stok durumu kontrol edilir. Mevcut stok miktarı, en düşük miktarın altına düştüğünde, yeniden hammadde ve malzeme alımı için gerekli girişimler başlatılır. Bu durumda ambar memuru yeniden sipariş edilme zamanı gelen hammadde ve malzemenin türünü ve diğer bilgileri, satınalma bölümüne bildirir. Ambar muhasebesi tutan ve stokların kontrolünden sorumlu muhasebe servisi de, hammadde yardımcı hesabına, hem miktar hem de tutar olarak işleyerek, hammadde ve malzemelerin kalan stok miktar ve tutarlarını hesaplar. Bu amaçla da "Sürekli Envanter Stok Kartı" tutulur (73). Bu karta ilişkin bir örnek (Ek-12)'de sunulmuştur.

d) Hammaddelerin Üretime Gönderilmesi

İlgili üretim dallarındaki gereksinimler doğrultusunda, gereksinim duyulan hammadde ve malzemeler için, gereksinim duyan bölüm ya da ilgili üretim birimince "Hammadde İstek Fişi" düzenlenir ve yetkili kişiye imzalatıldıktan sonra ambar memuruna verilir. Ambar memuru da, bu istek fişine dayanarak, "Ambar Çıkış Fişi"

ni düzenler ve isteği yapan bölüm ya da birime imza karşılığında istenilen hammadde ve malzemeleri teslim eder. Hammadde ve malzeme, isteği yapan bölüm ya da birimlerin elemanlarınca teslim alınabileceği gibi, ambar memurunca da istenilen yere gönderilebilir.

İstenilen hammadde ve malzemelerin stokda bulunmaması durumunda, bu durum satınalma bölümüne bildirilir. Ayrıca çıkış fişlerine dayanarak; ambardaki stok kartlarına, hammadde ve malzemelerin çıkış miktarları işlenir ve kalan miktarlar hesaplanır. Hammadde istek fişinin bir kopyası hammadde ve malzeme isteği yapan bölümde kalır ve dosyalanır. Üteki kopya ise, ambarda kalır. Hammadde istek fişine ilişkin bir örnek (Ek-13)'de; ambar çıkış fişine ilişkin bir örnek de (Ek-14)'de sunulmuştur.

e) Hammaddelerin Üretimden Ambara İade Edilmesi

Ambardan, üretim yerlerine ya da servislere, gereksinim duyulan miktardan daha fazla hammadde ve malzeme gönderilebilir. Bu gibi durumlarda, üretim maliyetinin doğru bir biçimde saptanabilmesi için, kalan kısım ambara geri iade edilir. Üte yandan, ambardan yanlış hammadde ve malzeme istenmiş ya da gönderilmiş olabilir. Böyle durumlarda da, hammadde ve malzeme ambara geri iade edilir.

Üretim yerinden ya da servislerden hammadde ambarına iade edilen hammadde ve malzemelerin muhasebeleştirilmesinde, "Ambar İade Fişi" düzenlenir. Ambar iade fişine bir örnek (Ek-15)'de sunulmuştur.

Eğer işletmede, safha maliyeti sistemi uygulanıyorsa, iadesi yapılan hammadde ve malzemeler için toplu bir iade listesi düzenlenerek, bu listedeki toplam tutar üzerinden Üretim Hesabı (Safha Hesabı) alacaklandırılırken; Direkt Hammadde Stokları ya da Direkt Hammadde Giderleri Hesabı borçlandırılır (74).

Hammadde ambarına yapılan iadelerden sonra, yevmiye kaydı, düzeltici nitelikte olup şöyle yapılır:

.../.../....

150-İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.00-DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI	
150.00.01-İlk Madde Stokları	
150.01-ENDİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI	
150.01.01-Yardımcı Madde Stokları	
150.01.02-İşletme Malzemesi Stokları	
150.01.03-Ambalaj Malzemesi Stokları	

150.01.04-Diğer Çeşitli Mlz. Stokları

710-DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ HS. XXX

010-İlk Madde Kullanımları

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

030-Yardımcı Madde Kullanımları

031-İşletme Malzemesi Kullanımları

032-Ambalaj Malzemesi Kullanımları

033-Diğer Çeşitli Mlz. Kullanımları

.../.../....

f) Ambar Farkları

Üretim işletmelerinin ambar muhasebesinde tutulan hesapları ile, fiili miktarlar ya da stoklar arasında; hammadenin ambardan çalınması, fire ya da faturadaki tutarların stok kartlarına yanlış işlenmesi, üretime gönderilen hammadenin maliyetinin hesaplanmasında hata yapılması v.b. nedenlerle farklar oluşur. Bu nedenle üretim, faaliyet hacminin düşük olduğu dönemlerde ya da mali yıl sonuna yakın bir zamanda, geçici olarak durdurulur ve fiziki stok sayımı ya da envanter yapılır. Fiziki sayımda kullanılan genel formlar, envanter kartları ve listeleridir.

Fiziki sayım sonucu bulunan değerlerle, sürekli envanter stok kartlarındaki değerler aynı olmalıdır. Aksi bir durum söz konusu olduğunda, sürekli envanter stok kartındaki kalanlar fiili sayım sonuçlarına uydurulur. Ayrıca, yevmiye ve büyük defter kayıtlarındaki Hammadde Stokları Hesabında da düzeltme yapılır.

Fiziki sayım sonuçları fazla olduğunda, şu yevmiye kaydı düşülür:

.../.../....

150-İLK MADDE VE MALZEME HS.

XXX

150.00-DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI

150.00.01-İlk Madde Stokları

150.01-ENDİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI

150.01.01-Yardımcı Madde Stokları

150.01.02-İşletme Malzemesi Stokları

150.01.03-Ambalaj Malzemesi Stokları

150.01.04-Diğer Çeşitli Mlz. Stokları

397-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI HS. XXX

397.02-STOK FAZLALARI

.../.../....

Fiziki sayım sonuçları, eksik olduğunda da aşağıdaki yevmiye kaydı düşülür:

197-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI HS.	XXX
197.02-STOK NOKSANLARI	
150-İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.00-DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI	
150.00.01-İlk Madde Stokları	
150.01-ENDİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI	
150.01.01-Yardım Madde Stokları	
150.01.02-İşletme Malzemesi Stokları	
150.01.03-Ambalaj Malzemesi Stokları	
150.01.04-Diğer Çeşitli Mlz. Stokları	

Ambar muhasebesinde tüm direkt hammadde, endirekt hammadde ve işletme malzemesi türleri için ayrı ayrı stok kartları tutulduğundan, yevmiye sonuçları, stok kartlarına işlenir (75).

4. Stokların Değerlemesi ve Stok Değerleme Yöntemleri

Üretim işletmelerinde, dolayısıyla mobilya imalat işletmelerinde; hammaddenin satın alınması, üretime gönderilmesi, eldeki mevcut stokların ve üretim maliyetinin bilinmesi, üretim eyleminin, dolayısıyla işletme faaliyetinin etkinliği ve sonucunun değerlendirilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Ayrıca, yasal bir takım zorunluluklar da, stokların değerlemesini zorunlu hale getirmektedir.

Stokların değerlendirilmesinde, maliyet ile değerlendirme esastır. Ancak bazı durumlarda, piyasası olan stokların, piyasa fiyatı ile değerlendirilmeleri gerektiği konusunu savunanlarda vardır.

Mobilya imalat işletmelerinde; değişik zamanlarda, değişik fiyatlarla hammaddenin satın alınması ve üretime gönderilmesi söz konusudur. Ayrıca hammadde ve malzemeler, ambarda birbirine karışmış durumdadır ve herhangi bir tarihte üretime gönderilen hammaddenin, hangi partiden olduğu da pek bilinmemektedir. Bu nedenle başlangıçta, bir stok değerlendirme yönteminin seçilmesi gerekmektedir.

Üretime gönderilen hammaddenin değerlendirilmesinde, çeşitli yöntemler uygulanmaktadır. Uygulanan ya da uygulanacak olan her stok değerlendirme yöntemi için, bir yararlar ve sakıncalar listesi düzenlemek olanaklıdır. Bunların büyük bir kısmı, yöntemin uygulanması ile elde edilen kâr ya da zarar ve bilanço için değerlemeye

olan etkileriyle ilgilidir. Kararlı fiyat düzeylerinin bulunduğu piyasalarda ve dönemlerde, bütün değerlendirme yöntemleri yaklaşık olarak aynı sonucu verir. Oysa fiyat dalgalanmalarının önemli olduğu piyasa ve dönemlerde, sonuçların çok farklı olması nedeniyle uygulanacak yöntemin çok dikkatli bir biçimde seçilmesi gerekir (76).

İşte, bu kadar önemli bir konuda seçim yaparken, stok değerlendirme yöntemlerinin iyi analiz edilmesi kuşkusuz çok önemlidir. Ülkemizde yaşanan önemli fiyat dalgalanmaları ve kararlı olmayan ekonomik orta ve zamanlar nedeniyle, uygulanacak olan yöntemin seçiminde, oldukça dikkatli davranılmalıdır. Çünkü işletme faaliyetinin sonucu, bundan oldukça etkilenecektir.

Stok değerlendirme yöntemlerinin tek tek ele alınıp incelenerek açıklanması, karşılaştırmalarının yapılması, yarar ve sakıncalı yönlerinin anlatılması çok uzun ve ayrıntılı bir çalışmayı gerektirmektedir. Bu nedenle çalışmamızın bu kısmında, stok değerlendirme yöntemlerinin neler olduğunu sadece başlıklarıyla sıralayarak, mobilya imalat işletmelerinde kullanılma olasılığı en yüksek yöntemleri açıklamayı uygun ve yararlı gördük.

Stok değerlendirme yöntemleri (77):

- i. Gerçek Maliyet Yöntemi
- ii. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO)
- iii. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)
- iv. Ortalama Maliyet Yöntemi
 - Basit Ortalama
 - Tartılı Ortalama
 - Hareketli Ortalama
- v. Standart Maliyet Yöntemi
- vi. En Yüksek Fiyat Yöntemi
- vii. En Son Piyasa Değeri ile Değerleme Yöntemi (NİFO)
- viii. Maliyet veya Piyasa Değerinden Düşük Olan ile Değerleme Yöntemi

Bu yöntemlerden, mobilya imalat işletmelerinde en fazla kullanılan yöntemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

(76) Osman Fikret ARKUN, Maliyet Muhasebesi - Temel Bilgiler, (İstanbul: İ.Ü.,

İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Yayınları, No: 214, 1971), s. 34

(77) ÇETİNER, s. 46.

a) En Son Piyasa Değeri ile Değerleme Yöntemi (NİFO)

Bu yöntemde üretime gönderilen ve stoklarda kalan hammadde ve malzemeler, o anda piyasada cari olan fiyatlarla değerlendirilir. Bu yöntemde her bir hammadde ve malzeme türüne ilişkin stoklar, işletmece en son alınan faturada yer alan fiyatla değerlendirilir. Bu nedenle bu yöntem, "yenileme fiyatlarının" kullanıldığı yöntem olarak da tanımlanabilir. Çünkü işletme, üretime gönderdiği hammadde ve malzemeleri yerine koymak istediğinde, ödeyeceği fiyatı değerlendirmede kullanmaktadır (78).

Bu yöntem, fiyat dalgalanmalarının maliyet yansımaları açısından yararlıdır. Ancak giriş değeri ile piyasa değerleri arasında büyük farklar olması durumunda, maliyetlerin gerçekten uzaklaşmasına neden olabilir (79).

Bu yöntemin vergi amaçlarıyla kullanılmasına izin verilmez ve bu yöntemin kullanılması genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin kapsamı dışında kalır. En son satınalma fiyatı, bir önceki fiyattan farklı ise, bu durumda yevmiye kayıtlarında bir düzeltme kaydının yapılması gerekir. Bu yöntem, kabul edilen fatura fiyatının hemen kayıtlara yansıtan fiyat değişikliklerinin temelini oluşturması nedeniyle, gerçekçi bir yöntemdir. Bir hammadde ve malzeme türünün, hem stoklarda kalan hem de belirli bir zamanda üretime gönderilen miktarlarını değerlendirmede, sadece tek bir fiyat kullanılması nedeniyle, bu yöntem ayrıca fazla kayıt işlemi gerektirmemektedir. Bir hammadde ve malzeme türünün iki alımı arasındaki zaman süresi oldukça uzun olduğunda ve bu zaman süresi içinde fiyatlar önemli ölçüde değiştiğinde, bu yöntem cari fiyatları tam olarak yansıtmada özelliğini yitirir (80).

b) Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO)

Ambara en son giren hammadde ve malzemenin, üretimde öncelikle kullanılması sözkonusudur. Kullanılan hammaddelerin değerlendirilmesinde, son alış fiyatı sıra ile kullanılmaktadır. Yani üretime gönderilecek hammadde fiyatı, son giren partinin fiyatından başlanarak başa doğru gidilerek hesaplanır. Eğer herhangi bir parti bitmeden yeni bir giriş olduğu takdirde, bu tarihten sonraki çıkış için artan partinin fiyatı değil, yeni giren malın fiyatı kullanılır. Bu yöntemde iadeler, üretime gönderme tarihine göre son giren partinin fiyatı ile değerlendirilir.

Fiyatların yükseldiği dönemde eldeki stoklar düşük değerlerle, kullanılanlar ise yüksek değerlerle değerlendirilmiş olur. Fiyatların düşme göstermesi ha-

(78) ÜSTÜN, s. 157.

(79) ÇETİNER, s. 52.

(80) ÜSTÜN, s. 160.

linde, stoklar yüksek, üretimde kullanılanlar ise düşük değerle değerlendirilmiş olacaktır. Hammadde ve malzeme fiyatlarının yükselmesi halinde üretim maliyetleri de yükseleceğinden, gerçekte oluşmayan kârların dağıtımı önlenmiş ve finansal güç zayıflamamış olacaktır. Fiyatların düşmesi halinde, üretim maliyetleri de düşme göstereceğinden, sanki kâr elde edilmiş gibi, aldatıcı bir yeni yatırıma yönelme meydana gelir. Para değerinin değişme gösterdiği dönemlerde gerçekleşmemiş envanter kâr ve zararlarını önlamak suretiyle, işletmelerin faaliyet kârlarında dengeyi LİFO yöntemi sağlar (81).

Bu yöntemin bir takım sakıncalarını görebilmek amacıyla ayarlanmış LİFO yöntemi geliştirilmiştir.

Bu yöntemin, normal LİFO yönteminden farkı; dönem sonu stokları ile ilgilidir. Bu yöntemde göre, dönem sonu stokları, dönem sonuna (bilanço gününe) yakın tarihteki maliyet değerleri ile değerlendirilir. Bu maliyet değeri ile stok maliyeti arasındaki fark; "gerçekleşmiş kâr" olarak pasifte bir karşılık hesabına atılır. Ancak, ertesi dönem, söz konusu stoklar üretime sokulduğunda ya da satıldığında, bu stoklar için ayrılmış karşılıklar da çözülür ve o dönemin kâr ve zararı içine sokulur. Böylece, bu yöntemde de, bir önceki dönemi izleyen dönem kârının içine enflasyon nedeniyle oluşmuş fiktif kârlar sokulmuş olur. Bu yöntemle, LİFO'nun stok değerlemesi üzerindeki olumsuz etkisinin önüne geçilmiş olur. Ancak, ayarlanmış LİFO yöntemi de, dönemler boyunca kâr akışlarının saptanması ve bunun yarattığı sorunlar açısından normal LİFO yöntemiyle aynı sonuçları doğurur (82).

c) En Yüksek Fiyat Yöntemi

Mobilya imalat işletmelerinde kullanılan diğer bir stok değerlendirme yöntemi ise, En Yüksek Fiyat Yöntemi'dir. Hammadde üretime gönderilirken, en yüksek giriş fiyatı ile değerlendirilir. Burada en yüksek fiyattan başlanarak, daha sonra gelen yüksek fiyat kullanılarak değerlendirme yapılır. Bu yöntemde iadeler, çıkıştaki en yüksek fiyatla değerlendirilir. Bu yöntemin yararı, fiyat artışları sırasında görülür. Uysa fiyatların düşmesi durumunda, bu yöntem sakıncalıdır (83).

5. Vergi Kanunlarımızda Stokların Değerlemesi ve Stok Değerleme Yöntemleri

Vergi kanunlarımızda, stokları değerlendirme yöntemlerinden hangisinin kullanılacağı hakkında bir hüküm almamakla birlikte, yöntemleri engelleyici bir hüküm de yoktur. V.U.K.'da, stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi hakkında ke-

(81) ERTÜRK, s. 76.

(82) PEKER, s. 94.

(83) ÇETİNER, s. 53.

sin bir hüküm vardır. Ancak T.T.K., madde, malzeme, yarı ürün, ürün ve emtia gibi unsurların en fazla, maliyetle değerlendirilip, bilançoya yansıtılabileceğini belirtmiştir. T.T.K., aldıkları stokların değerlendirilmesinde, maliyet bedelini esas almıştır. Bununla birlikte, o günkü piyasa fiyatıyla maliyet fiyatı farklı ise, o günkü fiyatla değerlendirilebileceği serbestliğini getirmiştir (84).

Değerlemenin temel işlevi, vergi matrahını tam ve doğru saptamaktır. Amaç bu olduğuna göre, stok değerlendirme yöntemlerinden en doğru sonucu veren yöntemi uygulama zorunluluğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunları gözönüne alındığında, gerçek maliyete dayalı ya da gerçek maliyeti temel alan stok değerlendirme yöntemleri kullanılabilir gibi, dönem sonlarında gerekli düzeltmeler yapılmak koşuluyla tahmini maliyet yöntemleri de kullanılabilir. Önemli olan, vergi matrahının doğru olarak saptanmasıdır (85).

Günümüz koşullarında, V.U.K'nu uyarınca gerçek maliyeti tespit edebildiği ve kanıtlayabildiği ölçüde, istenilen stok değerlendirme yöntemi uygulanabilir. Fiili maliyetin tam olarak hesaplanmasının mümkün olmadığı durularda ise, ortalama maliyet yönteminin uygulanması vergilendirmedeki amaca uygun olacaktır (86).

Bu yaklaşımlardan hareket edilirse, stokların değerlendirilmesinde en doğru yöntem seçmek oldukça zordur. Bu nedenle işletmeler, kendileri için en uygun stok değerlendirme yöntemini uygulamak için, kendi durularını en iyi şekilde gözden geçirecek, stok değerlendirme yöntemlerini çok iyi bir biçimde irdelerek, kendilerine en uygun stok değerlendirme yöntemini belirlemek zorundadırlar.

B- İşçilik Giderleri

Hammadde ve malzeme girdilerinden sonra, üretim maliyetini oluşturan başka bir gider unsuru da işçilik giderleridir.

İşçilik giderleri, bir mamül ya da hizmet üretiminde kullanılan ya da bu üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır (87).

İşçilik giderlerini hammadde ve malzeme giderlerinden ayıran en önemli özellikler şunlardır (88):

(84) ERTÜRK, s. 78.

(85) ÜSTÜN, s. 160.

(86) Eray MERCAN, "Enflasyonist Ortamda Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 1991/VI, Y. 10, 1991, s. 56.

(87) ÇETİNER, s. 67.

(88) ÖZEL, Maliyet, s. 22.

- i. İşçilik stoklaması olanaksız bir varlıktır,
- ii. İşçilik giderleri, değişik koşullara göre üzerine eklentiler yapılan bir gider türüdür.
- iii. İşçilik, maliyetleri etkileyen aktif bir giderdir.
- iv. İşçilik giderleri, işçiler için gelir, işletmeler için gider niteliğini taşımaktadır.

Mobilya imalat işletmelerinde, iki tür işçilikten söz etmek olanaklıdır. Bunlar; insan gücü ve makina gücüdür. Mobilya imalat işletmelerinin bu özelliği nedeniyle, bu iki çeşit işçiliği, tek bir işçiliğe (insan gücüne) dönüştürerek kullanmak doğru olur.

İşçilik giderlerini, üretimle ilişkileri açısından direkt ve endirekt işçilik gideri olarak sınıflandırmak mümkündür.

1. Direkt İşçilik Giderleri

İşletmenin temel üretim konusunu oluşturan ürünlerin üretimine direkt katılan, yani üretim yerinde oluşan ve üretim faaliyetinin sürdürülmesini sağlayan işçilikler, direkt işçiliktir. Ülkemizde işçilik giderine, üretici işçilik, başka bir deyişle yapıcı işçilik de denir (89).

Direkt işçilik giderleri, üretilen ürünlere doğrudan doğruya yüklenebilen ve ürünün temel yapısını, biçimini ve niteliğini değiştiren giderlerdir. Direkt işçilik giderleri; bölüm, ürün ya da sipariş gibi birimler için kolayca belirlene bilmekte ve bunlara doğrudan yüklenebilmektedir (90). Bu işçilik giderleri, sadece el emeği ve basit basit araçlarla hammadde ve malzemeye biçim vermek şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, oldukça otomatik bir makineyi yönetmek şeklinde de olabilir.

Bilindiği gibi, ödenen işçilik giderleri içinde, çıplak ücret dışında bir çok ücret eklentisi de yer almaktadır. İşçiliklerin hangileri direkt, hangileri endirekt işçilik giderleridir? Bu sorunun yanıtını kesin olarak verebilecek bilimsel ölçütler henüz daha bulunamamıştır. Bu nedenle, ülkemiz işletmelerinde uygulanan ayrımlar bir birinden çok farklılık göstermektedir. Bir işletmenin direkt saydığı bir işçilik giderini, aynı konuda üretim yapan başka bir işletme endirekt sayabilmektedir (91). Mobilya imalat işletmeleri için verilecek olan direkt ve endirekt işçilik giderlerinde de aynı durum söz konusu olabileceği için, bu ko-

(89) YÜNGÜL, s. 40.

(90) ÜSTÜN, s. 168.

(91) ÖZEL, Maliyet, s. 28.

nunun gözardı edilmemesi gerekir.

Mobilya imalat işletmelerinde, direkt işçilik giderlerine (insan, makina) örnek olarak; atölyelerde, makine ve tezgah başlarında bizzat çalışan işçilere ödenen ücretler, üretilecek ürünün üretiminde dışarıdan sağlanan insan gücü işçilikleri, dışarıdan sağlanan makine işçilikleri ve işletmenin kendi makinelerinden sağladığı işçilikler için ödenen ücretler gösterilebilir.

Direkt işçilik giderleri, normalde direkt işçilik işlevi gören işçilere yapılan ek ödemeleri de içerir. Bazı mobilya imalat işletmeleri; fazla mesai, ikramiye, prim, yemek (aynı - nakdi), sosyal yardım, kıdem tazminatı, konut fonu, S.S.-K. işveren hissesi gibi ek ödemeleride direkt işçilik giderleri olarak kabul etmektedir. Oysa üretilen ürün maliyetinin doğru bir biçimde saptanabilmesi için, ek ödemelerin ayrıca sınıflandırılması gerekir.

2. Endirekt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik giderleri dışında kalan ve esas üretim yerleri dışında oluşan, üretilen ürünlere doğrudan doğruya yüklenemeyen, ancak ürün maliyetine birtakım dağıtım ölçüleri aracılığıyla yüklenebilen işçilik giderlerine, endirekt işçilik giderleri denir. Bu giderleri, yardımcı ve yönetici işçilik olarak iki sınıfa ayırmak olanaklıdır.

Yardımcı işçilik; tamir, bakım, temizlik v.b. işçiliklerden oluşur.

Yönetici işçilik; üretim faaliyetlerini yöneten şef, gözlemci, ustabaşı gibi kişilere ödenen ücretleri içerir.

Üretken işçilere normal ücretleri dışında ödenen türlü yasal ya da ihtiyari ücret ekleri de genel olarak endirekt işçilik kabul edilerek, genel üretim giderlerine devredilir ve üretim maliyetlerine bu kanaldan yüklenir (92).

Mobilya imalat işletmelerinde; ustabaşı, teknisyen, mühendis gibi fiilen çalışmayan, fiilen çalışanları denetleyen, gözetleyen ve yöneten kişilere ödenen her türlü ücret ve ücret eklentileri, tamir, bakım, makineleri üretime hazırlama, tamamlama, temizlik, boş zaman, malzeme taşıma ve yerleştirme, yenileme ve düzeltme, puantörler ve öteki yardımcı işçilikler endirekt işçilik giderlerini oluşturur. Mobilya imalat işletmelerinde, endirekt işçilik sayılan ve bir iş karşılığında ödenmeyen ücret etkinliklerine; fazla mesailer, ikramiyeler, çeşitli primler, sosyal yardımlar, kıdem tazminatları, yemek ücretleri (aynı - nakdi), tatil ve izin ücretleri, vardiya ya da ağır işçilik ücret farkları, hastalık ücretleri, S.S.K primi işveren hissesi örnek olarak gösterilebilir.

3. İşçilik Sürelerinin Belirlenmesi

İşletmelerde kullanılan işçilik, süre (ya da zaman) temelina dayanılarak belirlenir. İşçilik süreleri genellikle şu iki aşamada izlenir (93):

- i. İşçinin bir günde ya da belirli bir dönemde işletmede geçirdiği süre,
- ii. İşçinin işletmede geçirdiği zamanı hangi işler üzerinde ve gider merkezinde geçirdiğidir.

Burada bizim için önemli olan, işyerinde bulunan bir işçinin çalışmasının ne kadarlık bir süresini, üretime ayırdığı, ne kadar süresini de boşa geçirdiğinin belirlenmesidir. İşçinin boşa geçirdiği zamana da ücret ödeneceğinden, bunların maliyetleri etkileyeceği apaçık ortadadır.

İşçinin işletmede geçirdiği süre, işçi "zaman kartları" aracılığı ile belirlenir. Zaman kartları, işçinin işe giriş ve çıkışında imzalamak ve işletmede çalıştığı sürenin yazılması amacıyla hazırlanan kartlardır. İlgili memur her akşam, bu kartların özeti "işçi devam çizelgesi"ne işler. Böylece, işçinin çalıştığı saat miktarı saptanır. Ancak üretilen ürün maliyetinin doğru bir biçimde saptanabilmesi için, işçinin; hangi işte, hangi sipariş emrinde ya da hangi bölümde çalıştığının bilinmesi gerekir. Bu amacı yönelik olmak üzere, "İşçi Günlük Çalışma Kartları" düzenlenir. (Ek-21)'de Zaman Kartı, (Ek-22)'de de İşçi Günlük Çalışma Kartı sunulmuştur.

Bir işçinin işletmede bulunduğu toplam zamanı, hangi işlerde ya da gider merkezinde geçirdiğini bilmek amacıyla da "Günlük İşçilik Üzet Kartı" tutulur (94). Bu kartın üzerinde bulunması gereken bilgiler ve bu kartın bir örneği (Ek-23)'de sunulmuştur. Bu kartlarda, boşa geçen zaman ve ilgili bölüm ya da sipariş gibi bilgiler yer aldığı için, bu kart önemli bilgiler sağlayan bir belgedir. Bu karta dayanarak, bir siparişle ilgili çalışan saat miktarını ve maliyetini belirlemek olanaklıdır. Yukarıda sözünü ettiğimiz kartlar, her işçi için ayrı ayrı tutulur.

4. İşçilik Ücret Sistemleri ve Değerlemesi

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işverene bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen, para ve mal ile sağlanan ve para ile ifade edilen menfaatlerdir (95).

İşçilik ücretleri, işveren ile işçi arasında ya da işçi sendikaları arasın-

(93) ÜSTÜN, s. 171.

(94) A.g.e., s. 173.

(95) ÇETİNER, s. 68.

da özel ya da toplu sözleşmeler aracılığı ile belirlenir.

Ücretin hesaplanmasında, birbirinden oldukça farklı hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır. Ödeme biçimine göre ücretleri, parasal ve maddesel ücretler olarak ikiye ayırmak olanaklıdır. Karşılığı para ile ödenen işçiliklere parasal ücretler, karşılığı mal ya da hizmetle ödenen işçiliklere maddesel işçilikler adı verilir. Bazen ikisi bir arada, karma bir yöntem de uygulanabilmektedir. Maddesel ödeme yöntemleri, işçileri enflasyonun etkisinden korumaktadır. Parasal ödeme yöntemleri, günümüzde hem çok yaygın olarak kullanılmakta, hem de büyük bir gelişme göstermiştir (96).

İşçilik ücretlerinin hesaplanmasında kullanılan ücret sistemleri şunlardır:

- i. Zamana Göre Ücret Sistemi;
- ii. Akord Temeline (Parça Başına) Göre Ücret Sistemi;
 - Para Akordu
 - Zaman Akordu
 - Grup Akordu
- iii- Primli Ücret Sistemleri;
 - Halsey Sistemi
 - Emerson Sistemi
 - Rowan Sistemi
 - Gantt Sistemi
 - Taylor Sistemi
 - Bedaux Sistemi
 - Ross Sistemi
- iv- Götürü İşçilik Ücret Sistemi;

İşgücü zamanının değerlendirilmesi, uygulanacak ücret ödeme yöntemine bağlı olmaktadır. Bu nedenle ücret ödeme yöntemleri analiz edilirken, mobilya imalat işletmelerinde uygulanması gereken en uygun yöntemin belirlenip kararlaştırılması gerekir.

Az yukarıda işçilik ücretlerinin hesaplanmasında kullanılan ücret sistemlerini kısaca belirttik. Bu ücret sistemlerinin tümünün tek tek ele alınarak açıklanması yerine, mobilya imalat işletmelerinde en çok kullanılan ücret sistemlerini açıklamak daha yararlı ve yerinde olacaktır. Şimdi mobilya imalat işletmelerinde en çok kullanılan ücret sistemlerini ele alıp kısaca açıklamaya çalışacağız.

a) Zamana Göre Ücret Sistemi

Bu yöntemin temelini, üretim randımanına bakılmaksızın, her zaman birimi için işçiye belirli bir ücret ödemesi oluşturur. İşçiye ödenecek ücretin belirlenmesinde; saat, gün ya da bu zaman birimlerinin belli katları olan hafta ya da ay gibi süreler temel alınır.

Zamana göre ücret sisteminin, hesaplamalardaki kolaylık ve işçiye zaman baskısı altında olmadan rahat çalışma olanağı vermesi, en önemli üstünlüğünü oluşturur. Buna karşılık, ücretin üretimi özendirmede hiç bir etkisinin olmaması da, sistemin en önemli sakıncasını oluşturur (97).

Büyük ve orta ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, işçilik ücretlerinin ödenmesinde zamana göre ücret sistemi kullanılmakta ve ücretler aylık olarak ödenmektedir. Küçük mobilya imalat işletmelerinde de genellikle zamana göre ücret sistemi kullanılmakta ve ücretler; haftalık, aylık ya da yevmiye olarak ödenmektedir.

b) Akord Temeline (Parça Başına) Göre Ücret Sistemi

Bu ücret sistemi; zaman ücreti sisteminin tam tersi olan bir sistemdir.

Bu ücret sisteminde işçilere verilecek ücret, üretilecek ürünün bir parçası esas alınarak hesaplanır. Kısa adı ile akord işçiliğinin hesaplanmasında, işçilerin normal olarak bir günde yapabileceği ürün miktarı, parça (birim) olarak belirlenir.

Uygulamada "para akordu" "zaman akordu" ve "grup akordu" biçimleri vardır. Az yukarıda belirttiğimiz gibi, üretilecek ürünün bir parçası temel alınarak ücret ödenirse, para akordu uygulanmış olur. Zaman akordunda, belli bir ürünün üretmek, belli bir işi yapmak gibi gerekli akord zamanı başına akord faktörü denilen ücreti belirlemek önemlidir. Akord faktörü ile akord zamanının çarpılması, parça başına zaman akordu ücretini verir. Bir üretim ancak bir kaç kişinin grup çalışmasıyla yapılıyorsa, bu durumda grup akordu uygulanabilir. Burada saptanan ücretin bölümlenmesinde, işçilerin normal saatleri, katsayı olarak kullanılır, ya da daha uygun bir dağıtım katsayısı belirlenebilir (98).

Akord sisteminin en önemli üstünlüğünü; işin sonucu ile ödenen ücret arasında doğru bir orantının söz konusu olması oluşturur. Çalışma randımanının yükselmesi sonucunda işçi, üretimi arttırmak için azami süratle çalışır. Birim ürün başına işçilik maliyetlerinin sabit olduğunu gözönüne alacak olursak; çalışma ran-

(97) BURSAL, s. 141.

(98) ARKUN, s. 47-48.

dımanının düşmesi sonucunda, direkt işçilik maliyetleri düşmeyecektir. Böyle bir durum, maliyetlerin hesaplanmasını kolaylaştıracağı gibi, işçilerin çalışmaları sonucunda ne kadar ücret hak ettiklerini bilmeleri de kolaylaşacaktır.

Bütün bu üstünlüklerine rağmen, işçilerin yıpranması, işçiler arasında kuru rekabet ve gerginliklere yol açması bu sistemin sakıncalarını oluşturur.

mobilya imalat işletmelerinde, saf akord uygulamasına pek rastlanmamakla birlikte, bazı mobilya imalat işletmelerinde, öteki ücret sistemleri yanında, akord temeline (parça başına) göre ücret sistemi uygulanabilmektedir. Buna örnek olarak, bazı mobilya parçalarının vernik, boya v.b. işlemlerinin yapılması için parça başına verilen ücreti, ya da bazı mobilya parçalarının montajında, montajlanan her parça başına verilen ücreti gösterebiliriz.

c) Götürü İşçilik Ücret Sistemi

Götürü işçilik sisteminde işçi ücretleri, işçi ile işveren arasında, belirli bir süre (zaman) temel alınarak ve yapılacak iş için önceden ölçme ve ayrıntılı bir hesaplama yapılmadan ödenir. Götürü olarak yapılan işlerde, hesaplar sürekli olarak az çok bir tahmine ya da takdire dayanır.

Genellikle küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde bu ücret sistemi, çok sınırlı olarak kullanılan bir sistemdir. Küçük ölçekli mobilya imalat işletmelerinde, üretilecek olan mobilyaların bir bölümü (adet olarak) ya da bir kısım işlemleri (boya, vernik, montaj v.b.), işletmede çalışan işçilere ya da işlerin yoğun olduğu sıkışık zamanlarda, dışarıdan sağlanan işçilere götürü işçilik ücretine göre yaptırılabilir.

d) Ücret Sistemlerinin Değerlemesi

Mobilya imalat işletmelerinde, zamana göre ödenen işçiliklerde, işçilerin sürekli olarak kontrol edilmesi gerekir. Bu nedenle de, işletmelerde iyi bir kontrol sisteminin kurulması gereği ortaya çıkar. Böyle bir sistemin kurulmadığında, işçiler zamanlarının dolmasını bekleyecekler ve istenilen biçimde çalışmadıkları halde, yine aynı ücreti alacaklardır. Bu nedenle, zamana göre ücret ödeme sistemi, masraflı ve pahalı bir sistemdir ve aynı zamanda maliyetin yükselmesinde neden olur.

Mobilya imalat işletmelerinde, parça başına ödenen işçilikte, işçiler daha çok ücret almak amacıyla daha çok çalışmak zorunda kalırlar. Bu da, işçilerin yıpranmasına ve emeğin veriminin azalmasına yol açar. Aynı zamanda, fazla üretim yapma amacı ile, acele yapılan mobilyaların kalitesi de bozulabilir. Kalite konusunda gerekli dikkati göstermek ve hammadde ve malzemeleri tasarruflu kullanmak koşuluyla bu akord temeline (parça başına) göre ücret sistemi, kullanışlı hale dönüştürülebilir.

lebilir.

Götürü usulde ise hesaplar tahmine dayandığından, taraflardan birinin aldatılması olanağı yüksektir. Keza bu sistemde de, zaman ve kullanılan hammadde ve malzeme bakımından sıkı bir kontrolün yapılması gerekir.

Mobilya imalat işletmelerinde, genellikle zaman ücreti uygulanmaktadır. Zaman ücreti, mobilya imalat işletmeleri için en uygun ve yaygın kullanılan bir ücret sistemidir. Bazı mobilya imalat işletmelerinde, akordlu (parça başına) ücret sistemleri de uygulanmaktadır. Bu sisteme göre, üretilen parça başına ücret ödenmektedir. Ayrıca bir işin belirli bir kısmı, belirli bir ücret karşılığında, işçiye götürü olarak verilebilmektedir.

Mobilya imalat işletmeleri, uygulayacakları ücret sisteminin seçiminde, işletmenin yapısını ve özelliklerini gözönünde bulundurmaları ve ayrıca ücret sistemlerini de çok iyi irdelemelidirler. Kısaca özetlemek gerekirse, mobilya imalat işletmelerinde en yaygın ve en uygun olan ücret sistemi, zaman ücretidir. Fakat mobilya imalat işletmelerinin durumuna göre, öteki ücret sistemleri de kullanılabilir. Ayrıca, işletmenin durumuna göre, ücret sistemlerinin ikisi birden kullanılabilir. Böylece, her iki sistemin de sakıncalı yönleri ortadan kaldırılmış ve emeğin verimliliği arttırılmış olur.

C- Genel Üretim Giderleri

1. Tanıtım ve Özellikleri

Bir üretim işletmesini ele aldığımızda, üretilen mamül ve hizmetlerin maliyetini oluşturan üç temel maliyet unsuruyla karşılaşırız. Bunlar; direkt hammadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim (imalat) giderleri adları verilen temel maliyet giderleridir. Genel üretim giderleri, direkt hammadde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri gibi, üretilen ürün birimlerinin önemli bir maliyet unsurunu oluşturur. Ancak, direkt giderlerin tersine, genel üretim giderlerinin ürün maliyetine aktarılması ve hesaplanması, işletmeler için bazı sorunlar yaratmaktadır. Aslında bu sorunlar, genel üretim giderlerinin niteliğinden kaynaklanmaktadır (99).

Genel üretim giderleri, üretimle ilişkisi ve üretimin temel giderlerini oluşturan direkt hammadde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm öteki giderleri içerir. Mamülün yapısına doğrudan doğruya girmeyen, ancak dolaylı olarak üretim maliyetini etkileyen giderlerin oluşturduğu giderler topluluğudur. Oluşan bu nitelikteki giderlerin ne kadarının hangi üretim bölümüne ya da hangi ürüne yükleneceği, kesinlikle belli değildir. Değişirlik açısından; üretim mikta-

rı ile etkilenmeyen (sabit), üretim miktarına bağlı olarak değişen (değişken) ve belirli bir üretim hacmine kadar değişmeyen, bu hacimden sonra değişme gösteren (yarı - değişken) giderler olarak üç sınıfa ayrılır. Bu giderlerin en önemlilerini; endirekt hammadde ve malzeme, endirekt işçilik ve öteki endirekt giderler oluşturmaktadır (100).

Endirekt hammadde ve endirekt işçilik yanında; aydınlatma, ısıtma, havalandırma, enerji giderleri, yakıt giderleri, binaların, makinelerin, araçların, arazinin ve yolların amortisman giderleri, kiralar, bakım ve onarım giderleri, üretimde kullanılan sabit kıymatlerin vergi, resim, harç, sigorta giderleri, personel sosyal giderleri v.b. giderler, genel üretim giderlerini oluştururlar.

Genel üretim giderlerinin başlıca özellikleri şunlardır (101):

- i. Bu giderlerle ürünler arasında doğrudan doğruya bir ilişki yoktur,
- ii. Genel üretim giderleri, birbirinden farklı birçok giderlerden oluşmaktadır. Bunların bir kısmı üretimden çok, zamanla ilgili sabit giderlerdir. Örneğin, amortisman, vergi, sigorta giderleri gibi. Dolayısı ile üretim hacmi arttıkça, birim başına genel üretim gideri düşer, üretim hacmi düştükçe birim başına genel üretim gideri artar (enerji gideri gibi). Bunların bir kısmı (amortisman gideri gibi) değişmez nitelikteki giderlerdir. Bu durumda bu giderler, üretim maliyeti ve dönem kârı üzerinde etkili olurlar.
- iii. Bu giderlerin bir kısmı zaman içinde dengesiz bir gelişme gösterir; bazı aylar çok az, bazı aylar ise oldukça yüksek oluşur. Örneğin, ısıtma giderleri, yıllık izin ücretleri v.b.
- iv. Bu giderlerin bir kısmının kesin tutarları, ancak yıl sonunda belli olabilir. Bakım - onarım giderleri, kıdem tazminatları gibi.
- v. Genel üretim giderleri, direkt giderler dışında kalan, üretimle ilgili tüm giderleri kapsar. Demekki, üretimle ilgili olmayan giderleri bu gruba sokmamız olanaksızdır.
- vi. Yıllık tutarları belli olan bazı maliyetlerin bir kısmının maliyetlere yüklenmesi istenmeyebilir, fakat bu kısmın ne kadar olduğu ancak yıl sonunda anlaşılabilir. Çalışmayan makinelerin amortismanı gibi.

Genel üretim giderlerinin bu özellikleri nedeniyle, bunların aylık fiili tutarlarının temel alınarak, şu sonuçların sağlıklı bir biçimde elde edilmesi olanaksızdır. Bunlar (102):

(100) ERTÜRK, s. 105.

(101) BURSAL, s. 173; ALTUĞ, s. 93.; ÖZEL, Maliyet, s. 45 - 46.

(102) BURSAL, s. 173 - 174.

- i. Kısa dönemli gider hesapları,
- ii. Kısa dönemler içinde stok değerlemeleri,
- iii. Kısa dönemler içinde kâr ya da zarar hesapları.

Bu durum karşısında, ya kısa dönemli hesap yapmaktan vazgeçerek yıl sonundaki kesin sonuçları beklememiz gerekecek; ya da genel üretim giderlere ilişkin fiili rakamlar yerine tahmini rakamları kullanmak yoluna gideceğiz.

2. Genel Üretim Gider Unsurları

Genel üretim giderleri, endirekt hammadde, endirekt işçilik ve tüm öteki endirekt giderler olmak üzere üç unsurdan oluşur (103).

a) Endirekt Hammadde Giderleri

Bu giderleri, yardımcı madde ve işletme malzemesi olarak iki grupta toplayabiliriz.

Yardımcı maddeler nihai ürünün temel yapısını oluşturmazlar, fakat direkt hammaddelerin nihai ürün haline dönüşmelerine yardımcı olurlar. Bunlar; mobilya imalatında kullanılan tutkal ve yapıştırıcı çeşitleri (sıcak tutkal, soğuk tutkal, plastik tutkal, kaurit tutkalı, kontak tutkalı, epoksit reçine tutkalı v.b. türde yapıştırıcılar), vernik ve sertleştiriciler, tinerler, sair katkı malzemeleri, kimyevi malzemeler, döşeme yardımcı malzemeleri (ağaç vidaları ve çeşitleri, çiviler, raptiye ve çeşitleri, zımba telleri v.b.), menteşeler, kulplar, kilitler, tekerlekler, cam türü malzemeler ve diğer sair üretim malzemeleridir.

İşletme malzemeleri, üretim faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılan, fakat ürünün bünyesi içine girmeyen çeşitli malzemelerdir. Bunlar; mobilya imalat işletmelerinde; kullanılan makine yağları, mazot, benzin, temizlik malzemesi (üstüğü, temizleme tozu, arap sabunu v.b.), elektrik malzemesi (kablo, şalter v.b.), makine yedek parçaları, hırdavat malzemesi (çivi, tel, musluk, izolasyon maddeleri v.b.), araç - gereçler (amortismanına tabi olmayıp doğrudan doğruya maliyet yazılan; ege, törpü, fırça, zımpara taşı, matkap ucu, çekiç, pense, menegene, tornavida v.b.), kömür, ambalaj malzemesi (tahta, kağıt türü v.b.), büro malzemesi (yazı ve karbon kağıtları, küçük demirbaş, mürekkep, makina çeşitleri v.b.), işçi donanım (işçi önlükleri, tulumlar, maskeler, eldivenler v.b.), gıda maddeleri (yiyecek, içecek v.b.) ve öteki işletme malzemeleridir.

b) Endirekt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik giderleri dışında kalan ve esas üretim yerleri dışında oluşan, üretilen ürünlere doğrudan doğruya yüklenemeyen, ancak maliyetlere

birtakım dağıtım ölçüleri aracılığıyla yüklenebilen işçilik giderleridir.

Mobilya imalat işletmelerinde endirekt işçilik giderleri; Gözlemci, usta-başı, teknisyen ve mühendis gibi fiilen çalışmayan, fiilen çalışanları denetleyen, gözetleyen ve yöneten kişilere ödenen ücretler ve eklentileri, boş zaman işçilikleri, kıdem tazminatları, fazla çalışma primleri, yıllık ikramiye ve izin ücretleri, bakım - onarım işçilikleri, makinaları işe ayarlama işçilikleri, ambar memuru ücretleri, hastalık ücretleri, yenileme ve düzeltme işçilikleri, fabrika temizliği, S.S.K. primi işveren hissesi, kapıcı ve bekçi ücretleri, malzeme taşıma ve yerleştirme işçilikleri, puantör işçilikleri, nezaretçi ücretleri ve öteki yardımcı işçiliklerden oluşur.

c) Öteki Genel Üretim Giderleri

Bu grupta yer alan genel üretim giderleri, bir çok unsurdan oluşmaktadır. Bunları kendi aralarında sınıflandırarak, mobilya imalat işletmeleri açısından şöyle sıralayabiliriz:

i. Sabit kıymetlerin amortisman gideri; arazi, tesis, bina, makine, demirbaş, taşıt araçları ve diğer araç ve gereçlerin amortisman giderlerinden oluşmaktadır.

ii. Sabit kıymetlerin, sigorta, vergi, resim, harç, yangın ve kaza sigorta primleri, bina ve arazilerin vergileri.

iii. Enerji ve yakıt giderleri; elektirik, benzin, mazot, gaz yağı, kömür, fuel oil, su, buhar, odun v.b. giderlerden oluşmaktadır.

iv. Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri.

v. Bakım ve onarım giderleri.

vi. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler; taşıma işleri, bakım - onarım işleri, elektirik, su, hava gazı alımları v.b. giderlerden oluşur.

vii. Büro ve haberleşme giderleri.

viii. Sosyal giderler; yemekhane, revir, spor alan ve tesisleri ve dinlenme tesislerinden oluşur.

ix. Kiralar.

x. Maliyete intikal ettirilecek kapitallerin faiz giderleri.

xi. Maliyete aktarılan yönetim giderleri; genel müdürlük ve fabrika yönetim giderleri ve benzeri giderlerden oluşmaktadır.

III- MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMLERİ

Maliyetleme sistemleri; genel olarak birim ürün, birim hizmet ya da birim zaman maliyetlerinin hesaplanması amacı ile geliştirilmiş hesaplama tekniklerine verilen addır (104).

Maliyet muhasebesinin ana amacını, işletmenin üretim faaliyetine ilişkin kararların gerekli kıldığı verileri sağlamak oluşturur. Bu ana amacın en önemli ayrıntılarından birisi de, üretilen ürünlerin maliyetini hesaplamaktır. Bir işletmede ürün maliyetinin ne şekilde hesaplanacağını belirleyen temel etken, o işletmenin üretim etkinliğinin niteliğidir. Her işletmenin üretim koşulları, birbirinden az ya da çok farklıdır. Bu durum, her işletmede ürün maliyetinin değişik bir biçimde hesaplanmasını gerektirir (105).

Birçok maliyet planlaması ve kontrolü için gereksinim duyulan veriler, ancak yeterli ya da uygun bir maliyet sistemince sağlanabilir. Maliyet sistemi, bölüm yöneticileri ve üst düzey işletme yöneticileri, sorumluluk alanlarına giren tüm maliyetlerden sorumlu tutulabildiğinde, yeterli bir biçimde düzenlenmiş demektir. Yetki ve sorumluluk kavramlarının, hesap verme yükümlülüğü ile çok yakın bir ilişkisi olduğu gibi, aynı zamanda kişilerin başarısını değerlendirmede de önemle gözönünde bulundurulur. Bu nedenle bir maliyet sisteminin; işletmenin örgüt yapısına, üretim sürecine ve işletme yöneticilerince talep edilen gerekli bilgilerin şekline tıpa tıp uygun olması gerekir. Belirli bir işletmenin maliyet sistemi, üretim yönetimi için yöneticilerce gereksinim duyulan bilgileri sağlamalıdır (106).

Maliyet muhasebesi sistemi, sadece üretim işletmeleri için söz konusu olmayıp, ayrıca günümüzde ticaret, banka, sigorta ve öteki işletmeler için de söz konusudur. Maliyet sistemlerinin kullanılması, sözü edilen hizmet işletmeleri için büyük yararlar sağlar. Ünemli olan sistemin, işletmeye ve işletme amaçlarına hizmet etmesidir.

Maliyet sistemleri, değişik açılardan sınıflandırılabilir. Biz çalışmamızın bu kısmında, bu sistemleri kısaca belirterek ayrıntılara girmeyeceğiz. Sadece maliyet sistemlerinin tanımını yaparak, mobilya imalat işletmeleri açısından değerlendirilmelerine yer vereceğiz.

(104) PEKER, s. 187.

(105) Recep ŞENER, "Kapsamlarına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri", Mali Sorunlara Çözüm, S. 7, Y. 2, 1986, s. 67.

(106) ÜSTÜN, s. 102.

A- Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri

1. Sipariş Maliyet Sistemi

Birbirine oranla ayrıcalıkları olan ve çoğu kez özel isteklere uygun şekilde üretilen ürünlerin maliyetlenmesi için kullanılan bir sistemdir. (107). Sipariş maliyet sisteminin en önemli özelliği; üretilecek bir ya da bir kaç birimin maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve saptanmasıdır.

Bu sistemde maliyetler, belirli bir zaman süresine bakılmaksızın, her üretim partisi için ayrı ayrı hesaplanır ve her partinin üretimiyle ilgili giderler, "sipariş maliyet kartı" üzerine toplanır. Her partinin üretimi, farklı sürelerde tamamlanabilir. Bu sistem; mobilya üretiminde, inşaat sektöründe, konfeksiyon işletmelerinde uygulanabilir (108).

2. Safha Maliyet Sistemi

Bu sistemde maliyet unsurları, üretimin gerektirdiği teknik safhada ayrı ayrı hesaplanır. Belli zaman süreleri sonunda, her teknik safhanın maliyetleri toplanır ve süre içerisinde üretimi tamamlanan ürün sayısına bölünerek, birim maliyeti bulunur. Safha maliyet sisteminin en önemli özelliği; uygulandığı üretim dallarında ürünlerin çoğu kez bilinmeyen alıcılara sunulacak biçimde üretilmesidir. Bu nedenle ürünler çoğu kez stoğa üretilir.

B- Maliyetlerin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri

1. Gerçek Maliyet Sistemi

Fiili ya da tarihi maliyet sistemi olarak da adlandırılan bu sistem, maliyet döneminde üretim yapıldıktan sonra gerçekleşen üretim giderleri gözünde bulundurulularak, maliyetlerin saptanmasına dayanan sistemdir (109).

Bu maliyet sisteminde, belirli dönemler itibariyle üretim çalışmaları sırasında oluşan, üretimin gerektirdiği her türlü giderler, uğranılan kayıplar ve fedakârlıklar, yapıldıkları tarihteki gerçek değerleri ile maliyetlere katılır. Bu sistemin en önemli özelliği; direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri sonucunda üretim maliyetinin bulunmasıdır. Bu durum, direkt hammadde ve direkt işçilik açısından pek sorun yaratmaz. Bu sistemde çıkan sorun; genel üretim giderlerinde, önceden belirlenmiş yani bütçelenmiş rakamların kullanılmış olmasıdır.

(107) PEKER, s. 234.

(108) ÇETİNER, s. 15.

(109) ERTÜRK, s. 172.

2. Önceden Saptanan Ya Da İleriyeye Dönük Maliyetleme Sistemleri

Bu tür maliyetleme sistemlerinde, gelecekte gerçekleşmesi beklenen ya da belirli koşullar gerçekleştirildiğinde, elde edilmesi gereken maliyetler hesaplanır. Muhasebe kayıtları, bu maliyetlere göre yapılır. Bu sistemler, kendi aralarında ikiye ayrılabilir (110).

a) Tahmini Maliyet Sistemi

Geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekte olası gelişmelere göre, istatistiki bazı hesaplamalardan yararlanarak, ileride gerçek olarak hesaplanacak maliyetlerin ne olacağı tahmin edilerek, maliyetleri saptayan bir sistemdir. Bu sistemin en önemli özelliği; normal işletme koşulları altında, gelecekte çeşitli üretim maliyetlerinin nasıl gerçekleşeceğini tahmin edilmesi ve yöneticilere karar vermede yardımcı olmasıdır.

b) Standart Maliyet Sistemi

Belli etkinlik koşulları, ekonomik durum ve öteki faktörlerin var olduğu kabul edilerek, bilimsel ve teknik temellere dayanarak hesaplanan ve belirli koşullar altında, oluşması gereken maliyetleri saptayan bir sistemdir. Bu sistemde gerçek maliyetler yerine, bilimsel olarak olması gereken maliyetler söz konusudur. Bu sistemde, maliyet hesaplanmasında rapor ve tabloların hazırlanması büyük sürat ve kolaylık sağlamasına karşın, standart rakamların bulunması ve hesaplanması oldukça uzun bir çalışmayı gerektirir. Bu sistemin en önemli özelliği; en düşük maliyeti bulmayı, işletme faaliyetlerini bu ölçü ile değerlendirmeyi amaç edinmesidir.

c- Maliyet Kavramına Verilen Anlam ve Genislik Derecesine Göre Maliyet Sistemleri

Ürün birim maliyetinin hesaplanması sırasında, maliyetin tamamının gözönüne alınıp alınmayacağına göre Tam ve Kısmi Maliyet Sistemleri olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlar:

1. Tam Maliyet Sistemi

Üretimle ilgili tüm maliyetlerin, birim maliyetlere yüklenilmesine dayanan bir sistemdir. Bu üretimle ilgili maliyetleri, ürünlere yüklenirken de, değişkenlik ve içeriklerine bakılmaksızın yüklenir. Maliyetlerin tümü, stoklara aktarılmış olur. Bu sistemde, üretim maliyetleri, ürüne dönüşen giderler olarak kabul edildiğinden, bu giderler; direkt hammadde, direkt işçilik, değişken ve sabit genel üretim giderlerinden oluşur. Üretim işlevi dışında kalan tüm öteki giderler,

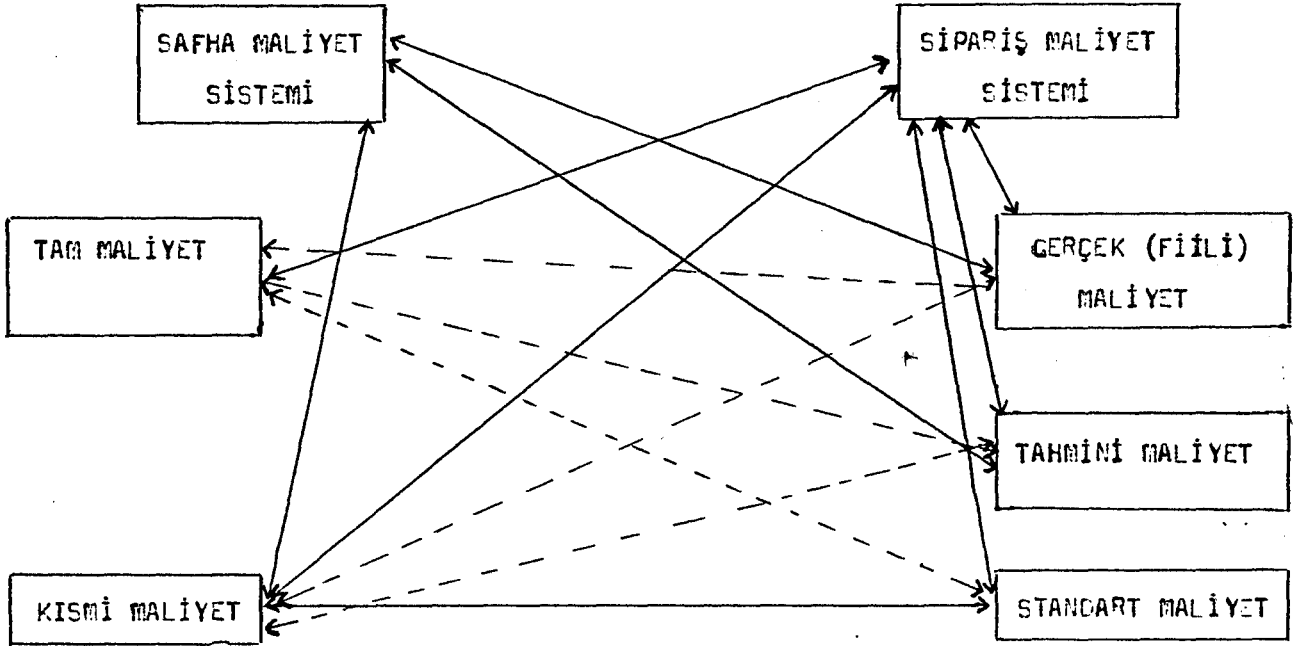
doğrudan doğruya dönem gideri kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer alırlar.

