

T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

MALATYA İLİNDEKİ İMALAT SANAYİİ FİRMALARININ

MALİYET SİSTEMİ UYGULAMALARI

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Mehmet KAYGUSUZUOĞLU

Malatya-1991

"Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne"

İş bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim
dalında BİLİM UZMANLIĞI olarak kabul edilmiştir.

Başkan (imza)

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye (imza)

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Üye (imza)

Adı, Soyadı ve Ünvanı

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen Öğretim Üyelerine ait
olduğunu onaylarım.

.../.../1991

İmza

Adı Soyadı ve Ünvanı
Enstitü Müdürü

TEŞEKKÜR

Çalışmamın başlanan sonuna kadar en salıhaht samimiyetinde dahi yardımlarına cevapsız bırakılmayarak, bana sürekli yol gösteren ve yardımcı olan, tez danışmanım, kâriyetli hocam Sayın, Prof. Dr. İsmet BİLİR'e en içten teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmalarım sırasında sürekli beni teşvik ederek, maddi ve manevi desteklerini sürekli 12 erinde hissettiğim ailem fertlerine minnet borçluyum.

Çalışmamın yazılma aşamasında görüş ve fikirlerine müracaat ettim, ellerinden gelen yardımı esirgemeyen Malatya'daki sanayi işletmelerinin yöneticilerine gösterdikleriengin hoşgörüden dolayı teşekkür ederim.

Malatya, 1991

İsmet BİLİR

İÇİNDEKİLER

Sayfa

İÇİNDEKİLER.....	V
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ	1
I. ÇALIŞMANIN AMACI VE SINIRLARI.....	2
II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ.....	3
III. ARAŞTIRMANIN VARSANIHI VE HEMERFLERİ.....	5

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ESASLAR

1.1. GİDER, HARCAMA VE MALİYET KAVRAMLARI.....	7
1.1.1. Gider.....	7
1.1.2. Harcama.....	7
1.1.3. Maliyet.....	8
1.2. MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI.....	10
1.2.1. Ürünlerin Birim Maliyetini tesbit etmek.....	11
1.2.2. İşletme Faaliyetlerini ve Maliyetlerini Kontrol Altında Tutmak.....	12
1.2.3. Planlamaya Yardımcı Olmak.....	13
1.2.4. Yatırım Politikasının Tesbitine ve Alınacak Özel Kararlarda Yardımcı olmak.....	14
1.3. MALİYET MUHASEBESİ İLE GENEL MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİLER.....	15
1.4. MALİYET MUHASEBESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	20
1.5. GİDER ÇEŞİTLERİ.....	23
1.5.1. Giderlerin Cinslerine göre Ayırım.....	23
1.5.2. İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler.....	24
1.5.3. Mamüllere Yükleme Şekline göre Giderler.....	25
1.5.4. Faaliyet Hacmi Karşısında Gösterdiği Duyarlılığı Karşı Giderler.....	26

	<u>Sayfa</u>
1.5.5. Fiili veya Tahmini Olma Durumuna göre Giderler.....	28
1.6. İMALAT MALİYETİNİN UNSURLARI.....	29
1.6.1. Hammadde ve Malzeme.....	29
1.6.1.1. Üretimle İlişkilendirilmesi Açısından Hammadde ve Malzeme giderlerinin Sınıflandırılması.....	29
1.6.1.2. Hammadde ve Malzemelerin Tedariki, alış fiyatının Tesbiti ve Stoklanması.....	30
1.6.1.3. Hammadde ve Malzemelerin Üretime Sevk Edilmesi.....	32
1.6.1.4. Stok Değerleme Yöntemleri.....	34
1.6.1.4.1. Ortalama Maliyet Yöntemi.....	35
1.6.1.4.2. İlk Giren-İlk Çıkar(FIFO) Yöntemi.....	36
1.6.1.4.3. Son Giren-İlk Çıkar(LIFO).....	37
1.6.1.4.4. Standart Maliyet Yöntemi.....	39
1.6.1.4.5. Piyasa Fiyatı Yöntemi.....	39
1.6.2. İşçilik Maliyetleri.....	40
1.6.2.1. İşçilik Maliyetlerini, Hammadde ve Malzeme Maliyetlerinden Ayıran Başlıca Özellikler.....	40
1.6.2.2. Üretimle Olan İlişkisi Açısından İşçilik Giderleri....	41
1.6.2.3. Ücret Ödeme Sistemleri.....	43
1.6.2.4. İşçilik Giderlerinin Teknik Yapısından Kaynaklanan Bazı Problemler.....	44
1.6.2.4.1. Boş Zaman Sebebiyle Ortaya Çıkan İşçilik Giderleri.....	44
1.6.2.4.2. Fazla Mesai Ücretleri.....	45
1.6.2.4.3. Hafta, Genel Tatil ve İzin Ücretleri.....	46
1.6.3. Genel İmalat Maliyetleri.....	47
1.7. MASRAFLARIN MERKEZLERİ VE MASRAFLARIN DAĞITIMI.....	49
1.7.1. Masraf Merkezleri.....	49
1.7.1.1. Masraf Merkezinin Çeşitleri.....	50
1.7.1.1.1. Esas Masraf Merkezleri.....	50
1.7.1.1.2. Tali Masraf Merkezleri.....	50
1.7.1.1.3. Yardımcı Masraf Merkezleri.....	51
1.7.2. Masrafların Dağıtımı.....	51

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET SİSTEMLERİ

	<u>Sayfa</u>
2.1. Sipariş Maliyet Sistemi.....	60
2.1.2. Sistemin Çalışma Esasları.....	60
2.2. Safha Maliyet Sistemi.....	63
2.2.1. Sistemin Genel Özellikleri.....	63
2.2.2. ~~Safha~~ Maliyet Sisteminin Fayda ve Zararları.....	64
2.3. Fiili Maliyet Sistemi.....	65
2.4. Standart Maliyet Sistemi.....	67
2.4.1. Standart Maliyet Sistemine Temel Kavramlar.....	67
2.4.2. Standart Maliyet Çeşitleri.....	68
2.4.3. Standart Maliyetlerin yarar ve Sakıncaları.....	69
2.4.4. Standartların Belirlenmesi.....	71
2.4.4.1. Direkt Hammadde ve Malzeme Standart Maliyetinin Belirlenmesi.....	72
2.4.4.2. Direkt İşçilik Standart Maliyetinin Belirlenmesi.....	72
2.4.4.3. Genel İmalat Maliyeti Standartlarının Belirlenmesi....	73
2.4.5. Farkların Belirlenmesi.....	74
2.5. Tam ve Değişken Maliyet Sistemi.....	76
2.5.1. Tam maliyet Sistemi.....	76
2.5.2. Değişken Maliyet Sistemi.....	77
2.5.2.1. Direkt Maliyet Sisteminin Yarar ve Sakıncaları.....	77
2.6. Birleşik ve Yan Mamüller Maliyet Sistemi	80
2.6.1. Birleşik Mamüllerde Maliyet.....	81
2.6.2. Tali Mamüllerde Maliyet.....	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. MALATYA'NIN SANAYİ YAPISINA TOPLU BAKIŞ.....	83
3.1.1. Sanayi İşletmelerinin Sektörel Dağılımı.....	83

Sayfa

3.1.2. Malatya'da İstihdam Sorunu.....	88
3.1.3. Teşvikler Açısından Malatya'nın Durumu.....	91
3.1.4. Malatya'nın Ticari Yapısının Karakteristikleri.....	94
3.1.5. Malatya Sanayi İşletmelerinin Sermaye Yapıları.....	97
3.2. CEVAPLARIN TASNİFİ TAHLİLİ VE YORUMU.....	98
3.2.1. Soru 1: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	98
3.2.2. Soru 2: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	101
3.2.3. Soru 3: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	102
3.2.4. Soru45: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	104
3.2.5. Soru 6: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	107
3.2.6. Soru 7: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	109
3.2.7. Soru 8: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	111
3.2.8. Soru 9: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	112
3.2.9. Soru10: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	114
3.2.10. Soru11: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	116
3.2.11 Soru12: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	118
3.2.12 Soru13: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	119
3.2.13 Soru14: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	121
3.2.14 Soru15: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	122
3.2.15 Soru16: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu.....	123
SONUÇ ve DEĞERLENDİRME.....	126
EK- 1: Araştırma Anket Formu.....	133
EK- 2: Masraf Tevzii (Dağıtım) Tablosu	
EK- 3: Esas ve Yardımcı Üretim Masraf Yerleri Maliyet İcmali Tablosu	
BİBLİYOGRAFYA.....	138

