

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

**İMALAT İŞLETMELERİNDE
TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ
VE BİR UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Mustafa KUTLU



Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi

ESKİŞEHİR, 1987

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
<u>GİRİŞ</u>	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN NİTELİĞİ

<u>I. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TANIMI, KAPSAMI VE AMAÇLARI</u>	4
1. TANIMI.....	4
2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI	5
A. <u>Kapsamlarına Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi</u>	6
a. Kısmi Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	6
b. Toplu Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	7
B. <u>Uygulama Düzeylerine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi</u>	7
a. İşletme Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	8
b. Sektör Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	8
c. Ulusal Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	9
d. Uluslararası Tekdüzen Muhasebe Sistemi..	9

3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN AMAÇLARI.....	10
<u>II. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMA NEDENLERİ, YARARLARI, SAKINICALARI VE GELİŞİMİ.....</u>	11
1. NEDENLERİ.....	11
A. <u>Muhasebenin Temel Kavramları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine İşlerlik Kazandırılması.....</u>	13
B. <u>Mali Raporların İyi Bir Şekilde Hazırlanıp Sunulması.....</u>	14
C. <u>Hesap Plan ve Muhasebe Yöntemlerinin Yeniden Düzenlenmesi Gereksiniminin Ortaya Çıkması.....</u>	15
D. <u>İktisadi Devlet Kuruluşlarının Yapısının Modern İşletmecilik İlkelerine Göre Düzenlenmemiş Olması.....</u>	16
E. <u>İktisadi Devlet Kuruluşlarının Mali İşler ve Muhasebe Servislerinden İstenilen Bilgiler Konusunda Bakanlıklar Arasında Esgüdümün Yetersiz Olması.....</u>	16
F. <u>Sistemin Oluşturulmasını Gerektiren Öteki Nedenler.....</u>	17
2. YARARLARI.....	17
A. <u>İşletmeler Açısından Yararları.....</u>	18
B. <u>İşletme İle Yatırım ve Kredi İlişkisi Olanlar Açısından.....</u>	19
C. <u>Sektör Planlarının Düzenlenmesi ve Karşılaştırılması Açısından.....</u>	19
D. <u>Ulusal Ekonomi ve Kamu Yönetimi Açısından</u>	20
E. <u>Meslek Kuruluşları Açısından.....</u>	21
F. <u>Öteki Yararları.....</u>	21

3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SAKINICALARI.....	21
4. ÜLKEMİZDE TEKDÜZEN MUHASEBE İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYET MUHASEBİS SİSTEMİ

<u>I. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN NİTELİĞİ.....</u>	28
<u>II. TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ.....</u>	32
1. GİDER HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ.....	33
A. <u>Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı.....</u>	38
B. <u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı</u>	45
C. <u>Direkt İşçilik Giderleri Hesabı.....</u>	48
D. <u>Genel İmalat Giderleri Hesabı.....</u>	51
a. Sabit Genel İmalat Giderleri Hesabı...	52
b. Değişken Genel İmalat Giderleri Hesabı	52
E. <u>Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabı.....</u>	55
F. <u>Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabı.</u>	56
G. <u>Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Hesabı.....</u>	57
H. <u>Programlanmış Büyük Proje Giderleri Hesabı.....</u>	58
I. <u>Arastırma Ve Gelistirme Giderleri Hesabı.</u>	58

İ. <u>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı</u>	59
J. <u>Genel İdare Giderleri Hesabı</u>	61
2. GİDER YANSITMA HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ.....	62
A. <u>Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı</u>	66
B. <u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı</u>	67
C. <u>Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	69
D. <u>Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	70
a. Değişken Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı.....	75
b. Sabit Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı.....	76
E. <u>Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	79
F. <u>Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	79
G. <u>Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	80
H. <u>Programlanmış Büyük Proje Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	80
I. <u>Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	81
İ. <u>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	81
J. <u>Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı</u>	82
3. FARK HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ.....	82
A. <u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları Hesabı</u>	84

B. <u>Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları Hesabı</u>	86
C. <u>Direkt İşçilik Ücret ve Süre Farkları Hesabı</u>	88
D. <u>Genel İmal Giderleri Bütçe Farkları Hesabı</u>	90
E. <u>Genel İmal Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı</u>	90
F. <u>Genel İmal Giderleri Kapasite Farkları Hesabı</u>	91
G. <u>Yedek Duran Varlık Gider Farkları Hesabı</u>	95
H. <u>Özel Mamul Mühendisliği Gider Farkları Hesabı</u>	95
I. <u>Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Gider Farkları Hesabı</u>	95
İ. <u>Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları Hesabı</u>	95
J. <u>Arastırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı</u>	96
K. <u>Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları Hesabı</u>	96
L. <u>Genel İdare Gider Farkları Hesabı</u>	96
<u>II. TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER ÇEŞİTLERİ,</u>	
<u>GİDER YERLERİ VE İŞLEYİŞİ</u>	98
1. GİDER ÇEŞİTLERİ.....	98
A. <u>İlk Madde ve Malzeme</u>	99
a. Direkt İlk Madde ve Malzeme.....	100
b. Üretimle İlgili Dışarıya Yaptırılan İşler.....	100

c. İstahsal Vergisi.....	100
d. Endirekt Malzeme.....	100
B. <u>İşçi Ücret ve Giderleri</u>	102
C. <u>Memur Ücret ve Giderleri</u>	105
a. Memur Ücretleri.....	106
b. Memurlara Ait Öteki Giderler.....	107
D. <u>Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler</u> ...	107
a. Dışarıdan Alınan Su ve Enerji.....	108
b. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri.....	108
E. <u>Çeşitli Giderler</u>	109
a. Yolluk Giderleri.....	110
b. Sigorta Giderleri.....	110
c. Haberleşme Giderleri.....	111
d. Sergi ve Reklâm Giderleri.....	111
e. Dava, İcra ve Noter Giderleri.....	111
f. İştirak Payları ve Ödentileri.....	111
g. Diğer Çeşitli Giderler.....	112
F. <u>Vergi, Resim ve Harçlar</u>	112
G. <u>Amortismanlar</u>	114
H. <u>Giderleri Dağıtılacak Gider Yerleri Hesabı</u>	115
2. GİDER YERLERİ.....	115
A. <u>Gider Yeri Kavramı</u>	115
B. <u>Gider Yerlerinin Sınıflandırılması</u>	117

a. Esas Üretim Gider Yerleri.....	118
b. Yardımcı Üretim Gider Yerleri.....	119
c. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri.....	119
d. Yatırım Gider Yerleri.....	120
e. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	120
f. Araştırma, Geliştirme Gider Yerleri..	121
g. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri.....	121
h. Genel İdare Gider Yerleri.....	121

III. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN
DAĞITIMI, DAĞITIM ANAHTARLARI VE YÖNTEMLERİ.... 122

1. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMI.....	122
A. <u>Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu....</u>	123
2. GİDER DAĞITIM ANAHTARLARI.....	124
3. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMINDA KULLANILAN YÖNTEMLER.....	127
A. <u>Kademeli Dağıtım Yöntemi.....</u>	128
B. <u>Matematiksel Dağıtım Yöntemi.....</u>	129
C. <u>Devamlı Dağıtım Yöntemi.....</u>	131
D. <u>Planlı Dağıtım Yöntemi.....</u>	132

IV. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN
MAMULLERE YÜKLENMESİ VE BİRİM MALİYETLERİN
SAPTANMASI..... 141

1. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN MAMULLERE YÜKLENMESİ.....	141
2. BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI.....	145
<u>TEORİK SONUÇ</u>	150

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

<u>I. TEKEL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ SİGARA SANAYİ MÜESSESİ İSTANBUL SİGARA FABRİKASINDA TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN UYGULAMA BİÇİMİ</u>	156
1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ HESAP PLANI..	157
2. İŞLETMENİN GİDER ÇEŞİTLERİ VE GİDER YERLERİ.....	158
A. <u>Gider Çeşitleri</u>	158
B. <u>Gider Merkezleri</u>	159
a. İşlem Gider Merkezleri.....	159
b. Yardımcı Gider Merkezleri.....	160
3. GİDERLER İLE İLGİLİ YEVİMİYE KAYITLARININ YAPILMASI.....	160
4. GİDER TOPLAMA VE DAĞITIM TABLOSU.....	162
5. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMI, DAĞITIM ANAHTARLARI VE YÖNTEMLERİ.....	162

6. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN İMALATA YÜKLENMESİ VE YEVMIYE KAYITLARININ YAPILMASI.....	164
7. BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI.....	165
II. <u>TÜRKİYE GEMİ SANAYİ CAMİALTI TERSANESİ</u> <u>MÜESSESESİNDE TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ</u> <u>SİSTEMİNİN UYGULAMA BİÇİMİ</u>	167
1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ HESAP PLANI..	168
2. İŞLETMENİN GİDER ÇEŞİTLERİ VE GİDER MERKEZLERİ.....	169
A. <u>Gider Çeşitleri</u>	169
B. <u>Gider Merkezleri</u>	170
3. GİDERLER İLE İLGİLİ YEVMIYE KAYITLARININ YAPILMASI.....	171
4. GİDERLERİ TOPLAMA VE DAĞITIM TABLOSU.....	173
5. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANMIŞ BULUNAN GİDERLERİN İŞLEM GİDER MERKEZLERİNE DAĞITIMI.....	174
6. GİDERLERİN İMALATA YÜKLENMESİ VE YEVMIYE KAYITLARININ YAPILMASI.....	175
7. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN MAMULLERE YÜKLENMESİ VE BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI.....	176
<u>UYGULAMAYA İLİŞKİN SONUÇ VE ÖNERİLER</u>	179
<u>YARARLANILAN KAYNAKLAR</u>	186

GİRİŞ

Günümüzde, Ekonomik alanda faaliyet gösteren yönetici ve uygulamacıların en önemli sorunlarından biri de, işletmeleri ile ilgili alacakları kararlar için sağlıklı ve güvenilir muhasebe bilgi kaynaklarından yoksun olmalarıdır.

Gelişmekte olan ülkemizin, kamu ve özel sektör işletmeleri yetersiz öz kaynak ve teknoloji birikimi ile çalışmaktadır. Bununla birlikte dış pazarlara açılmak için yapılan girişimler ve yoğun bir iç ve dış rekabet koşulları, işletmelerin yaşama sürelerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenlerden dolayı işletme yöneticilerinin alacakları her kararı, gerçekçi verilere dayandırmaları zorunludur. Özellikle imalat sektöründe çalışan kamu ve özel işletmelerin gelecekteki başarımları; fiyatlandırma kararlarının alınması, mamul kârlılık analizlerinin yapılması, imal etme ya da satın alma seçenekleri arasında tercihlerin yapılması, üretim teknolojisinde değişiklik yapılıp yapılmaması ve imal ya da satma seçeneklerinin yeğlenmesi gibi özel yönetim kararları gerektiren konularda

alınacak kararların doğruluğuna bağlıdır. Alınacak olan bu kararların, işletmelerin başarımlarına olumlu yönde etkili olabilmesi için çağdaş muhasebe tekniğinin getirdiği "Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi"ni işletmelerinde etkin bir biçimde uygulamalarına bağlı olacaktır.

Kamu İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunca, 1972 yılında Genel Muhasebe, 1977 yılında da maliyet muhasebesi alanında, kamu işletmeleri Mali işler ve muhasebe örgütüyle, yönetim faaliyetlerinin verimini artırmak, genel ekonomi ve sektörler düzeyinde tüm kaynaklardan en uygun bir biçimde yararlanmak için, tekdüzen muhasebe sistemi ve açıklamaları, ülkemizde muhasebe ve rapor tekniğinin standartlaştırılması, olumlu bir gelişme olarak tanımlanabilir.

Kamu İşletmeleri için zorunlu, özel sektör işletmeleri için isteğe bağlı olan "Tekdüzen Maliyet Muhasebesi" adlı çalışmamızdaki amaç; sistemin önemini, yararlarını, işleyiş ve uygulanma biçimi hakkında açıklık getirerek, özel sektör işletmelerinde uygulanmasını yoğunlaştırmak ve sistemi uygulayan maliyet muhasebecilerinin ise, sistemin uygulanması sırasında karşılaşılabilecekleri sorunlar hakkında açıklık getirebilmektir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, önce, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tanımı, Önemi, Kapsamı ve Amaçları", sonra "Tekdüzen

Muhasebe Sisteminin Uygulanma Nedenleri, Yararları, Sakıncaları ve Gelişimi" incelenmiştir.

İkinci bölümde önce, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi, Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sisteminde Maliyet Hesapları ve İşleyişi" sonra "Yardımcı Gider Merkezlerinde Toplanan Giderlerin Dağıtımı, Dağıtım Anahtarları ve Yöntemleri ile İşlem Gider Merkezlerinde Toplanan Giderlerin Mamullere Yüklenmesi ve Birim Maliyetlerin Saptanması" incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, 2 ayrı işletmede konumuz ile ilgili bir uygulama yapılmıştır.

Daha sonra da teorik sonuç ve uygulamaya ilişkin sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN NİTELİĞİ

I. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN TANIMI, KAPSAMI VE AMAÇLARI

1. TANIMI

Tekdüzen Muhasebe Sistemi(1), belli ölçülerde benzer olan işletmelerce aynı niteliklere sahip olaylar ve koşullara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir(2). Daha ayrıntılı bir tanım ise, bir işletme ya da kuruluşta

(1) Ülkemizde, Tekdüzen Muhasebe Sistemi kavramı ile aynı anlamda kullanılan diğer kavramlar şunlardır: Yeknesak Muhasebe Sistemi, Uniform Muhasebe Sistemi, Muhasebenin Normalizasyonu ve Muhasebenin Standartlaştırılmasıdır. Çalışmamızda bunlardan Tekdüzen Muhasebe Sistemini kullanmayı yeğledik.

(2) Yüksel Koç-YALKIN, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 380, s.7.

tutulan hesapları belli bir anlamda, belirli bir sistem içinde amaca, plâna ve denetime uygun bir biçimde bölümlen, bu bölümler arasında kesin sınırlamalar getiren, aynı olayların sürekli aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan(3), özel işletmelerde ve kuruluşlarda uygulanması isteğe bağlı, kamu iktisadi kuruluşlarında zorunlu olarak uygulanan bir sistemdir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi denilince, uygulamada tektip bilanço ve gelir tablosu anlaşılmaktadır. Gerçi tekdüzenliliğin amaçlarından birisi de bilanço ve gelir tablosu verilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin tartışılmayacak nitelikte olmasını sağlamaktır. Ama, "tektip bilanço ve tektip gelir tablosu demek değildir"(4). Bunların ötesinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini tam anlamıyla uygulamaya koymak, bütçeleme, raporlama ve hesap planlarının standartlaşmasını amaçlayan bir sistemdir.

2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SINIFLANDIRILMASI

Tekdüzen muhasebe sistemi, kapsam ve uygulama

(3) Mehmet YAZICI, Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi, (İstanbul: 1965), s.4.

(4) Nuri UMAN, "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma" Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 6, III-IV, Sayı 21-22 (Ağustos-Kasım 1980), s.136.

düzeylerine göre sınıflanabilir(5):

A. Kapsamlarına Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tekdüzen muhasebe sistemi, kapsamlarına göre ikiye ayrılır:

- a. Kısmi Tekdüzen Muhasebe Sistemi,
- b. Toplu Tekdüzen Muhasebe Sistemi,

a. Kısmi Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Kısmi tekdüzen muhasebe sistemi, genel muhasebe sistemlerinde tekdüzenliği öngörür. Maliyet muhasebesinin ve onun alt bölümleri olan standart maliyetlerin, gider dağıtım anahtarlarının ve yöntemlerinin, işletme bütçelerinin işletmelerin gereksinmelerine göre düzenlenmesini serbest bırakır(6). Burada maliyet muhasebesinin bağımsızlığı, iki yönlüdür. Birincisi maddi bağımsızlık, ikincisi de teknik bağımsızlıktır.

Maddi bağımsızlıkta, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi işletmede ayrı ayrı servislerde tutulur, ayrı defter ve belgeler kullanılır. Teknik anlamda bağımsızlıkta

(5) KOÇ-YALKIN, s.10-11; D.P.T. Muhasebe Usullerinin Yeknesaklaştırılması ve Islahı, Giriş, (Ankara: 1973), s.26-28.

(6) D.P.T., s.27.

ise, genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiler, her iki muhasebe örgütü tarafından, ikinci bölümde açıklayacağımız çeşitli bağlantı hesapları aracılığıyla yürütülür.

b. Toplu Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Toplu Tekdüzen Muhasebe sisteminde, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi birlikte ele alınır. Avusturya'da kısmi tekdüzen muhasebe sistemi, Almanya ve Fransa'da ise toplu tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaktadır(7). Ülkemizde tekdüzenliliğe geçiş olan 1972 yılından 1977 yılına kadar kısmi tekdüzen sistemi uygulanmış, 1977 yılından günümüze kadar kamu iktisadi kuruluşlarında toplu tekdüzen sistemi uygulanmaktadır(8).

B. Uygulama Düzeylerine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Tekdüzen muhasebe sistemi, uygulama düzeylerine göre dörde ayrılır(9):

(7) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Semineri, (Ankara: 1976), s.2-3.

(8) Fahir BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 7, I-II, Sayı 23-24 (Şubat-Mayıs 1981), s.23-24.

(9) KOÇ-YALKIN, s.10.

- a. İşletme Tekdüzen Muhasebe Sistemi
- b. Sektör Tekdüzen Muhasebe Sistemi
- c. Ulusal Tekdüzen Muhasebe Sistemi
- d. Uluslararası Tekdüzen Muhasebe Sistemi

a. İşletme Tekdüzen Muhasebe Sistemi

İşletmelerin birbirini izleyen dönemlerde uyguladıkları muhasebe kavramlarında, ilkelerinde ve rapor sistemlerinde değişikliklere gitmemeleri için, işletme biriminde muhasebe alanında tekdüzenliliğe gitmeleri gerekir. Bunun sonucunda, birbirini izleyen dönemlerde işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının karşılaştırılma olanağı sağlanmış olur. İşletme yöneticileri ya da sahipleri de, bu sonuçlara dayanarak; plânlama, karar verme, kontrol, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, finansal tabloların hazırlanması gibi muhasebe işlevlerini(10), daha etkin bir şekilde yerine getirme olanağına sahip olurlar.

b. Sektör Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Aynı sektörde faaliyet te bulunan işletmelerin, hesapların kayıt lanmasında, sınıflandırılmasında, kodlan-

(10) Celalettin ATAMANALP, "Günümüzde Maliyet Muhasebesinin Fonksiyonları Vergi Kaynakları ve İlkeleri", İşletme Dergisi, Sayı 1-2, (Mayıs-1981), s.263.

dırılmasında, hesap planlarının düzenlenmesinde, mali raporların hazırlanmasında, sunumunda ve muhasebe kavramlarının algılanıp uygulanmasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar, işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılmasını güçleştirmektedir. Bunun yanında sektör ile ilgili doğru ve güvenilir veriye olan gereksinimler, aynı sektörde tekdüzen muhasebe sistemlerinin uygulamaya konulması ile giderilebilir.

c. Ulusal Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Ulusal Tekdüzen Muhasebe Sistemi ise, sektörler arasında farklılıklara yer vermeyen ve ilgili ülkede bir bütün olarak uygulanan bir muhasebe sistemidir. Bu açıdan da, bütün sektörlerle uygulanabilecek temel esasları kapsamına alır. Bu niteliğinden dolayı, ulusal tekdüzen muhasebe sistemine, genel tekdüzen muhasebe sistemi de denilmektedir(11).

d. Uluslararası Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Ülkeler arasındaki Ekonomik ilişkilerin hızla artması, ulusal pazarların yerini bölgesel ve uluslararası pazarlara bırakması, ekonomik ve sosyal ilişkilerin de yoğunlaştırılmasına neden olmuştur. Oysa her ülkede farklı

(11) KOÇ-YALKIN, s.11.

muhasabe uygulamasının bulunması, aynı ekonomik unsurların muhasabe raporlarında farklı biçimde yansıtılması ile sonuçlanmaktadır. Uluslararası muhasabe özellikle mali raporların uygulanmasında görülen bu farklılıkları gidermek için, diğer ülkelerdeki muhasabe uygulamalarını bilmek, gereksinimleri karşılamamaktadır(12). Başka bir deyişle, bölgesel ve uluslararası çıkarların ulusal çıkarları aşması, uluslararası tekdüzen muhasabe kavramını ortaya çıkarmıştır.

3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Tekdüzen genel ve maliyet muhasabelerini de kapsayan toplu tekdüzen muhasabe sisteminin uygulanmasında, ulaşılmak istenen amaçlar şunlardır(13):

i. İşletmenin mali işler ve muhasabe örgütüyle, yönetim faaliyetlerinin verimini artırmak.

ii. Genel Ekonomi ve sektörler düzeyinde, tüm kaynaklardan en uygun bir biçimde yararlanmayı sağlamaktır.

Tekdüzen muhasabe sisteminin yukarıda belirtilen amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için; ilgili muhasabe

(12) s.12.

(13) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Semineri, s.21-22, KOÇ-YALKIN, s.8.

sisteminde hem şekil hem de içerik bakımından tekdüzenliğin sağlanması zorunludur. Bilindiği gibi tekdüzen muhasebe sistemi, biçim ve içerik tekdüzenliliğiyle bir bütündür. Şekil tekdüzenliliği, ilgili sistemin sınıflandırılmasında belirtildiği gibi; kapsamlarına (kısmî ve toplu) ve uygulama düzeylerine (işletme, sektör, ulusal, uluslararası) göre ikiye ayrılmaktadır. İçerikliği ise; "Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramları"yla, bu kavramlara dayalı olarak oluşturulan muhasebe ilkeleri, rapor sistemi, hesap planı ve terminolojide sağlanan benzerliktir(14). Bu nedenle, bir ülke ya da bir sektör için sadece tek tip hesap planının düzenlenmiş olması ya da tektip bilançoların tespit edilmiş olması, o ülkede ya da sektörde tekdüzen sisteminin mevcut olduğu ve uygulandığı şeklinde anlaşılmalıdır(15). Bir muhasebe sistemi, tekdüzen muhasebe sistemi niteliğini taşıyabilmesi için, yukarıdaki amaçları yerine getirmelidir.

II. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMA NEDENLERİ, YARARLARI, SAKINCALARI VE GELİŞİMİ

1. NEDENLERİ

Ülkemizde, muhasebe bilgilerinin tekdüzen bir sistem

(14) Mehmet URAGUN, İşletme Muhasebesi, (Ankara-1975), s.10.

(15) KOÇ-YALKIN, s.8.

içine oturtulması istemi, yakın bir geçmişe dayanır. Buna en fazla gereksinimi olan taraf da, İktisadi Devlet Kuruluşları olmuştur. Bilindiği gibi, ülkemizin sanayisinin Lokomotifi olan ve Ulusal Gelire en fazla katma değeri yaratan bu kuruluşlar; muhasebe sistemlerindeki düzensizlikler, kararsızlıklar, aksaklıklar nedeniyle etkin ve verimli çalışamıyorlardı. İktisadi Devlet Kuruluşlarını Yeniden Düzenleme Komisyonu karşılaşılan olumsuz durumları ortadan kaldırmak, mevcut koşulları geliştirmek ve modernleştirmek amacıyla geniş kapsamlı bir muhasebe sisteminin oluşturulması için ayrıntılı bir program yapmak zorunda kalmıştır.

İktisadi Devlet Kuruluşlarını Yeniden Düzenleme Komisyonu Mali İşler ve Muhasebe Grubunu, İktisadi Devlet Kuruluşları yönünden geniş kapsamlı bir muhasebe planının yapılması için ayrıntılı bir program yapmaya iten nedenlerin başlıcaları, şunlardır(16):

- A. Muhasebenin temel kavramları ile genđ kabul görmüş muhasebe ilkelerine işlerlik kazandırmak,
- B. Mali raporları iyi bir şekilde hazırlayıp sunmak,
- C. Hesap planı ve muhasebe yöntemlerinin yeniden düzenlenmesi gereksiniminin ortaya çıkması,

(16) D.P.T., Muhasebe Usullerini Islahı, s.37-41.

D. İktisadi Devlet Kuruluşlarının yapısının, çağdaş işletmecilik ilkelerine göre düzenlenmemiş olması,

E. İktisadi Devlet Kuruluşlarının Mali İşler ve Muhasebe Servislerinden istenilen bilgiler konusunda, Bakanlıklar arasında eşgüdümün yetersiz olması,

F. Sistemin oluşturulmasını gerektiren öteki nedenler.

Şimdi bu nedenleri kısaca açıklayalım:

A. Muhasebenin Temel Kavramları İle Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine İşlerlik Kazandırılması

Genel kabul görmüş muhasebe kavramı ve ilkelerinin olmaması ya da bunların yetersiz ve yanlış uygulanması, aksaklıkların ve istenmeyen durumların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Örneğin; işletme sermayesinin ve bunun analizi için gerekli olan kaynak kullanım tablolarının hazırlanması amacıyla bilançoların düzenlenmesi, döner varlıkların ve kısa vadeli borçların sistematik bir şekilde gösterilmesini gerektirir. Ama gerek kamu kuruluşlarında, gerekse özel sektörde böyle bir sınıflandırma yoluna gidilmemiş ya da yanlış sınıflandırılması anlamlı analizlerin ve yorumların yapılmasını engellemiştir(17). Sınıflandırmanın yanısıra; hesapların başlıkları ile kapsamlarının

(17) D.P.T., Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, (Ankara-1973), s.7.

ilgisizliği, özellik gösteren hesapların bilanço ve kâr-zarar tablolarında gereği gibi gösterilmemesi, tâli ve yardımcı hesapların yerinde kullanılmaması, önceki yıllara ait zararların aktif işlemi görmesi, satışların maliyeti ile gayri safi kârın belirlenmesinde ve ayrıca genel imâl giderlerinin işletmede hangi düzey ölçüde mamullere yükleneneği konularında açık kavramların bulunmayışı da söz konusu istenmeyen durumlardan başlıcalarıdır.

B. Mali Raporların İyi Bir Şekilde Hazırlanıp Sunulması

Muhasebe raporları, ilgili çevrelere bilgi vermek amacıyla çeşitli şekillerde hazırlanıp sunulmaktadır. Muhasebe raporları; yıllık rapor olarak, bilanço, gelir tablosu, fonlar tablosu ile yönetim raporları olarak da; sorumluluk, oran ve yüzde raporları olarak sıralanabilir(18).

İşletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtan mali rapor, tablo ve açıklamalarının büyük bir çevreyi ilgilendirmesi, aynı zamanda faaliyetlerin denetimi, değerlendirilmesi, başarısının ölçülmesi konusu; bu bilgilerin hem şekil hem de

(18) Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Yönetim Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama Esasları, (Ankara-1971), s.175-176.

içerik yönünden tekdüzenleştirilmesi gereğini doğurmuştur.

C. Hesap Plan ve Muhasebe Yöntemlerinin Yeniden Düzenlenmesi Gereksiniminin Ortaya Çıkması

Muhasebe düzeninden beklenen verimliliği sağlayabilmek için, Muhasebe hesaplarının belirli bir anlamda ve sistemde gruplandırılarak aynı olayların aynı hesaplara kaydını sağlayan hesap planlarına gereksinim duyulmaktadır(19). Hesap planları aynı zamanda, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarının sistemli ve açık bir şekilde raporlanmasına da yardımcı olur(20).

Klasik maliyet muhasebesi sisteminde(21), hesapların sınıflandırılmasında, gruplandırılmasında ve hesap planlarının yukarıda belirtilen işlevlerini tam anlamıyla yerine getirememesi sonucunda, aynı olayların, aynı

(19) D.P.T., Genel Prensipleri, s.89.

(20) Mazhar HİÇŞAŞMAZ, Genel Muhasebe Teorisi ve Uygulama Esasları, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, (Ankara-1974), s.99.

(21) Klasik Maliyet Muhasebesinden kastedilen; Tekdüzen Maliyet Muhasebesinin uygulanmaya başlamadan önce kullanılan ve bugün birçok irili ufaklı özel işletmelerde kullanılmakta olan bir sistemdir.

hesaplara kaydedilmesine olanak sağlayan tekdüzen hesap planlarının düzenlenmesine gereksinim duyulmuştur.

D. İktisadi Devlet Kuruluşlarının Yapısının Modern İşletmecilik İlkelerine Göre Düzenlenmemiş Olması

Bu durum, iktisadi devlet kuruluşlarının verim ve kârını olumsuz yönde etkilediği gibi, muhasebenin de işlevlerini yerine getirmesini engellemektedir. Bunun uzantısında da, yönetsel sorumluluk merkezlerinin plânlama, bütçeleme ve faaliyet denetimlerinde aksamalar olmaktadır.

Bu kuruluşlardaki bölüm, kısım, şube ve merkezlerin faaliyet alanlarının uygun şekilde belirlenip tanımlanması, yönetsel yetki ve sorumluluğun ilgili birimlere göçerilmesi, etkin bir muhasebe ve rapor sisteminin kurulması için gereklidir.

E. İktisadi Devlet Kuruluşlarının Mali İşler ve Muhasebe Servislerinden İstenilen Bilgiler Konusunda Bakanlıklar Arasında Esgüdümün Yetersiz Olması

Çeşitli bileşimler için rapor ve formların, iktisadi devlet kuruluşlarından istenmesi, ayrı ya da benzer bilginin sağlanması, bu kuruluşlara gereğinden çok iş yüklenmesine neden olmaktadır. İstenilen bilginin açıkça bilinmesi ve raporların standart bir biçimde düzenlenmesi

iş akışını hızlandırarak, daha iyi bir bilgi sisteminin kurulmasını sağlayacaktır.

F. Sistemin Olusturulmasını Gerektiren Öteki Nedenler

Çeşitli iktisadi devlet kuruluşları arasında muhasebe ilkeleri, bunların uygulanması; kâr-zarar tablosu ve bilançodaki bazı önemli maddelerin yorumu ve sınıflandırılması ile ilgili yöntem ve uygulama; işlemlerin ve önemli istatistiklerin bildirilmesi, bilgilerin açık bir şekilde sunulması; terminoloji; aynı bilgiyi içeren raporların karşılaştırılmasında görülen uyumsuzluklar neden olmuştur.

2. YARARLARI

Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması, muhasebe verilerine gereksinim duyan çevrelere şu yararları sağlar(22).

- A. İşletmeler açısından yararları
- B. İşletme ile yatırım ve kredi ilişkisi olanlar açısından.
- C. Sektör plânlarının düzenlenmesi ve karşılaştırılması açısından
- D. Ulusal ekonomi ve kamu yönetimi açısından
- E. Meslek kuruluşları açısından
- F. Öteki yararları

(22) D.P.T., Tekdüzen Semineri, s.9, 12.