2. Kısmi Maliyet Sistemi

Bu maliyet sistemleri, direkt ve değişken maliyet sistemi olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt maliyet sisteminde; ürüne direkt olduğu kabul edilen giderler, ürün maliyetine dönüşür. Genel üretim giderleri ise, dönem gideri olarak kabul edilerek, dönem gelir tablosunda yer alır. Bu giderler, stoklara aktarılmaz. Değişken maliyet sisteminde ise; ürün maliyetiyle ya da üretim işlevi ile doğru orantılı olarak değişen giderler, maliyete dönüşen giderler olarak kabul edilir. Yani; direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri, ürün maliyetine yüklenir. Sabit genel üretim giderleri ise, dönem gideri olarak kabul edilir. Böylece sabit giderler, bu sistemde stoklara aktarılmamaktadır (111).

D- Kayıt Düzeni Olarak Maliyet Sistemleri Arasındaki İlişki

Yukarıda açıklanan ve her sınıflama alt ayrımında yer alan maliyet sistemleri, birbirinin yerine kullanılabilir ve değişik kombinasyonlar oluşturulabilir. Bu durum aşağıdaki şemada sunduğumuz gibidir (112).



RAKAMLARIN KAPSAMINA GÖRE

MALİYETLERİN NİTELİKLERİNE
GÖRE MALİYETLEME SİSTEMİ
SEÇENEKLERİ

(111) İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, III. B., (İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, No: 7, 1982), s. 27.

(112) Şema: PEKER, s. 237'den alınmıştır.

Şemada görüldüğü gibi, sipariş maliyet sistemi altında, tam maliyet esasına dayanarak standart maliyetler kullanılabilir ya da kısmi maliyet esasına dayanarak fiili maliyetler kullanılabilir. Aynı şekilde, sipariş maliyet sistemi altında, tam maliyet esasına dayanarak fiili ya da standart maliyetler kullanılabilir ya da kısmi maliyet esasına dayanarak fiili ya da standart maliyetler kullanılabilir. Bunlardan başka kombinasyonlar da oluşturulabilir.

E- Mobilya İmalat İşletmeleri Açısından Maliyet Sistemlerinin Değerlendirilmesi

Sipariş maliyet sistemi, birbirine oranla ayrıcalıkları olan ve çoğu kez özel isteklere uygun biçimde üretilen ürünlerin maliyetlenmesi için kullanılan bir maliyet sistemidir. Mobilya imalat işletmeleri de özel ayrıcalıkları olan ve özel siparişlere dayanan bir üretim biçimine sahiptir. Bu nedenle sipariş maliyet sistemi, mobilya imalat işletmelerinde en fazla uygulanabilir bir maliyet sistemidir.

Safha maliyet sistemi ise, aynı türden tek bir malın ya da ürün grublarının kitle halinde üretilimi durumunda uygulanan bir maliyetleme sistemidir. Mobilya imalat işletmelerinden orta ve büyük ölçekli olanları ya da seri imalatta bulunan yani fabrikasyon imalatı yapan işletmeler, bu maliyet sistemini uygulayabilirler. Daha önce de belirttiğimiz gibi, safha maliyet sistemi; her bir sipariş maliyetinin araştırılmasından çok, üretim maliyetinin belirli bir zaman içinde, bir ya da daha fazla üretim bölümünde belirlendiği endüstrilerde kullanılır. Zaman unsuruna ve içinde bulunduğu bölümlere, bireysel iş emirlerinden daha çok önem verir. Her bölümde o döneme ilişkin maliyet, maliyet giderleri toplanıp o dönem içinde elde edilen üretim ünitelerine bölünerek bulunur. Tüm bu özelliklerini gözönüne alacak olursak, daha önce de belirttiğimiz gibi, gerçek maliyeti gösteren safha maliyet sistemi, mobilya imalat işletmelerinde de uygulanabilir.

Maliyetlerin niteliğine göre maliyetleme sistemlerinden, gerçek maliyet yöntemi; fiili ya da tarihi maliyet sistemi olarak da adlandırılmaktadır. Bu sistemde maliyetler, üretim faaliyeti sırasında belirlenir ve bazen iş tamamlanıncaya kadar yararlı olmazlar.

Önceden saptanan ya da ileriye dönük maliyetleme sistemlerinden standart maliyet sistemi; maliyetlerin ne olması gerektiğini belirlemeye çalışır. Belli bir aşamada ve belli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlerle saptanan maliyetler, standart maliyetleri oluşturur. Bu sistem, normal koşullar altında mobilya imalat işletmelerinde uygulanabilir.

Önceden saptanan ya da ileriye dönük maliyetleme sistemlerinden, tahmini maliyet sistemlerinde de; fiili maliyetlerin gelecekte ne olacağı, uzmanlar tarafından önceden belirlenir. Bu sistem, mobilya imalat işletmeleri için, kolaylıkla

uygulanabilir.

Maliyet kavramına verilen anlam ve genişlik derecesine göre maliyet sistemlerinden, tam maliyet sistemi; kısmi maliyet sistemine oranla, uygulama olasılığı biraz daha yüksek olan bir sistemdir. Çünkü; tam maliyet sisteminde, maliyetlerin tümü birim maliyetlere yüklendiğinden, stoklara yansımaktadır. Oysa, kısmi maliyet sisteminde; sabit genel üretim giderleri, dönem gideri olarak kabul edilir. Böylece sabit giderler, stoklara yansımamış olur. Tüm bu faktörleri gözönünde tutarak, bu iki sistemin mobilya imalat işletmeleri için uygulanabileceğini söyleyebiliriz.

Eu durumda görülüyor ki; yukarıda açıkladığımız ve mobilya imalat işletmeleri açısından değerlendirdiğimiz maliyet sistemlerinden hemen hemen tümü, uygulama olanağı bulmaktadır. Bunlardan; safha maliyeti sistemi, standart maliyet sistemi, tahmini maliyet sistemi, sipariş maliyeti sistemi, gerçek maliyet sistemi, tam maliyet sistemi ve kısmi maliyet sistemi, mobilya imalat işletmelerinde uygulanma olanağı bulabilmektedirler. Fakat bazı durumlarda, seri üretim yapmayan mobilya imalat işletmelerinde, safha maliyeti sistemi uygulanamamaktadır.

Mobilya imalat işletmelerinde kayıt düzeni olarak kullanılacak maliyetleme sistemleri; imalat sürecinin özelliğine göre sipariş maliyeti sistemi, maliyetin niteliğine göre tahmini maliyet sistemi ve rakamların kapsamına göre de tam maliyet sistemi olabilir.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELEİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

I- TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANITIMI, ÖNEMİ VE MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Tanıtımı

Geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekte olası gelişmelere göre, istatistikî bazı hesaplamalardan yararlanarak, ileride gerçek olarak hesaplanacak maliyetlerin ne olacağı tahmin edilerek saptanan maliyetlere, tahmini maliyetler adı verilir (113).

Diğer bir tanıma göre tahmini maliyetleri; işletmenin üretim ya da inşaa- dan önce üretim ya da inşaa ile ilgili maliyet unsurlarının belirlenmesi biçiminde tanımlayabiliriz (114).

Tahmini maliyetler, bazen bir takım çevrelerde formül, reçete maliyetleri olarak da tanımlanmaktadır (115).

Bütçe tekniğine dayalı işletmelerde, üretim için gerekli olan miktar ve değer önceden belirlenerek bir ön maliyet saptanır ve üretim maliyeti bu değere göre belirlenir. Hammaddeler, işçilik ve genel üretim giderleri yönünden bir birim üretim için gerekli olan miktarlar belirlenir ve bu miktarların değeri günün koşullarına göre fiyatlandırılarak maliyet önceden oluşturulmak suretiyle uygulanır. Önceden

(113) ÜSTÜN, s. 110.

(114) URAGUN, s. 31.

(115) TUĞRUL TÜFEKÇİOĞLU, Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulaması, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1972), s. 5.

bu şekilde belirlenen maliyetlere, tahmini maliyet yöntemi denilmektedir (116).

Tahmini maliyet muhasebesi sisteminde, ön planda üretim miktarı belli edilmiş olacaktır. Bu üretim verisine göre gerçekleşecek maliyet giderleri, gelecek dönemin bütün olasılıkları gözönünde tutularak uzmanlarca tahmin edilecektir. Başka bir deyişle, tahmini maliyetler, geçmiş tecrübelerin ortalanmasına ya da bazı kimselerin kişisel görüşüne dayanırlar, olayların bilimsel incelenmesine dayanmazlar. Ancak, maliyet tahmini yapacak kişinin, maliyet muhasebesini iyi bilmesi, ilgili alanda teknik bilgiye sahip olması, piyasa koşullarını bilmesi ve çeşitli araştırma tekniklerinden yararlanması gerekmektedir. Genellikle böyle bir yönetimi uygulayan işletmelerde, satış fiyatı ya da bedelleri, tahmin edilmiş maliyetlere dayanılarak hesaplanırlar (117).

Tahmini maliyet muhasebesi sistemi, tahmini ve fiili maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlayan bir sistemdir. Başka bir deyişle, tahmini maliyetler ya da ön maliyetler, gelecekteki üretim ve fiyatlandırmanın bir karşılaştırma ölçüsü olarak da kullanılabilirler. Bu karşılaştırma, toplam maliyetler, maliyet unsurları, departman maliyetleri ya da herhangi bir kısım maliyetler ile yapılabilir. Eğer, toplam maliyetlerin analizi isteniyorsa, yalnız üretim hesabının ele alınması yeterli olur. Bütün maliyet unsurlarının ayrı ayrı karşılaştırılması isteniyorsa, yine bu sistemle karşılaştırılabilir. Örneğin; üretilmekte olan bir mobilyanın, ne kadar hammadde, ne kadar işçilik, ne kadar yardımcı madde ve malzeme gerektireceği ve bunların satış fiyatının ne olabileceği önceden tahmin edilebilir.

Tahmini hammaddenin fiyatının saptanması, istenilen hammaddenin piyasada bulunmaması, fiyatının tahmininde güçlükler yaratabilir. Bu fiyatlar, ancak ticaret ve günlük gazetelerden, ticaret borsalarından sorulmak suretiyle elde edilebilir.

Tahmini işçilik maliyetinin belirlenmesi, hammadde maliyetinin belirlenmesinden daha güçtür. İşçiliklerin, her birim ürüne göre ayrı ayrı hesaplanması gerekecektir. Mobilya imalat işletmelerinde, iki tür işçiliğin (insan gücü, makina gücü) var olması, işçilik maliyetinin belirlenmesini güç duruma sokmaktadır.

Öte yandan genel üretim giderleri, önceden belirlenen dağıtım ölçüleri ile ürünlere yansıtılmaktadır.

Hammadde ve işçiliklerin tahmin olarak saptanmasındaki güçlük ortadadır. Bunun için tahmini maliyet sisteminde birçok yöntem kullanılmaktadır. Bazı işlet-

(116) ERTÜRK, s. 172.

(117) ARKUN, s. 134.

meler, bu sistemle maliyet çıkarmakla birlikte; yalnız genel üretim giderleri ve dağıtılacak gider oranını tahmini olarak saptamaktadırlar (118).

B- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Önemi

Tahmini maliyet muhasebesi sistemi, uygulandığı işletmelerde sağladığı şu kolaylıklar açısından önem taşır (119):

- i- Maliyetlerin çıkarılmasıyla ilgili bilgiler hazır olduğundan, maliyetler kolaylıkla belirlenebilir,
- ii- Az elemanla bu maliyetlerin çıkarılması mümkün olduğundan, diğer işletmelere oranla daha ekonomiktir,
- iii- İşletmelerin maliyet kontrol ve analizlerinin yapılmasına olanak sağlar,
- iv- Ünite maliyetleri üretim öncesinden tahmin edildiği için, istenildiğinde dönemsal karşılaştırmalar ve revizyon yapma olanağı sağlar.
- v- Tahmin edilen maliyetlerle, fiili maliyetlerin karşılaştırılmasına olanak sağlar,
- vi- Satış maliyeti rakamları, devamlı envanter giderleri yapılmadan kullanılabilir. Belirli devrelerde yapılacak envanter sayımları, tahmini maliyetlerin doğruluğunu ya da değiştirilmesini sağlar.

C- Tahmini Maliyet Muhasebesi Sisteminin Mobilya İmalat İşletmeleri Açısından Değerlendirilmesi

Daha önceki konularda da belirttiğimiz gibi; mobilya imalat işletmelerinde üretilen mobilyalar, çok çeşitlilik özelliği göstermekte olup, bir dizi üretim aşamasını izleyerek üretilmektedirler. Ayrıca mobilya üretiminde oldukça fazla ve değişik türde hammadde, yardımcı madde ve işletme malzemesi kullanılmaktadır. İşçilik bakımından ise, iki tür işçilik (insan gücü, makina gücü) kullanılmaktadır.

Mobilya, sipariş üzerine ya da standart olarak ya da karma olarak üretilmektedir. Mobilya üretimi özellikle sipariş üzerine üretime çok uygun olup, genellikle sipariş üzerine üretim yapılmaktadır. Mobilya imalat işletmeleri alınan siparişlere, siparişin özelliklerine göre maliyetlerini belirleyerek bir fiyat vermek zorundadırlar. Çünkü mobilya siparişi veren kişi ya da işletmeler, mobilya imalat işletmesinin vereceği bu fiyata göre hareket edeceklerdir. Bazı durumlarda ise, kamu kurum ya da kuruluşları ya da özel işletmeler, mobilya ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, mobilya işleri için ihale açmaktadırlar. Açılan bu ihalelere giren ya da girecek olan mobilya imalat işletmeleri, ihale şartlarına göre, iha-

(118) URAGUN, s. 32.

(119) A. g. e., s. 31 - 33.

lede öngörülen mobilyaların üretim işini almak amacıyla maliyetlerini en doğru ve güvenilir bir biçimde belirleyerek, ihale için uygun bir fiyat vermeleri gerekmektedir. Standart ya da karma üretim yapan mobilya imalat işletmeleri için de aynı durumlar sözkonusudur. Bu özellikleri itibarıyla, mobilya imalat işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve maliyetlerin bu sistemle belirlenerek, mobilya imalat işletmelerinin bu konudaki ihtiyaçlarının karşılanması, mevcut olan ya da olabilecek güçlüklerin aşılması gereği ortadadır.

Buraya kadar açıklanan konuları özetle birleştirerek, mobilya imalat işletmelerinin özellikleri de gözönünde bulundurularak, tahmini verileri ve bütçeleri kullanarak, bunların fiili sonuçlarla karşılaştırılmaları sonucu meydana gelecek sapmaları (farkları) belirleyerek ve bu belirlemeler sonucunda elde edilecek bulguların, yönetim kontrol aracı olarak kullanılmasına olanak verecek, tahmini bir maliyet muhasebesi sistemini oluşturmaya çalışacağız. Daha sonra da, kurulan sistemle ilgili bir uygulama yapacağız.

Daha önce de belirttiğimiz gibi burada, tahmini veriler kullanılarak ve sipariş maliyet sistemine dayanarak, tam maliyetleme anlayışına dayalı bir tahmini maliyet muhasebesi sistemi oluşturmayı düşünmekteyiz.

II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN

OLUŞTURULMASI

Çalışmamızın bu kısmında, kuracağımız tahmini maliyet muhasebesi sisteminin kayıt düzeninin kurulması, genel üretim giderleri tahmini yükleme oranlarının hesaplanması, belge ve rapor düzeninin oluşturulması ile tahmini maliyet muhasebesi sistemini yürütecek organizasyonun kurulması gerçekleştirilmeye çalışılacaktır.

Daha sonraki bölümde yani dördüncü bölümde ise, sistemin bir parçasını oluşturan bütçeler ayrıcalığı ile maliyetler izlenecek, sapma analizleri yapılarak, fiili ve tahmini rakamlar arasındaki sapmalar belirlenecek ve kurduğumuz sistemde kullandığımız yöntemle göre maliyetler belirlenerek kâr ya da zarar saptanacak ve elde edilen bilgiler yönetim kontrol aracı olarak kullanılmaya hazır hale getirilecektir.

A- Kayıt Düzeninin Kurulması

Mobilya imalat işletmelerinde kayıt düzeninin kurulması, dört aşamadan oluşacaktır. Bunlardan ilk aşama hesap planının hazırlanması, ikinci aşama maliyet hesaplarının işleyişine ilişkin açıklamalar, üçüncü aşama muhasebe kayıtları, dördüncü aşama ise giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akış tablosudur.

1. Hesap Planının Hazırlanması

Hesap planı, işletmelerde mali nitelikteki işlem ve olayların kaydedilmesi için tutulan hesapları, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde sistemli bir şekilde bölümlayan ve aynı olayların sürekli olarak aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan bir yönerge'dir. Bu tanıma uygun olarak hazırlanan bir hesap planı, kayıt işletmelerini düzenli olmasını sağlar (120).

Hesap planları, işlemleri daha başlangıçta ayırarak herbirini kendilerine ait olan hesaplara yazmak olanağı verir. Bu biçimde ayrılmış bulunan işlemler, her zaman aynı hesaplara kaydedilmek suretiyle maliyetlerin ve sonuçların belirlenmesinde sürekli aynı ayırım esas alınmakta ve dönemler itibariyle sağlıklı bir biçimde maliyetler ve elde edilen sonuçlar karşılaştırılabilmektedir. Böylece hesap planları milli ekonomi bakımından da devlete, ekonomik ve mali politikasında istatistiki bilgiler sağlayarak, kamu idarelerine önemli kontrol gereçleri sağlamış olmaktadır (121).

Hesap planı, dış görünüşü itibariyle kayıtlarda kullanılan hesapların isimlerinin ve numaralarının bir listesi gibidir. Ancak temelde işletmenin genel hesap-düzeninin bir organizasyonu olup, muhasebe sisteminin çatısını oluşturur.

Hesap planları, muhasebe sisteminin temel taşlarıdır. Hesap planlarında yer alan ana ve yardımcı hesapların genel hatlarıyla da olsa incelenmesi, işletmenin muhasebe sistemi hakkında bilgi verir. Belirli bir sektörde muhasebe sistemi incelenirken, uygun bir hesap planı örneği vermek genel bir uygulamadır (122).

Çalışmamızın bu kısmında, önce gider hesapları sınıflandırılacaktır. Daha sonra ise, hesap planında yer alan hesaplar kodlanacak ve mobilya imalat işletmeleri için örnek bir hesap planı düzenlenecektir.

a) Gider Hesaplarının Sınıflandırılması

Gider ve maliyetlerin amaca uygun ve sistematik bir biçimde izlenebilmesi, buna uygun bir hesap planının varlığını gerektirir. Hesap planının hazırlan-

(120) Fevzi SÜRMEİ, Muhasebe Bilgi Sistemi, (Eskişehir: Teksir Bürosu, A.Ü., İ.İ.B.F., 1990), s. 76.

(121) Ali CANDOĞLU, "Maliyet Muhasebesine İlişkin Sorunlar", Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, S. 5, (Mart 1976), s. 285.

(122) Yılmaz BENLİGİRAY, İhtisas Muhasebeleri, (Eskişehir: Teksir Bürosu, A.Ü., İ.İ.B.F., 1987), s. 219.

masında yapılacak ilk iş ise, giderlerin ne şekilde sınıflandırılacağına belirlenmesidir (123).

aa- Gider Türlerine Göre Sınıflandırma

"Doğal Sınıflandırma" adı da verilen bu sınıflandırmaya göre belirlenebilecek başlıca ana gider türleri şunlardır:

- i- Hammadde Giderleri,
- ii- İşçilik Giderleri,
- iii- Diğer Personel Giderleri,
- iv- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler,
- v- Vergi, Resim ve Harçlar,
- vi- Amortismanlar,
- vii- Çeşitli Giderler,
- viii- Finansman Giderleri.

ab- Üretilen Ürünlerle Bağlantılarına Göre Sınıflandırma

Böyle bir sınıflandırmada başlıca iki ana gider hesabı söz konusu olur:

- i- Direkt Giderler,
- ii- Endirekt Giderler.

Ancak bu hesaplar, hemen hiç bir zaman yalnız kullanılmaz. Hammadde giderlerinin direkt gider niteliğindeki kısmı; "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri", işçilik giderlerinin direkt gider niteliğindeki kısmı; "Direkt İşçilik Giderleri", hesapları ile temsil edilir. Geri kalan giderler ise, "Genel Üretim Giderleri" hesabını oluşturur ki, bunlar endirekt giderlerdir.

ac- Üretim Hacmiyle Bağlantılarına Göre Sınıflandırma

Bu sınıflandırma, temelde iki ayrı gider hesabının açılmasını gerektirir. Bunlar:

- i- Değişken Giderler,
- ii- Sabit Giderler.

Gerek ürün ve yarı ürün maliyetlerinin sağlıklı olarak saptanabilmesi, gerekse planlama ve kontrol çalışmalarının rasyonel biçimde yürütülebilmesi yönünden giderlerin, gider merkezleri itibarıyla izlenip rapor edilmelerine gereksinim duyulur. Bu bakımdan, yukarıda ele alınan gider sınıflandırmalarına gider merkezleri

(123) Kamil BÜYÜKİRZA, "Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması", MALİYET MUHASEBESİ, (Ankara: Meteksan Ltd. Şti. Baskı Tesisleri, And. Ü. Yayınları, No: 73, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 20, 1987), s. 284.

(yerleri) sınıflandırmasının da eklenmesi gerekir.

ad- Gider Merkezleri Sınıflandırması

Giderlerin toplandığı çalışma bölümlerine, muhasebe gider merkezi denir. İmalat işletmelerinin bir çoğunda, üretim eylemleri birden fazla bölümde yerine getirilir. Ürünler nihai ürün haline gelinceye dek, bu bölümlerin her birinde ayrı ayrı işlem görülür. Bu bölümlerden geçerek üretilen ürünlerin maliyetini bulabilmek için, ürünlerin bu bölümlerden geçerken aldıkları gider paylarının hesaplanması gerekir. Bu gider paylarının hesaplanabilmesi için de, üretimle ilgili giderlerin bu bölümlere dağıtılması gerekir. Başka bir deyişle, üretimle ilgili giderler öncelikle, ürünlerin üretildiği bölümlere (servislere) dağıtılır, da da sonra da bu bölümlerde işlem gören ürünlere yüklenir. İşte ürünlerin işlem gördüğü bu bölümlere, gider merkezleri adı verilir. Genel olarak gider merkezleri, bölümler, daireler, atölyeler, servisler v.b. gibi örgüt birimleri olabilir (124).

Gider merkezleri, giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar. Gider merkezleri, işletmenin teknik yapısına, organizasyon şemasına ve üretim kapasitesine göre değişir.

Gider merkezlerinin sayısı, işletmedeki üretim faaliyetlerine ve üretim akışına bağlı olarak belirlenecek bir durumdur. Bir başka deyişle, gider merkezleri sayısının, standart bir ölçüsü yoktur. Ancak işletmedeki gider merkezi sayısı ne olursa olsun, bunları temel iki grup altında toplamak olanaklıdır. Bunlar:

i- Ana Gider Merkezleri: Esas üretim gider yerleri de denilen bu merkezler, işletmenin temel konusunu oluşturan ürünlerin üretilmesi ile doğrudan ilgilenen teknik servislerdir. Örneğin, yüzey işlemleri (cila, boya, vernik, zımpara) hattı, tabla hattı, montaj - ambalaj hattı v.b.

ii- Yardımcı Gider Merkezleri: Yardımcı üretim ve hizmet yerleri de denilen bu merkezler, işletmenin temel konusunu oluşturmayan tali ürünlerin üretilmesi ile ilgilenen teknik servisler ve üretim fonksiyonuna yardımcı faaliyetlerin toplandığı servislerden oluşur. Örneğin; tali üretimle uğraşan gider merkezleri, bakım-onarım atölyesi, su ve enerji, sosyal tesisler gider merkezleri gibi.

Temelde, işletmede gider merkezlerinin tümü bu iki grup içinde toplanabilir. Ancak, değişik gruplamaya örnek olarak tekdüzen muhasebe sisteminde önerilen gider merkezleri gruplaması aşağıda belirtilmiştir:

i- Esas Üretim Gider Yerleri,

ii- Yardımcı Üretim Gider Yerleri,

- iii- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri,
- iv- Yatırım Gider Yerleri,
- v- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri,
- vi- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri,
- vii- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri,
- viii- Genel Yönetim Gider Yerleri,
- ix- Finansman Gider Yerleri.

İşletmenin maliyet muhasebesi hesap planında, yukarıdaki sınıflandırmada yer alan bütün hesaplar hesap planında yer almayacak; sadece mobilya imalat işletmeleri için gerekli olanlara yer verilecektir.

İşletmenin maliyet muhasebesi hesap planında, yukarıdaki sınıflandırmalardan hangilerine yer verileceği, ön çalışmalar sırasında saptanmış ihtiyaçlara ve üst yönetimce tasarlanan maliyet muhasebesi personel kadrosunun potansiyel iş kaldırma kapasitesine göre belirlenecektir. Örneğin, çok az sayıda ve fazla nitelikli olmayan personel tarafından yürütülecek ve temelde yasal gereklerin karşılanmasına hizmet edecek bir maliyet muhasebesi sistemi kurulacaksa, gider hesaplarının gider türüne ve giderlerin ürünlerle bağlantılarına göre sınıflandırılması yeterli olabilir. Maliyetlerin daha sağlıklı biçimde saptanıp kontrol edebileceği ve yönetim kararlarına bir ölçüde ışık tutabilen daha gelişmiş bir sistemde, bunlara gider merkezleri sınıflandırmasının eklenmesi gerekir. Ayrıca, işletmede tahmini maliyet sistemi uygulanacaksa, bu sistemde hesap planının; gider hesaplarının yanında, fiili ve tahmini giderler arasındaki farkların kaydedileceği "Sapma Hesapları" (fark Hesapları) nı da içermesi gerekmektedir (125).

b) Hesapların Kodlanması

Gider hesaplarının hesap planındaki sınıflandırma işlemleri, yukarıdaki şekilde tamamlandıktan sonra, sıra ön çalışmalarla elde edilmiş bilgilerin ışığı altında, açılması gereken tüm gider hesaplarının bu çerçeveye içerisine yerleştirilmesine ve her bir hesaba ayrı bir kod numarasının verilmesine gelmektedir. Bu amaçla yapılacak ilk iş, işletmenin genel muhasebe hesap numaralarını belirlemek ve kullanılacak boş numara bloklarını belirlemektir.

Mobilya imalat işletmeleri için hazırlanan hesap planında ve hesap planında yer alan muhasebe hesaplarının kodlanmasında, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"nde yer alan "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi" ile ilgili düzenlemeler esas alınmıştır.

Mobilya imalat işletmeleri için hazırlanan hesap planında yer alan muhase-

be hesaplarının kodlanması; hesap planı ile birlikte çalışmamızın ekler kısmında, Ek-1'de sunulmuştur.

c) Örnek Hesap Planı

Çalışmamızın bu kısmında, mobilya imalat işletmeleri için, muhasebe sisteminin özellikleri de gözönünde tutularak ve gereksinimlerine cevap verebilecek bir hesap planı hazırlanmıştır. Hazırlanan hesap planı, çalışmamızın ekler kısmında, Ek-1'de sunulmuştur.

2. Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar, Muhasebe

Kayıtları İle Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akış Tablosu

a) Maliyet Muhasebesi Hesaplarının İşleyişine İlişkin Açıklamalar ve Muhasebe Kayıtları

Mobilya imalat işletmelerinde, üretimin ilk aşamasında direkt hammadde ve malzeme, endirekt hammadde ve malzeme olarak yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer çeşitli malzemeler alındıkça, alış maliyeti ile ilk madde ve malzeme stokları hesabına borç; kasa, satıcılar ya da borç senetleri v.b. hesaplara da alacak yazılmak suretiyle şu şekilde muhasebeleştirilir.

.../.../....

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.00- DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI HS.	
150.00.01- İlk Madde Stokları	
150.00.01.01- Keresteler	
150.01- ENDİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI HS.	
150.01.01- Yardımcı Madde Stokları	
150.01.02- İşletme Malzemesi Stokları	
150.01.03- Ambalaj Malzemesi Stokları	
150.01.04- Diğer Çeşitli Malzeme Stokları	
150.01.04.02- Kırtasiye Aletleri	
100- KASA HS.	XXX
320- SATICILAR HS.	XXX
321- BORÇ SENETLERİ HS.	XXX

Direkt işçilikler ve endirekt işçilikler; ödeme, borçlandırma ya da tahakkük biçiminde yapıldıkça, bu adı geçen hesaplar borçlandırılır ve Gider tahakkukları, Kasa, Personel Borçlar, Diğer Çeşitli Borçlar v.b. hesaplar alacaklandırılır. Muhasebeleştirilmeleri aşağıdaki gibidir.

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.

XXX

100 Normal Ücretler

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

720- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

111 Gece primi - Vardiya Zammı

40 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

401 Bakım Müdürlüğü

402 Makina ve Elektrik Bakım

403 Kompresör, Enerji ve Isı Santrali

45 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

451 Üretim Müdürlüğü

452 Planlama Müdürlüğü

453 Hammadde Ambarı

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

381- GİDER TAKKUKLARI HS.

XXX

Endirekt hammadde ve malzeme olan yardımcı maddeler, işletme malzemeleri, ambalaj malzemeleri ve diğer çeşitli malzemeler ile endirekt işçilikler dışında kalan genel üretim giderleriyle ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılır. Bilindiği üzere, endirekt hammadde ve malzeme ve endirekt işçilik dışında kalan diğer genel üretim giderleri; memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim, harçlar, amortisman ve tükenme paylarıdır. Tüm bu genel üretim giderleri ile ilgili muhasebe kayıtları yerine, örnek olması amacıyla amortisman ve tükenme payları ve çeşitli giderler ile ilgili muhasebe kayıtları ele alınmıştır.

.../.../....

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

XXX

601 Binalar Amortismanı

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

40 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

401 Bakım Müdürlüğü

402 Makina ve Elektrik Bakım

403 Kompresör, Enerji ve Isı Santrali

45 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

451 Üretim Müdürlüğü

452 Planlama Müdürlüğü

453 Hammadde Ambarı

257- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.

XXX

257.02- BİNALAR AMORTİSMANI

Genel üretim gideri olan amortisman ve tükenme paylarından binalar amortismanı yukarıda görüldüğü gibi muhasebeleştirilir. Binalar amortismanı dışındaki diğer amortisman ve tükenme payları da aynı şekilde muhasebeleştirilirler. Aşağıda ise genel üretim gideri olan çeşitli giderlerin muhasebe kaydı ele alınmıştır.

.../.../....

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

XXX

440 Eğitim Giderleri

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

40 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

401 Bakım Müdürlüğü

402 Makina ve Elektrik Bakım

- 403 Kompresör, Enerji ve Isı Santrali
- 45 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 451 Üretim Müdürlüğü
- 452 Planlama Müdürlüğü
- 453 Hammadde Ambarı

100- KASA HS.

XXX

Maliyet dönemi sonunda o dönemde üretimde kullanılıp tüketilen direkt hammadde ve malzemelerin (ilk maddelerin) parasal tutarı, ilk madde ve malzeme (stokları) hesabına alacak; direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabına borç yazılır. Aynı üretim dönemi içerisinde kullanılan endirekt hammadde ve malzeme (yardımcı madde, işletme malzemeleri, ambalaj malzemeleri ve diğer çeşitli malzemeler) tutarları da, ilgili stok hesabına alacak yazılırken, endirekt hammadde ve malzeme olan yardımcı madde, işletme malzemeleri, ambalaj malzemeleri ve diğer çeşitli malzemelerden oluşan genel üretim giderleri hesabına borç yazılır. Bu işletmelere ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibidir.

.../.../....

710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.

XXX

010 İlk Madde Kullanımları

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.

XXX

030 Yardımcı Madde Kullanımları

031 İşletme Malzemesi Kullanımları

032 Ambalaj Malzemesi Kullanımları

033 Diğer Çeşitli Malzeme Kullanımları

10 Esas Üretim Gider Yerleri

101 Tabla Hattı

102 Masif Hattı

103 Yüzey İşlemleri Hattı

104 Döşeme Hattı

105 Montaj - Ambalaj Hattı

- 40 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
401 Bakım Müdürlüğü
402 Makina ve Elektrik Bakım
403 Kompresör, Enerji ve Isı Santrali
45 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
451 Üretim Müdürlüğü
452 Planlama Müdürlüğü
453 Hammadde Ambarı

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	XXX
150.00- DİREKT HAMMAD. VE MALZ. STOK.	
150.00.01- İlk Madde Stokları	
150.01- ENDİREKT HAM. VE MALZ. STOK.	
150.01.01- Yardımcı Madde Stokları	
150.01.02- İşletme Malzemesi Stokları	
150.01.03- Ambalaj Malzemesi Stokları	
150.01.04- Diğer Çeşitli Malz. Stokları	

Endirekt hammadde ve malzeme ve endirekt işçilikler dışında kalan diğer genel üretim giderleri; memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar ve amortisman ve tükenme paylarıdır. Tüm bu genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilikler, endirekt işçilikler ve endirekt hammadde ve malzeme giderlerine ilişkin kayıtlar yapıldığında, maliyet döneminin tüm üretim giderleri, gider hesaplarında toplanmaktadır. Daha sonra da yapılan bütçeler, tablolar v.b. tahminsel belgelerden yararlanarak yansıtma hesapları tahmini maliyetler üzerinden alacaklandırılırken, yarı mamuller - üretim hesabı borçlandırılır. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

.../.../....

151- YARI MAMULLER ÜRETİM HS.	XXX
711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI	XXX
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXX
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	XXX

Yarı mamuller - üretim hesabında toplanan tahmini maliyetler, mamuller hesabına aktarılır. Bu kayıt ise aşağıdaki gibi yapılır.

.../.../....

152- MAMULLER HS.	XXX
151- YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.	XXX

Bilindiği üzere üretim, genellikle üç aşamadan oluşur. Ürünlerin maliyetini en doğru bir biçimde saptamak için, maliyetlerin akışı üretime ilişkin bu aşamanın herbirinde izlenir. Üretimin ilk aşamasında, satın alınan hammadde ve malzeme teslim alınarak, ambara stoklanır. İkinci aşama, üretimde gereksinim duyulan hammadde ve malzemenin üretim süresine aktarılmasıyla başlar. Hammadde ve malzemenin bu ikinci aşamada üretime gönderilmesiyle, verimli eylemler başlatılmış olur. Üretimin üçüncü aşaması da, üretimi biten nihai ürünlerin üretim yerinden nihai ürün ambarına gönderilmesiyle tamamlanmış olur (126).

Üretimin her üç aşamasında da, maliyetlerin hala tükenmemiş maliyetler olarak kabul edildiğini belirtmeliyiz. Maliyetlerin akışını izlemek amacıyla kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme (Stokları) Hesabı ile, Yarı Mamuller - Üretim Hesabı ve Mamuller (Stokları) Hesabı, birer stok hesabıdır. Üretimi biten ürünler, müşterilere gönderilinceye kadar, bu maliyetler tükenmiş sayılmazlar. Nihai ürünler, müşteriye satıldıklarında, maliyetler de tükenmiş sayılır ve maliyetler satılan mamüllerin maliyeti olarak adlandırılan bir çeşit gider hesabına aktarılır. İşte böylece, maliyet dönemi içinde satılan ve satış tutarları üzerinden "Satışlar Hesabına" alacak kaydedilen ürünlere ilişkin üretim maliyeti, Mamuller Hesabından çıkarılır ve Satılan Mamüllerin Maliyeti Hesabına borç kaydedilir. Satış tutarı üzerinden de "Satışlar Hesabı" alacaklanırken, Kasa ya da Alacaklar Hesabı borçlanır. Bu kayıtlar aşağıdaki gibi düşülür.

.../.../....

620- SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HS.	XXX
152- MAMULLER HS.	XXX

.../.../....

100- KASA HS.	XXX
121- ALACAK SENETLERİ HS.	XXX
120- ALICILAR HS.	XXX
600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS. YA DA	
601- YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXX

Hesap dönemi sonunda, direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabı, direkt ilk madde ve malzeme giderleri yansıtma hesabı ile; direkt işçilik giderleri hesabı, direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı ile; genel üretim giderleri hesabı, genel üretim giderleri yansıtma hesabı ile karşılaştırılır. Bu bir bakıma tahmini (bütçesel) giderlerle, fiili giderlerin karşılaştırılması anlamındadır. Bu hesaplar arasında karşılaştırmalar yapılırken, yansıtma hesaplarının alacak kalanları ile gider hesaplarının borç kalanları arasında uygunluk aranacaktır. Aradaki farklar, dönem sonunda fark hesaplarının dönem kârı ve zararı hesabına devredilmeleri sırasında kapanacaktır. Bu kayıt aşağıdaki gibi yapılır.

.../.../....

711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.	XXX
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.	XXX
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXX
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX

Hesap dönemi ya da yıl sonunda satılan mamullerin maliyeti hesabı ile satışlar hesabının her ikisi de dönem kârı ve zararı hesabına devredilerek kapatılır. Bu kayıtlar ise aşağıdaki gibi düşülür.

31.12.1994

690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX
620- SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ HS.	XXX

31.12.1994

600- YURT İÇİ SATIŞLAR HS. YA DA	
601- YURT DIŞI SATIŞLAR HS.	XXX
690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX

Aynı zamanda, satılan mamullerin maliyeti dışında kalan öteki gider ve zararlar ile ürün satışı dışından sağlanan gelirler ve kârlar da dönem kârı ve zararı hesabında toplanır.

31.12.1994

690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX
610- SATIŞTAN İADELER HS.	XXX
611- SATIŞTAN İSKONTOLAR HS.	XXX

612- DİĞER İNDİRİMLER HS.	XXX
631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HS.	XXX

.....

31.12.1994

640- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLER HS.	XXX
641- BAĞLI ORTAKLARDAN GELİR VE KARLAR HS.	XXX
642- FAİZ GELİRLERİ HS.	XXX

.....

690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX
----------------------------------	-----

Bu kayıtlar, daha sonra yapacağımız sapma (fark) hesapları ile ilgili kayıtlar ile birlikte, bir sonraki kısımda verilen sonuç hesaplarının akış tablosunda (TABLO-2'de) oklar yardımıyla gösterilmiştir. Bu kayıtlar ve sapma hesapları ile ilgili kayıtlar daha sonra ele aldığımız tüm kayıtlar ise, yine bir sonraki kısımda verilen, giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosunda (TABLO-1'de) genel hatları ile, oklar yardımıyla gösterilmiştir.

Yansıtma hesapları, saptanan ve tahmini standart giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak için kullanılır. Sapma hesapları ise gider hesaplarına kaydedilen fiili giderler ile tahmini ve standart maliyetlerin karşılaştırılmasından oluşan farkların kaydedildiği hesaplardır.

Sapma hesapları; fiili giderler (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) ile yansıtma hesapları (direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hs. , direkt işçilik yansıtma hs. ve genel üretim giderleri yansıtma hesapları) yani tahmini maliyetler arasında meydana gelen sapmaları ifade etmektedir. Bu sapmalar, olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde gerçekleşirler, Bunlar;

Olumlu Sapmalar;

Yansıtma Hesapları > Fiili Gider Hesapları,

Olumsuz Sapmalar:

Yansıtma Hesapları < Fiili Gider Hesapları'dır.

Sapmalar, olumlu olarak gerçekleştiklerinde, şu şekilde kayıt altına alınırlar:

.../.../....

711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.	XXX
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.	XXX
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXX
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX
712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	XXX
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	XXX
722- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜCRET FARKLARI HS.	XXX
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HS.	XXX
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	XXX
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI HS.	XXX
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	XXX

31.12.1994

712-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	XXX
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	XXX
722- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜCRET FARKLARI HS.	XXX
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HS.	XXX
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	XXX
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI HS.	XXX
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	XXX
690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX

Sapmalar, olumsuz olarak gerçekleştirildiklerinde ise, aşağıdaki gibi kayıt altına alınırlar:

31.12.1994

711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.	XXX
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.	XXX
712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	XXX
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	XXX
722- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜCRET FARKLARI HS.	XXX
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HS.	XXX
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	XXX

733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI HS.	XXX
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	XXX
710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HS.	XXX
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	XXX
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	XXX

31.12.1994

690- DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.	XXX
712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	XXX
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	XXX
722- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜCRET FARKLARI HS.	XXX
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HS.	XXX
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	XXX
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI HS.	XXX
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	XXX

Mobilya imalat işletmelerinde, hazırladığımız hesap planı yardımıyla yukarıda, mobilya imalat işletmesinin üretim faaliyetleri yani maliyetlerin ve giderlerin akışına göre açıklamalar yapıldı ve bu açıklamalar paralelinde muhasebe kayıtları düşüldü. Bu açıklamalar ve muhasebe kayıtlarından amaç; mobilya imalat işletmelerinde tahmini maliyet muhasebesi sistemi ile, işletmenin üretim faaliyetlerini incelemek, sonuçta kârın ya da zararın ne kadar olduğunu öğrenmek ve yapılan tahminlerin doğruluğuna göre sorumlu kişilerin başarılarını ölçmektir.

Yukarıda yapılan muhasebe kayıtları sonunda, olumlu ve olumsuz sapmalar gerçekleşmiştir. Olumlu farklar işletme yönetiminin başarısını göstermesine karşın, olumsuz farklar da başarısızlığını göstermektedir. Bu olumsuz farklardan yola çıkarak, işletme yöneticileri bu farklara yol açan nedenleri araştırırlar, daha sonra da gelecek dönemde aynı olumsuz sonuçların olmaması için gerekli düzeltici önlemleri alırlar (127).

b) Giderlerin ve Maliyetlerin Ana Hesaplardaki Akış Tablosu

Çalışmamızın bu kısmında, mobilya imalat işletmelerinde kurulan tahmini maliyet muhasebesi sisteminde yer alan hesapların akışı, giderler ve mali-

(127) Rifat ÜSTÜN, "Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı Açısından Uygulanması", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, C. VII, (Haziran - 1988), s. 84.

yetlerin sayrine göre Şematik olarak gösterilecektir.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akış tablosu, mobilya imalat işletmesinin bir yıl iÇersinde yapması gereken işlemler sırasında işlemleri, hesaplar arasında baŐlantı kurarak göstermektedir.

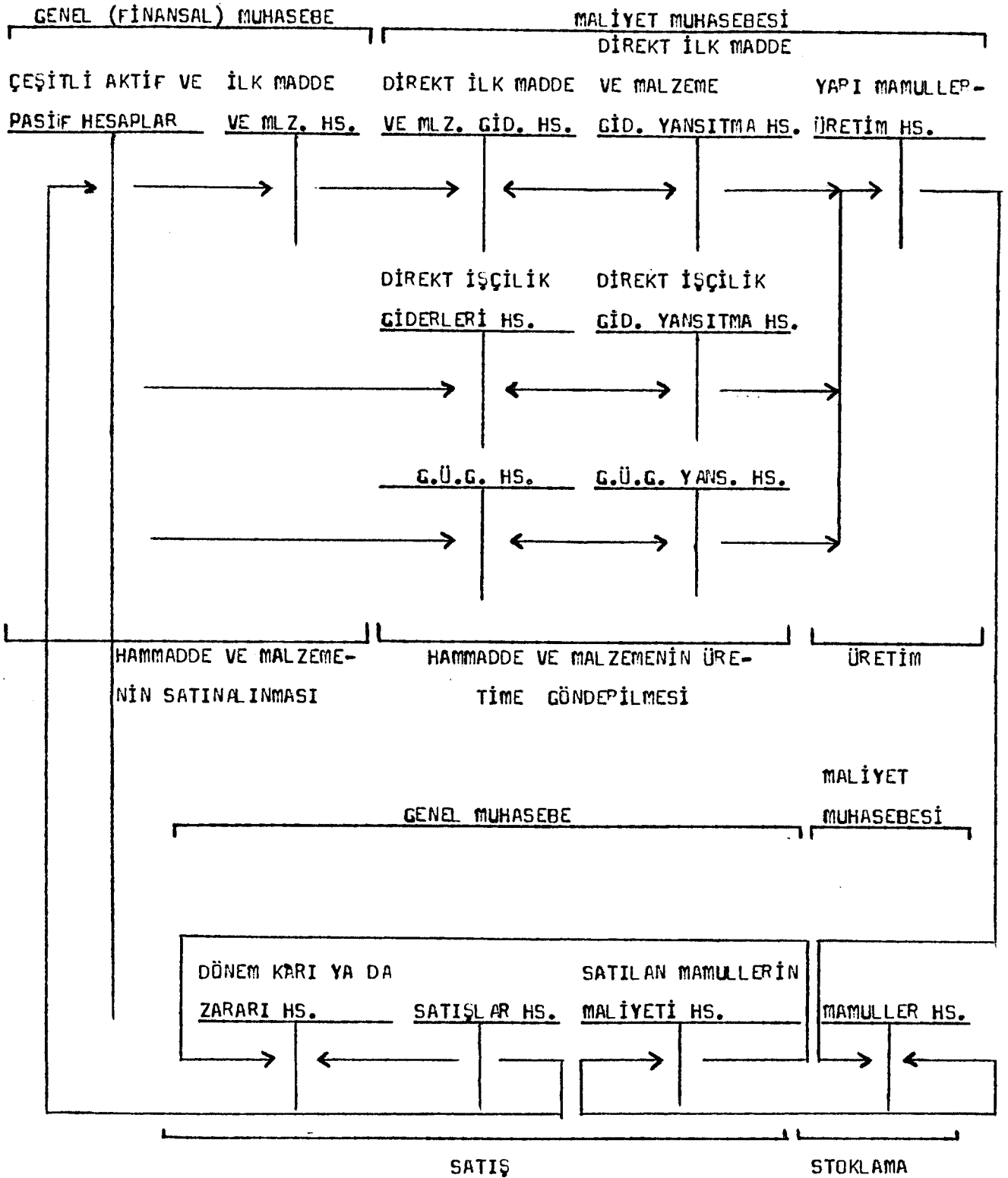
Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu, mobilya imalat işletmelerinin yapması gereken muhasebeleŐtirme işlemlerini daha aÇık bir Şekilde ortaya koymak işin, ŐalıŐmamızın bu kısmında sunulmuştur.

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akış tablosunda yer alan hesaplar arasındaki ilişkiler, oklarla gösterilmiştir. Bu oklar, yıl iÇersinde yapılan işlemlerin hesaplara göre akış yönünü göstermektedir.

Bu kısımda giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akışı tablosu ve sonuÇ hesaplarının akışı tablosu olmak üzere iki tablo verilmiştir. Bunlar;

Giderlerin ve maliyetlerin ana hesaplardaki akış tablosu (TABLO-1); hesapların birbiriyle iliŐkilerini göstermektedir.

SonuÇ hesaplarının akış tablosu (TABLO-2) ise; dönem sonunda, dönem kârı ya da zararı hesabında meydana gelen işlemleri göstermekte olup, TABLO-1'deki dönem kârı ya da zararı hesabının aŐıklamasıdır.



TABLO-1- GİDERLERİN VE MALİYETLERİN ANA HESAPLARDAKİ AKIŞ TABLOSU

690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.

611-SATIŞ İSKONTOLARI HS.

631-PAZ., SATIŞ VE DAĞ. GİD. HS.

OLUMSUZ SAPMA HESAPLARI

712-DİR. İLK MAD. MLZ. FİY. FARKI HS.

713-DİR. İLK MAD. MLZ. MİK. FARKI HS.

722-DİR. İŞÇ. GİD. ÜCRET FARKLARI HS.

723-DİR. İŞÇ. GİD. SÜRE FARKI HS.

732-G.Ü.G. BÜTÇE FARKI HS.

733-G.Ü.G. VERİM. FARKI HS.

734-G.Ü.G. KAPASİTE FARKI HS.

640-İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GEL. HS.

642-FAİZ GELİRLERİ HS.

OLUMLU SAPMA HESAPLARI

712-DİR. İLK MAD. MLZ. FİY. FARKI HS.

713-DİR. İLK MAD. MLZ. MİK. FARKI HS.

722-DİR. İŞÇ. GİD. ÜCRET FARKLARI HS.

723-DİR. İŞÇ. GİD. SÜRE FARKI HS.

732-G.Ü.G. BÜTÇE FARKI HS.

733-G.Ü.G. VERİM. FARKI HS.

734-G.Ü.G. KAPASİTE FARKI HS.

B- Genel Üretim Giderleri Tahmini Yükleme Oranının Hesaplanması

Ürün maliyetini oluşturan, direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve ilgili genel üretim giderlerinin yüklenmesi sonucunda ürün maliyeti bulunur. Ancak, üretim işletmelerinin bir çoğunda, üretim eylemleri birden fazla bölümde yerine getirilir. Ürünler, nihai ürün haline gelinceye dek, bu bölümlerin her birinde ayrı işlem görür. Bu bölümlerden geçerek üretilen ürünlerin maliyetini bulabilmek için, ürünlerin bu bölümlerden geçerken aldıkları gider paylarının hesaplanabilmesi için de, üretimle ilgili giderlerin bu bölümlere dağıtılması gerekir (128).

Bilindiği gibi maliyet muhasebesinin temel amaçlarından birisi de; sağlıklı bir maliyet hesaplamasıdır. Bunun yerine getirebilmek için de, üretimle ilgili tüm maliyet giderlerinin ürün maliyeti içine sokulması gerekmektedir. Direkt giderlerde bu işlem nesbeten kolay sağlanabilmektedir. Özellikle fiili maliyet sistemi uygulayan işletmelerde, direkt giderler, gider yerleri ve ürünle doğrudan ilişkilendirildiği için, bu giderlerin gider yerlerine dağıtımında ve ürünlere yüklenmesinde, dağıtım ve yükleme oranlarının kullanılmasına gerek yoktur. Yani giderlerin gider yerlerine dağıtılmasında; direkt hammadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, gider yerlerine ve ürüne direkt olduğu için doğrudan doğruya gider yerlerine yüklenir. İşletmede düzenlenen bir takım belgeler yardımı ile direkt giderlerin gider yerleri ve ürünlerle bağlantısının kurulması olanaklıdır. Örneğin; düzenlenen hammadde ve malzeme istek fişleri ve istek fişleri özeti yardımı ile emardan çekilen hammadde ve malzemelerin, hangi gider yerine ve hangi iş için çekildiğini izlemek olanaklıdır (129).

Genel üretim giderleri için ise aynı şeyleri söyleyemeyiz. Çünkü genel üretim giderleri birbirinden farklı özelliklere sahip çeşitli giderlerden oluşur. Genel üretim giderlerinin bu farklı özellikleri, bunların maliyetlere yüklenmesinde ve dağıtılmasında işletmelere çeşitli güçlükler yüklemektedir. Yani, genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtım ve ürün maliyetine yüklenmesi bir dizi aşamanın yerine getirilmesini gerektirmektedir. Bu aşamalar izlenerek genel üretim giderleri dağıtım anahtarları kullanılarak, hem esas üretim (işlem), hem de hizmet gider yerlerine dağıtılır.

Genel üretim giderleri, bilindiği gibi gider yerine üç aşamada dağıtılır. Genel üretim giderleri, öncelikle esas üretim ve hizmet olmak üzere, tüm gider yerleri arasında dağıtılır. Böylece her bir gider yerinin giderleri belirlenmiş olur. Buna birinci gider dağıtımı denir. Sonra hizmet gider yerlerinde toplanan gi-

(128) ÜSTÜN, Maliyet ..., s. 226.

(129) ÜZEL, Maliyet ..., s. 49 - 50.

derler, esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Buna da ikinci gider dağıtımını denir. Son olarak, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler, bu merkezlerde üretilen ürünlere çeşitli ölçüler kullanılarak dağıtılır ya da yüklenir. Buna da üçüncü gider dağıtımını denir (130).

Mobilya imalat işletmeleri için, özellikleri gözönüne alınarak, üç gider dağıtımını sayısal bir örnekle açıklayalım.