TABLOLAR VE ŞEKİLLER LİSTESİ

TABLOLAR

Tablo No	Tablonun Adı	Sayfa
1	1989 Yılı İtibariyle Sanayi İşletmelerinin Dağılımı.....	83
2	1989 Yılı İtibariyle Sanayi İşletmelerinin Dağılımı(25' den fazla işçi çalıştıran).....	84
3	Malatya ve Türkiye'de 1989 yılı itibariyle İmalat Sa- nayi işletmelerinin Sektörel Dağılımı(10'dan fazla işçi çalıştıranlar).....	88
4	Malatya'da 1985 Yılı İtibariyle İmalat Sanayiinde Çalı- şanların Sektörel Dağılımı.....	89
5	Malatya'da 1989 Yılında İşe Başvuranlar ve İşe Yerleş- tirilmeler.....	91
6	Malatya Organize Sanayi Bölgesindeki Yatırımların Sektörel Dağılımı.....	93
7	İhracatın Mal Gruplarına Göre Dağılımı.....	95
8	İhracatın Ülkelere Göre Dağılımı.....	96
9	Sanayi İşletmelerinin 1989 Yılı İtibariyle Sermaye Miktarlarına göre Dağılımı.....	97
10	Sanayi İşletmelerinin Kuruluş Statüsü ve Dağılımı.....	98
11	Sanayi İşletmelerinde İstihdam Edilen Personel ve Dağ.	101
12	Stok Kartları Tutmama ve Nedenleri.....	103
13	Stok Değerlemede Kullanılan Yöntemler ve Dağılımı.....	106
14	Standart-Fiili Hammadde ve Malzeme Giderlerindeki Sapma ların Nedenleri ve Dağılımı.....	107
15	Standart Birim Mamül İşçilik Süresinin Tesbit Edil- memesi nedenleri ve Dağılımı.....	109
16	Hammadde ve İşçilik Standartlarının Tesbit Yönt.ve Dağ.	111
17	İmalat Giderlerini Direkt-Endirekt Şeklinde Bir Ayır- ma tabi tutan İşletmeler ve Dağılımı.....	112
18	Ücret Ödeme Yöntemleri ve Dağılımı.....	115
19	Maliyetlerin Hesaplandığı Servisler ve Dağılımı.....	117
20	Yıllık Tahmini-Fiili Gider Farkları,Nedenleri ve Dağ....	118
21	Maliyetleme Sistemleri ve Dağılımı.....	120
22	Satış Fiyatının Tesbit Şekilleri ve Dağılımı.....	121
23	Maliyetleri Tesbit Etmekte GÜdülen Amaçlar ve Dağılımı.	122

SEKİLLER

<u>SekilNo</u>	<u>Sekil Adı</u>	<u>SAYFA</u>
1	Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki	19
2	Toplam Sabit Giderler.....	28
3	Toplam Değişken Giderler.....	28
4	Yarı Sabit Giderler.....	28
5	Yarı Değişken Giderler.....	28
6	FIFO Stok Değerleme Yöntemi.....	37
7	LIFO Stok Değerleme Yöntemi.....	38
8	Kademeli Masraf Dağıtım Yöntemi.....	57
9	Sipariş Maliyet Sisteminde Maliyet Oluşum Şeması.....	62
10	Direkt Maliyet Sisteminde Maliyet Oluşum Şeması.....	79

GİRİŞ

Bütün canlı varlıklarda olduğu gibi, bu varlıkların en mükemmel olan insanların kurduğu işletmelerin de gerçekleştirmeye çalıştıkları çeşitli amaçları vardır. İşletmeler de insanlar gibi yaşamları süresince sürekli değişken, kompleks bir ortamda yaşarlar. Bunun için işletmeler bulundukları ortamda meydana gelen değişikliklere ya tamamen veya değiştirerek uymak zorundadırlar. Büyük miktarlarda sermaye yatırımlarına dayanan sanayi işletmelerinde bu ortamda meydana gelecek değişikliklere zamanında uyum sağlanamaması diğer işletme türlerine nisbetle daha yıkıcı sonuçlar meydana getirmektedir.

Ekonomideki Arz- Talep ilişkisinin arz cephesini oluşturan sanayi işletmelerinin, istikrarlı bir biçimde üretim hacmini geliştirmeleri arz yetersizliğinden kaynaklanan ekonomik sorunların çıkmasına engel olmaktadır. Çok değişik türden ve değişik büyüklükteki işletmelerden oluşan imalat sanayiinin ortak özellikleri yeni bir mamül vücuda getirmektir. İşletmelerin başarısı ürettiği mamülün tüketici kesimce benimsenmesine bağlıdır. Bunun da temel şartı mamülün kalite ve fiyat yönünden uygun olmasıdır. Kalitenin iyileştirilmesi de fiyattan ayrı düşünülemeyeceğine göre fiyat konusu odak noktayı teşkil etmektedir. Üretilen mamüle verilen fiyat, işletmeleri başarıya götüreceği gibi ciddi tehlikeler ile de başbaşa bırakabilir. Bu nedenle fiyatların tesbiti ve kontrolü önemli bir problem olarak ortaya çıkmaktadır. Bu problemlerin çözümünü kendisine konu edinen Maliyet Muhasebesi bu açıdan küçümsenemeyecek faydalar sağlamaktadır. Maliyet Muhasebesi, mühendislik mesleği ile de yakından ilişki içinde olduğundan uygulama alanı özel bir uzmanlık ve genel muhasebenin

ötesinde ileri düzeyde muhasebe teori ve uygulamasının bilinmesine ihtiyac göstermektedir.

İşletmelerde; yönetim, üretim, pazarlama fonksiyonları kadar olmasa bile ihmal edilemeyecek bir öneme sahip olan maliyet muhasebesi konularının Malatya sanayi işletmelerinde ne ölçüde uygulandığını araştırmak, maliyet sistemi uygulamalarının sistem, kapsam ve yönetime bilgi sunma açısından yeterli olup olmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk iki bölümü kuramsal bir özellik taşımaktadır.

Birinci bölümde; gider, harcama ve maliyet kavramları, maliyet muhasebesinin amaçları, maliyet muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki ilişkiler, gider çeşitleri, masraf merkezleri ve masrafların dağıtımı hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci Bölümde; genel olarak maliyetleme sistemleri ele alınarak, tanıtılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölüm, tamamen uygulamaya yöneliktir. Bu bölümde iki kısımdan meydana gelmektedir. Birinci kısımda, Malatya ve Malatya imalat sanayii hakkında tanıtıcı bilgiler sunulmuştur. İkinci kısım ise Malatya imalat sanayi işletmelerinin maliyet muhasebesi konularında nasıl bir uygulama yaptıklarının genel hatları ile araştırılmasını kapsamaktadır.

I. ÇALIŞMANIN AMACI VE SINIRLARI

Araştırmamanın amacı; "Malatya il merkezinde faaliyette bulunan

imalat işletmelerinin ürettikleri mamüllerin maliyetini hangi aşamalardan geçerek, hangi yöntemlere göre belirlediklerini ve bu belirlemenin ne derece bilimsel olduğunu ortaya koymak" olarak tanımlanabilir.

Araştırmanın kapsamına Malatya il merkezinde faaliyette bulunan imalat işletmeleri dahil edilmiş olup, hizmet işletmeleri kapsam dışında tutulmuştur. Herne kadar bazı işletmelerden yeterli bilgi ve doküman sağlanamamış olursa bile, elde edilebilen veriler ile daha sağlıklı yorumlar yapabilmek amacıyla, araştırmanın evrenini oluşturan bölgedeki imalat işletmelerinin tümü araştırma kapsamına dahil edilmiştir.

II. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

a) Örneklem Grubunun belirlenmesi: Üzerinde araştırma yapılacak örneklem grubunun tesbiti amacıyla Malatya Ticaret ve Sanayi Odasından Malatya il merkezinde mamül üreten işletmelerin isimleri ve adreslerini içeren bir liste alınmıştır. Bu listede sözkonusu saha içinde 55 işletmenin mevcut olduğu belirlenmiştir.

Malatya bölgesinde imalat endüstrisinin, ülkemizin sanayi bölgelerine nisbetle gelişmediği gerçeği ile beraber, kendi dâhlarında tek olan işletmeler Ticaret ve Sanayi Odasından alınan listeden tesadüfi bir örneklemle araştırma kapsamı dışında tutulmasından doğabilecek hatalarla karşılaşmamak için yakın içinde örneklem yoluyla araştırmanın evreni daraltılmak istenmemiştir. Ancak, sözkonusu listedeki işletmelerden bir kısmının faaliyetini durdurduğu, bir işletmenin üretim dışındaki bütün yönetim faaliyetlerini Malatya bölgesi

dışında yürüttüğü ve iki işletmenin de henüz üretime geçmediği tesbit edildiğinden araştırma kapsamına alınmamıştır. Öte yandan, bazı endüstri dallarında yığılmalar olduğundan hepsini araştırma kapsamına almaktan kaynaklanacak zaman ve araştırma maliyetlerini gereksiz yere arttırmamak için bu dallardan grubu temsil etme gücü yüksek olan işletmeler araştırma kapsamına alınmış olup diğerleri kapsam dışında tutulmuştur.