A. İşletmeler Açısından Yararları

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, gider merkezlerinin sorumluluk ve etkinliğini amaç edindiğinden işletmenin hem gider merkezleri ve hem de bütünü için başarılı bir faaliyet gösterip göstermediğini belgeler. İşletme yöneticileri de bu bilgilere dayanarak, kendi kuruluşlarının zaman içindeki başarılarını karşılaştırabilirler. İster işletme düzeyinde, isterse işletmeler arası düzeyde olsun, başarı karşılaştırmaları işletmelere büyük yararlar sağlayabileceği gibi, ülke ekonomisi açısından da kaynakların optimal dağılımını ve savurganlıkların önlenmesine katkıda bulunur. İşletmelerin; imalat, stok ve maliyet kontrolü, kâr plânlaması için gerekli bilgilerin, zamanında ve istenilen bir biçimde sunulmasını sağlayarak, yöneticilerin hızlı ve tutarlı kararlar almasına olanak sağlar(23).

Ülkemizin ekonomik politikalarında son yıllarda meydana gelen değişimlerin uzantısında işletmelerin dış pazarlara açılması, Avrupa Ekonomik Topluluğuna (A.E.T.) girmek için yapılan başvurular ve uluslararası alanda yapılan diyaloglar, ülkemizin güney bölgelerinde kurulmaya

(23) D.P.T., s.9; Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir-1984), s.775; Nasuhi BURSAL, "Tükdüzen Hesap Planı", İktisat Maliye Dergisi, Sayı 3, (Aralık-1972), s.385.

başlanan serbest bölgeler, uluslararası entegrasyonun gelişmesine neden olacağından, tekdüzen muhasebe sisteminin önemini de büsbütün artırmıştır.

B. İşletme İle Yatırım Ve Kredi İlişkisi Olanlar Açısından

Tekdüzen muhasebe sistemiyle getirilen bilanço, gelir tablosu ve kâr dağıtım tabloları, daha çok ve gerçekçi bir şekilde çıkarıldığından; işletmenin ortakları ile yatırım yapan kişilerin, yerinde yatırım yapıp yapmadıkları ve benzer işletmelerle karşılaştırma yaparak daha uygun karar almalarına olanak sağlar. Yatırımcılar ve kredi kurumları da, ortak olmayı yada kredi vermeyi düşündükleri işletmelerin kârlılık ve risk durumlarını, kolayca ve doğru olarak karşılaştırabilirler(24). Nitekim bankalardan kredi talebinde bulunan işletmelerin mali tabloları, kredi talebinin değerlendirilmesinde ve miktarının belirlenmesinde belirleyici rol oynamaktadır.

C. Sektör Plânlarının Düzenlenmesi Ve Karşılaştırılması Açısından

Tekdüzen muhasebe sistemi, aynı sektör içinde faaliyet gösteren işletmelerin, toplu olarak faaliyet ve

(24) D.P.T., s.10; ÜSTÜN, s.776.

sektörler arası karşılaştırmalar yapılarak dengeli ve uyumlu sektör plânlarının oluşturulmasına olanak verdiğinden, sektörel yatırımların ve faaliyetlerin daha hızlı değerlendirilip daha etkili kararlar alınmasına yardımcı olur(25).

D. Ulusal Ekonomi ve Kamu Yönetimi Açısından

Devlet; vergi, fiyat, para, Ekonomik kalkınma ve sosyal politikalarını daha sağlam temellere dayandırır. Fiyat ve tarife saptanmasında da, daha gerçekçi hareket etmiş olur. Ekonomik kalkınmanın yürütülmesini ve denetlenmesini, daha başarılı biçimde yapma olanağına kavuşur. Ayrıca devlet, ortağı olduğu ya da denetlediği işletmelerin başarısını da daha kolay ölçebilir ve gerektiğinde önlemleri gecikmeden alabilir(26).

Merkezi plânlama örgütlerine ise; genel Ekonomi düzeyi hakkında, kalkınma planlarının hazırlanması, bunların uygulanması, denetlenmesi ve elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde, doğru ve güvenilir bilgiler sağlayarak yardımcı olur(27).

(25) ÜSTÜN, s.776.

(26) D.P.T., s.11; ÜSTÜN, s.776.

(27) ÜSTÜN, s.776.

E. Meslek Kuruluşları Açısından

İşletmelerin üyesi buldukları meslek dernek ve kuruluşları, üyelerinin yararlanabilmesi için sektör ve endüstri raporları hazırlayabilirler. Ayrıca bu dernekler, başarı ölçmede kullanılabilecek endüstri ortalamalarını hesaplayarak, üyelerine bildirebilirler(28).

F. Öteki Yararları

Gelişmekte olan ülkelerin, muhasebe sistemlerinin ıslahına ve geliştirilmesine olanak sağlarken, gelişmiş ülkelerde ise, küçük yatırım sahiplerinin korunmasına ve işletmelerin kamuya hesap verme görevlerinin yerine getirilmesine yardımcı olur(29).

Görüldüğü gibi, tekdüzen muhasebe sistemi; gerek sektörler, gerekse tüm ekonomik ve mesleki kuruluşlara kavram, ilke ve terminolojik birlik, beraberlik getirdiğinden, mesleğin eğitim ve uygulamacılarına önemli düzeyde yardımcı olmaktadır.

3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SAKINCALARI

Tekdüzen muhasebe sisteminin sakıncalarını şöyle

(28) ÜSTÜN, s.776.

(29) KOÇ-YALKIN, s.13.

sıralamak olurludur(30):

i. Tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması; muhasebe mesleğinin, standart ve tekniklerinin gereği gibi gelişmesini önlemektedir,

ii. İşletmelerin; kendi amaçlarına, yapılarına ve gereksinmelerine uygun muhasebe sistemini seçme ve uygulama özgürlüğü ortadan kalkmaktadır.

iii. Farklı olaylara farklı muhasebe tekniklerinin uygulanması belirli ölçüde önlenmiş bulunmaktadır. İki ayrı işletmeye ilişkin, yüzeyde birbirine benzer gibi görünen, fakat gerçekte farklı koşullar altında gerçekleşen ticari ya da sınai işlemlerin, koşullardaki farklılıklar hiç gözönünde bulundurulmadan aynı muhasebe işlemine tabi tutulması, karşılaştırılabilir mali tabloların ortaya çıkmasını önleyebileceği gibi, bu bilgileri kullanacak kişileri de yanıltabilir,

iv. Sistemin kurulması ve yürütülmesi için gerekli giderler, küçük işletmelere ağır gelebilir,

v. Tekdüzenin kullanıldığı endüstri dalındaki bir işletme için iyi olan bir sistem, başka bir işletme için yeterli esneklikte olmayabilir,

(30) ÜSTÜN, s.777.

vi. Kabul edilen kavramlar, işletmelerce iyi bir biçimde anlaşılabilir ve bunun sonucunda farklı maliyet özetleri ortaya çıkabilir.

Yukarıda belirtilen sakıncalardan birincisinin varlığına; tekdüzen muhasebe sisteminin uygulandığı ülkelerde muhasebe kuramının ve mesleğinin, diğer ülkelerdeki kadar gelişmemesi örnek gösterilmektedir(31). İkinci ve üçüncü sırada belirtilen sakıncalara ise, ülke çıkarlarının işletme çıkarlarını aştığı durumlarda rastlanır. Öteki sakıncaların ise; tekdüzen muhasebe sisteminin bir işletmede uygulanabilmesi için işletmenin belirli bir büyüklükte olması gerektiğinden, ona yapılacak giderlerin ondan sağlanacak yararlardan az olması, tekdüzen muhasebe sisteminin işletmelerin kendi özel koşullarına uyum sağlayabilecek kadar esnek olması nedeniyle hiç bir anlamı yoktur.

4. ÜLKEMİZDE TEKDÜZEN MUHASEBE İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Ülkemizin dönüm noktalarından biri olan 1960 yılı, aynı zamanda ekonomik ve sosyal alanlardaki dönüşümlerin başlangıcı olmuştur. Bu dönemde, ülkenin Ekonomik envanterini ve kalkınma planlarını yapmak amacı ile, Devlet Planlama Teşkilatı (D.P.T.) kurulmuş ve buna koşt olarak da, devlet eliyle Tekdüzen Muhasebe sistemi çalışmaları

(31) KOÇ-YALKIN, s.15.

başlatılmıştır. Bu arada bilim adamları, hesap planları konusunda bilimsel araştırma ve çalışmalarda bulunmuşlar, bu konudaki çalışmalarını yayınlarlarken, Türkiye Bankalar Birliği de, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü ile, 1962 yılında işbirliği yaparak, inceleme tablolarını geliştirmişlerdir. Bu tablolar, 1963 yılından itibaren bankalarda kullanılmaya başlanmıştır(32).

Ülkemizde, tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin çalışmalar, 1960 yılında yürürlüğe konan 154 sayılı kanunun 17. maddesi uyarınca iktisadi Devlet Kuruluşlarının yapılarının iyileştirilmesi, kârlılık ve verimliliklerinin artırılması amacıyla başlatılmıştır. 1960 yılında Kamu İktisadi Kuruluşlarının ıslahı ile ilgili olarak kurulan komisyon, Kamu İktisadi Kuruluşlarının muhasebe sisteminin değiştirilmesini önermiştir. Bu önerilerin sonucu, 440 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile müesseseleri ve iştirakleri hakkında kanun" çıkarılmış ve bu kanunun geçici 1. maddesine göre ve "g" bendi gereğince kurulmuş bulunan "Kamu İktisadi Teşebbüslerini Yeniden Düzenleme Komisyonuna", muhasebe yöntemlerini iyileştirmek ve tekdüze hale getirmek için görev verilmiştir(33).

(32) Hasan TÜREDİ, "Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları ve Bugünkü Durumu Değerlendirme", Karadeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, (Nisan-1984), s.149-150.

(33) Suzan YILDIRIM, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarihçesi ve Genel Çerçevesi, D.P.T. Yayınları, (Ankara-1975), s.2-8.

Komisyon bu görevi yerine getirirken; Türk, Amerikan, Fransız, Alman, İngiliz ve kısmen de İtalyan kaynaklarından yararlanmışdır. İncelenen Türkçe kaynaklar arasında İktisadi Devlet Teşekküllerine ilişkin muhasebe talimatnameleri, yüksek denetleme kurulu çalışma rehberi ve talimatnameler, Türk Ticaret Kanunu, vergi yasaları ile bu alanda yayınlanmış çeşitli kitaplar bulunmaktadır (34).

Komisyon, aşağıdaki altı raporu hazırlayarak, Maliye Bakanlığına sunmuştur(35):

i. Muhasebe usûllerinin islâhı ve yeknesaklaştırılması-Giriş,

ii. Muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri (bu rapor, üç kitaptan meydana gelmektedir).

iii. Rapor sistemi,

iv. Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,

v. Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,

vi. Terimler ve açıklamalar.

(34) KOÇ-YALKIN, s.53.

(35) ÜSTÜN, s.780; KOÇ-YALKIN, s.54.

Önerilen sistemde, doğru ve karşılaştırma yapmaya elverişli tabloların hazırlanması temel alınmış, bu amaca ulaşılacak şekilde hesap planlarının geliştirilmesine çalışılmıştır. Sistemin Kamu İktisadi Teşebbüsleri için zorunlu, özel sektör işletmeleri içinse isteğe bağlı uygulanması öngörülmüş, banka, sigorta, tarım işletmeleri ile kâr amacı gütmeyen kamu örgütleri ve benzeri kuruluşlar kapsam dışı bırakılmıştır. 1969 yılında Azot Sanayi A.Ş.'de, tekdüzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması yapılmıştır. 1972 yılından itibaren de, 27 Kamu İktisadi Teşebbüsünde kısmi tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasına geçilmiştir. 1977 yılından itibaren de, maliyet muhasebesini de kapsayan toplu tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiştir(36).

Gerek kısmi tekdüzen muhasebe sistemine, gerekse toplu tekdüzen muhasebe sistemine sadece Kamu İktisadi Teşebbüsleri değil, aynı zamanda özel sektördeki bir çok işletmede, bu sistemi benimseyip uygulamaya geçmişlerdir. 1 Şubat 1984 tarihinde 18299 sayılı resmi gazetede 100 ve daha fazla ortaklı işletmelerce ve aracı kuruluşlarca kullanılmak amacıyla sermaye piyasası kurulunca, "Standart Hesap Planı ve Kullanım Esasları" nı açıklayan tebliğ yayımlanmıştır. Yalnız şunu hemen belirtelim ki, tebliğ nitelikli olan bu hesap planı, işletmelerin uygulaması

(36) KOÇ-YALKIN, s.54.

zorunlu değildir. Yani sermaye piyasası kurulu kanun kapsamına giren işletmeleri planı uygulayıp uygulamamakta serbest bırakmıştır. Ama bu kanuna tabi olan işletmelerin büyük bir bölümü bu planı uygulamaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ

I. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN NİTELİĞİ

Günümüzün işletmecilik yaşamında, muhasebe verilerinden yararlanacak olanların sayısı hızla artmıştır. Bu verilere; Devlet, ekonomik ve sosyal geliştirmeyi sağlayabilmek, vergi kaynaklarını artırmak için başvurmaktadır. İşletme sahipleri ve ortakları da bu verilere; işletmeye koydukları ya da koyacakları sermayenin işletme faaliyetlerinden nasıl etkilendiğini, işletmenin finansal yapısı ve kârlılığı hakkında bilgi ve karşılaştırma yapmak için başvurmaktadır. Finansman kurumları ise, bu verilere; işletme ve kuruluşlara verecekleri ve verdikleri kredilerin risklerini en aza indirmek için başvururlar. Muhasebe verilerine; ayrıca, müşteriler, çalışanlar ve diğer

ilgili çevreler de çeşitli gereksinmelerini karşılayabilmek için başvurmaktadırlar.

Ülkemizde ulusal gelirin % 10'unu gerçekleştiren, yaklaşık % 40 katma değer yaratan ve 820.000 kişiye iş olanağı sağlayan K.İ.T. lerinde muhasebe verilerinin önemi de artmıştır. Bu gelişmeler muhasebe kayıt ve sonuçlarını gösteren mali tablo, cetvel ve açıklamaların biçim ve maddi yönden tekdüzenleştirilmesi gereği yanında, doğru ve güvenilir maliyet bilgileri elde edilmesini de zorunlu kılmıştır.

Son yıllarda gerek kamu işletmelerinin gerekse özel işletmelerin, artan rekabet ve yoğunlaşan iş hacimleri karşısında, yaşamlarını sürdürebilmek ve büyümelerini gerçekleştirebilmek için, zamanında ve ileriye yönelik kararların alınmasını gerekli kılmıştır. Özellikle özel yönetim kararlarının alınmasının, maliyet muhasebesi verilerine olan gereksinimini ve bağımlılığını arttırmıştır. Bu nedenle; maliyet muhasebesini oluşturan; maliyet sistemleri ve yöntemleri, maliyet yerleri sorumluluk merkezlerinin planlanması, bütçelenmesi alanlarında da yeniden düzenlemelerin yapılmasını ve bunların standart hale getirilmesini gerektirmiştir.

Ülkemizde KİT'lerini kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, 1972 yılında başlamış olmakla birlikte, KİT'lerinde çeşitli mamul ve hizmet üretimi söz konusu olduğundan, maliyet muhasebesi bölümü iki kuruluş dışında

ancak 1977 yılında uygulanmaya konulabilmiştir. Bu gecikmenin nedenlerinden birisini, tekdüzen genel hesap planında, maliyet hesapları çerçevesini oluşturan 7. grubun -700'lü hesapların iyi anlatılmamış olması oluşturur(1).

Tekdüzen muhasebe sisteminin maliyet muhasebesi bölümünün uygulanmasının gecikmesine yol açan bir başka nedeni de, yeni sistemin mutlaka standart maliyetlerin kullanılmasını zorunlu kıldığı yolundaki yanlış kanı oluşturmuştur. Uygulamaya geçildiğinde, gerçeğin böyle olmadığı, standart maliyet yöntemini kullanmadan ve hatta tahmini maliyet yöntemini bile kullanmadan sadece fiili maliyet yöntemini kullanarak tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin yürütülebileceği görülmüştür. Tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin uygulamacılara tanıtılması sırasında, üzerinde durulan bir konu da, yeni sistemin hem tam maliyet ve hem de değişken maliyet yöntemlerini ayrı ayrı ya da kısmen uygulamaya uygun esneklikte bir sistem oluşuyla ilgilidir. Yeni sisteme göre kayıt düzeninin, eskisine oranla son derece basit oluşu, kuşkusuz tüm uygulayıcıların düşünce birliği halinde oldukları bir konuyu oluşturur. Tekdüzen sistem, mahsup fişi kullanılarak yapılan defter kayıtlarını büyük ölçüde azaltmıştır. Tekdüzen

(1) Fahir BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 7, 1-11, Sayı 23-24 (Şubat-Mayıs 1981), s.27.

sistemde mamul ve hizmet üretim maliyetleri başa alınarak, sırasıyla gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına yer verilmiştir. Bu sistem muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ya da her safhanın imalet ve hizmet maliyetlerinin belirli bir düzen oluşturulmasına olanak sağlamaktadır. Böylece, muhasebenin kayıt tutmaya yönelik tarafını azaltarak, maliyetlerin değerlendirilmesi ile rapor edilmesinin önem kazanmasına ağırlık vermiştir(2).

Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini şöyle tanımlamak olurludur: "Belli bir sektörde faaliyette bulunan işletmelerce kullanıldığında, dönem sonlarında ortaya çıkacak maliyet rakamlarının birbirleriyle karşılaştırılabilir olmasına yardım eden ortak muhasebe ilkeleri ve bazı durumlarda, ortak muhasebe yöntemlerinin oluşturduğu bir sistemdir"(3). Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi; maliyet unsurlarında tekdüzenliliği sağlayarak, faaliyet sonuçlarının sağlıklı olarak elde edilmesine, gider yerleri sorumluluklarının belirlenmesine ve maliyet, kâr kavramlarının anlaşılmasına olanak vermektedir. Böylece KİT'lerinde, yönetim ve denetim işlemlerinde görülen boşlukların da giderilmesini sağlayabilecektir(4).

(2) ÜSTÜN, s.783.

(3) ÜSTÜN, s.784.

(4) BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen Muhasebe Maliyet Muhasebesi", s.25.

II. TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNDE MALİYET HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Tekdüzen maliyet muhasebe sisteminin temelini oluşturan maliyet hesapları, tekdüzen hesap planının 7. grubunda yer almaktadır(5).

- 100 - 199 Dönen Varlıklar
- 200 - 299 Duran Varlıklar
- 300 - 399 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 400 - 479 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 480 - 499 Özkaynaklar
- 500 - 599 Satışlar, Diğer Hasılat ve Kâr Hesapları
- 600 - 699 Maliyet, Giderler ve Zararlar
- 700 - 799 Maliyet Hesapları

Yukarıdaki gruplandırmada görüldüğü gibi; tekdüzen genel hesap planında ilk grubu oluşturan 100-199, 200-299, 300-399, 400-499 numaralı gruplar, bilanço hesaplarına ayrılırken 500-599, 600-699 grupları da sonuç hesaplarına ve 700-799 nolu son grubu meydana getiren hesaplar da maliyet hesaplarına ayrılmıştır.

Tekdüzen genel hesap planının maliyet hesaplarına ayrılmış bulunan 7. grubu; Gider Hesapları, Gider Yansıtma Hesapları ve Fark Hesapları olmak üzere üç ana grup altında

(5) BİLGİNOĞLU, Tekdüzen Muhasebesi, s.25.

toplanmıştır. Bu hesaplar, hiç bir şekilde tali hesaplara ayrılmamaktadır. Hesaplar arasında sıkışıklığa meydan vermemek ve ileride belirecek herhangi bir gereksinimi karşılayabilmek amacı ile, yalnız hesap numaralarında değişiklikler yapılarak esneklik sağlanmıştır(6).

Maliyet hesapları; mal ve hizmetlerin plânlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Üç grupta toplanan bu hesaplar ile, tüm maliyet sistemlerini ve yöntemlerini ayrı ayrı ya da bütünüyle uygulayabilme esnekliği sağlanmıştır.

1. GİDER HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Bu hesaplar, dönem içinde yapılan ya da gerçekleşen maliyetlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Dönem içinde bu hesapların alacağına yapılan kayıtlar, düzeltmeleri gösterir. Gider Hesapları, dönem sonlarında ilgili yansıtma hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır. Yalnız şunu burada hemen belirtelim; işletme fiili maliyet sistemini uyguluyorsa o zaman Gider Hesapları Yansıtma Hesaplarıyla karşılaştırılarak kapatılması yerine, doğrudan doğruya üretim hesaplarına aktarılması gerekir.

(6) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi, Yayın No: D.P.T.:1482 Ko: 316, (Ankara-1976), s.3.

Uygulamada ise bunun tam tersi görülmektedir. İşletmeler, fiili maliyet sistemini uygulamasına karşılık, yansıtma ve fark hesaplarını hiç gereği olmamasına karşılık kullanmaktadır. Bu nedenle maliyet unsurlarında farklar ortaya çıkmamaktadır.

Tarihsel maliyet yönteminin uygulandığı durumlarda, Genel İmal Giderleri Hesapları dışındaki gider hesapları için Yansıtma Hesaplarının kullanılmasına hiç gerek yoktur. Bu durumda, direkt hammadde ve direkt işçilik mamullere tarihsel maliyetlere göre yüklenirken, Genel İmalat Giderleri önceden saptanan maliyetlerle ya da çeşitli yöntemlerle belirlenen tahminlere göre mamullere yüklenilmelidir. O zaman yansıtma hesaplarıyla fark hesapları kullanılacaktır. Ama, maliyet muhasebesinin işlevlerini tam olarak yerine getirmesi için tüm maliyet unsurlarında standart maliyetlerin kullanılması gerekir.

Gider Hesapları şu şekilde bölümlenir(7):

- 700 - Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
- 710 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabı
- 720 - Direkt İşçilik Gider Hesabı
- 730 - Genel İmalat Giderleri Hesabı
- 740 - Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabı
- 745 - Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabı

(7) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Rehberi, s.3-6.

- 750 - Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Hesabı
- 755 - Programlanmış Büyük Proje Giderleri Hesabı
- 760 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 765 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı
- 770 - Genel İdare Giderleri Hesabı

Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek mahsup fişlerinde, giderlerin çeşitleri ve gider yerleri numaralarının mutlaka belirtilmesi gerekir. Örneğin:

Dönem içinde 1.200.000 TL. tutarında ilk madde ve malzemenin kullanımının saptanmış olup, dağılımının şöyle olduğunu kabul edelim:

01 - Direkt İlk Madde ve Malzeme	700.000.-
06 - <u>Endirekt Malzeme:</u>	
Esas Gider Yerlerinde	100.000.-
Yardımcı Gider Yerlerinde	150.000.-
Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri	50.000.-
Araştırma Geliştirme Gider Yerleri	100.000.-
Genel İdare Gider Yerleri	100.000.-

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.	700.000.-
01 700.000.-	001 400.000.-
	002 200.000.-
	003 100.000.-
730-GENEL İMAL GİDERLERİ HESABI	300.000.-
06 300.000.-	001 100.000.-
	100 150.000.-
	200 50.000.-
760-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDL. HS.	100.000.-
06 100.000.-	580 50.000.-
	581 20.000.-
	585 30.000.-
770-GENEL İDARE GİDERLERİ HESABI	100.000.-
06 100.000.-	900 50.000.-
	915 20.000.-
	980 30.000.-
150-155 İLK MADDE VE MALZEME	
STOK HESABI	1.200.000.-
_____ / _____	

Yukarıda verilen örnekte görüldüğü gibi maliyetler, yardımcı defterlere maliyet türü ve gider yeri ayrıntılarına göre kaydedilmektedir. Bu biçimde yapılan sınıflandırma ve kayıtlamadaki amaç, kayıtların yapıldığı zamanın,

harcamanın hangi maliyet unsuruna, hangi gider çeşidi ve yerine ait olduğunun saptanması ve bütçe denetiminin etkin bir şekilde yürütülmesi oluşturur. Verilen örnekte 710, 730, 760 ve 770 numaralı kodlar büyük defter kayıtlarını, 01 ve 06 kodları maliyet türünü gösterirken, 001, 002, 003 esas gider yerlerini, 100 kodu yardımcı üretim gider yerlerini, 200 kodu üretim yerleri yönetim gider yerlerini, 580, 581 ve 585 numaralı kodlar Araştırma Geliştirme gider yerlerini göstermektedir. Yukarıda belirtilen giderlerin her biri, gider yerlerini içeren maliyet türlerinin her biri için açılan defter föylerinde ya da kartlarda, 01 Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri maliyet türü föyünde, ilgili oldukları 001, 002, 003 kodlu Esas üretim gider yerlerinin kolonlarına da kaydedilir. Burada hemen şunu belirtelim. 01 kodlu Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri, yalnız Esas Üretim yerlerine kaydedilir. Bunun dışında öteki gider yerlerine kaydedilmez. Aynı şekilde 06 Endirekt Malzeme Gideri, Maliyet türü föyünde de yine ilgili gider yerlerinin kolonlarına kaydedilir. Maliyet hesaplama dönemlerinde ise toplanan masraf yerlerinin maliyet türlerine göre direkt maliyetleri bulunur. Giderleri dağıtılacak gider yerlerinde -yardımcı hizmet ve üretim yerleri, yönetim gider yerleri- toplanan maliyetler, uygulanacak gider dağıtım yöntemine göre dağıtılır. Giderleri dağıtılacak gider yerleri maliyetlerin üretim gider yerlerine dağıtımında; Plânlı, Basit, Kademeli ve Matematiksel dağıtım yöntemlerinden, işletmenin teknolojik koşullarına en uygun olanı kullanılır. Gider yerlerinde, giderlerin çeşitleri

itibariyle saptanmasından sonra, yukarıda belirtilen dağıtım yöntemlerine göre dağıtılan giderler, bu maliyetlere eklenir. Giderleri dağıtıma tabi tutulacak gider yerlerine ait maliyetlerin ilgili gider yerlerine aktarılmasında yevmiye kaydı düşülmez(8). Aslında düşülmesi gerekir. Bu kayıtlar düşülmediği sürece her gider yerinde ne kadar giderin biriktiğini görmek olanaksızdır. Bu da tekdüzen maliyet sisteminin önemli bir eksikliğini oluşturmaktadır.

A. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

Çeşitli üretim hesaplarını, genel muhasebe dışında ayrı bölümlerde tutmak isteyen işletmelerin, özellikle üretimde kullandıkları direkt ve endirekt giderlerin izlenmesini sağlayan hesaptır(9).

Bağlantı hesapları hem genel muhasebede ve hem de işletme muhasebesinde hesapları harekete geçirecek kayıtları önler. Bu iki muhasebe, geçirilecek kayıtlar bakımından birbirinden tamamen ayrıdır. Bağlantı hesaplarının uygulandığı durumlarda, maliyet muhasebesi ile genel muhasebe birbirlerinden maddi ya da teknik olarak bağımsızdırlar. Maddi yönden bağımsızlık, işletmede genel muhasebe

(8) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Rehberi, s.28.29.

(9) D.P.T., Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
Yayın No: D.P.T.:1334, Ko: 265, s.134.

ile maliyet muhasebesi bölümlerinin ayrılmasını, ayrı defter ve belgelerin tutulmasını ifade eder. Teknik bağımsızlık ise, genel muhasebeye kaydedilmiş bulunan çeşitli maliyetlerin ve hasılatın, maliyet muhasebesine aktarılmasını sağlamak amacıyla bağlantı hesaplarının açılmasını ifade eder(10).

Bugün ülkemizde uygulanmakta olan, bağımlı işletme muhasebesidir. Yani, aynı yevmiye ve defter-i kebirde, hem genel muhasebenin ve hemde maliyet muhasebesinin hesapları tutulmaktadır. Ana hesaplar dışındaki tâli ve yardımcı hesapları, föylerde ve kartlarda ayrıca tutulmaktadır. Başka bir anlatımla, maliyet muhasebesi bağlantı hesabı kullanılmamaktadır. Gerçi, maliyet hesapları içinde maliyet muhasebesi bağlantı hesabına yer verilmiş olmakla birlikte, bölümlendirilmesine gidilmemiş, işletmelerin duyacakları gereksinmelerine göre bölümlendirilebileceğini açıklayarak esneklik getirmiştir.

İşletmelerin maliyet muhasebesi Bağlantı Hesaplarını kullanabilmeleri için, maliyet muhasebesinin, Genel Muhasebeden teknik açıdan bağımsız olması gerekir.

İşletmeler, Bağımsız Maliyet muhasebesini uyguladıkları

(10) Ali CANOĞLU, "Bağımsız İşletme Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, (Şubat-1976), s.65.

zaman şu yararları sağlarlar(11):

i. Maliyet Muhasebesinin ayrı defterlerde tutulması; işletmede geniş ölçüde iş bölümüne, uzmanlaşmaya olanak sağlar. Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi ayrı ayrı kişiler tarafından tutulacağı için, hem işlemlerin kaydında hız sağlanacak ve hem de uzmanlaşmış kişiler tarafından tutulacağı için daha güvenilir olacaktır.

ii. Maliyet muhasebesine maliyetlerin belirlenmesi ve sonuçların analitik bir biçimde ortaya çıkarılması açısından, genel muhasebeye de kayda geçen unsurlar açısından gereksinim duyulur. Genel muhasebede alışlar, çeşitli giderler ve satışlar hergün sistematik bir şekilde kayda alınır. Maliyet muhasebesinde bu unsurlar, belirli dönemler sonunda ele alınarak, maliyetler ve sonuçlar belirlenir. Maliyet ve sonuçların belirlenmesi için yapılan çalışmalar uzun zaman aldığından, maliyet muhasebesi genel muhasebeye bağlı olarak tutulduğu zaman, genel muhasebe kayıtları geçikme ile düşülür. Bu da, genel muhasebe açısından bir sakıncayı oluşturur.

iii. Bağımsız maliyet muhasebesinin tutulması, genel muhasebenin denetimi açısından da yararlıdır. Ayrı bir maliyet muhasebesi tutulduğu zaman, genel muhasebede gayri safi sonuçları da içine alan kâr ve zarar hesabı ile

(11) CANOĞLU, s.69.

maliyet muhasebesinin genel sonuç hesaplarının birbirine eşit olması gerekir. Bu eşitlik, maliyet muhasebesi kayıtlarının doğru olduğunu gösterir.

iv. Maliyet muhasebesi genel muhasebeye bağlı tutulduğu zaman; alış, gider ve satış hesapları maliyet muhasebesi hesaplarına aktarılarak kapandığı için, genel muhasebede de dönem sonunda maliyet hesabı açılması olanaklı olmaz. Genel muhasebede maliyet hesabı açılması, normal işletme faaliyetlerinden sağlanan sonucun gösterilmesi açısından önemlidir. Maliyet hesabı burada, alışılmış faaliyet kârını belli eden bir hesap durumundadır. Bu durumda analitik bir şekilde elde edilen sonuçlar, ayrı ayrı maliyet muhasebesindeki satış sonuçları hesaplarından öğrenilebilecektir. Bu hesapların bakiyeleri, gayri safi sonuçlar olarak kâr ve zarar hesabına aktarılacaktır.

v. Genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin ayrı ayrı kişiler tarafından ayrı bölümlerde tutulması, her iki muhasebenin sırlarının daha dar bir personel grubu tarafından bilinmesi sonucunu doğurur. Genel Muhasebenin örneğin; satın alma, satış ve personel sırları vardır. Maliyet muhasebesinin, üretim ve maliyet ile ilgili sırları bulunabilir. Bunların, sınırlı sayıda kimse tarafından bilinmesi gerekir.