Çalışmamızda, hazırladığımız örnek hesap planında, maliyet muhasebesi hesaplarının muhasebe kayıtlarında ve daha önce ele alınan konularda, masif hattı, tabla hattı, yüzey işlemleri hattı, döşeme hattı ve montaj - ambalaj hattı olmak üzere beş esas üretim gider yeri; bakım müdürlüğü, makina ve elektrik bakım ve kompresör, enerji ve ısı santral olmak üzere üç yardımcı hizmet gider yeri ile üretim müdürlüğü, planlama müdürlüğü ve hammadde ambarı olmak üzere üç üretim yerleri yönetimi gider yeri ele alınmıştı. Ancak burada, konumuza örnek oluşturması bakımından, verilecek olan sayısal örneğin daha sade ve kolay anlaşılabilmesi bakımından, örnek (A) mobilya imalat işletmesinde, masif hattı ve tabla hattı olmak üzere iki esas üretim gider yeri, makina ve elektrik bakım olmak üzere bir yardımcı hizmet gider yeri ve üretim müdürlüğü olmak üzere bir üretim yerleri yönetimi gider yeri bulunduğunu kabul ettik.

İlgili dönem (cari yıl) için gerçekleşmesi beklenen (tahmin edilen) giderlerin şu şekilde olduklarını kabul edelim.

<u>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u>	<u>TUTARI</u>
- Endirekt Hammadde ve Malzeme Gideri	150.000.000
- Makine Amortisman Gideri	18.000.000
- Makine Sigorta Giderleri	15.000.000
- Fabrika Binası Amortisman Gideri	16.000.000
- Elektrik Gideri	30.000.000
- Endirekt İşçilik Gideri	<u>70.000.000</u>
	<u>299.000.000</u>

Dağıtıma tâbi tutulacak genel üretim giderleri; fabrika binası amortismanı, endirekt işçilik ve elektrik giderleridir. Fabrika binası amortismanında, gider yerinin kapladığı alan (m^3), elektrik gideri için, gider yerinin harcadığı KWS ölçüleri, endirekt işçilik giderleri için de, işçi sayısı dağıtım ölçüsü olarak kabul edilmiştir.

Yukarıdaki giderlerden makina amortisman gideri amortisman cenvellerine; endirekt hammadde ve malzeme giderleri hammadde istek fişlerine; makine sigorta

gideri de tahmini değerine dayanılarak gider merkezlerine doğrudan (direkt),
şöyle dağıtılmıştır:

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>MAKİNE AMOR- TİSMAN GİDERİ</u>	<u>ENDİREKT HATMAD- DE VE MLZ. GİD.</u>	<u>MAKİNE SİGORTA GİDERİ</u>
1- Tabla Mattı Esas Ürt. Gid. Yeri	7.000.000	55.000.000	6.000.000
2- Masif Mattı Esas Ürt. Gid. Yeri	5.000.000	60.000.000	6.000.000
3- Makine ve Elektrik Bakım Yard. Hizm. Gider Yeri	3.500.000	15.000.000	2.000.000
4- Üretim MÜDÜRLÜĞÜ Ürt. Yer. Yön. Gid. Yeri	2.500.000	20.000.000	1.000.000
Toplam	<u>18.000.000</u>	<u>150.000.000</u>	<u>15.000.000</u>

Ayrıca, diğer genel üretim giderlerini dağıtmada kullanılacak temel dağıtım ölçüleri de aşağıda görüldüğü gibidir:

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>ALAN (m²)</u>	<u>İŞÇİ SAYISI (ADET)</u>	<u>KWS</u>
1- Tabla Mattı Esas Ürt. Gid. Yeri	300 m ²	20	60 Kws
2- Masif Mattı Esas Ürt. Gid. yeri	250 m ²	17	50 Kws
3- Makine ve Elektrik Bakım Yard. Hiz. Gid. Yeri	150 m ²	8	25 Kws
4- Üretim MÜDÜRLÜĞÜ Ürt. Yer. Gid. Yeri	100 m ²	5	15 Kws
Toplam	<u>800 m²</u>	<u>50</u>	<u>150 Kws</u>

Giderlerin dağıtımına ilişkin hesaplama, aşağıda ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir. Herbir genel üretim gideri türünün toplamı, kendisiyle ilgili dağıtım ölçüsü toplamına bölünerek, dağıtım ölçüsü birimi başına düşen genel üretim giderinin tutarı bulunur. Bulunan bu tutar, herbir gider yerine ilişkin dağıtım ölçüsünün miktarıyla çarpılarak, gider yerinin genel üretim giderlerinden alacakları paylar bulunur.

Fabrika Binasının Amortisman Giderinin Dağıtımı:

$$\text{Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı} = \frac{\text{Genel Üretim Gideri Tutarı}}{\text{Dağıtım Ölçüsü Toplamı}} = \frac{16.000.000 \text{ TL}}{800 \text{ m}^2} = \frac{20.000 \text{ TL}}{\text{m}^2}$$

Böylece bir (m²)'ye, 20.000 TL amortisman gideri düşmektedir. Herbir gider yerinin kapladığı alan, bu 20.000 TL ile çarpıldığında, gider merkezlerine dağı-

tilması gereken amortisman giderleri payı bulunur. Şöyle ki;

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>G.Ü.G. YÜKLEME ORANI</u>		<u>KAPLADIĞI ALAN (m²)</u>	<u>AMORTİSMAN GİDER PAYI</u>
1- Tabla Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	20.000 TL/m ²	X	300 m ²	= 6.000.000 TL
2- Masif Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	20.000 TL/m ²	X	250 m ²	= 5.000.000 TL
3- Makine ve Elektrik Bakım Yard. Hiz. Gid. Yeri	20.000 TL/m ²	X	150 m ²	= 3.000.000 TL
4- Üretim MÜDÜRLÜĞÜ Ürt. Yer. Yön. Gid. Yeri	20.000 TL/m ²	X	100 m ²	= 2.000.000 TL
				<u>16.000.000 TL</u>

Elektrik Giderinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned} \text{Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı} &= \frac{\text{Genel Üretim Gideri Tutarı}}{\text{Dağıtım Ölçüsü Toplamı}} \\ &= \frac{30.000.000 \text{ TL}}{150 \text{ Kws}} = \underline{\underline{200.000 \text{ TL/Kws}}} \end{aligned}$$

Böylece bir Kws'e 200.000 TL'lik elektrik gideri düşmektedir. Her bir gider yerinin harcadığı (Kws) elektiriğin, bu 200.000 TL ile çarpımı, gider yerlerine dağıtılması gereken elektrik gideri payını verir. Şöyle ki:

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>G.Ü.G. YÜKLEME ORANI</u>		<u>KWS</u>	<u>ELEKTİRİK GİDER PAYI</u>
1- Tabla Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	200.000 TL/Kws	X	60 Kws	= 12.000.000 TL
2- Masif Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	200.000 TL/Kws	X	50 Kws	= 10.000.000 TL
3- Makine ve Elektrik Bakım Yard. Hiz. Gid. Yeri	200.000 TL/Kws	X	25 Kws	= 5.000.000 TL
4- Üretim MÜDÜRLÜĞÜ Ürt. Yer. Yön. Gid. Yeri	200.000 TL/Kws	X	15 Kws	= 3.000.000 TL
				<u>30.000.000 TL</u>

Endirekt İşçilik Giderinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned} \text{Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı} &= \frac{\text{Genel Üretim Gideri Tutarı}}{\text{Dağıtım Ölçüsü Toplamı}} \\ &= \frac{70.000.000 \text{ TL}}{50 \text{ işçi}} = \underline{\underline{1.400.000 \text{ TL/işçi}}} \end{aligned}$$

Böylece işçi başına, 1.400.000 TL endirekt işçilik gideri düşmektedir. Her bir gider merkezinde çalışan işçi sayısı, bu 1.400.000 TL ile çarpıldığında, gider yerlerine dağıtılması gereken endirekt işçilik gider payı bulunur. Aşağıda, gider yerlerine dağıtılan endirekt işçilik payları görülmektedir.

<u>GİDER MERKEZLERİ</u>	<u>G.Ü.G. YÜKLEME</u>		<u>ENDİREKT İŞÇ.</u>
	<u>ORANI</u>	<u>İŞÇİ SAYISI</u>	<u>GİDER PAYI</u>
1- Tabla Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	1.400.000 TL/işçi X	20 işçi =	28.000.000 TL
2- Masif Hattı Esas Ürt. Gid. Yeri	1.400.000 TL/işçi X	17 işçi =	23.800.000 TL
3- Makine ve Elektrik Bakım Yard. Hiz. Gid. Yeri	1.400.000 TL/işçi X	8 işçi =	11.200.000 TL
4- Üretim Müdürlüğü Ürt. Yer. Yön. Gid. Yeri	1.400.000 TL/işçi X	5 işçi =	7.000.000 TL
			<u>70.000.000 TL</u>

Dağıtım oranları yardımı ile gider yerlerine dağıtılacak olan genel üretim giderleri, gider yerlerine dağıtıldıktan sonra bu giderleri gider yeri itibari ile ayrıntılı bir biçimde gösteren genel üretim giderleri dağıtım tablosu düzenlenir.

Bu tablonun düzenlenmesinin esas amacı, gider yerleri itibari ile toplanan genel üretim giderlerini ayrıntılı bir biçimde göstermek ve bu maliyetlerin ürünlere yüklenmesini sağlamaktır.

Genel üretim giderleri dağıtım tablosunun biçimi, işletmedeki gereksinimlere ve gider yeri sayısına göre farklılık gösterecektir. Bu tabloya ilişkin bir örnek (TABLO-3)'de verilmiştir. Tablodaki veriler bir önceki örnekten alınmıştır.

I. Gider dağıtımını gösteren (TABLO-3); aşağıdaki gibidir;

G.Ü.G. TÜRLERİ	TOPLAM TUTARI	KUL. DAĞT. ÖLÇÜSÜ	YARD. HİZ.	ÜRT. YÖN.	ESAS ÜRT. GİD. YERİ	
			<u>GİD. YERİ</u>	<u>GİD. YERİ</u>	<u>TABLA</u>	<u>MASİF</u>
			<u>MAKİNE VE</u>	<u>ÜRETİM</u>	<u>HATTI</u>	<u>HATTI</u>
			<u>ELEKT. BAK.</u>	<u>MÜD.</u>		
-Endirekt						
Hamm. ve						
Mlz. Gid.	150.000.000	Direkt	15.000.000	20.000.000	55.000.000	60.000.000
-Makine						
Amort. Gid.	18.000.000	Direkt	3.500.000	2.500.000	7.000.000	5.000.000
-Makine						
Sigorta						
Gideri	15.000.000	Direkt	2.000.000	1.000.000	6.000.000	6.000.000
-Fabrika						
Binası						
Amort. Gid.	16.000.000	Alan(m ²)	3.000.000	2.000.000	6.000.000	5.000.000
-Elektirik						
Gideri	30.000.000	Kws	5.000.000	3.000.000	12.000.000	10.000.000
-Endirekt						
İşç. Gid.	70.000.000	İşçi Sa.	11.200.000	7.000.000	28.000.000	23.800.000
I. GİDER						
DAĞT. TOP.	<u>299.000.000</u>	=	<u>39.700.000</u>	<u>+ 35.500.000</u>	<u>+114.000.000</u>	<u>+109.800.000</u>

(TABLO-3): GİDER DAĞITIM TABLOSU (I. GİDER DAĞITIMI)

(TABLO-3)'de görüldüğü gibi her gider yerinin (merkezinin) giderleri belirlenmiş olmaktadır. Ayrıca yeri gelmişken, bu gider dağıtımının esas üretim (işlem) gider yerleri için ayrı ayrı önceden hesaplanmış tahmini yükleme oranına dayanarak maliyetlere yüklenen işletmelerde, diğer dağıtım tablosunun yıl başlarında, genel üretim giderlerinin tahmin edilen yıllık tutarlarının temel alınarak düzenlendiğini belirtelim.

Birinci gider dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde biriken giderlerin, esas üretim gider yerlerine dağıtılması gerekir. Buna ikinci gider dağıtım denir. Bu dağıtım sonucunda tüm giderler, esas üretim gider yerlerinde (işlem gider yerlerinde) toplanmış olacaktır.

İkinci dağıtımın gerekçesini şöyle özetleyebiliriz: Daha önce de değinildiği gibi maliyet muhasebesinin amaçlarından bir tanesi, sağlıklı maliyet hesaplayabilmektir. Bunun için de üretimle ilgili tüm giderlerin, maliyetlere aktarılması gerekmektedir. Ancak, üretim, fiilen esas üretim gider yerlerinde yapıldığına göre, üretime yardımcı yerlerde toplanan giderlerden ürünlere bir pay verilmesi sağlanamamaktadır. Dolayısıyla, yardımcı hizmet (üretim) yerlerinde toplanan giderlerden, ürünlere pay verilebilmesi için, yardımcı hizmet yerlerinde toplanan giderler, esas üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. Böylece, esas üretim gider yerlerinde hem üretim giderleri, hem de üretime yardımcı olan gider yerlerinin giderleri, toplanmış olmaktadır. Bunun sonucu olarak da, esas üretim gider yerlerinde üretilen ya da üretimden geçen birimlere, üretime yardımcı faaliyetlere ilişkin giderlerden de pay verilmiş olmaktadır (131).

Hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında, şu yöntemler kullanılır (132):

- Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi,
- Kademeli Dağıtım Yöntemi,
- Matematik Yolla Dağıtım Yöntemi,
- Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi.

Çalışmamızın bu kısmında, hizmet gider yerleri arasında ilişkinin olmadığını yani, hizmet gider yerleri arasında hizmet alışverişlerinin olmadığını kabul ederek, basit (doğrudan) dağıtım yöntemine göre, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderleri, belirlenen dağıtım ölçülerine göre hesaplanan dağıtım oranları yardımıyla, esas üretim gider yerlerine dağıtacağız.

(131) ÖZEL, Maliyet, s. 59.

(132) ÇETİNER, s. 152.

Birinci dağıtım sonucunda hizmet gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtmada kullanılacak ölçü ve oranların, aşağıda görüldüğü gibi olduğunu kabul edip, daha sonra da (TABLO-4)'de hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımını (II. gider dağıtımını), basit dağıtım yöntemi ile yapacağız. Tahmini yüklenme oranları ile ilgili oranlar (sunulan hizmet oranları) şu şekildedir:

	YARD. HİZM. ÜRT. YÖN.				
	<u>GİD. YERİ</u>	<u>GİD. YERİ</u>	<u>ESAS ÜRETİM GİDER YERİ</u>		
	MAKİNE VE	ÜRETİM			
I. GİDER DAĞITIMI	<u>ELEKT. BAK.</u>	<u>MÜD.</u>	<u>TABLA HATTI</u>	<u>MASİF HATTI</u>	<u>TOPLAM</u>
SONUCUNDA G.Ü.G.					
TOPLAMI	39.700.000	35.500.000	114.000.000	109.800.000	299.000.000

SUNULAN HİZMET
ORANLARI

MAKİNE VE

ELEKT. BAKIM

(Herbir Merkezde
Çalışılan Onarım
Saatlerine Göre)

Onarım Saatleri	-	30.000	150.000	120.000	300.000
Gid. Yük. Oranı	-	1/10	5/10	4/10	10/10

ÜRETİM MÜD.

(İşç. Saat. Göre)

Top. İşç. Saat.	5.000	-	25.000	20.000	50.000
Gid. Yük. Oranı	% 10	-	% 50	% 40	% 100

TABLO-4-II. GİDER DAĞITIM TABLOSU (BASİT DAĞITIM YÖNTEMİNE GÖRE)

	YARD. HİZM. ÜRT. YÖN.				
	<u>GİD. YERİ</u>	<u>GİD. YERİ</u>	<u>ESAS ÜRETİM GİDER YERİ</u>		
	(1)	(2)	(3)	(4)	
	MAKİNE VE	ÜRETİM			
I.GİD. DAĞITIMINDAN	<u>ELEKT. BAK.</u>	<u>MÜD.</u>	<u>TABLA HATTI</u>	<u>MASİF HATTI</u>	<u>TOPLAM</u>
SONRAKİ G.Ü.G. TOP.	39.700.000	35.500.000	114.000.000	109.800.000	299.000.000
II. DAĞITIM					
1- MAK. VE ELEKT.					
BAK. GİD. YERİ					
(5/9, 4/9) ^x	<u>(39.700.000)</u>	-	22.055.500	17.644.500	
2- ÜRETİM MÜD.					
GİD. YERİ					
(50/90, 40/90) ^{xx}	-	<u>(35.500.000)</u>	19.722.200	15.777.800	
II. DAĞITIM TOP.	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>	<u>41.777.700</u>	<u>33.422.300</u>	
GENEL TOPLAM					
Esas Ürt. Gid. Yer-					
lerinin Top. G.Ü.G.			<u>155.777.700</u>	<u>+ 143.222.300</u>	<u>= 299.000.000</u>

Ürün Maliyetlemesi
Amaçlarıyla Tahmi-
ni G.Ü.G. Yükleme
Oranlarının Hesap-
lanması

Tahmini D.İ.S.'ne

Bölünmesi

150.000

120.000

270.000

G.Ü.G. Yükleme

Oranları (TL/D.İ.S.)

1.038,52

1.193,52

1.107,4

x - Gider Dağıtım Temeli (150.000 + 120.000) ya da 270.000 saattir.

xx- Gider Dağıtım Temeli (25.000 + 20.000) ya da 45.000 saattir.

Hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine, basit dağıtım yöntemine göre dağıtımı (TABLO-4)'de görülmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında, basit dağıtım yöntemini kullanarak gider dağıtımlarını yaptığımız için, hizmet gider yerlerinin birbirine sağladığı hizmetleri gözönüne almadık. (TABLO-4)'de görüldüğü gibi, hizmet gider yerlerinden, esas üretim gider yerlerine yapılan gider dağıtımı sonucunda, tabla hattında 41.777.700 TL'lik ve masif hattında da 33.422.300 TL'lik genel üretim gideri toplanmıştır. Bu sonuçlar muhasebeleştirildiğinde, genel üretim giderlerinin toplamı esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur.

II. Gider dağıtımına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

.../.../....

730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	75.200.000
10 ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ	75.200.000
101 Tabla Hattı	41.777.700
102 Masif Hattı	33.422.300
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	75.200.000
40 YARDIMCI HIZM. GİD. YERİ	39.700.000
402 Makine ve Elekt. Bak.	39.700.000
45 ÜRETİM YER. YÖN. GİD. YERİ	35.500.000
451 Üretim Müdürlüğü	35.500.000

Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlere dayanılarak, ürünlerin maliyetlenmesi amacıyla tahmini genel üretim giderleri bölümsel yükleme oranının hesaplanması gerekmektedir. Mobilya imalat işletmelerinde, değişik ürün grupları üretildiğinden, bölümsel yükleme oranlarının kullanılması, genel üretim giderlerinin ürünlere daha sağlıklı yüklenmesi açısından, daha etkin olabilirler.

Bu düşünceden hareketle, çalışmamızın bu kısmında bölümsel yükleme oranlarını temel olarak ele aldık. Mobilya imalat işletmelerinde, üretimin her aşamasında işçiliğin önemi kuşkusuz büyüktür. Çünkü, mobilya üretiminde işçilik, üretimin her aşamasında vazgeçilmez bir üretim unsurudur. Mobilya üretimi için gerekli olan hammaddelerin ve malzemelerin, mobilya üretimine uygun bir biçimde kesilmesinden, kaplama ve preslenmesine, boya, cila, zımpara ve vernik gibi yüzey işlemlerin yapılmasından, toplanmasından, montajlanmasından, ambalajlanmasına kadar işçilikler büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, tahmini bölümsel yükleme oranlarının geliştirilmesi amacıyla, her iki esas üretim gider yeri içinde direkt işçilik saatleri temel olarak alınmıştır. Bu biçimde hesaplanan tahmini genel üretim giderleri bö-

lüksel yükleme oranları, tabla hattı için direkt işçilik saati başına 1038.52 ve masif hattı için de direkt işçilik saati başına 1.193.52 olarak (TABLO-4)'de belirlenmiştir.

I. ve II. gider dağıtımını sonucunda esas üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin, bu gider yerlerinde üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, gider dağıtımında en son aşamayı oluşturmaktadır. Bu son aşamaya III. gider dağıtımını denir. I. ve II. gider dağıtımında yapılan işlemlere "dağıtım işlemleri", III. gider dağıtımında yapılan işlemlere ise "yükleme işlemleri" denir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, direkt hammadde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri, hem mamullere hem de gider yerlerine direkt olduklarından, hammadde istek fişinden ve işçi çalışma kartlarından yararlanarak, mamullere doğrudan doğruya ya da hiç bir gider dağıtım ölçüsüne gereksinim duyulmadan yüklenilmekteydi. Fakat, genel üretim giderleri ürünlere endirekt olduklarından, ancak belirlenecek bir dağıtım kriteri aracılığıyla, ürünlere yüklenebilirler. Dağıtım kriteri, faaliyet hacmiyle yakından ilgilidir. Başka bir deyişle, daha çok çalışmayı gerektiren ürünlere daha çok genel üretim gideri yüklenmelidir. Genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesi, herbir esas üretim gider yeri için belirlenen faaliyet hacmi ölçülerine dayanarak yapılır. Kullanılabilecek faaliyet hacmi ölçülerini ya da dağıtım ölçülerini; üretim miktarı, üretilen ürünlerin ağırlığı, direkt hammadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve temel maliyet giderleri oluşturur. İşletmede tek tür ürün üretildiğinde, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtımını sorunuyla karşılaşılmaz. Bu durum esas üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin toplamını, bu ürünlerin üretim miktarına bölmek yeterlidir. Oysa, birden fazla türde ürün üretilmesi durumunda, genel üretim giderlerinin bu ürünler arasında paylaşılması gerekir. Bu nedenle dağıtım ölçülerine gereksinim duyulur (133).

Daha önce I. ve II. gider dağıtımını için yaptığımız sayısal örneğe devam edecek olursak; sayısal örneğimizde, koltuk ve sehpa olmak üzere iki tür ürünün üretildiğini ve söz konusu dönemin üretiminin 1000 adet koltuk ve 2000 adet sehpa dan oluştuğunu kabul edelim. II. gider dağıtım tablosunda da hatırlanacağı üzere, Tabla Hattında 150.000 ve Masif Hattında ise 120.000 olmak üzere toplam 270.000 tahmini D.İ.S. vardır ve Tabla Hattı için genel üretim gideri yükleme oranı 1038.52 TL/D.İ.S, Masif Hattı için ise 1.193.52 TL/D.İ.S. olarak hesaplanmıştır.

Aynı zamanda işletmede üretilen koltuk ve sehpa ile ilgili verilerin de, aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ

ÜRÜN TÜRLERİ

	<u>KOLTUK</u>	<u>SEHPA</u>
1- TABLA HATTI	10.000 D.İ.S.	140.000 D.İ.S.
2- MASİF HATTI	100.000 D.İ.S.	20.000 D.İ.S.
	<u>110.000 D.İ.S.</u>	<u>160.000 D.İ.S.</u>

Bu verilere göre, sözkonusu üretim döneminde üretilen, tüm sehpa (2000 adet) ve koltuklar (1000 adet) için yüklenecek genel üretim giderleri şöyle olacaktır:

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

ÜRÜN TÜRLERİ

	<u>KOLTUK</u>	<u>SEHPA</u>
KOLTUK (10.000 D.İ.S. X 1038.52 TL/D.İ.S.)		
100.000 D.İ.S. X 1193.52 TL/D.İ.S.)	129.737.000	
SEHPA (140.000 D.İ.S. X 1038.52 TL/D.İ.S.)		
20.000 D.İ.S. X 1193.52 TL/D.İ.S.)		169.263.000
	<u>129.737.000</u>	<u>169.263.000</u>

Yukarıda görüldüğü gibi, tüm üretim döneminde, üretilen 1000 adet koltuk için 129.737.000 TL genel üretim gideri, 2000 adet sehpa için ise 169.263.000 TL genel üretim gideri yüklenmiştir. Bütün bu işlemler yapıldıktan sonra, ürünlerin tahmini genel üretim giderleri tutarı belirlenmiş olmaktadır. Bundan sonraki işlem; bu giderleri Yarı Mamuller - Üretim hesabına aktararak ve dönem sonunda fiili genel üretim giderleri oluştuğunda, varsa sapmaların belirlenmesi ve ilgili düzeltme kayıtlarının yapılması oluşturmaktadır. Daha sonra da bu sapmalar, Satılan Mamullerin Maliyet Hesabına, Mamuller hesabına devredilerek kapatılırlar.

Yukarıda ürünlere yüklenmek üzere belirlenmiş olan tahmini genel üretim giderlerinin muhasebe kayıtları şöyle yapılır:

31.12.1994	
151- YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.	299.000.000
731- G.Ü.G. YANSITMA HS.	299.000.000
<hr/>	
31.12.1994	
731, G.Ü.G. YANSITMA HS.	299.000.000
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	299.000.000

Yukarıda örnekte, ürünlere tahmini olarak, genel üretim giderleri 299.000.000 TL olarak yüklenmiştir. Aynı birimler için genel üretim giderleri fiili olarak 300.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Yani 1.000.000 TL'lik bir olumsuz sapma olmuştur. Başka bir deyişle, ürünlere 1.000.000 TL'lik bir eksik yükleme yapılmıştır. Bu durumda, oluşan saptmaya ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31.12.1994

732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	1.000.000	
730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		1.000.000

C- Maliyet Muhasebesi Belge Düzeninin Kurulması

1. Direkt Hammadde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Belgeler

Bu kısımda, mobilya imalat işletmeleri için gerekli olan ve direkt hammadde ve malzeme giderlerinin izlenmesinde kullanılacak olan belgelere değineceğiz. Bu belgeleri, işletmelerin durumlarını gözönüne alarak çoğaltmak mümkündür.

a) Yapım Resmi

Yapım resimleri, üretilecek olan mobilyanın biçimini, boyutlarına ve tüm özelliklerini belirten resimlerdir. Yapım resimleri, üretim için zorunlu olduğu kadar, maliyet için de gereklidir.

Üretimi yapılacak olan mobilyaların müşteriye anlatımı, malzeme listelerinin hazırlanması, maliyet hesaplarını ve üretimin yapılması bu resimler sayesinde mümkün olmaktadır. Yapım resimleri gereği gibi çizilmeli, hatasız ve noksansız olmalıdır. Yapım resimlerinin düzenlenmesi görevi, daha önce de belirttiğimiz gibi Araştırma - Geliştirme Bölümünün görevidir. Tasarımcılar ve teknisyenler tarafından hazırlanan yapım resimleri, planlama bölümüne verilir. Planlama bölümü de, yapım resimlerine uygun olarak üretilecek olan mobilyaların Malzeme Listelerini, Üretim - Maliyet Formunu ve İş Emri Formunu hazırlar. Yapım resimlerine ilişkin bir örnek, EK-2'de sunulmuştur.

b) Sözleşme

Sözleşme, siparişi alınan mobilyanın hangi şartlara göre üretileceğini belirleyen yazılı anlaşmalardır. Bu sözleşmeler; Yapım Sözleşmesi ve Genel Sözleşme olmak üzere iki çeşittir.

Yapım sözleşmesinde: Siparişin adı ve numarası, üretimde kullanılacak gereçlerin nitelikleri, konstrüksiyonu, adedi, fiyatı, peşin alınan ve kalan miktarları, teslim tarihi, üretimde teknik özelliklere uyulma durumu, rengi, cilası, boyası, ölçüsü, resmi v.b. konulara yer verilir.

Genel Sözleşmede ise; Siparişin ambalaj ve taşıma durumu, üretimi tamamla-
nan mobilyanın nerede ve nasıl teslim edileceği, siparişin gecikmesi durumunda
tazminat ödenip ödenmeyeceği, ödenecekse miktarı, ödeme şekli (varsa taksit durum-
ları), sipariş üzerinde yapılacak değişikliklerin durumu, anlaşmazlık halinde da-
vanın görüleceği yer v.b. konulara yer verilir.

Sözleşmeler iki nüsha olarak hazırlanır. Bir nüsha siparişi varende, diğere
ri de işyeri sahibinde ya da sözleşme yapma yetkisi olan bölümde kalır. Sözleşme-
ye ilişkin bir örnek, EK-3'de sunulmuştur.

c) Malzeme Listesi

Bir mobilya, bir çok parçanın birleşmesinden meydana gelir. Mobilya
üzerinde bulunan bu parçaların biçimi, ölçüleri ve yapısal özellikleri farklıdır.
Bu parçaların hazırlanmasında kullanılan malzemenin türünü, ölçülerinin, miktarı-
nın ve birimlerinin bulunması önemli bir yer tutar. Bir bütünü oluşturan bu par-
çaların adını, adedini, hangi malzemeden yapılacağını, ölçülerini ve bu parçalar
için hazırlanacak malzeme miktarını belirten malzeme parça listeleri hazırlanır.

Malzeme listesi, Planlama bölümü tarafından hazırlanır. Planlama bölümü,
Araştırma - Geliştirme bölümünden aldığı projelere ve yapım resimlerine dayanarak,
üretilecek mobilyaların malzeme listelerini hazırlar. Daha sonraki aşamada ise, P-
lanlama bölümü, üretilecek mobilyaların malzeme listelerine dayanarak üretim - ma-
liyet formları hazırlayacağı için, genellikle herbir mobilyanın malzeme listesi ve
üretim - maliyet formu bileşik olarak kullanılır. Bu nedenle, malzeme listesi ve
üretim - maliyet formu EK-4 ve EK-5'de birleşik olarak hazırlanmış ve bir çizgiyle
birbirinden ayrılmıştır. Birleşik olarak hazırlanan bu formun EK-4 bölümü, malzeme
listesidir.

d) Üretim - Maliyet Formu

Üretim - maliyet formu, üretilecek mobilyaların, hammadde ve malzeme
maliyetlerinin hesaplanması amacıyla düzenlenir.

Planlama bölümü tarafından, malzeme listelerine dayanarak hazırlanan üre-
tim - maliyet formunda, üretilecek mobilya için kullanılacak hammadde ve malzeme-
nin; türü, ürüne giden miktarı, birimi, birim fiyatı ve tutarı gibi bilgiler yer
alır.

Daha önce de belirtildiği gibi, üretim - maliyet formu, malzeme listelerine
dayanarak hazırlandığı için, malzeme listeleri ile birlikte kullanılır. Bu nedenle,
malzeme listesi ve üretim - maliyet formu EK-4 ve EK-5'de birleşik olarak hazırlan-
mış ve bir çizgiyle birbirinden ayrılmıştır. Birleşik olarak hazırlanan bu formun
EK-5 bölümü, üretim - maliyet formudur.

e) Tahmini Maliyet Hesaplama Formu

Bu form, ürün siparişi alındığında, alınan siparişin tahmini birim maliyetini ve toplam sipariş maliyetini hesaplamak amacıyla düzenlenir. Bu formun ilk kısmında; işletmenin adı, siparişi veren, işin tanımı, istenilen miktar, tarih, toplam sipariş maliyeti ve yetkili kişiler gibi bilgiler bulunur. Formun ikinci kısmında, kullanılacak hammadde ve malzemenin; türü, ürüne giden miktarı, birim, birim fiyatı ve tutarı ile gerekli olan direkt işçiliğin tahmini saati, saat ücreti, tutarı ve hangi bölümde olduğu gibi bilgiler bulunur. Formun üçüncü kısmında ise; işçilik toplam tutarı, genel üretim giderleri, hammadde ve malzeme tutarı, kâr, birim satış fiyatı, tahmini ürün maliyeti ve toplam sipariş maliyeti gibi bilgiler bulunur.

Tahmini maliyet hesaplama formu üzerinde hesaplanan tahmini sipariş üzerinden sipariş veren kişi ya da işletme ile anlaşma sağlanırsa EK-3'de verilen sipariş sözleşmesi imzalanır. Tahmini maliyet hesap formuna ilişkin bir örnek EK-39'da sunulmuştur.

f) İş Emri Formu

İş emri formu, planlama bölümü tarafından, malzeme listeleri ve üretim - maliyet formlarına dayanarak hazırlanır.

İş emri formunda; iş emri no, proje no, proje adı, proje teslim tarihi, üretilecek ürün adedi, üretimi yapacak hattın adı ve kodu, üretimde kullanılacak malzemenin; adı, kodu, birimi, planlama miktarı ve çekilen miktarı, iş emri formunu hazırlayan ve onaylayan, iş emrinin yollandığı bölüm, bölüm sorumlusu ve imzası, tarih ve açıklama gibi bilgiler bulunur.

İş emri formu, planlama bölümü tarafından düzenlenerek, üretimin yapıldığı atölye ve bölümlere yollar ve böylece üretim başlatılmış olur. İş emri formuna ilişkin bir örnek, EK-6'da sunulmuştur.

g) Hammadde Satın Alma İstek Fişi

Bu fişe, hammaddenin ne kadar satın alınmak istendiği, mobilya işletmesine ne zaman teslim edilmesi gerektiği, isteği yapan bölüm ya da hattın (servisin) adı, tarih, fiş numarası, istekte bulunan ve onaylayanın imzası yer alır.

Satınalma bölümü, satıcıya sipariş verdikten sonra istek fişine ayrıca, siparişin verildiği satıcının adını, fiyatını ve teslimatın ne zaman yapılacağını yazar. Bu fiş, satınalma isteminin ne miktarda ve tutarda olduğunu gösterir ve satıcıya verilen bir akit anlamındadır. Hammadde satınalma fişine ilişkin bir örnek EK-7'de sunulmuştur.

h) Hammadde Satınalma Fişi

Bu fişte; satıcı tarafından hammaddenin teslim edileceği tarih, fiş no, satıcının adı ve adresi, nakliye biçimi, birim fiyatı ve borçlandırılacak hesap numarası gibi ayrıntılar yer alır.

Hammadde satınalma istek fişinden sonra bu fiş düzenlenerek, satınalma işlemi gerçekleşmiş olur. Hammadde satınalma işine ilişkin bir örnek, EK-8'de sunulmuştur.

ı) Teslim Alma ve Muayene Raporu

Bu raporda, teslim koşulları ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu rapor, iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan birincisi; teslim alma raporu, ikincisi de; muayene raporudur.

Teslim alma raporu kısmında; satıcının adı, Ünvanı, adresi, taşıma aracı, teslim eden, teslim alınan yer, teslim tarihi, hammadde tutarının ödenip ödenmediği, fiş no, satınalma fiş no, fatura no, teslim edilen miktar, hammaddenin cinsi, özellikleri ve teslim alanın imzası bulunur.

Muayene raporu kısmında ise; kabul edilen ve geri gönderilen hammaddenin miktarı, geri gönderilme nedeni, ölçülmeyi yapan, kontrol eden ve onaylayanın adı ve soyadı yer alır.

Teslim alma ve muayene raporuna ilişkin bir örnek, EK-9'da sunulmuştur.

ı) Ambar Giriş Fişi

Ambar giriş fişi, daha önceki konularda da değinildiği gibi, herbir partide satınalınan hammadde ve malzeme türlerinin, miktarlarının, alış bedellerinin, alış giderlerinin ve buna göre toplam ve birim başına alış maliyetlerinin gösterileceği bir fiştir. Fiş'in tutarı, "Hammadde ve Malzeme Stokları" hesabına borç ve ilgili hammadde ve malzemelere ait "Stok Kartları"nın giren malzeme bölümüne, giriş fiyatları, miktarları ve tutarları itibariyle, yapılacak kayıtların dayanağını oluşturacaktır. Bu fişe ilişkin bir örnek, EK-10'da sunulmuştur.

j) Ambar Stok Kartı

Ambar stok kartlarına, hammaddenin ambara giriş tarihi, miktarı ve teslim alma raporunun numarası yazılır. Ayrıca bu kartlarda; hammaddenin maksimum ve minimum miktarları, satınalınan, üretime gönderilen ve ambarda kalan stok miktarları ayrı ayrı gösterilir. Bu kart ambar giriş fişlerine dayanılarak düzenlenir ve hammaddeleri sadece miktar olarak gösterir. Ambar stok kartına ilişkin bir örnek, EK-11'du sunulmuştur.

k) Sürekli Envanter Stok Kartı

Sürekli envanter stok kartı ambar muhasebesi servisinde eldeki stok-

ların sürekli olarak en son durumunu gösteren bir karttır. Sürekli envanter stok kartları, hammadde stokları ana hesabının yardımcı hesabını oluşturur. Bu kartlarda, hammaddenin adı, kodu, parça nosu, ambarda bulunduğu yer, ölçü birimi, ortalama birim fiyatı, maksimum ve minimum stok miktarlarıyla, yeniden sipariş miktarı gibi bilgiler yer alır. Bu kartlar, giren, çıkan ve kalan olarak çalışırlar. Sürekli envanter stok kartına ilişkin bir örnek, EK-12'de sunulmuştur.

1) Hammadde İstek Fişi

Bu fişte, isteği yapan yetkili, gereksinim duyulan hammadde ve malzemenin türünü ve miktarını belirtir. Ayrıca bu fişte, isteği yapan bölümün (servisin) adı, hammadde ve malzemenin hangi iş için istendiği, isteme tarihi, istek fişinin nosu ve yetkililerin imzaları gibi bilgiler yer alır. Hammadde istek fişine ilişkin bir örnek, EK-13'de sunulmuştur.

m) Ambar Çıkış Fişi

Bu fiş, ambar dan Üretime gönderilen hammadde ve malzemelerin çıkışı için düzenlenir. Bu fişle üretim hesabı borçlandırılırken, direkt hammadde ve malzeme giderleri hesabı alacaklandırılır. Bu fişte, fişin tarihi, nosu, imzalar gibi bilgiler yer alır. Ambar çıkış fişine ilişkin bir örnek, EK-14'de sunulmuştur.

n) Ambar İade Fişi

Üretimden ambara iade edilen hammaddeleri muhasebeleştirilmesinde, ambar iade fişi düzenlenir. Bu fişte; iadenin nedeni, iade eden bölüm, alacaklandırılan hesabın nosu, tarih, fiş nosu gibi bilgiler yer alır. Ambar iade fişine ilişkin bir örnek, EK-15'de sunulmuştur.

o) Artıklar Raporu

Bu rapor, artıkların depoya alınabilmesi ve depodan çıkışının yapılabilmesi için düzenlenen bir rapordur. Artıklar raporunda; rapor no, artığın olduğu bölüm, tarih, alacaklandırılan hesap no ve sipariş no, teslim eden, teslim alan depo sorumlusu gibi bilgiler yer alır. Artıklar raporuna ilişkin bir örnek, EK-16'da sunulmuştur.

ö) Stok Değişim Raporu

Bu rapor, hammaddenin, sürekli envanter stok kartına birkaç ekleme çıkarma yapıldığında düzenlenecek bir rapordur. Sürekli envanter stok kartlarının düzeltilmesi dışında ayrıca, hammadde ve malzeme stokları hesabının da düzeltilmesi gerekir. Bu raporda; hammadde adı, eldeki stoklar, sayım fazlası, sayım noksanı gibi bilgiler yer alır. Stok değişim raporuna ilişkin bir örnek, EK-17'de sunulmuştur.

p) Direkt Hammadde Özet Föyü

Bu föy, direkt hammaddenin, üretim gider merkezleri itibarı ile maliyet-

lerini gösteren bir belgedir. Bu belgede, ait olduğu ay, sipariş no, ambar çıkış fişi gibi bilgiler yer alır. Direkt hammadde özet föyüne ilişkin bir örnek, EK-18'de sunulmuştur.

r) Ürün Maddeler Ambar Giriş Formu

Bu form, üretimi tamamlanmış nihai ürünlerin, ürün ambarına teslim edilmesi sırasında düzenlenen ve ürün ambarına giren nihai ürünleri gösteren bir belgedir. Bu belgede; giriş sıra no, tarih, teslim alınan nihai ürünün; proje no, ürün kodu, adı, ölçüsü, nitelikleri, birimi, miktarı ve stok maliyeti, açıklama, teslim eden, teslim alan ve onay gibi bilgiler yer alır. Ürün maddeler ambar giriş formuna ilişkin bir örnek, EK-19'da sunulmuştur.

s) Ürün Maddeler Ambar Çıkış Formu

Bu form, üretimi tamamlanmış ve ürün ambarında bulunan nihai ürünlerin, satılmak üzere ya da satışı gerçekleşenlerin sevk edilmek üzere ürün ambarından çıkarılması sırasında düzenlenen ve ürün ambarından çıkan nihai ürünleri gösteren bir belgedir. Bu belgede; çıkış sıra no, tarih, ürün ambarından sevk edilen nihai ürünün; proje no, ürün kodu, ölçüsü, nitelikleri, birimi, miktarı ve stok maliyeti, açıklama, teslim eden ve teslim alan ve onay gibi bilgiler yer alır. Sevk irsaliyeleri ve faturaları ürün maddeler ambar çıkış formuna göre düzenlenirler. Ürün maddeler ambar çıkış formuna ilişkin bir örnek, EK-20'de sunulmuştur.

2. Direkt İşçilik Giderleri ile İlgili Belgeler

Direkt işçilik giderleri ile ilgili belgeler, direkt işçilik miktarlarının, ayrıntılı olarak izlenmesini ve kayıtlara geçirilmesini sağlayan belgelerdir. Bu kısımda mobilya imalat işletmeleri için gerekli olan belgelere değineceğiz. İşletmelerin durumlarına göre, bu belgeleri çoğaltılması ve değiştirilmesi mümkündür.

a) Zaman Kartı

Zaman kartı bir işçinin işletmede geçirdiği sürenin belirlenmesi, işe giriş ve çıkışında imzalaması ve işletmede çalıştığı sürenin yazılması amacıyla hazırlanan kartlardır. Zaman kartında, işçinin; adı, soyadı, numarası, bölümü ile zaman kartının; ait olduğu ay, gün ve tarih, normal çalışma giriş ve çıkış saatleri, fazla mesai giriş ve çıkış saatleri, normal ve fazla mesai saati, brüt ücret tutarı, normal ve fazla çalışma saat ücreti gibi bilgiler bulunur. Zaman kartına ilişkin bir örnek EK-21'de sunulmuştur.

b) İşçi Günlük Çalışma Kartı

Genellikle haftalık olarak hazırlanan ve diğer bir adı da "haftalık işçi saat kartı" olan bu kart, işçinin her gün ayrı ayrı belirtilmek suretiyle, bir haftalık süre içerisinde, işletmede geçirdiği süreyi saat olarak gösterir. Bu kartlar

Üzerinde; işçinin adı, soyadı, sone eren haftanın tarihi, saat nosu, işçinin sicil nosu, bölümü, günler, sabah, öğle ve fazla çalışmanın giriş ve çıkış saatleri, yetkililerin imzaları gibi bilgiler bulunur. Yanlız, işçi günlük çalışma karta üzerinde işçilik saat ücreti gösterilmez. İşçi günlük çalışma kartına ilişkin bir örnek, EK-22'de sunulmuştur.

c) Günlük İşçilik Özet Kartı

Bu kartlar, bir işçinin bir gün içinde hangi işler üzerinde ve hangi bölümlerde çalıştığını açıkca gösterir. Bu kartlarda; işçinin adı, soyadı, tarih, normal ücret, vardiya ücreti, fazla çalışma primleri, işçi no, saat ücreti, tutar gibi bilgiler yanında, işi bırakma, başlama ve çalışılan saat gibi bilgiler yer alır. Günlük işçilik özet kartına ilişkin bir örnek, EK-23'de sunulmuştur.

d) Puantaj Defteri

Mobilya imalat işletmelerinde, işçilerin işe devam edip etmedikleri, işte geçirdikleri süreler, puantaj defteri yardımıyla saptanır. Puantaj defterinde; işçinin sicil numarası, adı ve soyadı, aylık alarak düzenlenmiş günler, yevmiyesi ve toplam ücretler yer alır. Ayrıca puantaj defterine, işçilerin raporları işlenir ve işçilerin bordroları da puantaj defterleri yardımıyla düzenlenir. Puantaj defterine ilişkin bir örnek, EK-24'de sunulmuştur.

e) Fazla Mesai Kartı

İşçilerin normal çalışma sürelerinin dışında kalan sürelerde çalıştıkları işçilikler, fazla mesai kartında izlenir. Bu kartta; toplanan saatlere göre, fazla mesai ücreti ödenir. Fazla mesai kartında; ad, soyad, tarih, fazla çalışma saati, süre ve imzalar bulunur. Fazla mesai kartına ilişkin bir örnek, EK-25'de sunulmuştur.

f) Direkt İşçilik Özet Föyü

Bu föy, direkt işçiliklerin gider yerleri itibari ile maliyetlerini göstermektedir. Bu belgede; ait olduğu ay, sipariş no, işçi zaman kartı gibi bilgiler yer alır. Bu föy, işçilik zaman kartları esas alınarak düzenlenir. Direkt işçilik özet föyüne ilişkin bir örnek, EK-26'da sunulmuştur.

3. Genel Üretim Giderleri İle İlgili Belgeler

Hammadde ile işçilik giderlerinin izlenmesinde kullanılacak olan yukarıdaki belgeler, direkt hammadde ve malzeme ve direkt işçilik yanında, endirekt hammadde ve malzeme ve endirekt işçilik giderlerinin de gerek tutar olarak, gerekse gider merkezleri itibarıyla izlenmesine olanak sağlayacaktır. Genel üretim giderlerini oluşturan diğer kalemlerin (vergi, resim ve harçlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler v.b.) izlenmesinde ise özel belgelerin kullanılmasına genellikle gerek

yoktur. Biz çalışmamızın bu kısmında, mobilya imalat işletmelerinin özelliklerine ve yapılarına uygun olan genel üretim giderleri belgelerinden, yukarıda ele aldığımız belgelerin dışında kalan belgelere değineceğiz.

a) Bölümsel Genel Üretim Giderleri Kartı

Bu kartlar, genel üretim hesabının yardımcı hesabı niteliğindedir ve ayrıntılı olarak genel üretim giderlerinin dökümünün yapılması amacıyla düzenlenir. Bu kartlar, fatura ya da fişlerin kopyaları, işçi saat kartları ve diğer fişlerdeki bilgilerden yararlanılarak doldurulmaktadır. Bu kartlarda; tarih, kaynak belgeler ve genel üretim giderleri yer alır. Bölümsel genel üretim giderleri kartına ilişkin bir örnek, EK-27'de sunulmuştur.

b) Muhasebe Fişleri

Genel muhasebe sisteminde kullanılan bu fişler, "Kasa Tahsil", "Kasa Tesdiye" ve "Mahsup" fişleridir. Genel muhasebede bu fişler üzerinde ana hesaplar ve yardımcı hesapları gösterilmekle yetinilir. Maliyet muhasebesi kayıtlarıyla ilgili kasa ödeme ve mahsup fişlerinin ise, ana ve yardımcı gider hesaplarının yanında gider merkezlerinin de tasarılanıp bastırılmaları gerekir. Muhasebe fişlerine ilişkin birer örnek, EK-28'de sunulmuştur.

c) Sipariş Maliyet Kartı

İlgili ürüne ait direkt giderlerle yine o ürüne düşen genel üretim giderleri paylarının bu kart üzerinde gösterilmesi gerekir. Bir ürünün üretimi tamamlandığında, o ürüne ait sipariş maliyet kartında biriken giderleri toplamı alınarak, ürün partisinin maliyeti bulunacaktır. Sipariş maliyet kartına ilişkin bir örnek, EK-29'da sunulmuştur.

D- Maliyet Rapor Sisteminin Kurulması

Bundan önceki konularda açıkladığımız maliyet akışının yapılabilmesi için; hesap planının, muhasebe kayıtlarının ve gerekli belgelerin kullanılması, elde edilecek verilerin sonuçlarının rapor edilmesi, başka bir deyişle, bu bilgilerin anlamlı hale sokulması ve ilgili kişilere sunulmaya hazır duruma getirilmesi gerekir.

Hazırlanacak raporlar, işletme varlıklarının muhafazasında ya da kontrolunda önemli bir yer tutar. Bu yüzden, işletmenin faaliyet sonuçlarına göre hazırlanan raporlar; kârın saptanması, maliyetlerin kontrol edilmesi ve fonların yönetimi ile doğrudan ilgilidir. Ayrıca raporlar, üst yönetim kademesinin finansal planları hazırlamasına, gerektiğinde yapılacak plan değişikliklerine ilişkin temelin saptanmasına ve sürekli olmayan, ya da öngörülmeleyen sorunların çözülmesine yardımcı

olur (134).

İşletme sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların kaynakları arasındaki ilişkiyi dengeli bir biçimde tutmak suretiyle, faaliyetde bulunan ekonomik bir ünitedir. Bundan, başta işletme sahipleri olmak üzere, yöneticiler ve işletme dışındakiler çeşitli şekillerde etkilendir. Bu bakımdan muhasebe, işletme hakkında gerekli mali bilgileri toplamak ve ihtiyaç sahiplerine sunmakla ekonomik faaliyetlerin yönetimini kolaylaştırmış olur (135).

Hazırlanan raporların kimlere, ne şekilde ve ne zaman sunulacağına bilinmesinde yarar vardır. Bu amaçla, çalışmamızın bu kısmında, bu raporların ayrıntılarını açıklayarak, ilgili raporlara örnekler sunulacaktır. Bu raporlar, üst ve orta düzey işletme yönetimine sunulacak raporlar ve alt düzey işletme yönetimine sunulacak raporlar olmak üzere iki başlık altında ele alınacaktır.

1. Üst ve Orta Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar

a) Karşılaştırmalı Aylık Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu rapor, her ayın sonunda, ilgili kişilerce hazırlanarak, ilgili birimlere sunulmalıdır. Üst ve orta düzey işletme yöneticileri, bu raporlardan; iki ay arasındaki fiili sonuçları karşılaştırarak farkları bulacaklar ve duruma (olumlu-olumsuz) göre gerekli önlemleri alacaklardır. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-30'da sunulmuştur.

b) Aylık Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, ay sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulması gereken bir rapordur. Bu raporda; aylık bütçelenen ve fiili maliyetlerle bunların farkları yer alır. Ayrıca, yıllık kümülatif toplamalar da yer almaktadır. İlgili kişiler bu farkları irdelleyerek, nedenlerini araştırırlar ve gerekli önlemleri alırlar. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-31'de sunulmuştur.

c) Yıllık Brüt Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, hesap dönemi sonunda üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; iki yılın yıllık satışları ve maliyetle-

(134) Selim BEKÇİOĞLU, "İşletme Yönetiminde Finansal Raporlemenin İşlevi ve Üst Yönetim Kademesine Sunulan Raporlar", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S. 8, Y. 2, (Ağustos 1986), s. 34.

(135) Sabri BEKTÖRE-Ferruh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tablolar Analizi, (Eskişehir: And. Üni. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No:71, 1989), s. 3.

ri ile farklar yer alır. İlgili kişiler bu raporu inceleyerek, yıllar arasında karşılaştırmalar yapacaklar ve farkların durumuna göre gerekli önlemleri alacaklardır. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-32'de sunulmuştur.

d) Karşılaştırmalı Bilançolar

Bu rapor, hesap dönemi sonunda, orta ve üst düzey işletme yöneticilerine sunulacak bir rapordur. Bu raporda; iki yılın aktif ve pasif hesapları ile bunların yüzdeleri yer alır. İlgili kişiler, bu raporu inceleyerek, yıllar arasındaki büyüme ya da küçülmeyi görecekler ve buna göre gerekli önlemleri alacaklardır. Karşılaştırmalı bilançolara ilişkin bir örnek, EK-33'de sunulmuştur.

e) Yıllık Karşılaştırmalı Net Gelir Durumu Raporu

Bu rapor, yıl sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak olan bir rapordur. Bu raporda; iki yılın net değerleri ve bunların yüzde ifadeleri ile karşılaştırılmaları yer alır. İlgili kişiler, bu raporu inceleyerek, net değerler üzerindeki artış ya da azalışları yüzde olarak ifade edilmiş bir şekilde görecekler ve duruma (olumlu - olumsuz) göre karar vereceklerdir. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-34'de sunulmuştur.

f) Tahmini ve Fiili Maliyetleri İzleme Raporu

Bu rapor, ay sonlarında üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunulacak bir rapordur. Bu raporda; direkt hammadde ile direkt işçilikler aylık olarak, fiili ve tahmini olarak yer almakta; farklar belirtilmektedir. İşletme yöneticileri bu raporla, aylık giderlerin durumunu görecekler, sapmaları belirleyecekler, nedenlerini araştırarak gerekli önlemleri alacaklardır. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-35'de sunulmuştur.

2. Alt Düzey İşletme Yönetimine Sunulacak Raporlar

a) Mobilya Üretim ve Satış Raporu

Bu rapor, haftalık ya da aylık olarak alt düzey işletme yöneticilerine sunulması gereken bir rapordur. Bu raporda; üretilen mobilya türleri, satış miktarları ve stok miktarları gibi bilgiler ayrıntılı olarak yer alır. Alt düzey işletme yöneticileri, bu raporu inceleyerek, üretim miktarları satış miktarları ve stok miktarlarına göre hareket ederek, stok fazlası olan mobilyaların üretimini yavaşlatarak, üretimi, daha çok satılan mobilyalara kaydıracaklardır. Ayrıca daha çok satılan mobilyalar için gerekli olan hammadde ve malzemeleri, yeterli düzeyde ambarda bulunduracaklardır. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-36'da sunulmuştur.

b) Hammadde Tüketim Raporu

Bu rapor, haftalık olarak alt düzey işletme yönetimine sunulacak bir rapordur. Bu raporda; tüketilen hammaddelerin nerelere harcandığı görülmektedir. Alt

düzye işletme yönetimi, bu rapordan elde edeceği bilgilere göre hareket ederek, daha az hammadde tüketim yoluna giderek, tasarruf yapmaya çalışacak, gider merkezlerinde gereksiz olarak tüketilen hammaddeler varsa bunları belirleyecek ve gereksiz hammadde tüketimlerini önleyecektir. Ayrıca, gider merkezlerinde tüketilen hammaddeler hakkında üst düzey ve orta düzey işletme yöneticilerine bilgi verecektir. hammadde tüketim raporuna ilişkin bir örnek, EK-37'de sunulmuştur.

c) Günlük Genel Üretim Giderleri Kontrol Raporu

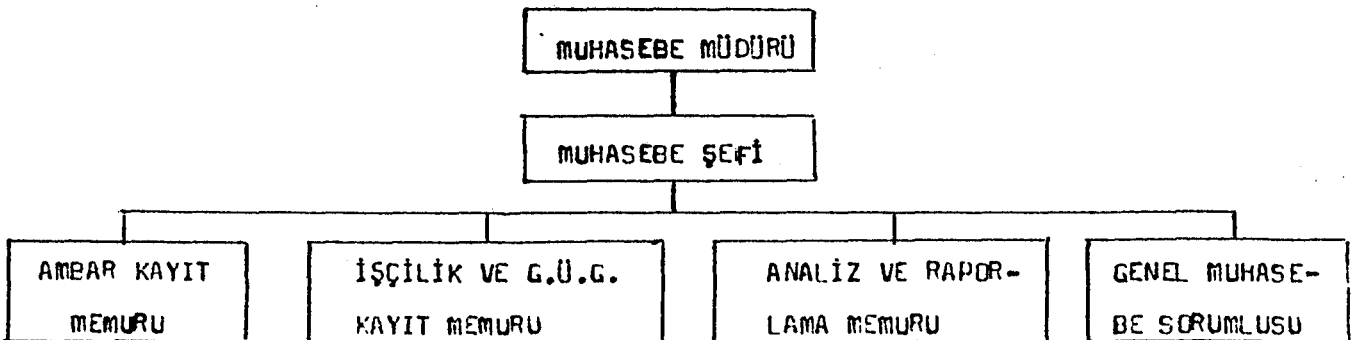
Bu rapor, alt düzey işletme yöneticilerinden sorumluluk verilmiş olanlara sunulması gereken bir rapordur. Bu raporda, genel üretim giderleri, günlük, aylık ve yıllık olarak genel üretim giderlerinin bütçelenmiş ve fiili tutarları ve farklar yer alır. Alt düzey işletme yöneticisi, bu raporu inceler ve oluşan olumsuz farkların giderilmesi amacıyla gerekli önlemleri almaya çalışır ve durumu aylık genel üretim giderleri raporu şeklinde üst ve orta düzey işletme yöneticilerine sunar. Bu rapora ilişkin bir örnek, EK-38'de sunulmuştur.