Sonuç olarak; Malatya il merkezinde faaliyette bulunan 35 imalat işletmesi gerçek araştırma evrenini teşkil etmiş olup, bu işletmeler kendilerine yöneltilen anket sorularını, ilgilendirdiği nisbette cevaplandırmışlardır. Bu noktada anketi cevaplandırma oranı %100'dür.

b) Veri Toplama Yöntemi: Veri toplamada anket yöntemi kullanılmıştır. Yapılan ön araştırma neticesinde, araştırma kapsamındaki işletmelerden bir kısmının maliyet muhasebesi servisi kurup işletecek büyüklüğe henüz kavuşmamış olmaları dolayısıyla, bu işlerin genel muhasebe servislerindeki personel eliyle yürütülmekte olduğu öğrenilmiştir. Maliyet muhasebesi servisleri kurulmuş işletmelerde dahi personelin bu konuda bilimsel anlamda bir öğrenim görmemiş olabilecekleri ihtimallerinden hareketle, anket formunda yer alan soruların anlaşılmasından veya yanlış anlaşılmasından yada bazı kavramlar hakkında açıklama yapma ihtiyacının gerekli olabileceği de dikkate alınarak verilecek cevapların anlamlılık düzeyini yükseltmek amacıyla anket soruları ilgili işletme sorumluları ile kişisel görüşme "Follow up" yoluna gidilmiştir. Ayrıca, veri toplama da kişisel görüşmenin daha geliştirilmiş şekli olan "Delphi Metodu"ndan da belirli bir ölçüde faydalanılarak gerçek durumu daha objektif

olarak tesbit etmek amacı güdülmüştür.

Araştırmanın amacına ulaşabilmek amacıyla 16 sorudan oluşan " Araştırma Anket Soru Formu " (Ek 1) hazırlanmıştır. Soruların hangi durumu tesbite yarayacağı, cevapların tahlili bölümünde açıklanacaktır.

c) Araştırmanın Ön Çalışmaları: Araştırmaya başlamadan önce başta Yüksek Öğretim Kurulu Bilimsel Yayınlar Kataloklarında tarama yapılmıştır. Malatya bölgesinde veya Türkiye çapında daha önce böyle bir araştırmanın yapılıp yapılmadığı araştırılmıştır. Böyle bir konunun daha önce çalışılmaması olduğu tesbit edilmiştir. Böylece yapılacak etüdün orjinal bir nitelik taşımasına gayret edilmiştir.

d) Verilerin Tahlilinde Kullanılan Yöntemler: Araştırma anket formunda yer alan her bir sorunun değerlendirilmesi; cevaplandırılmasında alternatiflerin önem derecesine göre sıralandırılması istenildiğinden, bu tür araştırmalarda genellikle kullanılan Thurstone'un "Karşılaştırmalı Yargılar Kanunu'ndan faydalanılmıştır. Aynı şekilde soruların değerlendirilmesinde Grafiksel analiz yöntemi yanında oransal analiz yöntemi yaygın olarak kullanılmıştır.

III. ARAŞTIRMANIN VARSAYIMI VE HEDEFLERİ

Araştırmanın varsayımı; " Araştırma evrenini oluşturan işletmelerde, mamül maliyetlerinin hesaplanmasına gereken özenin gösterilmediği" düşüncesidir.

Hedefi ise; İmalat işletmelerinde mamül Üretimi için katlanılan maliyetlerin, satış gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturduğu bir gerçektir. Bunun içindirki üretim için katlanılan giderlerin içeriği, toplamı ve kontrolü ile toplam giderlerden hareketle belirlenen satış fiyatının tesbiti vb. konularda yapılacak hatalar mikro açıdan işletmelerin başta kâr ve kâra dayalı hedeflerini gerçekleştirmelerini makro açıdan da ülkenin kıt kaynaklarının tam kullanımı-
nı önleyerek refah kayıplarına neden olabilecektir. İşte bundan dolayı Türkiye'nin sınırlı bir bölgesi olmakla beraber sanayi kuruluşlarının taşıdığı ortak özellikler dolayısıyla, bütünü hakkında bir fikir yürütme imkanı sağlayacak Malatya Sanayi İşletmelerinde öncelikle yukarıda bahsedilen konularda yapılan uygulamaları araştırarak teorik kriterlerle karşılaştırmak, varsa teoriden sapmaların neler olduğunu ve nedenlerini ortaya koyarak sonuçta ne gibi tedbirlerin alınabileceğine temas ederek konunun önemine dikkatleri çekmektir

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL ESASLAR

1.1.GİDER, HARCAMA VE MALİYET KAVRAMLARI

Bu kavramlar Maliyet Muhasebesi konuları içerisinde sık sık kullanılmakla beraber çoğu kimse bu kavramları farklı anlamlarda değerlendirmektedir. Aslında bu terimler birbirlerine çok yakın anlam içermekle beraber aralarında farklar mevcuttur. Şimdi sıra ile bu kavramları açıklamaya çalışalım.

1.1.1 GİDER(MASRAF) KAVRAMI

İşletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal hizmetlerin parasal tutarıdır⁽¹⁾. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi bir ödemenin gider sayılabilmesi için işletmenin varlığını ve faaliyetinin sürekliliğine katkı sağlayacak türden olması gerekir.

1.1.2 HARCAMA (ÖDEME) KAVRAMI

İşletmeden herhangi bir nedenle para, çek veya senet karşılığında bir takım iktisadi değerlerin çıkışı anlamındaki ödemeleri kapsar. Bu tanımdan hareketle işletmenin satın aldığı hammadde karşılığı yaptığı peşin ödemelerden bir hayır kurumuna nakten yardım da bulunması veya hayır kurumu lehine borç altına girmesi dahi birer ödeme gerektirir.

(1) Selçuk Uslu, Maliyet Muhasebesi, Çözüm Yayıncılık ve Danışmanlık A.Ş. Ankara: 1995, s.32

1.1.3 MALİYET KAVRAMI

Maliyet kavramını açıklamadan önce şu hususu açıklamakta fayda vardır. Maliyet gayet geniş bir kavram olup, ekonomik şekilde işletilen bütün sanayi, hizmet ve tarım işletmelerinin de bünyesinde mevcut olan bir kavramdır. Ancak, konumuz imalat işletmeleri olduğundan ele alacağımız maliyet kavramı da doğal olarak Sanayi işletmelerini ilgilendiren bir kavram olmak durumundadır. Diğer kavramlarda olduğu gibi maliyet kavramının da bilim adamlarınca benimsenmiş bir tanımı bulunmamaktadır. Kısaca "Bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıklar"⁽²⁾ olarak tarif edilen maliyet, genel olarak "Elde edilen veya edilecek mal ve hizmetler karşılığında ödenen nakdin veya transfer edilen diğer bir varlığın, çıkarılan hisse senedinin, sunulan hizmetlerin veya kullanılan borcun para cinsinden ölçülmüş tutarıdır"⁽³⁾ şeklinde tarif edilmektedir.

Değişik sahalarda faaliyet gösteren ve ürettikleriyle bir yandan toplum ihtiyaçlarını karşılamaya çalışırken bir yandan da kâr elde etmeyi amaçlayan imalat işletmelerinin ortak özelliği, değişik üretim faktörlerini birleştirmek suretiyle yeni mal veya hizmet üretilmesidir. Bu açıdan Maliyet, "Bir işletmenin kendi faaliyet konusunu teşkil eden mamül veya hizmetleri elde etmek için harcadığı çeyitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilebilir değeridir"⁽⁴⁾ veya "Belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesidir"⁽⁵⁾ diye tanımlanmaktadır.

(2) Moore ve Jaedicke, Yönetim Muhasebesi, Çeviri: Alparslan Peker, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, İstanbul: 1980, s.286

(3) AICPA "Accounting Terminology Bulletin No:4" APB Accounting Principles, Chicago, Illinois: Commerce Clearing House, Inc., 1972, s.2

(4) Masuhi Bursal, Maliyet Muhasebesi, Fakülteler Matbaası, İstanbul: 1976, s.1

(5) "Maliyet Kavramı"

Aslında yapılan bütün tanımlamalar da doğrudur. Farklı olan nokta olaylara dar veya geniş bir açıdan yaklaşmaktır. Gerçekten Üretimin maliyetinden söz edildiğinde, üretime konu olan malı mamül hale getirmek için katlanılan giderlerin toplamı kasdedildiği halde konu stok maliyeti olunca bu kavramın kapsamına; stoğa konu hammadde veya malzemenin veya ticari malların satın alımından doğan finansman, stok bakım, sigorta, taşıma, istifleme ve stok kontrolü gibi birçok giderden oluşan maliyet eklenmektedir. Öyle ise birçok maliyet kavramı olabilecektir. Maliyetin türünü ise asıl amaç belirleyecektir.

Belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesi şeklindeki tanımlama geniş kapsamlı olmakla beraber konumuz açısından işletmelerin ürettikleri mamül ve hizmet için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değeri olan Maliyet tanımını benimseyerek üretim maliyetini oluşturan çeşitli üretim faktörlerine yapılan ödemeler bu bölümün gider çeşitlerinin açıklandığı kesimde daha ayrıntılı olarak izah edilmiştir. Konumuz açısından bu üç kavramı kapsamlarına göre; harcama, gider ve maliyet şeklinde sıralayabiliriz.

Gerçekten bütün gider ve maliyetler bir harcamayı zorunlu kıldığı halde her gider maliyet değildir. Bu konuyu bir örnek yardımı ile açıklayacak olursak; bir işletmede görevli idari personele verilen maaşlar bir ödemeyi zorunlu kılar. Aynı zamanda bu ödeme herne kadar üretimle doğrudan ilgili değilse de faaliyetlerin devamı ve işletmenin varlığını sürdürebilmesi açısından istihdam edilmeleri gerekli olan bu nev'i personele yapılan ödemeler işletme açısından bir gider unsurudur. Ancak, bir maliyet unsuru olmadığından üretim maliyetine dahil edilmeyecek türden bir dönem gideridir.

1.2. MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Her çalışmanın bir amacı olduğu gibi, önemi her geçen gün daha iyi anlaşılan ve bir uzmanlık dalı haline gelen Maliyet Muhasebesinin de birtakım amaçları olması gerekir. Sanayi işletmelerinde maliyetlerin niçin hesaplandığını ve kullanıldığı yerleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Hesaplanan maliyetler işletmenin kendi bünyesinde şu amaçlara hizmet eder.

- Üretilen malların birim maliyetini tesbit etmek.
- İşletme faaliyetlerini ve Maliyetlerini kontrol altında tutmak.
- Planlama faaliyetlerine yardımcı olmak.
- Yatırım politikalarının tesbitine ve alınacak özel yatırım kararlarına yardımcı olmaktır.

Hesaplanan maliyetlerden işletme dışında yararlanmak imkanı da vardır. Belirli dönemler itibarıyla düzenlenen geçitli finansal tablolar ve işletme dışına verilecek raporlar, maliyete ait bilgilerden; ortaklar, yatırımcılar, geçitli işletmeler, mesleki ve resmi kuruluşlar yararlanabilirler.

İşletme dışında maliyetlerden: ⁽⁶⁾

- İşletmelerarası karşılaştırmalar yapabilmek,
- İlgililere, mesleki ve resmi kuruluşlara verilecek bilgiler,
- İşletme dışı kontroller,
- İşletme dışı planlamalar için yararlanılmaktadır.

(6) Mehmet Suphi Orhan, Sanayi İşletmelerinde Endirekt İşçilik Maliyetleri (Teori ve Uygulama), Doktora tezi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, s.25

Maliyet Muhasebesinin tutulmasından umulan amaçları ve sağladığı faydalardan kısaca bahsederek konunun öneminin daha iyi anlaşılmasını sağlayabiliriz.

1.2.1. Ürünlerin Birim Maliyetini Tesbit Etmek

İşletmenin dönem kârı, gelirler ile İmalat Maliyeti ve Yönetim-Satış giderleri arasındaki olumlu fark olduğuna göre işletme yeterli kâr bırakacak üretim miktarı ve satış fiyatının tesbiti açısından birim maliyetlerin bilinmesi bir zorunluluk olduğu gibi ayrıca şu faydaları da sağlar.

1.2.1.1. Maliyet, satış fiyatının esas unsurlarından biridir.

Gerçekten hür teşebbüs sisteminin geçerli olduğu piyasalarda piyasa fiyatı, işletme için veri olup bunu değiştirme imkanından yoksundur. Yeni bir mamül üretimine başlayacak veya ürün cemetine yeni bir mamül katmak isteyen işletmeler gelecek dönemlerde aşılması mümkün olmayacak güçlüklerle karşılaşmamak için önceden birim maliyetleri tesbit etmek ve onu piyasa satış fiyatı ile karşılaştırma imkânı sağlaması açısından birim maliyetleri bilmek faydalıdır.

1.2.1.2. Endüstriyel ilişkilerde taraflara yardımcı olur.

Toplu pazarlık görüşmelerinde işçi temsilcilerince istenen ücret artışlarının maliyetlerde sebep olacağı artış dolayısıyla firmanın pazar gücünün azalmasını önlemek için yöneticilere yol gösterir.

1.2.1.3. Stokların Değerlendirilmesinde Temel Unsurdur.

Gerek her yıl yapılan envanter işlemleri gerek üretime verilen yarı mamül, hammadde ve malzemenin maliyetini hesaplama veya yeniden

değerleme yapıldığı dönemlerde işletmenin sahip olduğu stokların değerlendirilmesi maliyet esasına göre yapılıyorsa birim maliyetleri bilmek bir zarurettir.

1.2.1.4. Alternatif Kararlar Alınmasında Yardımcı Olur.

Bilindiği üzere hergün biraz daha ilerleyen teknoloji ve İşbölümü-Uzmanlaşma her işletmeye faaliyet konusu mamül/ler'in üretiminde girdi olarak kullandığı birçok parçanın dışarıdan alınmasına zorunlu kılmaktadır. Fakat, işletme dışarıdan aldığı parçaların daha düşük maliyetle üretilebileceğine kanaat getirirse hem kendisini başka firmalara bağımlı olmanın külfetinden kurtarma hem de pazardaki fiyat ve rekabet gücünü arttırmaya yönelik doğru karar almada yardımcı olur.

1.2.2. İşletme Faaliyetlerini ve Maliyetlerini Kontrol Altında Tutmak

İşletmelerin en mühim gayelerinden biri kâr yapmaktır. Kâr, satış fiyatı ve maliyet masrafları arasındaki fark olduğuna göre, rekabetin geliştiği bir ortamda kârı arttırmanın tek yolunun masrafları kırmakla mümkün olacağına inanıldığı an Maliyet Muhasebesi masraf kontrolüne yönelmiştir⁽⁷⁾.

Maliyet Masraflarını kontrol altında tutmak ve azaltmak, maliyetlerin mahiyetini araştırmak ve maliyetlere tesir eden faktörleri yakından tanımayı gerektirir. Bu faktörler de sayılamayacak kadar çoktur. Maliyet masraflarını azaltabilmek için öncelikle bunları ölçmek icab eder. Zira maliyet masraflarının ne kadar olduğunu bilme-

(7) İbrahim Özer Ertuna, Maliyet Muhasebesi, 3.Bası, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul: 1982, s. 8

den bunların az veya çok olduğu yönünde karar almak güçtür⁽⁸⁾.

Kitekim maliyet hesapları sonucunda elde edilen gerçek masraflar ile normal ve uygun kabul edilen standart masraflar, faaliyet sonuçlarını plan amaç ve hedeflerine göre kıyaslamak ve dolayısıyla performansı ölçme anlamına gelen kontrol görevinin ifası ile, kararlaştırılır. Varsa bulunan sapmalar gerektiğinde incelenir. Bu incelemeler sonucu ileride masrafların azaltılması ve daha verimli çalışma yönünde çaba gösterilir⁽⁹⁾.

Bunlara ilave olarak Maliyet Muhasebesi:

a) Maliyeti oluşturan (Hammadde ve malzeme, işçilik ve genel imalat masrafları) masraf türlerinin zaman içerisinde efilimini takip etmek,

b) Üretim merkezleri (Gider merkezleri) itibarıyla oluşan giderlerin miktar ve toplam üretim maliyeti içindeki payının izlenmesi,

c) Maliyetlerin mamül veya mamül cinsleri itibarıyla hesaplanması, her mamülün kâr ve zarara katkılarının ne olduğunu açıkça gösterceğinden işletme yöneticilerine alacakları birçok kararda ışık tutar.

1.2.3. Planlamaya Yardımcı Olmak

Plan: "Ne yapılacağıının önceden kararlaştırılması veya tasarlanan bir eylem biçimidir"⁽¹⁰⁾. Bir başka ifade ile planlama dönem sonunda ulaşılabilecek noktayı tahmin etmektir.