Ülkemizde, bağımsız maliyet muhasebesi uygulanmamaktadır. Fakat, yukarıda belirtilen yararları göz önüne aldığımızda özellikle maliyet muhasebesinin işlevlerini

eksiksiz yerine getirebilmesi için, maliyet muhasebesinin verilerine temel gereksinimi olan işletmelerde, bu muhasebenin de uygulanması sonucunda büyük yararlar sağlanacağı kanısındayız.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, bağımsız maliyet muhasebesinin uygulanması için, genel muhasebe ile olan ilişkilerin yürütülmesinde bağlantı hesaplarının kullanılmasına gerek vardır. Bu bağlantı hesapları, hem genel muhasebe tarafından, hemde maliyet muhasebesi tarafından tutulmaktadır.

Bu hesapların Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebe tarafından nasıl kullanıldığını aşağıdaki örnekle gösterebiliriz:

Bir işletmenin 1985 yılı Şubat Ayı maliyet döneminde üretimin yapılabilmesi için aşağıdaki giderlerin oluştuğunu kabul edelim:

- Direkt Madde ve Malzeme Giderleri	2.500.000.-
- Direkt İşçilik Giderleri	1.300.000.-
- Genel İmalat Giderleri	700.000.-
- Endirekt Madde	400.000.-
- Endirekt İşçilik	300.000.-

Bu verilere dayanarak hazırlanacak mahsup fişinde, genel muhasebe tarafından bağlantı hesapları şu şekilde muhasebeleştirilecektir:

_____ / _____	
MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HS.	4.500.000.-
- Direkt Hammadde	2.500.000.-
- Direkt İşçilik	1.300.000.-
- Genel İmalat Giderleri	700.000.-
HAMMADDE STOKLARI HS.	2.500.000.-
GİDER TAHAKKUKLARI HS.	2.000.000.-
- Direkt İşçilik	1.700.000.-
- Endirekt İşçilik	300.000.-
_____ / _____	

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin örgütlenme ve kayıt tutma açısından birbirlerinden bağımsız olması durumunda, genel muhasebe tarafından maliyet ile ilgili belgelerinin birer kopyaları, maliyet muhasebesinin tutulduğu bölüme gönderilmek suretiyle, maliyet muhasebesi bağlantı hesabı borçlandırılır. Alacaklandırılacak hesaplar ise; ilgili stok hesaplarıyla, direkt ve endirekt gider tahakkukları hesaplarıdır.

Bu hesabın bölümlendirilmesi ise; Maliyet Muhasebesi bağlantı hesabı, maliyetlerle ilgili direkt ve endirekt giderleri kapsadığına göre, en azından şu hesaplara yer verilmelidir:

- Hammadde ve Malzeme Bağlantı Hesabı,
- Direkt İşçilik Bağlantı Hesabı,

- Değişken Genel İmalat Giderleri Bağlantı Hesabı,
- Sabit Genel İmalat Gider Bağlantı Hesabı.

Bu hesabı kullanan işletmeler, Genel Hesap Plânında yer alan 716-772 numaralı hesapları kullanamazlar(12).

Genel Muhasebe tarafından, maliyetle ilgili direkt ve endirekt giderler yukarıda belirtilen şekilde kaydedilirken, bağımsız maliyet muhasebesi tarafından da şu şekilde kaydedilmektedir:

_____ / _____	
160 YARI MAMULLER HS.	4.500.000.-
DİREKT HAMMADDE GİDERLERİ BAĞLANTI HS.	2.500.000.-
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ BAĞLANTI HS.	1.300.000.-
DİREKT VE ENDİREKT GİDERLER BAĞLANTI HS.	700.000.-
_____ / _____	

Bağımsız maliyet muhasebesi tarafından yapılan yukarıdaki kayıtlarda, ayrıca gider çeşitleri ve gider yerleri de belirtilecektir. Gerek genel muhasebe tarafından gerekse bağımsız maliyet muhasebesi tarafından yukarıda belirtilen maliyet hesaplarının dışında, stok ve sonuç

hesapları da ayrı ayrı tutularak, her iki muhasebede dönem sonu faaliyet kârı belirlenecektir. Her iki muhasebenin bulacağı faaliyet kârı birbirine eşit olacaktır.

Her iki muhasebede sonuç hesaplarının aynı sonucu göstermesi bakımından, genel muhasebe de kâr ve zarara aktarılan faaliyet dışı kâr ve zararların, bağımsız maliyet muhasebesinde de sonuç hesabına, (Yukarıda belirtmediğimiz Maliyet Muhasebesi Sonuçları Hesabına) aktarılması gerekir. Bu aktarmayı sağlayan hesaplara, "Katma Farkları Hesapları" denilmektedir. Böylece Katma Farkları Hesapları ile, her iki muhasebedeki sonuçlar eşitlenmiş olmaktadır(13).

B. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabı

Genel Hesap planının Maliyet Muhasebesi bölümünde yer alan 710 nolu Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı, Gider Hesaplarının en önemlisini ve temelini oluşturmaktadır. Direkt ilk madde ve malzemedan anlaşılması gereken ise; bir mamul, işlem ya da işlemin bir parçası, bir gider merkezi, bir fonksiyon yada satış alanı ile ilişkisi doğrudan kurulabilecek olan ilk madde ve malzemelerdir(14).

(13) CANOĞLU, s.69.

(14) D.P.T., Terimler ve Açıklamalar, Yayın No: D.P.T.: 865-KD.95, (İstanbul-1970), s.23.

710 Nolu Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabına, üretimin temel yapısını oluşturan ilk madde ve mamulün işlenmesi sırasında istenilen nitelikte üretilmesi için kullanılan ve mamulün bünyesinde kalan direkt malzeme giderleri ile, işletme tarafından dışarıya ya da topluluk içinde başka bir işletmeye yaptırılan üretim ile direkt olarak ilgili bulunan giderler tutarı borç kaydedilir. Bu giderler esas ve yardımcı üretim gider yerleri için geçerli olur, diğer gider yerlerine kaydedilmezler(15).

Bu hesabın işleyişi ise; Maliyet hesaplarına dönem içersinde stoklardan yapılan bu tür çıkışlar stok hesabının alacağı karşılığında düzenlenecek mahsup fişinde gider tür ve yeri belirtilmek suretiyle borç kaydedilir.

Örneğin;

Nitrik Asidi üreten bir kamu işletmesinde 1985 Şubat Ayı maliyet döneminde 120.000.000 TL.'lık Amonyak ile 50.000.000 TL.'lık kireç taşı, Esas Üretim yerlerinde kullanılmıştır. Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

(15) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Semineri, s.34-35.

<hr/>		/		<hr/>	
710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.	170.000.000.-				
010.05	120.000.000.-	01	170.000.000.-		
010.04	50.000.000.-				
150-HAMMADDE VE MALZEME STOKL. HS.				170.000.000.-	
150-07	120.000.000.-				
150-09	50.000.000.-				
<hr/>		/		<hr/>	

Görüldüğü gibi, Direkt İlk Madde ve Malzeme gideri yanında, gider türü ve o gider türünün kullanıldığı, Esas gider yeri de muhasebeleştirilmiştir. Burada; 010.05 nolu gider türü Amonyak, 010.04 nolu gider türü de kireç taşıdır. Aynı şekilde 01 nolu gider yeri de sülfirik asit gider yeridir. Gider türü ile gider yerleri yardımcı defter ve föylerde işlenirken, Gider unsuru olan Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ana hesap olması nedeniyle defter-i kebire işlenecektir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme giderleri; fiili rakamlarla ya da standart rakamlarla gider taşıyıcılarına yüklenmektedir. Tekdüzen genel hesap planı, bu iki yöntemin de uygulanabileceği esnekliktedir. Standart maliyet sisteminin uygulanabilmesi için, hesap planında yansıtma ve fark hesaplarına yer verilmiştir. Ülkemizde bugün Kamu İktisadi Teşebbüslerinde ve özel sektör işletmelerinde, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri tarihsel maliyet

sistemi ile mamullere yüklenmektedir. Başka bir deyişle, Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, üretime verildikten sonraki fiili rakamlarıyla mamüllere yüklenmektedir.

C. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

Gerek mal ve gerekse hizmet üretiminde, maliyetlerin en önemli unsurlarından ikincisi, direkt işçilik giderleridir. Direkt işçilik giderleri, sadece maliyet unsuru olmayıp, aynı zamanda genel imalat giderlerinin dağıtımında, üretim kapasitesi ve faaliyet hacminin bulunmasında, işletmenin verimlilik analizlerinde, bir dağıtım ve hesaplama ölçütü olarak da önem kazanmaktadır.

Direkt işçilik; "Bir mamul, bir işlem ya da bir işlemin bir parçası, bir gider merkezi, bir fonksiyon yada satış alanı ile bağlantısı direkt olanak kurulabilen işçiliklerdir"(16).

Bu tanımlama ile, direkt işçiliğin geçerli olduğu alan ve bölümler çok geniş bir kapsam içinde düşünülmüştür. Direkt işçilik, öncelikle bir mamul maliyetinde değerlendirilirken, bir hizmetin görülmesinde ya da bir ticari faaliyetin yerine getirilmesinde de aynı oranda önemli olduğu anlaşılmaktadır.

(16) D.P.T., Terimler....., s.24.

720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabına, belli bir mal ya da hizmetin imalat maliyetine doğrudan yüklenebilen işçilik giderleri kaydedilir. İşçi ücret bordrosu ile tahakkuk eden gider yerleri itibariyle ayırımları yapılan direkt işçilik kapsamındaki giderler, ay içinde ödendikleri zaman Kasa, sonraki aylarda ödendiği zaman Gider Tahakkukları Hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

Bir işçiliğin direkt işçilik hesaplarına geçirilebilmesi için, aşağıdaki koşulların bir arada olması gerekmektedir(17):

- i. Esas üretim yerlerinde olmalıdır,
- ii. Çalışma saatleri ve ücretleri, üretilen mal ve hizmet maliyetlerine doğrudan doğruya kaydedilebilmelidir,
- iii. Bir mamul, bir işlem ya da bir işlemin bir parçası, bir gider merkezi, bir fonksiyon ya da satış alanı ile, bağlantısı direkt olarak kurulabilmeli ve işlemin, gider merkezinin işlevinin önceden direkt zaman etüdüleri yapılmalı ve belirli zaman yer ve durumlara göre bu etüdülerin standartlarıyla karşılaştırılabilmelidir.

720 nolu Direkt İşçilik Gideri Hesabının işleyişini şöyle bir örnekle açıklayabiliriz:

(17) URAGUN, s.121-122.

Örnek işletmemizde 1985 yılı Şubat ayı maliyet döneminde 100.000.000 TL.'lık toplam işçilik gideri tahakkuk etmiştir. Bu giderin gider çeşitleri olarak, 60.000.000 TL.'sı 101 nolu gider çeşidi, 40.000.000 TL.'sı 102 nolu hizmet işçiliğine ilişkin olurken gider yerleri olarak dağılımı şöyledir; 50.000.000 TL. 001 nolu nitrik asit esas üretim yerinde, 30.000.000 TL. 002 nolu can esas üretim yerinde ve 20.000.000 TL.'da 003 nolu amonyak esas üretim yerinde meydana gelmiştir.

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.	100.000.000.-
101 60.000.000.-	001 50.000.000.-
102 40.000.000.-	002 30.000.000.-
	003 20.000.000.-
360- ÖDENECEK PERSONEL	
İSTİHKAKLARI HS.	100.000.000.-
_____ / _____	

Görüldüğü gibi, Direkt İşçilik Gideri yanında, işçilik türü ile birlikte o işçilik giderinin kullanıldığı gider yeri de gösterilmektedir. Direkt işçilik gideri ana hesap olarak defter-i kebir defterinde yer alırken, gider türü ile yerleri yardımcı defter ve föylere işlenecektir.

D. Genel İmalat Giderleri Hesabı

Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminde 730 nolu hesap, Genel İmalat Giderleri hesabıdır. Mal ve hizmetlerin maliyetlerini oluşturan; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderlerinden sonra, mal ve hizmetlerin meydana gelmesi için yapılması zorunlu giderlerden biri de, Genel İmalat Giderleridir. Bu giderler direkt ilk madde ve işçilik giderlerinden farklı olarak, mamullere yüklenmesi ve gider yerleri arasındaki dağılımı çok karmaşıktır.

Genel İmalat Giderleri; üretim konusu mal ve hizmetlerin maliyetlerini oluşturan ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında, mal ve hizmetlerin üretimi için yapılan ve fakat dağıtım yoluyla maliyetlere yansıtılabilen giderlerin tümünü oluşturur(18).

Yukarıdaki tanımda görüldüğü gibi, bir giderin Genel İmalat Gideri olabilmesi için;

i. Üretim maliyetiyle ilgili bir gider niteliğine sahip olması,

ii. Maliyetlere doğrudan doğruya değil, ancak dağıtım yoluyla yansıtılması gerekir.

(18) URAGUN, İşletme Muhasebesi, s.180.

Genel İmalat Giderleri de Sabit ve Değişken olmak üzere iki gruba ayrılır. Şimdi de bu iki grubu kısaca inceleyelim:

a. Sabit Genel İmalat Giderleri Hesabı

Sabit Genel İmalat Giderlerinden anlaşılması gereken, toplam tutar olarak, faaliyet hacmindeki değişmelerle değişmeyen maliyetlerdir. Fabrika yöneticisinin ücreti, amortisman, sigorta primleri, vergiler ve kiralar, fabrika olağan kapasite düzeyinin altında ya da üstünde çalışsa bile, genellikle aynı kalan maliyetlerdir. Bunun yanında değişken ya da yarı değişken maliyetler gibi, sabit maliyetler de, değişmelere konu olabilir. Örneğin; kiralar artabilir, sigorta primleri yükseltilebilir, vergi oranları yükseltilebilir. Fakat bu değişiklikler, işletmenin çıktılarından ya da faaliyet hacminden bağımsız biçimde oluşur(19).

b. Değişken Genel İmalat Giderleri Hesabı

Değişken Genel İmalat Giderleri, faaliyet hacmi ile doğru olarak artan ya da azalan giderlerdir(20). Bu tür

(19) MOORE-JAEDICKE, (Çev. Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, (İstanbul-1980), s.292.

(20) Rafet GÖK, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A., Yayın No: 164, (Muğla-1981), s.

giderlere; endirekt işçilik giderleri, endirekt madde ve malzemeler, bakım ve onarım giderleri, aydınlatma ve ısıtma giderleri, enerji ve yakıt giderleri, üretimde kullanılan sabit varlıkların amortisman giderleri örnek gösterilebilir.

Genel İmalat giderlerin sabit ve değişken olarak ayırımıdaki amacı; işletmenin üretim ya da satış hacmi ile maliyet farkları ve kâr oranları arasındaki ilişkilerin ve bağlantıların incelenmesine yardımcı olması, kâra geçiş noktasının hesaplanmasına olanak sağlaması, ayrıca rasyonel maliyet ve işletme bütçelerine ilişkin hesaplamaları kolaylaştırması oluşturur(21).

Genel İmalat Giderleri Hesabının işleyişini, şöyle bir örnekle gösterebiliriz:

DEĞİŞKEN GENEL İMALAT GİDERLERİ HESABI	3.200.000.-
- Endirekt İşçilik	600.000.-
- Endirekt Malzeme	1.500.000.-
- Isıtma ve Aydınlatma gideri	600.000.-
- Makinaların Amortismanı gideri	500.000.-
SABİT GENEL İMALAT GİDERLERİ HESABI	1.200.000.-
- Binaların Amortismanı	200.000.-
- Sigorta Giderleri	400.000.-
- Telefon ve kirtasiye giderleri	100.000.-
- Yönetici ve memur aylıkları	500.000.-

(21) Mazhar HİŞŞAŞMAZ, Maliyet Muhasebesine Giriş, (Ankara-1972), s.72.

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
DEĞİŞKEN GENEL İMALAT GİDERLERİ HS.	3.200.000.-
- Endirekt İşçilik Giderl.	600.000.-
- Endirekt Malzeme Giderl.	1.700.000.-
- Isıtma ve Aydınlatma Gideri	500.000.-
- Makinaların Amortisman Giderl.	400.000.-
YARDIMCI MADDE VE MALZEME STOKL.HS.	1.700.000.-
İŞÇİLİK GİDER TAHAKKUKLARI HS.	600.000.-
- Endirekt İşçilik Gideri	600.000.-
ÇEŞİTLİ GİDER TAHAKKUKLARI HS.	900.000.-
- Isıtma ve Aydınlatma Giderl.	500.000.-
- Makinaların Amortisman Gi.	400.000.-
_____ / _____	
SABİT GENEL İMALAT GİDERLERİ HS.	1.200.000.-
- Binaların Amortismanı	200.000.-
- Sigorta Giderleri	400.000.-
- Telefon ve Kırtasiye Giderl.	100.000.-
- Yönetici ve Memur Aylıkları	500.000.-
ÇEŞİTLİ GİDER TAHAKKUKLARI HS.	1.200.000.-
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarında ayrıca, gider çeşitleriyle yerlerinin de gösterilmesi gerekir. Yukarıda belirtilen değişken genel imalat giderleri hesabı ile sabit

genel imalat giderleri hesabı işletmenin benimseyeceği Tam Maliyet ya da Değişken Maliyet sistemlerine göre maliyetlere ya da dönem giderlerine yüklenecektir. Eğer işletme değişken maliyet sistemini uyguluyorsa; Değişken genel imalat giderlerini imalata yüklerken, sabit genel imalat giderlerini dönem giderlerine yükleyecektir. Tam maliyet sistemi uygulanması durumunda ise, her iki maliyet türü imalata yüklenecektir. Genel İmalat Giderleri Hesabı, Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminde, giderlerin türleri ve oluşum ile, giderlerin ilgili gider yerlerine dağıtımında değişken ve sabit olarak ayrılmamış olmakla birlikte, bu tür ayrımın önceden belirtilen yararları nedeniyle, Genel İmalat Giderleri Hesabının sabit ve değişken olarak ikiye ayrılması, ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi kanısındayız.

E. Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabı

İşletmenin bir üretim, bir hizmet merkezinde fiilen kullanılmayan, fakat; ani gereksinmelerle karşılaştığı zaman, hemen kullanılmasını sağlayacak şekilde tutulan, Varlıkların giderleriyle, uzun dönemdeki genişlemeleri karşılamak için, işletmede alıkonan maddi duran varlıkların giderlerini kapsar(22). 740 nolu gider hesapları içinde yer alan yedek duran varlık giderleri hesabına,

(22) D.P.T. Tekdüzen Muhasebe..... Semineri, s.36.

örnek olarak; bir tekstil işletmesinin elektrik enerjisini karşılamak amacıyla kurulan elektrik termik santrali, enerjinin belediyeden alınması nedeniyle yedek bırakılmıştır. Yedek termik santralin, her an kullanılabilecek durumda olmasını sağlamak için; yakıt, yağ ve personel giderleriyle, bakım giderleri yapılmaktadır.

Bu hesabın işleyişi ise; yapılacak fiili harcama tutarınının 740 nolu yedek duran varlık giderleri hesabına borç, çeşitli varlık ve kaynak hesaplarına da alacak kaydedilmesi şeklindedir.

F. Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabı

Bu hesap, işletmede sürekli olarak imal edilen mamullerde alıcınının isteği üzerine ya da satış olanaklarını artırmak amacıyla gerekli görülen değişikliğin yapılmasında uygulanacak işlemlerin saptanması için yapılan mühendislik hizmetinin giderlerini kapsar(23).

Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabı; üretim öncesinde, mamullerin geliştirilmesi, standartlaştırılması, özel siparişlerin yerine getirilmesi ile, üretim sonrasında da; satılan mamullerde meydana gelebilecek eksikliklerin, kusurların giderilmesi için yapılan giderlerin izlendiği bir hesaptır. Bu hesabın işleyişini bir örnekle gösterelim:

(23) D.P.T., Tekdüzen Rehberi, s.21.

Örnek: Çeşitli Elektronik Araçları üreten ve pazarlayan SESTEL A. Şirketi, satmış olduğu renkli televizyon, video ve müzik setlerinde meydana gelen kusurları gidermek için 50.000.000.- TL.'lık bir gider yapmıştır.

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi şöyledir:

_____ / _____	
745-ÖZEL MAMUL MÜHENDİSLİĞİ	
GİDERLERİ HS.	50.000.000.-
KAYNAK YADA VARLIK HS.	50.000.000.-
_____ / _____	

Fiili maliyet sistemine göre yapılan kayıt, daha sonra Satılan Malların Maliyeti Hesabı ile mahsup edilmektedir.

G. Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Hesabı

İmal edip sattığı tesisleri aynı zamanda monte eden işletmelerin, bu tesisleri alıcının istemiş olduğu yerde kurarak çalışır bir duruma getirinceye dek, sattığı andan itibaren yapmış oldukları giderler bu hesaba borç kaydedilirken, ilgili varlık ve kaynak hesapları da alacaklandırılır(24). Bu hesap daha sonra, dağıtılmayan gider

(24) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.... Semineri, s.36.

olarak, Satılan Malların Maliyeti Hesabı ile mahsup edilir.

H. Programlanmış Büyük Proje Giderleri Hesabı

Özel mamul mühendisliği ile araştırma ve geliştirme hizmetleri dışında kalan ve işletmelerde üretilmekte olan mamullerden ayrı olarak, yeni bir tekniğin bulunup geliştirilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır(25).

Bu tür giderlere örnek olarak; telefon konuşma aygıtlarını yapan bir işletmenin, telefon konuşmalarını görüntüleyen bir aygıtı yapmasını ya da konuşmaları yazan makineler yapmak için çalışmalarda bulunmasını gösterebiliriz. Bunlar için yapılan giderler; 755 nolu Programlanmış Büyük Proje Giderleri Hesabına borç kaydedilirken, ilgili varlık yada kaynak hesabına da alacak kaydedilir.

I. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

Üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını artırmak amacı ile geliştirmek, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemlerini bulmak, üretimde kullanılan tehzizatın

(25) A.g.k., s.36.

yerlerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin çalışmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, yönetim ve organizasyon konusunda yapılacak çalışmalarını araştırmak ve geliştirmek için yapılan giderler, 760 nolu Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabında izlenir(26).

Yukarıda belirtilen araştırma ve geliştirmeler için yapılan giderler, bu hesabın borcunda yer alırken, ilgili Varlık ve Kaynak hesapları da bunun karşılığında alacaklandırılır. Bu giderler; araştırma ve geliştirmenin niteliğine, işletmelerin benimsemiş oldukları kayıt sistemlerine göre; dönem giderleri kabul edilerek, dönem sonlarında gayri safi satış kârından mahsup edilmekte ya da dağıtılmayan gider grubuna sokularak, Satılan Malların Maliyet Hesabı ile mahsup edilmektedir.

İ. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

Mamulün stoklara verildiği ve hizmetlerin tamamlandığı andan itibaren, bu mamul ve hizmetlerin alıcılara teslimine dek yapılan giderlerin borç kaydedildiği hesaptır(27). Bu giderlere; talep yaratmak için yapılan pazar araştırması giderleri, malın standartlaştırılması ve

(26) A.g.k., s.37.

(27) A.g.k., s.37.

teslimi için yapılan giderler, taşıma, depolama, paketleme giderleri, satışı artırmak için yapılan reklam ve benzeri giderler ile, pazarlama bölümünde çalışan personel giderleri örnek gösterilebilir.

Dönem giderleri olarak pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, dönem sonlarında işletmenin gayri safi kârından indirilir.

Örnek; Bir işletmenin pazarlama bölümünde dönem sonunda şu giderlerin meydana geldiğini kabul edelim:

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	10.000.000.-
- Pazarlama Personel Giderleri	4.500.000.- (Pazarlama satış ve dağıtım gider yerinde)
- Reklam Giderleri	3.800.000.- (Reklam araştırma ve mamul geliştirme gider yerinde)
- Satış Teşvik Primleri	1.200.000.- (Satış teşvik gider yerinde)
- Haberleşme Gideri	500.000.- (Postalama gider yerinde)
- Mektup	100.000.-
- Telefon	400.000.-

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

 /

 765-PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM

GİDERLERİ HS. 10.000.000.-

200-2.500.000.- 600-2.500.000.-

201-2.000.000.- 610-2.000.000.-

421-3.800.000.- 620-3.800.000.-

422-1.200.000.- 630-1.200.000.-

440- 100.000.- 850- 500.000.-

442- 400.000.-

ÇEŞİTLİ VARLIK VE KAYNAK HS. 10.000.000.-

 /

Görüldüğü gibi, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabı borçlanırken, aynı zamanda gider çeşitleri ile gider yerleri de belirtilmektedir. Öte yandan Çeşitli Varlık ve Kaynak Hesapları da alacaklandırılmaktadır.

J. Genel İdare Giderleri Hesabı

Bir işletmenin yönetim fonksiyonları; işletme politikasının belirlenmesi organizasyon, genel yönetim, personel işleri, denetim, büro hizmetleri; hukuk, muhasebe ve kredi ile ilgili giderler, genel hesap planının maliyet muhasebesi bölümünde yer alan 770 nolu Genel İdare Giderleri Hesabında izlenir(28).

2. GİDER YANSITMA HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Fiili maliyet uygulamasında, gider hesaplarında toplanan giderlerinin tümünün ilgili maliyet taşıyıcı hesaplara yansıtılması için, tahmini ve standart maliyet uygulamasında, saptanan tahmini ve standart giderlerin ilgili maliyet taşıyıcı hesaplara yansıtılmasını sağlamak için "gider yansıtma hesapları" kullanılır. Dönem içinde bu hesaplara yapılacak borç kayıtları düzeltmeleri gösterirken, gider yerlerinden yapılan tahsilatlar, yansıtma hesaplarının alacağında yer alır. Dönem sonunda ise, ilgili gider hesapları ile karşılaştırılarak kapatılan bir alacaklı hesap niteliğindedir(29). Yansıtma hesapları dönem sonlarında gider hesapları ile karşılaştırılırken, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda genellikle olumlu ya da olumsuz farklar ortaya çıkar. Fiili maliyet sistemi uygulaması durumunda ise, gider hesaplarıyla yansıtma hesapları eşit olmak zorundadır. O nedenle fiili maliyet sisteminin uygulanması durumunda, yansıtma hesaplarının kullanılmasının hiç bir anlamı yoktur. Gerek Devlet Planlama Teşkilatı Mali ve Hukuki Tedbirler Şubesinin çalışmalarında, gerekse Tekdüzen Maliyet Muhasebesi semineri çalışmalarında fiili maliyet sisteminde yansıtma hesaplarının kullanılması ileri sürülmüştür. Yansıtma Hesapları, fiili maliyet sistemini uygulayan işletmelerde kullanıldığı

(29) BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen.....Maliyet Dağıtım", s.29.

zaman; bu hesap kendisinden beklenen; maliyetleri kontrol etmek ve düşürmek, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak, başarı değerlemesini gerçekleştirmek gibi işlevlerini yerine getiremeyeceği gibi, gereksiz yere fazla kayıt yapılmasına yol açarak, muhasebenin yükünü ağırlaştıracaktır. Bu nedenle fiili maliyet sisteminde, bu hesapların kullanılmasının anlamı yoktur.

Yansıtma hesaplarının bölümlenmesi ise, aşağıdaki gibidir(30):

- 701 - Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 711 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
- 721 - Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 731 - Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı
- 741 - Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı
- 746 - Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Yansıtma Hesabı
- 751 - Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Yansıtma Hesabı
- 756 - Programlanmış Büyük Proje Giderleri Yansıtma Hesabı
- 761 - Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 766 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 771 - Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı

Yansıtma hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin düzenlenecek muhasebe fişlerinde, yansıtma hesabının alacaklandırılmasına karşılık, ilgili hesaplara gider kaydını sağlamak amacıyla, yansıtma hesabının ayrıntısını (yardımcı hesaplarını) oluşturan "8" kodlu yansıtma hesapları kullanılmaktadır. Maliyet muhasebesi pilot uygulama çalışmaları sonucunda geliştirilmiş bulunan bu ayrıntılı hesapları, yansıtma hesaplarının kontrolünü ve 7. grup hesaplarda toplanan giderlerin yansıtma hesabı kanalı ile hangi hesaplara aktarıldığını göstermektedir. 8. grup yansıtma hesapları, gider yansıtma hesaplarının bir ayrıntısı olup, bunlar sadece föyler ve yardımcı defterlerde izlenir. Bu yardımcı hesaplar, aşağıda g r ld ĐuŐu Şekilde bölümlenebilir(31):

80. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı

8000 Direkt İlk Madde ve Malzeme

8010 Üretimle İlgili Dışarıya Yaptırılan İŞler

8020 İstihsal Vergisi (32)

81. Direkt İŞçilik Yansıtma Hesabı

8100 Direkt İŞçilik

8150 Boş Direkt İŞçilik

(31) A.g.k., s.41.

(32) Bu vergi 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı Kıtma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

82. Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı

8200 Üretimle İlgili

8201 Boş İşçilikle İlgili

8220 Yapılmakta Olan Yatırımlarla İlgili

8225 Yedek Duran Varlıklarla İlgili

8226 Özel Mamul Mühendisliği ile İlgili

8227 Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmetleri
ile İlgili

8228 Programlanmış Büyük Projelerle İlgili

8229 Araştırma ve Geliştirme ile İlgili

8230 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
ile İlgili

8240 Genel İdare Gider Yerleri ile İlgili

8290 Gider Karşılığı Gelirler

83. Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı

84. Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Yansıtma Hesabı

85. Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri
Yansıtma Hesabı86. Programlanmış Büyük Proje Giderleri Yansıtma
Hesabı87. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma
Hesabı88. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma
Hesabı

89. Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı

Yukarıda belirtilen yansıtma hesaplarının niteliklerini ve işleyişlerini sırasıyla kısaca şöyle açıklayabiliriz:

A. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

Çeşitli İmalat hesaplarını genel muhasebe dışında tutan işletmelerde, genel muhasebe tarafından "Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı"na borç kaydedilen giderlerin karşılık hesabıdır(33). Görüldüğü gibi bu hesap, maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin birbirlerinden kayıt tekniği açısından bağımsız olması durumunda, maliyet muhasebesi tarafından izlenmektedir.