E- Muhasebe Sistemini Yürütecek Organizasyonun Kurulması

Buraya kadarki çalışmalarımızla, mobilya imalat işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sistemi kurmuş olduk. Muhasebe sisteminin kurulmasından sonra, sistemi yürütecek organizasyon yapısının ve kadrolarının belirlenmesi gerekir. Mobilya imalat işletmelerinin özelliklerine ve iş yüküne bağlı olarak, sistemi yürütecek kadroların belirlenmesi yerinde olur. Mali işler genel müdürü ve genel müdürü yardımcısına bağlı çeşitli şef (maliyet muhasebesi şefi, genel muhasebe şefi) ve memurlardan oluşan geniş bir kadro kurulabilir. Bununla birlikte bir maliyet muhasebesi şefi ve birkaç memurla birlikte sistem birlikte yürütülebilir.

Çalışmamızın bu kısmında, önce sistemi yürütecek organizasyon, şematik olarak gösterilecek; daha sonra da, görev tanımları yapılacaktır.

Mobilya imalat işletmeleri için kurduğumuz tahmini maliyet muhasebesi sisteminin ihtiyacını karşılayacak organizasyon şeması örneği, aşağıdaki gibidir:



Yukarıdaki organizasyon şemasındaki her orunun zorunlu kıldığı nitelikteki ve o orunda yürütülecek çalışmalarını belirleyen görev tanımları, aşağıda özetle verilmiştir.

Muhasebe Müdürü:

Görev Ünvanı : Muhasebe Müdürü.

Öğrenim Durumu : En az İşletme ya da İktisat Fakültesi mezunu.

Deneyimi : En az beş yıl, bir muhasebe bölümünde çalışmış olmak.

Görevleri :

- Tüm alt birimlerin durumlarını, raporları inceleyerek kontrol etmek,

- Alt yönetici raporlarının özetlerinden işletme hakkında bilgiler sağlamak

ve gerekli önlemleri almak,

- İşletme sahip ya da sahiplerinin bilgi gereksinimlerini düzenli bir biçimde karşılamak,

- Yetki ve sorumlulukları belirlemek,

- Mali işlerin yürütülmesini sağlamak.

Muhasebe Şefi:

Görev Ünvanı : Muhasebe Şefi.

Öğrenim Durumu : İşletme ya da İktisat Fakültesi mezunu olmak.

Deneyimi : En az üç yıllık bir muhasebe bölümünde çalışmış olmak.

Görevleri :

- Yönetimdeki alt birimleri, yönetmek ve onlara yardımcı olmak,

- Alt birimlerce hazırlanan maliyet ve genel muhasebe raporlarını düzenle-

mek ve hazırlanmasında onlara yardımcı olmak,

- Üst yönetimin istekleri doğrultusunda, alt birimleri yönlendirmek,

- Alt birimlerin yaptığı işleri kontrol etmek ve onları denetlemek.

Ambar Kayıt Memuru:

Görev Ünvanı : Ambar Kayıt Memuru

Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi mezunu olmak.

Deneyimi : İki yıllık muhasebe.

Görevleri :

- Ambar giriş ve çıkışlarını kaydetmek,

- İlgili fiş ve belgelerin dökümünü yapmak,

- Yıl sonu sayım çalışmalarında ilgililere yardımcı olmak.

İşçilik ve Genel Üretim Ciderleri Kayıt Memuru:

Görev Ünvanı : İşçilik ve G.Ü.G. Kayıt Memuru.

Öğrenim Durumu : Ticaret Lisesi mezunu olmak.

Görevleri :

- İşçilerle ilgili kayıt ve dökümleri yapmak,
- G.Ü.G.'ne ilişkin kayıt ve dökümleri yapmak,
- İlgili kişilere bu belgeleri iletmek ve ilgili diğer işlemleri yapmak.

Analiz Raporlama Memuru:

Görev Ünvanı : Analiz ve Raporlama Memuru.

Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi mezunu olmak.

Deneyimi : En az dört yıllık muhasebe.

Görevleri :

- Maliyet muhasebesi verilerini analiz etmek ve raporlamak,
- Genel muhasebe raporlarının hazırlanmasına yardımcı olmak.

Genel Muhasebe Memuru:

Görev Ünvanı : Genel Muhasebe Memuru.

Öğrenim Durumu : En az Ticaret Lisesi mezunu olmak.

Deneyimi : En az iki yıllık muhasebe.

Görevleri :

- Yasal defterleri işlemek ve yasal bildirimleri yapmak,
- Genel muhasebe rapor ve analiz dökümlerini yapmak,
- Diğer gerekli işlemleri yapmak.

Tüm bu bilgiler toplanarak maliyet muhasebesi yönetmeliği hazırlanır. Bu yönetmelik, üst düzey işletme yönetiminin onayına sunulur. Üst düzey işletme yönetiminin onayı ile, sistem kurma işi tamamlanmış olur.

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ, SAPMA ANALİZLERİ VE YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

I- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN BÜTÇELER ARACILIĞI İLE İZLENMESİ

A- Genel Olarak Bütçeleme

Günümüzün hızla gelişen çevre dinamiklerine uyum sağlama sürecinde işletmelerin etkin bir yönetim ve kontrol sistemini kurup uygulayabilmeleri ve en önemlisi de değişen koşullara göre dinamik bir uyumlaştırma süresi geliştirebilmeleri büyük bir öneme sahip bulunmaktadır. Bu süreçte bütçeleme, en etkin yönetim tekniklerinden biri olarak yer almaktadır. Özellikle ülkemiz gibi gelişmekte olan ve gerek iç gerekse de dış ekonomik gelişmelere duyarlılığı çok yüksek bir ülkede, faaliyetlerini sürdüren işletmelerin, kapsamlı işletme bütçe sistemlerini geliştirmeleri ve uygulayabilmeleri ayrı bir öneme sahip bulunmaktadır (136).

İşletme yönetiminin görevi, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için, etkinlikleri planlamak, örgütlemek ve kontrol etmektir. Bu işlevlerine getirilebilmesi için de bazı araçlardan yararlanılır. Bütçe, bu araçlardan biridir. Modern işletmeler günün koşullarına en iyi şekilde uyabilmek amacıyla, yönetsel bazı teknik, yöntem ve usuller geliştirmiştir. Bunların tümüne "Bilimsel Yönetim" adı verilir. Son zamanlarda ise bilimsel yönetimde görülen önemli gelişmelerden biri de, işletme bütçelerinde olmuştur. Bütçe aracıyla, alımlara ve satışlara gereken önem verilmiş, değişen pazar koşulları için üretimde yapılacak değişikliklerin, süre ge-

(136) Münir ŞAKRAK, "İşletmelerde Planlama Sürecinde Dinamik Bütçelemenin Önemi", Dünya Gazetesi; (11 Şubat 1991), s. 4.

çirilmeyen alınması sağlanmış olacaktır (137).

Bütçenin yönetime sağladığı bu tür katkıları nedeniyle adları değişik fakat içerik yönünden pek farklı olmayan kavramlar oluşmuştur. Bu kavramlar bütçe, bütçeleme ve bütçe kontrolüdür. Söz konusu kavramlar genellikle birbirinin yerine kullanılmakta, zaman zaman ise, her biri farklı anlamlarda ele alınarak, bütçe sisteminin tüm özellikleri ayrı ayrı belirtilmektedir.

Bu kavramların ayrı ayrı tanımlarını verecek olursak;

Bütçe; belirli bir zaman aralığı içinde kaynakların nasıl kazanılacağını ve kullanılacağını gösteren bir plandır. Faaliyetler yürütülürken, bütçe fiili ve beklenen sonuçları karşılaştırma aracı olarak görev yapar ve denetim işlerini kolaylaştırır (138).

Diğer bir tanıma göre bütçe, işletmenin gelecek dönemdeki finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerinin planlanmasında, uyumlaştırılmasında ve kontrol edilmesinde kullanılan bir aracı oluşturur. Bu nedenlerle bütçeler, işletme eylemlerini planlama, uyumlaştırma ve kontrol aracı olarak kullanılırlar (139).

İşletmelerde bütçeleme, ilerideki belli bir dönemin hesabını şimdiden yapma, işletme hedeflerini belirleme, hangi ürünlerin ne kadar üretilip ne miktarda satılabileceğini, bu dönem zarfında gider kalemlerinin boyutlarının neler olacağını, elde edilecek kârın, yapılması gereken ve gerçekleştirilebilecek yatırımların önceden görülüp, tespit edilen hedefler doğrultusunda kararların alınıp belgeler haline dökülmesidir.

Diğer bir tanıma göre ise bütçeleme; işletme bütçelerinin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin teknikleri, yöntemleri ve usulleri içeren işletme bütçelerinin mekanik ve teknik yönlerini ifade etmek üzere kullanılmaktadır.

Diğer taraftan bütçe kontrolü; bütçede saptanan amaç ve hedeflerden sapmaların belirlenerek kontrol ve değerlendirilmesiyle, gerekli durumlarda, düzeltici önlemlerin alınması işlemlerini içermektedir. Diğer bir deyişle bütçe kontrolüyle, bütçelerde saptanan amaçlarla uyumlu ve anlamlı işletme planlarının geliştirilmesi, işletme işlevlerinin uyumlaştırılması ve oluşan sonuçlar ile bütçe sonuçlarının karşılaştırılarak plandan sapmaların kontrolü sağlanabilmektedir. Ayrıca, etkinlik

(137) İbrahim YÜNGÜL, "Üretim Maliyet Unsurlarının Planlanmasında Bütçeler", Mali Sorunlara Çözüm Derneği, S. 6, Y. 2, (Haziran 1986), s. 45.

(138) Carl L. MOORE- Robert K. JAE (Çev. Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, 2. B. (İstanbul: İ.Ü. Yayınları, No: 3486, 1988), s. 667.

(139) Rifat İSTİİN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s. 86.

sonuçlarından elde edilen bilgiler, gelecekte daha iyi bütçelerin hazırlanmasında da yardımcı olacaktır (140).

Yukarıda açıklanmaya çalışılan kavramların birbirinden ayrı anlamlara gelmediği görülmektedir.

Gelecek yıla ilişkin bütçeler, yılbaşlarından önce hazırlanan ve gelecek yıl üretim sırasında oluşacak tahmini giderleri gösterir. Bu tahmini giderler, satışların planlanmasında ve genel üretim giderlerini üretime yüklemeye son derece yararlıdır. Bütçeler tahmini giderleri gösterdiklerinden, fiili giderler yıl içinde oluşunca, fiili giderler ile tahmini giderlerin karşılaştırılmasında, maliyet kontrolünün temelini oluşturur. Bütçeler, işletmenin tümü için düzenlenebileceği gibi, bölümler için de düzenlenebilir.

1. Bütçelemenin Amaçları ve Yararları

Bütçelerin temel amacını, yönetime, işletme amaç ve hedeflerinin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde ve temel işlevlerin yürütülmesinde, yardımcı olması oluşturur. Diğer bir deyişle, bütçelerin amacı; işletmenin verimliliğini, kârlılığını ve likiditesini arttırmaktır. Bütçeler, varolan olanaklar içinde işletme uğraşlarının yönetileceği en kârlı, verimli seçeneği saptayarak, yöneticilerin işletmeyi bu doğrultuda yürütmesinde bir yol gösterici olmalıdır. Yöneticilerin gelecekte belirli bir dönemde neler yapılacağını, bunlardan ne gibi sonuçlar elde edileceğini ve bu sonuçlar için nelere katlanılacağını bilmeleri için bütçeler, etkin bir ölçü aracı olmaktadır.

Bütçelemenin ve dolayısıyla bütçelerin amaçlarını da başlıca dört ana grupta belirtebiliriz. Bunlar; Planlama, Uyumlaştırma (Koordinasyon), Haberleşmeyi Sağlama ve Kontrol'dür.

a) Planlama

Bütçe, rakamlarla belirtilen plan olduğundan, bütçenin bir plan olarak amacı, işletme kaynaklarının etkili biçimde kullanılmasını sağlayacak şekilde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır. Bütçe; işletme için belirlenen bir dönemde öngörülen satış ile üretim düzeyleri arasında uyumu araştırarak, türlü üretim unsurlarının edinilmesinden başlayarak, ürün satışına kadar yapılan etkinlikler için gerekli nakit gereksinmelerini saptamayı amaçlamaktadır.

Bütçeler, işletme yöneticilerini, programlarını gerçekleştirecek etkin ve uygun seçenekleri bulmada zorlamak amacıyla hazırlanır. Ayrıca bütçeler tüm işlet-

me politikalarının oluşturulmasını kesinlikle etkiler ve daha sonra bu politikaların oluşturulmasına yardımcı olur. Politikaların değiştirilmesi, çoğu kez bütçe bilgilerinden dorudan doğruya etkilenir.

b) Uyumlaştırma (Koordinasyon)

Bütçenin bir amacında, işletmenin ana planları ile, ayrıntılı planları arasında, dengenin sağlanmasıdır. Diğer bir deyişle, işletmenin genel amaçları ile bölümlerin etkinlikleri arasında uyumun sağlanmasıdır. Bütçelerin düzenlenmesi sırasında etkinlikler, işletmenin genel amaç ve hedeflerine ulaşacak biçimde planlandığından, genel plan ile bölümlerin planları arasında uyumluluk bulunması zorunludur. Bu nedenle, işletmenin her bölümünü diğer bölümlerle uyumlu olarak çalışmaya yöneltmede, bütçeler bir araçtır.

Organizasyon amaçlarının gerçekleştirilmesi için, işletme yönetiminin üretim, pazarlama ve finans faaliyetlerini uyumlaştırması gerekir. İşte bütçeleme, işletmenin tüm bölümlerindeki kişilere amaçların en iyi biçimde nasıl gerçekleştirileceği konusunda fikir alış - verişi için bir temel sağlar.

c) Haberleşmeyi Sağlama

Bütçeler, işletme planlarını düzenleyen yöneticiler arasındaki iletişimi sağlamak için hazırlanır. Bütçeler, her yöneticiyi öteki yöneticilerle yapmakta hemfikir oldukları eylemler hakkında bilgili kılan iletişim yöntemini oluştururlar. Bütçeler aynı zamanda, işletme yöneticilerini, kendi programlarını gerçekleştirmek için, hangi kaynaklara sahip olmaları gerektiği konusunda da bilgili kılar (141).

Bütçeler, gerek yukarıdan aşağıya, gerekse aşağıdan yukarıya etkin bir haberleşme düzeyinin kurulması hizmetini gören, bu amaca ulaşmak için büyük yararlar sağlayan değerli bir yönetim aracıdır (142).

d) Kontrol

Bütçenin amaçları içerisinde en önemlisi, kuşkusuz kontrol işlevidir. Bütçe bir ölçü, bir standart oluşturduğundan, işletmenin tüm etkinliklerini kapsayan alanlarda, uyumlaştırmayı, ussal çalışmayı ve unsurların tam olarak kullanılmasını sağlayan bir araç olabilmektedir. Bütçe yoluyla, işletmenin türlü işlevleri için saptanan amaçlar ve hedefler, gerçekleşen etkinlik sonuçlarıyla karşılaştırılmak suretiyle, uygulama kontrol edilir. Sapma varsa, gerekli düzeltici önlemler alınarak, etkinliğin düzeltilmiş şekliyle genel amaca ve hedeflere doğru sürdürülmesi sağlanmış olur.

Bütçenin sıralanan bu amaçları yanında bazı özelliklerinin olması, uygu-

(141) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 101.

(142) PEKER, s. 358.

lanabilirliği ve etkinliği yönünden gereklidir. Bu özellikler şunlardır (143):

i- İşletme bütçesi bir öngörü olmayıp belirli bir zaman süresi için gelecekteki uğraşların önceden hazırlanmış planıdır.

ii- İşletme bütçesi, uygulandığı bölümde işletmenin politikasını ve hedefini belirtir.

iii- İşletmenin, bölüm ve görevlilerinin başarılarını ölçmek için bir standarttır.

iv- İşletme bütçesinin bir değere sahip olması için değişmez olması gerekirse de, değiştirilmez bir araç değildir.

Gerçekci verilere göre hazırlanmış bir işletme bütçesi, yönetimin temel işlevlerinin (planlama, uyumlaştırma ve kontrol) etkin bir biçimde yerine getirilmesini sağlayacağı gibi, gerçekleştirmeler ile birlikte değerlendirildiğinde yönetimi "Yönlendirme Gücü"ne de sahip kılar (144).

Bütçeler, çevre koşulları iyiysa, işletme yöneticilerini tüm işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi doğrultusunda çalışmaya teşvik eden güçlü bir teşvik ya da güdüleme aracıdır (145).

Tüm yukarıda değindiğimiz konuları kısaca özetlersek; bütün yöneticiler plan yapmak zorundadır. Bütçeleme bu planların biçimsel hale getirilmesine yardım eder. Bunlar işletmenin yönünü gösterir. Yöneticilerin ne gibi sorunlarla karşı karşıya gelebileceğini ortaya koyar ve zamanlı bir biçimde çözüm yollarının belirlenmesine yardım ederler. Bütçelerle değişik faaliyetlerin koordinasyonu sağlanır. (146).

2. Bütçe Çeşitleri

Bütçeler türlü şekillerde bölümlenebilir. Bütçelerin bir yönetim aracı olarak kullanılması ve yönetim işlevlerine olan katkısı düşünüldüğünde şu ana başlıklar altında bölümlendiği görülmektedir;

- Konularına göre,

(143) YÜNGÜL, "... Bütçeler", s. 46-47.

(144) Hüsamettin BİÇER, "İşletme Bütçelerinin Yönetim ve İç Denetim Aracı Olarak Kullanılması", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S. 9, Y. 1, (Eylül 1985), s. 52.

(145) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 113.

(146) Zeyyat HATİPOĞLU, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, No: 12, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi, No: 9, 1987), s. 223.

- Sorumlulukları ele alış biçimlerine göre,
- Amaçlarına göre,
- Teknik niteliklerine göre,
- Başlangıç rakamlarına göre,
- Kapsamlarına göre,

a) Konularına Göre Bütçeler

Konularına göre bütçeleri iki ana gruba ayırmamız olanaklıdır.

aa- Gider Bütçeleri

Etkinlik sonuçlarını yalnız üretilen mal (ya da hizmet) ile üretim maliyeti arasındaki ilişkiye göre değerlendiren bütçelerdir.

ab- Gelir Bütçeleri

Gelir bütçeleri, etkinlik sonuçlarının ürün-maliyet ilişkisi yanında hasılat yönünden de öngörü ve değerlemesinin yapıldığı bütçe türüdür.

b) Sorumlulukları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçeler

Sorumlulukları ele alış biçimlerine göre bütçeleri, proje bütçeleri ve dönem bütçeleri olarak iki ana gruba ayırmamız olanaklıdır.

ba- Proje Bütçeleri

Bütçe amaçları olarak belirli bir projenin tamamlanmasını temel alan bütçeye proje bütçesi denir (147).

bb- Dönem Bütçeleri

Belirli bir dönemi temel alan, bu dönem içinde tamamlansın ya da tamamlanmasın, tüm faaliyetleri ve sonuçları inceleyen bütçeye dönem bütçesi denir. Dönem bütçeleri; yıllık, altı aylık, üç aylık dönemler için düzenlenebilir. Gerek-sinmeye göre, aylık ve daha kısa süreler için de bütçeleme yapılır (148).

c) Amaçlarına Göre Bütçeler

Bütçeleri amaçlarına göre; program bütçeleri ve etkinlik bütçeleri olmak üzere ikiye ayırmak olanaklıdır (149).

ca- Program Bütçeleri

Etkinlik düzeyi ile saptanan giderler arasında dolaylı bir ilişkinin bulunduğu durumlarda geçerli olan bütçelerdir . Bunlar belirli programların ger-çekleştirilmesini ulaşılabilecek sonuç olarak ele alan bütçe türleridir. Program büt-çelere; reklam, genel yönetim ve araştırma-geliştirme bütçeleri örnek olarak veri-

(147) PEKER, s. 369.

(148) A.g.e., s. 370.

(149) YİNGÜL, "..... Bütçeler", s. 48.

lebilir. Bu bütçelerin uygulanmasında kontrol gelir-gider ilişkisi kısa sürede yapılmadığından, programın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği noktasında yapılır.

cb- Etkinlik Bütçeleri

Gelir-gider ilişkilerinin dolaysız ve kısa sürede saptanabildiği etkinlik türlerinin bütçelenmesinden oluşur. Adı geçen bütçeler, bir taraftan bütçelerini, diğer taraftan ise işletmenin üretim ve satış işlemleri arasında uyumlu sonucu verecek araştırmaları yapmayı amaçlayan, üretim ve satış bileşimleri bütçelerini kapsamaktadır.

d) Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler

Bu görüşe göre bütçeler; statik bütçeler, karşılaştırmalı statik bütçeler ve esnek bütçeler olmak üzere üç grupta toplanır.

da- Statik Bütçeler

Bu tür bütçeler belirli bir kapasite kullanımını temel alır. Bu kapasite kullanımında, etkinlikleri zaman ve hacim olarak planlar. Her biri için, tek nihai hedef belirler.

db- Karşılaştırmalı Statik Bütçeler

Seçenekli eylem biçimlerinden, en çok gerçekleşmesi olasılığı olanlarına göre daha önceden bütçe taslakları hazırlanması sistemi olarak bilinir. Bu bütçe anlayışına, "Seçenekli Bütçeleme" adı da verilir (150).

dc- Esnek Bütçeler

Bütçe rakamlarının, farklı fiili hacim kullanışlarına göre ayarlanabilecek biçimde düzenlenebilen bütçe tekniğine esnek bütçeleme denir. Esnek bütçe anlayışı, kapasite kullanım değişikliklerini hesaba katmaktadır. Başka bir deyişle, fiili sonuçların başlangıçta bütçelenen sonuçlardan farklı gerçekleşmesi durumunda, bu farkın ne kadarının fiilen kullanılan kapasitenin başlangıçta belirlenen kapasiteden farklı düzeyde gerçekleşmesi nedeniyle olduğu, esnek bütçeler aracılığıyla ölçülebilir. Ayrıca, bu fiili kapasite kullanımına göre bütçe düzenlenmiş olduğunda, elde edilecek bütçe rakamları ile fiilen oluşan rakamlar karşılaştırılır. Böylece kapasite farklarının etkisi giderildiği halde fiili sonuçlarda hala bir fark varsa, bu farklarda ayrıca belirtilmiş olur. Dolayısıyla, zaman geçirilmmeden, sapmaların her birinin nedenlerine inilerek gerekli düzeltici önlemler hemen alınabilir (151).

Statik bütçe ise diğerlerine göre basit olan ve bu nedenle en çok kullanı-

(150) PEKER, s. 372.

(151) A. g. e., s. 372-373.

lan bütçeleme türüdür. Bu bütçe kapasite değişikliklerini değerlendirmeyi gerekli kılmaz.

e) Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler

Bu görüş açısından bütçeler, klasik bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olarak iki ana grupta toplanabilir.

ea- Klasik Bütçeler

Bu tür bütçe anlayışında, temelde önceki bütçe rakamları ele alınır. Yeni yıl beklentileri (iş hacmi, etkinlik türü ve politikalarda) dikkate alınarak, düzeltmelerde bir tür "trend uzatması" yapılır. Böylece yeni dönem bütçesi, geçmiş yıl bütçelerinden etkilenmiş olur.

eb- Sıfır Tabanlı Bütçe

Sıfır tabanlı bütçe anlayışında ise, eski bütçelerle bağlantılar kopularak, yeni yılda yüklenilecek fonksiyonlar dikkate alınır. Bu fonksiyonları, en az maliyetle gerçekleştirmeyi amaçlayan bir bütçeleme yapılır. Pratikte bu çalışma, her düzeyde "karar paketleri" oluşturularak yapılır.

f) Kapsamlarına Göre Bütçeler

Kapsamlarına göre bütçeler; bölüm ya da işlevsel bütçeler ve genel bütçeler biçiminde ikiye ayrılır.

fa- Bölüm Ya Da İşlevsel Bütçeler

İşletmenin belirli etkinlik ya da bölümlerini kapsayan bütçe türleridir. Bu bütçeler, genel bütçenin bölümlerini oluşturmaktadır. Bölüm bütçeleri genellikle işlevsel temele dayandırılır. Finansman bütçesi, finansal kaynakların bütçelenmesi ile yatırım bütçesi, yatırım planları uygulama bütçesini bunların dışında kalan ve üretim işlemi için gerekli olan etkinlik bütçeleri, bölüm bütçelerinin ana başlıklarını oluştururlar.

fb- Genel Bütçeler

Bölüm bütçelerinden oluşan ve bunlar arasında uyumlaştırmayı amaçlayan bütçelerdir. Genel bütçede;

- i- Dönem içinde konu olan olağan etkinlik bütçesi,
 - ii- Aynı dönem içinde uygulaya konulacak yatırım planı,
 - iii- Etkinlik ve yatırımların tamamını dikkate alan bir finansman bütçesi,
- yer alır.

B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Düzenlenecek Olan Bütçelerin Açıklanması

Mobilya imalat işletmelerinin faaliyetleri özellik taşıdığı için, bu işletmelerin faaliyetlerinin değişik kriterleri gözönüne alınarak önceden planlama yapılmasından elde edilecek faydayla birlikte; zorunluluk da vardır. Çünkü, mobilya

imalat işletmelerinde üretin; ya standart olarak ya da hem standart hem de sipariş üzerine ya da yalnızca sipariş üzerine yapılmaktadır. Alınan büyük partiler halindeki siparişler için girişilen faaliyetler, bazen uzun bir dönemi içine almakta, bunun yanında standart olarak üretim yapıyorsa, bu iki faaliyetin birlikte yürütülmesi zorunlu olmaktadır. Bu nedenle, mobilya imalatçısı ya da yöneticisi alabileceği tahmini sipariş miktarına ya da satış tahminine göre girişeceği faaliyetlerini, iyi bir biçimde planlamak zorundadır. Bütçe de, sayısal olarak ifade edilmiş bir plan olduğuna göre; mobilya imalat işletmelerinde faaliyetlerin bütçelerle izlenmesi zorunludur.

Mobilya imalatçısı ya da yöneticisi, geçmiş tecrübelere dayanarak, fakat gelecekteki beklentilere göre hazırlayacağı bütçeler ile bir dönem sonunda ürettiği mobilyaların maliyetinin ne olacağını saptar. Böylece, mobilya imalatçısı ya da yöneticisi hazırlanan bütçeler yardımı ile, fiili sonuçlar ile bütçeleri karşılaştırma olanağı elde etmiş ve yıl sonunda ya da ay sonunda ya da üç ay sonunda işletme amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı konusunda bilgi edinmiş olur. Bu karşılaştırmalardan elde edilen bilgiler, işletme yöneticilerinin dikkatini aydan aya ya da üç aydan aya önemli sorunlara yöneltir ve yöneticiler böylece sorunlar fazla büyümeden gerekli düzeltici önlemleri alabilirler.

Yukarıda sıralanan nedenlerden dolayı mobilya imalat işletmelerinin faaliyetlerinin planlamaları, yani bütçe hazırlamaları ve maliyetlerini bütçeler aracılığı ile izlemeleri gerekmektedir.

Bütçe, temeli oluşturan satışların tahmini ile birlikte, üretim işletmesi için aşağıda belirtilen konulara ilişkin tahminleri içermektedir (152):

- Üretim,
- Hammadde ve malzeme kullanımı,
- Hammadde ve malzeme alımı,
- Direkt işçilik için yapılması gereken maliyet ve gerekli işgören sayısı,
- Genel üretim giderlerinin oluşması,
- Faaliyet (dönem) giderlerinin oluşması,
- Çeşitli stokların değerleri ve düzeyleri,
- Nakit akışı,
- Borçlanma gereksinimi,
- Planlanan sermaye harcamalarının tutarı.

Bütçe planlamalarının tümü, daha önce de belirttiğimiz gibi, satışların tah-

mini ile başlar ve bütçe, bütçe dönemi sonundaki proforma bilanço ile gelir tablosunun, tüm işletme açısından düzenlenmesiyle sona erer (153).

Biz bu bölümde, konumuzun doğrultusunda, Hammadde ve malzeme, Direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgili bütçeleri ele alacağız

1. Üretim Bütçesi

Bütçenin ilk aşaması olan satışların tahmini aşamasından yani satış bütçesinin düzenlenmesinden sonra, bütçelenmiş satışları karşılayacak olan üretim bütçesinin düzenlenmesi gerekir. Üretim bütçesi dönem için üretilecek ürünleri birim olarak gösterir. Bu nedenle, bütçe döneminde üretilecek ürünler miktar olarak öngörülerek, üretilecek miktar, satılması gereken miktar ile stokta bulundurulması gereken ürün miktarını da içerecek büyüklükte olmalıdır. Diğer taraftan üretilecek ürün miktarının belirlenmesinde, dönem başı stok miktarının da gözönünde bulundurulması gerekir.

Bütçe süresince üretilmesi gereken ürün miktarının tahmini olan üretim bütçesinin geliştirilmesinde, ilk adım stok düzeyleri ile ilgili politikaların saptanmasıdır. İkinci adım, bütçe döneminde üretilecek her ürünün toplam miktarının saptanmasıdır. Üçüncü adım, üretim zaman dilimlerine dağıtım yapmaktır (154).

Üretim, tahmini satışlara bağlı olarak, üretim dönemiyle ilgili olmalıdır. Yani, hammadde ve malzemeyi nihai ürün biçimine sokmak için gerekli olan zaman sırası ile, ilgili olmalıdır. Üretimin, satış yapılması beklenen tarihten önce, ürünlerin üretilmesi için yeterli bir süreye olanak verecek bir biçimde planlanması gerekir. Üretimin etkin bir düzeyde planlanması gerekir. Böylece istihdamda, fazla değişmelerin önüne geçilir. İstihdamı dengelemek gerekli olduğu gibi, stokların istenilen düzeyde korunması da önemlidir. Genellikle ölçülü hareket eden işletme yönetimi, her an satışa hazır ürün bulundurmaya güvenceye bağlamak için, nihai ürün stoklarında fazla stok bulundurur (155).

Üretim bütçesinde, ele alınacak dönem sonunda bulunması istenen stok ile, o dönemde satışı öngörülen miktar toplanır. Dönem başı stoku bu toplamdan çıkarılarak, o dönemde üretilmesi gereken miktar bulunur.

(153) A.g.e., s. 116.

(154) Glenn A. WELSCH (Çev. Yaman ERDAL ve Diğerleri), İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, III. B., (Ankara: Akyıldız Matbaası A.Ş., 1978), s. 216.

(155) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 116-117.

2. Hammadde Kullanım Bütçesi

Bütçe sürecinde daha sonraki aşama, üretimde kullanılacak hammaddenin belirlenmesini zorunlu kılar. Yani diğer bir deyişle, üretim hacmi için gerekli olan hammadde miktarının öngörülmesi gerekir. Hammadde kullanım bütçesi, direkt hammaddelerin yalnız miktarları ile ilgilidir. Ancak bazı hallerde, endirekt hammaddelerin de kullanım bütçesinde yer alması mümkündür.

Her hammaddeden birim nihai ürün için ne miktarda gerektiği, planlama dönemi için, ürün ve zaman dilimlerinin dökümü, satış ve üretim bütçelerinde kullanılan kalıba uygun olmalıdır. Hammadde kullanım bütçesinin hazırlanması için gerekli temel (tahmini) girdi verileri sonuçları şunlardır: a) Planlanan çıktı hacmi (üretim bütçesi), b) Her ürün için hammaddenin türüne göre standart kullanım miktarları. Hammaddede kullanım oranları üretim verilerine uygulanarak, hammadde kullanım bütçesi düzenlenir.

Mobilya imalat işletmelerinde, hammadde kullanımında belirli standartlar mevcut değildir. Fakat geçmişte yapılan üretimlerin ve tecrübelerin sonucu, belirli türde bir mobilya için, örneğin; bir 6 kişilik masa için, bir 2'li vitrin için, normal bir sandalye, koltuk ve sehpa için kullanılacak hammadde miktarları bilinebilmektedir.

3. Hammadde Stok ve Satınalma Bütçesi

Satınalma bütçesi, her tür hammaddeden ne miktarda alınacağını, alımların zamanlamasını ve hammaddelerin tahmini maliyetini belirtir. Satınalma bütçesi, hammadde kullanım bütçesinden iki açıdan farklılık gösterir. Her iki bütçede de, her tür hammaddenin miktarları gösterilir. Aredaki farklar, hammadde stok seviyelerinde planlanan değişikliklerin etkisine bağlıdır. İkinci farklılık ise, hammadde kullanım bütçesinin sadece miktar belirtmesine karşın, satınalma bütçesinde miktarın yanı sıra hammaddelerin parasal maliyetinin de belirtilmesidir. Satınalma bütçesi, hammaddenin üretime fiilen naklinin zamanlaması ile ilgilidir (156).

4. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde planlanan tür ve nicelikteki çıktıların üretimi için gerekli direkt işgücü gereksinimlerinin tahminlerinden oluşur (157).

Direkt işçilik bütçesi, hammadde kullanım bütçesi ile hammadde satınalma bütçelerine benzer bir biçimde düzenlenir. Bu bütçelerle direkt işçilik bütçesi a-

(156) WELSH, s. 250-251.

(157) A.g.e., s. 2P3.

rasındaki en önemli fark, direkt işçiliğin hammadde gibi satın alınmaması ve stoklanmaması oluşturmaktadır. Direkt işçilik, üretim yapıldığında oluşur (158). Roşa geçen direkt işçilik sürmeleri ve fazla çalışma ücretleri, genel üretim giderleri içerisinde alınır ve bütçelenir.

Bir direkt işçilik bütçesinin geliştirilmesinin başlıca nedenleri; gerekli işgücü miktarına, gerekli işçi sayısına, her ürünün üretilmesinin birim maliyetine, nakit akımı gereksinimlerine ilişkin planlama verilerini sağlamak ve denetim için bir dayanak kurmaktır (159).

Direkt işçilik saatlerinin tahmini için, zaman ve hareket incelemeleri, standart maliyetler, yöneticilerin doğru tahmini ve uzmanlar grubuna istatistikî tahminlerin yaptırılması gibi yaklaşımlar kullanılmaktadır.

5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderlerine, genellikle büyük önem verilerek eğilinmektedir. İş hacmindeki değişimlere ya da diğer unsurlara bağlı olarak her maliyet unsurundaki etkilenmenin nasıl olduğunu saptamak için, maliyet unsurları tek tek ve yakından incelenir. Geçmiş kayıtlar, bir maliyet unsurunun, başka bir kısım maliyet unsurundaki ya da faaliyetteki değişimlere karşı artış ya da azalış yönünde genel bir eğilim gösterdiğini ortaya çıkarabilir. Ayrıca bir çok işletme için maliyet tasarruflarının en çok sağlanabileceği maliyet unsurları alanı, genel üretim giderleri grubudur.

Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetlerinin, belirli işlere ya da ürünlere göre doğrudan tanımlanamayan bölümüdür. Bu giderlerin, birbirine benzemeyen gider türlerini içerdiği gerçeği, yönetim için, özellikle bu maliyetlerin ürünlere tahsis edilmesinde ve maliyet denetiminde önemli sorunlar yaratmaktadır. Bu giderlerin hizmet ve gider merkezleri arasında dağıtılmaları ve daha sonra da ürünlere yüklenmeleri gerçeği, bu giderlerin önemini ve zorluğunu vurgulamaya yetmektedir (160).

Genel üretim giderleri tahminlerinin de, bu giderleri yapacak kişi ya da bölümler tarafından hazırlanması tercih edilir. Her bölüm yöneticisi, kendi bölümünde oluşan giderlerden sorumlu tutulmalıdır. Her bölüme dağıtım yoluyla gelen giderler, bölüm yöneticisinin doğrudan sorumlu olduğu giderlerden ayrı olarak gösterilmesi gerekir. Daha etkin bir kontrolün sağlanması için, sabit ve değişken giderle-

(158) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 122

(159) WELSCHE, s. 283.

(160) A.g.e., s. 313.

ri bütçesi, bu giderlerin değişken ve sabit olarak sınıflandırılmasına dayanır (161).

Buraya kadar açıklanan bütçelerin hazırlanmasından sonra, üretilen ürünlerin birim maliyeti tablosu hazırlanabilir.

C- Konunun Bir Örnekle Açıklanması

Bundan önceki konularda da belirttiğimiz gibi, tahmini üretim miktarı, stok politikası ile birlikte tahmini satış miktarına bağlıdır. Bütçelemeye ilişkin bu örnekte, bütçeler arasındaki bu husustan hareket edilecektir.

VERİLER

(A) Mobilya imalat işletmesinin 1994 yılına ilişkin olarak toplanan tahmini bilgiler, aşağıda belirttiğimiz gibidir:

a- (A) Mobilya imalat işletmesinin 1994 yılı tahmini satış miktarının, geçen yılın (1993) fiili satış miktarının birinci üç aylık döneminde %10'u; ikinci üç aylık dönemde %15'i; üçüncü üç aylık dönemde %20'si; dördüncü üç aylık dönemde de %30'u oranında artarak gerçekleşeceği tahmin edilmektedir. Ancak bu artışın, ekonomik koşullar dikkate alınarak, 1. üç aylık dönem için; %50, 2. üç aylık dönem için; %40, 3. üç aylık dönem için; %60, 4. üç aylık dönem için de %60 olasılıkla gerçekleşeceği ilgili uzmanlarca tahmin edilmiştir. Geçen yılın (1993) fiili satış miktarları, aşağıdaki gibidir:

	<u>ORTA MASASI (ADET)</u>	<u>YER DOLABI (ADET)</u>
1. Üç aylık dönem	1000	800
2. Üç aylık dönem	1200	1000
3. Üç aylık dönem	1500	1250
4. Üç aylık dönem	1800	1450

b- (A) mobilya imalat işletmesinin 1993 yılı sonunda stoklarında 200 adet orta masası, 100 adet yer dolabı olmak üzere toplam 300 adet ürünü bulunacaktır. İşletme yönetimi bir sonraki dönemin tahmini satış miktarının %20'si oranında stok bulundurmaya istemektedir; ancak, 3. üç aylık dönemde bir sonraki dönemin tahmini satış miktarının %25'i oranında stok bulundurulması, ilgili uzmanların tahminleri doğrultusunda gerektiği yöneticilerce kararlaştırılmıştır. Ayrıca 1994 yılı sonunda 250 adet orta masasının ve 150 adet yer dolabının stokta bulundurulması amaçlanmıştır.

c- İşletme yönetimi, üretim için gerekli hammaddenin 15 günlük süre içerisinde sağlanmasını ve üç aylık dönem üretiminin 1/4'ünü karşılayacak şekilde hammadde stokunun hazır bulundurulmasını istemektedir. 1993 yılı sonunda, 5 m³ ceviz kereste, 200 m² kontratable, 700 m² suntalam ve 800 m² dış budak kaplama hammaddeleri stoklarda bulundurulacaktır. Ayrıca bütçe yılı sonunda, 8 m³ ceviz kereste, 300 m² kontratable, 1000 m² suntalam ve 1300 m² dış budak kaplama stoğu bulunacaktır.

İşletmenin planlama bölümünden, orta masası ve yer dolabı olmak üzere iki tür ürün üretiminde kullanılacak hammadde konusunda da aşağıdaki şu bilgiler elde edilmiştir.

ORTA MASASI HAMMADDE LİSTESİ (1 ADET)

<u>Boyutları</u>	<u>Uzunluk</u> <u>Genişlik</u> <u>Yükseklik</u>			<u>Üründeki</u>	<u>Toplam</u>	<u>Miktar</u>	<u>Hammadde</u>
	114 cm	47 cm	39 cm				
<u>Parça Adı</u>	<u>Brüt Ölçü (cm)</u>			<u>Adet</u>	<u>m²</u>	<u>m³</u>	<u>Türü</u>
	<u>Boy</u>	<u>En</u>	<u>Kalınlık</u>				
Masa Ayakları	39	6	6	4	-	0,006	Ceviz
Yan Kayıtlar (Uzun)	115	6	4	2	-	0,006	Ceviz
Yan Kayıtlar (Kısa)	48	6	4	2	-	0,002	Ceviz
Kenar Çıtası	316	2	1	1	-	0,001	Ceviz
Üst Tabla	109	42	2	1	0,50	-	Kontratable
Kaplama	109	42	-	1	1,08	-	Dişbudak

YER DOLABI HAMMADDE LİSTESİ (1 ADET)

<u>Boyutları</u>	<u>Uzunluk</u> <u>Genişlik</u> <u>Yükseklik</u>			<u>Üründeki</u>	<u>Toplam</u>	<u>Miktar</u>	<u>Hammadde</u>
	58 cm	45 cm	81 cm				
<u>Parça Adı</u>	<u>Brüt Ölçü (cm)</u>			<u>Adet</u>	<u>m²</u>	<u>m³</u>	<u>Türü</u>
	<u>Boy</u>	<u>En</u>	<u>Kalınlık</u>				
Yan Tabla	82	59	1,8	2	0,967	-	18 mm Suntalam
Alt Tabla	46	59	1,8	1	0,271	-	18 mm Suntalam
Ön Yatay Kayıt	46	90	1,8	1	0,041	-	18 mm Suntalam
Arka Dikey Kayıt	46	17	1,8	1	0,078	-	18 mm Suntalam
Ön/Arka Baza	46	70	1,8	2	0,379	-	18 mm Suntalam
Raf	46	50	1,8	1	0,23	-	18 mm Suntalam
Arkalık	65	48	1,8	1	0,312	-	18 mm Suntalam
Kaplama	312	50	-	1	1,56	-	Dişbudak

ORTA MALİYET ÜRETİM-MALİYET FORMU

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Ürüne Giden</u>	<u>Fire Oranı</u>	<u>Toplam</u>	<u>Birim</u>		
	<u>Miktar</u>	<u>(% 15)</u>	<u>Miktar</u>	<u>Birim</u>	<u>Fiyatı</u>	<u>Tutar (TL)</u>
Ceviz Kereste	0,015	(+) 0,002	= 0,017	m ³	600.000	10.200
Kontratabla	0,50	(+) 0,075	= 0,575	m ²	400.000	230.000
Dişbudak Kap.	1,08	(+) 0,16	= 1,24	m ²	200.000	248.000
Toplam Tutar						488.200

YER DOLABI ÜRETİM-MALİYET FORMU

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Ürüne Giden</u>	<u>Fire Oranı</u>	<u>Toplam</u>	<u>Birim</u>		
	<u>Miktar</u>	<u>(% 15)</u>	<u>Miktar</u>	<u>Birim</u>	<u>Fiyatı</u>	<u>Tutar (TL)</u>
18 mm Sıntalam	2,28	(+) 0,34	= 2,62	m ²	400.000	1.048.000
Dişbudak Kap.	2,56	(+) 0,24	= 1,8	m ²	200.000	360.000
Toplam Tutar						1.408.000

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Birim Ölçüsü</u>	<u>Bir Adet Ürün İçin Kullanılan Hammadde Mik.</u>		<u>Hammadde Birim Fiyatı</u>	<u>Bir (Adet) Birim Ürünün Hammadde Maliyeti</u>	
		<u>Masa</u>	<u>Dolap</u>		<u>Masa</u>	<u>Dolap</u>
Ceviz Kereste	m ³	0,017	-	600.000	10.200	-
Kontratabla	m ²	0,575	-	400.000	230.000	-
Dişbudak Kap.	m ²	1,24	1,8	200.000	248.000	360.000
18 mm Sıntalam	m ²	-	2,62	400.000	-	1.048.000
					488.200	1.408.000

d- Ayrıca, iki mamülün üretilmesi konusunda, planlama bölümünden aşağıdaki bilgiler edinilmiştir:

<u>Bölümler</u>	<u>Ürün Adet Başına</u>				<u>Bölümsel Ücreti</u>	<u>Ürün (Adet)</u>	
	<u>Bir Saatte Üretilen Kullanılacak D.İ.S. Direkt İşçilik</u>					<u>Başına Direkt İşç. Maliyeti</u>	
	<u>Ürün Miktarı (Adet)</u>		<u>Miktarı</u>			<u>Masa</u>	<u>Dolap</u>
Tabla Hattı	<u>Masa</u>	<u>Dolap</u>	<u>Masa</u>	<u>Dolap</u>			
	4	3	0,15	0,20	1.000.000	150.000	200.000
Montaj-Ambalaj H.	4	3	0,15	0,20	1.000.000	150.000	200.000
			0,30	0,40		300.000	400.000

e- Üretim yöneticisinin, 1994 yılına ilişkin genel üretim giderleri tahminleri ise , aşağıdaki gibidir. Genel üretim giderleri; endirekt işçilik, endirekt hammadde ve malzeme, enerji , yakıt, amortisman, sigorta ve kira giderlerinden oluşmaktadır.

<u>DÖNEM</u>	<u>ENDİREKT İŞÇİLİK GİD.</u>	<u>ENDİREKT HAMMADDE GİD.</u>
1. Üç aylık dönem	120.000.000	360.000.000
2. Üç aylık dönem	130.000.000	350.000.000
3. Üç aylık dönem	150.000.000	400.000.000
4. Üç aylık dönem	180.000.000	550.000.000
Toplam	580.000.000	1.600.000.000

Enerji maliyetleri kullanılan direkt işçilik saati başına 100.000 TL. olacaktır. Yakıt giderleri aylık 1.500.000 TL.'dir. Amortisman giderleri aylık 20.000.000 TL.'dir. Sigorta giderleri aylık 5.000.000 TL.'dir. Kira giderleri aylık 10.000.000 TL.'dir. Diğer genel üretim giderleri ise toplam giderlerin %5'i kadardır. Genel üretim giderlerinin dağıtımı, bölümlerde kullanılan direkt işçilik saatlerine göre yapılacaktır.

Şimdi yukarıda verilen bilgilere dayanarak; üretilen mobilyaların (adet) birim başına tahmin edilen maliyeti bulmak için gerekli olan bütçeleri düzenleyeceğiz.

1. Üretim Bütçesi

Cari üç aylık dönemin gereksinimleri, sadece şu iki kaynaktan karşılanabilir. Cari üç aylık dönemin başında elde bulunan nihai ürün stoklarından ve birde üç aylık dönemde üretilen ürünlerden. Burada nihai ürün stokları (A) mobilya imalat işletmesi için belirtilmiştir. Ancak, üç aylık üretim miktarının belirlenmesi için, satış tahminlerinin gözönüne alınması gerekir.

Örneğin; birinci üç aylık satış tahmini şu şekilde hesaplanmıştır: ..

	<u>ORTA MASASI (ADET)</u>	<u>YER DOLABI (ADET)</u>
- Önceki yılın 1. üç aylık fiili satışları	1000	8000
- Tahmini Artışlar		
1000 x %10 = 100		
800 x %10 = 80		
- 1994 yılı içinde planlanan tahmini artış miktarlarının gerçekleşmesi olasılığına göre beklenen satış miktarı		

$$100 \times \%50 = \underline{50}$$

$$80 \times \%50 = \underline{40}$$

- 1994 yılının 1. Üç aylık dönemi için
satış miktarı toplamı

50	40
<u>1050</u>	<u>840</u>

Yapılan bu hesaplamaların aynısı diğer dönemler (2., 3., 4.) için de yapılır.

Buna göre aşağıda (TABLO-5)'de, üç aylık dönemler ve her iki ürün itibariyle, tahmini satış miktarları görülmektedir.

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİ TAHMİNİ SATIŞ MİKTARI (ADET)
(BÜTÇE YILI-1994)

Ürün Türü	1. Üç aylık	2. Üç aylık	3. Üç aylık	4. Üç aylık	Toplam (Yıllık)
Orta Masası	<u>1050</u>	<u>1272</u>	<u>1680</u>	<u>2124</u>	<u>6126</u>
Yer Dolabı	<u>840</u>	<u>1060</u>	<u>1400</u>	<u>1711</u>	<u>5011</u>
					<u>11.137</u>

TABLO-5- SATIŞ TAHMİNİ BÜTÇESİ

Tahmini üç aylık satış miktarları belirlendikten sonra, şimdi üretim bütçesini hazırlayabiliriz.

Daha önceki konularda da belirtildiği gibi, üretim miktarı; dönem sonu nihai ürün stoklarına, ilgili dönemin tahmini satış miktarlarının ilave edilmesi ve dönem başı nihai ürün stoklarının bu toplamdan düşülmesi ile bulunacak olan miktar olacaktır.

Aşağıda birinci üç aylık dönemin tahmini üretim miktarlarının hesaplanması gösterilmiştir.

	<u>ORTA MASASI</u>	<u>YER DOLABI</u>
- Amaçlanan dönem sonu nihai ürün stok miktarı (ikinci üç aylık döneme ilişkin satış miktarının %20'si)		
1.272 X %20 = <u>254</u>		
1.060 X %20 = <u>212</u>	254	212
- 1. Üç aylık dönemin tahmini satış miktarı	<u>1.050</u>	<u>840</u>
- 1. Üç aylık dönemin ürün gereksinimi	1.304	1.052

- 1. Üç aylık dönemin dönem başında mevcut nihai ürün stok miktarı	<u>200</u>	<u>100</u>
- 1. Üç aylık dönemde üretilmesi gereken ürün miktarı (adet)	<u>1.104</u>	<u>952</u>

Yukarıda yapılan bu hesaplamaların aynısı, diğer dönemler (2., 3., 4.) için de yapılır.

Buna göre aşağıda (TABLO-6)'da, üç aylık dönemler ve her iki ürün itibariyle, bütçelenmiş üretim miktarları görülmektedir.

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK BÖLÜMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENMİŞ ÜRETİM MİKTARI (BÜTÇE YILI-1994)

<u>a- ORTA MASASI</u>	1. Üç aylık	2. Üç aylık	3. Üç aylık	4. Üç aylık	Toplam
	(1.272X%20)	(1.680X%20)	(2.124X%25)	(Veri)	(Yıllık)
				(Veri)	(Veri)
İstenen Dönem Sonu Stoğu	254	336	531	250	250
<u>(Artı) Satışlar</u>	<u>1.050</u>	<u>1.272</u>	<u>1.680</u>	<u>2.124</u>	<u>6.126</u>
Gereksinim Duyulan					
Ürün Toplamı	1.304	1.608	2.211	2.374	6.376
<u>(Eksi) Dönem Başı</u>	<u>(Veri)</u>				
Nihai Ürün Stoğu	200	254	336	531	200
Üretilmesi Gereken					
Ürün Miktarı	<u>1.104</u>	<u>1.354</u>	<u>1.875</u>	<u>1.843</u>	<u>6.176</u>
<u>b- YER DOLABI</u>	(1.060X%20)	(1.400X%20)	(1.711X%25)	(Veri)	(Veri)
İstenilen Dönem Sonu Stoğu	212	280	428	150	150
<u>(Artı) Satışlar</u>	<u>840</u>	<u>1.060</u>	<u>1.400</u>	<u>1.711</u>	<u>5.011</u>
Gereksinim Duyulan					
Ürün Toplamı	1.052	1.340	1.828	1.861	5.161
<u>(Eksi) Dönem Başı</u>	<u>(Veri)</u>				
Nihai Ürün Stoğu	100	212	280	428	100
Üretilmesi Gereken Ürün					
Miktarı	<u>952</u>	<u>1.128</u>	<u>1.548</u>	<u>1.433</u>	<u>5.061</u>

TABLO-6-ÜRETİM BÜTÇESİ

2. Hammadde Kullanım Bütçesi

Bütçe sürecinde, üretim bütçesinin hazırlanmasından sonra, üretim bütçesi gereği yapılacak nihai ürün üretimi amacıyla, hammadde miktarının belirlenmesi için, hammadde kullanım bütçesinin hazırlanması gerekir. Her üç aylık dönemde, her türlü hammaddeden, üretim bütçesine dayanarak, kullanılması gereken miktarlar (TABLO-7)'de açıkça görülmektedir.

Örneğin, dışbudak kaplama hammaddesine 1. üç aylık dönemde, gereksinim duyulan miktar şöyle hesaplanır:

Üretim bütçesinden de görüldüğü gibi, ilk üç aylık dönemde orta masası üründen 1.104, yer dolabı üründen de 952 adet ürünün üretilmesi programlanmıştır.

Ayrıca, işletmenin planlama bölümünden alınan bilgiye göre, bir birim (adet) orta masası için; dışbudak kaplamadan $1,42 \text{ m}^2$, kontratabladan $0,575 \text{ m}^2$ ve ceviz keresteden $0,017 \text{ m}^3$ hammadde gerekmektedir. Bir adet yer dolabı için ise; suntaleden $2,62 \text{ m}^2$, dışbudak kaplamadan $1,8 \text{ m}^2$ hammaddenin kullanılması gerekmektedir.

Bu verilere göre, üç aylık dönemde kullanılması gereken dışbudak kaplama hammaddesi miktarı şöyle hesaplanır:

- Orta masası üretimi için: $1.104 \text{ Adet} \times 1,24 \text{ m}^2 = 1.369 \text{ m}^2$
- Yer dolabı üretimi için : $952 \text{ Adet} \times 1,8 \text{ m}^2 = 1.714 \text{ m}^2$
- 1. üç aylık dönemde kullanılacak
dışbudak kaplama hammaddesinin toplam miktarı 3.083 m^2

Diğer hammadde ürünlerinin, üçer aylık dönemlerde ne kadar kullanılacağı da, aynen yukarıdaki hesaplama metodu ile bulunur.