(8) Zeyyat Hatipoğlu, İşletme Finansmanı, İkinci Baskı, Hamle Matbaası İstanbul: 1967, s.28

(9) İbrahim Özer Örtuna, s. 8

(10) William H. Newman, Yönetim, Sevk ve İdare, Çeviri: Kenan Süncit, Üçüncü Baskı, Doğan Basımevi, Ankara: 1979, s. 17

Ökleyse plan amaçları gösterdiği kadar, amaca ulaşmak için her aşamada yapılması gerekli faaliyetleri de belirli bir ayrıntıda gösterdiği sürece faydalıdır. Planda amaçlar, sayısal hedefler halinde belirtilirse anlaşılması daha kolay olur. Ayrıca planlama sürecinde özellikle geçmiş dönem muhasebe verilerinden (Üretim hacmi, satış miktarı, satış fiyatı, maliyet toplamı vb.) yararlanılır. Gelecek, olağanüstü durumlar dışında geçmişin devamı olduğuna göre geçmiş dönemlerde gerçekleşmiş maliyet muhasebesi verileri geleceğin doğru şekilde planlanmasına yardımcı olur.

1.2.4. Yatırım Politikasının Tesbitine ve Alınacak Özel Kararlarda Yardımcı Olmak

Karar vermek:" Çeşitli şeyler arasında seçim ve tercih yapmakla ilgili bedensel ve zihinsel çabaların toplamıdır⁽¹¹⁾ veya " Alternatifler arasında bir tercih yapılması işlemidir"⁽¹²⁾. Öyle ise bir tek alternatifin varlığı halinde karar alma hali mevzuu bahis olamaz. Özel kararlar ise, ekonomik ve politik hayatta meydana gelen değişiklikler sonucu rutin olarak alınmayan kararlardır.

Bir donanımı satın alma ya da yenileme kararı normal olarak bu yatırımın iskonto edilmiş bir kârlılık incelemesine neden olur. Bu nedenle, yeni donanımın işletmeye alınmasının maliyetler ve ürünün maliyet fiyatı üzerindeki etkisini araştırma ve bu fiyatları pazar satış fiyatlarına yakın tutmak gerekir. Yatırım kapitalinin kârlılığı

(11) Kemal Tosun, İşletme Yönetimi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, İstanbul: 1987, s. 303

(12) Öztün Akgüç, Finansal Yönetim, Avcıol Matbaası, İstanbul: 1989, s. 301

üç faktörün sonucu olarak çıkabilir. Bunlar:

- Üretim Hacminin artışı(Satış fiyatındaki bir düşmeyle genellikle bağlantılı olarak
- Maliyet fiyatının düşmesi(produktivite artışına bağlı olarak)
- Yatırım kapitalinin kendisinin azalması(Özellikle iyi bir sermaye devir hızına bağlı olarak)⁽¹³⁾.

Yukarıda sayılan üç hususun gerçekleşmesi olasılığı karşılığında alınacak yatırım politikası kararları, örneğin: " Yeni bir makinenin satın alınması halinde, kısa dönemde ortaya çıkabilecek maliyet artışları ve bundan sonra sağlanacak tasarruflar, yeni bir ürünün piyasaya sürülmesinde oluşacak maliyet artışının, sağlanan satış kârıyla karşılanıp karşılanmayacağı gibi konulara cevap vermek için Maliyet Muhasebesinden gerekli olan verilerin sağlanması gereklidir"⁽¹⁴⁾.

1.3. MALİYET MUHASEBESİ İLE GENEL(TİCARİ) MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİLER

İşletmelerde uygulanan maliyet muhasebesi ile genel muhasebe arasında yakın ilişkiler vardır. Her iki muhasebe sistemi de birbirini tamamlayan karakter arzeder. Genel Muhasebe, daha çok işletme ile dış dünya arasındaki temaslardan doğan mali olayları konu edindiği halde, maliyet muhasebesi içe dönük, sadece üretim aşamasını içine alan bir özelliğe sahiptir. Bu husus bir ayrılık olarak kabul edilmemelidir. Aksine her iki muhasebe sistemi işletmenin iç bünyesi ile dış dünyasındaki ilişkilerin düzenlenmesine katkı sağlar.

(13) Refet Gök, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Muğla: 1991, s. 8

(14) Uslu, s. 21

Genel Muhasebe kayıtları, daha çok yasal zorunluluklar nedeni ile belirli bir dönemde işletmenin durumunu ve öz varlığını göstermesi (Bilanço) veya aynı dönemin faaliyetinin kâr veya zararını tesbite yardımcı olması açısından dönemsellik özelliği taşır. Maliyet muhasebesinde önemli olan unsur zamandan ziyade maliyetlerin "Birim maliyet" veya "Masraf Merkezleri" itibarıyla hesaplanmasıdır. Maliyet muhasebesi ile genel muhasebe arasında şu iki yönden ilişki vardır.

a) Maliyet muhasebesi, amaçlarından biri olan ürünlerin birim maliyetlerini hesaplamak için genel muhasebeden gerekli bilgileri almak zorundadır. Örneğin: Üretim maliyetinin temel unsurlarından olan Hammadde ve malzeme satın alımından doğan giderler, işçilik ve genel nitelik taşıyan birçok giderin maliyet muhasebesi bünyesindeki hesaplarına kaydedilmesi ancak genel muhasebe verilerinin yardımı ile mümkündür.

b) Maliyet muhasebesinin üzerine düşen birçok görevi yapabilmesi için genel muhasebe verilerine ihtivacı olduğu kadar genel muhasebenin de faaliyet sonuçlarını bilanço ve gelir tablosu halinde ortaya koyabilmesi için maliyet muhasebesi verilerine gereksinimi vardır. Öyleki: Dönem sonunda kâr veya zararın ölçülmesi veya mamül- yarı mamül stoklarının hesaplanmasında maliyet muhasebesi servislerinden sağlanacak veriler büyük öneme sahiptir.

Şekil I.1'de de görüleceği üzere maliyet muhasebesi genel muhasebenin içine yerleşmiştir. Hammadde ve Malzeme giderleri ile işçilik ve diğer giderleri, muhasebe servisinde tutulan kayıtlardan alıp, niteliklerine göre gruplandırdıktan sonra İmalat Hesabında birleştirir. İmalatı, tamamlanan mamüller, mamül stok hesabına aktarılır.

Bu aşamada maliyet muhasebesinin görevi tamamlanmış olur. Genel Muhasebenin de görevini tamamlayabilmesi için imali bitmiş mamüllerin satışı halinde, mamüller maliyet bedelleri ile satılan malın maliyeti hesabına aktarılır. Satış sonrası elde edilen satış hasılatı ile satılan malın maliyeti hesabının karşılaştırılması ile satış kârı veya satış zararı hesaplanır. Eğer, imali tamamlanmış mamüllerin hepsi satılmamışsa kalan kısım maliyet bedelleriyle mamül stoku hesabı adı altında, henüz imali tamamlanmamış mamüller varsa onlar da yarı mamül hesabı adı altında bilançoda diğer varlıklar içinde yer alır.

Genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki ilişkileri bir örnek ve Çekil I.1'e sadık olarak açıklamaya çalışalım.

ÖRNEK: Sanayi tipi buzdolabı üreten BUZKALE İmalat Sanayi A.Ş. 1989 Ocak ayında üretime başlamıştır. Ocak ayında üretilen 10 adet buzdolabandan 7 tanesi herbiri 1.500.000.T'l'e satılmıştır. Üretilen buzdolapları için katlanılan masraflar şu şekildedir. Depodan hammadde ve malzeme olarak 4.000.000T değerinde malzeme çıkarılmış olup bunun 500.000T'lik kısmının endirekt malzeme türünden olduğu, aynı dönemde işçiler adına tahakkuk ettirilen ücretlerin de 510' u endirekt karakterde olduğu tesbit edilmiş olup toplam işçilik tahakkukları 2.000.000T'dir. Ayrıca bu masraflar dışında kalan ve üretimin aksamaması için 500.000T'lik de değişik giderler yapılmıştır. Üretimine başlanan bütün mamüller tamamlanmış olup, yarı mamül olmadığı varsayılmıştır.