Bu hesabın işleyişi ise; Genel muhasebe tarafından "Maliyet Muhasebesi bağlantı hesabına borç kaydedilen tutarların tamamı bu hesabın alacağına işlenirken, ilgili maliyet ve gider hesaplarına borç kaydedilir(34). Maliyet muhasebesi bağlantı hesabı ile maliyet muhasebesi yansıtma hesabı, dönem sonlarında ters bir kayıtla kapatılmaktadır. Bağımsız maliyet muhasebesi sistemini benimseyen işletmelerde, bu yansıtma hesabı kullanılmadığı durumlarda, sadece maliyet muhasebesi bağlantı hesabı kullanılır. Bu hesap genel muhasebe tarafından borçlandırılırken, maliyet muhasebesi tarafından da alacak kayıt edilerek denklik sağlanır.

Maliyet muhasebesi yansıtma hesabının işleyişine ilişkin, bir örnek verelim:

(33) D.P.T., Tekdüzen Açıklamaları, s.135.

(34) A.g.k., s.135.

(X) İmalat İşletmesinde bir maliyet döneminde 10.000.000 TL.'lık direkt ve endirekt giderin yapıldığını kabul edelim. Bu verilere göre, genel muhasebe tarafından şöyle bir yevmiye kaydı düşülecektir:

_____ / _____	
700-MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HS.	10.000.000.-
100-322-VARLIK VE KAYNAK HS.	10.000.000.-
_____ / _____	

Genel muhasebe tarafından yukarıda yapılan yevmiye kaydına karşılık olarak, maliyet muhasebesi bölümü tarafından ise şöyle bir yevmiye kaydı düşülür:

_____ / _____	
700-GİDER HESAPLARI	10.000.000.-
701-MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HS.	10.000.000.-
_____ / _____	

Bu yevmiye kaydında giderlerin niteliklerine göre ayrıca ilgili gider unsurlarıyla, yansıtma hesaplarının ayrıntısını oluşturan yardımcı hesaplara da yer verilecektir.

B. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı

Bir mamul, bir işlem ya da bir işlem parçası, maliyet merkezi, bir fonksiyon ya da satış alanı için harcanması gereken malzemenin, bütün standart ya da ilk tahmini

fiyatı üzerinden izlendiği hesaptır(35).

Bu hesap, tahmini maliyet sistemi ile standart maliyet sisteminin uygulanması durumunda kullanılır. Fiili maliyet sisteminin uygulandığı durumlarda, kullanılmasına gerek yoktur. Önceden saptanan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, bu hesabın alacağına kaydedilir. Bunun karşılığında ise, 160-Yarı mamuller- üretim hesabına borç kaydedilir. Dönem sonlarında ise, fiili sonuçlar ile karşılaştırılarak kapatılır.

Direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabının işleyişine ilişkin şöyle bir örnek verebiliriz: Direkt ilk madde ve malzeme giderleri için 2.500.000 TL., üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler için de 1.200.000 TL. giderin yapılacağı tahmin edildiğini kabul ettiğimizde, yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

_____ / _____	
160-169 İMALAT HS.	3.700.000.-
711-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME	
YANSITMA HS.	3.700.000.-
8000 Direkt İlk Madde	
ve Malzeme	2.500.000.-
8010 Üretimle İlgili	
Dışarıya Yaptırılan	
İşler	<u>1.200.000.-</u>
_____ / _____	

_____ / _____	
160-169 İMALAT HS.	4.000.000.-
672 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER HS.	1.000.000.-
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	
YANSITMA HS.	5.000.000.-
8100 Direkt İşçilik	
Gideri	4.000.000.-
8150 Boş Direkt	
İşçilik	<u>1.000.000.-</u>
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydında, 721 nolu direkt işçilik gideri yansıtma hesabı ana hesap olarak defter-i kebirde yer alırken, 8100 nolu direkt işçilik gideri ile 8150 boş direkt işçilik, direkt işçilik giderleri Yansıtma hesabının bir ayrıntısı olarak, yardımcı föyler ve yardımcı defterde izlenir. Yukarıdaki kayıttaki görüldüğü gibi, bu hesabın karşılığında 160-169 nolu yarı mamuller hesabı ile, çeşitli nedenlerle imalat durması ya da aksaması durumunda ödenecek direkt işçilik giderleri, bütçelenen ya da tahmini değerler üzerinden hesaplanarak 672 nolu çalışmayan kısım giderleri hesabının borcuna kaydedilir.

D. Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı

Üretim için harcanması gereken fiili genel imal

- Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili genel imal giderleri, bu hesabın alacağına karşılık olarak (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabının 8220 nolu ayrıntısı da belirtilmek koşuluyla 248-249 nolu hesaplara,

Dağıtım suretiyle gelen;

- Yedek duran varlıklarla ilgili genel imal giderleri bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabının 8225 nolu ayrıntısında belirtilmek koşuluyla), 745 yedek duran varlık giderleri hesabına,

- Özel mamul mühendisliği giderleri ile ilgili genel imal giderleri, bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabının 8226 nolu ayrıntısı belirtilmek koşuluyla) 745 özel mamul mühendisliği giderleri hesabına,

- Satılan tesislerin montaj ve hizmetleri ile ilgili genel imal giderleri bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabının 8227 nolu ayrıntısında belirtilmek koşuluyla) 750 satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri hesabına,

- Programlanmış büyük proje ile ilgili genel imal giderleri, bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabının 8228 nolu ayrıntısı da belirtilmek koşuluyla) 755 programlanmış büyük proje giderleri hesabına,

- Araştırma ve geliştirme ile ilgili genel imal giderleri bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabınının 8229 nolu ayrıntısı da belirtilmek koşuluyla) 760 Araştırma ve geliştirme giderleri hesabına,

- Pazarlama satış ve dağıtım masraf yerleri ile ilgili genel imal giderleri, bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabınının 8230 nolu ayrıntısı da belirtilmek koşuluyla) 765 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabına,

- Genel İdare masraf yerleri ile ilgili genel imal giderleri, bu hesabın alacağına (Düzenlenecek muhasebe fişinde yansıtma hesabınının 8240 nolu ayrıntısı da belirtilmek koşuluyla) 770 Genel İdare giderleri hesabına,
borç kaydedilir(38).

Yukarıda belirtilen genel imal giderleri yansıtma hesaplarınının işleyişine ilişkin, bir örnek verelim:

Genel İmal giderleri toplamınının 60.000.000 TL. olduğunu ve bunların dağıtımdan sonra;

18.000.000.- TL.'nin imalatla ilgili,

4.000.000.- TL.'nin Çalışmayan kısım ile ilgili,

6.000.000.- TL.'nin Yapılmakta olan yatırımla ilgili,

(38) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.....Semineri, s.184-185.

12.000.000.- TL.'nin Pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili

5.000.000.- TL.'nin Araştırma ve geliştirme ile ilgili,

7.000.000.- TL.'nin Yedek duran varlıklarla ilgili

8.000.000.- TL.'nin Genel idare ile ilgili olduğunu

kabul edelim.

Genel imal giderlerinin dağıtımını sonucunda, şöyle bir yevmiye maddesi düşülür:

_____ / _____	
160-169 İMALAT HS.	18.000.000.-
672 ÇALIŞMAYAN KISIM GİD.HS.	4.000.000.-
745 YEDEK DURAN VARLIK GİD.HS.	7.000.000.-
760 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME G.H.	5.000.000.-
756 PAZ.SATIŞ VE DAĞITIM GİD.H.	12.000.000.-
770 GENEL İDARE GİDERLERİ HS.	8.000.000.-
248-240 YAPILMAKTA OLAN YATIRIML.H.	6.000.000.-
GENEL İMAL GİDERLERİ YANSATMA HS.	60.000.000.-
8200 Üretimle ilgili	18.000.000.-
8201 Çalışmayan kısımla ilgili	4.000.000.-
8220 Yapılmakta olan yatırımla ilgili	6.000.000.-
8225 Yedek duran varlıklarla ilgili	7.000.000.-
8230 Paz.satış ve dağıtım ile ilgili	12.000.000.-
8229 Araştırma ve geliştirme ile ilgili	5.000.000.-
8240 Genel idare ile ilgili	8.000.000.-
_____ / _____	

Bu hesap, işletmelerin istek ve gereksinmelerine göre ayrıca, genel imalat giderlerinin niteliklerine göre Değişken Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı ile Sabit Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı olarak bölümlenerek de izlenebilir.

a. Değişken Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı

Bilindiği gibi, Değişken Genel İmalat Giderleri üretim hacmi arttığı zaman artan, azaldığı zaman ise azalan giderlerdir. Değişken imal giderlerine; yardımcı malzeme, endirekt işçilik, üretimde kullanılan enerji ve su giderleri örnek gösterilebilir. Bu giderler hem değişken maliyet sisteminde hem de tam maliyet sisteminde, üretim maliyetlerine bütçelenen ya da standart değerler üzerinden yüklenilmektedir.

Değişken Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabının işleyişine ilişkin bir örnek verelim:

(X) imalat işletmesinde değişken genel imal giderlerinin, aşağıdaki şekilde bütçelendiğini kabul edelim:

Endirekt Malzeme	10.000.000.-
Endirekt İşçilik	5.000.000.-
Elektrik Giderleri	1.000.000.-
Su Giderleri	500.000.-

Bu giderlerin tamamı üretimle ilgili olup, bu verilere göre düzenlenecek muhasebe fişi şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
160-169 İMALAT HS.	16.500.000.-
731-1 DEĞİŞKEN GENEL İMALAT GİDERLERİ YANSITMA HS.	16.500.000.-
8200 Üretimle ilgili	16.500.000.-
_____ / _____	

Genel İmalat Giderleri Hesabı, hesap planında 731 nolu hesap olarak yer almaktadır. Bu hesap, işletmenin duyacağı gereksinmeye göre bölünerek, Değişken ve Sabit Genel İmalat Giderleri olmak üzere ikiye ayrılabilir. 731-1 Kodu Değişken genel imalat giderleri yansıtma hesabına, 732-2 Kodu da sabit genel imalat giderleri yansıtma hesabına verilir.

b. Sabit Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı

Sabit genel imal giderleri, belirli bir üretim ve iş hacmine göre sabit kalan giderlerdir. Bu giderler belirli bir üretim kapasitesine kadar sabit olup, kapasite artış sonucunda bu giderler değişebilir. Bunun yanında sabit giderleri oluşturan unsurlar olan; sigorta, vergi, amortisman gibi oranlarda ya da fiyatlarda meydana gelecek değişimler, bu giderlerin sabit olma niteliklerini değiştirmez.

Bu hesabın işleyişi, işletmelerin benimsemiş oldukları, maliyet sistemlerine göre değişmektedir. Direkt

maliyet sisteminde, sabit genel imal giderleri, mal ve hizmet maliyetlerine yansıtılmayarak, bir maliyet unsuru olmayıp, dönemselsel gider niteliğinde olup, doğrudan ilgili dönem giderleri hesaplarına yansıtılmaktadır. Böylece, dönem sonunda kalacak stokların, gerçek değerleriyle değerlendirilmesi sağlanmış olacaktır.

Tam maliyet sistemini benimseyen işletmelerde ise, sistemin gereği olarak sabit imal giderleri doğrudan doğruya imalat maliyetlerine yansıtılmaktadır.

Her iki durumda bu hesabın işleyişini aşağıdaki verilere göre şöyle gösterebiliriz:

(X) İmalat İşletmesinin Genel İmal Giderleri
10.000.000 TL. olarak bütçelenmiş olup, şu gider unsurlarından oluşmaktadır.

Sigorta giderleri	2.000.000.-
Çeşitli vergiler	1.500.000.-
Amortisman giderleri	4.500.000.-
Su giderleri	1.000.000.-
Enerji giderleri	1.000.000.-

Bu giderlerin tümü, üretimle ilgili esas veya temel üretim yerlerinde kullanılmıştır.

Bu verilere göre, değişken maliyet sistemini benimseyen bir işletme, aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır:

_____ / _____
 800-KÂR-ZARAR HS. 10.000.000.-

731-2 SABİT GENEL İMALAT
 GİDERLERİ YANSITMA HS. 10.000.000.-
 8200 Üretimle ilgili 10.000.000.-

_____ / _____

Sabit genel imal giderleri, değişken maliyet sistemine göre imalat hacmi ile ilgili olmadığından ve bu giderlerin yapıldığı an tükenmesi nedeniyle doğrudan doğruya kâr-zarar hesabına ya da ilgili dönem giderlerine atılmaktadır. /

Aynı verilere dayanarak tam maliyet sistemini benimseyen bir işletmede ise yevmiye kaydı şu şekilde yapılacaktır:

_____ / _____
 160-169 İMALAT HS. 10.000.000.-

731-2 SABİT GENEL İMAL
 GİDERLERİ YANSITMA HS. 10.000.000.-
 8200 Üretimle ilgili 10.000.000.-

_____ / _____

Görüldüğü gibi, tam maliyet sistemi de sabit genel imal giderleri doğrudan doğruya kâr-zarar hesabı yerine imalat hesabına ve dolayısıyla stok hesaplarına yansıtılmaktadır. Böylece dönem sonundaki stoklar içerisinde, tüketmiş giderlere de yer verilmiş olunmaktadır.

E. Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı

740 nolu Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabına gider çeşidi olarak kaydedilen giderlerle, giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım yoluyla gelen giderler, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda tahmini ve standart olarak belirlenmiş yedek duran varlık giderleri bu hesabın alacağına, 746 nolu yedek duran varlık giderleri hesabına borç kaydedilir.

F. Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Yansıtma Hesabı

746 nolu Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile, giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım yoluyla gelen giderler, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda ise, tahmini ve standart özel mamul mühendisliği giderleri bu hesabın alacağına ve yapılan satışlara uygun olarak 647-Özel Mamul Mühendisliği Giderleri, 190-Gelecek Aylara Ait Giderler, 265-Haklar ya da 275-Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına borç kaydedilir(39).

(39) A.g.k., s.

G. Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri
Yansıtma Hesabı

750 nolu Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler ile giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım suretiyle gelen giderler, önceden saptanmış maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda önceden saptanmış giderler, bu hesabın alacağına ve satışlarla ilgilendirilerek; 650-nolu satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri, 190-nolu gelecek aylara ait giderleri, 275-nolu Gelecek yıllara ait giderler hesaplarına borç kaydedilir.

H. Programlanmış Büyük Proje Giderleri Yansıtma
Hesabı

756-nolu Programlanmış Büyük Proje Giderleri hesabının borcuna kaydedilen giderlerle, giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım suretiyle gelen programlanmış büyük proje giderleri, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda tahmini ve standart programlanmış büyük proje giderleri;

Bu hesabın alacağı karşılık olarak; 650- Programlanmış büyük proje giderleri, 190-Gelecek aylara ait giderler, 265-Haklar, 275-Gelecek yıllara ait giderler hesaplarına borç kaydedilirler(40)

I. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

760 nolu Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderlerle, giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım yoluyla gelen giderler, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda tahmini ve standart araştırma ve geliştirme giderleri, bu hesabın alacağına ve 660-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 190-Gelecek aylara ait giderler, 265-Haklar, 275-Gelecek yıllara ait Gider Hesabına borç kaydedilir(41).

İ. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

765 nolu Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderlerle, giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım yoluyla giderler, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda tahmini ve standart pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bu hesabın alacağına ve 662-Pazarlama, satış ve dağıtım Giderleri hesabına borç kaydedilir(42).

(41) A.g.k., s.49

(42) A.g.k., s.49.

J. Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı

771 nolu Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı, 770-Genel İdare Giderleri Hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderlerle giderleri dağıtılacak masraf yerlerinden dağıtım yoluyla gelen genel idare giderleri, tahmini ve standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda tahmini ve standart genel idare giderleri, bu hesabın alacağına ve 667-Genel İdare Giderleri Hesabına borç kaydedilir(43).

3. FARK HESAPLARI VE İŞLEYİŞİ

Bu hesaplar, tahmini ya da standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda, gider hesaplarına kaydedilen fiili giderler ile tahmini ve standart maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda meydana gelecek olumlu ya da olumsuz farkların izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar, farkın olumlu ya da olumsuz olmasına göre, borç ve alacak kalanı verebilir. Fark hesapları şöyle bölümlenebilir(44):

712-Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları

713-Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları

(43) A.g.k., s.49.

(44) A.g.k., s.50.

- 722-Direkt İşçilik Ücret Farkları
- 723-Direkt İşçilik Süre Farkları
- 732-Genel İmal Giderleri Bütçe Farkları
- 733-Genel İmal Giderleri Verim Farkları
- 734-Genel İmal Giderleri Kapasite Farkları
- 742-Yedek Duran Varlık Gider Farkları
- 747-Özel Mamul Mühendisliği Gider Farkları
- 752-Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Gider Farkları
- 757-Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları
- 762-Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
- 767-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları
- 772-Genel İdare Gider Farkları

Bu fark hesapları, dönem sonlarında 6. grupta yer alan ilgili fark hesaplarına aktarılarak kapatılır. Örneğin; 630.00 İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları, 680.50 İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları, 632 Genel İmalat Giderleri Bütçe Farkları Hesapları gibi(45). Dönem sonlarında ise, 6. grupta toplanan fark hesapları; Kâr-Zarar Hesabına, satışların maliyetine ya da dönem sonu yarı mamul stokları, mamul stokları ve satılan malın maliyeti hesapları arasında paylaştırılarak kapatılır. Bu yöntemlerden en sağlıklıısını, 3. yöntem oluşturmaktadır.

(45) BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen Maliyet....Dağıtımı", s.31.

A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları
Hesabı

712 Nolu Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları, Hesabı, direkt ilk madde ve malzemenin, standart fiyattan daha düşük ya da daha yüksek bir fiyatla satın alınması sonucunda oluşan fiyat farklarının izlendiği hesaptır. Dönem sonunda oluşan bu farklar, 630.00 İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları Hesabına aktarılır(46).

Bu fiyat farkı, fiili fiyatın önceden saptanmış fiyattan yüksek olmasından kaynaklanıyorsa "olumsuz" bir fark, düşük olmasından kaynaklandığında da, olumlu fiyat farkı meydana gelmektedir. Bu durumu şöyle bir örnekle açıklamak olurludur:

Örnek: (X) İmalat İşletmesinde, (A) mamulü için aşağıdaki standartların ve fiili maliyetlerin belirlendiğini kabul edelim(47):

Miktar Standartı: 20 kg/birim başına

Fiyat Standartı : 650 TL/kg birim başına

Sözkonusu bu mamul ile ilgili fiili imalat bilgileri de aşağıda görüldüğü gibidir:

(46) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe....Semineri, s.50.

(47) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi, 1985), s.158.

İmal edilen (A) mamulü : 300 birim
 İmalatta kullanılan hammadde miktarı: 5000 kg.
 Hammaddenin Alış fiyatı : 700 TL/kg.
 Satın alınan hammadde miktarı : 5500 kg.

Bu sayısal verilere dayanarak, (A) mamulünün direkt fiyat farkını aşağıda görüldüğü gibi hesaplayabiliriz(48):

Satın Alınan Fiili Miktar X Fiili Satın Alma Fiyatı
 5500 kg X 700 TL. = 3.850.000.- TL.

Eksi: Satın Alınan Fiili Miktar X Standart Satın Alma Fiyatı
 5500 kg X 650 TL. = 3.575.000.- TL.

Fiyat nedeniyle meydana gelen fark, (175.000.- TL.)
 olumsuz.

(Fiili fiyat, standart fiyattan yüksektir)

Fiili fiyat ile standart fiyat farkı arasında meydana gelen 175.000 TL.'lık olumsuz fark şu şekilde muhasebeleştirilir:

_____ / _____	
150-159 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.	3.675.000.-
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI HS.	175.000.-
VARLIK YA DA KAYNAK HS.	3.850.000.-
_____ / _____	

Görüldüğü gibi, Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları Hesabı, hammadde ve malzemenin satın alınması sırasında ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu farklar, dönem sonunda 6. grupta yer alan 630 İlk Madde ve Malzeme Farkları Hesabına aktarılır.

B. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları Hesabı

713 Nolu İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları Hesabı, imalatta standart ilk madde ve malzeme miktarından daha az ya da daha çok ilk madde ve malzeme kullanılması sonucunda oluşan miktar farklarının izlendiği hesaptır. Bu farklar, dönem sonunda, 630.50 İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları Hesabına aktarılır(49).

Direkt hammadde fiyat farkı için verdiğimiz sayısal örneği, şimdi de miktar farkı için uygulayalım. Miktar farkı, aşağıda görüldüğü gibi hesaplanabilir(50).

Kullanılan Fiili Miktar X Standart Fiyat

$$5000 \text{ Kg} \times 650 \text{ TL} = 3.250.000.-$$

Eksi: İmalatta Kullanılması Öngörülen Standart Miktar=
(300 br. 'A' mamulü X 20 kg.)

(49) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe....Semineri, s.50.

(50) ÜSTÜN, s.159.

6000 kg X Standart Fiyat

6000 kg X 650 TL = 3.900.000.-

Kullanım nedeniyle meydana gelen fark, 650.000.-
 olumlu(Gerçek kullanım miktarı, standart
 miktardan azdır.)

Meydana gelen 650.000 TL.'lık olumlu sapma, dönem
 sonunda 630.50 nolu İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları
 Hesaplarına aktarılarak kapatılır.

_____ / _____	
711-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HS.	3.900.000.-
710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ HS.	3.250.000.-
713-İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI HS.	650.000.-
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye kaydında görüldüğü gibi, meydana gelen fark olumlu bir farktır. İlk Madde ve Malzeme Miktar Hesabının, fiyat farkı hesabından farklı olarak ilk madde ve malzemenin alışı sırasında oluşmayıp, ilk madde ve malzemenin imalata verilmesi sırasında yani imalatın sona ermesinden sonra oluşmaktadır. Malzeme kullanımının kontrol altında tutulmasında, direkt hammadde ve malzeme miktar farkı hesabının önemli bir rolü vardır.

C. Direkt İşçilik Ücret ve Süre Farkları Hesabı

Direkt işçiliklerin, önceden saptanmış saat ücretinden düşük ya da yüksek ödenmesi nedeniyle oluşan farkların kaydedildiği hesaptır. Dönem sonunda bu farklar; 631.00 Direkt İşçilik Ücret Farkları Hesabına aktarılır(51).

Bu hesabın işleyişine ilişkin şöyle bir örnek verilebilir:

Örnek: (X) İmalat İşletmesinde üretilen (A) mamulü için aşağıdaki standartların ve fiili maliyetlerin belirlendiğini kabul edelim:

Fiili Direkt İşçilik Süresi	: 5200 saat
Fiili Saat ücreti	: 600 TL/D.İ.S.
Standart Direkt İşçilik Süresi	: 5000 saat
Standart saat ücreti	: 500 TL/D.İ.S.

$$\begin{aligned}
 \text{Ücret sapması} &= (\text{Fiili Ücret} - \text{Standart ücret}) \times \text{Fiili süre} \\
 &= (600 \text{ TL} - 500 \text{ TL}) \times 5200 \text{ D.İ.S.} \\
 &= (520.000 \text{ TL}) \text{ Fark olumsuzdur.}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Verim (süre) sapması} &= (\text{Fiili süre} \times \text{Standart ücret}) - (\text{Standart süre} \times \text{Standart ücret})
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&= (5200 \text{ D.İ.S.} \times 500 \text{ TL}) - (5000 \text{ D.İ.S.} \times 500 \text{ TL}) \\
&= (2.600.000 - 2.500.000) \\
&= (100.000 \text{ TL}) \text{ Fark olumsuz.}
\end{aligned}$$

Yukarıdaki verilere göre meydana gelen farklar (sapmalar) şu şekilde muhasebeleştirilir.

<hr/>		/	<hr/>	
720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HS.			3.120.000.-	
333-ÖDENECEK ÜCRETLER HS.			1.903.200.-	
350-ÖDENECEK S.S.K. İŞÇİ HİSSELERİ HS. (% 14)			436.800.-	
351-ÖDENECEK VERGİLER HS.			780.000.-	

Ücret ve verim farkları ise şu şekilde muhasebeleştirilir:

<hr/>		/	<hr/>	
721-DİREKT İŞÇİLİK GİDER YANSITMA H.	2.500.000.-			
722-DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI H.	520.000.-			
723-DİREKT İŞÇİLİK SÜRE FARKLARI HS.	100.000.-			
720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERL. HS.			3.120.000.-	

723 Nolu Direkt İşçilik Süre Farkları Hesabı yukarıda da görüldüğü gibi, imalatın standart işçilik süresinde daha az ya da daha fazla bir sürede yapılması sonucunda oluşan süre farkları tutarının, kaydedildiği hesaptır.

Bu sapma dönem sonunda 631.00 Direkt İşçilik Süre Farkları Hesabına aktarılır(52). Burada da olumlu ya da olumsuz olmak üzere iki fark ortaya çıkacaktır. Olumlu farklar, standart süreler daha az bir süre içinde işin görüldüğünü ya da üretimin tamamlandığı gösterir. Olumsuz sapma ise, bu durumun karşıtını belirtir.

Bu hesabın muhasebeleştirilmesi yukarıda gösterildiği gibi olacaktır.

D. Genel İmal Giderleri Bütçe Farkları Hesabı

Bütçe farkı, fiili genel imalat maliyetleri ile fiili faaliyet düzeyinde bütçelenmiş genel imalat maliyetleri arasındaki farktır(53). Ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farklar, bu hesapla izlenir. Bu fark dönem sonunda Genel İmal Giderleri 632 nolu Bütçe Farkları hesabına aktarılır. Bütçe farkı, sadece değişken genel imalat maliyetleriyle ilgilidir.

E. Genel İmal Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı

Verim farkı, belli bir iş ya da üretim işlemi için

(52) A.g.k., s.159.

(53) Ahmet KIZIL, Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 2, (İstanbul-1979), s.36.

kullanılan direkt işçilik ya da makina saatlerinin önceden tespit edilen standart saatlerden farklı olması sonucu ortaya çıkar(54). Bu durumda Genel İmal Giderleri Fark Hesapları, doğrudan doğruya faaliyet sonucu oluşan fark hesaplarında izlenir. Bu hesaplarda toplanan farklar, daha sonra 633 nolu Genel İmal Giderleri Verimlilik Farkları Hesabına aktarılır. Verim farkı da, sadece Değişken Genel İmalat Maliyetleri için hesaplanır.

F. Genel İmal Giderleri Kapasite Farkları Hesabı

Kapasite farkı, planlanan faaliyet düzeyinin altında ya da üstünde faaliyette bulunmanın sabit genel imalat maliyetlerinde meydana getirdiği etkiyi ifade eder(55). Kapasite farkı, bütçe ve verimlilik farklarından farklı olarak, sadece sabit genel imalat maliyetleriyle ilgili olup, fiil'en yapılan sabit genel imal giderleriyle, önceden saptanmış sabit genel imal giderleri arasında meydana gelecek olumlu ya da olumsuz farklar bu hesapta izlenir.

Yukarıda açıkladığımız; genel imal giderleri bütçe, verimlilik ve kapasite fark hesaplarının işleyişine ilişkin şöyle bir örnek verebiliriz:

Örnek: Bir (X) işletmesinde bütçelenen ve fiilen

(54) A.g.k., s.36.

(55) A.g.k., s.36.

oluşan genel imal giderleriyle ilgili verilerin, aşağıdaki şekilde olduğunu kabul edelim:

Genel İmal Giderleri:

Beklenen (Tahmini) ortalama aylık faaliyet düzeyi:	5000 saat
Statik bütçe (Standart maliyet) tutarı	: 5.000.000 TL.
Standart Yükleme oranı (5.000.000 TL/5000 saat)	: 1.000 TL/DİS
Standart faaliyet düzeyi (Marjinal kapasite)	: 4.000 saat
Standart direkt işçilik saati/Kg= 4000/1000	: 4 saat/kg
Esnek bütçeye göre sabit G.İ.M.	: 1.000.000.TL.
Esnek bütçeye göre değişken G.İ.M.	: 4.000.000 TL.
Fiili faaliyet düzeyi	: 4200 saat

Fiili Genel İmalat Maliyetleri	: 5.400.000 TL.
- Fiili Sabit G.İ.M.	: 1.100.000 TL.
- Fiili Değişken G.İ.M.	: 4.300.000 TL.

$$\begin{aligned}
 \text{Bütçe Farkı} &= \text{Fiili G.İ.M.} - \text{Fiili düzeydeki bütçelenmiş G.İ.M.} \\
 &= 5.400.000 - (800 \times 4.200 + 1.000.000) \\
 &= 5.400.000 - (3.360.000 + 1.000.000) \\
 &= 5.400.000 - 4.360.000 \\
 &= (1.040.000 \text{ TL}) \text{ Olumsuz Bütçe Farkıdır.}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{Kapasite Farkı} &= \text{Fiili düzeyde bütçelenmiş G.İ.G.} - \text{Fiili} \\
 &\quad \text{düzeyde standart G.İ.G.} \\
 &= 4.360.000 - (4200 \times 1000) \\
 &= 4.360.000 - 4.200.000 \\
 &= (160.000 \text{ TL}) \text{ Olumsuz Kapasite Farkı.}
 \end{aligned}$$

Verim Farkı= Fiili düzeyde Standart G.İ.G. - Standart
düzeyde standart G.İ.G.
= 4.200.000 - 4.000.000
= (200.000 TL) Olumsuz Verim Farkı.