Aşağıda, (A) mobilya imalat işletmesinin 1994 yılı hammadde kullanım bütçesi görülmektedir. (TABLO-7):

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİNİN BÜTÇELENMİŞ HAMMADDE
KULLANIMLARI (BÜTÇE YILI-1994)

					Toplam
Üretilmesi Gereken	<u>1. Üç aylık</u>	<u>2. Üç aylık</u>	<u>3. Üç aylık</u>	<u>4. Üç aylık</u>	<u>(Yıllık)</u>
Ürün Miktarı (Üretim Bütçesinden)					
a- Orta Masası	<u>1.104</u>	<u>1.354</u>	<u>1.875</u>	<u>1.843</u>	<u>6.176</u>
b- Yer Dolabı	<u>952</u>	<u>1.128</u>	<u>1.548</u>	<u>1.433</u>	<u>5.061</u>
1- <u>Ceviz Kereste</u> <u>Hammaddesi (m³):</u> Birim Başına Hammadde Miktarı Orta Masası-0,017 m ³	<u>19</u>	<u>23</u>	<u>32</u>	<u>31</u>	<u>105</u>
2- <u>Kontratebla</u> <u>Hammaddesi (m²):</u> Birim Başına Hammadde Miktarı Orta Masası-0,575 m ²	<u>635</u>	<u>778</u>	<u>1.078</u>	<u>1.060</u>	<u>3.551</u>
3- <u>Dişbudak Keplama</u> <u>Hammaddesi (m²):</u> Birim Başına Hammadde Miktarı Orta Masası-1,24 m ² Yer Dolabı-1,8 m ² Toplam Kullanım	<u>1.369</u> <u>1.714</u> <u>3.083</u>	<u>1.679</u> <u>2.030</u> <u>3.709</u>	<u>2.325</u> <u>2.786</u> <u>5.111</u>	<u>2.285</u> <u>2.580</u> <u>4.865</u>	<u>7.658</u> <u>9.110</u> <u>16.768</u>
4- <u>18 mm Suntalam</u> <u>Hammaddesi (m²):</u> Birim Başına Hammadde Miktarı Yer Dolabı-2,62 m ²	<u>2.494</u>	<u>2.955</u>	<u>4.056</u>	<u>3.755</u>	<u>13.260</u>

TABLO-7-HAMMADDE KULLANIM BÜTÇESİ

3. Hammadde Satınalma ve Stok Bütçesi

Belirlenen hammadde kullanımları, her hammadde türünden ne zaman ve ne kadar alınması gerektiği konusunda ilgili kişilere yol gösterir.

Çalışmamızda, üç aylık dönemler sonunda elde bulunması istenen hammadde stokları, bu hammadde stoklarının, birbirini izleyen üç aylık dönemlerde tahmini kullanım miktarının 1/4'ünü karşılayacak şekilde planlanmıştır. Aşağıda, birinci üç aylık dönem için, ceviz kereste hammaddesi ele alınarak, bu hammaddeden birinci üç ayda istenen dönem stok miktarı, satın alınması gereken hammadde miktarı ve alımların toplam tutarı hesaplanmıştır.

CEVİZ KERESTE

- İstlenen Dönem Sonu Hammadde Stok Miktarı (İkinci üç aylık döneme ilişkin tahmini hammadde kullanımının 1/4'ü) $23 \times 1/4 = 5,75 \text{ m}^3$	5,75
- 1. Üç Aylık Dönemin Tahmini Hammadde Kullanım Miktarı	<u>19</u>
- 1. Üç Aylık Dönemin Tahmini Hammadde Gereksinimi	24,75
- 1. Üç Aylık Dönemin Dönem Başında Mevcut Hammadde Stok Miktarı	<u>5</u>
- 1. Üç Aylık Dönemde Satın alınması Gereken Hammadde Miktarı (m^3)	<u>19,75</u>
- (Çarpı) Hammadde Birim Fiyatı (TL)	<u>600.000</u>
- Alımların Toplam Tutarı	<u>11.850.000</u>

(TABLO-8)'deki hammadde satınalma ve stok bütçesinde görüldüğü gibi, her hammaddenin dört üç aylık dönemlerde satın alınması gereken miktarları bulmak için, yukarıda belirttiğimiz işlemin aynısı yapılır.

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENMİŞ HAMMADE ALIŞLARI (BÜTÇE YILI-1994)

1. CEVİZ KERESTE HAMMADESİ (m^3)	1. Üç aylık	2. Üç aylık	3. Üç aylık	4. Üç aylık	Toplam (Yıllık)
İstlenen Dönem	(23/4)	(32/4)	(31/4)	(Veri)	(Veri)
Sonu Stoku	5,75	8	7,75	8	8
(Artı) Hammadde Kullanımı	<u>19</u>	<u>23</u>	<u>32</u>	<u>31</u>	<u>105</u>

	<u>1. Üç aylık</u>	<u>2. Üç aylık</u>	<u>3. Üç aylık</u>	<u>4. Üç aylık</u>	<u>Toplam (Yıllık)</u>
Gerekli Hammadde					
Toplamı	24,75	31	39,75	39	113
<u>(Eksi) Dönem Başı</u>	<u>(Veri)</u>				
Hammadde Stoğu	<u>5</u>	<u>5,75</u>	<u>8</u>	<u>7,75</u>	<u>5</u>
Satınalınması					
Gereken Hammadde					
Miktarı (m ³)	19,75	25,25	31,75	31,25	108
<u>(Çarpı) Hammadde</u>					
Birim Fiyatı					
(m ³ başına)	600.000 TL	600.000 TL	600.000 TL	600.000 TL	600.000 TL
Alm. Top. Tut.	<u>11.850.000</u>	<u>15.150.000</u>	<u>19.050.000</u>	<u>18.750.000</u>	<u>64.800.000</u>

2. KONTRATABLE

HAMMADESİ (m²)

İstenen Dönem	(778/4)	(1078/4)	(1060/4)	(Veri)	(Veri)
Sonu Stoğu	194,75	269,5	265	300	300
<u>(Artı) Hammadde</u>					
Kullanımı	<u>635</u>	<u>778</u>	<u>1.078</u>	<u>1.060</u>	<u>3.551</u>
Gerekli Hammadde					
Toplamı	829,5	1.047,5	1.343	1.360	3.851
<u>(Eksi) Dönem Başı</u>	<u>(Veri)</u>				
Hammadde Stoğu	<u>200</u>	<u>194,5</u>	<u>269,5</u>	<u>265</u>	<u>200</u>
Satınalınması					
Gereken Hamm. (m ²)	629,5	853	1.073,5	1.095	3.651
<u>(Çarpı) Hamm. Birim</u>					
Fiyatı (m ² başına)	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL
Alm. Top. Tut.	<u>251.800.000</u>	<u>341.200.000</u>	<u>429.400.000</u>	<u>438.000.000</u>	<u>1.460.400.000</u>

3. DIŞBUDAK KAPLAMA

HAMMADESİ (m²)

İstenen Dönem	(3709/4)	(5111/4)	(4865/4)	(Veri)	(Veri)
Sonu Stoğu	927,25	1.277,75	1.216,75	1.300	1.300
<u>(Artı) Hammadde</u>					
Kullanımı	<u>3.083</u>	<u>3.709</u>	<u>5.111</u>	<u>4.865</u>	<u>16.768</u>
Gerekli Hammadde					
Toplamı	4.010,25	4.986,75	6.327,25	6.165	18.068

	1. Üç aylık	2. Üç aylık	3. Üç aylık	4. Üç aylık	Toplam (Yıllık)
<u>(Eksi) D. Baş</u> (Veri)					
Hamm. Stoğu	<u>800</u>	<u>927,25</u>	<u>1.277,75</u>	<u>1.216,25</u>	<u>800</u>
Satın alınması					
Gereken Hammadde (m ²)	3.210,25	4.059,50	5.049,50	4.948,75	17.268
<u>(Çarpı) Hamm.</u>					
Birim Fiyatı (m ² başına)	200.000 TL	200.000 TL	200.000 TL	200.000 TL	200.000 TL
Alm. Top. Tut.	<u>642.050.000</u>	<u>811.900.000</u>	<u>1.009.900.000</u>	<u>989.750.000</u>	<u>3.453.600.000</u>
4. 18 mm SUNTAL AM HAMMADESİ (m ²)					
İstenen Dönem	(2.955/4)	(4.056/4)	(3.755/4)	(Veri)	(Veri)
Sonu Stoğu	738,75	1.014	938,75	1.000	1.000
<u>(Artı) Hamm.</u>					
Kullanımı	<u>2.494</u>	<u>2.955</u>	<u>4.056</u>	<u>3.755</u>	<u>13.260</u>
Gerekli Hamm.					
Toplamı	3.232,75	3.969	4.994,75	4.755	14.260
<u>(Eksi) D. Baş</u> (Veri)					
Hamm. Stoğu	<u>700</u>	<u>738,75</u>	<u>1.014</u>	<u>938,75</u>	<u>700</u>
Satın alınması					
Gereken Hammadde (m ²)	2.532,75	3.230,25	3.980,75	3.816,25	13.560
<u>(Çarpı) Hamm.</u>					
Birim Fiyatı (m ² başına)	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL	400.000 TL
Alm. Top. Tut.	<u>1.013.100.000</u>	<u>1.292.100.000</u>	<u>1.592.300.000</u>	<u>1.526.500.000</u>	<u>5.424.000.000</u>
İçin Hammadde Türleri Alımlarının Toplam Tutarı (Ceviz, Kontratable, Dişbudak Kaplama, 18 mm. Suntalam)	<u>1.918.800.000</u>	<u>2.460.350.000</u>	<u>3.050.650.000</u>	<u>2.973.000.000</u>	<u>10.402.800.000</u>

TABLO-8- HAMMADE SATINALMA VE STOK BÜTÇESİ

4. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik bütçesi, hammadde kullanım bütçesi ve hammadde satınalma bütçesiyle benzer bir biçimde düzenlenir. Aralarındaki fark; direkt işçiliklerin satın alınmaması ve stoklanamamasıdır.

Direkt işçilik bütçesinin hazırlanabilmesi için, ana (esas) üretim bölümlerince gereksinim duyulan sürenin miktarı ile, bu üretim bölümlerinde ödenmekte olan ücretlerin bilinmesi gerekir.

Üretim yöneticisi ya da mühendisleri ya da planlama bölümü, her ürün türünden bir adet üretmek için, her bölümde ne kadar süreye gereksinim duyulduğunu, zaman ve hareket analizlerine dayanarak belirlerler. Bu bilgilerden hareketle üretim bütçesince gerekli görülen toplam direkt işçilik saatleri belirlenir. Her bölüme ilişkin bütçelenmiş direkt işçilik saat miktarları ile, bölümlere ilişkin saat ücretleri çarpıldığında, direkt işçilik maliyet girdisi belirlenmiş olur (162).

Tabla hattı için; 1. Üç aylık direkt işçilik maliyeti şöyle hesaplanır:

1. Üç aylık dönemde gereksinim duyulan üretim süresi; (1. Üç aylık dönemde tahmini üretim miktarı X ürün birimi (adet) başına kullanılan direkt işçilik saati)

Orta Maese için; (1104 Adet X 0,15 D.İ.S.) = 165,6 D.İ.S.

Yer Dolabı için; (952 Adet X 0,20 D.İ.S.) = 190,4 D.İ.S. olarak belirlenir. İki ürün için tabla hattında kullanılan işçilik saatleri toplamı (165,6 + 190,4) = 356 D.İ.S.'dir. Tabla hattında, bölümsel direkt işçilik ücreti 1.000.000 TL olduğuna göre; bunların çarpımı (356 D.İ.S. X 1.000.000 TL) = 356.000.000 TL, tabla hattının 1. Üç aylık döneminde tahmini direkt işçilik maliyetini oluşturmaktadır.

Yukarıda, 1. Üç aylık dönemde, tabla hattı için hesaplanan direkt işçilik maliyetleri tutarı, diğer üç aylık dönemler için de aynı sistematik çerçevesinde hesaplanabilir.

(A) mobilya imalat işletmesi için üçer aylık dönemler için hesaplanan direkt işçilik maliyetleri aşağıda (TABLO-9)'da görülmektedir.

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE
BÜTÇELENMİŞ DİREKT İŞÇİLİKLERİ (BÜTÇE YILI-1994)

	1. Üç aylık	2. Üç aylık	3. Üç aylık	4. Üç aylık	Toplam (Yıllık)
1. Gerekli Üretim Miktarı (Adet)					
Orta Masaası	<u>1.104</u>	<u>1.354</u>	<u>1.875</u>	<u>1.843</u>	<u>6.176</u>
Yer Dolabı	<u>952</u>	<u>1.128</u>	<u>1.548</u>	<u>1.433</u>	<u>5.061</u>
2. Üretim İçin Gerekli D.İ.S. Miktarı (Adet başına)					
TABLA HATTI					
Orta Masaası(0,15)	165,6	203,1	281,25	276,45	926,4
Yer Dolabı(0,20)	<u>190,4</u>	<u>225,6</u>	<u>309,6</u>	<u>286,6</u>	<u>1.012,2</u>
Tabla Hattı D.İ.S. Toplamı	<u>356</u>	<u>428,7</u>	<u>590,85</u>	<u>563,05</u>	<u>1.938,6</u>
MONTAJ-AMBALAJ HATTI					
Orta Masaası(0,015)	165,6	203,1	281,25	276,45	926,4
Yer Dolabı(0,20)	<u>190,4</u>	<u>225,6</u>	<u>309,6</u>	<u>286,6</u>	<u>1.012,2</u>
Montaj-Ambalaj Hattı D.İ.S. Top.	<u>356</u>	<u>428,7</u>	<u>590,85</u>	<u>563,05</u>	<u>1.938,6</u>
3. Üretimin Direkt İşçilik Maliyeti					
TABLA HATTI					
D.İ.S. Toplamı (Çarpı) Bölümsel	356	428,7	590,85	563,05	1.938,6
Ücret	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>
Tabla Hattı D.İ. Maliyeti (TL)	<u>356.000.000</u>	<u>428.700.000</u>	<u>590.850.000</u>	<u>563.050.000</u>	<u>1.938.600.000</u>
MONTAJ-AMBALAJ HATTI					
D.İ.S. Toplamı (Çarpı) Bölümsel	356	428,7	590,85	563,05	1.938,6
Ücret	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>
Montaj-Ambalaj Hattı D.İ. Maliyeti (TL)	<u>356.000.000</u>	<u>428.700.000</u>	<u>590.850.000</u>	<u>563.050.000</u>	<u>1.938.600.000</u>
Direkt İşçilik Maliyetleri Top. (Tabla Hattı + Montaj-Ambalaj Hattı) (TL)	<u>721.000.000</u>	<u>857.400.000</u>	<u>1.181.700.000</u>	<u>1.126.100.000</u>	<u>3.877.200.000</u>

TABLO-9-DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ

5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderleri bütçesi, (TABLO-10)'da görüldüğü gibi üç aylık dönemler itibariyle düzenlenmiştir.

Genel üretim giderleri, bölümlerde kullanılan direkt işçilik saatlerine göre yüklenmiştir. Her bölüm yöneticisi, kendi bölümünde meydana gelecek giderlerden sorumlu olmalıdır. Her bölüme dağıtım yoluyla gelen giderler, bölüm yöneticilerinin doğrudan sorumlu olduğu giderlerden ayrı gösterilmelidir. Eğer ayrı gösterilmezse, başka bölümlerin başarısızlığı ya da başarısı, diğer bölümlerde meydana gelmiş gibi gözükcektir. Bu da yöneticilerin başarılarının objektif ölçülerde değerlendirilmesi ilkesine ters düşmektedir.

Genel üretim giderleri bütçesi hazırlanırken şu formülden yararlanılır;

$$\text{Bütçelenen tutarın dönemlere dağılımı} = \frac{\text{Tek tek yıllık bütçe gid. X Dönem D.İ.S. Mik.}}{\text{Yıllık D.İ.S. Miktarı}}$$

$$\text{G.Ü.G. Yükleme Oranı} = \frac{\text{Yıllık G.Ü.G. Toplamı}}{\text{Bölümsel D.İ.S. Miktarı Toplamı}}$$

Yukarıda sunduğumuz veriler gözönüne alınarak düzenlenen tahmini bütçelere dayanarak, tahmini maliyet tablosu düzenleyebiliriz. Bu tablonun düzenlenme amacı, ürün maliyetinin hangi maliyet unsurlarından oluştuğunu ve tahmini birim maliyetlerinin belirlenmesi oluşturmaktadır. Buraya kadar düzenlediğimiz bütçelerden yararlanarak hazırlanan genel üretim giderleri bütçesi, (TABLO-10)'da görülmektedir.

Daha sonra da bu bütçelere dayanarak (TABLO-11)'deki maliyet tablosunu düzenleyeceğiz.

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİNİN ÜÇ AYLIK DÖNEMLER İTİBARI İLE BÜTÇELENMİŞ G.Ü.G. (BÜTÇE YILI-1994)

<u>GİDER TÜRLERİ</u>	<u>1. Üç aylık</u>	<u>2. Üç aylık</u>	<u>3. Üç aylık</u>	<u>4. Üç aylık</u>	<u>Toplam(Yıllık)</u>
Endirekt İşçilik	110.200.000	127.600.000	174.000.000	168.200.000	580.000.000
Endirekt Malzeme	304.000.000	352.000.000	480.000.000	464.000.000	1.600.000.000
Enerji Giderleri	73.666.800	85.298.400	116.316.000	112.438.800	387.720.000
Amort. Giderleri	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000	120.000.000
Sigorta Giderleri	15.000.000	15.000.000	15.000.000	15.000.000	60.000.000
Kira Giderleri	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000	120.000.000
Yakıt Giderleri	4.500.000	4.500.000	4.500.000	4.500.000	18.000.000
Diğer Giderler	<u>36.071.500</u>	<u>36.071.500</u>	<u>36.071.500</u>	<u>36.071.500</u>	<u>144.286.000</u>
	<u>603.438.300</u>	<u>680.469.900</u>	<u>885.887.500</u>	<u>860.210.300</u>	<u>3.030.006.000</u>

	TABLA HATTI	MONTAJ-AMBALAJ HATTI	TOPLAM
Bölümsel D.İ.S. Toplamı	1.938,6	1.938,6	3.877,2
Dağıtılan G.Ü.G.			
(D.İ.S. Başına= 781.493,34	<u>1.515.003.000</u>	<u>1.515.003.000</u>	<u>3.030.006.000</u>
G.Ü.G Yükleme Oranı	781.493,34	781.493,34	781.493,34

TABLO-10-G.Ü.G. BÜTÇESİ

(A) MOBİLYA İMALAT İŞLETMESİ MALİYET TABLOSU
(BÜTÇE YILI-1994)

I-DİREKT HAMM.	ORTA MASASI				YER DOLABI			
	Birim	Maliyet	Miktar	Ayrıntı Toplam	Birim	Maliyet	Miktar	Ayrıntı Toplam
Ceviz K. (m ³)	600.000X	0,017=	10.200	-	-	-	-	
Kontratabla(m ²)	400.000X	0,575=	230.000	-	-	-	-	
Dişbudak K.(m ²)	200.000X	1,24 =	248.000	200.000X	1,8 =	360.000		
Suntalam (m ²)	-	-	-	400.000X	2,62 =	1.048.000		
			488.200				1.408.000	

II-DİREKT İŞÇİLİK

Tabla Hattı

D.İ.S. 1.000.000X 0,15 =150.000

1.000.000X 0,20 = 200.000

Montaj-Ambalaj

Hattı D.İ.S.1.000.000X 0,15 =150.000

1.000.000X 0,20 = 200.000

Top. D.İ. Gid.

300.000

400.000

III-G.Ü.G.

Tabla Hattı

D.İ.S. 781.493,34X 0,15 = 117.224

781.493,34X 0,20 = 156.299

Montaj-Ambalaj

Hattı

D.İ.S. 781.493,34X 0,15 = 117.224

781.493,34X 0,20 = 156.299

Top. G.Ü.G.

234.448

312.598

TOPLAM BİRİM (ADET) ÜRETİM

MALİYETİ (D.H.G.+D.İ.G.+G.Ü.G.)

1.022.648

2.120.598

TABLO-11-TAHHİNİ BİRİM ÜRETİM MALİYET TABLOSU

II- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE SAPMA ANALİZLERİ

A- Genel Olarak Sapma Analizi

Hazırlanan bütçelerin fiili sonuçlarla karşılaştırıldığında ortaya çıkan farkların analizine "sapma analizi" denir. Bütçe analizleri öncelikle, bütçelenmiş maliyetlerin fiili maliyetlerden sapmalarını hesaplayarak başlar (163).

Mobilya imalat işletmelerinde faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi için, fiili sonuçların, belirli esaslara göre saptanmış ölçütlerle karşılaştırılması gerekir. Bu ölçme ve değerlendirme, çeşitli biçimde olabilir. Bu amaçla geliştirilmiş özel analiz tekniğine, işletme literatüründe "sapma analizi" denilir. Sapma analizi, genelde bütçelenen (tahmini) faaliyetle gerçekleşen fiili sonuçlar arasındaki farktır. Dolayısıyla fiili sonuçların bütçelenenden farklı ayrıntılarına inilerek ve olanaklar ölçüsünde nedenlerine ışık tutarak, saptama ve yorumlama tekniği olarak ifade edilir.(164).

Maliyet analizinde, sapma analizi; genelde direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri olmak üzere üç alt başlık altında ele alınır.

1. Direkt Hammadde Sapma Analizi

Fiili direkt hammadde giderleri ile bütçelenen (tahmin edilen) hammadde ve malzeme giderleri arasındaki fark, direkt hammadde sapmasını verir (165).

Direkt hammadde giderlerinde sapma; ya hammadde için ödenen fiili fiyatlarla, önceden direkt hammadde için bütçelenen fiyat farklılığından, ya da kullanılan toplam fiili direkt hammadde miktarı ile ürünün üretilmesi için bütçelenen miktar arasındaki farklılıktan ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle direkt hammadde sapmaları; fiyat ve miktar sapması olarak ikiye ayrılır.

a) Fiyat Sapması

Satınalmanın etkinliği, belirli miktardaki bir hammadde için ödenen tutarın, satınalınan bu hammadde miktarına yüklenmesi gereken bütçelenmiş (tahmini) tutarın tamamı ile karşılaştırılması sonucunda ölçülür. Başka bir deyişle, bir direkt hammadde için ödenen fiili fiyatın, o hammaddenin bütçede öngörülen fiyatından farklı olması nedeniyle ortaya çıkan sapmaya "fiyat sapması" denir (166).

Direkt hammadde fiyat sapması şu şekilde formüle edilebilir:

(163) Veyis Naci TANIŞ, "Standart Maliyet Sistemi ve Bütçe İlişkisi", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S. 22, Y. 2, (Eylül 1991), s. 12.

(164) PEKER, s. 667.

(165) ÇETİNER, s. 274-275.

(166) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 157.

$$\text{Direkt Hammadde Fiyat Sapması} = \left(\begin{array}{cc} \text{Birim Başına} & \text{Birim Başına} \\ \text{Fiili Fiyat} & - \text{Tahmini (standart) Fiyat} \end{array} \right) \times \text{Satınalınan Fiili Miktar}$$

Fiili fiyat, bütçelenmiş fiyattan büyükse olumsuz sapma, küçükse olumlu sapma söz konusudur.

Fiyat sapmasının nedenleri çeşitlidir. Hammaddenin cari piyasa fiyatının değişmesi, alış giderlerinin değişmesi, satınalma görevlilerinin davranışları, en uygun sipariş miktarından az alınması, standarttan tesbitindeki kaliteden farklı kalitede hammadde alımı yapılması, bu sapmanın başlıca nedenlerini oluşturur (167).

b) Miktar Sapması

Bir hammaddenin üretiminde kullanılan fiili miktarının, elde edilen üretim için kullanılması öngörülmuş (bütçelenmiş) miktarından farklı bulunması nedeniyle meydana gelen sapmaya "miktar sapması" ya da "kullanım sapması" adı verilir (168).

Direkt hammadde miktar sapması şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Direkt Hammadde Miktar Sapması} = \left(\begin{array}{cc} \text{Fiili Kullanım} & \text{Tahmini Kullanım} \\ \text{Miktarı} & - \text{Miktarı} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Birim Başına} \\ \text{Tahmini (standart)} \\ \text{Fiyat} \end{array}$$

Fiili kullanım miktarı, bütçelenmiş kullanım miktarından büyükse olumsuz sapma, küçükse olumlu sapma söz konusudur.

Fiyat sapmasından hammadde satınalma bölümü, miktar sapmasından da, üretim bölümü sorumlu tutulmalıdır.

Direkt hammadde miktar sapmasının çeşitli nedenleri vardır. Kullanılan direkt hammaddenin kalite bozuluşu nedeniyle üretimde meydana gelen kayıplar, üretimde kalifiye eleman çalıştırılmaması, fire ve artık maddeler, bozulma ve kaybolmalar bu sapmaların başlıca nedenlerini oluşturur.

2. Direkt İşçilik Sapma Analizi

Fiili direkt işçilik giderleri tutarı ile bütçelenmiş direkt işçilik giderleri tutarı arasındaki fark, direkt işçilik sapmasını verir. Bu sapmanın nedeni, ya saat başı ödenen fiili ücretin, bütçelenmiş ücretten farklı bulunmasından, ya da üretimde harcanan fiili direkt işçilik süresinin aynı üretim için öngörülmuş direkt işçilik süresine eşit olmamasından ileri gelebilir. Bu nedenle direkt işçilik sapmaları süre (etkenlik) sapması ve ücret (fiyat) sapması olmak üzere ikiye ayrılırlar.

(167) ÇETİNER, s. 275.

(168) ÜSTÜN, Yönetim....., s. 158.

a) Süre (Etkenlik) Sapması

Direkt işçilik süre (etkenlik) sapması, çalışılan fiili direkt işçilik saat miktarı ile gerekli tahmini (bütçelenmiş) direkt işçilik saat miktarları arasındaki farkın, saat başına tahmini ücret tutarı ile çarpılması sonucu bulunan farktır ve formülü aşağıdaki gibidir.

$$\text{Direkt İşçilik Süre (Etkenlik) Sapması} = \left(\begin{array}{cc} \text{Fiili} & \text{Gerekli Tahmini} \\ \text{D.İ.S.} & \text{- İşçilik Saati} \end{array} \right) \times \text{Tahmini Ücret Tutarı}$$

Fiili sürenin, tahmini süreden fazla olması durumunda olumsuz sapma, az olması durumunda ise olumlu sapma sözkonusudur.

Süre sapması; çeşitli nedenlerle boş işçiliklerin ortaya çıkması, iş tanımlarının iyi yapılmamış olması, işçilerin şahsi ihtiyaçlarını gidermek üzere üretime ara vermeleri gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır.

b) Ücret (Fiyat) Sapması

Direkt işçilik ücret (fiyat) sapması; direkt işçilik fiili saat ücreti ile tahmini saat ücreti arasındaki farktır ve şöyle hesaplanır:

$$\text{Direkt İşçilik Ücret (Fiyat) Sapması} = \left(\begin{array}{cc} \text{Fiili Saat} & \text{Tahmini Saat} \\ \text{Ücreti} & \text{- Ücreti} \end{array} \right) \times \text{Çalışılan Fiili D.İ.S.}$$

Fiili saat ücretinin tahmini saat ücretinden büyük olması halinde olumsuz sapma, küçük olması halinde ise olumlu sapma sözkonusudur.

Ücret (fiyat) sapmasının çeşitli nedenleri vardır. Toplu sözleşmeler nedeniyle ücretlerdeki artışlar, üretimde kalifiye olmayan vasıfsız işçi çalıştırılması, fazla çalışma primleri bu sapmanın başlıca nedenlerini oluşturur (169).

3. Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi

Bir işletmesinin belirli bir dönem içerisindeki fiili genel üretim giderleri ile aynı dönemde o işletmede üretim maliyetlerine yüklenmiş tahmini genel üretim giderleri arasındaki fark, "toplam genel üretim giderleri sapması" olarak adlandırılır (170).

Toplam üretim giderleri sapmaları ikili sapma ya da üçlü sapma analizi metodları ile yapılabilmektedir. İkili ya da üçlü sapma toplamı, fiili ve bütçelenen genel üretim giderleri arasındaki farka eşittir. İkili sapma analiz metodunda, genel üretim giderleri sapmaları; Harcama (bütçe) ve kapasite (boş kapasite) sap-

(169) ÇETİNER, s. 278.

(170) Kamil BÜYÜKMİRZA, Yönetim Muhasebesi, IV. B. (Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No:35, 1985), s. 284.

ması olmak üzere ikiye ayrılır. Üçlü sapma analiz metodunda ise, genel üretim giderleri sapsmaları; Kapasite (boş kapasite), harcama (bütçe) ve verim (etkenlik) sapsması olmak üzere üçe ayrılmaktadır (171).

Çalışmamızda Üçlü sapma analizi incelenecek ve uygulanacaktır.

a) Kapasite (Boş Kapasite) Sapsması

Fiili maliyet hacminin, genel üretim giderleri yükleme oranının hesaplanmasında kullanılan faaliyet hacminden (bütçelenmiş faaliyet hacminden) farklı olması halinde ortaya çıkar. Bu sapsmanın değişken genel üretim giderleri ile ilgisi yoktur. Ürün maliyetine yüklenmemiş ya da fazladan yüklenmiş sabit genel üretim giderleri tutarını gösteren bir sapsmadır ve şöyle bulunur (172):

$$\text{Kapasite (Boş Kapasite) Sapsması} = \left(\begin{array}{l} \text{Tahmini Süreye Göre Ürünlere Yüklenen} \\ \text{Düzeltilmiş G.Ü.G.} - \text{Tahmini G.Ü.G.} \end{array} \right)$$

b) Harcama (Bütçe) Sapsması

Fiili genel üretim giderlerinin, fiili faaliyet hacmi için düzeltilmiş (bütçelenmiş) genel üretim giderlerinden farklı olması nedeniyle ortaya çıkan sapsmaya denir ve şöyle bulunur:

$$\text{Harcama (Bütçe) Sapsması} = \left(\begin{array}{l} \text{Fiili Genel Üretim Giderleri} - \text{Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş G.Ü.G.} \end{array} \right)$$

Bu sapsma, bütçelerden eksik ya da fazla harcama yapılması nedeniyle ortaya çıkar. Bu sapsma, herbir gider kalemi için ayrı ayrı hesaplanmalıdır. Fiili genel üretim giderleri, fiili faaliyet hacmi için bütçelenmiş (düzeltilmiş) genel üretim giderlerinden büyükse sapsma olumsuz, küçükse olumludur.

c) Verim (Etkenlik) Sapsması

Verim sapsması; fiili faaliyet hacmine (süreye) göre düzeltilmiş genel üretim giderleri arasındaki farktır. Verim sapsması, faaliyet hacmindeki değişmelerin genel üretim giderleri üzerindeki etkisini gösterir ve aşağıdaki gibi bulunur:

$$\text{Verim (Etkenlik) Sapsması} = \left(\begin{array}{l} \text{Fiili Faaliyet Hacmine Tahmini Faaliyet} \\ \text{Göre Düzeltilmiş Genel Üretim Giderleri} - \text{Hacmine Göre Düzeltilmiş G.Ü.G.} \end{array} \right)$$

Sapsmalara ilişkin muhasebe kayıtları, önceki konularda açıklandığından bu kısımda bu kayıtlara yer verilmemiştir. Ancak, sapsmalara ilişkin vereceğimiz sa-

(171) ALTUĞ, s. 221-223.

(172) ÇETİNER, s. 284.

yısal örnekte muhasebe kayıtlarına yer verilecektir.

B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Maliyet Sapmaları ve Sapmaların Hesaplanması

Mobilya imalat işletmelerinde, hazırlanan bütçeler (planlar) aracılığı ile tahmini maliyetler izlenebilir. Dönem sonunda ise, işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi için, oluşan fiili maliyetler, bütçeler ile karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklar, mobilya imalat işletmelerinde, faaliyet süreci içerisindeki sapmaları oluşturur. Ortaya çıkan bu sapmaların ayrıntılarına inilerek ve olanaklar ölçüsünde nedenlerine ışık tutarak yapılan saptama ve yorumlama tekniği ise sapma analizidir.

Sapma analizleri mobilya imalat işletmelerinde yapılan maliyet tahminlerinin ne dereceye kadar gerçekleştiğini ve sapmalar varsa nedenlerini araştırdığı ve, maliyet tasarrufu sağladığı için, kısaca maliyetlerin kontrol edilmesine olanak verdiğinden oldukça yararlı, yararlı olduğu kadar da gereklidir. Ancak harcanacak emeğe ve üreticilerin harcayacakları zamanlarına değer sonuçlar vermelidir.

Bu kısımda, buraya dek anlatmaya çalıştığımız sapma analizini sayısal bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışacağız.

SAYISAL ÖRNEK:

Bundan önceki kısımda bütçeleme ile yapılan maliyet tahminlerinin, bu bölümde de geçerli olduğunu kabul edelim.

1. Üç aylık dönemde gerçekleşen fiili maliyetlerin de aşağıdaki gibi gerçekleştiğini kabul edelim.

a- 1. Üç aylık dönemde, 1.150 adet orta masası; 1.000 adet de yer dolabı olmak üzere toplam 2.150 adet mobilya üretilmiştir.

b- Bu mobilyaların üretimi için 25 m^3 ceviz kereste, 700 m^2 kontratabla, 3.250 m^2 dışbudak kaplama ve 2.650 m^2 18 mm suntalam kullanılmıştır. Ceviz kerestenin m^3 'ü 700.000 TL'den, kontratablaların m^2 'si 450.000 TL'den, dışbudak kaplamasının m^2 'si 250.000 TL'den ve 18 mm suntalamın m^2 'si ise 500.000 TL'den satın alınmıştır.

c--Bu mobilyaların üretimi için, tabla hattında 405, montaj-ambalaj hattında da 405 direkt işçilik saati kullanılmıştır. Tabla hattında, direkt işçilik başına 1.000.000 TL, montaj-ambalaj Hattında ise, direkt işçilik saati başına 1.000.000 TL ödenmiştir.

d- 1. Üç aylık dönemde gerçekleşen genel üretim giderleri ise şöyledir:

- Endirekt işçilik Giderleri : 125.500.000
- Endirekt Malzeme Giderleri : 310.000.000
- Enerji Giderleri : 63.000.000

- Amortisman Giderleri	:	30.000.000
- Sigorta Giderleri	:	15.000.000
- Kira Giderleri	:	30.000.000
- Yakıt Giderleri	:	4.000.000
- Diğer Giderler	:	<u>30.000.000</u>

Toplam Genel Üretim Giderleri: 607.500.000

1. Direkt Hammadde Giderlerine İlişkin Sapma Analizi

Mobilya imalat işletmelerinde direkt hammadde gider sapsmaları, daha öncede belirttiğimiz gibi, miktar ve fiyat sapsması olmak üzere ikiye ayrılır.

Bilindiği gibi, mobilya üretiminde temel hammadde olarak ağşap, yani ağşap ve ağşap ürünleri kullanılmaktadır. Ağşap ve ağşap ürünlerinin; oldukça yüksek fire oranına (%15 ve daha fazla) sahip olması, üretim süresince hatalı (küçük boyutlarda kesim v.b.) işleme tabi tutulması durumunda tekrardan hammadde olarak kullanılmasının kolay olmaması, kalite bozukluğu gibi nedenlerle, mobilya imalat işletmelerinde direkt hammadde miktar sapsmaları meydana gelebilmektedir. Ayrıca genel fiyatlar seviyesinde oluşan fiyat artışlarının oldukça yüksek seyrettiği ülkemizde, hammadde fiyatlarının sürekli olarak artış göstermesi, hammadde fiyat sapsmalarına neden olmaktadır.

Şimdi, önceki kısımda yaptığımız bütçelere ve fiili verilere göre bu sapsmaları hesaplayalım.

a) Hammadde Miktar Sapsması

Örneğimize ilişkin fiili ve tahmini gerekli kullanım miktarları, her dört hammadde için ayrı ayrı, aşağıda görülmektedir:

Hammadde Türü	Fiili Kullanım Miktarı	Tahmini Gerekli Miktar
Ceviz Kereste	25 m ³	- Masa : 1.150 X 0,017 = <u>19,55</u>
Kontratable	700 m ²	- Masa : 1.150 X 0,575 = <u>661,25</u>
Dişbudak Kaplama	3.250 m ²	- Masa : 1.150 X 1,24 = 1.426,00 - Dolap: 1.000 X 1,8 = <u>1.800,00</u> <u>3.226,00</u>
18 mm Suntalam	2.650 m ²	- Dolap: 1.000 X 2,62 = <u>2.620,00</u>

Miktarları tablo şeklinde şöyle düzenleyebiliriz:

Hammadde Türü	Fiili Kullanım Miktarı	Tahmini Kull. Miktarı	Sapma Tahmini Birim Fiyatı	Hammadde Miktar Sapması
Ceviz Kereste	25 m ³ (-)	19,55 m ³	= 5,45 X 600.000 TL =	3.270.000
Kontratabla	700 m ² (-)	661,25 m ²	= 38,75 X 400.000 TL =	15.500.000
Dişbudak Kaplama	3.250 m ² (-)	3.226 m ²	= 24 X 200.000 TL =	4.800.000
18 mm Suntalam	2.650 m ² (-)	2.620 m ²	= 30 X 400.000 TL =	12.000.000
Toplam Hammadde Miktar Sapması				<u>(35.570.000)</u>

Olumsuz

Yukarıda görüldüğü gibi, toplam hammadde sapması 35.570.000 TL olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Burada kontratabla ve dişbudak kaplama ve 18 mm suntalam hammaddelerinin yüksek fiili kullanım miktarları yanında önemsiz tutarda sapma meydana gelmiştir. Oysa ceviz kerestesindeki sapma tutar olarak oldukça önemli düzeyde oluşmuştur. Bu nedenle, işletme yöneticileri, dikkatlerini bu yöne çevirmelidirler.

b) Hammadde Fiyat Sapması

Hammadde fiyat sapması, fiili fiyatla tahmini fiyat arasındaki farkın fiili kullanım miktarıyla çarpımına eşittir.

Aşağıda, her hammadde türü için ayrı ayrı hesaplanan hammadde fiyat sapması görülmektedir.

Hammadde Türü	Birim Başına Fiili Fiyat (m ³ -m ² /TL)	Birim Başına Tahmini Fiyat (m ³ -m ² /TL)	Fiili Miktar	Hammadde Fiyat Sapması
Ceviz Kereste	(700.000 -	600.000)	X 25 m ³	= 2.500.000
Kontratabla	(450.000 -	400.000)	X 700 m ²	= 35.000.000
Dişbudak Kaplama	(250.000 -	200.000)	X 3.250 m ²	= 162.500.000
18 mm Suntalam	(500.000 -	400.000)	X 2.650 m ²	= 265.000.000
Toplam Hammadde Fiyat Sapması				<u>(465.000.000)</u>

Olumsuz

Yukarıda görüldüğü gibi, hammadde fiyat sapması, 465.000.000 TL olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Hammadde fiyat sapmasının nedenini, hammadde fiyat artışlarındaki yükselmeler oluşturmuştur. Oldukça yüksek sayılan bu olumsuz sapma nedeniyle, yöneticiler bütçeleri yaparken fiyat artışlarına gerekli dikkatlerini yönelt-

melidirler.

Bu iki saptmaya ilişkin yevmiye kayıtlarını şöyle düşebiliriz:

.../.../....

712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	465.000.000
- Ceviz Kereste	2.500.000
- Kontratabela	35.000.000
- Dişbudak Kaplama	162.500.000
- 18 mm Suntalam	<u>265.000.000</u>
329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR HS.	465.000.000

.../.../....

713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	35.570.000
- Ceviz Kereste	3.270.000
- Kontratabela	15.500.000
- Dişbudak Kaplama	4.800.000
- 18 mm Suntalam	<u>12.000.000</u>
710- DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. HS.	35.570.000
- Ceviz Kereste	3.270.000
- Kontratabela	15.500.000
- Dişbudak Kaplama	4.800.000
- 18 mm Suntalam	<u>12.000.000</u>

Yukarıdaki fiyat saptması ile ilgili kayıt, hammaddenin alınışı sırasında, miktar saptması ile ilgili kayıt da üretim tutarı rapor edildikten sonra yapılır.

2. Direkt İşçilik Saptma Analizi

Direkt işçilik saptmaları, ücret ve süre saptması olarak ikiye ayrılır.

a) Süre Saptması

Süre ya da etkenlik saptması, çalışılan fiili direkt işçilik saat miktarı ile gerekli tahmini direkt işçilik miktarı arasındaki farkın, saat başına tahmini ile çarpılması sonucu bulunur.

Örneğimizde saat başına tahmini ücret; tabla hattı için 1.000.000, montaj-embalaj hattı için 1.000.000TL.' dir. Her bölüm için gerekli tahmini direkt işçilik miktarı şu şekilde hesaplanabilir:

Tabla hattında birim başına kullanılan tahmini direkt işçilik saat miktarları; masa için 0,15 D.İ.S. ; dolap için 0,20 D.İ.S.' dir. Montaj-ambalaj bölümünde ise; masa için 0,15 D.İ.S. ; dolap için 0,20 D.İ.S.' dir. Bu verilere göre;

Tabla hattı için gerekli tahmini direkt işçilik miktarı:

Masa için : $(1.150 \times 0,15) = 172,5$ D.İ.S.,

Dolap için : $(1.000 \times 0,20) = 200$ D.İ.S. olmak üzere toplam 372,5 D.İ.S.'dir.

Montaj-ambalaj hattı için gerekli tahmini direkt işçilik miktarı:

Masa için : $(1.150 \times 0,15) = 172,5$ D.İ.S.,

Dolap için : $(1.000 \times 0,20) = 200$ D.İ.S. olmak üzere toplam 372,5 D.İ.S.'dir.

Şimdi de her iki bölüme ilişkin direkt işçilik süre sapmasını ayrı ayrı hesaplayarak tabloda şu şekilde gösterebiliriz:

Gider Merkezi	Fiili D.İ.S. Miktarı	Kullanılan D.İ.S. Miktarı	Gerekli Mik.	Tahmini Ücret	Sapma Tutarı
Tabla H.	405	- 372,5	= 32,5	$1.000.000 \times 32,5$	= (32.500.000)
Montaj-Ambalaj H.	405	- 372,5	= 32,5	$1.000.000 \times 32,5$	= (32.500.000)
Toplam Direkt İşçilik Süre Sapması					<u>(65.000.000)</u>
					Olumsuz

Yukarıda görüldüğü gibi, tabla hattında 32.500.000 TL olumsuz sapma, montaj-ambalaj hattında da yine 32.500.000 TL'lik olumsuz sapma olmuştur. Böylece toplam 65.000.000 TL'lik olumsuz direkt işçilik süre sapması oluşmuştur. İşletme yöneticileri, dikkatlerini bu yöne çevirerek, oluşan bu olumsuz sapmanın nedenlerini araştırarak gerekli düzeltici önlemleri almalıdırlar.

b) Ücret Sapması

Direkt işçilik ücret sapması, fiili direkt işçilik saat ücreti ile tahmini direkt işçilik saat ücreti arasındaki farkın, fiili direkt işçilik saatleri ile çarpılması sonucu bulunan farktır.

Her iki bölüm için direkt işçilik ücret sapması, aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Gider Merkezi	Fiili Saat Ücreti	Tahmini Saat Ücreti	Fark	Çalışılan Fiili D.İ.S.	Sapma
Tabla Hattı	1.000.000	- 1.000.000	= -0- X	405	= -0-
Montaj-Ambalaj Hattı	1.000.000	- 1.000.000	= -0- X	405	= -0-
Toplam Direkt İşçilik Ücret Sapması					<u>-0-</u>

Yukarıda görüldüğü gibi, herhangi bir işçilik ücret sapması gerçekleşmemiştir.

Daha önce hesapladığımız direkt işçilik süre sapması olumsuz yönde

65.000.000 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu sapmanın yevmiye kaydı, aşağıdaki gibi düşüldür.

.../.../....

723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI HS.	65.000.000
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	65.000.000

3. Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi

Genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetinin belirli işlere ya da ürünlere göre doğrudan tanımlanamayan bölümüdür. Bunların bir kısmı değişken, bir kısmı sabit ve bir kısmı da karma nitelikteki giderlerdir. Bu nedenle bu tür giderlerin planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmaları (bütçelenmeleri) kolay olmamaktadır. Bu giderler, esnek bütçe yardımıyla planlama ve maliyet kontrol amacı ile kullanılabilir. Bunun için, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak gruplanması gerekmektedir.

Daha önce verilen örneğimizdeki genel üretim giderlerinden; endirekt işçilik, endirekt hammadde ve enerji giderlerini değişken; amortisman, sigorta, kira, yakıt ve diğer giderlerin de sabit giderler olduklarını kabul edelim.

Buna göre, D.İ.S. başına tahmini değişken G.Ü.G. oranları, 3.877,2 D.İ.S.'lik kapasiteye göre hesaplanacaktır (173).

Değişken Genel

<u>Üretim Giderleri</u>	<u>Toplam</u>	<u>Oranı</u>
Endirekt İşçilik Giderleri	580.000.000 / 3.877,2	149.592,50 TL / D.İ.S.
Endirekt Malzeme Giderleri	1.600.000.000 / 3.877,2	412.668,92 TL / D.İ.S.
Enerji Giderleri	387.720.000 / 3.877,2	100.000,00 TL / D.İ.S.
Toplam Değişken G.Ü.G.	2.567.720.000 / 3.877,2	662.261,42 TL / D.İ.S.

Sabit genel üretim giderleri yükleme oranı da;
(462.286.000 / 3.877,2) = 119.231,9 TL/D.İ.S.

Bu açıklamalardan sonra esnek bütçe formülünü aşağıdaki gibi belirleyebiliriz:

(173) Bu rakam, direkt işçilik bütçesinde, tabla hattı için bütçelenmiş toplam (yıllık) 1.938,6 D.İ.S. ile montaj-ambalaj hattı için bütçelenmiş toplam (yıllık) 1.938,6 D.İ.S.'nin toplamı, yani her iki hat için bütçelenmiş toplam (yıllık) D.İ.S.'dir.

1. Üç Aylık Dönem

Sabit Genel Üretim Giderleri = $462.286.000 / 4 = \underline{115.571.500 \text{ TL}}$

Esnek Bütçe Tutarı = $115.571.500 \text{ TL} + (662.261,42 \text{ TL} / \text{D.İ.S.} \times (\text{D.İ.S.}))$

Örneğimizden hareketle, elde edilecek veriler şöyledir:

- 1. Üç aylık dönemde gerçekleşen fiili genel üretim giderleri;

607.500.000 TL, direkt işçilik saatleri ise; 810 D.İ.S. olarak gerçekleşmiştir.

- Direkt işçilik sapsmaları kısmında hesaplandığı gibi; 1150 adet orta maaşlı ve 1000 adet de yer dolabı için gerekli tahmini direkt işçilik saati 745 D.İ.S.'dir.

Bu verilere göre;

a- Fiili Süreye Göre Düzenlenmiş Bütçe Tutarı:

T.G. = Toplam Sabit G.Ü.G. + (Birim Başına Değişken G.Ü.G. X Fiili Çalışma Hacmi (D.İ.S.)).

T.G. = $115.571.500 \text{ TL} + (662.261,42 \text{ TL} / \text{D.İ.S.} \times 810 \text{ D.İ.S.})$

T.G. = $115.571.500 + 536.431.750$

Toplam Gider = $652.003.250 \text{ TL}$

b- Maliyetlere Yüklenen Tahmini G.Ü.G.:

T.G. = Gerekli Tahmini D.İ.S. X Tahmini G.Ü.G. Yükleme Oranı

T.G. = $745 \text{ D.İ.S} \times 781.493,34 \text{ TL} / \text{D.İ.S.}$

T.G. = $582.212.530 \text{ TL}$

c- Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı:

T.G. = $115.571.500 + (662.261,42 \text{ TL} / \text{D.İ.S.} \times 745 \text{ D.İ.S.})$

T.G. = $115.571.500 + 493.384.750$

T.G. = $608.956.250 \text{ TL}$

d- Bütçelenen Genel Üretim Giderleri Tutarı

Bütçelenen genel üretim giderleri tutarı $603.438.300 \text{ TL}$ olarak planlanmıştır.

Bu verilerden sonra Toplam Genel Üretim Giderleri Sapsmasını şu şekilde hesaplayabiliriz:

Toplam G.Ü.G. Sapsması = Fiili G.Ü.G. - Yüklenen G.Ü.G.

= $607.500.000 - 582.212.530$

= $(25.287.470)$

Olumsuz

Genel üretim giderlerinde oluşan bu 25.287.470 TL'lik olumsuz sapma tutar

olarak fazladır. Bu tutar, yöneticilerin maliyet tahminlerinin tutarlı olmadığını göstermektedir.

Genel üretim giderleri sapmasının nedenlerini araştırmak için, daha ayrıntılı bir analiz yaparak; kapasite, harcama ve verim sapsmalarını hesaplayalım.

a) Harcama (Bütçe) Sapması

Harcama sapması, gerçekleşen genel üretim giderleri ile fiili faaliyet hacmine göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki farktır.

Harcama Sapması = Fiili G.Ü.G. - Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı

Harcama Sapması = 607.500.000 TL - 652.003.250 TL

Harcama Sapması = 44.503.250 TL

Olumlu

b) Kapasite Sapması

Kapasite Sapması; fiili faaliyet hacmi ile tahmini çalışma hacmi arasındaki fark olup, fazla ya da eksik yüklenen sabit genel üretim giderlerini gösterir.

Kapasite Sapması = Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı - Ürünlere Yüklenen Tahmini G.Ü.G.

Kapasite Sapması = 608.956.250 TL - 582.212.530 TL

Kapasite Sapması = (26.743.720 TL)

Olumsuz

c) Verim Sapması

Verim sapması; fiili süreye göre düzeltilmiş bütçe tutarı ile tahmini süreye göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki fark olup, faaliyet hacmindeki değişmelerin genel üretim giderleri üzerindeki etkisini gösterir.

Verim Sapması = Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı - Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı

Verim Sapması = 652.003.250 TL - 608.956.250 TL

Verim Sapması = (43.047.000 TL)

Olumsuz

Değişken ve sabit genel üretim giderlerine ilişkin olarak ayrı ayrı hesapladığımız harcama, kapasite ve verim sapsmalarını topladığımızda, toplam genel üretim giderleri sapsmasına ulaşmış oluruz. Şöyle ki;

Harcama Sapması = 44.503.250 - Olumlu

Verim Sapması = (43.047.000) - Olumsuz

Top. Değişken G.Ü.G Sap. 1.456.250 - Olumlu

Kapasite Sapması = (26.743.720) - Olumsuz

G.Ü.G. TOPLAM SAPMASI 25.287.470 - Olumlu

Genel üretim giderleri ile ilgili oluşan sapmaları da şu şekilde muhasebeleştirirebiliriz:

.../.../....

734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	26.743.720	
733- G.Ü.G. VERİMLİLİK FARKLARI HS.	43.047.000	
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.		44.503.250
730- G.Ü.G. HS.		25.287.470

III- MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE MALİYETLERİN YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI

A- İşletme Yönetiminde Kontrol

Günümüzde işletmelerin, iç pazarda olduğu kadar dünya pazarlarında da kalite, maliyet, etkinlik ve hızlı hareket edebilmede en iyiye ulaşabilmek, temel amaçlarını oluşturmaktadır. Bu amaçlara ulaşabilmenin ise planlama ve kontrol süreçlerindeki etkinliğe bağlı bulunduğu yadsınamayacak bir gerçektir. Bu doğrultuda, işletmelerin etkin bir kontrol işlevine sahip olmalarının önemi oldukça belirgindir.

Kontrol işlevi, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için, önleyici ve düzeltici önlemlerin alınmasını ve kişilerin faaliyetlerinde öngörülen sapmaların en az düzeye indirilmesini amaçlayan karar verme ve kumanda faaliyetidir.

Kontrolün amacını, yöneticilerin arzuladığı sonuçların işletme tarafından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin saptanması oluşturur. Bu nedenle kontrol, saptanmış amaç ve hedeflere ulaşmış olup olmadığını belirleyen, amaçlara ulaşılmadığında neler yapılması gerektiğini kararlaştıran, davranış biçimini, düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayan bir süreçtir. Kontrol genel olarak, amaçlar arasından başarının değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme büyük ölçüde bütçeleme faaliyeti ile yapılır ve kontrol raporları paketi ile işletme içine raporlanır. Faaliyet sonuçlarının planlar ile uyum içinde bulunmaması halinde, yönetim, faaliyetlere müdahale ederek gerekli düzeltici önlemleri alır.

Kontrol işlevinin etkinliği, tahminlerden meydana gelen sapmaların öncelikle saptanmasına ve bunun için de belirli başarı ölçütlerinin ortaya konmasına bağlıdır.

Faaliyetlerin her düzeyindeki sapmaların azaltılmasını sağlamak, çabaların gereksiz yere tekrarlanmamasını, kaynakların verimsiz ve etkin olmayan bir biçimde kullanılmalarını önlemek, kısacası faaliyetlerin verimliliğini arttırmak i-

çin her işletmede, uygun kontrol önlemlerinin alınması ve işletilmesi gerekir.

1. Yönetim Kontrol Sistemi ve Süreci

İşletme amaç ve hedeflerinin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde ve temel işlevlerin yürütülmesine yardımcı olan bütçeleri planlamak ve düzenlemek, bütçelerde saptanan amaçlarla uyumlu ve anlamlı işletme planlarını geliştirmek, kaynakların işletme amaçlarına uygun olarak, etkin ve verimli elde edilip kullanıldığını denetlemek, fiili faaliyet sonuçları ile bütçe sonuçlarını karşılaştırarak planlardan meydana gelen sapmaları belirlemek ve gerekli düzeltici önlemleri almak ve tüm bu işlemleri raporlamak yönetim kontrol sisteminin görevidir.

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller, yönetsel kontrol olarak tanımlanır. Yönetsel kontrol; örgüt planını, yönetim onayını ve yetki aktarmasını gerektiren çeşitli karar işlemleri ile ilgili her türlü yöntem ve kayıtları içerir ve işlemlerle ilgili bir muhasebe kontrolünün kurulmasında hareket noktasını oluşturur.