YEVMIYE KAYITLARI:

H.MADDE VE MALZEME GİD.H.	4.000.000
İŞÇİLİK ÜCRET TAH.H.	2.000.000
ÇEŞİTLİ GİDERLER H.	500.000
H.MADDE VE MALZ.STOK H.	4.000.000
KASA VE ÇEŞİTLİ AL. H.	2.500.000

H.Madde, işçilik ve Diğer Giderlerin Muhasebe-

D.HAMMADDE VE MALZ.G.H.	3.500.000
D.İŞÇİLİK G.H.	2.000.000
GENEL İMALAT G.H.	500.000
H.MADDE VE MALZ.G.H.	4.000.000
İŞÇİLİK ÜCRET TAH.H.	2.000.000
ÇEŞİTLİ GİDERLER H.	500.000
Giderlerin karakterlerine göre ilgili he- saplara kaydedilmesi	

İMALAT HESABI	6.500.000
D.HAMMADDE VE MALZ. GİD. H.	3.500.000
D.İŞÇİLİK GİD. H.	1.800.000
GENEL İMALAT GİD.H.	1.200.000

Üretim Giderlerinin İmalat Hesabına devri

MAKÜL STOK H.	6.500.000
İMALAT H.	6.500.000

İmalatı biten mamüllerin stoğa alınması

SATILAN MALIN MALİY.H.	4.550.000
MAKÜL STOK H.	4.550.000

Satılan mamüllerin maliyet fiyatı ile
S.M.Maliyeti hesabına devredilmesi

SATIŞLAR H.	4.550.000
SATILAN MAL.MALİY.H	4.550.000

S.M.Maliyeti H'nın Satışlar hesabına devri

KASA H.	7.500.000
SATIŞLAR H.	7.500.000

Peşin bedelle satılan mamüller

SATIŞLAR H.	2.950.000
KÂR/Z.H.	2.950.000

Satılan mamüllerden dolara soğlanan kârın
K/Z Hesabına aktarılması

Bu bölümün buraya kadar olan kısmında; gider, harcama ve Maliyet kavramlarını açıklayarak kısaca da maliyet muhasebesinin amaçları ile genel muhasebe arasındaki ilişkiler izaha çalışılmıştır. Bu kısımda ise açıklanmasında yarar bulunan bir husus varki o da maliyet muhasebesini etkileyen faktörlerdir. Gerçekten de maliyet muhasebesi birtakım istek ve gereksinim sonucu ortaya çıktığına göre her işletmede tatbikine çalışılan maliyet muhasebesi uygulamaları da farklı olacaktır. Öyleyse bu farklılığa neden olan faktörleri kısaca açıklamak gerekir.

1.4. MALİYET MUHASEBESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Maliyet muhasebesinin işletme bünyesindeki organizasyon şeklini ve kapsamını şu faktörler etkiler⁽¹⁵⁾.

- İşletmenin teknik yapısı
- İşletmenin üretim politikası
- İşletmenin büyüklüğü
- Yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgiler.

Maliyet muhasebesinin şeklini ve kapsamını belirleyen ilk faktör işletmenin sahip olduğu üretim hattının basit veya kompleks olması durumunu açıklayan teknik yapısıdır. Doğaldır ki basit bir üretim hattına sahip, başka bir ifade ile de tek bir mal üreten işletmelerin maliyet muhasebesi ile birçok malı aynı çatı altında üretmekte olan

(15) Bilgütay Aksit, Maliyet Muhasebesi, Der Yayıncıları, İstanbul:1988

işletmelerin organize edecekleri maliyet muhasebesi teskilatı farklı olacak, ikinci haldeki işletmeler daha kompleks bir sistemi kuracaklardır.

Maliyet muhasebesi sistemini etkileyen ikinci faktör, üretim politikasıdır. İşletme yöneticileri, mamüle vücut veren bir kısım parçaların işletme bünyesinde, geri kalan parçaların da başka işletmelerden satın alınması yolu ile temini şeklinde bir görüşü benimseyebilecekleri gibi, tüm parçaların işletme bünyesinde üretilmesi gibi bir görüşü de benimseyebilirler. Bu tercih işletme yönetiminin; bilgi ve tecrübesine, pazarın yapısına, gelecek hakkındaki tahminlere vb. birçok değişkenin birarada değerlendirilmesi neticesinde yapılır. Açıkça anlaşılacağı gibi sadece birkaç parçanın üretilmesi yönündeki bir karar, diğer ihtimale nisbeten daha basit bir sistemin kurulmasını gerektirir. Çünkü; başka firmalardan alınacak her parça için maliyet hesaplama kûlfeti ortadan kalkacak, parçaların firmaya mal oluş fiyatı onların maliyeti olarak kabul edilecektir.

İşletme büyüklüğü de, maliyet muhasebesi sisteminin nasıl ve ne şekilde olacağını belirleyen bir faktördür. Pazarın küçük bir kesimine hitap eden küçük bir aile şirketi ile modern yöntemlerle işletilen ve büyük bir pazar dilimine hitap eden bir şirketi bu konuda karşılaştırmak doğru değildir. Tabii ki bu anlamda yapılan açıklama yüzde yüz her zaman böyle olacaktır anlamı da çıkarılmamalıdır. Bu noktada olaya dördüncü faktör olan, Yönetimin maliyet muhasebesinden istediği bilgiler de katılmalıdır. Çünkü; gayet büyük bir işletmede işletme yöneticileri maliyet muhasebesinin önemini yeterince anlaya-

geliştirilen bir sistem daha makbul olup, sağlanacağı faydalar da bu nisbette fazla olacaktır.

Maliyet muhasebesi sistemini etkileyen faktörlerin sayısı sadece burada sayılan dört maddeden ibaret olduğuna veya diğerlerinin önemi olmadığı kanısına varılmamalıdır. Mesela; tam rekabet şartlarının geçerli olduğu ve doymuş bir piyasada faaliyette bulunan bir firmanın kuracağı sistem farklı boyutlarda olacaktır. Doymuş bir piyasada daha düşük gelir tabakasındaki potansiyel pazara hitap edebilmek için veri olan pazar fiyatına karşılık değiştirilebilecek bir husus kalmaktadır ki o da mamülün maliyetine bağlı olan fiyattır. Maliyetler bu noktada fiyatı doğrudan belirleyen faktör olduğuna göre, önce maliyetleri kontrol eden daha sonra da, daha prodüktif çalışan bir sistemin kurulması ancak daha iyi organize edilmiş ve faydalarına gerçekten inanılmış maliyet muhasebesi servisleri ile mümkün olacaktır.

1.5. GİDER (MASRAF) ÇEŞİTLERİ

H r ne  d veya grup altında toplanırsa toplansın bütün giderler sonuçta, üretilen mam l n ayrılmaz bir parçası niteliğinde olup malivetini oluşturur. Giderleri; cinslerine, işletme fonksiyonlarına, mam llere yükleme sekline, faaliyet hacmi karşısında gösterdiği d y rl li e ve fiili veya tahmini olma esaslarına göre be  grup altında toplayabiliriz. Böyle bir gruplandırmanın y r ne amacı ise, daha kolay anlaşılmasını sağlamaktır.

1.5.1. Giderlerin Cinslerine Göre Ayırımı: Giderler cinslerine göre  u başlıklar altında incelenebilir.

a) Malzeme Giderleri: Üretim sürecinde doğrudan mam l n bünyesine giren veya dolaylı yoldan üretimi kolaylaştıran işletme malzeme-melerini de kapsar.

b)    ilik Giderleri:   letmede istihdam edilen işçilere ödenen ücret, maaş, prim, tazminat,     ller ve işveren sigorta hissesi vb. ile  di ortaklıklarda i vereninin çalışması karşılığında şirketten aldığı maaşı içine alır.

c) Sabit Kıymet Aşınma Payları:   letme bünyesinde kullanılan; Demirba , makine, taşıt araçları şeklindeki m ddi sabit varlıklar veya patent, lisans veya telif hakları gibi m ddi olmayan sabit varlıklar için ayrılan amortisman ve itfa payları ile aktifleri kiralama (Leasing) yolu ile tedarik etmi se kiral ma masrafları amortismanlar gibi bu grup içerisinde d    n l r.

d) Sermaye Masrafları: Gerek sermaye temini için katlanılan; baskı, bul, satış gideri vb. giderler ve gerekse sermayenin faizleri veya öz kaynak fonlarının alternatif maliveti bu sınıftandır.

e) Sosyal Yardım Giderleri: İşletmede çalışan personelin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarının karşılanması için veya hut böylece amaçlı dernek veya kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar birçok kimse tarafından verimsiz olduğu iddia edilse de personelin moral gücüne yapılan bir takviye olacağından verimliliği arttırıcı bir rol görebilir. Sosyal kurumlara yapılan yardım ve bağışlar ise firmaya, toplumda olumlu bir imaj oluşturarak firma değerini yükseltir.

1.5.2. İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderleri:

Giderler işletme çatısı altında yapılan işlevlere göre de gruplandırılabilir. Bundan dolayıcıdır ki bu giderler işletme fonksiyonlarının adları ile adlandırılır.