Toplam G.İ.G. Farkı (Olumsuz) = (1.400.000.-)
Bütçe Farkı = 1.040.000.-
Kapasite Farkı = 160.000.-
Verim Farkı = 200.000.-

Bu farklar için yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
731-1 DEĞİŞKEN GENEL İMAL GİDERLERİ YANSITMA HS.	3.000.000.-
731-2 SABİT GENEL İMAL GİDERLERİ YANSITMA HS.	1.000.000.-
732 - GENEL İMAL GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HS.	1.040.000.-
733 - GENEL İMAL GİDERLERİ VERİM FARKLARI HS?	160.000.-
734 - GENEL İMAL GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HS.	200.000.-
730-1 DEĞİŞKEN GENEL İMALAT GİDERLERİ HS.	4.300.000.-
730-2 SABİT GENEL İMALAT GİDERLERİ HS.	1.100.000.-
_____ / _____	

Yukarıdaki yevmiye maddesinde Genel İmalat Giderleri Bütçe Farkları Hesabı ile Verim Farkları Hesabı değişken nitelikte olup, üretimin artması ya da azalması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Genel İmalat Giderleri Kapasite Farkları Hesabı, sabit nitelikte olup, sadece Sabit Genel İmalat Giderlerini oluşturan gider türlerinin fiyatlarında ya da belirlenen kapasitenin aşılması ya da kapasitenin altında kalınması sonucunda meydana gelen farkların izlendiği hesaptır. Bu fark hesapları dönem sonlarında, 6. grupta yer alan ilgili hesaplara aktarılmaktadır. Bu aktarma işlemine ilişkin yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
632- GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HS.	1.040.000.-
633- GENEL İMALAT GİDERLERİ VERİM FARKLARI HS.	160.000.-
634- GENEL İMALAT GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HS.	200.000.-
732- GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI HS.	1.040.000.-
733- GENEL İMALAT GİDERLERİ VERİM FARKLARI HS.	160.000.-
734- GENEL İMALAT GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI HS.	200.000.-
_____ / _____	

632, 633, 634 Nolu Fark hesapları daha sonra, işletmelerin benimseyecekleri politikalara göre stoklara,

S.M.M. ve Kâr Zarar Hesabına aktarılarak kapatılacaktır.

G. Yedek Duran Varlık Gider Farkları Hesabı

Fiili yedek duran varlık giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 646 Nolu Yedek Duran Varlık Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

H. Özel Mamul Mühendisliği Gider Farkları Hesabı

Fiili özel mamul mühendisliği giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 647 nolu Özel Mamul Mühendisliği Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

I. Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Gider Farkları Hesabı

Fiili satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 651 nolu Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

İ. Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları Hesabı

Fiili programlanmış büyük proje giderleri ile

önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 653 nolu Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

J. Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabı

Fiili Araştırma ve Geliştirme Giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 661 nolu Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

K. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları Hesabı

Fiili Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 663 nolu Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

L. Genel İdare Gider Farkları Hesabı

Fiili genel idare giderleri ile önceden saptanmış giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar bu hesaba aktarılır. Dönem sonlarında ise 665 nolu Genel İdare Gider Farkları Hesabına aktarılarak kapatılır.

Gider, Yansıtma ve Fark hesaplarının işleyişi toplu

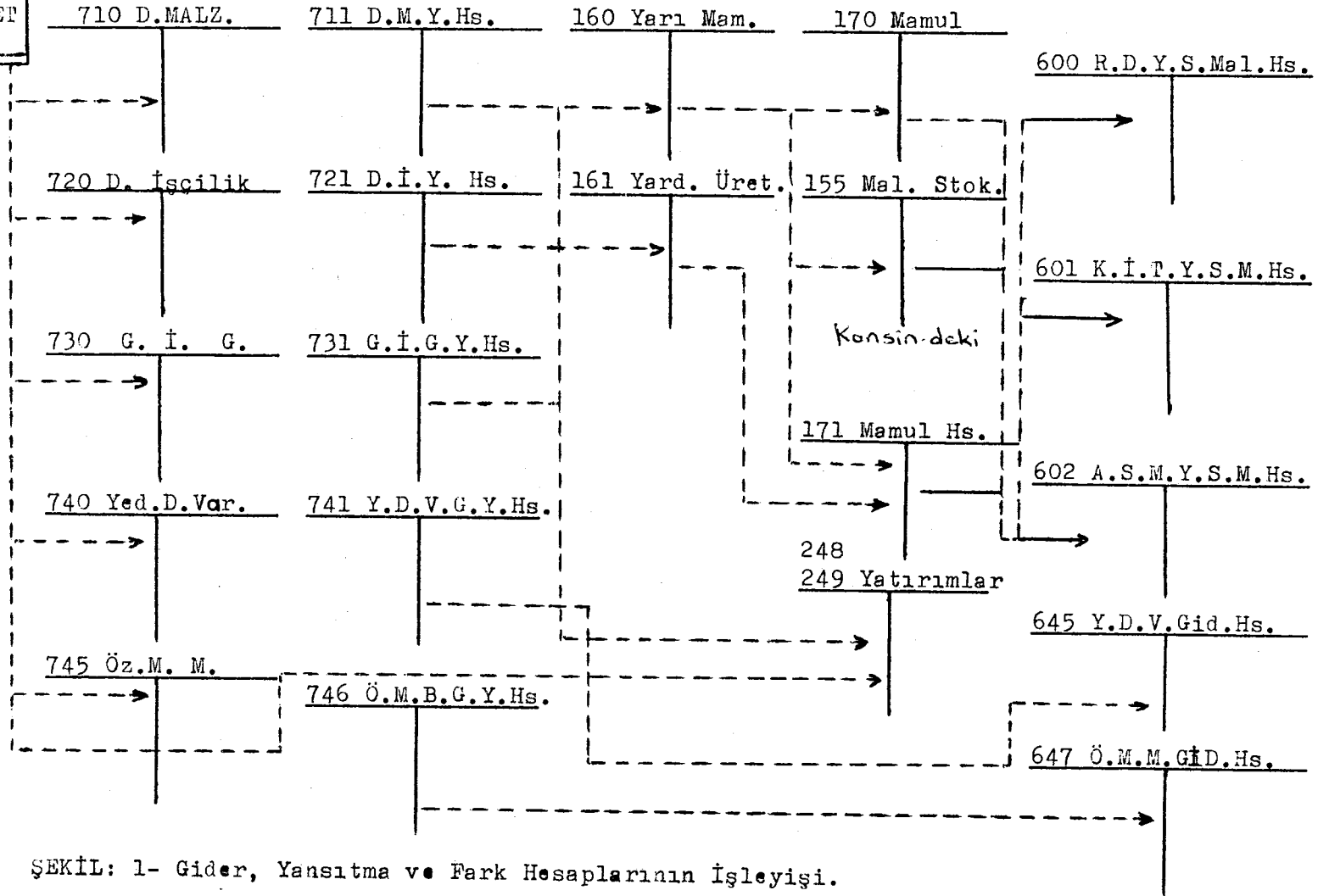
MUHASEBE FİŞİ	
MAS. YERİ NO	MALİYET

MALİYET HESAPLARI

YARI MAMUL
Esas Üretim

VARLIKLAR

SATIŞ MALİY.



ŞEKİL: 1- Gider, Yansıtma ve Park Hesaplarının İşleyişi.

olarak (ŞEKİL: 1)'de görüldüğü gibidir(56):

II. TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİNDE GİDER ÇEŞİTLERİ, GİDER YERLERİ VE İŞLEYİŞİ

1. GİDER ÇEŞİTLERİ

Gider çeşitleri hesapları mamul ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini gösterir. Bu hesaplar, kuruluşların bünyelerine uygun biçimde ayrıntılı bir duruma getirilir. Genel olarak gider çeşitleri hesaplarının sabit, değişken olarak gruplandırılması olanaklı olmakla birlikte, tekdüzen muhasebe sisteminde bu tür ayrımlara gidilmemiş, sadece gruplar olarak bölümlendirilmiştir. Ancak gruplar içindeki gider çeşitlerinin sabit, değişken ve yarı değişken biçimde ayrımı, işletmelerin kendi istek ve gereksinmelerine bırakılmıştır. Gider çeşitleri hesaplarının kodlanmasında, aşağıda belirtilen sınıflama temel alınmıştır(57):

<u>Grup</u>	<u>Fasıl</u>	<u>Madde</u>
0	00	0000

(56) BİLGİNOĞLU, "Tekdüzen Maliyet.... Maliyet Dağıtımı", s.31.

(57) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe....Rehberi, s.8.

Gider hesaplarına ilişkin gruplar şunlardır(58):

- 0 İlk Madde ve Malzeme
- 1 İşçi Ücret ve Giderleri
2. Memur Ücret ve Giderleri
- 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4 Çeşitli Giderler
- 5 Vergi Resim ve Harçlar
- 6 Amortisman ve Tükenme Payları
- 7 Giderleri Dağıtılacak Masraf Yerleri Dağıtım Hesabı
- 8 Yansıtma Hesabı
- 9 Fark Hesapları

Bu hesap gruplarını sırasıyla inceleyelim:

A. İlk Madde ve Malzeme

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak amacıyla tüketilen maddeleri gösterir. Bu hesap, şu şekilde bölümlenir:

- 01 Direkt İlk Madde ve Malzeme
- 03 Üretimle İlgili Dışarıya Yaptırılan İşler
- 05 İstihsal Vergisi
- 06 Endirekt Malzeme

a. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Mamullerin temelini oluşturan, üretimin yapılması sırasında mamullerin istenilen nitelikte meydana gelmesi için kullanılan ve mamullerin yapısında kalan yada yapısını etkileyen direkt malzeme, bu hesap grubu içinde yer alır.

b. Üretimle İlgili Dışarıya Yaptırılan İşler

İşletme tarafından dışarıya ya da topluluk içinde bir başka işletmeye yaptırılan üretim ile direkt ilgili olan işlerin giderlerini içerir.

c. İstihsal Vergisi

Gider vergileri kanunu gereğince, dahili sarf için tahakkuk ettirilen istihsal vergisi tutarını gösterir. Fakat bu verginin yerini, katma değer vergisi aldığı için kaldırılmıştır.

d. Endirekt Malzeme

Mamule doğrudan doğruya etkisi olmamakla birlikte mamullerin ve hizmetin meydana gelmesi için zorunlu olan ve direkt ilk madde ve malzeme dışında malzeme giderlerinin yardımcı defter ve föylerde izlendiği hesaptır.

Yukarıda ilk madde ve malzeme için yapılan gruplandırmanın altında, işletmeler kendi yapılarına ve gereksi-

nimlerine göre bölümlendirme yapabilirler. Örneğin; Sümerbank Sınai İşletmeleri için hazırlanan hesap planına göre, Endirekt Malzeme şu şekilde bölümlendirilmiştir(59):

060- İşletme Malzemesi

060.00 Kömür

060.01 Fuel-oil

060.02 Akaryakıt

060.03 Diğer yakıtlar

060.04 Yağlar

060.09 Sair İşletme Malzemesi

061- Yedekler

061.00 Yedek Parçalar

061.01 Küçük Aletler

061.02 Teçhizat

061.03 Döşeme ve Demirbaşlar Sarf Hesabı

062- Muhtelif Malzeme

062.00 Tamirat ve İnşaat

062.01 Kırtasiye ve Basılı Kağıt

062.02 Ambalaj Malzemesi

062.03 Hurda Malzemeler

062.04 Gıda Maddeleri

062.05 Giyecek Maddeleri

062.06 Elektrik Malzemesi

(59) SÜMERBANK, Sınai ve Ticari İşletmeleri Tekdüzen Hesap Planı İzahnamesi, s.196.

062.07 Döküntü, üstübu ve parça bez

062.08 Modeller ve kalıplar

062.09 Sair Maddeler

Önceden değindiğimiz gibi, gider çeşit hesapları ana hesaplarda değil, yardımcı defter ve föylerde izlenir.

B. İşçi Ücret ve Giderleri

Bu giderler, toplu iş sözleşmesi, iş yasası, kararname ve kararlara uygun olarak, işçilere yapılan ödemelerle bunlara bağlı olarak ilgili kuruluşlara yapılan ödemelerin izlendiği yardımcı hesaplardır. Bu hesap, Sümerbank hesap planında şu şekilde bölümlendirilmiştir(60):

10- Esas İşçilik

100- Akort işçi ücretleri

101- Zaman işçi ücretleri

102-

103- Fazla mesai ücretleri

104- İstihsal primleri

11- Ek İşçilik Ödemeleri

110- Hafta ve genel tatil ücretleri

111- İşçi ilâve tediyeleleri

112- İzinli işçi ücretleri

113- Kıdemli işçiliği teşvik ikramiyesi

114- İşçilere verilen buluş ikramiyesi

115- İşçilere verilen taltif (ödül) ikramiyesi

12- Tazminatlar

120- Akort tazminatı

121- İşçi ihbar tazminatı

122- İşçi kıdem tazminatı

123- Yönetim Komitesi işçi üyesi tazminatı

124- İşçi emtea sorumluluğu tazminatı (Alım-Satım)

129- İşçilere verilen diğer tazminat ve munzam ödemeler

13- İşçi Sosyal Yardımları

130- İşçi çocuk zamları

131- İşçi evlenme zamları

132- İşçi ölüm yardımı

133- İşçi nakdi yemek yardımı

134- İşçi gıda yardımı (Alım-Satım)

135- İşçi giyim yardımı (Alım-Satım)

139- İşçilere yapılan diğer sosyal yardımlar.

14- İşçi Sigorta Primleri

140- İş kazası ve meslek hastalığı

141- Hastalık

142- Analık

143- İhtiyarlık, malûllük, ölüm

15- İşçi Eğitim Giderleri

150- İşçilere ödenen ders verme ücretleri

151- İşçi kurs bitirme ikramiyesi

152- Seminer ve kurslara katılan işçilere ödenen ücret.

Yukarıda bölümlendirilmesi yapılan işçilik ücret ve gider hesaplarının işleyişi ise; ay içinde tahakkuk eden işçilik giderlerinden esas ve yardımcı üretim yerlerinin 100-104 nolu Esas İşçilik Ücretleri, 720 nolu Direkt İşçilik Giderleri Hesabına, (düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider çeşidi ve gider yerleri gösterilmek koşuluyla)

Esas ve yardımcı üretim gider yerlerinin;

100-115- Tek İşçilik ödemeleri

120-129- Tazminatlar

130-139- İşçi sosyal yardımları

140-143- İşçi sosyal sigorta primleri ile,

Üretim yerleri yönetimi, yardımcı hizmet gider yerleri ve yatırıma ait,

100-104- Esas işçilik ödemeleri

110-115- Tek işçilik ödemeleri

120-129- Tazminatlar

130-139 İşçi sosyal yardımları

140-143- İşçi sosyal sigorta primlerine

ait tahakkuklar düzenlenecek muhasebe fişinde gider çeşidi ve yeri gösterilmek koşuluyla, 360 nolu personel tahakkukları hesabına alacak, 730 nolu Genel İmal Giderleri Hesabına alacak kaydedilir.

Gider çeşitleri yedek duran varlıklarla ilgili ise; 100-143 nolu işçi ücret ve giderleri, 740 nolu; özel mamul mühendisliği ile ilgili ise, 100-143 nolu işçi ücret ve

giderleri 745 nolu; satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri ile ilgili ise; 100-143 nolu işçi ücret ve giderleri 750 nolu, programlanmış büyük proje giderleri ile ilgili ise; 100-143 nolu işçi ücret ve giderleri 760 nolu, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile ilgili ise, 100-143 nolu işçi ücret ve giderleri 765 nolu; Genel idare giderleri ile ilgili ise; 100-143 nolu işçi ücret ve giderleri 770 nolu Genel İdare Giderleri hesabına, düzenlenecek muhasebe fişlerinde yukarıda belirtilen gider çeşidi ve yerleribelirtilmek koşuluyla borç kaydedilir. Bunun karşılığında ise, 360 nolu personel tahakkukları hesabına alacak kaydedilir.

150-152 nolu gider çeşitlerinde yer alan işçi eğitim giderleri ise, 770 nolu genel hesabına borç kaydedilir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, işçi giderlerine ait bütün giderlerin ilgili gider yerlerine verilmesi şarttır.

C. Memur Ücret ve Giderleri

Tüm işletme eylemlerini yürütmek, mamul ve hizmet üretimini gerçekleştirmek amacıyla, personel yasasına tabi olarak çalıştırılan personel için tahakkuk ettirilen tutarları içerir. Bu hesap, aşağıdaki gibi bölümlenebilir(61):

20- Memur Ücretleri

25- Memurlara ait öteki giderler

(61) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.....Rehberi, s.11.

a. Memur Ücretleri

Personel yasası hükümlerine göre tahakkuk ettirilen memurların aylık ücretleri, tazminatları ve fazla çalışma ücretleri bu hesapta yer alır.

b. Memurlara Ait Öteki Giderler

Memurler için yukarıda 20-numaralı hesapta belirtilen ücretler dışındaki her türlü tahakkuklar, bu hesapta izlenir.

Bu hesabın işleyişi ise; memur ücret ve giderleri, esas ve yardımcı üretim yerleriyle, üretim yerleri yönetimi, yardımcı hizmet gider yerleri, yapılmakta olan yatırımlarla ilgili ise, düzenlenecek muhasebe fişinde, gider, yukarıda belirtilen gider çeşitleri ve gider yerleri gösterilmek koşuluyla, 730 nolu Genel İmal Giderleri hesabına borç, 360 nolu Personel Tahakkukları hesabına alacak kaydedilir. Yedek duran varlıklarla ilgili ise, memur ücret ve giderleri 740 nolu, özel mamul mühendisliği ile ilgili ise 745 nolu, satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleriyle ilgili ise 750 nolu, Programlanmış büyük proje giderleri ile ilgili ise, 755 nolu Araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili ise 760 nolu, Pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile ilgili ise, 765 nolu, Genel idare giderleri ile ilgili ise, 770 nolu, hesaplara düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider çeşidi ve gider yeri belirtmek koşuluyla borç, 360 nolu personel tahakkukları hesabına da alacak kaydedilir.

Memur ücret ve giderler grubunda yer alan memur eğitim giderleri 770 nolu Genel İdare Giderleri hesabına borç, 360 nolu personel tahakkukları hesabına alacak kaydedilir.

D. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Bu hesap, işletme ve fabrikaların topluluk dışından ya da içinden sağladıkları yarar ve hizmetlere ait giderleri içerir. Bu hesap, şu şekilde bölümlenebilir(62):

30- Dışarıdan alınan su ve enerji

300- Elektrik

301- Su

302- Havagazı

303- Buhar

309- Diğer

31- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri:

310- Dışarıya yaptırılan onarım

311- Topluluk dahilinde yaptırılan onarım

312- İltisak hattı giderleri

313- Kiralar

314- Telif ve tercüme giderleri

315- Nakliye ve hamaliye giderleri

316- Patent ve lisans giderleri

(62) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe Rehberi, s.3; SÜMERBANK, Genel Hesapİzahnamesi, s.204.

317- Etüd giderleri

318- Yabancı personel ücretleri

319- Yabancı personel yollukları

329- Dışarıdan sağlanan diğer fayda ve hizmetler

a. Dışarıdan Alınan Su ve Enerji

Dışarıdan alınan elektrik, su, havagazı ve buhar giderleri ait olduğu ay ya da gelecek aylarda ödeme durumuna göre, varlık ya da kaynak hesaplarına alacak, 730 nolu genel imal giderleri hesabına borç kaydedilir.

b. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri

Topluluk içinde ve dışında yaptırılan onarım işleri, ilgili masraf yerinde, iltisak hattı (yapışma-bitişme yolu) ve kira giderleri 770 Genel İdare gider hesabı kanalı ile genel yönetim gider yerinde; Telif, tercüme (çeviri), patent ve lisans giderleri, etüd giderleri, yabancı personel ücretleri, yabancı personel yollukları oluşuna göre; Yatırımlarla ilgili olanlar 730 Genel imal giderleri kanalı ile yatırım gider yerinde; Dağıtılmayan giderlerle ilgili olanlar 745-750-755 nolu hesaplarda; Araştırma ve geliştirme ile ilgili olanlar 765 nolu hesap kanalı ile satış gider yerinde; Genel İdare giderleriyle ilgili olanlar 770 nolu Genel İdare kanalı ile, genel yönetim gider yerinde; Nakliye hamaliye giderlerinden pazarlama, satış ve dağıtım giderleriyle ilgili olanlar 765 nolu hesap kanalı ile satış gider

yerinde; diğlerleri ise 770 nolu hesap kanalı ile genel yönetim gider yerinde toplanmış olur.

E. Çeşitli Giderler

İşletmenin yukarıda belirtilen giderleri dışında katlanmak zorunda kaldığı giderler, bu hesapta toplanır. Bu hesap, aşağıda görüldüğü gibi bölümlenebilir(63):

- 40- Yolluk giderleri
- 42- Sigorta giderleri
- 43- Haberleşme giderleri
- 45- Sergi ve reklâm giderleri
- 46- Dava, icra ve noter giderleri
- 48- İştirak payı ve aidat giderleri
- 49- Diğler çeşitli giderler.

Bu giderlerinde işletmelerin gereksinmelerine uygun bir şekilde kendi içlerinde bölümlendirilmesi olanaklıdır. Örneğin; sigorta giderleri(64):

- 4200- Maddi duran varlık harici sigorta giderleri
- 4201- İlk madde ve malzeme harici sigorta giderleri
- 4202- Yarı mamuller harici sigorta giderleri
- 4203- Mamuller harici sigorta giderleri
- 4204- Taşıt araçları (kasko trafik) sigorta giderleri

(63) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe....Semineri, s.4.

(64) SÜMERBANK, Genel Hesap....İzahnamesi, s.206-207.

4205- Taşıma sigortaları giderleri

4209- Diğer harici sigorta giderleri

Sigorta giderleri gibi, diğer çeşitli gider çeşitlerinin de, kendi içlerinde işletmelerin duyacakları gereksinmelere göre bölümlendirmeleri olanaklıdır.

Yukarıda grupları belirtilen çeşitli gider hesaplarının işleyişi ise;

a. Yolluk Giderleri

Bu hesaplar 6245 sayılı Harcırah Kanunu hükümleri ve yıllık bütçe kanununun H_g Cetveli temellerine göre memurlara ve toplu iş sözleşmesi hükümlerine göre de işçilere tahakkuk ettirilen yolluk giderlerini kapsar. Bu giderlerden eğitimle ilgili olanlar 770 Genel İdare Giderleri hesabı kanalı ile eğitim gider yerinde, diğerleri ise aynı gider hesabı kanalı ile genel yönetim gider yerinde irdelenir.

b. Sigorta Giderleri

Sigorta yönetmeliği gereğince, çeşitli risklere karşı teminat altına alınan varlıklar için ödenen sigorta primlerini kapsar. Maddi duran varlık, yarımamuller, taşıt araçları sigorta giderleri 770 Genel İdare hesabı kanalı ile, genel yönetim masraf yerinde, mamullere ait sigorta giderleri, 765 pazarlama, satış ve dağıtım gider hesabı kanalı ile mamul ambar gider yerinde, irdelenir.

c. Haberleşme Giderleri

Bu hesap, işletmenin haberleşme ile ilgili her türlü giderlerini kapsar. Bu giderler 770 Genel İdare Giderleri kanalı ile haberleşme gider yerinde irdelenir.

d. Sergi ve Reklâm Giderleri

Tesisine ve iştirakine karar verilen sergilere ait her türlü giderler ile örnek, reklâm ve vitrin düzenleme giderlerini kapsar. Bu giderler 765 pazarlama satış ve dağıtım giderleri kanalı ile satış gider yerinde irdelenir.

e. Dava, İcra ve Noter Giderleri

İşletme tarafından üçüncü kişilere ya da üçüncü kişilerin işletmeye karşı açtıkları davalarla, icra ve noter giderlerini kapsar. Bu giderler, 770 nolu genel idare kanalı ile hukuk işleri gider yerinde irdelenir.

f. İştirak Payları ve Ödentileri

İşletmece ödenmesi zorunlu katılım payı ve aidatlar, işletme tarafından katılımda bulunan işletme ve derneklere ait ödentileri kapsar. Bu giderlerden yabancı işletmelerin işgören yetiştirme giderlerine katılma payı, 770 Genel İdare Giderleri kanalı ile Eğitim gider yerinde, diğerleri ise genel yönetim gider yerinde irdelenir.

g. Diğer Çeşitli Giderler

Diğer çeşitli giderleri şu şekilde bölümlendirmek olanaklıdır(65):

- 490- Neşriyat ve ilan giderleri
- 491- Gazete, mecmua ve kitap giderleri
- 492- Temsil giderleri
- 493- Spor giderleri
- 494- Sinema giderleri
- 495- Para nakil giderleri
- 496- Öğrenci okutma giderleri
- 499- Diğer

Bu giderlerden neşriyat ve ilan giderleri oluşuna göre 765 pazarlama, satış ve dağıtım giderleri kanalı ile satış gider yerinde ya da 770 genel idare giderleri kanalı ile alım gider yerinde, öğrenci okutma giderleri 770 genel idare giderleri kanalı ile eğitim gider yerinde, temsil giderleri oluşuna göre 765 pazarlama, satış, dağıtım kanalı ile satış ya da 770 Genel idare giderleri kanalı ile genel yönetim masraf yerinde, diğerleri ise 770 genel idare giderleri kanalı ile genel yönetim gider yerinde irdelenir.

F. Vergi, Resim ve Harçlar

Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen vergi, resim

(65) A.g.k., s.208.

ve harçlar, bu hesapta izlenir. Bu hesap, aşağıdaki şekilde bölümlenebilir(66):

- 50- Damga vergisi
- 51- Emlâk vergisi
- 52- Motorlu kara taşıtları vergisi
- 53- Elektrik istihsal vergisi(67).
- 54- Elektrik ve havagazı istihlâkinden Belediye Payı
- 55- Köy elektrifikasyon payı
- 59- Sair vergi, resim ve harçlar

Bu giderlerden damga vergisi, oluşuna göre 765 Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri kanalı ile satış, 770 Genel idare giderleri kanalı ile genel yönetim, Emlâk ve motorlu kara taşıtları vergileri 770 genel idare giderleri kanalı ile genel yönetim, Elektrik istihsal vergisi elektrik ve havagazı istihlâkinden Belediye payı, Köy elektrifikasyon payları (Bu giderler ancak elektriğini bizzat üreten işletmelerce kullanılacak, diğerleri ise bu tür giderleri dışarıdan sağlanan enerji bedeli içinde irdeleneceklerdir) 730 Genel imal giderleri kanalı ile Elektrik gider yerinde irdelenir.

(66) A.g.k., s.211.

(67) Bu vergide Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkmıştır.

G. Amortismanlar

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ile özel tükenmeye tabi varlıklar için, mali mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yıllık tükenme paylarını kapsamış olup, aşağıdaki şekilde bölümlendirmek olurludur(68):

- 600- Arazi ve arsalar amortismanı
- 601- Yer üstü düzenleri amortismanı
- 602- Yer altı düzenleri amortismanı
- 603- Binalar amortismanı
- 604- Tesisler, makinalar ve cihazlar amortismanı
- 605- Taşıt araç ve gereçleri amortismanı
- 606- Kaplar amortismanı
- 607- Döşeme ve demirbaşlar
- 608- Yedek maddi duran varlıklar
- 609- Maddi olmayan duran varlıklar
- 610- Özel tükenmeye tabi varlıklar
- 611- Yapılmakta olan yatırım ve yeni tesisler amortismanı

Esas ve yardımcı üretim yerleri, üretim yönetimi, yardımcı hizmet gider yerleri varlıklarının Amortismanları 730 nolu, yedek duran varlıkların Amortismanları 740 nolu pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri ile ilgili varlıkların amortismanı 765 nolu, Genel İdare gider yerleri

(68) A.g.k., s.212.

ile ilgili varlıkların amortismanları 770 nolu hesaplara borç kaydedilirken, 250-263 nolu amortisman hesaplarının ilgili yardımcı hesaplarına alacak kaydedilir.

H. Giderleri Dağıtılacak Gider Yerleri Hesabı

Bu grup, giderleri dağıtılacak gider yerlerinde toplanan giderlerin, ilgili gider yerlerine dağıtılmasında kullanılır. Bölümlenmesi, işletmelerin hizmet ve faaliyetlerine uygun bir biçimde yapılabilir. Dağıtım işlemi, hiç bir muhasebe fişine dayandırılmadan ilgili gider yerlerine kaydedilmesi biçiminde yapılır. Oysa dağıtım işlerine ilişkin muhasebe kaydının gider dağıtım tablosuna dayanarak mutlaka düşülmesi gerekir. Bu kaydın düşülmesi, K.İ.T. lerinde uygulanan Tekdüzen hesap planı için bir eksikliktir.

2. GİDER YERLERİ

A. Gider Yeri Kavramı

Gider yeri, "üretim, hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki yeri ifade eder"(69). Yukarıdaki tanımda görüldüğü gibi, gider yeri kavramından anlaşılması gereken; giderlerin yapıldığı ya da yüklendiği sorumluluk, görev ve hesap yeridir.

(69) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.....Rehberi, s.27.

Bu gider yerinin başlıca üç işlevi vardır(70):

i. Giderleri yapısında toplamak ve bunlardan mamullere yüklenecek maliyet payının saptanmasına olanak vermek.

ii. Giderlerin ortaya çıktıkları ya da dağıtıldıkları yerler bakımından, denetimini kolaylaştırmak.

iii. Gider yerleri bölümlenirken, giderlerin planlanması ve giderlerin dengeli bir biçimde dağılımını sağlamak.

Gider yerlerinin yukarıda belirtilen işlevlerini yerine getirebilmeleri için, ayrımlarında söz konusu olabilecek ölçütler şunlardır(71):

- i. Giderleri mamullere yükleme olanağı,
- ii. Üretim koşullarının tekdüze olması,
- iii. Sorumluluk alanlarının ayrılması,
- iv. Üretimin yer olarak dağılımı.

Bu ölçütlerin, gider yerleri belirlenirken gözönünde bulundurulması gerekir. Gider yerlerinin saptanmasında, genellikle işletmelerin organizasyon şeması temel alınır. Bir işletmenin yapısında benzer işleri yapmakta olan işletmeler arasında dahi, eğer iş ve teknolojik akış nedeniyle farklılık varsa, gider yerleri açısından tekdüzenlilik

(70) Nasuhi BURSAL, Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayrımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi, (İstanbul-1969), s.52.

(71) A.g.k., s.53.

getirilmesine olanak yoktur. Bununla birlikte, K.İ.T.'lerinde uygulanan maliyet sisteminde, kavram birliğinin sağlanabilmesi için, gider yerleri konusu da, tekdüzen genel hesap planınca içerilmiştir. Yukarıda belirtilen ölçütlere uygun bir gider yeri bölümlenmesine koşt (paralel) olmayan organizasyon şemasının bulunması durumunda, bir işletmede gider yerlerinin ayırımında tekdüzen genel hesap planında yer alan bölümlenmeden yararlanılabilir(72).