Yönetsel kontrol, işletme amaçlarının etkin ve verimli olarak yürütülüp yürütülmediğini araştırır.

Yönetsel kontrol, bir sistem içinde yürütülür. Bu sisteme yönetim kontrol sistemi adı verilir ve yönetim kontrol sisteminin (Y.K.S.) özellikleri şunlardır:

- i- Y.K.S. programlarla ve sorumluluk merkezleri ile ilgilenir.
- ii- Y.K.S. bilgi olarak bütçelenmiş (planlanmış) ve fiili verileri kullanır.
- iii- Y.K.S. işletmenin bütününe kapsar.
- iv- Y.K.S. düzenli aralıklarla yinelenen zaman planlamasına sahiptir.
- v- Y.K.S. ölçü olarak para birimi kullanır.
- vi- Y.K.S. koordineli ve birleştirilmiş bir sistemdir.

Her sistemde olduğu gibi yönetim kontrol sisteminde de iki unsur bulunmaktadır. Bunlar yapı ve süreç unsurlarıdır. Sistemin yapısı, sistemin nasıl oluştuğunu, sistemin ne olduğunu gösterir; süreç ise sistemin nasıl çalıştığını ifade eder. Yönetim kontrol sisteminin yapısı, işletmedeki bölümlerin ve bu bölümler arasındaki bilgi akışının açıklanması ile belirtilir. Bu açıklamanın temelini sorumluluk merkezleri oluşturur. Sorumluluk merkezi, başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu bir işletme içi bölümdür. Yönetim kontrol sistemi, bütçeleme yardımı ile bu sorumluluk merkezi yöneticisinin başarısını ölçmeyi amaçlar.

Sistemdeki süreç ise, yöneticilerin yönetim bilgilerini nasıl kullandıklarını gösterir.

Yönetim kontrol sistemi; programlama, bütçeleme, faaliyet ve ölçme, rapor-

lama ve analiz safhalarından t'm'in'i ya da birkaçını kapsar.

2. Yönetim Kontrol Sisteminde Maliyet Bilgileri Gereksinimi

Ürün maliyetlerinin sağlıklı olarak belirlenmesi, gerek yönetim kontrolü kararlarında, gerekse de dış çevrelerin işletme ile ilgili kararlarında önemli bir rol oynar. Kârlılığın ölçülmesi, ancak doğru ve sağlıklı maliyet bilgileri ile olurludur. Maliyet bilgileri, yönetimi gider kontrolü alanında doğru kararlar almaya yönlendirir. Maliyet bilgileri, gerek gider kontrolü'nü sağlayacak bütçelerin hazırlanması aşamasında, gerekse fiili sonuçlarla bütçelenmiş sonuçların karşılaştırılmasında önemli bir ölçüt olmaktadır.

Kısacası, bütçelerin hazırlanabilmesi ve bütçelerden beklenen yararların sağlanabilmesi, yönetimin planlama ve kontrol işlevinin yerine getirilebilmesi için, maliyet bilgilerine gereksinim duyulur. Ayrıca işletmenin muhasebe sisteminin de, yönetimin planlama ve kontrol işlevinin gereksinim duyacağı maliyet bilgilerini verecek düzeyde örgütlenmiş olması gerekir.

Mobilya imalat işletmelerinde, sağlıklı maliyet bilgileri ile yapılacak üretim ve planlama, kârlılığın en yüksek düzeye çıkaracağı için, maliyet bilgilerine duyulan gereksinimin önemi son derece büyüktür.

B- Mobilya İmalat İşletmelerinde Sapma Analizi Aracılığı İle Kontrol

Daha önceki konularda da belirtildiği gibi, hazırlanan bütçeler gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırıldığında, ortaya çıkan farkların analizine sapma analizi denilmektedir. Bütçe analizleri öncelikle, maliyetlerin gerçekleşenlerden sapmalarını hesaplayarak başlar (174).

Sapma analizinin ana amacını, işletme yöneticilerine bütçelerden ayrılmalara yol açan nedenleri belirleme, düzeltici önlemleri alma ve ayrıca fiili başarıyı önceden bütçelenmiş başarıyla karşılaştırıp, ölçme olanağı sağlaması oluşturur (175).

Sapma analizlerinden düzeltici kontrolde etken bir biçimde yararlanılabilmesi için, analizin kısa bir sürede yapılması ve analiz sonuçlarının, gecikmeksizin, kontrolü yapacak yöneticilere rapor edilmeleri gerekir. Bu nedenle, sapma analizleri genellikle; faturalar, işçilik kartları, hammadde istek fişleri gibi orjinal belgeler üzerinde yürütülür (176).

(174) TANIŞ, s. 12

(175) Rıfat ÜSTÜN, "Üretim İşletmelerinde İşletme Bütçeleri ve Bütçesel Kontrol", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, C. VI, (Haziran-1988), s. 64.

(176) Kamil BÜYÜKMİRZA, Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Ekonomik Analizi, (Ankara: İ.T.İ.A. Yayınları, No:87, 1974), s. 18-19.

Mobilya imalat işletmelerinde sapma analizleri, işletme kârlılığı ile yakından ilgilidir. Mobilya imalat işletmelerinde üretilen mobilyalar, her zaman demode olmaya uygun ürünlerdir. Bu nedenle sapsmaların analizi, zamanında yapılmalıdır. Oluşan sapsmalar zamanında kontrol edilmezse, işletme büyük risklerle karşı karşıya kalır. Ayrıca, mobilya imalat işletmelerinde, alınan siparişin büyüklüğüne göre, üretim uzun bir dönemi de içine alabilmektedir. Bu uzun üretim dönemi içinde oluşan sapsmalar, büyük olanları dikkate alınmalıdır. Çünkü oluşan bu sapsmalar dikkate alınmayıp, gerekli düzeltici önlemler alınmazsa, yeni alınacak siparişler için yapılacak üretimlerde daha da büyük sapsmalarla karşılaşma olasılığı artar.

C- Mobilya İmalat İşletmelerinde Maliyetlere İlişkin Sorumlulukların Dağıtımı

Kontrol amacı için, belirli bir maliyet unsurunun toplam tutarını saptamak yeterli olmayacaktır. Bulunan toplam tutarlar, karşılaştırma amacı için kullanılacak uygun ölçüleri yansıtmayacaktır. Ayrıca, saptanan toplam giderlerin, gereğinden fazla bir tutara ulaşması durumunda, bu durumu yaratan nedenlerin belirlenmesi ve sorumluların bulunması sorunu ortaya çıkacaktır. Giderlerin toplam tutarı, hem verimlilik hem de verimsizlikleri birleştirecek ve onların gizli kalmasına neden olacaktır. Bu nedenle, sorumluluk merkezlerinin saptanması ve her maliyet unsurunun bu merkezlere dağıtılması gerekir (177).

Sorumluluk merkezi; sorumluluk alanı içinde yer alan her türlü etkinliklerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan etkinlik merkezidir (178).

Maliyetlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılması sonucunda, maliyetler; plandan sapsmalara karşı tedbirli olması gereken işçilik, hammadde ile hizmetlerde oluşacak fazlalık ya da kayıplara engel olmak üzere önlem alan sorumlu kişiler tarafından kontrol edilir. Böylece maliyetler, kontrolleri mümkün olan bölümler ya da gider merkezleri şeklinde gruplandırılır.

Sorumluluk merkezlerinde gerçekleşen maliyetlerden, ilgili bölüm ya da gider merkezi sorumlu tutulmalıdır. Her bölüm, ya da gider merkezi için, sorumlu kişinin adını, kontrol edilecek maliyetler listesini yazmak gerekir. Daha sonra da, bu bilgilerle bütçelenen tutarı içeren bütçeler hazırlanır. Böylece her sorumlu kişinin kontrol edebileceği maliyetler, kendisine devredilmiş olur. Oluşmuş olan gerçek (fiili) maliyetlerle, bütçelenmiş maliyetler karşılaştırılarak,

(177) YÜNGÜL, "... Bütçeler", s. 51.

(178) A.g.e., s. 51.

tek tek maliyet kontrol işlemi yapılmış olur.

Mobilya imalat işletmelerinde bütçeler hazırlanırken ilgili bölüm sorumlusuna kontrol edilebilen maliyetler ile sözkonusu sorumlunun kontrol edemeyeceği maliyetleri birbirinden ayrılması gerekir.

Mobilya imalat işletmelerinde yapılan bu sorumluluk dağıtımı sonucunda, meydana gelecek olayların raporlarla izlenmesi gerekmektedir. Her işletme, organizasyon yapısına ve sorumluluk dağıtımına göre bir rapor sistemi kurmalıdır. Genelde bu raporların; maliyetlerin izlenmesi amacıyla kontrol raporları; sorumlu kişilerin başarılarının değerlendirilmesi amacıyla sorumluluk raporları ve diğer yönetim konularının raporlanması amacıyla diğer raporlar olarak bölümlenmesi daha yararlı olacaktır.

B e Ő i n c i B ö l ü m

MOBİLYA İMALAT İŞLETMELERİNDE TAHMİNİ MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI VE YÖNETİM KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI İLE İLGİLİ BİR UYGULAMA

I- UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Çalışmamızın bu kısmında, uygulama yapacağımız örnek işletme hakkında genel bilgiler verilecektir.

- İşletme Adı : Bil Mobilya Ağaç Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- Ortak Sayısı : 5
- Faaliyete Başlama Yılı : 1988
- Faaliyet Konusu : Her türlü ağaç, metal malzeme ve eşya ile mobilya ve yapı elemanları üretimi, ithal ve ihracı ile bu amaçla, fabrika, atölye, imalathaneler ve tesis kurulması, satın alınması, satılması, işletilmesi ve kiraya verilmesi.
- Sermayesi : 6.000.000.000 TL
- İşletmenin Bulunduğu Yer : Eskişehir Organize Sanayi Bölgesi
- Çalışan Daimi Personel Sayısı (işçi-Memur) : İşletmede 100 işçi, 30 memur olmak üzere toplam 130 daimi personel çalışmaktadır. Ayrıca, 30 işçi de geçici olarak çalışmaktadır.
- İşletmenin Kullandığı Makine ve Araçlar : İşletme modern ve zengin bir makine parkına sahiptir. Mobilya üretimi için gerekli olan her türlü makine, araç, gereç ve cihaz kullanılmaktadır.

Diğer Bilgiler : İşletme Bilkent Holding'e bağlı bir kuruluştur. İşletme, Eskişehir Organize Sanayi Bölgesinde, 17.398 m²'si kapalı alan olmak üzere toplam 52.300 m²'lik bir alan üzerine kuruludur.

İşletme standart mobilya üretimi ve sipariş mobilya üretimi olmak üzere iki tür üretim yapılmaktadır. Fakat ağırlıklı olarak sipariş mobilya üretimi yapılmaktadır. İşletme, çeşitli kamu kuruluş ya da özel kuruluşların mobilya ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla açtığı ihalelere girmekte ve kazanılan ihaleler sonucunda, ihalede istenilen özellik ve şartlara göre sipariş mobilya üretimi yapılmaktadır. İşletmede standart üretim ise, işletme bünyesinde teknisyen, dekoratör ve diğer personelden oluşan büro çalışmaları sonucunda oluşturulan standartlara göre standart mobilya üretilmekte, başka bir deyişle standart üretim yapılmaktadır.

İşletme her tür ev ve büro mobilyaları ile her tür doğrama işlerini yapmaktadır. Ev ve büro mobilyaları içine her tür yatak odası, oturma odası, masa, sandalye, koltuk, mutfak dolabı ve diğer ev ve büro mobilyaları girmektedir. Doğrama işleri içine ise, her tür kapı ve pencere işleri girmektedir.

İşletmenin ürettiği mobilyaların pazar alanı; Balıkesir, İzmir, Erzurum, Adıyaman, Ankara, İstanbul (Devlet Malzeme Ofisi), Eskişehir, Rusya ve başta Azerbaycan olmak üzere Türk Cumhuriyetleridir.

İşletme hammadde gereksinimini, başta Ankara olmak üzere, İnegöl, Adapazarı, Karadeniz Bölgesi Şehirleri ve yurt dışından karşılamaktadır. Eskişehir içinden çok kısıtlı miktarda hammadde satın alınmaktadır.

İşletmenin yıllık olarak, 40.000 takım yemek odası, 20.000 takım yatak odası, 30.000 takım oturma grubu, 2.500 takım klasik oturma grubu, 7.000 adet sehpa, 5.000 adet masa, 2.000 adet ranza, 2.000 adet dolap ve 100.000 adet sandalye üretim kapasitesi bulunmaktadır. İşletmenin üretim kapasitesini hammadde işleme yönünden verecek olursak; işletme günde 1.000 m² suntayı ve yılda 25.000 m³ keresteyi (tomruğu) keserek ve çeşitli üretim bölümlerinden geçirerek nihai ürün (mobilya) haline getirebilmektedir. İşletmenin üretim kapasitesi hakkında verdiğimiz bu rakamlar, yıllık tam kapasiteyi göstermektedir. Fakat işletme, yıllık tam kapasitesinin ancak 1/3'ü oranında üretim yapmaktadır.

İşletmenin 1994 yılı toplam mobilya satışlarının, 80.000.000.000 olarak gerçekleşmesi beklenmektedir. Bu satış tutarına, Rusya ve başta Azerbaycan olmak üzere Türk Cumhuriyetlerine yapılan ihracat tutarları da dahildir. İşletmede çalışan memur ve işçiler günde 8 saat çalışmaktadırlar ve ücretler aylık olarak ödenmektedir.

II- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE UYGULANAN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

Uygulama yapılan işletme az miktarda standart mobilya üretmekle birlikte, genellikle sipariş üzerine faaliyet gösteren bir mobilya imalat işletmesidir.

Yetkili kişilerden alınan bilgilere göre işletmede, fiili maliyetlerin kullanıldığı, tam maliyet temeline dayalı, sipariş maliyet muhasebesi sistemi uygulanmaktadır.

İşletmede, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi ayrı ayrı servislerde yürütülmektedir. Maliyet muhasebesi, maliyet muhasebesi şefi ve şefe bağlı memurlardan oluşan bir servis tarafından yürütülmektedir. Genel muhasebe ise, genel muhasebe şefi ve şefe bağlı memurlar tarafından, maliyet muhasebesinden ayrı bir serviste yürütülmektedir. Maliyet muhasebesi ve genel muhasebe şefleri, birbirleri ile koordinasyon içinde ve Mali ve İdari İşler Müdürlüğü'ne bağlı olarak çalışmaktadırlar.

İşletmede belge düzeni olarak, vergi kanunlarımızın öngörmüş olduğu, fatura, sevk irsaliyesi, ücret bordrosu, konut edindirme, zorunlu tasarruf ve S.S.K. bildirgeleri gibi zorunlu tüm belgeler düzenlenmektedir. Ayrıca sipariş maliyet muhasebesi sisteminin gerektirdiği direkt hammadde ve malzeme (hammadde istek fişi, stok kartı, direkt hammadde özet föyü v.b.), direkt işçilik (puantaj defteri, fazla mesai kartı, zaman kartı v.b.), genel üretim giderleri (bölümsel G.Ü.G. kartı, muhasebe fişleri v.b.) ile ilgili ve diğer tüm ilgili ve gerekli belgeler düzenlenmektedir. İşletmede, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'muzun tutulması zorunlu kaldığı defterlerden; kasa defteri, yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, amortisman defteri, imalat defteri gibi defterler tutulmakta ve muhasebe ile ilgili tüm kayıt işlemleri bilgisayarlar yardımı ile yürütülmektedir.

İşletmede, sipariş maliyet muhasebesi sisteminin ve genel muhasebenin gerektirdiği ve işletme yönetimi tarafından istenilen tüm raporlar düzenlenmektedir. Kısa özetlemek gerekirse, işletmede yeterli düzeyde bir rapor ve belge düzeni kuruludur. Ayrıca işletme standart tekdüzen hesap planını kullanmaktadır.

İşletmenin stok politikası, alınan siparişlere göre belirlenmektedir. İşletme, kendi standart mobilyalarının ve aldığı sipariş mobilyaların üretimini karşılayacak seviyede stok bulundurmaktadır. İşletmenin en yüksek ve en düşük stok seviyeleri belirlenmiş ve stoklar için bir belge düzeni kurulmuştur. Hammadde ambarında stoklar, ambar stok kartları ile takip edilmektedir. Ambara giren hammadde ve malzemeler için ambar giriş fişi, çıkan hammadde ve malzemeler için ise ambar çıkış fişi düzenlenmektedir. Bu fişlere dayanarak, hammadde ve malzemeler ambar stok kartlarına miktar üzerinden işlenmektedir. Ambar stok kartındaki en düşük stok seviyesinin altına düşüldüğünde, ambar memurları hammadde satınalma istek fişi dü-

zenleyerek satınalma bölümüne vermektedirler. Satınalma bölümü ise bu fişlere dayanarak, hammadde satınalma fişi düzenleyerek satınalma işlemini gerçekleştirmektedir. Maliyet muhasebesi servisinde ise, stoklar hem miktar hem de tutar üzerinden stok kartlarında takip edilmektedir. İşletme, stok değerlendirme yöntemi olarak en son piyasa fiyatı ile değerlendirme yöntemini kullanmaktadır.

Uygulama yapılan işletmede, her yıl bütçe hazırlanmaktadır. İşletmede, bütçe hazırlama çalışmalarının ilk aşamasında, geçen yılın ve daha önceki yılların tüm hammadde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri verileri gözönünde bulundurulurak, bütçe yılı için bir hedef belirlenmektedir. Belirlenen bu hedef satış tutarı açısından olmaktadır (örneğin 80 milyarlık bir satış tutarı). İkinci aşamada ise, satış tutarı açısından belirlenen bu hedefin gerçekleştirilebilmesi amacıyla, gerekli hammadde ve malzeme, işçilik, genel üretim giderleri ve işletmenin kâr payı tutar üzerinden yıllık olarak ayrı ayrı bütçelenmekte ve daha sonra aylık dönemlere bölünmektedir. Ayrıca, bütçe hazırlanırken, örneğin beklenen 80 milyarlık satış hacmi hedefine ulaşmak için mutlaka satış hacminin %50 oranında (40 milyarlık) bir hammadde ve malzemenin işlenmesinin gerekli olduğu, bu 40 milyarın geçmiş yıllardaki üretim tecrübelerine dayanarak kesinleşmiş ve dolayısıyla standartlaşmış olduğu, geri kalan 40 milyarın ise, işçilik, genel üretim giderleri ve işletme kârı olarak bütçelendiği işletme yetkililerince belirtilmiştir. İşletme, bütçelerini bu çerçeveye göre hazırlamaktadır.

Bütçe hazırlama çalışmaları, genellikle cari yılın Kasım ayında başlamaktadır. Bütçeleme işleminden sonra, bütçede öngörülen hedeflere ulaşmak için gerekli ve bütçelenmiş olan işçilik ve diğer üretim unsurları bütçelere göre, bütçe yılı için hazırlanmaktadır. İşletme hazırlanan bu bütçeler çerçevesinde üretime başlamaktadır. Ayrıca işletme siparişlerini de hazırlamış olduğu bütçeler doğrultusunda almaya çalışmaktadır. Diğer bir önemli nokta ise, hazırlanan bu bütçeler, oluşan enflasyon oranına göre ve alınan siparişlerin az ya da fazla olması durumuna göre, belirli zaman aralıklarında revize edilmektedir.

İşletme, her aylık dönem sonunda, fiili sonuçlar ile bütçeleri karşılaştırmakta, ortaya çıkan sonuçları değerlendirmektedir. Aylık dönemler itibarı ile yapılan bu karşılaştırmalar, her bir gider türü (direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) için ayrı ayrı olarak yapılmaktadır. Fiili sonuçlar ile aylık bütçelerin karşılaştırılması her bir gider türü için ayrı ayrı yapıldığı için, karşılaştırmalar sonucunda ortaya çıkan olumsuz farkların nedenleri araştırılmakta ve duruma göre, üretim, hammadde ve malzeme, işçilik ya da diğer unsurlar hakkında düzeltici önlemler alınmaktadır. Tüm bu karşılaştırmalar ve karşı-

laştırma sonuçları, üst yönetime bir rapor halinde sunulmaktadır.

İşletmede uygulanan sipariş maliyet muhasebesi sisteminde fiili maliyetler kullanıldığı için, sarma analizi yapılmamakta ve dolayısıyla yansıtma ve fark hesapları çalıştırılmamaktadır.

Uygulama yapılan işletmede uygulanan maliyet sistemi ile ilgili diğer bir önemli nokta da, bu işletmede sipariş maliyet muhasebesi sistemi uygulanmasına rağmen, işletme sanki safha maliyeti uyguluyor gibi her ay sonunda, siparişin ne durumda olduğunu görmek için maliyetleri bitirerek gitmesidir. Her ay, ne kadar siparişe ne kadar maliyet yüklenmiş olduğunu görmek amacıyla bu işlemin yapıldığı, tam maliyetin (birim ve toplam maliyet) ancak sipariş bittiğinde yani, maliyetler tüm siparişlerin üzerine biriktiğinde görülebildiği işletme yetkililerince belirtilmiştir.

III- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN MEVCUT MALİYET SİSTEMİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Daha önce de belirttiğimiz gibi, uygulama yapılan işletmede fiili maliyetlerin kullanıldığı, tam maliyet temeline dayalı, sipariş maliyet muhasebesi sistemi uygulanmaktadır.

Hızla sanayileşen ülkemizin gündeminde bir ihraç ürünü üreten ve temel hammadde olarak ağaç ve ağaç ürünleri kullanan mobilya sektöründe, özellikle AT'na girme hazırlıkları içinde bulunduğumuz ve maliyetlerin rekabet ortamında etkin bir biçimde yürütülmesinin ve yönetim kontrol aracı olarak kullanılmasının gerekli olduğu bir dönemde, uygulama yapılan işletmenin bir maliyet muhasebesi sistemine ve maliyet muhasebesi sisteminin gerektirdiği belge ve rapor düzenine sahip olması oldukça savindiricidir. Çünkü maliyet muhasebesi sisteminin kullanılması sonucunda, üretim faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi işlemleri kolaylıkla yerine getirilebilecektir. Ayrıca maliyet bilgi akışı ve buna bağlı olarak da raporlama sistemine ve belge düzenine sahip olmak, yöneticilerin izleyeceği politika ve kararları da önemli ölçüde etkileyecek, yani kolaylaştıracaktır. İşletme belirli bir maliyet sistemi kullandığı için, riskleri azalacak ve verimliliği de artacaktır.

Tüm bu olumlu yönlerine karşın, uygulama yaptığımız işletmenin mevcut maliyet sisteminin bazı olumsuz, yani aksayan yönleri bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

Bilindiği gibi bütçeler; satış, üretim, hammadde kullanım, hammadde satınalma ve stoklama, direkt işçilik ve genel üretim bütçeleri olmak üzere türlerine ayrılmaktadır. Bu bütçeler önceden belirlenmiş standartlar yardımıyla hazırlanmakta ve her ay ya da üç ay ya da dönem sonları itibarıyla, gerçekleşen rakamlarla karşı-

laştırılarak faaliyetlerin etkinliği ölçülebilmektedir. Fakat uygulama yapılan işletmede, daha önce de belirttiğimiz gibi, ayrıntılı ve bilimsel bir bütçe çalışması yapılmamaktadır. İşletmede bütçeler, her bir gider türü ve işletme kâr payı açısından ayrı ayrı olarak ve tutar üzerinden yapılmaktadır. Yetersiz bir bütçe çalışması yapılan işletmede, üretim faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi, maliyetlerin yönetim kontrol aracı olarak kullanılması yönünden, ayrıntılı ve bilimsel bir bütçe çalışması yapılması, oldukça yararlı olacaktır.

İşletme fiili maliyetleri kullandığı ve ayrıntılı ve bilimsel olarak bütçe hazırlamadığı için sapma analizi de yapamamakta, yansıtma ve fark hesaplarını çalıştıramamaktadır. Eğer işletme, tahmini maliyetleri kullanır ve ayrıntılı ve bilimsel olarak bütçelerini hazırlarsa, bu durumda, direkt hammadde miktar ve fiyat sapmalarını, direkt işçilik süre ve ücret sapmalarını, genel üretim giderleri harcamasına, kapasite ve verim sapmalarını ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak hesaplayabilir, analiz edebilir, yansıtma ve fark hesaplarını çalıştırabilir. Bu da işletmeye planlama, kontrol ve maliyetlerin bir yöntem aracı olarak kullanılması açısından büyük yararlar sağlayacaktır. Uygulama yapılan işletmede, gider türlerine göre hazırlanan bütçeler, her ay sonunda, oluşan fiili sonuçlar ile karşılaştırılarak ortaya çıkan farklar belirlenmekte ve gerekli düzeltici önlemler alınmakta ise de bu yetersiz kalmaktadır.

Diğer bir önemli nokta ise, işletmede, alınan siparişler bitirilmeden birim maliyetlerin bilinmemesidir. Çünkü, fiili maliyetlerin kullanıldığı sipariş maliyet sisteminde, birim maliyetleri belirleyebilmek için siparişin bitimini beklemek gerekir. Sipariş bitiminde, sipariş için yapılan maliyetler, toplam tamamlanan üretim birimlerine bölünerek, birim maliyet hesap edilebilir. İşletme her ay sonunda, biten sipariş miktarına ne kadar maliyet yüklenildiğini görebilmek amacıyla, maliyetlerini bitirerek gitmekte ve ortalama olarak maliyetlerini tesbit edebilmektedir. Fakat tüm maliyetler sipariş bittiği zaman görülebileceği için, yapılan bu çalışma yetersiz kalmaktadır.

IV- UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEYE ÖZGÜ ÖRNEK BİR MALİYET SİSTEMİNİN GELİŞTİRİLMESİ

Üretim faaliyetlerinde kontrolün sağlanabilmesi için, üretilen ürünlerle ilgili maliyet bilgi akışının açıkça belirlenmesi gerekir. Bunun için de belirli bir maliyet sistemine, sistemin belge ve rapor düzenine, organizasyon gibi sistemi pekiştirecek tüm bilgi sağlama araçlarına sahip olunmalıdır. Uygulama yapılan işletmede sipariş maliyet muhasebesi uygulandığı için işletme kurduğu maliyet sistemine göre, üretilen ürünlerle ilgili maliyet bilgi akışını izleyebilmekte ve işletme

yönetiminin üretim eylemlerindeki kontrolünün, işletmede kullanılan maliyet sistemine göre yeterli düzeyde olduğu, işletme yetkililerince belirtilmektedir. Fakat, bundan önceki bölümde de ayrıntılı olarak belirttiğimiz gibi, uygulama yapılan işletmede kullanılan maliyet sisteminin aksayan yönleri bulunmaktadır. Özellikle, ayrıntılı ve bilimsel bir bütçe çalışması yapılmamakta, sadece fiili maliyetler kullanıldığı için de ayrıntılı ve bilimsel bir sapma analizi yapılamamaktadır. Bunun sonucunda da, işletmede, yeterli ve etkin bir planlama ve kontrol sağlanamamakta ve maliyetler yönetim kontrol aracı olarak kullanılamamaktadır. Bu da bize, işletmenin maliyet sisteminin yetersiz olduğunu açıkça göstermektedir. Bu noktadan hareketle, çalışmamızın bu bölümünde, uygulama yaptığımız örnek işletmenin ürettiği ürünlerle ilgili maliyet bilgi akışının izlenmesi ve kontrol edilmesi amacıyla, buraya dek açıklamaya ve oluşturmaya çalıştığımız maliyet sistemini, örnek işletmenin üretim faaliyetlerine uygulamaya çalışacağız.

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde de belirttiğimiz gibi, burada da tahmini maliyet sistemi kurmaya çalışacağız. Bu sistem, tam maliyet temeline dayalı, tahmini maliyetleri kullanan sipariş maliyet sistemi altında yürütülecektir. Ancak, bu sistemi, uygulama yapılan işletme için tekrar açıklama yoluna gitmeyecek sadece belli bir miktar siparişi ele alarak, bu siparişe ilgili maliyet bilgi akışını, belgeler kullanarak izleyeceğiz.

Örnek işletmenin, Ocak ayı sonunda teslim etmek üzere, (X) işletmesinden 100 adet orta masası siparişi aldığını kabul edelim. Örnek işletme, tahmini birim sipariş maliyetini şu şekilde hesaplamıştır:

VERİLER:

a- Sipariş verilen 100 adet orta masasının tümü aynı boyutlarda olacaktır. Bir adet masanın boyutları şöyledir; uzunluk 200 cm, genişlik 100 cm ve yükseklik ise 60 cm'dir. Masanın üst tablası kontratoble olacaktır. Kaplamalar ise dışbudak kaplamadan yapılacaktır. Masanın ayakları, yan kayıtları (uzun-kısa) ve kenar çantası ceviz olacaktır. Sipariş 29 Ocak 1994 günü teslim edilecektir. Siparişin tutarının yarısı peşin, kalan yarısı ise sipariş teslim edilince alınacaktır.

b- Bir adet masa için gerekli hammadde kullanım miktarları şöyledir (bu hesaplamalar, ekler kısmında EK-4'de verilen malzeme listesi üzerinde yapılır):

MÜŞTERİ ADI: (X) İŞLETMESİ				ÜRÜN ADI: ORTA MASASI (1 ADET)			
Parça Adı	Brüt Ölçü (cm)			Üründeki Adet	Toplam Miktar		Malzeme Türü
	Boy	En	Kalınlık		m ²	m ³	
Masa Ayakları	61	9	9	4	-	0,020	Ceviz
Yan Kayıtlar (Uzun)	201	9	7	2	-	0,025	Ceviz
Yan Kayıtlar (Kısa)	101	9	7	2	-	0,013	Ceviz
Kenar Çıtası	601	7	3	1	-	0,013	Ceviz
Üst Tabla	201	101	2	1	2,03	-	Kontratabla
Kaplama	201	101	-	2	4,06	-	Dişbudak

EK-4- MALZEME LİSTESİ

Yukarıda da görüldüğü gibi, bir adet orta masası için $(0,020 + 0,025 + 0,013 + 0,013) 0,071 \text{ m}^3$ ceviz; $2,03 \text{ m}^2$ kontratabla ve $4,06 \text{ m}^2$ dişbudak kaplama gerekmektedir. Ayrıca bu üç hammaddeye %15 oranında fire eklenir. Bu durumda, bir adet orta masası için; $0,082 \text{ m}^3$ ceviz kereste, $2,33 \text{ m}^2$ kontratabla ve $4,67 \text{ m}^2$ dişbudak kaplama gerekmektedir.

c- Mobilya üretiminde kullanılacak hammaddelerin piyasa fiyatları ve tutarları da aşağıdaki gibidir (bu hesaplamalar, ekler kısmında, EK-5'de verilen üretim-maliyet formu üzerinde yapılır):

Aşağıda verilen üretim-maliyet formu, daha önceki konularda da belirtildiği gibi malzeme listelerine dayanarak hazırlanır. Örnek işletmenin üretilecek ürünler ile ilgili malzeme listesi yukarıda verilmiştir.

Malzeme Türü	Ürüne Giden Miktar (%15 fire dahil)	Birim	Birim Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)
Ceviz Kereste	0,082	m ³	600.000	49.200
Kontratabla	2,33	m ²	400.000	932.000
Dişbudak Kaplama	4,67	m ²	200.000	934.000
			TOPLAM	1.915.200

EK-5-ÜRETİM-MALİYET FORMU

d- Direkt işçilik ile ilgili bilgiler de şöyledir:

<u>Bölümler</u>	<u>Birim (Adet)</u>		<u>Birim (Adet)</u>	
	<u>Başına D.İ.S.</u>	<u>D.İ.S. Ücreti</u>	<u>Başına D.İ.S. Maliyeti</u>	
Tabla Hattı	0,15 saat	1.000.000 saat/TL	150.000 TL	
Montaj-Ambalaj Hattı	0,15 saat	1.000.000 saat/TL	<u>150.000 TL</u>	
		TOPLAM	<u>300.000 TL</u>	

e- Genel üretim giderleri tahmini yüklenme oranı, direkt işçilik saati başına 781.493,34 TL/saat'tir. (179).

Bu verilere göre, verilen siparişin tahmini maliyeti, aşağıdaki gibi, ekler kısmında EK-39'da verilen tahmini maliyet hesaplama formu üzerinde hesaplanabilir.

(179) Bu rakamın belirli bir rakam olması amacıyla, daha önceki bölümde, genel üretim giderleri bütçesini hazırlarken hesapladığımız direkt işçilik saati başına tahmini genel üretim gideri yüklenme oranını aldık.

ÖRNEK İŞLETMENİN ADI:

Tarih : 05 / 01 / 1994

Sipariş Veren : (X) işletmesi

İşin Tanımı : Orta Masası

İstenilen Miktar : 100 Adet

Bu üretim için 306.206.000 TL fiyat hesap edilmiştir.

Yetkili:.....

Yetkili:.....

DİREKT HAMMADDE

Malzeme Türü	Ürüne Giden Miktar	Birim	Birim Fiyatı	Tutarı
Ceviz Kereste	0,082	m ³	600.000 TL	49.200 TL
Kontratabla	2,33	m ²	400.000 TL	932.000 TL
Dişbudak Kaplama	4,67	m ²	200.000 TL	934.000 TL
Toplam Hammadde ve Malzeme Tutarı				1.915.200 TL

DİREKT İŞÇİLİK

İşlem	Bölüm	Tahmini Saat	Saat Ücreti	Tutarı
İşçilik	Tabla Hattı	0,15 saat	1.000.000 saat/TL	150.000 TL
İşçilik	Montaj-Ambalaj H.	<u>0,15 saat</u>	1.000.000 saat/TL	150.000 TL
		0,30 saat		
Toplam Direkt İşçilik Tutarı				<u>300.000 TL</u>

İşçilik Toplamı	300.000
Genel Üretim Gideri (D.İ.S. Başına 781.493,34 X 0,30)	234.448
Hammadde ve Malzeme Tutarı	<u>1.915.200</u>
TOPLAM	2.449.648
Kâr (% 25)	612.412
Birim (Adet) Satış Fiyatı	3.062.060
Tahmini Ürün Maliyeti (Adet)	3.062.060
Toplam Sipariş Maliyeti (100 Adet X Tahmini Ürün Maliyeti)	<u>306.206.000</u>

Tahmini maliyet hesaplama formunda da görüldüğü gibi, verilen sipariş için kullanılacak tahmini direkt hammadde ile direkt işçilik miktar ve fiyatları ayrıntılı olarak gösterilmektedir. Daha sonra, siparişin verilen için birimi (adet) için, direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik maliyeti hesaplanır. Hesaplanan bu maliyete, kullanılacak ölçüye göre, tahmini genel üretim gideri eklenir. Böylece, verilen siparişin birim maliyeti hesaplanmış olur. Hesaplanan bu maliyete işletmenin kârı da ilave edilerek, siparişi veren işletmeye birim satış fiyatı bulunur ve birim fiyatla verilen sipariş miktarı çarpılarak, siparişin toplam tahmini maliyeti hesaplanır. Yukarıda verilen tahmini maliyet hesaplama formunda, iskonto v.b. indirimlere de yer verilebilir. Buna göre siparişi veren işletme ile anlaşma sağlanırsa, siparişi veren (X) işletmesi ile örnek işletme arasında, ekler kısmında EK-3'de verilen "Sipariş Şözleşmesi" imzalanır. Sözleşme imza edildikten sonra, örnek işletmenin planlama bölümü, ekler kısmında EK-6'da verilen "İş Emri Formu" nu, alınan siparişe göre doldurarak, ilgili bölüm ve kişilere onaylatır ve atölyeye gönderir. Böylece üretim başlatılmış olur. Yapılan sözleşme ve iş emrini, belgeler üzerinde, aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

Sipariş No: 1		ÖRNEK MOBİLYA İŞLETMESİ			Tarih: 05/01/1994	
SİPARİŞİN						
Adı	Adedi	Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)	Peşin Alınan (TL)	Kalan (TL)	Ödeme Şekli Taksitler
Orta Masası	100	3.062.000	306.200.000	153.100.000	153.100.000	Sipariş Teslimi 153.100.000
<u>SİPARİŞ ŞARTLARI</u>						
1- Bir adet orta masasının boyutları; uzunluk 200 cm, genişlik 100 cm, yükseklik 60 cm olacak ve sipariş edilen 100 adet orta masasının tümü aynı boyutlarda olacaktır.						
2- Masanın üst tablası; kontratabla, kaplaması; dışbudak kaplama ve masanın ayakları, yan kayıtları (uzun-kısa) ve kenar çantası ceviz olacaktır.						
3- Sipariş 29 Ocak 1994 tarihinde teslim edilecektir.						
SİPARİŞİ VEREN : (X) İŞLETMESİ				SİPARİŞİ ALAN : ÖRNEK İŞLETME		
AD	SOYAD	ADRES	İMZA	AD	SOYAD	ADRES İMZA BÖLÜM
-	-	-	-	-	-	- - -

Proje Teslim Tarihi : 29 / 01 / 1994					İş Emri No: 1		
İŞ EMRİ FORMU							
PROJE NO: 1		PROJE ADI: Orta Masası			ÜPÜN ADEDİ: 100 Adet		
Sıra No	Hat Kodu	MALZEMENİN		Birim	PLANLANAN		ÇEKİLEN MİKTAR
		Kodu	Adı		Net Miktar	Toplam	
1	-	-	Ceviz	m ³	0,082	8,2	8,2
2	-	-	Kontrat tabla	m ²	2,33	233	233
3	-	-	Dişbudak Kaplama	m ²	4,67	467	467
AÇIKLAMA: -							
NO	BÖLÜM	SORUMLU	TARİH	İMZA			
1	Üretim Mtd.	-	05 / 01 / 1994	-			
2	Tabla Hattı	-	05 / 01 / 1994	-			
3	Montaj-Ambalaj H.	-	05 / 01 / 1994	-			
HAZIRLAYAN: Planlama Bölümü					Onay:		

EK-6-İŞ EMRİ FORMU

Yukarıda verilen siparişin üretimine, 06.01.1994 tarihinde başlandığını kabul edelim.

Örnek işletmenin, verilen siparişin üretimi için gerekli hammadde ve malzeme tedarik etmesi gerekir. İşletmenin ne kadar direkt hammadde tedarik etmesi gerektiği, daha önceki yapılan hesaplamalardan bellidir. Fakat ne kadar endirekt hammadde ve malzeme tedarik edeceğinin bilinebilmesi için, bir birim (adet) ürün için gerekli (kullanılan) endirekt hammadde ve malzeme miktarlarının bilinmesi gerekir. Aşağıda, bir birim (adet) orta masası için kullanılan endirekt hammadde ve malzeme miktarları ve fiyatları görülmektedir:

Endirekt Hammadde ve Malzeme Türü	Bir Birim (Adet) Ürüne Giden Miktar	Birim	Birim Fiyatı(TL)	Tutarı (TL)
Sıcak Tutkal	0,9	kg	25.000	22.500
Tiner	0,9	kg	17.000	15.300
Vernik	0,9	kg	40.000	36.000
Cila	1	kg	60.000	60.000
Zımpara	4	Adet	5.000	20.000
Ağaç Vidası	16	Adet	1.000	16.000
TOPLAM				169.800

EK-5-ÜRETİM-MALİYET FORMU

Örnek işletmenin 04.12.1993 tarihi itibarıyla stoklarında, 150 m² kontratabla, 150 m² dışbudak kaplama, 10 m³ ceviz kereste, 75 kg sıcak tutkal, 70 kg tiner, 80 kg vernik, 90 kg cila, 700 adet zımpara ve 1.300 adet ağaç vidası bulunmaktadır. Örnek işletme stoklarını, LİFO yöntemine göre değerlemektedir. Stoklanan kontratablanın m²'si 400.000 TL; dışbudak kaplamanın m²'si 200.000 TL; ceviz kerestenin m³'ü 600.000 TL; sıcak tutkalın kg'mı 25.000 TL; tinerin kg'mı 17.000 TL; verniğin kg'mı 40.000 TL; cilanın kg'mı 60.000 TL; zımparanın adedi 5.000 TL ve ağaç vidasının adedi 1.000 TL'dir. Ekler kısmında EK-12'de sunulan, sürekli envanter stok kartına bu hammaddeler, miktar ve tutarları çarpılarak işlenir.

Sürekli envanter stok kartı üzerinde yapılan işlemleri vermeden önce, bu arada, hammadde ve malzemelerin satınalma isteminden üretime gönderilmesine kadarki aşamaları verecek olursak; ambar memuruna ekler kısmında EK-13'de sunulan "hammadde istek fişi" ile ilgili bölüm tarafından, hammadde ve malzeme isteğinde bulunulur. Ambar memuru, istenilen hammadde ve malzeme, ambarda mevcutsa, EK-14'de sunulan "ambar çıkış fişi" ni düzenleyerek, istenilen hammadde ve malzemeyi istekte bulunan bölüme verir. Eğer, istenilen hammadde ve malzeme ambarda yoksa ya da yetersiz miktarda ise, ambar memuru, gerekli hammadde ve malzemeyi EK-7'de sunulan "hammadde satınalma istek fişi" üzerinde belirterek satınalma bölümüne verir. Satınalma bölümü, hammadde satınalma istek fişine göre düzenleyeceği EK-8'deki "hammadde satınalma fişi" ni, satıcıya göndererek, siparişi vermiş olur. İstenilen hammadde ve malzeme, işletmeye teslim edilince satınalma işlemi gerçekleşmiş olur. Ambar memuru, EK-9'da sunulan "teslim alma ve muayene raporu" ile teslim alınan hammadde ve malzemeyi, ambara, EK-10'da sunulmuş olan "ambar giriş fişi" ni düzenleyerek alır ve ambar giriş fişine göre EK-11'de sunulmuş olan "ambar stok kartı"

na miktar üzerinden işler. Daha sonraki aşamada ise, önceden hammadde istek fişi ile istekte bulunan bölüme, EK-14'de sunulmuş olan ambar çıkış fişini düzenleyerek, hammadde ve malzemeyi teslim eder. Bu arada, maliyet muhasebesi servisi ise, ambar memurunun miktar üzerinden ambar stok kartına işlediği hammadde ve malzemeleri, sürekli envanter stok kartına, hem miktar hem de tutar üzerinden işler. Buraya dek anlatılan işlemler ve düzenlenen belgeler ile ilgili bilgiler, üçüncü bölümde, ayrıntılı olarak (her bir belgenin ne zaman ve kim tarafından düzenleneceği ve belgeler üzerinde hangi bilgilerin bulunması gerektiği) verildiği için, burada tekrar bu belgeleri vermeye gerek görmedik. Burada, konumuza örnek oluşturması amacıyla, sadece ceviz kerestesi hammaddesi için bir sürekli envanter stok kartını ve üzerinde yapılan işlemleri aşağıda gösterdik.

SATICILARA VER.SİP.				GİREN				ÇIKAN				KALAN					
Sipariş Tarihi	Sahinalma Fiş No	Sipariş Miktarı	Sip. Tah. Gelişi	Tarih	Sahinalma Fiş No	Miktar	Birim Fiyatı	Tutar	Tarih	İstek Fiş No	İsteyen Bölüm	Miktar	Birim Fiyatı	Tutar	Stok Miktarı	Birim Fiyatı	Tutar
04.01.1994	1	8,2 m ³	05.01.1994	05.01.1994	1	8,2 m ³	620.000 TL	5.084.000 TL							10 m ³	600.000 TL	6.000.000 TL
									06.01.1994	1	Tabla Hattı	8,2 m ³	620.000 TL	5.084.000 TL	8,2 m ³	620.000 TL	5.084.000 TL
															10 m ³	600.000 TL	6.000.000 TL

İşletme 05.01.1994 tarihinde, m³'ü 620.000 TL'den 8,2 m³ ceviz kereste; m²'si 410.000 TL'den 233 m² kontratabla; m²'si 230.000 TL'den 467 m² dışbudak kaplama; kg'mı 25.000 TL'den 90 kg sıcak tutkal; kg'mı 17.000 TL'den 90 kg tiner; kg'mı 40.000 TL'den 90 kg vernik; kg'mı 60.000 TL'den 100 kg cila; adedi 5.000 TL'den 400 adet zımpara; adedi 1.000 TL'den 1.600 adet ağaç vidasını peşin olarak satın almıştır. Bununla ilgili yevmiye kaydını aşağıdaki gibi düşebiliriz:

05/01/1994

150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	208.500.000
150.00- DİREKT HAMMADDE VE MLZ. STOKLARI	191.520.000
150.00.01- İlk Madde Stokları	191.520.000
150.00.01.01- Ceviz Kereste	4.920.000
150.00.01.02- Dışbudak Kap.	93.200.000
150.00.01.09- Kontratabla	<u>93.400.000</u>
150.01- ENDİREKT HAMMADDE VE MLZ. STOKLARI	16.980.000
150.01.01- Yardımcı Madde Stokları	14.980.000
150.01.01.01- Sıcak Tutkal	2.250.000
150.01.01.03- Vernik	3.600.000
150.01.01.04- Tiner	1.530.000
150.01.01.06- Ağaç Vidaları	1.600.000
150.01.01.11- Cila	<u>6.000.000</u>
150.01.02- İşletme Malzemesi Stokları	2.000.000
150.01.02.01- Zımpara	<u>2.000.000</u>
712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	16.504.000
100- KASA	225.004.000

Örnek işletme 06.01.1994 tarihinde üretime başlamıştır. Üretimde gereksinim duyulan direkt hammadde ile endirekt hammadde ve malzeme, daha önce de belirttiğimiz gibi, ekler kısmında EK-13'de sunulan "hammadde istek fişi" ile ambardan çekilerek; bu fişlerin tutarı EK-29'da sunulan "sipariş maliyet kartı" na işlenir. Ayrıca, kullanılan işçilikler de, EK-26'da sunulan "direkt işçilik özet föyü" ne ve sipariş maliyet kartına işlenir. Ancak, toplu kayıtların yapılması amacıyla, belirli dönemlerde ve genellikle aylık olarak, hammadde ve malzeme istek fişlerinin özetleri düzenlenir. Aynı şekilde toplu kayıtların yapılması amacıyla, ilgili günlük saat kartları, EK-26'da sunulan "direkt işçilik özet föyü" nde toplanır. Daha sonra da, yani direkt ve endirekt hammadde ve malzemelerin ambardan çekilme işleminden sonra da, stok hesapları alacaklandırılır, gider hesapları borçlandırılır.

Örnek işletme, verilen siparişi 20.01.1994 tarihinde tamamlamıştır. Kullanılan direkt hammadde ve malzeme istek fişleri özeti ile direkt işçiliklerle ilgili günlük saat kartları özeti aşağıda verilmiştir.

DİREKT HAMMADE İSTEK FİŞİ ÖZET TABLOSU

Hammadde Tiri								
İstek	Sip.	Ceviz Kereste		Kontratabla		Dişbudak Kap.		
Fiş No	No	Miktar	Tutar	Miktar	Tutar	Miktar	Tutar	Toplam
1	1	8,2m ²	5.084.000	-	-	-	-	5.084.000
2	1	-	-	233m ²	95.530.000	-	-	95.530.000
3	1	-	-	-	-	467m ²	107.410.000	107.410.000
TOPLAM		8,2m ³	5.084.000TL	233m ²	95.530.000TL	467m ²	107.410.000TL	208.024.000TL

TABLO-12-DİREKT HAMMADE İSTEK FİŞİ ÖZET TABLOSU

İŞ ZAMAN KARTI			ÜRETİM GİDER MERKEZLERİ					
Sıra No	Tarih	No	TABLA HATTI			MONTAJ-AMBALAJ HATTI		
			D.i.S.	Ortalama Ücret (TL)	Tutar	D.i.S.	Ortalama Ücret (TL)	Tutar
			15saat	1.200.000	18.000.000	15 saat	1.200.000	18.000.000
			15saat		18.000.000	15 saat		18.000.000

EK-26-DİREKT İŞÇİLİK ÖZET FÖYÜ

Aşağıda verilen sipariş maliyet kartına, direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri, standart (tahmini) tutarlar üzerinden işlenmiştir.

SİPARİŞ MALİYET KARTI

Müşteri İçin : Evet

Stok için : - Başlama Tarihi : 06.01.1994 Sipariş No : 1
Ürün Tipi : - Müşteri Adı : (X) İşletmesi Bitiş Tarihi : 20.01.994
Ürün Miktarı : - Ürün Miktarı : 100 Adet Tah. Bit. Tar.: 23.01.994

TABLA HATTI

DİREKT HAMMADDE			DİREKT İŞÇİLİK			GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çal. Kart. No.	Tutar	Tarih	Yükleme Oranı	Tutar
Ocak 1994	1	191.520.000	Ocak 1994	-	15.000.000	Ocak 1994	781.493,34 X(15 D.İ.S)	11.722.400
TOPLAM		191.520.000	TOPLAM		15.000.000	TOPLAM		11.722.400

MONTAJ-AMBALAJ HATTI

DİREKT HAMMADDE			DİREKT İŞÇİLİK			GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çal. Kart. No.	Tutar	Tarih	Yükleme Oranı	Tutar
-	-	-	Ocak 1994	-	15.000.000	Ocak 1994	781.493,34 X(15 D.İ.S)	11.722.400
TOPLAM		-	TOPLAM		15.000.000	TOPLAM		11.722.400

MALİYET ÖZETİ

Satış Fiyatı :	306.206.000		
	Tabla Hattı	Montaj-Ambalaj	
<u>Maliyetler</u>	<u>Gider Merkezi</u>	<u>Hattı Gid. Merk.</u>	<u>Toplam</u>
1. Direkt Hammadde	191.520.000	-	191.520.000
2. Direkt İşçilik	15.000.000	15.000.000	30.000.000
3. Tah. G.Ü.G. (Yüklenen)	<u>11.722.400</u>	<u>11.722.400</u>	<u>23.444.800</u>
Toplam Üretim Maliyeti	218.242.400	26.722.400	244.964.800
Brüt Satış Kârı			<u>61.241.200</u>
Birim Maliyet: (Top. Ürt. Mal. / Ürün Adedi)			
	: (244.964.800 / 100 Adet) = <u>2.449.648</u>		

Yukarıda da görüldüğü gibi, sipariş maliyet kartında toplanan tahmini toplam sipariş maliyeti, 244.964.800 TL'dir. Burada ayrıca genel üretim giderleri de tahmini yüklenme oranı ile (781.493,34 TL/D.İ.S. X 30 D.İ.S.) siparişe yüklenmiştir.

Bu işlemlerden sonra yapılacak işlem, tahmini maliyetler ile fiili maliyetlerin karşılaştırılması ve sapmaların belirlenmesi olacaktır. Örnek işletme, daha önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, direkt hammadde miktar ve fiyat sapmalarını, direkt işçilik süre ve ücret sapmalarını, genel üretim giderleri; harcama, kapasite ve varım sapmalarının ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak hesaplayacak, analiz edecek ve fark hesaplarını çalıştıracaktır. Olumsuz sapmalar varsa bunların hangileri olduğu ve nedenleri belirlenecek ve gerekli düzeltici önlemler alınacaktır. Sapmaları ve sapma hesaplarını daha önceki bölümlerde, örnekler yardımı ile ayrıntılı olarak açıklamıştık. Kanunun pekişmesi ve uygulama yapılan işletmeye özgü olarak geliştirdiğimiz bu örnek maliyet sisteminde, bütçünlüğü bozmak amacıyla, çalışmamızın bu kısmında, sapma hesaplarını yaparak, işletmede oluşan sapmaları ilgili hesaplara devredeceğiz. Böylece, örnek işletmenin ilgili faaliyet (5 Ocak-20 Ocak 1994) dönemindeki durumu ortaya çıkmış olacaktır.

Örnek işletmenin 100 adet orta masası için tahmini (bütçelenmiş) direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri, miktar ve tutarları konunun başında, veriler kısmında, ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak, tahmini maliyet hesaplama formu üzerinde ise, tüm tahmini giderler birlikte verilmişti. Ayrıca, örnek işletmenin 100 adet orta masası üretimini için, ilgili dönemin fiili verileri, direkt işçilik hammadde istek fişi özet tablosu, direkt işçilik özet föyü ve sipariş maliyet kartı üzerinde verilmişti. Bu verileri burada, ayrıyeten tekrar vermeden sadece, ilgili sapma hesaplarını yaparken belirtceğiz.

Örnek işletmenin maliyet sapmaları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

a- Direkt Hammadde Miktar Sapması

Örnek işletmenin fiili ve tahmini gerekli kullanım miktarları, her üç hammadde için ayrı ayrı, aşağıda görülmektedir.

<u>Hammadde Türü</u>	<u>Fiili Kullanım Miktarı</u>	<u>Tahmini Gerekli Miktar</u>
Ceviz Kereste	8,2 m ³	0,082 m ³ X 100 Adet = 8,2 m ³
Kontratabela	233 m ²	2,33 m ² X 100 Adet = 233 m ²
Dişbudak Kaplama	467 m ²	4,67 m ² X 100 Adet = 467 m ²

Fiili ve tahmini gerekli hammadde miktarlarını tablo halinde şöyle düzenleyebiliriz:

Hammadde	Fiili Kullanım	Tahmini Kull.	Sapma Tahmini	Hammadde
Türü	Miktarı	Miktarı	Birim Fiyatı	Miktar Sapması
Ceviz Kereste	8,2 m ³	8,2 m ³	= -0- X 600.000 =	-0-
Kontratabla	233 m ²	233 m ²	= -0- X 400.000 =	-0-
Dişbudak Kap.	467 m ²	467 m ²	= -0- X 200.000 =	-0-
Toplam Hammadde Miktar Sapması				-0-

Yukarıda da görüldüğü gibi, toplam hammadde miktar sapması gerçekleşmemiştir. Hammadde miktar sapmasının gerçekleşmemesi, örnek işletmenin hammadde kullanım miktarının doğru saptandığını (tahmin edildiğini) yani bütçelenmiş miktarların tutarlılığını göstermektedir.

b- Direkt Hammadde Fiyat Sapması

Hammadde fiyat sapması, fiili fiyatla tahmini fiyat arasındaki farkın fiili kullanım miktarıyla çarpımına eşittir.

Aşağıda, her hammadde türü için ayrı ayrı hesaplanan hammadde fiyat sapması görülmektedir.