- Bunlar: a) Tedarik Giderleri
 b) Depolama Giderleri
 c) Üretim Giderleri
 d) Pazarlama Giderleri
 e) Finansman Giderleri
 f) Yönetim Giderleri'dir.

Ana hatları ile bu şekilde gruplandırılan giderler de kendi içlerinde alt fonksiyon isimleri ile de tanımlanabilir. Örneğin: Yönetim fonksiyonu içerisinde icra edilen; planlama, organizasyon ve denetleme gibi faaliyetlere göre sınıflama yapılabilir. Böyle bir sınıflamanın işletmenin bir bütün olarak, belirli bir dönemdeki giderlerin dağılımını kolaylıkla izleme imkanı verdiği gibi asıl konumuz olan üretim giderlerinin gerek bileşim ve gerek miktar olarak gösterilmesinin sayılamayacak kadar yararları vardır.

1.5.3. Mamüllere Yükleme Şekline Göre Giderler:

Üretim sürecinde ortaya çıkan bu tür giderlerin mamüllere yüklenmesinde, yapılan gider ile mamül arasındaki ilişkiye göre de giderler bir grupelemeye tabi tutulabilir. Çalışmamız açısından önemli olan bu konuyu biraz daha yakından inceleyelim.

Maliyeti hesaplanmaya çalışılan birim mamüle doğrudan yüklenebilen masraflara "Direkt veya Dolaysız" masraflar denir. Yalnız bu nokta gözden uzak tutulmamalıdır. Esas alınan birim açısından dolaysız olan bir masraf başka bir birim açısından dolaylı masraf olabilir. Örneğin: X masraf merkezinde kullanılan bir makine için ayrılan yıllık amortisman o masraf merkezi için direkt bir masraf unsuru iken, bu masraf merkezinde işlem gören Y mamülü açısından dolaylı bir masraf olabilir. Bu kısa açıklamada da anlaşılabileceği üzere mamüllere yükleme şekline göre masraflar ikiye ayrılır.

a) Direkt (Dolaysız) Masraflar: Maliyeti hesaplanacak birim ile doğrudan ilişkilendirilebilecek masraflardır. Bunlar da:

- Direkt Hammadde Masrafları
- Direkt İşçilik Masrafları
- Özel Masraflar olarak gruplandırılabilir.

Üretilen ürünün bünyesine giren, hangi ürün yada ürün gruplarına ne miktarda girdiği kolayca izlenebilen hammadde ve işçilik ile üretimde kullanılan işgücüne yapılan ödemeler mamül yada mamül grupları itibarıyla rahatlıkla gözlenebiliyorsa bunlar sırası ile, direkt hammadde ve direkt işçilik masrafları olarak adlandırılırlar. Fakat; bunların yanında öyle bir takım giderler vardırki yukarıda sayılan

gruplara dahil edilmesi imkansız iken üretilen mamülün bünyesinde doğrudan doğruya yer alan Ambalajlama masrafları gibi masraflar da özel masraflar olarak gruplandırılır.

b) Endirekt(Dolaylı) Masraflar: Dolaysız hammadde ve işçilik masrafları ile özel maliyetler dışında kalan, üretilen mamüller yada mamül grupları itibarıyla miktarı tesbit edilemeyen, mamüllere çeşitli dağıtım kriterleri kullanılarak yüklenen bütün masraflar dolaylı masraflardır. Dolaylı masraflar da:

- Yapıldıkları yer bakımından
- Nitelikleri bakımından endirekt kabul edilen masraflar olarak ikiye ayrılır.

Gerçekten, üretimin aksamadan devamı için zaruret olan tamir-hanelerde yapılan masrafların varlığı inkar edilemeyeceği gibi mamüllerle direkt olarak ilişkilendirilip yüklenmesi de o kadar zordur.

Üretilen ürünlerin bünyesine girmekle beraber, her birim için ne kadar kullanıldığı kolayca ölçülemeyen ve direkt hammadde ve malzemeye göre önemsiz olan yardımcı malzemeler ile üretilen ürünün bünyesine girmekle beraber üretimin kesintisiz sürdürülebilmesi için kullanılan işletme malzemeleri bu grupta toplanabileceği gibi bir atölye ustabaşısının, birlikte çalıştığı işçilere ne zaman aldığı yüksek ücretin ne kadarının direkt ne kadarının endirekt masraf olacağını tesbiti masrafın arzettiği nitelikler bakımından imkansız haldedir.

1.5.4. Faaliyet Hacmi Karşısında Gösterdiği Duyarlılığı Göre:

Bu ayırımda masraflar, üretim miktarlarıyla birlikte değişip

değişmemelerine göre basta sabit ve değişken masraflar ile yarı sabit ve yarı değişken masraflar şeklinde dörde ayrılır.

Sabit masraflar; faaliyet hacmi ve üretim düzeyi ne olursa olsun, toplam olarak değişmeyen masraflardır. Bu tür masraflar "Fix masraflar" olarak da isimlendirilmektedir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus "değişmeyen" değimi ile bu tür masrafların üretimin artış veya azalışına göre toplam olarak değişmediğinin anlatılmak istenmesidir. Aksi halde artan üretim beraberinde birim başına daha düşük bir sabit masrafı doğuracaktır⁽¹⁶⁾. Sabit masraflar Şekil I.2' de daha kolay izlenebilir.

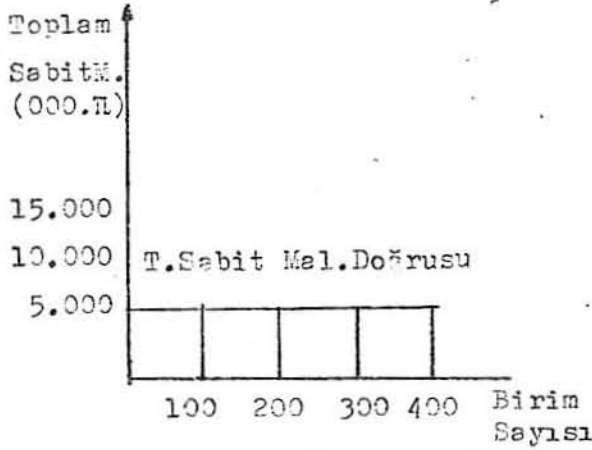
Değişken masraflar; faaliyet hacmi ve üretim düzeyi ile aynı oranda değişen maliyetlerdir. Yani üretim arttıkça aynı oranda artan, azaldıkça da aynı oranda azalan maliyetlerdir. Bu tür masraflara direkt hammadde ve malzeme malzeme masrafları örnek verilebilir. Toplam olarak değişken masraflar, kullanılan teknoloji değiştirilmedikçe birim başına Şekil I.3'de görüleceği üzere sabitlik arzeder.

Sabit ve değişken masraf şeklindeki bir ayırım çok ekstremdir. Bu iki uç arasında, belirli üretim hacmine kadar sabit, bu üretim hacminin aşılması ile bir noktaya kadar değişken sonra sabit olan yarı sabit masraflar ile faaliyet hacmi sıfır olsa dahi sıfır olmayan, ne sabit nede değişken masraf kategorisine dahil edilemeyecek bir takım yarı değişken masraflar da söz konusudur. Yarı sabit ve yarı değişken masraflar Şekil I.4 ve I.5'de izlenebilir.

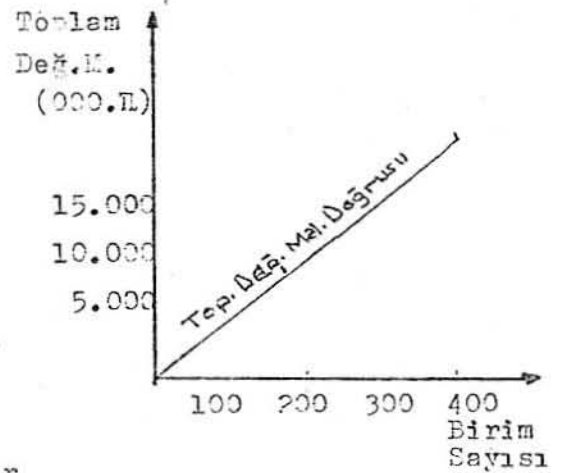
(16) Nurettin Yolken-Nejat Akıncı-Hasen Karadeniz, Yönetim Muhasebesi Mas Ambalaj Yavını, İzmir: 1982, s. 79

1.5.5. Fiili veya Tahmini Olma Durumuna Göre Giderler:

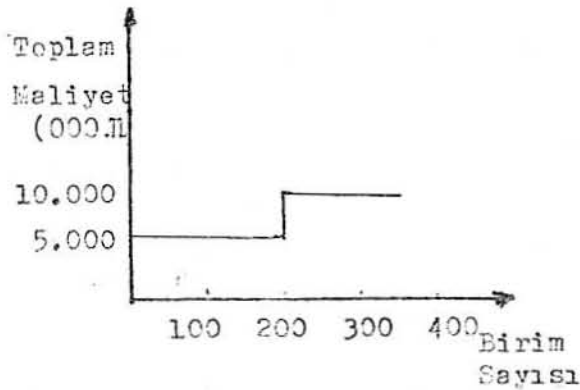
Bu ayarım şekli uygulanan maliyet sistemi ile yakından ilgilidir. Fiili maliyet sistemini benimsemiş işletmelerde fiilen yapılan masraflarla hesaplanan maliyetlere "fiili" tahmini veya önceden tesbit edilmiş giderlerle oluşturulan maliyetlere de "tahmini" maliyetler denir. Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde ise standart fiyatlarla yapılan hesaplamalara "Standart" masraflar denir.