B. Gider Yerlerinin Sınıflandırılması

Tekdüzen genel hesap planında öngörülen gider yerleri ayırımına göre, gider yerleri sekiz grupta toplanmıştır(73):

- 001-249 Esas Üretim Yerleri
- 250-349 Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 350-399 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 430-449 Yatırım Gider Yerleri
- 450-499 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- 580-599 Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 600-899 Pazarlama-Satış-Dağıtım Gider Yerleri
- 900-999 Genel İdare Gider Yerleri

Gider yerlerinin bölümlenmesinde, yukarıda belirtilen gider yerleri gruplanması temel olmakla birlikte,

(72) ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, s.803.

(73) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe....Rehberi, s.27-28.

işletmelerin işletme faaliyet alanı ile faaliyetin teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, yukarıda belirtilen grupların başlıkları altında yer alabilir(74).

İlke olarak, yapılan giderlerin ilgili gider yerlerine kaydedilmesi temeldir. Sağlıklı maliyet sonuçları alabilmek için, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin, öteki gider yerlerine adil ve dengeli şekilde dağıtılması gerekir. Tekdüzen maliyet sistemi, gider yerlerinin muhasebeleştirilmesi açısından ele alındığında, giderlerin gider yerlerinde oluşturulması, bir önceki sisteme göre büyük bir farklılıkta göstermemektedir. Sadece kayıtlarda, gider türlerinden maliyet taşıyıcılarına doğru gider akımı terk edilerek, giderler gider yerlerine doğdukları anda, gider türleri hesabı ile birlikte kayıt edilmektedir. Bu uygulama ile, kesilen tek bir mahsup fişiyle, önce giderlerin direkt işçilik direkt malzeme gibi ana hesaplarda büyük deftere kaydı sağlanırken, yardımcı defterlerde de giderlerin türlerine ve oluştukları gider yerlerine göre kayıtları yapılmış olmaktadır(75).

a. Esas Üretim Gider Yerleri

Esas gider yerleri, fiilen mamul üzerinde çalışan teknik ünitelerdir. Bu gider yerlerinde toplanan giderler,

(74) A.g.k., s.28.

(75) ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi, s.804.

buradaki imalata kolaylıkla yüklenebilir. İşletmenin konusuna göre, birçok esas imalat yeri bulunabilir(76).

b. Yardımcı Üretim Gider Yerleri

İşletmenin temel faaliyet konusu dışında kalan, üretimin teknik bir gereği olarak yine işletme içersinde üretilen bazı tâli memuller üzerinde çalışan teknik ünitelerdir. Bu imalat, tâli ürünlerin değerlendirilmesi için, nişasta üretiminde tutkal imali yapabileceği gibi, işletmenin fazla miktarda kullandığı bir maddenin, örneğin; çimento fabrikasında torbalar, konserve sanayiinde teneke kutu gibi bizzat üretimi içinde olabilir. Bazı işletmeler kendi elde ettikleri mamulü ham madde olarak birtakım tamamlayıcı iş kollarında, kumaş fabrikasında konfeksiyon işleri faaliyetinde bulunabilirler(77).

c. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri

Yardımcı gider yerleri; esas ya da yardımcı mamuller üzerinde fiilen çalışmamakla birlikte, işletme için gerekli bazı hizmetlerin yapıldığı ya da değerlerin yaratıldığı yerlerdir. Yardımcı gider yerleri için; elektrik, su,

(76) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulama, (İstanbul: Ar Basın Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983), s.199.

(77) A.g.k., s.200.

makina bakım, taşıma bakım ve işçi yemekhanesi hizmet gider yerleri örnek verilebilir. Bu giderler 730 nolu Genel imal giderleri hesabı ile, mamullere dolaylı olarak yüklenmektedir.

d. Yatırım Gider Yerleri

Yatırım gider yeri, gelirler ve giderler yanında, ayrıca kendisine ayrılan varlıkların kullanımından da sorumlu tutulduğunda, ilgili sorumluluk yeri yatırım gider yeri olarak adlandırılır(78).

Esas olarak, yatırımlara ait giderlerin, gider hesaplarından geçirilmeden doğrudan doğruya 248-249 nolu yapılmakta olan yatırımlarla ilgili hesaplara kaydedilmesi gerekmekte ise de, işletmelerin kendi olanakları ile yapılan işlere ait giderler bu gider yerinde toplanır. Bu gider yeri için yapılan giderler, 730 nolu Genel İmalat hesabında izlenir. Buradan da, dönem sonunda 248-249 nolu yapılmakta olan yatırımlar hesabına aktarılır.

e. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Esas ve yardımcı üretim ile, yardımcı hizmet gider yerlerindeki üretim ve hizmetlerin planlanması yönetimi ve

(78) Zeyyat BATİPOĞLU-Cudi GÜRSOY, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Aktif Büro Basım ve Organizasyon Yayınları, No.8, 1979), s.380.

denetimi ile ilgili gider yerlerini içerir. Bu grup içinde yer alan gider yerlerine örnek olarak; planlama servisi, genel işletme servisi ve labaratuvarlar verilebilir. Bu gider yerleri için yapılan giderler, 730 nolu Genel İmal Giderler Hesabı ile mamullere dolaylı olarak yüklenmektedir.

f. Araştırma, Geliştirme Gider Yerleri

İşletmenin, araştırma ve geliştirme ile ilgili sorumluluk merkezlerini kapsar.

g. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri

Mamulün ambara tesliminden satıldığı ana kadar yapılan işlemlerin gerektirdiği tüm giderlerin izlendiği gider yerleridir. Bu gider yerlerine; mamul ambarı, satış servisi, Reklâm araştırması gider yeri örnek gösterilebilir.

h. Genel İdare Gider Yerleri

Bir işletmenin; yönetim işlevleri, işletme politikasının tayini, örgütlendirme ve kadro kuruluş, genel yönetim, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri kredi ve tahsilatı da kapsayan mali işler ve muhasebe bölümlerinin giderlerinin izlendiği gider yerleridir(79).

(79) URAGUN, s.562.

III. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMI, DAĞITIM ANAHTARLARI VE YÖNTEMLERİ

1. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMI

Gerek stok ve imalat maliyetlerinin ve gerekse gider merkezleriyle dönem sonu hesaplarının gerçeklere en yakın bir biçimde hesaplanması aynı zamanda, sorumluluk merkezlerinin kontrol edilebilir ve edilemeyen giderler diye saptanabilmesi için; yardımcı gider merkezlerinde toplanan direkt ve endirekt giderlerin, esas gider merkezlerine, yatırım gider merkezlerine, pazarlama, satış ve dağıtım gider merkezleriyle genel idare gider merkezlerine dağıtılması gerekmektedir.

Maliyet Muhasebesi işlemlerinin en önemli ve en karmaşık yönünü oluşturan dağıtım esaslarının iyi bilinmesi, dağıtım anahtarlarının (ölçülerinin) doğru seçilmesi ve dağıtım yöntemlerinden en uygun olanının benimsenmesi konusu; işletmelerin faaliyet alanlarına, yönetim politikalarına, muhasebe sistemlerine ve üretim teknolojisine bağlıdır(80).

Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminde, yardımcı gider merkezlerinde toplanan giderlerin birbirlerine ve

(80) BURSAL, s.208.

esas gider merkezlerine dağıtılmasında, "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu" denen bir tablodan yararlanılmaktadır.

A. Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu

Klasik Maliyet Muhasebesi Sisteminde, giderlerin gider merkezlerine dağıtımı ve toplanması, sadece bir tablo üzerinde gösterilmektedir. İşletmelerin iş hacimlerine ve üretim faaliyetlerine göre büyüyen bu tabloların; pratik yararları olmadığı gibi, muhasebenin yükünü de zorlaştırmaktadır(81). Oysa Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminde, giderler her gider merkezinde toplanarak dağıtıma tabi tutulmaktadır.

Tekdüzen Maliyet Muhasebesinde, yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin; esas gider merkezlerine, yatırım gider merkezlerine, pazarlama, satış ve dağıtım gider merkezlerine ve genel idare gider merkezlerine dağıtılmasında ve esas gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin mamullere aktarılmasında, dönem giderleriyle ilgili gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin dönem giderleri hesaplarına aktarılmasında, "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosundan" yararlanılır. Çünkü bütün mahsup işlemleri, bu tablolara dayalı olarak düzenlenmektedir. Bu tablolar, gider hesaplarında toplanmış

(81) URAGUN, s.350.

bulunan giderlerin mizanının çıkarılması ile düzenlenmektedir. "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu", (Şekil: 2) de görüldüğü biçimde düzenlenebilir. Tabloda görüldüğü gibi, gider merkezleri yatay sütunlarda, gider çeşitleri de düşey sütunlarda yer almaktadır. Bu tablolar, işletmelerin faaliyet alanı ve iş hacimlerinin büyüklüğüne göre iki bölümden oluşabilir. I. bölümde esas gider merkezlerine, dağıtılacak giderlere ve dağıtılmayacak giderlere yer verilirken, II. bölümde yardımcı gider merkezleri, sosyal gider merkezleri ve işletme gider merkezleri yer alır.

2. GİDER DAĞITIM ANAHTARLARI

Gider merkezlerine doğrudan yüklenilmeyen giderlerin, ilgili gider merkezlerine yüklenmesini sağlamak için çeşitli dağıtım anahtarlarından yararlanılmaktadır. Gider dağıtımında temel ilke, giderleri olanaklı olduğu kadarını gider merkezlerine doğrudan yüklemeye çalışmaktır. Ancak buna olanak bulunmaması durumlarında, anahtarlara baş vurulmaktadır. Anahtar seçiminde aranan özellikler; giderin niteliğine en uygun, bunun değişimini en iyi izleyebilecek ve uygulanabilir olacak özellikleri taşıması gerekmektedir(82).

(82) İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Araştırma Eğitim Ebin Yayınları A.Ş., 1982), s.65.

Yardımcı gider merkezleri giderlerinin dağıtımında, gerçeklere yakın bazı ölçüler(anahtar) temel alınır. Bu ölçülere ilişkin örneklerin bazısını aşağıda görüldüğü gibi gösterebiliriz(83):

<u>DAĞITILACAK GİDERLER</u>	<u>: DAĞITIMA TEMEL ALINAN ÖLÇÜLER</u>
Elektrik dağıtımı	: Gider merkezinin çektiği kilovat saat (Kwh) ya da Ampul Sayısı
Su dağıtımı	: Gider Merkezine verilen su(m ³)
Buhar dağıtımı	: Kullandığı merkezlere göre (%) ya da alan ve hacim ölçüleri, radyatör adedi.
Bakım-onarım dağıtımı	: Her gider merkezine göre kesilen iş emirleri ya da gider merkezinin direkt, endirekt işçi saati-ücreti toplamı.
Taşıma-çekme dağıtımı	: Nakil araçlarının iş saatleri, km ölçüsü, taşınan insan adedi.
Sosyal hizmetlerin dağıtımı	: Gider merkezlerinde çalışan işgörenlerin sayısı.

Yukarıda görülen dağıtım ölçütlerinin, tüm işletmelerde aynı biçimde uygulanması olanaklı değildir. Bu nedenle; işletmenin faaliyet alanı, yönetim politikaları, üretim teknolojisi, mal ve hizmetlerin nitelikleri gibi özellikler anahtar seçiminde gözönünde bulundurulmalıdır.

3. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Yardımcı üretim, hizmet gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin, gerek kendi aralarında ve gerekse esas üretim gider merkezlerine, yatırım gider merkezine, pazarlama, satış ve dağıtım gider merkezine ve genel idare gider merkezlerine dağıtımında bazı yöntemler geliştirilmiştir.

Bu yöntemlerden en çok kullanılanlar şunlardır(84):

- A. Kademeli dağıtım yöntemi
- B. Matematiksel dağıtım yöntemi
- C. Devamlı dağıtım yöntemi
- D. Plânlı dağıtım yöntemi.

Bu dağıtım yöntemleri dışında, bugün Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sistemini uygulayan işletmelerin bazılarında, yardımcı gider merkezlerinin birbirlerine yaptıkları hizmetleri gözönünde bulundurmaya "Basit Dağıtım Yöntemi" olarak

(84) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.....Semineri, s.83.

adlandırabileceğimiz bir dağıtım yöntemi kullanılmaktadır. Bu dağıtım yönteminde, herbir yardımcı gider merkezinde toplanan giderler, doğrudan doğruya sadece esas gider merkezlerine dağıtılmaktadır.

Biz bu çalışmamızda; birim maliyetlerin en gerçekçi bir biçimde saptanabilmesi amacıyla, her gider merkezinin diğer gider merkezlerinden yararlanmalarını gözönünde bulundurması, fiili ve standart maliyet sistemlerinde uygulanabilir olması gibi özellikleri taşıması nedeni ile, plânlı (standart) dağıtım yöntemine ağırlık vererek, diğer yöntemleri ise, genel hatlarıyla incelemeye çalıştık.

A. Kademeli Dağıtım Yöntemi

Kademeli dağıtım yöntemi, uygulamada en yaygın kullanılan bir dağıtım yöntemidir. Bu yöntemde işletmenin teknik yapısı ve üretim çeşidinde önemli bir düzeyde rol oynayan yardımcı gider merkezi en başa alınmak suretiyle, bir sıralama yapılır. Örneğin; Elektrik enerjisini kendi üreten bir işletmede, makina ve tesisler üretimde önemli bir araç olarak kullanıyorsa, elektrik üretim yardımcı gider merkezi dağıtımda en başa getirilecektir. Bundan sonra sırasıyla, en fazla gider merkezine hizmet sunan hizmet gider merkezleri getirilir.

Bu açıklamaların doğrultusunda, yer döşeme halıların üreten bir işletmede elektrik başa getirilerek, bundan sonra sırasıyla, atölye bakım, elektrik bakım, taşıt araçları

ve üretim yerleriyönetim gider merkezleri getirilecektir.

Kademeli dağıtım yöntemiyle gider dağıtımına ilişkin örnek (Şekil: 3) de görüldüğü gibidir.

Şekil 3'deki şemada görüldüğü gibi, bu dağıtım yöntemi yardımcı gider merkezleri arasındaki mal ve hizmet ilişkilerini ve dolayısıyla gider dağıtımlarını, tek taraflı olarak çözümlenmektedir.

B. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Bu dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yönteminin yardımcı gider merkezleri arasındaki ilişkileri tam olarak yansıtamamasını gidermek amacıyla geliştirilmiştir(85).

Bu yöntemde bir yardımcı gider merkezinin direkt ve endirekt giderler toplamı, diğer gider merkezlerinin aldığı paylara eşit olacaktır. Buradan hareketle (A) yardımcı gider merkezi gideri, kendi direkt giderleri olan (a) ile B, C, D, E yardımcı gider merkezlerinden almış olduğu (a_1) (a_2) (a_3) (a_4) gider paylarından oluşacaktır. Bu durumda (A) gider merkezinin maliyet toplamı:

$$A = a_1 + a_2 + a_3 + a_4 \text{ olacaktır.}$$

(85) Yücel ERCAN, "Yardımcı Daire Maliyetlerinin Dağıtımı ve Matematik Yöntem", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, Sayı 5, (Ağustos-1976), s.48.

Buhar	Su	Elektrik	Onarım	Taşıt Çekme	Diğer	Üretim Yerleri Yönetim Masraf Yerleri	Esas ve Yardımcı Üretim Masraf Yerleri				Yatırım Masrafları	Dönem Gider Merkezi Yerl.		
							A	B	C	D		Araştırma Geliştirme	Pazarlama Dağıtım	Genel İdare
X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX	XX
		XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
			IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV	IV
				V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
					VI	VI	VI	VI	VI	VI	VI	VI	VI	VI
						VII	VII	VII	VII	VII	VII	VII	VII	VII
							VIII	VIII	VIII	VIII	VIII	VIII	VIII	VIII

ŞEKİL: 3- Kademeli Dağıtım Yöntemiyle Giderlerin Dağıtımına İlişkin Şekil.

C. Devamlı Dağıtım Yöntemi

Bu dağıtım yöntemi, bilgisayar makinalarının kullanıldığı işletmelerde kolaylık ve pratiklik açısından uygulanmaktadır. Bu yöntemde, yardımcı gider merkezlerinin birbirlerinden yararlanmaları dikkate alınmaktadır.

Devamlı dağıtım yönteminin işleyişine ilişkin şöyle bir örnek verebiliriz(86):

Atölye bakım ve taşıt araçları yardımcı gider merkezi olan bir işletmede, (A) (B) (C) gibi üç esas üretim gider merkezine dağıtım şöyle olacaktır:

<u>Atölye Bakım</u>	<u>Taşıt Araçları</u>	<u>(A)</u>	<u>(B)</u>	<u>(C)</u>	<u>Açıklama</u>
12.000.000	16.000.000	30.000.000	32.000.000	40.000.000	Direkt Gider
<u>(12.000.000)</u>	<u>6.000.000</u>	<u>2.000.000</u>	<u>3.000.000</u>	<u>1.000.000</u>	İlk Dağıtım
0	22.000.000	32.000.000	35.000.000	41.000.000	
<u>2.000.000</u>	<u>(22.000.000)</u>	<u>10.000.000</u>	<u>6.000.000</u>	<u>4.000.000</u>	İkinci Dağıtım
2.000.000	0				
(2.000.000)	1.200.000	500.000	200.000	100.000	
300.000	<u>(1.200.000)</u>	400.000	350.000	150.000	
<u>(300.000)</u>	0				
0	200.000	60.000	30.000	10.000	
150.000	<u>(200.000)</u>	25.000.	20.000	5.000	
<u>(150.000)</u>	0				
0	70.000				
	<u>(70.000)</u>	<u>50.000</u>	<u>17.000</u>	<u>13.000</u>	
<u>0</u>	<u>0</u>	<u>43.710.000</u>	<u>41.517.000</u>	<u>45.000.273</u>	

Görüldüğü gibi bu yöntemde, bir ay içinde Atölyü bakım ve taşıt araçları gibi iki yardımcı gider merkezinde oluşan giderler, birbirlerinden aldıkları gider payları ilgili gider merkezlerine dengeli bir biçimde günlük raporlara dayalı olarak dağıtılmaktadır.

D. Planlı Dağıtım Yöntemi

Planlı dağıtım yöntemi, özellikle standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde, kolaylıkla uygulanmaktadır. Bu yöntemde, her yardımcı gider merkezinin birim maliyetleri saptanır ve birim maliyetlerin bulunmasında, her gider merkezinin diğer gider merkezlerinden yararlanmaları da dikkate alınır. Örneğin; bakım onarım gider merkezinin bir dönem içinde, elektrik ve su'dan başlamak üzere diğer yardımcı gider merkezlerinden ne ölçüde yararlanacağı ve her merkezin standart birim maliyetlerine göre ne miktar ve değerinde gider alacağı varsayılarak "Gider Merkezi Maliyet Cetvelleri" düzenlenir(87).

Fiili Maliyet Sistemini uygulayan işletmelerde de, uygulama olanağı bulunan planlı dağıtım yöntemi, yardımcı gider merkezlerinin giderleri tahmin yoluyla ya da bütçelerle yapılarak belirlenir.

(87) D.P.T., Tekdüzen Muhasebe.....Semineri, s.89.

Yardımcı gider merkezlerine ilişkin tahmini giderler, her yardımcı gider merkezi için seçilen faaliyet hacmine bölünerek "gider yükleme oranı" hesaplanır. Örneğin, gideri dağıtılacak olan bakım-onarım yardımcı gider merkezine, ilişkin olarak seçilen faaliyet hacim ölçüsünün makina saat olduğunu varsayarsak, bakım-onarım gider merkezinin bütçelenmiş giderleri, toplam makina saatine bölünmek suretiyle, gider yükleme oranı bulunur.

$$\frac{\text{Yardımcı Gider Merkezinin Toplam Tahmini Giderleri}}{\text{Toplam Faaliyet Ölçüsü}} =$$

Gider yükleme oranı TL/l makina saati.

Bu gider yükleme oranı, makina saati başına düşen bakım-onarım gider payını gösterir. Gider yükleme oranıyla dağıtım yapılacak her bir gider merkezindeki makina saatleri çarpılmak suretiyle, gider merkezlerinin bakım-onarım gider merkezinden alacakları gider payları hesaplanmış olur.

Örnek: Bakım-onarım gider merkezinin tahmini giderlerinin 10.000.000 TL, bunun için çalışılacak makina saatinin ise 10.000 saat olacağını kabul edersek gider yükleme oranı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Gider yükleme oranı} = \frac{10.000.000.-}{10.000 \text{ Mks.}} = 1000 \text{ TL/Mks.}$$

Yardımcı gider merkezlerinin planlanmış giderleri ve dağıtım anahtarları ise şöyledir:

	<u>Tahmini Giderler</u>	<u>Dağıtım Anahtarları</u>
Bakım-Onarım	9.000.000.-	Mks.
Elektrik	7.000.000.-	Kws.
Yemekhane	4.000.000.-	İşçi Sayısı

II. Dağıtım sonucu ortaya çıkacak farklar, işlem gider merkezleri arasında şu yüzdelerle göre dağıtılacaktır.

1. Esas Gider Merkezine % 75
2. Esas Gider Merkezine % 25

II. Dağıtımla ilgili dağıtım ölçüleri ise şöyledir:

<u>Gider Merkezi</u>	<u>Mks.</u>	<u>Kws.</u>	<u>İşçi Sayısı</u>
1. Esas Gider Merkezi	7.000	3.500	80
2. Esas Gider Merkezi	5.500	2.800	50
Bakım-Onarım Gider Merkezi	3.000	1.200	40
Elektrik Gider Merkezi	1.500	1.000	30
Yemekhane Gider Merkezi	1.000	500	10
Toplam:	<u>18.000</u>	<u>9.000</u>	<u>210</u>

Yemekhane Giderinin Dağıtımı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{4.000.000.-}{200} = 20.000 \text{ TL/işçi sayısı}$$

1. Esas Gider Merkezine	80 x 20.000 = 1.600.000.-
2. Esas Gider Merkezine	50 x 20.000 = 1.000.000.-
Bakım-Onarım Gider Merkezine	40 x 20.000 = 800.000.-
Elektrik Gider Merkezine	30 x 20.000 = 600.000.-
	<u>4.000.000.-</u>

Bakım-Onarım Gider Merkezindeki Farkların Hesaplanması:

Planlanan Giderler	9.000.000 TL.
Fiili Giderler Toplamı	10.000.000 TL.
1. Dağıtım	6.000.000.-
Elektrik	1.200.000.-
Yemekhane	<u>800.000.-</u>
	8.000.000.- + 1.000.000.-

Bakım-Onarım Gider Merkezi Giderlerinin Dağıtımı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{3.000.000.-}{15.000 \text{ Mks.}} = 600 \text{ TL/Mks.}$$

A İşlem Gider Merkezi	7.000 x 600 = 4.200.000.-
B İşlem Gider Merkezi	5.500 x 600 = 3.300.000.-
Elektrik Gider Merkezi	1.500 x 600 = 900.000.-
Yemekhane Gider Merkezi	1.000 x 600 = 600.000.-
	<u>9.000.000.-</u>
Toplam	<u>9.000.000.-</u>

Elektrik Gider Merkezi Giderlerinin Dağıtımı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{7.000.000.-}{7.000 \text{ Kws.}} = 1.000 \text{ TL/Kws.}$$

1. Esas Gider Merkezine	3.500 x 1000 =	3.500.000.-
2. Esas Gider Merkezine	2.800 x 1000 =	2.800.000.-
Bakım-Onarım Gider Merkezine	1.200 x 1000 =	1.200.000.-
Yemekhane Gider Merkezine	500 x 1000 =	500.000.-
	Toplam	<u>8.000.000.-</u>

Elektrik Gider Merkezindeki Farkların Hesaplanması:

Planlanan Giderler	7.000.000 TL.
Fiili Giderler Toplamı	6.500.000 TL.
1. Dağıtım	5.000.000.-
Bakım-Onarım	900.000.-
Yemekhane	<u>600.000.-</u>

Fazla Dağıtım (Yükleme) 500.000 TL.

Yemekhane Gider Merkezindeki Farkların Hesaplanması:

Planlanan Giderler	4.000.000 TL.
Fiili Giderler Toplamı	4.600.000 TL.
1. Dağıtım	3.500.000.-
Bakım-Onarım	600.000.-
Elektrik	<u>500.000.-</u>
Eksik Yüklemeye	(600.000.-)

Planlanan Giderler Fiili Giderlerden

Farklar Toplamı:

Bakım-Onarım Hizmet Gider Merkezi	+ 1.000.000.-
Elektrik Hizmet Gider Merkezi	+ 500.000.-
Yemekhane Hizmet Gider Merkezi	- <u>600.000.-</u>
Fazla Yükleme	<u><u>900.000.-</u></u>

Farkların Esas Gider Merkezlerine Dağıtımı:

1. Esas Gider Merkezi	900.000 x 0,75 = 675.000.-
2. Esas Gider Merkezi	900.000 x 0,25 = <u>225.000.-</u>
Fark Toplamı	<u><u>900.000.-</u></u>

Bu sonuçlardan sonra, yardımcı gider merkezlerinde oluşan fiili giderler toplamına göre, Esas gider merkezlerine, yardımcı gider merkezlerinden tahmini olarak 900.000 TL. gider fazla yüklenmiştir. Yani, 675.000 TL. 1. Esas Gider Merkezine, 225.000 TL.' da 2. Esas Gider Merkezine fazla yükleme yapılmıştır. Gerçek giderleri bulmak için, Eses Gider Merkezlerinde II. Dağıtım sonucunda fiilen toplanan giderlerden fazla yüklenen giderlerin çıkartılması, eksik yüklenme var ise eklenmesi gerekir. Bunun sonucunda, III. toplamlar elde edilir. Yalnız yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde ve yatırım gider yerlerinde toplanan giderlerin, sadece esas gider merkezlerine değil, aynı zamanda bu gider merkezlerinin hizmet-

lerinden yararlanan pazarlama ve satış gider merkezlerine, genel idare gider merkezlerine de dağıtılması gerekir. Çünkü bu gider merkezleri de, yardımcı hizmet gider merkezlerinden yararlanmaktadır.

II. Dağıtımla ilgili yevmiye kayıtları ise, şöyle olacaktır:

_____ / _____	
160- YARI MAMULLER HS.	20.000.000.-
1. Esas Gider Merkezi	9.300.000.-
2. Esas Gider Merkezi	7.100.000.-
Yardımcı Gider Merkezi	4.600.000.-
Bakım-Onarım	2.000.000.-
Elektrik	1.500.000.-
Yemekhane	<u>1.100.000.-</u>
160- YARI MAMULLER HS.	20.000.000.-
Yardımcı Gider Merkezleri	20.000.000.-
Bakım-Onarım	9.000.000.-
Elektrik	7.000.000.-
Yemekhane	<u>4.000.000.-</u>
_____ / _____	

Oluşan farkların muhasebe kayıtları ise, şöyle olacaktır:

_____ / _____	
160-YARIMAMULLER HS.	1.500.000.-
-Bakım-Onarım Gider	
Merkezi	1.000.000.-
-Elektrik Gider Merkezi	<u>500.000.-</u>
FARK HS.	600.000.-
-Yemekhane	600.000.-

160-YARIMAMULLER HS.	600.000.-
FARK HS.	1.500.000.-
Bakım-Onarım	1.000.000.-
Elektrik	<u>500.000.-</u>

_____ / _____

Fark hesabında oluşan 900.000 TL.'lık alacak bakiyesi ise, dönem sonunda Yarı mamuller hesabına aktarılarak kapatılır.

_____ / _____	
FARK HS.	900.000.-
160-YARIMAMULLER HS.	900.000.-
1. Esas Gider Merkezine	675.000.-
2. Esas Gider Merkezine	<u>225.000.-</u>

_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarında görüldüğü gibi, yardımcı gider merkezi hesapları sıfırlanarak kapanmış

olmaktadır. Esas gider merkezi hesapları ise kapanmamaktadır. Çünkü esas gider merkezlerinde toplanan giderler, biraz sonra inceleyeceğimiz gibi, bu esas gider merkezlerinde üretilen mamullere yüklenecektir. Bu yüklemeye de III. Gider Dağıtımını adı verilir.

IV. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN

MAMULLERE YÜKLENMESİ VE BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI

1. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN MAMULLERE YÜKLENMESİ

Maliyetin temel unsurlarını oluşturan, direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerinin, I. Dağıtımla doğrudan doğruya, genel imalat giderlerinin ise II. Dağıtımla dolaylı olarak imalata ne şekilde yüklendiğini açıkladıktan sonra, imalat maliyetinin ne şekilde belirleneceği konusu önem kazanmaktadır.

III. Dağıtımda önemli olan nokta, işlem gider merkezlerinde toplanmış olan giderlerin, o gider merkezlerinde imal edilen mamullere yükleyebilmek için "en uygun anahtarları" seçebilmektir. Dağıtılacak giderlerin çok değişik nitelikte olduğu göz önünde tutularak, bir kaç anahtarın birleştirilerek kullanılması yoluna gidilebilir. Gider merkezleri ayırımında ne derece özenle hareket edilmiş ve üretim koşulları açısından benzerlikler ne derece gözönüne alınırsa, giderleri mamullere yüklemek için

seçilecek son anahtarlar da o derece anlamlı ve etkili olur(88).

İşlem gider merkezlerinde oluşan giderleri mamullere yüklemeye aşağıda belirtilen anahtar listesinden yararlanılabilir(89).

I. Miktarlarla İlgili Basit Anahtarlar

1. Kullanılan Maddelerin Büyüklüğü
 - A. Uzunluk
 - B. Yüzölçüm
 - C. Hacim
 - D. Ağırlık
2. Gider Merkezlerinde Harcanan Süre
 - A. İşçilik saati
 - B. İşgünü
 - C. Dakika
 - D. Vardiya
 - E. Makina saati
 - F. Makina iş günü
 - G. İşyeri saati
 - H. İşyeri günü
3. Bir Gider Merkezinde Yapılan Belirli Bir İşlemin Sayısı

(88) BURSAL, Maliyet....Muhasebesi, s.241.

(89) A.g.k., s.241.