Hammadde	Birim Başına	Birim Başına		Hammadde
Türü	Fiili Fiyat	Tahmini Fiyat		Fiyat Sapması
	(m ³ -m ² / TL)	(m ³ -m ² / TL)	Fiili Miktar	
Ceviz Kereste	(620.000	600.000)	X 8,2 m ³	= 164.000
Kontratabla	(410.000	400.000)	X 233 m ²	= 2.330.000
Dişbudak Kaplama	(230.000	200.000)	X 467 m ²	= 14.010.000
TOPLAM HAMMADDE FİYAT SAPMASI				(16.504.000)
				Olumsuz

Yukarıda görüldüğü gibi, hammadde fiyat sapması, 16.504.000 TL olumsuz olarak gerçekleşmiştir. Hammadde fiyat sapmasının nedenini, hammadde fiyat artışlarındaki yükselmeler oluşturmuştur. Oldukça yüksek sayılabilecek bu olumsuz sapma nedeniyle, yöneticiler bütçe yaparken, fiyat artışlarına gerekli dikkati göstermelidirler.

Sadece hammadde fiyat sapması olduğu için, bu saptaya ilişkin yevmiye kaydını şöyle düşebiliriz:

712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI HS.	16.504.000
100- KASA HS.	16.504.000

Yukarıdaki fiyat sapması ile ilgili kayıt, hammaddenin alınışı sırasında düşülmüştür.

c- Direkt İşçilik Süre Sıpması

Direkt işçilik süre ya da etkinlik sıpması, çalışılan fiili direkt işçilik saat miktarı ile gerekli tahmini direkt işçilik miktarı arasındaki farkın, saat başına tahmini ücret ile çarpılması sonucu bulunur.

Örnek işletme için verilen örnekte, saat başına tahmini ücret; tabla hattı için 1.000.000, montaj-ambalaj hattı için 1.000.000 TL'dir. Her iki bölüm için gerekli tahmini direkt işçilik süresi şu şekilde hesaplanabilir:

Tabla hattında birim başına kullanılan tahmini direkt işçilik saat miktarı; 0,15 D.İ.S.'dir. Montaj-Ambalaj bölümünde ise; 0,15 D.İ.S.'dir. Bu verilere göre;

Tabla hattı için gerekli tahmini direkt işçilik miktarı:

Orta Masası: (100 Adet X 0,15 D.İ.S.) = 15 D.İ.S.'dir.

Montaj-ambalaj hattı için gerekli tahmini direkt işçilik miktarı:

Orta Masası: (100 Adet X 0,15 D.İ.S.) = 15 D.İ.S.'dir.

Şimdi her iki bölüme ilişkin direkt işçilik süre sıpmasını ayrı ayrı hesaplayarak tabloda şu şekilde gösterebiliriz:

<u>Gider Merkezi</u>	<u>Fiili Kullanılan D.İ.S. Miktarı</u>	<u>Gerekli Tahmini D.İ.S. Miktarı</u>	<u>Sapma Miktarı</u>	<u>Tahmini Ücret</u>	<u>Sapma Tutarı</u>
Tabla Hattı	15	- 15	= -0-	X 1.000.000	= -0-
Montaj-Ambalaj H.	15	- 15	= -0-	X 1.000.000	= -0-
Toplam Direkt İşçilik Süre Sıpması					-0-

Yukarıda da görüldüğü üzere, örnek işletmede, direkt işçilik süre sıpması gerçekleşmemiştir. Direkt işçilik süre sıpmasının gerçekleşmemiş olması, direkt işçilik süreleri ile ilgili bütçelenmiş (tahmini) miktarların tutarlılığını göstermektedir.

d- Direkt İşçilik Ücret Sıpması

Direkt işçilik ücret sıpması, fiili direkt işçilik saat ücreti ile tahmini direkt işçilik saat ücreti arasındaki farkın, fiili direkt işçilik saatleri ile çarpılması sonucu bulunan farktır.

Her iki bölüm için, direkt işçilik ücret sıpması, aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

<u>Gider Merkezi</u>	<u>Fiili Saat Ücreti</u>	<u>Tahmini Saat Ücreti</u>	<u>Fark</u>	<u>Çalışılan Fiili D.İ.S.</u>	<u>Sapma</u>
Tabla Hattı	1.200.000	- 1.000.000	= 200.000	X 15	= 3.000.000
Montaj-Ambalaj H.	1.200.000	- 1.000.000	= 200.000	X 15	= 3.000.000
Toplam Direkt İşçilik Ücret Sıpması					<u>(6.000.000)</u>

Yukarıda da görüldüğü gibi, tabla hattında 3.000.000 TL olumsuz sapma, montaj-ambalaj hattında da yine 3.000.000 TL'lik olumsuz sapma olmuştur. Böylece toplam 6.000.000 TL'lik olumsuz direkt işçilik ücret sapması oluşmuştur. İşletme yöneticileri, dikkatlerini bu yöne çevirerek, bütçeleri yaparken ücret artışına gözönüne almalıdır.

Sadace direkt işçilik ücret sapması gerçekleştiği için, bu saptaya ilişkin yevmiye kaydını, aşağıdaki gibi düşebiliriz:

722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI HS.	6.000.000
720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.	6.000.000

e- Genel Üretim Giderleri Sapma Analizi

Daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, genel üretim giderleri, toplam üretim maliyetinin belirli işlere ya da ürünlere göre doğrudan tanımlanamayan bölümdür. Bunların bir kısmı değişken, bir kısmı sabit ve bir kısmı da karma nitelikteki giderlerdir. Bu nedenle bu tür giderlerin planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmalrı (bütçelenmeleri) kolay olmamaktadır. Bu giderler, esnek bütçe yardımıyla, planlama ve maliyet kontrol amacı ile kullanılabilir. Bunun için, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak gruplanması gerekmektedir.

Örnek işletmenin tahmini (bütçelenmiş) genel üretim giderleri; 2.567.720.000 TL'si değişken; 462.286.000 TL'si ise sabit olmak üzere toplam (yıllık) 3.030.006.000 TL'dir. Ayrıca, D.İ.S. başına tahmini değişken G.Ü.G. oranları 3.877,2 D.İ.S.'lik kapasiteye göre hesaplanacaktır. Çünkü, daha önceki bölümde, direkt işçilik bütçesi hazırlanırken, direkt işçilik saatleri; tabla hattı için yıllık (toplam) 1.938,6 D.İ.S., montaj-ambalaj hattı için ise yıllık (toplam) 1.938,6 D.İ.S. olarak bütçelenmiştir (180).

(180) Bu kısımda, örnek işletmenin genel üretim giderleri ve direkt işçilik miktarları için, tekrardan tahmini (bütçelenmiş) miktarları bulma yoluna gidilmeden, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçeleri ve direkt işçilik ve genel üretim giderleri saptmaları bölümünde hesapladığımız miktarlar kullanılacaktır. Yukarıdaki değişken genel üretim giderleri (2.567.720.000 TL) ve sabit genel üretim giderleri (462.286.000 TL) toplam (yıllık) miktarları ile direkt işçilik toplam (yıllık) kapasitesi (tabla hattı için; toplam 1.938,6 D.İ.S. + montaj-ambalaj hattı için; toplam 1.938,6 D.İ.S. = 3.877,2 D.İ.S.) belirtilen ilgili bölümlerden alınmıştır.

Toplam (Yıllık) Değişken G.Ü.G.	:	2.567.720.000 TL.
Toplam (Yıllık) Değişken G.Ü.G. Yükleme Oranı	:	
2.567.720.000 TL/3.877,2 D.İ.S.	:	<u>662.261,42 TL/D.İ.S.</u>
Toplam (Yıllık) Sabit G.Ü.G.	:	462.286.000 TL
Toplam (Yıllık) Sabit G.Ü.G. Yükleme Oranı	:	<u>119.231,9 TL/D.İ.S.</u>

Bu açıklamalardan sonra esnek bütçe formülünün aşağıdaki gibi belirleyebiliriz:

İlgili Faaliyet Dönemi (6 Ocak - 20 Ocak 1994)

Toplam Sabit Genel Üretim Giderleri : 462.286.000 TL

Aylık Sabit Genel Üretim Giderleri : 462.286.000 / 12 = 38.533.800 TL

İlgili Faaliyet Dönemi (15 Günlük) Sabit Genel Üretim Gideri:

38.533.800 TL/ 2 : 19.261.900 TL.

Esnek bütçe tutarı : Toplam Sabit G.Ü.G. + (Birim Başına Değişken G.Ü.G. X Çalışma Hacmi (D.İ.S.))

Esnek Bütçe Tutarı : 19.261.900 + (662.261,42 TL/D.İ.S. X Çalışma Hacmi)

Örneğimizden hareketle, elde edilecek veriler şöyledir:

- İlgili faaliyet döneminde gerçekleşen fiili genel üretim giderleri 30.000.000 TL., direkt işçilik saatleri ise 30 D.İ.S. olarak gerçekleşmiştir (direkt işçilik özet föyünde gösterilmiştir).

- Tahmini maliyet hesaplama formunda (EK-39'da) hesaplandığı gibi; 100 adet orta masası için gerekli tahmini direkt işçilik saati 30 D.İ.S.'dir.

Bu verilere göre;

i- Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı

T.G. : Toplam Sabit G.Ü.G. + (Birim Başına Değişken G.Ü.G. X Fiili Çalışma Hacmi)

T.G. : 19.261.900 + (662.261,42 TL/D.İ.S. X 30 D.İ.S.)

T.G. : 19.261.900 + 19.867.800

T.G. : 39.129.700 TL.

ii- Maliyetlere Yüklenecek Tahmini G.Ü.G.:

T.G. : Gerekli Tahmini D.İ.S. X Tahmini G.Ü.G. Yükleme Oranı

T.G. : 30 D.İ.S. X 781.493,34 TL/D.İ.S. (181)

T.G. : 23.444.800 TL.

(181) Bu rakam, daha önceki bölümde, genel üretim giderleri bütçesinde hesaplanan tahmini G.Ü.G. yükleme oranıdır.

iii- Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı:

T.G. : Toplam Sabit G.Ü.G. + (Birim Başına Değişken G.Ü.G. X Tahmini Çalışma Hacmi)

T.G. : 19.261.900 + (662.261,52 TL/D.İ.S. X 30 D.İ.S.)

T.G. : 19.261.900 + 19.867.800

T.G. : 39.129.700 TL.

iv- Bütçelenen Genel Üretim Giderleri Tutarı:

Bütçelenen genel üretim giderleri tutarı 23.444.800 TL. olarak planlanmıştır.

Bu verilerden sonra Toplam Genel Üretim Giderleri Sapmasını şu şekilde hesaplayabiliriz:

Toplam G.Ü.G. Sapması : Fiili G.Ü.G. - Yüklenen G.Ü.G.

: 30.000.000 - 23.444.8000

: (6.555.200)

Olumsuz

Genel üretim giderlerinden oluşan bu 6.555.200 TL.'lik olumsuz sapma, tutar olarak fazladır. Bu tutar, yöneticilerin maliyet tahminlerinin tutarlı olmadığını göstermektedir.

Genel üretim giderleri sapmasının nedenini araştırmak için, daha ayrıntılı bir analiz yaparak; kapasite, harcama ve verim sapmalarını hesaplayalım.

1- Harcama (Bütçe) Sapması

Harcama sapması, gerçekleşen genel üretim giderleri ile fiili faaliyet hacmine göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki farktır.

Harcama Sapması: Fiili G.Ü.G. - Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı

: 30.000.000 TL. - 39.129.700

: 9.129.700 TL.

Olumlu

2- Kapasite Sapması

Kapasite sapması; fiili faaliyet hacmi ile tahmini çalışma hacmi arasındaki fark olup, fazla ya da eksik yüklenen sabit genel üretim giderlerini gösterir.

Kapasite Sapması: Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı - Ürünlere

Yüklenen Tahmini G.Ü.G.

: 39.129.700 TL. - 23.44.800 TL.

: (15.684.900)

Olumsuz

3- Verim Sapması

Verim sapması; fiili süreye göre düzeltilmiş bütçe tutarı ile tahmini sfi-

reye göre düzeltilmiş bütçe tutarı arasındaki fark olup, faaliyet hacmindeki değişmelerin genel üretim giderleri üzerindeki etkisini gösterir.

Verim Sapması: Fiili Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı - Tahmini Süreye Göre Düzeltilmiş Bütçe Tutarı
: 39.129.700 - 39.129.700
: - 0 -

Örnek işletmenin değişken ve sabit genel üretim giderlerine ilişkin olarak ayrı ayrı hesapladığımız, harcama, kapasite ve verim sapsmalarını topladığımızda, toplam genel üretim giderleri sapsmasına ulaşmış oluruz. Şöyli ki;

Harcama (Bütçe) Sapsması : 9.129.700 - Olumlu
Verim Sapsması : - 0 - - Gerçekleşmemiş
Toplam Değişken G.Ü.G. Sapsması : 9.129.700 - Olumlu
Kapasite Sapsması : (15.684.900) - Olumsuz
G.Ü.G. TOPLAM SAPMASI : (6.555.200) - Olumsuz

Genel üretim giderleri ile ilgili oluşan sapsmaları da şu şekilde muhasebeleştirirebiliriz.

734-G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI HS.	15.684.900
732-G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.	9.129.700
730-G.Ü.G. HS.	6.555.200

Sapsmalar belirlendikten ve ilgili hesaba devredildikten sonra, işletmenin ilgili faaliyet dönemindeki durumu ortaya çıkmış olacaktır. Bu amaçla aşağıda, örnek işletmenin ilgili faaliyet dönemindeki tüm muhasebe kayıtları birlikte verilmiştir.

150-İLK MADDE VE MALZEME HS.	208.500.000
150.00-DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI	191.520.000
150.00.01-İlk Madde Stokları	191.520.000
150.00.01.01-Ceviz Kaplama	4.920.000
150.00.01.02-Dışbudak Kaplama	93.200.000
150.00.01.09-Kontratable	<u>93.400.000</u>
150.01-ENDİREKT HAMMADDE VE MALZ. STOKLARI	16.980.000
150.01.01-Yardımcı Madde Stokları	14.980.000
150.01.01.01-Sıcak Tutkal	2.250.000
150.01.01.03-Vernik	3.600.000

150.01.01.04-Tiner	1.530.000	
150.01.01.06-Ağaç Vidaları	1.600.000	
150.01.02-İşletme Malzemesi Stokları	<u>2.000.000</u>	
150.01.02.01-Zımpara	2.000.000	
712-DİPEKT İLK MADDE VE MALZ. FİYAT FARKI HS.		16.504.000
100-KASA HS.		225.004.000
2	.../.../....	
710-DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDERLERİ HS.		191.520.000
01-DİREKT İLK MADDE VE MALZ. KULLANIMLARI		191.520.000
010-İlk Madde Kullanımları		191.520.000
010.01-Ceviz Kereste	4.920.000	
010.02-Dışbudak Kaplama	93.200.000	
010.09-Kontratabela	<u>93.400.000</u>	
150-İLK MADDE VE MALZEME HS.		191.520.000
150.00-DİR. HAM. VE MALZ. STOK.		191.520.000
150.00.01-İlk Madde Stokları		191.520.000
150.00.01.01-Ceviz K.	4.920.000	
150.00.01.02-Dışbudak K.	93.200.000	
150.00.01.09-Kontratabela	<u>93.400.000</u>	
3	.../.../....	
730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.		30.000.000
150-İLK MADDE VE MALZEME HS.		16.980.000
150.01-ENDİREKT HAM. VE MALZ. STOK.		16.980.000
150.01.01-Yardımcı Madde Stok.	<u>14.980.000</u>	
150.01.01.01-Sıcak Tutkal	2.250.000	
150.01.01.03-Vernik	3.600.000	
150.01.01.04-Tiner	1.530.000	
150.01.01.06-Ağaç Vidaları	1.600.000	
150.01.01.11-Cila	<u>6.000.000</u>	
150.01.02-İşletme Malz. Stok.	<u>2.000.000</u>	
150.01.02.01-Zımpara	2.000.000	
100-KASA HS.		13.020.000
4	.../.../....	
720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		36.000.000
100-KASA HS.		36.000.000

5	.....
151-YARI MAMULLER - ÜRETİM HS.		244.964.800
711-DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANSITMA HS.		191.520.000
721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		30.000.000
731-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		23.444.800
6	.....
152-MAMÜLLER HS.		244.964.800
151-YARI MAMULLER HS.		244.964.800
7	.....
620-SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ HS.		244.964.800
152-MAMÜLLER HS.		244.964.800
8	.....
690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.		244.964.800
620-SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ HS.		244.964.000
9	.....
600-YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		306.206.000
690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.		306.206.000
10	.....
100-KASA HS.		306.206.000
600-YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		306.206.000
11	.....
711-DİREKT İLK MAD. VE MALZ. YANSITMA HS.		191.520.000
710-DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.		191.520.000
12	.....
721-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		30.000.000
722-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ÜCRET FARKLARI HS.		6.000.000
720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.		36.000.000
13	.....
731-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		23.444.800
734-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HS.		15.684.900
732-G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.		9.129.700
730-G.Ü.G. HS.		30.000.000
14	.....
732-G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI HS.		9.129.700
690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.		9.129.700

15	...	...	...
690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.			38.188.900
712-DİR. İLK MAD. VE MALZ. FİYAT FARKI HS.			16.504.000
722-DİR. İŞÇİLİK GİD. ÜCRET FARKI HS.			6.000.000
734-G.Ü.G. KAPASİTE FARKI HS.			15.684.900
16	...	...	...
690-DÖNEM KARI YA DA ZARARI HS.			32.182.000
692-DÖNEM NET KARI YA DA ZARARI HS.			32.182.000

Yukarıda muhasebe kayıtlarından da görüldüğü gibi, örnek işletme, ilgili faaliyet döneminde (6 - 20 Ocak 1994), 32.182.000 TL. net kâr elde etmiştir. Böylece, şimdiye dek yapılan tüm işlemler sonucunda, örnek işletmenin ilgili faaliyet dönemindeki durumu ortaya çıkmıştır.

Şimdiye dek yapılan tüm bu çalışmalar sonucunda; örnek işletmenin maliyet bilgi akışı izlenebilmekte, maliyet kontrolü için, üretim maliyetleri ile ilgili maliyet bilgileri zamanında elde edilerek ve rapor edilerek işletme yöneticilerinin hızlı ve tutarlı kararlar alması sağlanabilmekte, sapmalar hesaplanarak, sapma analizi yapılabilmekte ve gerekli düzeltici önlemler alınabilmekte ve dolayısıyla üretim faaliyetlerinde etkinlik sağlanabilmektedir. Kısacası, örnek işletme maliyetlerini yönetim kontrol aracı olarak kullanabilmektedir.

S o n u ç v e Ö n e r i l e r

Günümüzün hızlı ekonomik gelişme ortamında, işletmelerin varlıklarını sifredebilmeleri için, faaliyetlerini kârlı ve verimli bir biçimde yürütmeleri gerekmektedir. Bu durum, her gün çok sayıda ve değişik alanlarda karar alma durumunda olan işletme yöneticilerini, maliyetlere daha çok önem vermeye ve en doğru, sağlıklı ve güvenilir "muhasebe maliyet bilgileri" ni edinmeye zorlamaktadır.

Özellikle A.E.T.'na girme hazırlıkları içinde bulunan ülkemizde, işletmeler, dış ülkeler ile rekabet edebilmek, maliyetlerini rekabet ortamında etkin bir biçimde yürütmek ve günümüzün hızla gelişen çevre dinamiklerine uyum sağlama sürecinde etkin bir yönetim ve kontrol sistemi kurup uygulayabilmek için maliyet muhasebesi sistemine gereksinim duyarlar.

Maliyet muhasebesi sistemi; işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerinin sınıflandırılması, gruplandırılması, kontrol edilmesi ve belirli faaliyet birimleri ile ilişkili kılınması işlemlerini içerir. İşletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerini şöyle özetleyebiliriz:

- Kâr ve zararın belirlenmesi, stokların değerlendirilmesi,
- İşletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi,
- Planlama ve bütçeleme için karar alma.

Yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı ve işletme faaliyetlerinin etkinliğini ya da başarısını sağlamak, satış fiyatlarını belirlemek ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmek amacıyla, önceden saptanan maliyet muhasebesi sistemlerine olan gereksinim giderek artmaktadır. Bu amaçlarla oluşturulacak bir maliyet muhasebesi sistemi; işletmenin üretim faaliyetlerine ilişkin kararların gerekli kıldığı verileri sağlama, ürün ve yarı ürünlerin maliyetlerinin bulunması ve üretim maliyetlerinin kontrol edilmesi, bütçe, plan ve programların hazırlanması, yönetim p-

lanlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde büyük rol oynar. Tahmini maliyetler ise, belirli bir faaliyet düzeyinde ve belirli koşullar altında, ürün, yarı ürün ve yan ürünlere ilişkin maliyetlerin ne olacağını göstermektedir. Tahmini maliyetler, fiili maliyetler ile bir arada bulunduğu zaman bir yönetim aracı olarak anlam kazanır. Tahmini maliyetler, geçmiş dönemlerin sonuçlarına ve gelecekteki olası gelişmelere göre, istatistiki bazı hesaplamalara dayanarak hesaplanırlar. Tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasında oluşan farklar, fiili maliyetlere göre düzeltilme yoluna gidilir. Ancak, olanaklar ölçüsünde belirli standartlara dayanan tahmini maliyetlerde ise tersi işlem yapılabilir.

Mobilya imalat işletmelerinde yapılan üretim oldukça önemlidir. Çünkü, mobilya, hızla sanayileşen ülkemizin gündeminde bir ihraç ürünüdür. Ayrıca mobilya sektörü, temel hammadde olarak ağaç ve ağaç ürünlerini kullanmaktadır. Ağaç, yetiştirilmesi zor, hızla tüklenen ve yerini tutacak pek çok malzemenin bulunması ile dahi, kolay işlenebilirliği ve tabiata olan yakınlığı nedeniyle yerini her zaman muhafaza eden önemli ve değerli bir hammaddedir. Değerli orman ve ağaç kaynaklarımızın iktisadi bir biçimde kullanılmasında, mobilya sektörüne ve dolayısıyla mobilya imalat işletmelerine önemli görevler düşmektedir. Mobilya imalat işletmelerinin planlı, iyi tasarımı, kaliteli ve en önemlisi de maliyet kontrollü olarak belirli standartlara göre yapacakları üretim, çevreye faydalı bir eşya meydana getirir. Aksi durumda ise, aynı çevreye onarılmaz ve geri getirilmez zararlar verir ve kıymetle kaynakların kaybedilmelerine yol açar. Bunun nedeni ise, tasarlanan her mobilyanın çok sayıda üretilecek olmasıdır. Diğer bir önemli nokta ise, mobilyanın moda akımlarına son derece duyarlı bir eşya olması, üretim faaliyetlerinin planlı ve kontrollü yapılmasını gerektirir. Tüm bu nedenler, mobilya imalat işletmelerinde, üretim faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliğini ölçme ve değerlendirme ihtiyacını ortaya çıkarır. Bunun için de, işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu maliyet bilgilerinin; sağlanması, sınıflandırılması, kontrol edilmesi ve belirli eylem birimleriyle ilişkili kılınması gerekir. Bu nedenle sorumluluk ve yönetim muhasebesini de kapsayacak bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması, mobilya imalat işletmeleri açısından, zorunluluk arz etmektedir. Ancak, maliyet muhasebesi sistemi oluşturulurken işletmenin üretim şekli, süreci ve içinde bulunduğu piyasanın durumu da gözönüne alınmalıdır.

Mobilya imalat işletmelerinde üretim, büyük ölçüde müşteri siparişlerine ve siparişin özelliklerine dayanmaktadır. Bu nedenle, mobilya imalat işletmelerinde sipariş maliyetinin temel alınması gerekir. Ayrıca, mobilya imalat işletmeleri

için kaynakların kullanımı ve tahminlerin doğruluğu, son derece önemlidir. Bu nedenle, planlama ve kontrol işlevlerinin öneminin giderek arttığı günümüzde, ileriye dönük maliyet sistemlerine gereksinim arttığı için, tahmini maliyetlerin kullanılması son derece yararlı olacaktır.

Mobilya imalat işletmelerinde tahmini bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için; gerekli tüm bilgiler toplandığında izlenecek faaliyetleri şöyle sıralayabiliriz:

- Maliyetlerin sınıflandırılması,
- Maliyet bilgi akışının belirlenmesi,
- Kayıt ve rapor düzeninin belirlenmesi,
- Planlama ve kontrol işlemlerine ilişkin, ilke ve araçların belirlenmesi,
- Stok değerlendirme yönteminin belirlenmesi.

Çalışmamızda edindiğimiz bilgiler paralelinde, mobilya imalat işletmelerini için şu önerilerde bulunabiliriz.

1- Türkiye'nin A.E.T.'na entegrasyon süreci içerisinde bulunduğu bir dönemdeyiz. Ülkemizin A.E.T.'na tam üyeliği gerçekleştiğinde, mobilya imalat işletmelerinin önemi daha da artacaktır. Çünkü, bir ihraç ürünü üretin mobilya sektörü, geniş bir pazar alanına sahip olacaktır. Ayrıca, rekabet alanının sınırlarının genişlemesi, etkin üretim faaliyetlerini zorunlu kılacaktır. Etkin üretim faaliyetleri ve maliyet kontrolü ise, mobilya imalat sektörünün temel hammadde kaynaklarının daha iktisadi kullanılmasına olanak sağlayacaktır.

2- Diğer önemli bir nokta, ise, mobilyanın moda sınıflarına son derece duyarlı bir eşya olmasıdır. Bunun için, mobilya sektöründe, dolayısıyla mobilya imalat işletmelerinde, etkin üretim faaliyetlerinin, doğru ve tutarlı tahmin ve planların yapılması gerekir. Üretim faaliyetlerinde etkinliğin sağlanması, doğru ve tutarlı tahmin ve planların yapılması ve maliyetlerin kontrolü için, üretim maliyetleri ile ilgili maliyet bilgilerinin zamanında elde edilmesi ve rapor edilerek ilgili yöneticilere sunulması gerekir. Bu da, bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığını gerektirmektedir.

Yukarıda açıkladığımız iki durum, Türkiye'de mobilya sektöründe, tekdüzen bir maliyet muhasebesi sistemine olan ihtiyacın kaçınılmaz olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, mobilya imalat işletmelerinde, sorumlulukları da içine alacak bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekir. Oluşturulacak bir tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi, mobilya imalat işletmelerinin hem gider hem de bütünü için başarılı bir faaliyet gösterip göstermediğini belgeleyerek, yöneticilere bu bilgilere dayanarak, işletmenin cari ve geçmiş durumlarını, benzer ve ra-

kip işletmelerle karşılaştırma olanağını sağlayacaktır. Ayrıca, işletmenin geleceğe ilişkin faaliyetlerinin planlanmasını ve standart maliyetleri kullanarak işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesini ve oluşan farkların belirlenerek, farklara yol açan nedenlere göre gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını da sağlayacaktır.

Diğer bir önemli nokta ise, mobilya imalat işletmelerinde, üretim, stok ve maliyet kontrolü; kâr planlaması için gerekli ve güvenilir bilgilerin zamanında ve yeterli bir biçimde sağlanmasını ve işletme yöneticilerinin hızlı ve tutarlı kararlar almasını sağlayacaktır. Bunlara ilaveten, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi, işletmelerin teroloji birliğine ulaşmasına, maliyet muhasebesi ilkelerini ve yöntemlerini aynı şekilde kullanmalarını, rapor sistemlerinin ve hesap planlarının benzer biçimde olmasını sağlayacaktır. Tüm bunlara bağlı olarak, genel ekonomik koşulları gözönüne alarak, kurduğumuz tekdüzen tahmini maliyet muhasebesi sisteminin uygulanmasını, tüm mobilya imalat işletmelerine önermekteyiz.

Bu alanda ilk çalışma olması nedeniyle, eksikliklerinin bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz bu çalışmamız, mobilya imalat işletmelerinde tahmini bir tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin nasıl kurulabileceğine, kurulan bu sistemin işletmelerin maliyet bilgilerini nasıl sağlamaları gerektiğine, oluşan maliyetleri nasıl kontrol edebileceklerine ve oluşan maliyet sapmalarını nasıl ortadan kaldıracabileceklerine, başka bir deyişle maliyetlerin yönetim kontrol aracı olarak nasıl kullanılması gerektiğine ışık tutabildiği ve yararlı olabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

Y ar ar lan ı lan Kaynaklar

- ALTINOK, Mustafa : "Mobilya Üretiminde Endüstriyel Tasarım", Standart, S. 327, Y. 28, (Mart 1989).
- ALTUĞ, Osman : "Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar", (İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Yayın Vakfı Yayınları, No: 388/622, 1985).
- ARKUN, Osman Fikret : "Maliyet Muhasebesi-Temel Bilgiler", (İstanbul: İ.Ü., İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Yayınları, No: 214, 1971).
- ARSLAN, Ahmet : "Malzeme Seçimi ve Maliyet Hesabı", Türkiye Halk Bankası A.Ş. Fon Kredileri Müdürlüğü tarafından Küçük Sanayi İşletmelerine Danışmanlık Hizmeti Projesi çerçevesinde hazırlattırılan kitapçık, (Ankara: ADKO Ltd. Şti., ?).
- BAKTİR, Seyfi : "Mobilya Sektörünün Sorunları", Möble, S. 4, Y. 1, (Temmuz 1988).
- BEKÇIOĞLU, Selim : "İşletme Yönetiminde Finansal Raporlamanın İşlevi ve Üst Yönetim Kademesine Sunulan Raporlar", Mali Sorunlara Çözüm Derçisi, S. 8, Y. 2, (Ağustos 1986).
- BEKTÖRE, Sabri - ÇÖMLEKÇİ, Ferruh : "Mali Tablolar Analizi", (Eskişehir: And. Üni. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 71, 1989).
- BENLİGİRAY, Yılmaz : "İhtisas Muhasebeleri", (Eskişehir: Teksir Bürosu, A.Ü., İ.İ.B.F., 1987).

- BİÇER, Hüsamettin : "İşletme Bütçelerinin Yönetim ve İç Denetim Aracı Olarak Kullanılması", Mali Sorunlara Çözüm Derçisi, S. 9, Y. 1, (Eylül 1985).
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, VII. Baskı, (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983).
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Ekonomik Analizi, (Ankara: İ.T.İ.A. Yayınları, No: 87, 1974).
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : Yönetim Muhasebesi, IV. B. (Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No: 35, 1985).
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : "Maliyet Muhasebesi Sisteminin Kurulması", MALİYET MUHA-SEBESİ, (Ankara: Meteksan Ltd. Şti. Baskı Tesisleri, And. Ü. Yayınları, No: 73, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, No: 20, 1987).
- CANOĞLU, Ali : "Maliyet Muhasebesine İlişkin Sorunlar", Adana İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Derçisi, S. 5, (Mart 1976).
- CEMALCILAR, Özgül : Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama, (Ankara: E.İ.T.İ.A., No: 102, Kalite Matbaası, 1976).
- ÇETİNER, Ertuğrul : Maliyet Muhasebesi, Teori ve Uygulama, (Ankara: Duygu Büro Matbaası, 1991).
- ÇETİNKAYA, Mehmet : "Mobilyanın Tarihçesi", Dünya Gazetesi, Mobilya - Dekorasyon Eki, (30 Eylül 1991).
- ERGÜVEN, Haluk : "Ülkemizde Mobilya Sektörüne Bir Bakış", Dünya Gazetesi, Ağaç Ürünleri Eki, (7 Aralık 1987).
- ERTUNA, İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi, III. B., (İstanbul: Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, No: ?, 1982).
- ERTÜRK, Halis : Maliyet Muhasebesine Giriş, (Bursa: Uludağ Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 3-023-0071, 1982).
- GÜCELİOĞLU, Ömer : Mevzuatın Esnaf - Sanatkâr ve Küçük İşletmelere Maliyeti - Ankara Siteler Ürneğinden Bir Saha Araştırması, (Ankara: Türkiye Esnaf - Sanatkâr ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AP) Yayınları, No: 5, 1992).
- GÜJNAY, Arif : "Mobilyada Kalite Kontrol", Möble, Y. 1, S. 10, (15 Mayıs 1989-15 Haziran 1989).

- HATİPOĞLU, Zeyyat : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, No: 12, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi, No: 9, 1987).
- İNCE, Azmi : "Organizasyon, Sektörün Pekabete Girmesini Arttırır", Dünya Gazetesi, Ağaç Ürünleri Eki, (7 Aralık 1987).
- JACOBSEN, Berker : (Çev. Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Akyıldız Matbaası A.Ş., 1974).
- KABAKÇI, Kamil : "Ağacın Konuştuğu - Türkiye Ağaç İşleri Esnaf ve Sanatkarları Federasyonu Başkanı", Möble, S. 15, 1991.
- KANTAY, Pamazan : "Ağaç Sanayi Ürünleri İhracatında Kurutmanın Önemi", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S. 250, Y. 21, (15 Aralık 1986).
- KOBU, Bilent : "İmalat Sanayimizde Kalite Anlayışı", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S. 250, Y. 21, (15 Aralık 1986).
- KURTOĞLU, Ahmet - EVCİ, Fikret : "Mobilya Tasarımı", İstanbul Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri B, S. 4, C. 38, 1989.
- KURTOĞLU, Ahmet : "Doğramacılıkta Kullanılan Ağaç Malzemede Aranılan Özellikler", Möble, S. 14, 1990.
- KURTOĞLU, Ahmet : "Mobilya Endüstrisinde Teknoloji Sorunları", Dünya Gazetesi, (19 Ekim 1991).
- KURTOĞLU, Ahmet : "Orman Ürünleri Endüstrisi Ülkemizde Yeterince Tanınmıyor", Dünya Gazetesi, (22 Ekim 1991).
- KUTAY, Erol : "Ağaç Malzemenin Kurutulmasının İhracattaki Önemi", Dünya Gazetesi, (27 Mayıs 1991).
- MAHAN, İfaruk : "Açık Oturum - Türkiye'de Mobilya Sektörünün Dünü, Bugünü, Yarını", Dekorasyon Mobilya'91, Periyodik Özel Sayılar: 4, 1991.
- MERCAN, Eray : "Enflasyonist Ortamda Stok Değerleme Yöntemlerinin Mali Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, S. 1991/VI, Y. 10, 1991.
- MOORE, Carl L. - JAE, Robert K. : (Çev. Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, 2. B., (İstanbul: İ.Ü. Yayınları, No: 3486, 1988).
- OLGUÇ, Mehmet : "Fiyatlandırma Politikaları", Pazarlama Dünyası, S. 11, Y. 2, (Eylül - Ekim 1988).

- ÖNCEP, Mustafa -
ASİL, Nilüfer : "Ahşap Mobilya Endüstrisinde İş Örneklemesi Tekniğiyle Kayıp Zamanların Belirlenmesi", Verimlilik Dergisi, S. 1992/2, C. 21, 1992.
- ÖZEL, Salih : Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Sınai Eğitim ve Geliştirme Merkezi Genel Müdürlüğü (SEGEM), 1986).
- ÖZEL, Salih : "İşletme Giderleri", Mali Sorunlara Çözüm, S. 27, Y. 3, (Mart 1987).
- ÖZEN, Ramazan -
ALTINOK, Mustafa : "Oturma Mobilyalarında Kaliteyi Belirleyen Mukavemet ve Denge Testleri", Standart, S. 340, Y. 29, (Nisan 1990).
- PEKER, Alpaslan : Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş IV. Baskı, (İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, No: 5, Fatih Yayınevi Matbaası, 1988).
- SARIÖZ, Hasan Turgut : "Sanat Tarihinde Mobilyacılık", Möble, S. 4, Y. 1, (Temmuz 1988).
- SÜRMEİ, Fevzi : Muhasebe ve Bilgi Sistemi, (Eskişehir: Teksir Bürosu, A.Ü., İ.İ.B.F., 1990).
- ŞAKRAK, Münir : "İşletmelerde Planlama Sürecinde Dinamik Bütçelemenin Önemi", Dünya Gazetesi, (11 Şubat 1991).
- ŞENER, Recep : "Kapsamlarına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemleri", Mali Sorunlara Çözüm, S. 7, Y. 2, 1986.
- T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET
İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ : Yıllık İmalat Sanayi İstatistikleri 1987, (Ankara: Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Yayın No: 1454, Mart-1991).
- TANIŞ, Veysi Naci : "Standart Maliyet Sistemi ve Bütçe İlişkisi", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, S. 22, Y. 2, (Eylül 1991).
- TÜFEKÇİOĞLU, Tuğrul : Standart Maliyetler ve Türkiye'de Uygulanması, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1972).
- TÜRK - ALMAN TEKNİK
DANIŞMANLIK MERKEZİ : Türk - Alman Teknik Danışmanlık Projesi El Kitabı, (Eskişehir: Baksan Sanayi Sitesi Sosyal Tesisleri, 07.10.1992).

- USLU, Selçuk : Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Kalite Matbaası, 1980).
- ÜSTÜN, Rıfat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, III. Baskı, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1988).
- ÜSTÜN, Rıfat : Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1985).
- ÜSTÜN, Rıfat : "Standart Maliyetlerin Tekdüzen Hesap Planı Açısından Uygulanması", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, C. VII, (Haziran 1988).
- ÜSTÜN, Rıfat : "Üretim İşletmelerinde İşletme Bütçeleri ve Bütçesel Kontrol", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 1, C. VI, (Haziran 1988).
- ÜZÜMCÜOĞLU, Ersan : "Sektörden Görüşler", Dekorasyon Ofis'92, Periyodik Özel Sayılar: 6, 1992.
- WELSCH, Glenn A. : (Çev. Yaman ERDAL ve Diğerleri), İşletme Bütçeleri, Kar Planlaması ve Kontrolü, III. B. (Ankara: Akyıldız Matbaası A.Ş., 1978).
- YILDIRIM, Alaettin : "İzlenen Yanlış Politikalar", Möble, S. 1, Y. 1, (Nisan 1988).
- YÜNGÜL, İbrahim : "Üretim Maliyet Unsurları ve Planlama - Kontrol İlişkisi", Mali Sorunlara Çözüm, S. 25, Y. 3, (Ocak 1987).
- YÜNGÜL, İbrahim : "Üretim Maliyet Unsurlarının Planlanmasında Bütçeler", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S. 6, Y. 2, (Haziran 1986).
- (.....) : "Ağacın Kurutulması", Möble, S. 11, Y. 1, (15 Haziran - 15 Temmuz 1989).
- (.....) : "Mobilya Endüstrisinde Önemli Ağaç Türleri", Möble, S.10, Y. 1, (15 Mayıs 1989 - 15 Haziran 1989).
- (.....) : "Mobilya", Büyük Sözlük, C. 7, 1982.
- (.....) : "Mobilya Sözlüğü", Dekorasyon Mobilya'91, Periyodik Özel Sayılar: 4, 1991.
- (.....) : "Mobilya veya Möble", Meydan Larousse Ansiklopedisi, C. 8, 1969.
- (.....) : "Mobilya ve Dekorasyon Tarihi", Dünya Gazetesi, Dekorasyon Eki, (19 Kasım 1992)

(.....)

: "Üretimde Bir Büyüme Bir Krişilme Yaşanıyor", Dünya Ge-
zetesi, Mobilya - Dekorasyon Eki, (3 Aralık 1990).

Diğer Kaynaklar

TÜRK TİCARET KANUNU
VERGİ USUL KANUNU

E k l e r

ÖRNEK HESAP PLANI

<u>GRUP NO</u>	<u>HESABIN KODU</u>	<u>HESABIN ADI</u>
1-	100 - 199	DÖNEN VARLIKLAR
2-	200 - 299	DURAN VARLIKLAR
3-	300 - 399	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
4-	400 - 499	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5-	500 - 599	ÖZ KAYNAKLAR
6-	600 - 699	GELİR TABLOSU HESAPLARI
7-	700 - 799	MALİYET HESAPLARI
8-	800 - 899	SERBEST
9-	900 - 999	NAZİM HESAPLAR
0-	0 - 9	GİDER ÇEŞİTLERİ
10-	10 - 99	GİDER YERLERİ

1. DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

- 100- K/SA
- 101- ALINAN ÇEKLER
- 102- BANKALAR
 - 102.00- VADESİZ TL MEVDUAT HESABI
 - 102.00.01- T.C. Ziraat Bankası
 - 102.00.02- T.C. Emlak Bankası
 - 102.00.03- T. İş Bankası
 - 102.00.04- Esbank
 - 102.01- VADESİZ DÖVİZ TEVDİAT HESABI
 - 102.01.01- Halk Bankası
 - 102.02- VADELİ TL MEVDUAT HESABI
 - 102.02.01- Vakıfbank
 - 102.03- VADELİ DÖVİZ TEVDİAT HESABI
 - 102.03.01- Yapı Kredi Bankası
- 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
- 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER

11 MENKUL KIYMETLER

- 110- HİSSE SENETLERİ
- 111- ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 112- KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 118- DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119- MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

- 120- ALICILAR
 - 120.00- YURT İÇİ ALICILAR
 - 120.00.01- Ana Kuruluşlardan Ticari Alacaklar
 - 120.00.02- İştiraklerden Ticari Alacaklar
 - 120.00.03- Bağlı Ortaklardan Ticari Alacaklar
 - 120.00.09- Yurt İçi Diğer Alıcılardan Alacaklar
 - 120.01- YURT DIŞI ALICILAR
 - 120.01.01- Ana Kuruluşlardan Ticari Alacaklar
 - 120.01.02- İştiraklerden Ticari Alacaklar
 - 120.01.03- Bağlı Ortaklardan Ticari Alacaklar
 - 120.01.09- Yurt Dışı Diğer Alıcılardan Alacaklar

- 121- ALACAK SENETLERİ
- 122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
- 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

- 131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 132- İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 133- BAĞLI ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 135- PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 138- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

15 STOKLAR

150- İLK MADDE VE MALZEME

150.00- DİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI

150.00.01- İlk Madde Stokları

- 150.00.01.01- Keresteler
- 150.00.01.02- Kaplamalar
- 150.00.01.03- Kontraplaklar
- 150.00.01.04- Suntalar
- 150.00.01.05- Suntalam
- 150.00.01.06- M.D.F.
- 150.00.01.07- Formikalar
- 150.00.01.08- Kumşlar
- 150.00.01.09- Diğer Ağaç Kökenli Mlz.
- 150.00.01.10- Üretimde Kullanılan Madeni Mlz.

150.01- ENDİREKT HAMMADDE VE MALZEME STOKLARI

150.01.01- Yardımcı Madde Stokları

- 150.01.01.01- Tutkal ve Yapıştırıcılar
- 150.01.01.02- Boyalar
- 150.01.01.03- Vernikler
- 150.01.01.04- Kimyevi Malzemeler
- 150.01.01.05- Kilitler
- 150.01.01.06- Ağaç Vidaları

- 150.01.01.07- Çiviler
- 150.01.01.08- Mentешeler
- 150.01.01.09- Ayna ve Camlar
- 150.01.01.10- Tekerlek ve Papuçlar
- 150.01.01.11- Diğer Yardımcı Madde Stokları
- 150.01.02- İşletme Malzemesi Stokları
 - 150.01.02.01- Zımparalar ve Zımpara Taşları
 - 150.01.02.02- Matkep Uçları
 - 150.01.02.03- Üstüpi ve Fırçalar
 - 150.01.02.04- Araç, Gereç ve El Aletleri
 - 150.01.02.05- Madeni Malzemeler
 - 150.01.02.06- Hırdavat Malzemeleri
 - 150.01.02.07- Plastik Malzemeler
 - 150.01.02.08- İnşaat Malzemeleri
 - 150.01.02.09- Elektrik Malzemeleri
 - 150.01.02.10- Diğer Malzemeler
 - 150.01.02.11- Benzin
 - 150.01.02.12- Mazot
 - 150.01.02.13- Kömür
 - 150.01.02.14- Odun
 - 150.01.02.15- Yağlar
 - 150.01.02.16- Diğer Yakıt ve Yağlar
- 150.01.03- Ambalaj Malzemesi Stokları
 - 150.01.03.01- Naylon ve Kağıt
 - 150.01.03.02- Çuval ve Karton Kutu
 - 150.01.03.03- Diğer Ambalaj Mlz. Stok.
- 150.01.04- Diğer Çeşitli Malzeme Stokları
 - 150.01.04.00- Kırtasiye Malzemeleri
 - 150.01.04.01- Kalem, Silgi, Kağıt, Yapıştırıcı ve Mürekkep
 - 150.01.04.02- Kırtasiye Aletleri
 - 150.01.04.03- Matbu Evraklar
 - 150.01.04.09- Diğer Kırtasiye Mlz. Stok.
 - 150.01.04.10- Temizlik Malzemeleri
 - 150.01.04.11- Sabun ve Deterjan
 - 150.01.04.19- Diğer Temizlik Mlz..Stok.

- 150.01.04.20- Sağlık Malzemeleri
- 150.01.04.21- Oksijen ve Tendirdiyot
- 150.01.04.22- Pamuk ve Yara Bandı
- 150.01.04.29- Diğer Sağlık Mlz. Stok.
- 150.01.04.30- Yiyecek Malzemeleri
- 150.01.04.31- ay, Kahve, Şeker ve Bardak
- 150.01.04.32- Sosyal Yardım Malzemeleri
- 150.01.04.39- Diğer Yiyecek Mlz. Stok.
- 150.01.04.40- Giyecek Malzemeleri
- 150.01.04.41- Tulum, nlük ve Eldiven
- 150.01.04.49- Diğer Giyecek Mlz. Stok.

151- YARI MAMULLER - ÜRETİM

152- MAMULLER

152.00- YATAK ODASI GRUBU

- 152.00.01- Klasik Yatak Odası
- 152.00.02- Modern Yatak Odası
- 152.00.03- Karyola
- 152.00.04- Gardrop
- 152.00.05- Komodin
- 152.00.06- Diğer Yatak Odaları

152.01- OTURMA ODASI GRUBU

- 152.01.01- Klasik Oturma Odası
- 152.01.02- Modern Oturma Odası
- 152.01.03- Diğer Oturma Odalar

152.02- KOLTUKLAR

- 152.02.01- Klasik Koltuk
- 152.02.02- Modern Koltuk
- 152.02.03- MenekŐe Koltuk
- 152.02.04- Ahşap Büro Koltuğu
- 152.02.05- Diğer Koltuklar

152.03- SANDALYELER

- 152.03.01- Modern Sandalye
- 152.03.02- Klasik Sandalye
- 152.03.03- KumaŐlı Sandalye
- 152.03.04- MenekŐe Sandalye
- 152.03.05- Bahçe Sandalyesi
- 152.03.06- Diğer Sandalyeler

152.04- SEHPALAR

152.04.01- Düz Sehpalar

152.04.02- Diğer Sehpalar

152.05- DOLAPLAR

152.05.01- Elbise Dolabı

152.05.02- Televizyon Dolabı

152.05.03- Kitaplık

152.05.04- Diğer Dolaplar

152.06- MASALAR

152.06.01- 6 Kişilik Masa

152.06.02- 8 Kişilik Masa

152.06.03- Diğer Masalar

152.07- VİTRİNLER

152.07.01- 2'li Vitrin

152.07.02- 3'lü Vitrin

152.07.03- Diğer Vitrinler

152.08- KANAPELER

152.08.01- 2'li Kanapeler

152.08.02- 3'lü Kanapeler

152.08.03- Diğer Kanapeler

152.09- DİĞER MAMULLER

152.09.01- Diğer Çeşitli Mamuller

153- TİCARİ MALLAR

157- DİĞER STOKLAR

158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

159.00- VERİLEN YURT İÇİ SİPARİŞ AVANSLARI

159.01- VERİLEN YURT DIŞI SİPARİŞ AVANSLARI

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170 - 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

179- TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

180.00- GELECEK AYLARA AİT İFAİZLER

180.01- GELECEK AYLARA AİT KİRALAR

180.02- GELECEK AYLARA AİT VERGİLER

180.09- GELECEK AYLARA AİT DİĞER GİDEPLER

181- GELİR TAHAKKULARI

181.00- FAİZ GELİRLERİ TAHAKKUKLARI

181.01- KİRA GELİRLERİ TAHAKKUKLARI

181.09- DİĞER GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190- DEVREDEN K.D.V.

191- İNDİRİLECEK K.D.V.

192- DİĞER K.D.V.

193- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

195- İŞ AVANSLARI

195.00- PERSONELE VERİLEN İŞ AVANSLARI

195.01- DİĞER KİŞİLERE VERİLEN İŞ AVANSLARI

196- PERSONEL AVANSLARI

196.00- ÜCRET AVANSLARI

196.01- YOLLUK AVANSLARI

196.02- DİĞER PERSONEL AVANSLARI

197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

197.00- KASA NOKSANLARI

197.01- MENKUL KIYMET NOKSANLARI

197.02- STOK NOKSANLARI

197.03- DİĞER SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

2. DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220- ALICILAR

220.00- YURT İÇİ ALICILAR

220.00.01- Ana Kuruludan Ticari Alacaklar

220.00.02- İştiraklerden Ticari Alacaklar

220.00.03- Bağlı Ortaklardan Ticari Alacaklar

220.00.04- Yurt İçi Diğer Alıcılardan Alacaklar

220.01- YURT DIŞI ALICILAR

220.01.01- Ana Kuruludan Ticari Alacaklar

220.01.02- İştiraklerden Ticari Alacaklar

220.01.03- Bağlı Ortaklardan Ticari Alacaklar

220.01.04- Yurt Dışı Diğer Alıcılardan Alacaklar

- 221- ALACAK SENETLERİ
- 222- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 226- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
 - 226.00- VERİLEN DEPOZİTOLAR
 - 226.00.01- Satıcılara Verilen Depozitolar
 - 226.00.01.01- ÖRÜS
 - 226.00.01.02- M.K.E.
 - 226.01- VERİLEN TEMİNATLAR
 - 226.01.01- Bankalara Verilen Teminatlar
 - 226.01.01.01- Halk Bankası
 - 226.01.01.02- Vakıfbank
- 229- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

- 231- ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 232- İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 233- BAĞLI ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 235- PERSONELDEN ALACAKLAR
- 236- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 237- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 239- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

- 240- BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 241- BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞ. DÜŞ. KARŞ. (-)
- 242- İŞTİRAKLER
- 243- İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 244- İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞ. DÜŞ. KARŞ. (-)
- 245- BAĞLI ORTAKLIKLAR
- 246- BAĞLI ORTAKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 247- BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAY. DEĞ. DÜŞ. KARŞ. (-)
- 248- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 249- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250- ARAZİ VE ARSALAR
 - 250.00- ARAZİLER
 - 250.01- ARSALAR
- 251- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

251.00- YERALTI DÜZENLERİ

251.01- YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252- BİNALAR

252.00- İDARE BİNALARI

252.01- İŞLETME BİNALARI

252.02- AMBAR BİNALARI

252.03- SOSYAL HİZMET BİNALARI

252.04- LOJMANLAR

252.05- DİĞER BİNALAR

253- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR

253.00- TESİSLER

253.00.01- Yemekhane Tesisleri

253.00.01.01- Yemekhane

253.00.02- Elektrik Tesisleri

253.00.02.01- Jeneratör

253.00.02.02- Diğer Elektrik Tesisleri

253.00.03- Telefon Tesisleri

253.00.03.01- Telefon Santrali

253.00.04- Spor ve Dinlenme Tesisleri

253.00.04.01- Spor Salonu

253.00.04.02- Dinlenme Tesisleri

253.01- MAKİNELER

253.02- CİHAZLAR

254- TAŞITLAR

254.00- TAŞIT ARAÇLARI

254.00.01- Otomobiller

254.00.02- Kamyonlar

254.01- TAŞIYICI ARAÇLAR

255- DEMİRBAŞLAR

255.00- BÜRO MAKİNELERİ

255.00.01- Bilgisayarlar

255.00.01.01- IBM Bilgisayar

255.00.01.02- Diğer Bilgisayarlar

255.00.02- Büro Makineleri

255.00.02.01- Hesap Makineleri

255.00.02.02- Diğer Büro Makineleri

- 255.01- MOBİLYALAR
- 255.02- ARAÇ, GEREÇ VE ALETLER
- 255.03- DİĞER DEMİRBAŞLAR
- 256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)
 - 257.00- ARAZİ VE ARSALAR AMORTİSMANI
 - 257.01- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ AMORT.
 - 257.01.01- Yeraltı Düzenleri Amortismanı
 - 257.01.02- Yerüstü Düzenleri Amortismanı
 - 257.02- BİNALAR AMORTİSMANI
 - 257.02.01- İdare Binaları Amortismanı
 - 257.02.02- İşletme Binaları Amortismanı
 - 257.02.03- Ambar Binaları Amortismanı
 - 257.02.04- Sosyal Hizmet Binaları Amortismanı
 - 257.02.05- Lojmanlar Amortismanı
 - 257.02.06- Diğer Binalar Amortismanı
 - 257.03- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR AMORTİSMANI
 - 257.03.01- Tesisler Amortismanı
 - 257.03.01.00- Yemekhane Tesisleri Amort.
 - 257.03.01.01- Yemekhane
 - 257.03.01.10- Elektrik Tesisleri Amort.
 - 257.03.01.11- Jeneratör
 - 257.03.01.19- Diğer Elektrik Tesisleri
 - 257.03.01.20- Telefon Tesisleri Amort.
 - 257.03.01.21- Telefon Santrali
 - 257.03.01.30- Spor ve Din. Tesis. Amort.
 - 257.03.01.31- Spor Salonu
 - 257.03.01.32- Dinlenme Tesisleri
 - 257.03.02- Makineler Amortismanı
 - 257.03.03- Cihazlar Amortismanı
 - 257.04- TAŞITLAR AMORTİSMANI
 - 257.04.01- Taşıt Araçları Amortismanı
 - 257.04.01.01- Otomobiller
 - 257.04.01.02- Kamyonlar
 - 257.04.02- Taşıyıcı Araçlar Amortismanı
 - 257.05- DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI

- 257.05.01- Büro Makineleri Amortismanı
 - 257.05.01.00- Bilgisayarlar Amort.
 - 257.05.01.01- IBM Bilgisayar
 - 257.05.01.09- Diğer Bilgisayarlar
 - 257.05.01.10- Büro Mak. Amort.
 - 257.05.01.11- Hesap Makineleri
 - 257.05.01.19- Diğer Büro Makineleri Amort.
- 257.05.02- Mobilyalar Amortismanı
- 257.05.03- Araç, Gereç ve Aletler Amort.
- 257.05.04- Diğer Demirbaşlar Amort.

257.06- DİĞER MADDİ DUR. VAR. AMORT.