- A. Delgi işlemleri
 - B. Kaynak işlemleri
 - C. Tavlama işlemleri
 - D. Fırınılama işlemleri
 - E. Perçin işlemleri
 - F. Presleme işlemleri
 - G. Keski işlemleri
 - H. Torna işlemleri
 - I. Freze işlemleri
4. Bir Gider Merkezinde mamul için yapılan fiziksel iş miktarı
- A. Kilogram-metre
 - B. Ton-Kilometre
5. Bir Gider Merkezinde mamul için harcanan madde miktarı
- A. Birim
 - B. Uzunluk ölçüleri
 - C. Yüzölçümü ölçüleri
 - D. Hacim ölçüleri
 - E. Ağırlık ölçüleri
 - F. KW. saati
 - G. Beygir gücü
6. Kullanılan maddelerin durumu ve niteliği
- A. Sertlik derecesi (işlemede, kesmede)
 - B. Yoğunluk
 - C. Genleşme yeteneği

- D. Kaynak yeteneği
 - E. Erime noktası
 - F. Alev noktası
 - G. Yanma noktası
 - H. İğerdikleri maden oranı
 - I. İğerdikleri nemlilik oranı
7. Gider Merkezlerinin miktar olarak üretimi
- A. Birim
 - B. Uzunluk
 - C. Yüzölçümü
 - D. Hacim
8. Üretimin durumu veya niteliği
- A. Fizikî durum (sertlik derecesi)
 - B. Kimyevî durum (Konsantrasyon derecesi)

II. Değerle İlgili Basit Anahtarlar

1. Mamul için yapılan direkt maliyetler
- A. Ham madde değeri
 - B. Toplam madde değeri
 - C. Direkt işçilik
 - D. Direkt maaşlar (Gider merkezleri bakımından)
2. Mamulün satış değeri

III. Kombine Anahtarlar

1. Basit anahtarların toplanmasıyla elde edilenler
- A. Hammadde + İşçilik

B. Hammadde + İşçilik + Yardımcı madde

C. Hammadde + İşçilik + Genel im. giderleri

2. Basit anahtarların çarpılmasıyla elde edilenler:

A. Miktar ölçülerinin çarpımı:

Gider merkezlerinin miktar olarak üretiminin (7) yukarıda 1-8 de yer alan ölçülerle çarpımı.

İşlem gider merkezlerinde oluşan giderlerin mamullere nasıl bir anahtarla yükleneceği belirlendikten sonra, çeşitli döküm çizelgeleri üzerinde, mamullerin maliyetleri saptanır.

2. BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI

Bir maliyet dönemi içinde, işlem gider merkezlerinde imal edilen mamul ya da ara mamul için yapılan giderlerin toplamını, o dönemde fiziki olarak tamamlanan üretim birimine bölmekle, birim maliyetler saptanır(90).

Birim maliyetlerin hesaplanması; üretim tekniğine ve politikasına, kullanılan rakamların fiili olup olmasına göre, maliyetlerin mamul ya da dönemle ilişkileri açısından, bu ölçütlere göre yapılan bir ayırım sonunda, maliyet hesaplama yöntemi olarak şunlar ortaya çıkabilir(91):

(90) Halis ERTÜRK, Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi Yayınları, No: 3, s.172.

(91) BURSAL, A.g.k., s.256.

- Sipariş maliyeti - Safha maliyeti
- Fiili maliyet - Standart maliyet
- Tam maliyet - Değişken maliyet

Yukarıda belirtilen sınıflamada, temel ayırım, üretimin teknik özelliğine ve akışına dayanan "Sipariş ya da safha maliyet" ayırımıdır. Biz çalışmamızda safha maliyeti sistemine göre birim maliyetleri bulacağız.

Safha maliyet sistemini uygulayan bir işletmede, birim maliyetlerin saptanmasını şöyle bir örnekle açıklayabiliriz:

(A) İşlem Gider Merkezinin aylık imalat sonuçlarıyla maliyetlerinin, aşağıdaki şekilde olduğunu kabul edelim:

Miktarlar

İmalata başlanan	10.000 birim
Tamamlanıp devredilen	8.000 birim
Yarı mamul	2.000 birim

Yarımamullerin tamamlanma dereceleri:

Hammadde açısından	% 100
İşçilik açısından	% 50
G.İ.M. açısından	% 50

Maliyetler

Direkt Hammadde	20.000.000.-
Direkt İşçilik	4.500.000.-
G.İ.M.	<u>2.700.000.-</u>
Toplam	<u><u>27.200.000.-</u></u>

Birim maliyetleri saptamak için, her maliyet unsuru için ayrı ayrı olmak üzere, Eşdeğer birim sayılarını bulmak ve her maliyeti eşdeğer birim sayısına bölmek gerekir.

Hammadde birim maliyeti = Birim Eşdeğer Mamul Maliyeti
Eşdeğer birim sayısı

Tamamlanan	8.000 tam birim
Yarımamul	2000 x % 100
	<u>2.000</u>
	10.000 Eşdeğer birim.

- Birim Maliyeti

$$\frac{20.000.000}{10.000} = \underline{\underline{2.000}} \text{ TL/Eşdeğer birim}$$

İşçilik Birim Maliyeti

- Eşdeğer birim sayısı

Tamamlanan	8.000 birim
2000 x % 50	<u>1.000 birim</u>
	<u><u>9.000 birim</u></u>

= Eşdeğer birim maliyeti

$$\frac{4.500.000}{9.000} = \underline{\underline{500}} \text{ TL/birim}$$

G.İ.M. birim maliyeti

- Eşdeğer birim sayısı

Tamamlanan	8.000 birim
Yarımamul 2000 x % 50	<u>1.000</u> birim
	<u>9.000</u> Eşdeğer birim

- Eşdeğer birim maliyeti

$$\frac{2.700.000}{9.000} = \underline{\underline{300}} \text{ TL/birim}$$

Toplam Eşdeğer birim maliyeti

Hammadde	2.000
İşçilik	500
G.İ.M.	<u>300</u>
	<u>2.800</u> TL/Eşdeğer birim

Tek işlem gider merkezi bulunan ve üretim firenin bulunmadığını kabul ettiğimiz bir işletmede birim maliyeti saptandıktan sonra, mamullere yüklenen imalatın maliyetini ve ay sonunda elde kalan yarı mamullerin değerini hesaplayabiliriz;

TEORİK SONUÇ

Bu çalışmamızın amacı, imalat işletmelerinde çalışan maliyet muhasebesi elemanlarına, tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin önemini, yararlarını, işleyiş ve uygulanma biçimleri hakkında açıklık getirerek, sistemin uygulanmasını yoğunlaştırmak ve tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini uygulayan işletmelerde ise karşılaşılabilecek sorunlara açıklık getirmektir.

Maliyet Muhasebesi bölümünü de kapsayan toplu tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması durumunda, muhasebe verilerine gereksinim duyan çevrelere şu yararlar sağlanacaktır:

Tekdüzen muhasebe sistemi, gider merkezlerinin sorumluluk ve etkenliğini amaç edindiğinden, işletmelerin hem gider merkezleri hem de bütünü için başarılı bir faaliyet gösterip göstermediğini belgeler. İşletme yöneticileri de bu belgelere dayanarak, kendi işletmelerinin zaman içindeki başarılarını karşılaştırabilirler.

İşletmelerin; üretim, stok ve maliyet kontrolü, kâr planlaması için gerekli bilgilerin zamanında ve istenilen bir biçimde sunulmasını sağlayarak, işletme yöneticilerinin ya da sahiplerinin hızlı ve tutarlı kararlar almasına olanak sağlar.

Muhasebe ve hesap düzeninde tekdüzenin kurulması ve işletilmesinden, öncelikle işletmelerin yönetici ve uygulamacıları yararlanacaktır. Ticari alanda ekonomik bir çaba göstermek zorunda olan işletmeler, varlıklarının devamını sağlamak ya da artan kârlarını daha verimli iş alanlarına aktarmak suretiyle daha da gelişeceklerdir.

Devlet; vergi, fiyat, para, ekonomik kalkınma ve sanayi politikalarını daha sağlam temellere dayandırır. Fiyat ve tarife saptanmasında da, daha gerçekçi hareket etmiş olur. Ekonomik kalkınmanın yürütülmesini ve denetlenmesini, daha başarılı bir biçimde yapma olanağına kavuşur. Ayrıca devlet, ortağı olduğu ya da denetlediği işletmelerin başarısını da daha kolay ölçülebilir ve gerektiğinde önlemleri gecikmeden alabilir.

Gelişmekte olan ülkelerin, muhasebe sistemlerinin oluşturulmasına ve geliştirilmesine olanak sağlarken, gelişmiş ülkelerde ise, küçük yatırım sahiplerinin korunmasına ve işletmelerin kamuya hesap verme görevlerinin yerine getirilmesine yardımcı olur.

Tekdüzen muhasebe sistemi; bilanço, gelir tablosu ve kâr dağıtım tablolarını daha gerçekçi bir şekilde

çıkarılmasını sağladığından, işletmelerin ortakları ile yatırım yapan kişilerin yerinde yatırım yapıp yapmadıklarına yardımcı olmaktadır.

Tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin uygulanması sonucunda, muhasebe verilerine gereksinimi olan ilgili çevrelere, yukarıda belirtilen yararların dışında, klasik maliyet muhasebesi sistemine göre şu üstünlükler sağlanır:

Farklı üretim alanlarına ve maliyet sistemlerine sahip olan işletmelerin tamamı, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini kolaylıkla uygulayabilir. Nerede bir maliyet hesaplaması gereken bir ekonomik ünite varsa, o ekonomik ünitenin maliyet muhasebesi sistemi, tekdüzen maliyet muhasebesi olabilir. Bununla birlikte sistem, üretimin teknik yapısı ve akışı açısından ister safha isterse sipariş maliyet sistemini, maliyetler isterse fiili rakamlarla istenirse maliyetleri fiilen oluşmadan saptayan standart maliyet sistemlerini benimseyen işletmelerin herbirinde, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi uygulanabilecek esnekliktedir. Özellikle standart maliyet sisteminin uygulanması için, yansıtma ve fark hesaplarına yer verilme-lidir.

Bir işletme fiilimaliyet sistemini uygulamaya karar verirse, sadece gider hesaplarına, hesap planında yer vermesi yeterli olacaktır. Eğer standart maliyet sistemini uygulayacak olursa; gider hesaplarını, yansıtma hesaplarını ve fark hesaplarının tümüne hesap planında

yer vermesi gerekir. Gerek gider hesapları, gerekse yanıtma ve fark hesaplarının, işletmelerin hesap planında yer alması konusunda kesin bir kural yoktur.

Hesap planında yer alacak hesapların kayıtlarını; işletmelerin gereksinimleri, faaliyet alanları ve yönetim politikaları belirleyecektir. Ama hangi maliyet sistemi benimsenirse benimsensin, gider hesaplarından; 710 nolu direkt İlk madde ve malzeme hesabının, 720 nolu direkt işçilik gideri hesabının, 730 nolu Genel İmal Gideri Hesabı ile dönem giderleri hesaplarını oluşturan 760 nolu pazarlama satış ve dağıtım giderleri hesabı ile 770 nolu genel idare giderleri hesabının sistemi benemseyen işletmelerde tutulması gerekir.

Hesap planında yer alan maliyet kontrol hesaplarının en önemli özelliği, gelişmiş bütün ülkelerde uygulanmakta maliyet hesaplamayöntemlerinin tümünü kullanmaya olanaklı oluşudur. Örneğin; Hesap çerçevesinde herhangi bir hesap değişikliği yapılmaksızın; tarihsel, önceden saptanmış ve direkt maliyet yöntemlerinin uygulanması olanaklıdır.

Klasik Maliyet Muhasebesi sisteminde; imalat ve hizmet maliyetleri; gider çeşitleri, gider yerleri ve gider taşıyıcı hesapları arasında aktarmalar yapılmaksuretiyle bulunur. Tekdüzen maliyet muhasebe sisteminde ise; mamul ve hizmet üretim maliyetleri başa alınmak suretiyle, aynı hesap yapısı içinde sırasıyla gider yerleri ve gider

çeşitleri hesaplarına yer verilmiştir. Bu sistem; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve de her işlem gider merkezinin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlayacaktır.

Böylece muhasebenin kayıt tutmaya yönelik tarafının azaltılmasına, buna karşılık maliyetlerin değerlendirme-
siyle rapor edilmesine ağırlık verilmiştir.

Tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin diğer bir üstünlüğü de, belirli bir büyüklüğe ulaşmış ve maliyet muhasebesi verilerine büyük bir gereksinim duyan işletmelerde, genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirlerinden ayrı ayrı bölümlerde ve defterlerde izlenmesine olanak vermesidir. Bu nedenle gider hesaplarında 700 nolu bağlantı hesabına, 701 nolu hesapta maliyet muhasebesi yansıtma hesabına yer verilmiştir. Gereksinmeye göre bağlantı hesapları kendi içlerinde bölümlenebilir.

Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin, işlem gider merkezleriyle dönem gider merkezlerine dağıtımında şu dağıtım yöntemleri kullanılmalıdır.

1. Kademeli Dağıtım Yöntemi
2. Planlı Dağıtım Yöntemi
3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi
4. Devamlı Dağıtım Yöntemi.

Gider dağıtımında; işletmenin mal ve hizmet üretim tekniği, sağlanacak yararlar için kullanılacak

maliyetler, çalışmalarda kolaylık ve pratiklik gibi özellikler dikkate alınarak her dağıtım yöntemi kullanılabilir. Yalnız gider dağıtım işlemi, hiçbir muhasebe fişine (kaydına) dayandırılmadan, ilgili gider merkezine kaydedilmektedir. Oysa dağıtım işlemine ilişkin muhasebe kaydının, gider dağıtım tablosuna dayanarak mutlaka düşülmesi gerekir. Bu kaydın düşülmemesi, tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin bir eksikliğini oluşturmaktadır. Bu eksiklik, sistemi uygulayan işletmelerde, dağıtım yapıldıktan sonra fişinin düzenlenmesi suretiyle, ilgili gider merkezlerine kayıt yapılarak giderilebilir.

Çalışmamızda, tekdüzen muhasebe sisteminin niteliği, yararları, üstünlükleri ile tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin yapısı, işleyişi ve uygulama biçimleri üzerinde durulmuştur. Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi, klasik maliyet muhasebesine göre; çağdaş maliyet sistemlerinin kullanılmasına olanak sağlaması ve kayıt hacmini azaltması gibi üstünlüklere sahiptir. Bu nedenle de sistem, imalat sektöründe yer alan işletmelerde uygulanması sonucunda, işletmelerin kâr elde etme, süreklilik ve büyüme gibi amaçlarına ulaşmalarına yardımcı olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA

I. TEKEL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ SİGARA SANAYİ MÜESSESESİ İSTANBUL SİGARA FABRİKASINDA TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN UYGULAMA BİÇİMİ

Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı İstanbul Maltepe Sigara Fabrikası, ülkemizin gerek üretim kapasitesi gerekse çalıştırmış olduğu işgören sayısı bakımından en büyük sigara fabrikasıdır. Toplam 4500 personel ve 34 milyar sermayesi olan işletmenin üretmiş olduğu mamuller; ,her türlü sigara ürünleri ile tütün mamullerinden oluşmaktadır.

İşletme; üretimin teknik özelliğine ve akışına göre safha, maliyetlerin hesaplanması bakımından fiili, gider unsurlarını sabit ve değişken olarak ayırmayıp mamul maliyetine giren sabit ve değişken giderlerin tümünü üretime yansıttığı için tam maliyet sistemlerini uygulamaktadır.

İşletme, 1972 yılında Genel Muhasebe alanında Kısmî Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya başlamıştır. 25 Kamu Kuruluşu 1977 yılında Tekdüzen Maliyet Muhasebe sistemini işletmelerinde uygulamaya geçirerek, Kısmî tekdüzen Toplu tekdüzen Maliyet Muhasebe Sistemine geçtikleri halde, İşletme ancak 1984 yılının başında tekdüzen maliyet Muhasebesi sistemini uygulamaya başlamıştır.

İşletme bir kamu kuruluşu olması nedeniyle, sistemin uygulamaya geçişinde etkili olan nedenler, İktisadi Devlet Kuruluşlarını Yeniden Düzenleme Komisyonu Mali İşler ve Muhasebe Grubunun raporunda belirtilen nedenlerdir. Yeniden Düzenleme Komisyonunun raporunda belirtilen nedenler, çalışmamızın I. Bölümünde incelenmiştir.

İşletmede Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi birbirinden ayrılmamış olup, birlikte uygulanmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızın II. Bölümünde yer verilen Bağlantı Hesapları İşletmede çalıştırılmamaktadır.

1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ HESAP PLANI

Örnek aldığımız İşletmede maliyet hesapları, hesap planında aşağıdaki şekilde bölümlenmiştir:

710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

711-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı

720-Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

721-Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

730-Genel İmal Giderleri Hesabı

731-Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı

765-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesaba

766-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

770-Genel İdare Giderleri Hesabı

771-Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı

Görüldüğü gibi, İşletmede Fiili Maliyet Sisteminin uygulanmasına karşılık, gerek imalata yüklenecek olan 710, 720, 730 nolu hesaplarda gerekse dönem giderleri hesapları olan 765, 770 nolu hesaplarda toplanan giderlerin imalata yüklenmesinde Yansıtma Hesapları Kullanılmaktadır. Oysa Fiili Maliyet Sistemini uygulayan bir İşletmede, Yansıtma Hesaplarının kullanılması anlamsızdır. Nitekim Yansıtma Hesaplarında toplanan giderleri, "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosundan" alınan ilgili fiili giderlerin tutarları oluşturmaktadır.

2. İŞLETMENİN GİDER ÇEŞİTLERİ VE GİDER YERLERİ

A. Gider Çeşitleri

İşletmenin gider çeşitleri, esas üretimi ve onunla ilgili diğer hizmetleri için harcanan giderleri kapsar. Gider çeşitleri hesapları, 7. Grup maliyet hesaplarının tamamlayıcısı olup, şu şekilde bölümlenmiştir:

- 0 (000-099) İlk Madde ve Malzeme
- 1 (100-199) İşçilik ve İşçilikle İlgili Giderler
- 2 (200-299) Memur ücretleri ve İlgili Giderler
- 3 (300-399) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 4 (400-499) Diğer giderler
- 5 (500-599) Sigorta, Vergi, Resim ve Harçlar
- 6 (600-699) Amortisman ve Tükenme Payları

7. Grup Maliyet Hesaplarına borç kaydedilen giderler, aynı zamanda gider merkezlerine ve gider çeşitlerine borç kaydedilmiş olur. İşletmede 0 (000-099) ve 1 (100-199) nolu gider çeşitleri, doğrudan doğruya imalata yüklenirken, diğer gider çeşitleri genel imal giderleri hesaplarında toplanarak, imalata dağıtım yoluyla indirekt olarak yüklenmektedir.

B. Gider Merkezleri

İşletme gider merkezlerini, işlem gider merkezleri ve yardımcı gider merkezleri olarak ikiye ayırmış olmakla birlikte, tekdüzen hesap planında yer alan gider merkezi kodları kullanılmamaktadır. Giderler sadece, Gider unsurları ile birlikte gider çeşitleri kodları ile ilgili gider yerinin adını belirtmek suretiyle muhasebeleştirilmektedir.

a. İşlem Gider Merkezleri:

- Tütün-Hazırlama
- Pipo

- Sigara imalatı
- Paket makina

b. Yardımcı Gider Merkezleri:

- Makina-Bakım
- Bakım-Tesisat
- Bakım-İnşaat
- Elektrik dairesi
- Filtre dairesi
- Sosyal (yuva ve iâşe)
- Kazan dairesi

Görüldüğü gibi İşletmede 4 esas, 7'de yardımcı gider merkezi bulunmakta, öte yanda gider merkezlerin kodları belirtilmemektedir. Gider Merkezlerin belirlenmesinde, İşletmenin organizasyon şeması temel alınmıştır. İşletmenin hesap planında yer alan maliyet ile ilgili hesapları gider çeşitlerini ve gider yerlerini inceledikten ve giderlerin imalata yüklenmesi ile ilgili yevmiye kayıtlarının yapılmasını gösterdikten, yardımcı gider merkezlerinde toplanan giderlerin işlem gider merkezlerine dağıtımı, dağıtım anahtarları ve yöntemlerini açıkladıktan sonra, giderlerin mamullere yüklenmesini ve birim maliyetlerin nasıl saptandığını sırası ile açıklayalım:

3. GİDERLER İLE İLGİLİ YEVMIYE KAYITLARININ YAPILMASI

Örnek aldığımız İşletmede Aralık 1986 yılında yapılmış bulunan giderler ve tutarları şöyle olmuştur:

Hammadde ve malzeme giderleri	4.250.750.375.-
İşçilikle ilgili giderler	1.150.250.175.-
Genel imal giderleri	786.981.125.-
Satış ve sevk giderleri	47.997.317.-
Genel idare giderleri	135.552.875.-

Bu giderler için, işletme mahsup fişlerine dayanarak, şu yevmiye kayıtlarını düşmüştür:

710-DİREKT İLK MADDE VE MALZ.GİD.HS. 4.250.750.375.-

000- 2.500.750.350.-

001- 1.250.375.275.-

007- 375.258.377.-

019- 136.366.413.-

720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS. 1.150.250.175.-

100- 790.351.076.-

101- 269.259.094.-

102- 90.639.005.-

730-GENEL İMAL GİDERLERİ HS. 786.981.125.-

200- 422.396.785.-

201- 174.269.104.-

207- 90.315.236.-

765-PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM
GİDER HS. 47.997.317.-

770-GENEL İDARE GİDERLERİ HS. 135.552.875.-

150-SİGARA İLK MADDELERİ HS. 4.250.750.375.-

15003 Sigara İlk Maddeleri

100-KASA HS. 25.237.256.-

333-ÖDENECEK ÜCRETLER HS. 836.540.450.-

350-ÖDENECEK SSK İŞÇİ HİSSELERİ HS. 189.370.196.-

351-ÖDENECEK VERGİLER HS. 277.746.415.-

Yukarıdaki yevmiye maddesinde görüldüğü gibi, gider yerleri belirtilmemiştir. Bunun yanında, dönem giderleri ile ilgili gider çeşitleri ve gider yerleri de belirtilmemiştir. Yevmiye maddesinde belirtilmeyen gider çeşitleri ve gider yerleri, maliyet föylerine işlenmektedir.

4. GİDER TOPLAMA VE DAĞITIM TABLOSU

İşletme direkt giderleri ile dağıtıma tabi tutacağı giderleri, "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu"nda toplamaktadır. Bu tablonun oluşturulmasında, maliyet föylerine kayıt edilen giderlere ilişkin olarak düzenlenen mizan cetveli önemli rol oynamaktadır. Düzenlenen mizan, daha sonra bu tabloya aktarılmaktadır. Yardımcı gider merkezlerine ilişkin giderlerin dağıtımı, bu tablo da gösterilmemektedir. Bu tablonun örneği 2. Bölümde gösterilmiştir. Giderlerin imalata ve dönem giderleri hesaplarına yüklenmesinde düzenlenecek mahsup fişi, bu tabloya dayanmaktadır.

5. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN DAĞITIMI, DAĞITIM ANAHTARLARI VE YÖNTEMLERİ

İşletmenin yardımcı gider merkezleri, gider dağıtımının yapılması sırasında şu şekilde sıralanmaktadır:

1	2	3	4	5	6	7
				Bakım-	Bakım-	Makina-
<u>Sosyal</u>	<u>Elektrik</u>	<u>İnşaat</u>	<u>Tesisat</u>	<u>Bakım</u>	<u>Filtre</u>	<u>Kazan</u>

Bu sıralamanın yapılmasında temel olan etken; en çok hangi gider merkezi, diğer gider merkezine iş yapmışsa önceliği o alır. Nitekim, sosyal gider merkezi en fazla sayıda diğer gider merkezlerine hizmet sunduğu için 1., kazan yardımcı gider merkezi ise en az hizmet sunduğu için 7. sırada yer almıştır. Bu yardımcı gider merkezlerinin gider tutarları, "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosu"ndan alınır.

Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtımında, hizmet gider merkezleri birbirlerine pay vermediği gibi dönem giderleriyle ilgili gider yerlerine de pay verilmemektedir.

Gider dağıtımında, "Kademeli Dağıtım Yöntemi" kullanılmaktadır. Yardımcı gider merkezlerinin giderlerinin dağıtımında ise, gider merkezlerine ilişkin şu dağıtım anahtarları kullanılmaktadır:

<u>Yardımcı</u> <u>Gider Merkezi</u>	<u>Kullanılan Dağıtım Anahtarları</u>
Sosyal	İşlem gider merkezlerinde çalışan işgören sayısı
Elektrik	İşlem gider merkezlerinin kullandıkları KW saat.
Bakım-İnşaat	İşlem gider merkezlerinin kapladığı alan.
Bakım-Tesisat	Direkt
Makina-Bakım	İşlem gider merkezlerinin makina kullanım saatleri.
Filtre	İşlem gider merkezlerinin kullandığı kg.
Kazan	İşlem gider merkezlerinin kapsadığı alan.

6. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN
İMALATA YÜKLENMESİ VE YEVMİYE KAYITLARININ
YAPILMASI

Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderler, işlem gider merkezlerine dağıtıldıktan sonra, giderleri toplama ve dağıtım tablosuna dayanarak direkt ve dağıtım yapılan endirekt giderlerin imalata yüklenmesine geçilmektedir.

İşletme Aralık 1986 döneminde oluşmuş giderleri imalata ve ilgili dönem giderleri hesaplarına da yüklerken, aşağıdaki yevmiye kaydını düşmüştür:

_____ / _____	
160- ÜRETİM HESABI	6.187.981.775.-
662- PAZARLAMA SATIŞ GİD. HS.	47.997.317.-
664- FABRİKA YÖNETİM GİD. HS.	135.552.875.-
711-DİREKT İLK MADDE YANSITMA HS.	3.436.187.333.-
721-DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA HS.	321.279.489.-
731-GENEL İMAL GİD.YANSITMA HS.	2.450.514.951.-
766-SATIŞ VE SEVK GİD.YANSITMA HS.	47.997.317.-
771-GENEL İDARE GİD.YANSITMA HS.	135.552.875.-
_____ / _____	

Daha önce de değindiğimiz gibi, işletme fiili maliyet sistemini uygulamasına karşılık, maliyet hesaplarında toplanmış bulunan fiili maliyetlerin, imalata ve dönem giderleri hesaplarına yüklenmesinde Yansıtma Hesaplarını

kullanılmaktadır. Bunun yanında, yansıtma hesaplarını kullanmasına karşılık, onların ayrıntı hesaplarına yer verilmemektedir.

7. BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI

İşletme işlem gider merkezlerinde oluşan giderleri, o işlem gider merkezlerinde imal edilen mamullere bölmek suretiyle birim maliyetleri saptamaktadır. Bunun için, işletmenin üretmiş olduğu bütün mamullerini kapsayan bir maliyet cetveli düzenlemektedir. Oysa bazı işletmeler, her mamul için ayrı ayrı maliyet cetveli de düzenleyebilmektedir. Bu cetvelde mamul için yapılmış bütün gider unsurları, gider çeşitleri ve bunun için yapılmış harcamalar yer almaktadır. Bu cetvellerin düzenlenmesinde, imalat cetvellerinde yer alan verilerden yararlanılır.

Örnek aldığımız işletmede birim maliyetlerin bulunmasında, şöyle bir sıra izlenmektedir. Üretim sonucunda işlem gider merkezlerinde elde edilen mamul miktarları (Sigaralar), reçete fiyatlarıyla çarpılarak bedellendirilir. Maliyetler öncelikle, hammadde yönünde bulunur. Bunun için, ilk madde ve malzeme gideri toplamı, elde edilen mamul miktarına bölünüp bir katsayı elde edilir. Bu katsayı, her mamul için Tekel Genel Müdürlüğüne saptanmış bulunan reçete fiyatlarıyla çarpılarak, her mamul türünün maliyetleri bulunur. Bu katsayı, sadece Hammadde Maliyet unsuru için değil, diğer maliyet unsurları olan; İşçilik ve Genel

İmal Giderleri için de bulunur. Daha sonra bu katsayı, her mamul için önceden saptanmış bulunan reçete fiyatlarıyla çarpılmak suretiyle, her mamul için hammadde, işçilik ve imal giderleri için ayrı ayrı birim fiyatları saptanmış olur.

İşletme işlem gider merkezlerinde oluşan giderleri mamullere yükleme sırasında şüphesiz yevmiye kaydını düşmektedir:

Aralık 1986 döneminde üretim hesabında toplanmış bulunan giderler, şu şekilde yevmiye kaydı düşülerek ilgili hesaplara aktarılmıştır:

_____ / _____	
150-SİGARA İLK MADDELERİ HS.	1.225.312.155.-
15003 Sigara İlk Maddeler	
170-MAMUL AMBARI HS.	4.901.539.738.-
17000 Uzun filtreli	1.298.082.668.-
17001 Kısa filtreli	3.514.197.077.-
17003 Tütünler	77.348.243.-
160-ÜRETİM HESABI	6.126.851.893.-
_____ / _____	

İşletme Aralık 1986 döneminde yapmış olduğu satışlar için, şu yevmiye kaydını düşmüştür:

620-TEŞEKKÜL İÇİ SATIŞLAR HS. 4.914.532.083.-

62003 Uzun filtrelili sigara 1.287.707.478.-

62001 Kısa filtrelili sigara 3.621.799.237.-

62003 Tütünler 5.025.367.-

170-AMBARDAKİ MAMULLER HS.

4.914.532.083.-

17000 Uzun filtrelili 1.287.707.478.-

17001 Kısa filtrelili 3.621.799.237.-

17003 Tütünler 5.025.367.-

İşletme devamlı envanter yöntemini kullanması nedeni ile, mamuller hesabını "satılan mamullerin maliyeti hesabı" ile çalıştırması gerektiği halde, satışlar hesabı ile çalıştırmaktadır.

II. TÜRKİYE GEMİ SANAYİ CAMIALTI TERSANESİ MÜESSESESİNDE

TEKDÜZEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN UYGULAMA BİÇİMİ

Türkiye Gemi Sanayi Anonim Şirketine bağlı bulunan Cami Altı Tersanesi, İstanbul Kasımpaşa'da kamu işletmeleri ile özel işletmelerin yolcu ve yük taşıma gemilerinin üretimini gerçekleştirmektedir. İşletmenin yıllık kapasitesi, 10 bin ton saç/yıllık'tır. 50 milyar TL. sermayesi olan işletmede, 1100 kişi çalışmaktadır.

İşletme üretimin teknik özelliğine ve akışına göre safha, maliyet unsurlarını değişken ve sabit olarak ayırmayıp tüm maliyetleri mamullere yüklemesi nedeniyle tam, maliyetlerin hesaplanması bakımından ise fiili maliyet sistemlerini uygulamaktadır.

İşletme 1972 yılında Genel Muhasebe alanında, 1977 yılında da Maliyet Muhasebesi alanında Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya başlamıştır. Yani 1972 yılından 1977 yılına kadar kısmi, 1977 yılından sonra da Toplu Tekdüzen Muhasebe sistemini uygulamaya başlamıştır. Sistemin uygulanmasına geçişte, işletmenin kamu kuruluşu olması belirleyici olmuştur.

İşletmede Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi, birbirlerinden ayrılmamıştır. Bu nedenle, 700 nolu Maliyet Muhasebesi Bağlantı hesabı ile 701 nolu Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı çalıştırılmamaktadır.

1. İŞLETMENİN MALİYET MUHASEBESİ HESAP PLANI

Örnek aldığımız işletmede maliyet hesapları, hesap planında aşağıdaki şekilde bölümlenmiştir:

710-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

720-Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

730-Genel İmal Giderleri Hesabı

750-Müşterek Giderler Hesabı

765-Pazarlama Satış Giderleri Hesabı

770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı

Görüldüğü gibi, işletme fiili maliyet sistemini tutması nedeniyle, yansıtma ve fark hesaplarına hesap planında yer vermemiştir. Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Hesap planında 750 nolu hesap "Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri"ne ayrılmış iken, örnek aldığımız işletmede; deniz ve kara taşıt, bakım-tamir, dizayn, yemekhane ve genel idare gibi yardımcı gider merkezlerinin giderlerinin izlendiği hesap olmuştur ve "Müsterek Giderler Hesabı" adı verilmiştir.

2. İŞLETMENİN GİDER ÇEŞİTLERİ VE GİDER MERKEZLERİ

A. Gider Çeşitleri

İşletmenin esas üretimi ve onunla ilgili harcamaları kapsayan ve 7. grup maliyet hesaplarının tamamlayıcısı sayılan gider çeşitleri, şu şekilde bölümlenmiştir:

- 001- Malzeme
- 010- Direkt İşçilik
- 020- Boş Mesai
- 030- Genel İmal Giderleri

Görüldüğü gibi, İşletmenin gider çeşitleri grupları, çok yetersizdir. Dışardan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, sigorta, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları ile ilgili gider çeşitlerinin, hesap planında yer almaması önemli bir eksikliklerdir.

B. Gider Merkezleri

İşletme gider merkezlerini; İşlem gider merkezleri ve yardımcı gider merkezleri olarak ikiye ayırmıştır.

İşletmenin İşlem Gider Merkezleri şöyledir:

- 10- Kızak Atölye Gider Merkezi
- 11- İnşa Atölyesi
- 12- İnce Marangoz
- 13- Makina
- 15- Elektrik
- 16- Boya
- 17- Techizat
- 20- Dikim Atölyesi

İşletmenin faaliyet alanı gözönünde tutulacak olursa; Elektrik, makina, boya, techizat, dikim atölyesi gibi gider merkezleri yardımcı gider merkezi olması gerekirken, işletmenin hesap planında bu gider çeşitlerinin, işlem merkezlerinde olduğu kabul edilmiştir.

İşletmenin yardımcı müşterek gider merkezleri de şöyledir:

- 30- Taşıt Gider Merkezi
- 31- Bakım Atölyesi
- 32- Dizayn (Demir kesimhane)

40- Yemekhane

41- Genel İdare

Yardımcı Müşterek Gider Merkezleri için yapılan bütün giderler, 750 no'lu "Müşterek Giderler Hesabı" aracılığı ile muhasebeleştirilmektedir. Aslında 750 nolu hesabın kullanılması anlamsız olup, bu gider merkezleri için yapılan harcamaların Genel İmal Giderleri Hesabı ile muhasebeleştirilmesi gerekir.

3. GİDERLER İLE İLGİLİ YEVMİYE KAYITLARININ YAPILMASI

İşletmede Mart 1987 yılında yapılmış bulunan giderler ve tutarları şöyle olmuştur:

Hammadde ve Malzeme Giderleri	2.750.000.000.-
İşçilikle İlgili Giderler	1.375.000.000.-
Genel İmal Giderleri	550.000.000.-
Müşterek Giderler	370.000.000.-

Mart ayında gerçekleşen bu giderler, mahsup işine dayanarak şu şekilde muhasebeleştirilmiştir:

 /

 710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME

GİDERLERİ HS. 2.750.000.000.-

001-10- 1.500.000.000.-

001-11- 375.000.000.-

001-12- 875.000.000.-

720-DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HS.1.375.000.000.-

010-10- 800.000.000.-

010-11- 300.000.000.-

010-12- 175.000.000.-

010-13- 100.000.000.-

730-GENEL İMAL GİDERLERİ HS. 550.000.000.-

030-15- 220.000.000.-

030-20- 330.000.000.-

750-MÜŞTEREK GİDERLER HS. 370.000.000.-

001-30- 125.000.000.-

001-40- 75.000.000.-

030-32- 22.000.000.-

030-31- 50.000.000.-

010-41- 98.000.000.-

100-KASA HS. 920.000.000.-

150-İLK MADDE STOKLARI HS. 2.750.000.000.-

333-ÖDENECEK ÜCRETLER HS. 887.000.000.-

350-ÖDENECEK SSK İŞÇİ HİSSE.HS. 191.500.000.-

351-ÖDENECEK VERGİLER HS. 296.500.000.-

 /

Yukarıdaki yevmiye maddesi incelendiğinde, 750 nolu Müşterek Giderler Hesabının ayrıntısını oluşturan gider çeşitleri olarak; 001-Malzeme, 010-Direkt İşçilik Giderleri ile 030-Genel İmal Giderlerini kapsadığı görülmektedir. 001-Gider çeşidininin 710 nolu Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabı ile, 010 nolu gider çeşidinin ise 720 nolu Direkt İşçilik Gideri Hesabı ve 030 nolu gider çeşidinin de Genel İmal Giderleri Hesabı adı altında muhasebeleştirilmesi gerektiği halde, İşletmede Müşterek Giderler Hesabı ile muhasebeleştirilmesi önemli bir eksikliği oluşturmaktadır.

Yine, yevmiye maddesinde, hammaddenin, işçiliğin ve genel imal giderlerinin siparişlere yüklenmesi de belirtilmemektedir.

4. GİDERLERİ TOPLAMA VE DAĞITIM TABLOSU

İşletme her ayın sonunda yapmış olduğu bütün giderlerini, her gider çeşidi için açılmış fâylerden mizan cetvellerine döküm yaparak, her gider türünün gider yerleri itibariyle bulmuş olduğututarları "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosuna" aktarmaktadır. Bu tabloda; giderleri dağıtılacak olan gider merkezlerinden işlem gider merkezlerine dağıtım yapılır. Bu gider merkezleri, tabloda gider çeşidi olarak dikey sütunda yer almaktadır. Tablonun yatay sütunlarında ise; kızak, inşaiye, ahşabiye, makina, elektrik, boya ve döşeme gider merkezleri yer alır. Dikey sütunlarda ise, Gider unsurları olan 710, 720, 730, 750 nolu

hesaplarla, Giderleri dağıtılacak gider merkezleri yer alır. İşletme bu tabloyu düzenledikten sonra, bu tablonun verilerine dayanarak, giderleri imalata yüklemek için mahsup fişi düzenlemektedir.

5. YARDIMCI GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANMIŞ BULUNAN GİDERLERİN İŞLEM GİDER MERKEZLERİNE DAĞITIMI

İşletme, yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan bütün giderleri, sadece işlem gider merkezlerine aktarmaktadır. Yardımcı gider merkezlerine pay verilmemektedir. Bütün Yardımcı Gider Merkezleri giderlerinin dağıtımında, adam saat dağıtım anahtarı kullanılmaktadır.

Yardımcı Gider Merkezleri giderlerinin dağıtımının yapılması sırasında izlenen sıralama, şu şekildedir:

1	2	3	4	5
<u>Yemekhane</u>	<u>Taşıt</u>	<u>Genel İdare</u>	<u>Bakım</u>	<u>Dizayn</u>

Dağıtım sıralamasının yapılmasında temel olan etken, en çok hangi hizmet gider merkezi, diğer gider merkezlerine hizmet sunmuşsa, önceliği o gider merkezi alır.

Gider dağıtımı, her ayın sonunda yapılmaktadır. Gider merkezlerinin gider çeşitleri itibari ile, gider föylerinden yararlanarak mizanı çıkarılmaktadır. Bu mizana dayanarak, her gider merkeziyle oluşan giderler bulunur. Gideri dağıtılacak gider merkezinin gideri, işlem gider

merkezlerindeki işçilerin çalışma saatlerine bölünmek suretiyle, bir katsayı elde edilir. Bu katsayı daha sonra, her işlem gider merkezindeki işgören çalışma saatleriyle çarpılıp, elde edilen gider payı, işlem gider merkezlerine dağıtılır. Bu dağıtım işlemi için, herhangi bir yevmiye kaydı düşülmektedir.

6. GİDERLERİN İMALATA YÜKLENMESİ VE YEVMIYE KAYITLARININ YAPILMASI

Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin, işlem gider merkezlerine dağıtımı yapıldıktan sonra, Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve Genel İmal Giderleri hesaplarıyla 750 nolu Müşterek Giderler Hesabında toplanmış bulunan giderler, imalat hesabına aktarılmaktadır.

Mart 1987 döneminde giderlerin imalata yüklenmesine ilişkin yevmiye kaydı, şu şekilde yapılmıştır:

_____ / _____	
160-İMALAT HS.	5.045.000.000.-
710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME HS.	2.750.000.000.-
720-DİREKT İŞÇİLİK GİD.HS.	1.375.000.000.-
730-GENEL İMAL GİD.HS.	550.000.000.-
750-MÜŞTEREK GİDERLER HS.	370.000.000.-
_____ / _____	

Bu yevmiye maddesinde görüldüğü gibi, imalat hesabının yardımcı hesaplarını oluşturan işlem gider merkezleri hesapları gösterilmemektedir. Bunun yanında, Genel İmal Giderleri ile Müşterek Giderler Hesabında toplanan giderlerin tümü, imalata yüklenmekte ve dönem giderleri hesaplarına yer verilmemektedir.

7. İŞLEM GİDER MERKEZLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN MAMULLERE YÜKLENMESİ VE BİRİM MALİYETLERİN SAPTANMASI

İşlem gider merkezlerinde toplanan giderler, adam saat dağıtım anahtarı ile mamullere yüklenmektedir. Her ayın sonunda "Giderleri Toplama ve Dağıtım Tablosundan", her işlem gider merkezinin giderleri, sipariş imalat cetvellerinden her sipariş için yapılan işgören çalışma saatlerine bölünerek, bir katsayı elde edilir.

Örneğin:

$$\text{Katsayı} = \frac{\text{Kızak Atölyesi İşlem Gider Merkezinin Giderleri Toplamı}}{\text{Kızak Atölyesi İşgören Çalışma Saatleri Toplamı}}$$

Bulunan katsayı, daha sonra, her sipariş için yapılan çalışma saatleriyle çarpılmak suretiyle, her bir sipariş için o işlem gider merkezi itibarıyla sipariş maliyeti bulunur. Bir siparişin birim maliyeti ise, siparişin mamul hale gelmesi için işlem gördüğü işlem gider merkezlerinin ayrı ayrı bulunan birim maliyetleri toplanarak, o siparişin

gerçek birim maliyeti saptanmaktadır. İşletme sipariş maliyetlerini saptarken, her bir sipariş için yapılmış bulunan, direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat giderlerini göstermektedir.

İşletme Mart 1987 döneminde, 35.076 nolu siparişi oluşturan 4500 D.W.T.'luk (Grostonluk) Özel Sektöre ait Kuru Yük Gemisinin üretimini tamamlayarak, ilgili alıcı işletmeye teslim etmiştir.

İşletmenin 8 ay içinde imal ettiği bu gemi siparişine ilişkin sipariş maliyet füyünde, 959.600.000 TL.'lık bir harcama görülmektedir. Giderlerin mamullere yüklenmesinde de, şöyle bir kayıt düşülmüştür:

_____ / _____	
160-MAMULLER HS.	959.600.000.-
160-İMALAT HS.	959.600.000.-

İmal ettiği bu gemiyi 1.210.000.000 TL'ya satan işletme, satış ile ilgili olarak da şu yevmiye kaydını düşmüştür:

_____ / _____	
600-SATILAN MALIN MALİYETİ HS.	959.600.000.-
160-MAMULLER HS.	959.600.000.-

106-BANKALAR HS.

1.210.000.000.-

505-SATIŞLAR HS.

1.210.000.000.-

Yukarıdaki yevmiye kayıtları incelendiğinde; giderlerin mamullere yüklenmesinde ve mamullerin satışı işlemlerinde defteri kebir hesapları doğru bir şekilde kayıtlarda yer alırken yardımcı hesaplar mahsup fişlerinde ve yevmiye defterinde yardımcı hesap olarak kayıt edilmediğini görmekteyiz.

UYGULAMAYA İLİŞKİN SONUÇ VE ÖNERİLER

İstanbul Maltepe Sigara Fabrikası Tekdüzen genel ve maliyet muhasebesi sistemini uygulamaktadır. Camialtı Tersanesinde uygulanan sistemde, toplu tekdüzen muhasebe sistemidir. Her iki işletme 1972 yılında Genel Muhasebe alanında kısmî tekdüzen muhasebe sistemlerini uygulamaya başlamışlardır. 1977 yılında Gemi Sanayi A.Ş. Camialtı Tersanesinde, Maliyet muhasebesi alanında tekdüzene geçilmiş olmakla birlikte, Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı İstanbul Maltepe Sigara Fabrikasında, ancak 1984 yılının başında Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sisteminin uygulanmasına geçilebilmiştir.

Örnek aldığımız her iki işletmede, fiili ve tam maliyet sistemleri uygulanmaktadır. Birinci örnek işletme üretimin teknik yapısı ve akışına göre safha, ikinci örnek işletmemiz ise sipariş maliyet sistemlerini uygulamaktadır. Her iki işletme de, gider hesaplarında imalatla ilgili olanlardan, "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel İmal Giderleri Hesabı"

kullanılmaktadır. Dönem Giderleri Hesaplarından ise; Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabı ile Genel İdare Giderleri Hesapları ortak olarak kullanılmaktadır. İkinci örnek işletmemizde, 750 nolu Müşterek Giderler Hesabına, hesap planında yer verilmiştir. Birinci örnek işletme, fiili maliyet sistemini benimsemiş olmakla birlikte, yukarıda belirtilen gider hesaplarının, yansıtma hesaplarını kullanmaktadır. Her iki işletmede, fark hesaplarını kullanmamaktadır. Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi birbirlerinden ayrılmamış olup, bu nedenle hesap planlarında 700-701 nolu maliyet muhasebesi bağlantı hesapları kullanılmamaktadır. Her iki işletme, dağıtım yöntemi olarak kademeli dağıtım yöntemini kullanmakla birlikte, yardımcı gider merkezlerinden birbirlerine pay vermeden, sadece işlem gider merkezlerine pay verirler. Dağıtım anahtarı olarak da birinci işletme, genellikle gider merkezlerinin niteliğine uygun olarak dağıtım anahtarları kullanırken, ikinci işletme ise, bütün dağıtımlarda sadece adam saat dağıtım anahtarı kullanmaktadır. Sonuç olarak, her iki işletmede de, Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminin uygulanmasında, çeşitli hatalar ve eksiklikler bulunmaktadır. Tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin uygulamasını yaptığımız işletmelerden, Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı İstanbul Sigara Fabrikasında, uygulama sonucunda elde ettiğimiz hata ve eksiklikleri genellikle şöylece sıralayabiliriz:

1. İşletme fiili maliyet sistemini benimsemiş olmasına karşılık, hiç gereği olmamasına karşın ve fazla kayıt

yapmak suretiyle muhasebenin yükünü artıran yansıtma hesaplarını kullanmaktadır.

2. Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerin dağıtımında, yardımcı gider merkezlerinin birbirleriyle olan gider ilişkileri dikkate alınmayarak, birbirlerine pay verilmemektedir.

3. Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerden sadece işlem gider merkezlerine pay verilirken, dönem giderlerine pay verilmemektedir. Örneğin; Yemekhane ve sosyal tesislerden, pazarlama ve genel idare bölümlerinde çalışan işgörenlerin de yararlanmalarına karşılık, bu durum dağıtımda dikkate alınmayarak, imalata yüklenmektedir. Böylece mamullerin üretim maliyetlerinin yükselmeye olanak sağlanmaktadır.

4. Son olarakta, sistemin kendisinden kaynaklanmış bulunan 2. dağıtım işlemi; hiç bir muhasebe fişine dayanılmadan, doğrudan ilgili gider merkezlerine kaydedilerek gerçekleşmektedir. Bu kayıt yapılmadığı için, her gider merkezinde ne kadar giderin oluştuğunun saptanması güç olacaktır.

İkinci uygulama yaptığımız, Gemi Sanayi A.Ş. Camialtı Tersanesi Müessesesinde Uygulama sonucunda elde ettiğimiz hata ve eksiklikleri şöylece sıralayabiliriz:

1. İşletme maliyet muhasebesi hesap planında, müşterek giderler hesabı olarak adlandırdığı, yardımcı gider

merkezlerinin giderlerini izlediği bir hesaba yer vermiştir. Bu hesaba, hesap planında yer verilmesi gereksizdir.

2. İşletmenin maliyet unsurları itibariyle çok sayıda gider çeşidi bulunmakla birlikte, hesap planında sadece bütün maliyet unsurlarını içeren 4 çeşit gideri bulunmaktadır.

3. İşletmenin işlem gider merkezlerinin sayısı oldukça fazladır; Elektrik, Teçhizat ve dikim atölyesi gibi yardımcı gider merkezleri, işletmenin, gider merkezlerinin bölümlenmesinde işlem gider merkezi olarak yer almıştır.

4. İşletme bütün gider dağıtımlarında ve birim maliyetlerin siparişler itibariyle bulunmasında dahi, adam saat dağıtım anahtarlarını kullanmaktadır. Doğrudan doğruya gider merkezlerine dağıtılacak gider dağıtımlarında bile, adam saat dağıtım anahtarları kullanılmaktadır.

5. İşletme sipariş maliyet sistemini kullanmakla birlikte; her sipariş için yapılmış bulunan hammadde ve malzeme giderlerini işçilik giderlerini ve genel imal giderlerini saptamamaktadır.

6. Birinci örnek işletmenin 3. ve 4. maddelerinde belirtilmiş bulunan hata ve eksiklikler bu işletmemiz için de geçerlidir.

Görüldüğü gibi, Gemi Sanayi A.Ş. Camialtı Tersanesinde daha önce tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin

uygulanmasına geçilmesine karşılık, Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı Maltepe Sigara Fabrikası müessesesine göre sistemin uygulanmasında daha çok hata ve eksiklikler görülmektedir.

İşte yukarıda sıraladığımız hataların ve eksikliklerin giderilmesini sağlamak amacıyla uygulama yaptığımız bu iki işletmeye şu önerilerde bulunabiliriz:

Tekel Genel Müdürlüğüne bağlı İstanbul Sigara Fabrikası Müessesesine şu önerilerde bulunabiliriz:

1. İşletmenin maliyet muhasebesi yöneticileri, işletmenin fiili maliyet sisteminin benimsenmiş olmasını gözönünde tutarak, hesap planında yer vermiş oldukları yansıtma hesaplarını çalıştırmamalıdır. Gerçi uzak bir olasılık olmakla birlikte, işletmenin standart maliyet sistemini uygulamaya geçirmesi ile birlikte yansıtma hesapları kullanılabilir. İşletme yöneticileri, birinci önerimizi desteklerlerse, muhasebenin yükünü hafifletmiş olurlar. İkinci önerimizi yeğlerlerse, o zaman da çağdaş maliyet muhasebesi tekniklerini kullanarak işletmelerini gelecekteki belirsizliklere karşı hazırlıklı kılmış olurlar.

2. Yardımcı gider merkezlerinin birbirleri ile olan hizmet alış-verişleri gözönünde tutularak gider dağıtımında birbirlerine pay vermelidirler. Böylece bölüm başarı analizlerinin yapılması için gerekli veriler elde edilmiş olacaktır.

3. Yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan giderlerden, hizmetlerden yararlanma oranlarınca dönem giderler hesaplarına da pay verilmelidir. Ayrıca ikinci dağıtım işleminde de planlı dağıtım yöntemi kullanılmalıdır.

4. İkinci dağıtımdan sonra, yardımcı gider merkezlerinin giderlerini, ilgili gider merkezlerine dağıtmada yevmiye kaydı düşülmek suretiyle, her gider merkezinde ne kadar giderin oluştuğu saptanmalıdır.

Gemi Sanayi A.Ş. Camialtı Tersanesi Müessesesine ilişkin olmak üzere de şu önerilerde bulunabiliriz:

1. İşletmenin maliyet muhasebesi yöneticileri, uygulamakta oldukları maliyet muhasebesi sistemini yeniden gözden geçirip, gider çeşitlerini ve gider yerlerini de kapsayan bir hesap planını yeniden oluşturmaları gerekir.

2. Yeni oluşturulacak hesap planı yanında, gider merkezleri ve gider çeşitleri tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin ilkelerine göre düzenlendikten sonra, yardımcı gider merkezlerinde toplanmış bulunan bazı giderler, ilgili gider merkezlerine, gider dağıtım anahtarları kullanılmadan doğrudan doğruya dağıtılmalıdır ve dağıtım anahtarı olarak sadece Adam saat yöntemi kullanılmayıp, gider merkezlerinin konum ve niteliklerine göre farklı farklı nitelikte dağıtım anahtarları kullanılmalıdır. Dağıtım işlemi ile ilgili yevmiye kaydı da kesinlikle düşülmelidir.

3. İşletme sipariş maliyet sistemini uyguladığına göre, her sipariş için yapmış olduğu hammadde ve malzeme giderlerinin, işçilik ve genel imal giderlerinin saptanması için, yevmiye kayıtlarında gider merkezlerini belirtirken her sipariş için yapılmış bulunan gider unsurları da belirtilmelidir. Böylece her siparişin gerçek giderleriyle birim maliyetleri saptanmış olacaktır. Aynı zamanda siparişlerle ilgili analizlerin yapılması için de gerekli veriler elde edilecektir.

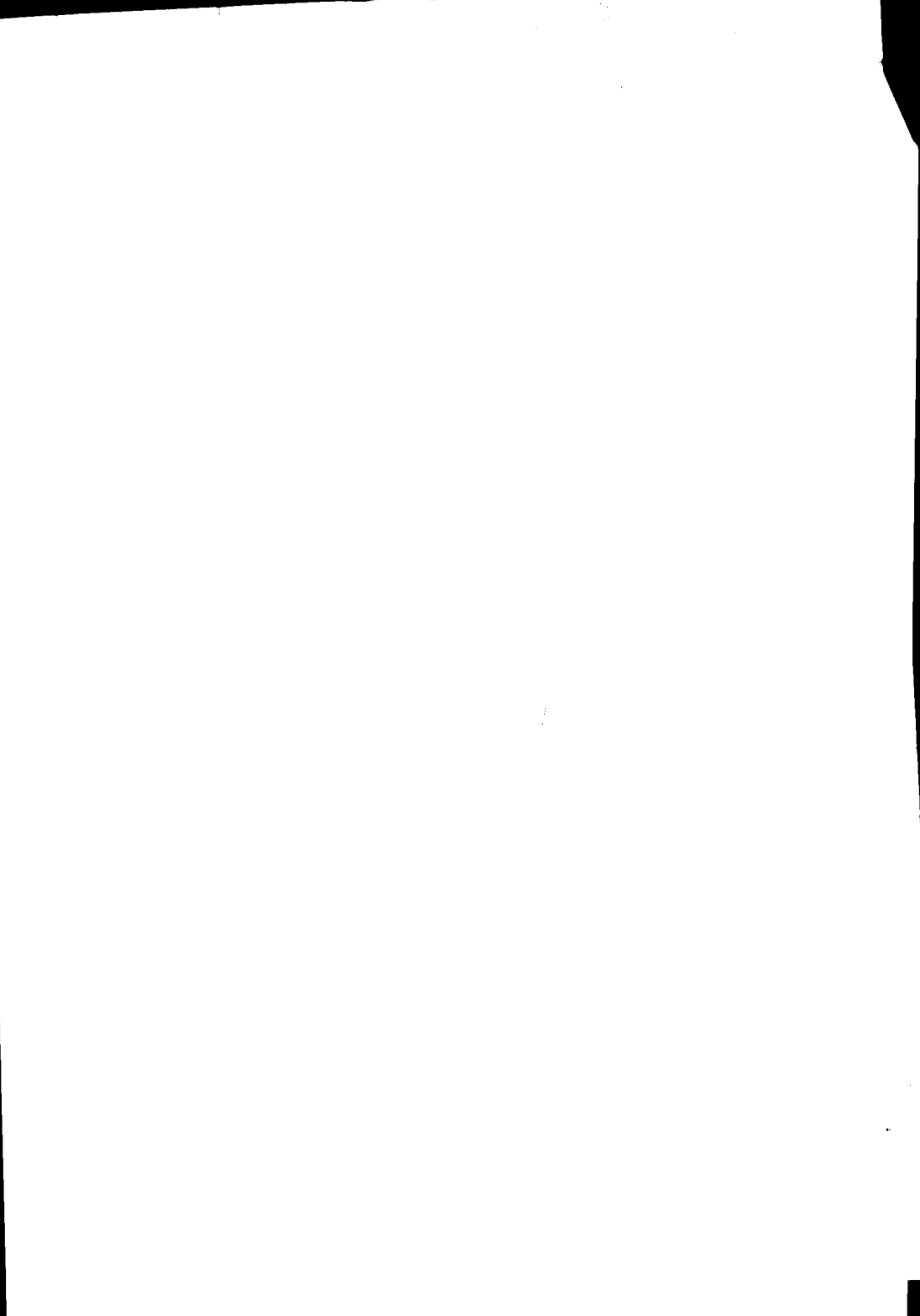
Bu çalışmamızda ileri sürmüş olduğumuz düşüncelerin tümü, şu önemli gerçeği kanıtlamaktadır. İster kamu işletmeleri, isterse özel sektör işletmeleri olsun, belirsiz olan geleceğe daha şimdiden kendilerini hazırlamalıdır. Bu işletmelerin gelecekteki belirsiz konumları ile başarıları, bugünden karar almalarına bağlıdır. İşte, alınacak kararlar da doğru, gerçek ve güvenilir muhasebe verilerine dayanacaktır. O nedenle, çağdaş genel ve maliyet muhasebesi ilkelere ve tekniklerine göre oluşturulmuş bulunan "Tekdüzen Genel ve Maliyet Muhasebesi Sistemi'nin", bütün işletmelerde uygulanması, yaşamsal gereksinmelere yanıt verebilecek bir nitelikte olup, tüm işletmelerimizde uygulanmasında önemli bir yarar görmekteyiz.

Bazı eksiklerin bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz çalışmamız, "Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sisteminin önemini, yararlarını, işleyişini ve uygulanma biçimlerini açıklığa kavuşturabildiği ve bundan sonra, sistemi uygulayan ve uygulayacak olan işletme ve maliyet muhasebecilerine ışık tutabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAP VE MAKALELER

- ATAMANALP, Celalettin : "Günümüzde Maliyet Muhasebesinin Fonksiyonları, Vergi Kaynakları ve İlkeleri", İşletme Dergisi, Sayı 1-2, (Mayıs 1981).
- BİLGİNOĞLU, Fahir : "Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 7-I-II, Sayı 23-24 (Şubat-Mayıs 1981).
- BİLGİNOĞLU, Fahir : "Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 7-I-II, Sayı 23-24, (Şubat-Mayıs 1984).
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayrımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi, (İstanbul: İkbâl Kitapevi, 1969).



- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi: İlkeleri ve Uygulama, (İstanbul: Ar Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş. 1983).
- BURSAL, Nasuhi : "Tekdüzen Hesap Plânı", İktisat Maliye Dergisi, Sayı 3, (Aralık-1973).
- CANOĞLU, Ali : "Bağımsız İşletme Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2 (Şubat-1976).
- D.P.T. : Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Semineri, Yayın No: DPT 1551-KD: 327, (Ağustos-1977).
- D.P.T. : Muhasebe Usullerinin Yeknesaklaştırılması ve Islahı, Yayın No: DPT 867.
- D.P.T. : Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Gelir (Kâr ve Zarar), Yayın No: DPT: 863 KD: 96.
- D.P.T. : Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi, Yayın No: DPT: 1482-KD: 316 (Ankara-1976).
- D.P.T. : Terimler ve Açıklamalar, Yayın No: DPT: 865 (Ankara-1976).

- D.P.T. : Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar, Yayın No: DPT 1334, (Ankara-1974).
- ERCAN, Yücel : "Yardımcı Daire Maliyetlerinin Dağıtım ve Matematik Yöntem", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2, Sayı 5 (Ağustos-1976).
- ERTUNA, İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Araştırma Eğitim, Ekin Yayınları A.Ş., 1982).
- ERTÜRK, Halis : Maliyet Muhasebesine Giriş, Uludağ Üniversitesi Yayınları No: 3.
- GÖK, Rafet : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, A.İ.T.İ.A. Yayın No: 164 (Muğla, 1982).
- GÜRSOY, Cudi
HATIPOĞLU, Zeyyad : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları, No: 8, 1979).
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Genel Muhasebe Teorisi ve Uygulama Esasları, Banka ve Ticaret Hukuk Araştırma Enstitüsü Yayını, (Ankara-1972).

- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Maliyet Muhasebesi Giriş,
(Ankara-1972).
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Yönetim Muhasebesi İlkeleri ve
Uygulama Esasları, (Ankara-1971)
- JAEDICKE-MOORE
(Çev: PEKER, Alpaslan) : Yönetim Muhasebesi, (İstanbul:
İşletme İktisadı Enstitüsü,
Yayın No: 47, 1980).
- KIZIL, Ahmet : Standart Maliyet Farkları ve
Yönetim Açısından Analizi,
Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 2,
(İstanbul-1979).
- KOÇ-YALKIN, Yüksel : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve
Türkiyedeki Çalışmalar, Ankara
Üniversitesi Siyasi Bilgiler
Fakültesi Yayınları, No: 38.
- URAGUN, Mehmet : İşletme Muhasebesi, (Ankara-1975).
- ÜSTÜN, Rıfat : Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve
Uygulamaları, (Eskişehir-1984).
- ÜSTÜN, Rıfat : Yönetim Muhasebesi, (İstanbul:
Bilim ve Teknik Yayınları, 1985).

- UMAN, M. Nuri : "Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 6, Sayı 21-22, (Ağustos-Kasım 1980).
- TÜREDİ, Hasan : "Türkiye'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları ve Bugünkü Durumu Değerlendirme", Karadeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, (Nisan-1984).
- YAZICI, Mehmet : Türk İşletmelerin Hesap Çerçevesi, (İstanbul-1965).
- YILDIRIM, Suzan : Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tarihçesi, DPT Yayınları, (Ankara-1975).

DİĞER KAYNAKLAR

Sümerbank, Sınai ve Ticari İşletmeleri Tekdüzen Genel Hesap Planı İzahnamesi.