257.07- DÖNEM İÇİ AMORTİSMAN TAHAKKUKLARI

258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259- VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260- HAKLAR
- 261- ŞEREHİYE
- 262- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 264- ÖZEL MALİYETLER
- 267- DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
 - 268.00- HAKLAR AMORTİSMANI
 - 268.01- ŞEREHİYELER AMORTİSMANI
 - 268.02- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİD. AMORT.
 - 268.03- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. AMORT.
 - 268.04- ÖZEL MALİYET AMORTİSMANI
 - 268.05- DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VAR. AMORT.
 - 268.06- DÖNEM İÇİ AMORTİSMAN TAHAKKUKLARI
- 269- VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 271- ARAMA GİDERLERİ
- 272- HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 277- DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278- BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
 - 278.00- ARAMA GİDERLERİ TÜKENME PAYLARI

- 278.01- HAZ. VE GEL. GİD. TÜKENME PAYLARI
278.02- DIĞ. ÖZEL TÜK. TABİ VAR. TÜKENME PAY.
278.03- DÖNEM İÇİ TÜKENME PAY. TAHAKKUKLARI
279- VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
281- GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

- 291- GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK K.D.V.
292- DİĞER K.D.V.
293- GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MAD. DUR. VAR.
295- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
297- DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299- BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

- 300- BANKA KREDİLERİ
303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304- TAHVİL ANAPARA, BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI (-)
309- DİĞER MALİ BORÇLAR

32 TİCARİ BORÇLAR

- 320- SATICILAR
320.00- YURT İÇİ SATICILAR
320.00.01- Ana Kuruluşlara Ticari Borçlar
320.00.02- İştiraklere Ticari Borçlar
320.00.03- Bağlı Ortaklara Ticari Borçlar
320.00.04- Yurtiçi Diğer Satıcılara Borçlar
320.01- YURT DIŞI SATICILAR
320.01.01- Ana Kuruluşlara Ticari Borçlar
320.01.02- İştiraklere Ticari Borçlar

320.01.03- Bağlı Ortaklara Ticari Boręlar

320.01.04- Yurt Dışı Diğer Satıcılara Boręlar

321- BORę SENETLERİ

322- BORę SENETLERİ REESKONTU (-)

326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

326.00- ALINAN DEPOZİTOLAR

326.00.01- Alıcılardan Alınan Depozitolar

326.00.02- Satıcılardan Alınan Depozitolar

326.01- ALINAN TEMİNATLAR

326.01.01- Alıcılardan Alınan Teminatlar

326.01.02- Satıcılardan Alınan Teminatlar

329- DİğER TİCARİ BORęLAR

33 DİğER BORęLAR

331- ORTAKLARA BORęLAR

332- İşTİRAKLERE BORęLAR

333- BAğLI ORTAKLARA BORęLAR

335- PERSONELE BORęLAR

336- DİğER ęEŐİTLİ BORęLAR

337- DİğER BORę SENETLERİ REESKONTU (-)

34 ALINAN AVANSLAR

340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

340.00- ALINAN YURT İçİ SİPARİŞ AVANSLARI

340.01- ALINAN YURT DİŐİ SİPARİŞ AVANSLARI

349- ALINAN DİğER AVANSLAR

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

350 - 358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

36 ÖDENECEK VERęİ VE DİğER YÜKÜMLÜLÜKLER

360- ÖDENECEK VERęİ VE FONLAR

360.00- ÖDENECEK GELİR VERęİSİ

360.01- ÖDENECEK KURUMLAR VERęİSİ

360.02- ÖDENECEK DAMGA VERęİSİ

360.03- ÖDENECEK K.D.V.

361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

361.00- ÖDENECEK S.S.K. PRİMLERİ

361.01- ÖDENECEK T.C. EMEKLİ SANDIğI AİDATI

361.02- ÖDENECEK TASARRUFU TEŞVİK FONU

361.03- ÖDENECEK KONUT FONU

368- VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ YA DA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369- ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370- DÖNEM KIRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI

371- DÖNEM KIRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

371.00- PEŞİN ÖDENMİŞ GELİR VERGİSİ

371.01- PEŞİN ÖDENMİŞ KURUMLAR VERGİSİ

372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

372.00- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

372.01- EMEKLİLİK İKPAMİYELERİ KARŞILIĞI

372.02- DİĞER EMEKLİLİK ÖDEMELERİ KARŞILIKLARI

373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

373.00- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ KARŞILIĞI

373.01- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ KARŞILIĞI

373.02- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER KARŞ.

373.03- ÇEŞİTLİ GİDERLER KARŞILIĞI

373.04- VERGİ, PESİM VE HARÇ GİDERLERİ KARŞILIĞI

373.05- FİNANSMAN GİDEPLERİ KARŞILIĞI

373.09- DİĞER GİDERLER KARŞILIĞI

379- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

380.00- GELECEK AYLARA AİT FAİZ GELİRLERİ

380.01- GELECEK AYLARA AİT KİPA GELİRLERİ

380.09- GELECEK AYLARA AİT DİĞER GELİRLER

381- GİDER TAHAKKUKLARI

381.00- İŞÇİ ÜCRET VE GİDER TAHAKKUKLARI

381.01- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ TAHAKKUKLARI

381.02- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET GİDER TAHAKKUKU

381.03- ÇEŞİTLİ GİDEPLER TAHAKKUKU

381.04- VERGİ, PESİM VE HARÇ GİD. TAHAKKUKU

381.05- FİNANSMAN GİDERLERİ TAHAKKUKU

381.09- DİĞER GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 391- HESAPLANAN K.D.V.
- 392- DİĞER K.D.V.
- 393- MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
- 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
 - 397.00- KASA FAZLALARI
 - 397.01- MEKUL KIYMET FAZLALARI
 - 397.02- STOK FAZLALARI
- 399- DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

- 400- BANKA KREDİLERİ
- 405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
- 407- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 408- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
- 409- DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

- 420- SATICILAR
 - 420.00- YURT İÇİ SATICILAR
 - 420.00.01- Ana Kuruluşlara Ticari Borçlar
 - 420.00.02- İştiraklere Ticari Borçlar
 - 420.00.03- Bağlı Ortaklara Ticari Borçlar
 - 420.01- YURT DIŞI SATICILAR
 - 420.01.01- Ana Kuruluşlara Ticari Borçlar
 - 420.01.02- İştiraklere Ticari Borçlar
 - 420.01.03- Bağlı Ortaklara Ticari Borçlar
 - 420.01.04- Yurt Dışı Diğer Satıcılara Borçlar
- 421- BORÇ SENETLERİ
- 422- BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 426- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
 - 426.00- ALINAN DEPOZİTOLAR
 - 426.00.01- Alıcılardan Alınan Depozitolar
 - 426.00.02- Satıcılardan Alınan Depozitolar
 - 426.01- ALINAN TEMİNATLAR
 - 426.01.01- Alıcılardan Alınan Teminatlar

426.01.02- Satıcılarından Alınan Teminatlar

429- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

431- ORTAKLARA BORÇLAR

432- İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433- BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR

436- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

437- DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438- KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ YA DA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

44 ALINAN AVANSLAR

440- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

440.00- ALINAN YURT İÇİ SİPARİŞ AVANSLARI

440.01- ALINAN YURT DIŞI SİPARİŞ AVANSLARI

449- ALINAN DİĞER AVANSLAR

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKI

472.00- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI

472.01- EMEKLİLİK İKRAMİYELERİ KARŞILIKLARI

472.02- DİĞER EMEKLİLİK ÖDEMELERİ KARŞILIKLARI

479- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİMLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480- GELECEK YILLARA AİT GELİMLER

480.00- GELECEK YILLARA AİT FAİZ GELİMLERİ

480.01- GELECEK YILLARA AİT KİRA GELİMLERİ

480.02- GELECEK YILLARA AİT DİĞER GELİMLER

481- GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492- GELECEK YILLARA ERTELENEN YA DA TERKİN EDİLEN K.D.V.

493- TESİSE KATILMA PAYLARI

499- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5. ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500- SERMAYE

501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

52 SERMAYE YEDEKLERİ

- 520- HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRIMLERİ
- 521- HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI
- 522- M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 523- İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 529- DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

54 KAR YEDEKLERİ

- 540- YASAL YEDEKLER
- 541- STATÜ YEDEKLERİ
- 542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
- 548- DİĞER KAR YEDEKLERİ
- 549- ÖZEL FONLAR

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

- 570- GEÇMİŞ YIL KARLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

- 580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

- 590- DÖNEM NET KARI
- 591- DÖNEM NET ZARARI (-)

6. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

- 600- YURT İÇİ SATIŞLAR
- 601- YURT DIŞI SATIŞLAR
- 602- DİĞER GELİRLER

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 610- SATIŞTAN İADELER (-)
 - 610.00- YURT İÇİ SATIŞ İADELERİ
 - 610.01- YURT DIŞI SATIŞ İADELERİ
- 611- SATIŞ İSKONTOLARI (-)
 - 611.00- YURT İÇİ SATIŞ İSKONTOLARI
 - 611.01- YURT DIŞI SATIŞ İSKONTOLARI
- 612- DİĞER İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

- 620- SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ (-)
- 621- SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ (-)
- 622- SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63 İFAALİYET GİDERLERİ (-)

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)

632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

640- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641- BAĞLI ORTAKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642- İFAİZ GELİRLERİ

643- KOMİSYON GELİRLERİ

644- KONUSU OLMAYAN KARŞILIKLAR

645- MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI

646- KAMBIYO KÂRLARI

647- REESKONT İFAİZ GELİRLERİ

649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

653- KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654- KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)

656- KAMBIYO ZARARLARI (-)

657- REESKONT İFAİZ GİDERLERİ

659- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

66 İFİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661- UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681- ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 DÖNEM NET KÂPI YA DA ZARARI

690- DÖNEM KÂPI YA DA ZARARI

691- DÖNEM KÂPI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ. (-)

691.00- GELİR VERGİSİ KARŞILIKLARI

- 691.01- KURUMLAR VERGİSİ KARŞILIKLARI
691.09- DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
692- DÖNEM NET KARI YA DA ZARARI

7. MALİYET HESAPLARI

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

- 700- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
701- MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

- 710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME İFİYAT FARKI
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
721- DİREKT İŞÇİLİK GİDEPLERİ YANSITMA HESABI
722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730- GENEL ÜRETİM GİDEPLERİ
731- G.Ü.G. YANSITMA HESABI
732- G.Ü.G. BÜTÇE FARKLARI
733- G.Ü.G. VEPİMLİLİK FARKLARI
734- G.Ü.G. KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
742- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
751- ARAŞT. VE GELİŞT. GİD. YANSITMA HESABI
752- ARAŞT. VE GELİŞT. GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
761- PAZ. SAT. VE DAĞT. GİD. YANSITMA HESABI
762- PAZ. SAT. VE DAĞT. GİD. FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771- GEN. YÖN. GİD. YANSITMA HESABI

772- GEN. YÖN. GİD. FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

780- FİNANSMAN GİDERLERİ

781- FİNANSMAN GİD. YANSITMA HESABI

782- FİNANSMAN GİD. FARK HESABI

9. NAZİM HESAPLAR

90 BORÇLU NAZİM HESAPLAR

900- BORÇLU NAZİM HESAP

91 ALACAKLI NAZİM HESAPLAR

910- ALACAKLI NAZİM HESAP

7 GRUBU YARDIMCI HESAPLARI

0 - 9 GİDER ÇEŞİTLERİ

0. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

01 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME KULLANIMLARI

010 İlk Madde Kullanımları

010.01 Keresteler

010.02 Kaplamalar

010.03 Kontraplaklar

010.04 Suntalar

010.05 Suntalam

010.06 M.D.F.

010.07 Formikalar

010.08 Kumalar

010.09 Diğer Ağaç Kökenli Malz.

010.10 Üretimde Kullanılan Madeni Malzeme

03 ENDİREKT MALZEME KULLANIMLARI

030 Yardımcı Madde Kullanımları

030.01 Tutkal ve Yapıştırıcılar

030.02 Boyalar

030.03 Vernikler

030.04 Kimyevi Malzemeler

030.05 Kilitler

030.06 Ağaç Vidaları

030.07 Çiviler

030.08 Mentşeler

030.09 Ayna ve Camlar

030.10 Kulplar

030.11 Tekerlek ve Papuclar

030.12 Diğer Yardımcı Maddeler

031 İşletme Malzemesi Kullanımları

031.01 Zımparalar ve Zımpara Taşları

031.02 Matkap Uçları

031.03 Üstüpi ve Fırçalar

- 031.04 Araç, Gereç ve El Aletleri
- 031.05 Madeni Malzemeler
- 031.06 Hırdavat Malzemeleri
- 031.07 Plastik Malzemeler
- 031.08 İnşaat Malzemeleri
- 031.09 Elektrik Malzemeleri
- 031.10 Diğer Malzemeler
- 031.11 Benzin
- 031.12 Mazot
- 031.13 Kömür
- 031.14 Odun
- 031.15 Yağlar
- 031.16 Diğer Yakıt ve Yağlar
- 032 Ambalaj Malzemesi Kullanımları
 - 032.01 Naylon ve Kağıt
 - 032.02 Çuval ve Karton Kutu
 - 032.03 Diğer Ambalaj Malzemeleri
- 033 Diğer Çeşitli Malzeme Kullanımları
 - 033.00 Kırtasiye Malzemeleri
 - 033.01 Kalem, Silgi, Kağıt, Yapıştırıcı ve mürekkep
 - 033.02 Kırtasiye Aletleri
 - 033.03 Matbu Evrak
 - 033.09 Diğer Kırtasiye Mlz.
 - 033.10 Temizlik Malzemeleri
 - 033.11 Sabun ve Deterjan
 - 033.19 Diğer Temizlik Mlz.
 - 033.20 Sağlık Malzemeleri
 - 033.21 Oksijen ve Tendirdiyot
 - 033.22 Pamuk ve Yara Bandı
 - 033.29 Diğer Sağlık Mlz.
 - 033.30 Yiyecek Malzemeleri
 - 033.31 Çay, Kahve, Şeker ve Bardak
 - 033.32 Sosyal Yardım Malzemeleri
 - 033.39 Diğer Yiyecek Mlz.
 - 033.40 Giyecek Malzemeleri
 - 033.41 Tulum, Unluk ve Eldiven

1. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

10 BRÜT ÜCRETLER

- 100 Normal Ücretler
- 101 Geçici Çalışanlar Ücreti
- 102 Taşeronlara Odenen İşçilik Ücreti
- 103 Fazla Çalışma Ücreti
- 104 Fazla Çalışma Ücreti Zammı
- 105 Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti
- 106 Yıllık İzin Ücreti

11 ÜCRETE BAĞLI DİĞER ÖDEMELER

- 110 Üretim ve Verimlilik Primleri
- 111 Gece Primi - Vardiya Zammı
- 112 İkramiyeler
- 113 Kıdem Teşvik İkramiyesi
- 114 İzin ve Bayram Harçlığı
- 115 Diğer Ücrete Bağlı Ödemeler

12 KANUNA YA DA STATÜYE BAĞLI ÖDEMELER

- 120 S.S.K. İşveren Payları
- 121 Konut Edindirme Yardımı
- 122 Tasarrufu Teşvik Fonu İşveren Payları
- 123 Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri
- 129 Diğer Kanuna Ya Da Statüye Bağlı Ödemeler

13 SOSYAL YARDIMLAR

- 130 Yemek Parası
- 131 Yakacak Yardımı
- 132 Çocuk Zammı
- 133 Aile Yardımı
- 134 Doğum, Ölüm, Evlenme Yardımı
- 135 İşgörmezlik Ödeneği
- 136 Diğer Sosyal Yardımlar

14 EĞİTİM VE STAJ GİDERLERİ

- 140 Eğitim Giderleri
- 141 Staj Giderleri

15 SAĞLIK GİDERLERİ

150 İlaç ve Tedavi Giderleri

19 DİĞER ÇEŞİTLİ İŞÇİLİK GİDERLERİ

2. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

20 BRÜT ÜCRETLER

- 200 Aylıklar
- 201 Fazla Çalışma Ücreti
- 202 Mali Sorumluluk Tazminatı
- 203 Lojman Tazminatı
- 204 Mekan Tazminatı
- 209 Diğer Brüt Ödemeler

21 ÜCRETE BAĞLI DİĞER ÖDEMELER

- 210 Primler
- 211 İkramiyeler
- 212 İzin ve Bayram Harçlığı
- 213 Kıdem Teşvik İkramiyesi
- 219 Diğer Ücrete Bağlı Ödemeler

22 KANUNİ YA DA STATÜYE BAĞLI ÖDEMELER

- 220 S.S.K. İşveren Payları
- 221 Emekli Sandığı Aidatı
- 222 Emekli Sandığı Aidatları Katılma Payları
- 223 Tasarrufu Teşvik Fonu İşveren Payları
- 224 Konut Edindirme Yardımı
- 225 Emekli Sandığı Giderlerine Katılma Payı
- 226 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 229 Diğer Kanuni Ya Da Statüye Bağlı Ödemeler

23 SOSYAL YARDIMLAR

- 230 Yemek Parası
- 231 Yakacak Yardımı
- 232 Çocuk Zammı
- 233 Aile Yardımı
- 234 Doğum, Ölüm, Evlenme Yardımı
- 235 İşgörmezlik Ödeneği
- 236 Diğer Sosyal Yardımlar

24 EĞİTİM VE STAJ GİDERLERİ

240 Eğitim Giderleri

241 Staj Giderleri

25 SAĞLIK GİDERLERİ

250 İlaç ve Tedavi Giderleri

29 DİĞER ÇEŞİTLİ MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

30 ELEKTRİK, SU, GAZ GİDERLERİ

300 Elektrik Giderleri

301 Su Giderleri

302 Gaz Giderleri

31 HABERLEŞME GİDERLERİ

310 Posta Giderleri

311 Telefon Giderleri

312 Telgraf Giderleri

313 Teleks Giderleri

314 Telefax Giderleri

315 Kargo Giderleri

316 İlan Giderleri

319 Diğer Haberleşme Giderleri

32 BAKIM ONARIM GİDERLERİ

320 Büro Bakım Onarım Giderleri

321 Makine, Tesis ve Demirbaşlar Bakım Onarım Gid.

322 Taşıtlar ve Yükleme Araçları Bakım Onarım Gid.

329 Diğer Bakım Onarım Giderleri

33 TAŞERON GİDERLERİ

330 Personel Taşıma Hizmeti Giderleri

331 Temizlik Hizmeti Giderleri

339 Diğer Taşeron Giderleri

34 PAZARLAMA FAALİYETİ İLE İLGİLİ ALINAN HİZMETLER

340 Bölge Depolarına Taşıma Giderleri

341 Beyilere Dağıtım Giderleri

342 İhracat - Navlun Giderleri

343 Diğer Taşıma Giderleri

349 Satışlarla İlgili Dışarıdan Alınan Diğer Hizmetler

35 DANIŞMANLIK GİDERLERİ

350 Mali Müşavir - Yeminli Mali Müşavir Ücretleri

39 DIŞARIDAN SAĞLANAN DİĞER FAYDA VE HİZMETLER

4. ÇEŞİTLİ GİDERLER

40 SİGORTA GİDERLERİ

- 400 Yangın Sigorta Giderleri
- 401 Hırsızlık Sigortası Giderleri
- 402 Taşıt Araçları Sigortası Giderleri
- 403 Taşıma Sigorta Giderleri
- 404 Makine Sigorta Giderleri
- 409 Diğer Sigorta Giderleri

41 REKLAM VE SATIŞLARI TEŞVİK GİDERLERİ

- 410 Reklam Giderleri
- 411 Sergileme ve Fuara Katılma Giderleri
- 412 Hediyeelik Eşya Giderleri
- 413 Numune Giderleri
- 419 Diğer Satışları Teşvik ve Tanıtım Giderleri

42 KİRA GİDERLERİ

- 420 Arsa ve Arazi Kiraları
- 421 Bina Kiraları
- 422 Taşıt Kiraları
- 423 Makine ve Tesis Kiraları
- 429 Diğer Kira Giderleri

43 SOSYAL GİDERLER

- 430 Misafir Ağırlama Giderleri
- 431 Lojman Giderleri
- 432 Yardım ve Bağışlar
- 433 Oda Aidatları
- 439 Diğer Sosyal Giderler

44 EĞİTİM, KÜLTÜR VE YAYIN GİDERLERİ

- 440 Eğitim Giderleri
- 441 Telif - Tercüme - Yayın Giderleri
- 442 Gazete - Dergi - Kitap Giderleri
- 449 Diğer Eğitim ve Kültürel Giderler

45 YOLLUKLAR VE SEYAHAT GİDERLERİ

- 450 Şehir İçi Seyahat Giderleri
451 Yurt İçi Yolluk Ve Seyahat Giderleri
452 Yurt Dışı Yolluk ve Seyahat Giderleri

46 MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ

- 460 Mahkeme Giderleri
461 Noter Giderleri

47 HAVALE VE TAHSİL GİDERLERİ

- 470 Havale Giderleri
471 Senet Tahsil Komisyon ve Giderleri
479 Diğer Tahsil Komisyonları

49 DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER

5. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

50 VERGİLER

- 500 Bina ve Arazi Vergileri
501 Motorlu Taşıtlar Vergisi
502 Taşıt Alım Vergisi
503 Damga Vergisi
504 Gümrük Vergileri
509 Diğer Vergiler

51 RESİMLER

- 510 Belediye Resimleri

52 HARÇLAR

- 520 Tapu Harçları
521 Diğer Harçlar

59 DİĞER VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

6. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI

60 MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİDERLERİ

- 600 Arazi Amortismanı
601 Binalar Amortismanı
602 Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı
603 Taşıtlar Amortismanı
604 Demirbaşlar Amortismanı
605 Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

61 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMAN GİD.

610 Haklar Amortismanı

610 Şerefiye Amortismanı

612 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amortismanı

613 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Amortismanı

614 Özel Maliyet Giderleri Amortismanı

615 Bilgisayar Programı Amortismanı

619 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanı

62 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR TÜKENME PAYI GİDERLERİ

620 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Tükenme Payı

629 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık Tükenme Payı

7. FİNANSMAN GİDERLERİ

70 ÇIKARILMIŞ KISA VADELİ MENKUL KIYMET FAİZLERİ

700 Finansman Bonosu Faizleri

705 Varlığa Dayalı Men. Kıy. Faizleri

71 ÇIKARILMIŞ UZUN VADELİ MENKUL KIYMET FAİZLERİ

710 Finansman Bonosu Faizleri

711 Tahvil Faizleri

712 Varlığa Dayalı Menkul Kıymet Faizleri

72 KISA VADELİ BANKA KREDİSİ FAİZLERİ

720 TL Kredi Faizleri

721 Döviz Kredisini Faizleri

73 UZUN VADELİ BANKA KREDİSİ FAİZLERİ

730 TL Kredi Faizleri

731 Döviz Kredisini Faizleri

74 KISA VADELİ DİĞER KREDİ KURUMLARI KREDİ FAİZLERİ

740 TL Faizleri

741 Döviz Kredisini Faizleri

75 UZUN VADELİ DİĞER KREDİ KURUMLARI KREDİ FAİZLERİ

750 TL Kredi Faizleri

751 Döviz Kredisini Faizleri

76 KISA VADELİ BORÇLANIMDAN DOĞAN KUR FARKLARI

77 UZUN VADELİ BORÇLANIMDAN DOĞAN KUR FARKLARI

78 VERİLEN DİĞER FAİZLER

79 DİĞER FİNANSMAN GİDERLERİ

10 - 99 GİDER YERLERİ

10 ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ

- 101 Tablo Hattı
- 102 Masif Hattı
- 103 Yüzey İşlemleri Hattı
- 104 Döşeme Hattı
- 105 Montaj - Ambalaj Hattı

40 YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ

- 401 Bakım Müdürlüğü
- 402 Makine ve Elektrik Bakım
- 403 Kompresör, Enerji ve Isı Santrali

45 ÜRETİM YERLERİ YÖNETİMİ GİDER YERLERİ

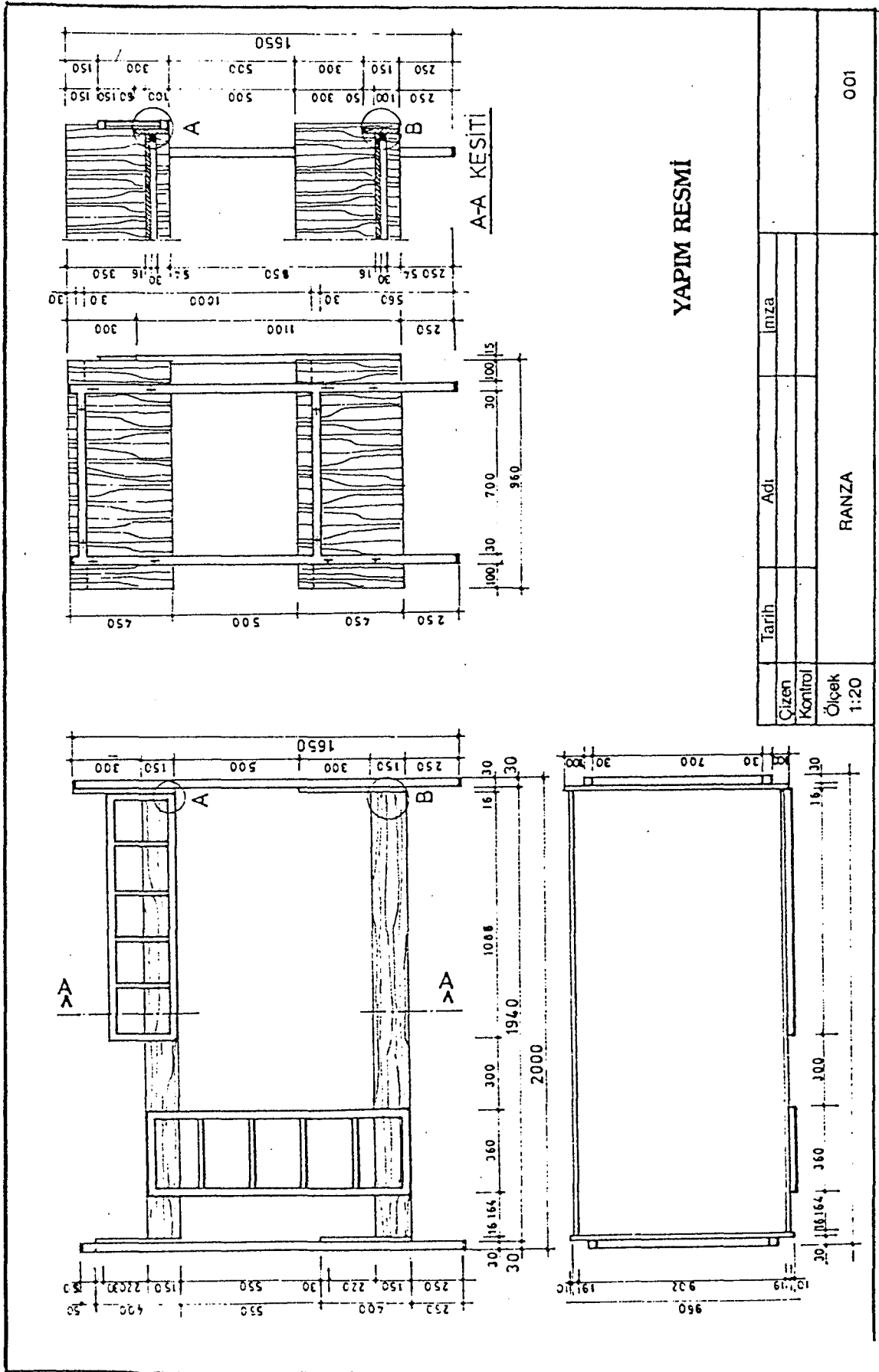
- 451 Üretim Müdürlüğü
- 452 Planlama Müdürlüğü
- 453 Hammade Ambarı

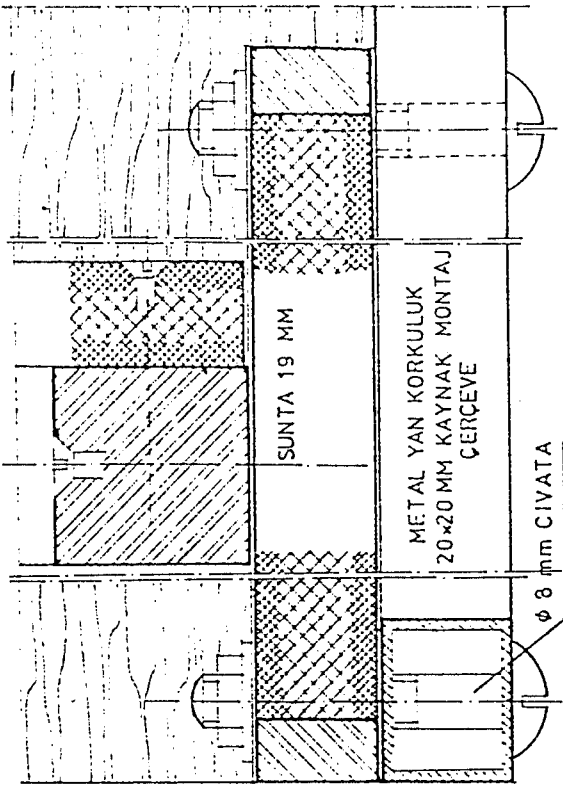
50 ARASTIRMA GELİŞTİRME GİDER YERLERİ

60 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER YERLERİ

70 GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ

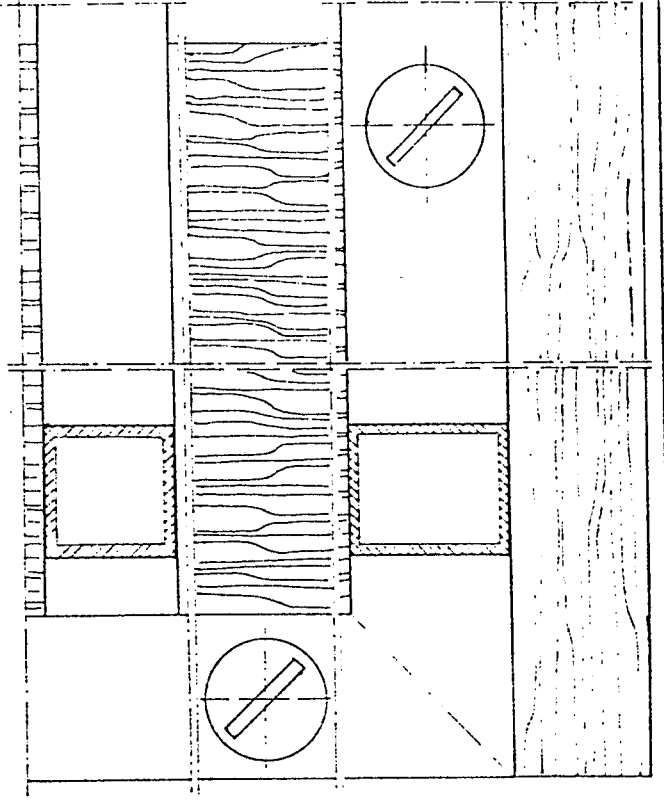
80 FİNANSMAN GİDER YERLERİ



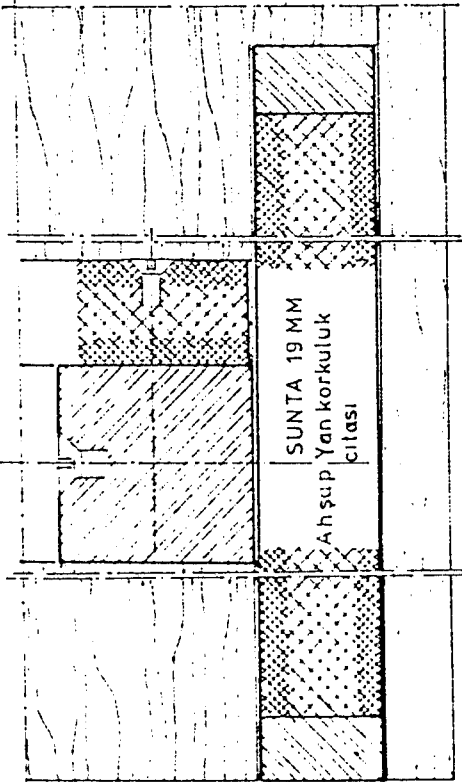


KESİT

A-DETAYI

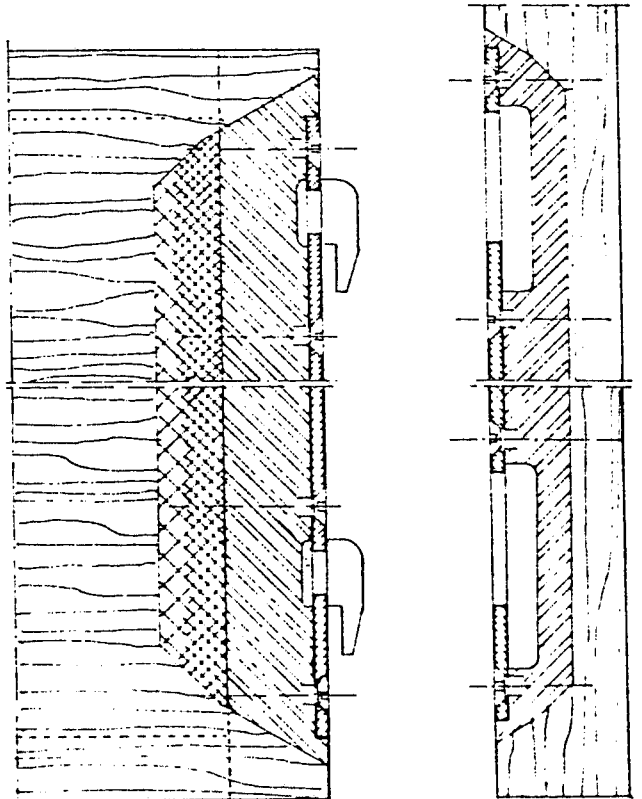


YAN GÖRÜNÜŞ



KESİT

B-DETAYI



YAN GÖRÜNÜŞ

SİPARİŞ NO:.....

TARİH:../../...

..... MOBİLYA İŞLETMESİ

SİPARİŞİN

ADI	ADEDİ	FIYATI TL.	TUTARI TL.	PEŞİN ALINAN TL.	KALAN TL.	ÖDEME ŞEKLİ TAKSİTLER

SİPARİŞ ŞARTLARI:

-
-
-
-
-

SİPARİŞİ VEREN:

ADI SOYADI ADRESİ İMZA

SİPARİŞİ ALAN:

ADI SOYADI BÖLÜMÜ ADRES İMZA

EK-3-SÖZLEŞME

İŞ EMRİ FORMU		Proje Teslim Tarihi:			İş Emri No:		
PROJE NO:		PROJE ADI:			ÜRÜN ADEDİ:		
Sıra No	Hat Kodu	MALZEMENİN		Birim	PLANLANAN		ÇEKİLEN MİKTAR
		Kodu	Adı		Net Miktar	Toplam	
AÇIKLAMA:							
NO	BÖLÜM	SORUMLU		TARİH	İMZA		
HAZIRLAYAN:				ONAY:			

EK-6-İŞ EMRİ FORMU

İsteği Yapan : Fiş Numarası :
Ne Zaman İstendiği : Fiş Tarihi :
Siparişin Verildiği Satıcı :

HAMMADDE SATIN ALMA İSTEK FİŞİ

Hammaddenin Türü	Miktarı	Birim Fiyatı	Tutarı

İstekte Bulunan:

Onaylayan:

Sipariş Edildiği Tarih :
Tahmini Teslimat Tarihi :
Siparişin Verildiği Satıcı :
Siparışı Veren Adı Soyadı :

EK-7-HAMMADDE SATIN ALMA İSTEK FİŞİ

Fiş No	:		Fiş Tarihi:	
Satınalma İstek Fişi No	:			
Satıcının Adı	:		HAMMADDE	
İsteği Yapan Bölüm	:		SATINALMA	
Nakliye Biçimi	:		FIŞI	
Muhtemel Geliş Tarihi	:			
Hammaddenin Cinsi	Miktarı	Açıklama	Birim Fiyatı	Tutar
Düzenleyen:		Satınalma Yetkilisi:		

EK-8-HAMMADDE SATINALMA FIŞI

Satıcının Adresi :		Hammadde Tutarı:	
Satıcının Adı :	TESLİM	Ödenip Ödenmediği:	
Taşıma Adresi :	ALMA	Fiş No :	
Taşıma Aracı :	RAPORU	Satınalma Fiş No :	
Teslim Eden :		Fatura No :	
	Teslim Edilen		
Teslim Edilen Mik.	Hammaddenin Türü	Açıklama	Hammaddenin Özellik.
Teslim Alan:			
MUAYENE RAPORU			
Kabul Edilen	Satıcıya Geri Ödenen	Hammaddenin Geri	
Hammedde Miktarı	Hammedde Miktarı	Gönderilme Nedeni	
Ölçümlemeyi Yapan:			
Kabul Eden :		Onaylayan:	

EK-9-TESLİM ALFA VE MUAYENE RAPORU

Satıcının Adı, Ünvanı :		AMBAR GİRİŞ		Fiş No :	
Fatura No :		Fişi		Tarih :	
Hammadde ve Melzemenin Türü	Miktarı	Açıklama	Birim Fiyatı	Tutarı	
Teslim Alan :			Teslim Eden :		

EK-IO-AMBAR GİRİŞ FİŞİ

Hammaddenin Adı :		Maksimum Miktar:				
Birim Ölçüsü :		Minimum Miktar :				
Stok Kodu Ya Da Parça No :		AMBAR	Kart No :			
Ambarda Bulunduğu Yer :		STOK KARTI				
GİREN			ÇIKAN		KALAN	
Ambar Giriş Tarihi	Teslim Alma Raporu	Miktar	Tarih	İstek Fiş No	Miktar	Miktar

EK-II-AMBAR STOK KARTI

Hammaddenin Adı		:	Maksimum Miktar:														
Birim Ölçüsü		:	Minimum Miktar :														
Kodu Ya Da Parça No		:	Yeniden Sip.Mik:														
Ambarda Bulunduğu Yer		:	Ortalama BirimF:														
SATILANLA VERİLEN SİP.		G İ R E N		Ç I K A R	K A L A N												
Sipariş Tar.	Satırana Fis No	Sipariş Mikteri	Sipariş Tahn. Geliş.	Tarih	Satırana Fis No	Miktar	Firim Fiyet	Tutar	Tarih	İstef. Fis No	İsteyen Folüm	Miktar	Firim Fiyet	Tutar	Stok Miktarı	Firim Fiyet	Tutar

EK-I2-SÜREKLİ ENVANTER STOK KARTI

İş Emri Ya Da Sipariş No :		HAMMADDE	İstek Fiş No :	
Hammadde İsteyen Bölüm :		İSTEK	Tarih :	
Fişi				
AÇIKLAMA	HAMMADDE NO	MİKTAR	FİYAT	TUTAR
ONAYLAYAN:	TESLİM EDEN:	TESLİM ALAN:		

EK-13-HAMMADDE İSTEK FİŞİ

AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ		Fiş No :	
		Tarih :	
STOK NO	TÜRÜ	BİRİM	MİKTAR
Ticaret Şefi :	Sevk Memuru :	Ambar Şefi :	

EK-14-AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ

İadenin nedeni :	Tarih :			
İade Eden Bölüm :	Fiş No :			
Alacaklandırılan	AMBAR İADE			
Sipariş No :	Fişi			
HAMMADDE STOK NO	İADE EDİLEN MİKT.	HAMMADDE TÜRÜ	BİR. MALİYET	TUTARI
Fişi Düzenleyen :	Fişi Alan :			
Onaylayan :	Alınış Tarihi :			

EK-15-AMBAR İADE FİŞİ

Artıklar Rapor No :	Tarih :		
Artığın Oluştuğu	Alacaklandırılacak		
Bölüm :	Hesap No :		
ARTIKLAR	Sipariş No :		
RAPORU			
MİKTARI	HAMMADDEİNİN TÜRÜ	BİRİM FİYATI	TUTAR
Teslim Eden :			
Teslim Alan Depo Memuru :			

EK-16-ARTIKLAR RAPORU

HAMMADDE	ELDEKİ STOKLAR		SAYIM FAZLASI			SAYIM NOKSANI		
	KOD NUMARASI	STOK KARTINDA KALAN	FİZİKİ SAYIM KALANI	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR	MİKTAR	BİRİM FİYAT	TUTAR

EK-17-STOK DEĞİŞİM RAPORU

İŞLETMENİN ADI			DİREKT HAMMADDE ÖZET FÜYÜ				AİT OLDUĞU AY :				
							SİPARİŞ NO :				
							İŞ EMRİ NO :				
SIRA NO	AMBAR ÇIKIŞ FİŞİ		DİREKT HAMMADDE- NİN ADI	GİDER MERKEZLERİ						TOPLAM	
	TARİH	NO		TABLA HATTI		MASRAF HATTI		DÖŞEME HATTI		TOPLAM	
				ORTA- LAMA MALİ- YET	CARİ MALİ- YET	ORTA- LAMA MALİ- YET	CARİ MALİ- YET	ORTA- LAMA MALİ- YET	CARİ MALİ- YET	ORTA- LAMA MALİ- YET	CARİ MALİ- YET
TOPLAM											

EK-18-DİREKT HAMMADDE ÖZET FÜYÜ

Giriş Sıra No:		ÜRÜN MADDELER AMBAR GİRİŞ FORMU			Tarih:	
Proje No	Ürün Kodu	Ürünün Adı Ölçü ve Nitelikler	Birim	Miktar	Stok Maliyeti (TL)	
TOPLAM						
Açıklama:		Teslim Eden:		Teslim Alan:		Onay:

EK-19-ÜRÜN MADDELER AMBAR GİRİŞ FORMU

Çıkış Sıra No:		ÜRÜN MADDELER AMBAR ÇIKIŞ FORMU			Tarih:	
Proje No	Ürün Kodu	Ürünün Adı Ölçü ve Nitelikler	Birim	Miktar	Stok Maliyeti (TL)	
TOPLAM						
Açıklama:		Teslim Eden:		Teslim Alan:		Onay:

EK-20-ÜRÜN MADDELER AMBAR ÇIKIŞ FORMU

İşçinin Adı Soyadı :

ZAMAN KARTI

Ay :

İşçinin Numarası :

Servis:

TARİH	SABAHA		ÖĞLE		FAZLA ÇALIŞMA		ÇALIŞILAN TOPLAM	
	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Gün	Saat

Normal Çalışma :

Saat Ücreti :

Fazla Çalışma :

Saat Ücreti : _____

Brüt Ücret Tutarı :

EK-21-ZAMAN KARTI

İşçinin Adı Soyadı :		İşçi No :						
Sona Eren Hafta :		İŞÇİ GÜNLÜK						
Saat No. :		ÇALIŞMA KARTI						
SARAH		ÖĞLE		FAZLA ÇALIŞMA		TOPLAM SAAT		
GÜNLER	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış	Giriş	Çıkış
PAZARTESİ								
SALI								
ÇARŞAMBA								
PERŞEMBE								
CUMA								
CUMARTESİ								
PAZAR								
Yetkili İmza:				Haftalık Toplam Saat:				

EK-22-İŞÇİ GÜNLÜK ÇALIŞMA KARTI

İşçi No	:		<u>Saat</u>	<u>Saat Ücreti</u>	<u>Tutar</u>
İşçinin Adı Soyadı	:				
Tarih	:				
Normal Ücret	:				
Vardiya Ücreti	:				
Fazla Çalışma Primi	:				
Yapılan İş	:		<u>TOPLAM ÇALIŞILAN SAAT</u>		
Sipariş No	:		<u>Normal Fazla Boş geçen</u>		
İşe Başlama	:				
İşi Bırakma	:				
Çalışılan Saat	:				
Boşa Geçen Süre	:				
Saat Ücreti	:				
Yapılan İş	:		<u>TOPLAM ÇALIŞILAN SAAT</u>		
Sipariş No	:		<u>Normal Fazla Boş geçen</u>		
İşe Başlama	:				
İşi Bırakma	:				
Çalışılan Saat	:				
Boşa Geçen Süre	:				
Saat Ücreti	:				
			<u>SAAT ÜCRETİ</u>	<u>TUTAR</u>	
Normal	:				
Fazla	:		_____	_____	
TOPLAM	:		_____	_____	

EK-23-GÜNLÜK İŞÇİLİK ÖZET KARTI

İŞÇİNİN		FAZLA ÇALIŞMA		İşçinin İmzası	Yönetici İmzası	Personel Sorumlusu
Adı Soyadı	Görevi	Günü	Saati (Süre)			
TOPLAM SAAT						

EK-25-FAZLA MESAI KARTI

İŞLETMENİN ADI			DİREKT İŞÇİLİK ÖZET FÖYÜ						Ait Olduğu Ays			
									Sipariş No :			
									İş Emri No :			
SIRA NO	İŞ ZAMAN KARTI		ÜRETİM GİDER MERKEZLERİ									
	Tarih	No	TABLA HATTI			MASİF HATTI			DÖŞEME HATTI			
			D.İ.S.	Ort. Ücr.	Tutar	D.İ.S.	Ort. Ücr.	Tutar	D.İ.S.	Ort. Ücr.	Tutar	

EK-26-DİREKT İŞÇİLİK ÖZET FÖYÜ

BÖLÜMSSEL GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KARTI

Tarih	Kaynak Belge	Yard. Mad.	Diğ. Mlz.	Boşa Geçen Zaman	Fazla Çalış, Öde.	Öteki İşç.	Su, Yakıt, Elekt.	Vergi, Resim, Harç.	Amort. Gid.	Diğ. G.Ü.G.
	Hamm. İstek Fişleri									
	Fatura ve Makbuzlar									
	İşçilik Belge.									
	Diğerleri									
	Peşin Öd. Gid. ve Tahakkuk Eden Gid.									
TOPLAM										

EK-27-BÖLÜMSSEL GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KARTI

TAHSİL FİŞİ		
Sayın:.....		Terih : Fiş No :
Alacaklı Hesaplar	AÇIKLAMA	TUTARI
Yalnız..... Yevmiye Madde No:		Yetkili İmza

TEDİYE FİŞİ		
Sayın:.....		Terih : Fiş No :
Borçlu Hesaplar	AÇIKLAMA	TUTARI
Yalnız..... Yevmiye Madde No:		Yetkili İmza

MAHSUP FİŞİ			
.....		Terih : Fiş No :	
AÇIKLAMA	BORÇLU HESAP.	ALACAKLI HESAP.	TUTAR
Yalnız..... Yevmiye Madde No:			Yetkili İmza

EK-28-TAHSİL, TEDİYE, MAHSUP FİŞLERİ

SİPARİŞ MALİYET KARTI

Stok için : Müşteri için :
 Ürün Tipi : Başlama Tarihi : Sipariş No :
 Ürün Miktarı : Müşteri Adı : Bitiş Tarihi :
 Ürün Miktarı : Ürün Miktarı : Tah. Bitiş Tar.:

TABLA HATTI GİDER MERKEZİ

DİREKT HAMMADDE			DİREKT İŞÇİLİK			GENEL ÜRETİM GİDELERİ		
Tarih	İstek Fiş No	Tutar	Tarih	Çalış. Kart No	Tutar	Tarih	Yük. Oranı	Tutar
TOPLAM			TOPLAM			TOPLAM		

MASİF HATTI GİDER MERKEZİ

DİREKT HAMMADDE			DİREKT İŞÇİLİK			GENEL ÜRETİM GİDELERİ		
Tarih	İstek Fiş No	Tutar	Tarih	Çalış. Kart No	Tutar	Tarih	Yük. Oranı	Tutar
TOPLAM			TOPLAM			TOPLAM		

MALİYET ÖZETİ

Satış Fiyatı:

Tabla Hattı

Masif Hattı

Maliyetler :Gid. MerkeziGid. MerkeziToplam

1. Direkt Hammadde

2. Direkt İşçilik

3. G.Ü.G.

Toplam Üretim

Maliyeti :

Birim Maliyet :

Düzenleme Tarihi :		KARŞILAŞTIRMALI AYLIK		
Düzenleyen Bölüm :		GELİR DURUMU RAPORU		
RAPORLA İLGİLİ BİLGİLER	AYLIK FİİLİ SONUÇLARLA BİR ÖNCEKİ AYIN KARŞILAŞTIRILMASI		+ FARK (TL)	FARKLARIN YÜZDESİ (+ %)
	(BİR ÖNCEKİ AY) .....AYI	(BİR SONRAKİ AY) .....AYI		
- SATIŞLAR				
- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ				
- BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)				
- İNDİRİLECEK DİĞER GİDERLER				
- NET SATIŞ KARI				
- DİĞER GELİR VE GİDERLER				
- DÖNEM KARI				

EK-30-KARŞILAŞTIRMALI AYLIK GELİR DURUMU RAPORU

Düzenlendiği Ay :

Düzenleyen Bölüm :

AYLIK GELİR DURUM RAPORU

RAPORLA İLGİLİ BİLGİLER	.....AYI SONU			YILLIK KÜMÜLATİF		
	Fiili	Tahmini	Fark	Fiili	Tahmini	Fark
- SATIŞLAR						
- SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ						
- BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)						
- İNDİRİLECEK DİĞER GİDERLER						
- NET SATIŞ KARI						
- DİĞER GELİR VE GİDERLER						
- DÖNEM KARI						

EK-31-AYLIK GELİR DURUM RAPORU

Düzenleme Tarihi :

Düzenleyen Bölüm :

YILLIK BRÜT GELİR DURUMU RAPORU

RAPORLA İLGİLİ BİLGİLER	..... YILI			.....YILI			± FARKLAR
	SATIŞLAR	MALİYET	BRÜT GELİR	SATIŞLAR	MALİYET	BRÜT GELİR	
1-SATIŞLAR							
2-SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ							
3-BRÜT GELİR							
TOPLAM							

EK-32-YILLIK BRÜT GELİR DURUMU RAPORU

...../..... YILLARI KARŞILAŞTIRMALI
BİLANÇOLAR

HESAPLAR	YILLAR		AZALMA YA DA ÇOĞALMA	
	± FARK (TL)	± FARK YÜZDESİ (%)
1. DÖNEN VARLIKLAR				
DÖNEN VARLIKLAR				
TOPLAMI				
2. DURAN VARLIKLAR				
DURAN VARLIKLAR				
TOPLAMI				
 AKTİF TOPLAMI				
3. KISA VADELİ				
YABANCI KAYNAKLAR				
KISA VADELİ				
YAB. KAY. TOPLAMI				
4. UZUN VADELİ				
YABANCI KAYNAKLAR				
UZUN VADELİ				
YAB. KAY. TOPLAMI				
5. ÖZ KAYNAKLAR				
ÖZ KAYNAKLAR				
TOPLAMI				
 PASİF TOPLAM				

EK-33-KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇOLAR

..../. YILLARI

HESAPLAR	YILLAR		AZALMA YA DA ÇOĞALMA	
	± FARK (TL)	± FARK YÜZDESİ (%)
1. SATIŞLAR				
2. SATILAN ÜRÜNLERİN MALİYETİ				
3. BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)				
4. İNDİRİLECE DİĞER GİDERLER				
5. NĒT SATIŞ KARI (ZARARI)				
6. DİĞER GELİR VE GİDERLER				
7. DÖNEM KARI				

EK 34-YILLIK KARŞILAŞTIRMALI NET GELİR DURUMU RAPORU

MOBİLYA ÜRETİM VE SATIŞ RAPORU			
ÜRÜN ÇEŞİTLERİ	ÜRETİM MİKTARI	SATIŞ MİKTARI	STOK MİKTARI
TOPLAM			

EK-36-MOBİLYA ÜRETİM VE SATIŞ RAPORU

Düzenleme Tarihi :			
Düzenleyen Bölüm :			
HAMMADDE TÜKETİM RAPORU			
GİDER MERKEZLERİ	TÜKETİLEN HAMMADDELER		
	Kereste	Sunta	Kumaş
	Kullanılan Miktar	Kullanılan Miktar	Kullanılan Miktar
TABLA HATTI			
MASIF HATTI			
YÜZEY İŞLEMLERİ HATTI			
DÖŞEME HATTI			
MONTAJ-AMBALAJ HATTI			
TOPLAM			

EK-37-HAMMADDE TÜKETİM RAPORU

GÜNLÜK GENEL

Düzenleme Tarihi :

ÜRETİM GİDERLERİ

Düzenleyen Bölüm :

KONTROL RAPORU

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	GÜNLÜK			AYLIK			YILLIK		
	BÜT.	Fiili	± FARK	BÜT.	Fiili	± FARK	BÜT.	Fiili	± FARK
ENDİREKT HAMMADDE - Yardımcı Madde - İşletme Malzemesi - Ambalaj Malzemesi - Diğer Malzemeler ENDİREKT İŞÇİLİK TAMİR - BAKIM DİĞER GENEL ÜRETİM GİDERLERİ									
TOPLAM									

EK-38-GÜNLÜK GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KONTROL RAPORU

İŞLETMENİN ADI :		TARİH:...../.../...																										
SİPARİŞİ VEREN :	TAHMİNİ MALİYET																											
İŞİN TANIMI :	HESAPLAMA FORMU																											
İSTENİLEN MİKTAR :																												
Bu Üretim için TL. Fiyat Hesap Edilmiştir.																												
Yetkili:		Yetkili:																										
DİREKT HAMMADDE																												
Malzeme Türü	Ürüne Giden Miktar	Birim Birim	Birim Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)																								
TOPLAM																												
DİREKT İŞÇİLİK																												
İşlem	Bölüm	Tahmini Saat	Tahmini Saat Ücr.	Tutarı (TL)																								
TOPLAM																												
<table style="width:100%; border: none;"> <tr> <td style="width:60%;">İşçilik Toplamı</td> <td style="width:5%;">:</td> <td style="width:35%;"></td> </tr> <tr> <td>Genel Üretim Giderleri</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Hammadde ve Malzeme Tutarı</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">TOPLAM</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Kâr</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Birim Satış Fiyatı</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Tahmini Ürün Maliyeti (Birim)</td> <td>:</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Toplam Sipariş Maliyeti</td> <td>:</td> <td></td> </tr> </table>					İşçilik Toplamı	:		Genel Üretim Giderleri	:		Hammadde ve Malzeme Tutarı	:		TOPLAM	:		Kâr	:		Birim Satış Fiyatı	:		Tahmini Ürün Maliyeti (Birim)	:		Toplam Sipariş Maliyeti	:	
İşçilik Toplamı	:																											
Genel Üretim Giderleri	:																											
Hammadde ve Malzeme Tutarı	:																											
TOPLAM	:																											
Kâr	:																											
Birim Satış Fiyatı	:																											
Tahmini Ürün Maliyeti (Birim)	:																											
Toplam Sipariş Maliyeti	:																											

EK-39-TAHMİNİ MALİYET HESAPLAMA FORMU