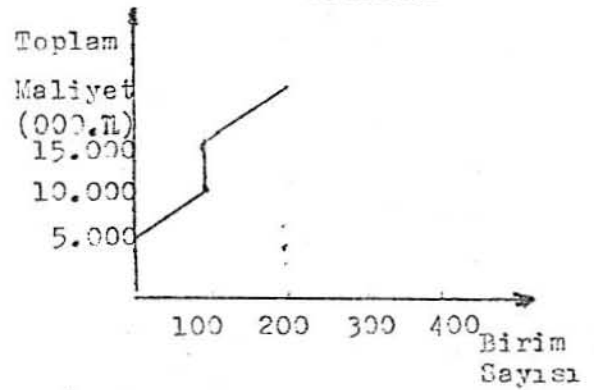
Şekil: I.2 Toplam Sabit Giderler



Şekil: I.3 Toplam Değişken Giderler



Şekil: I.4 Yarı Sabit Giderler



Şekil: I.5 Yarı Değişken Giderler

1.6. İMALAT MALİYETİNİN UNSURLARI

Bundan önceki kısımda, giderler çeşitli kriterlere göre gruplandırılmıştı. Dikkat edildiği zaman görülecektir ki bu giderlerin bir kısmı üretim giderleri kategorisine dahil edilmesi mümkün olmayan mahiyettedir. Çalışmamız üretim maliyetiyle ilgili olduğundan, her işletmenin kendi faaliyet konusunu teşkil eden mamül veya hizmetleri elde etmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değeri, şeklindeki maliyet tanımına da uygun olarak bu unsurları; hammadde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri şeklinde üçlü bir ayırma tabi tutarak açıklanacaktır.

1.6.1. HAMMADDE VE MALZEME

Hammadde gideri, üretimde veya üretime yardımcı faaliyetlerde kullanılan veya tüketilen tüm hammadde ve malzemelerin parasal tutarındır⁽¹⁷⁾. Bu maddelerden hammadde giderleri doğrudan mamülün bünyesine girmekte olduğundan üretim miktarı ile orantılı olarak değişir. Hammadde giderleri, üretimle ilişkisi açısından direkt ve endirekt hammadde gideri olarak sınıflandırılabilir.

1.6.1.1. Üretimle ilişkilendirilmesi açısından Hammadde ve Malzeme Giderlerinin sınıflandırılması:

1.6.1.1.1. Direkt Hammadde ve Malzeme Giderleri: Üretimi amaçlanan mamül bünyesine giren, hangi mamül bünyesine ne kadar girdiği teknik yönden kolaylıkla izlenebilen hammadde ve malzeme giderleridir.

(17) Uslu, S. 53

Hammadde, doğrudan alınan işlenmemiş bir madde olabileceği gibi, başka bir firma tarafından üretilmiş bir mamül dahi diğer firmanın hammadde- si olabilir. Ayrıca, bir fabrika içi yerleşim düzeni açısından da bir bölümün mamül maddesi takip eden aşama için hammadde niteliğindedir. Üretimle direkt ilişkisi yönünden, üretim miktarı arttıkça artan hammadde ve malzeme giderleri üretim azaldıkça da azalır.

1.6.1.1.2. Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri: Direkt hammadde ve malzeme giderleri dışında kalmakla beraber, üretilen birimler itibarıyla nekadarkullanıldığıının hesabının teknik bakımdan mümkün olmadığı fakat üretimin kesintisiz devamı için zaruri hammadde ve malzemelerden oluşan giderlerdir. Endirekt hammadde ve malzemeler: a) Yardımcı Malzeme

b) İşletme Malzemesi olarak ikiye ayrılır.

Yardımcı malzeme; üretime konu ürünün bünyesine girmekle beraber, direkt hammadde ve malzemeye göre önemsiz olan hammadde ve malzemelerdir. Örneğin: Ayakkabı üretiminde kullanılan tutkal gibi.

İşletme malzemesi; üretimin herhangi bir aksamaya uğramadan devam edebilmesi için kullanılan mamülün bünyesine girmeyen malzemelerdir. Örneğin: İmalatta kullanılan makineler için sarfedilen makina yağları ve temizlik malzemeleri gibi

1.6.1.2, Hammadde ve Malzemelerin Tedariki, Alış Fiyatının Tesbiti ve Stoklanması :

Üretimin kesintisiz devamı ve mamüllerin istenilen kalite standartları içinde olabilmesi için, üretim departmanının talep ettiği hammadde ve malzemenin, istenilen miktar, kalite ve üre içeri-

sinde elde hazır bulundurulması gerekir. Bu da ancak departmanlararası iyi işleyen bir haberleşme ağı sayesinde mümkün olabilir. Bir çok birimden hammadde ve malzeme satınalma istek fişleri ile talep edilen malzemelerin satınalımı talepleri işletmenin tedarik veya satınalma servislerince değerlendirilir ve satıcı firmalarla gerekli temaslara kurularak malzeme satın alınır. Burada şu noktayı belirtmekte yarar var. Üretim departmanının bütün talepleri elbetteki satınalmaya yönelik olmayacaktır. Öncelikle talepler depo mevcudundan karşılanma yoluna gidilmelidir. Depoda olmayan veya depoda mevcut olup da satınalınan malzemenin teslim alınması zamanına kadar geçecek sürede yetecek kadar stoğun mevcut olması hallerinde depolama servislerinin de yardımı ile hammadde ve malzeme satınalma istek fişi tedarik bölümüne gelir. Aksi halde üretim, depolama ve tedarik bölümleri arasındaki eşgüdümölük ek giderlere neden olur.

Hammadde ve malzemelerin alış fiyatı; fatura tutarına, nakliye, sigorta ve gümrük giderlerinin eklenmesi yoluyla bulunur. Kısaca satınalınan malzemelerin depolara alınıncaya kadar yapılan harcamalardır. Fatura tutarına eklenen nakliye, sigorta ve gümrük vergilerinin alış fiyatı içinde düşünölmesi arzulanan bir durum olmakla beraber, bir partide çok çeşitli malzemenin taşıttırılması durumunda bu giderlerin malzeme cinslerine göre taksiminin yapılamaması ve böylesi giderlerin depolama faaliyetinden önce kesin olarak belirli olmaması hallerinde anılan giderlerin dağıtım yapılamayacağından ya dönem giderlerine veya genel üretim giderlerine dahil edilmesi gerekir.

Değişik partilerde satınalınan Hammadde ve malzemelerin satın alınması ile üretimde kullanılması arasında bir zaman geçecektir. Bütün malzemelerin teslim alındığı gün tüketilmesi söz konusu olmayaca-

ğına göre eldeki stokun kullanılma zamanını kadar uygun şartlar altında muhafaza edilmesi gerekir. Hernekadar stoğa tabi varlıkların üretime hazır halde bekletilmesi bir avantaj ise de bunun da değişik maliyeti vardır.

Stok bulundurma maliyeti, stok bulundurulması nedeniyle katlanılan çeşitli maliyet unsurlarını ihtiva eder⁽¹⁸⁾. Bunlar:

- Sigorta masrafları
- Çürüme, bozulma ve çatlama dan doğan masraflar
- Modaya tabi mallarda modası geçme nedeniyle ortaya çıkan zararlar.
- Stoklarla ilgili vergiler.
- Depolama masrafları
- Stoklara yatırılan sermayenin alternatif maliyetidir.

Stoğa yapılacak yatırımlarda, sipariş maliyetleri ile stok bulundurmaktan doğan Maliyet-Payda karşılaştırması yapılarak karara varılmalıdır. Hammadde ve malzemelerin satın alınıp depolanması işlemleri kadar stoktaki malzemelerin üretime sevkı de üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.

1.6.1.3. Hammadde ve Malzemelerin Üretime Sevk Edilmesi:

İşletme çatısı altında organize edilmiş bütün servislerin amacı üretimin aksamadan devamına katkıda bulunmaktır. Bunun için çeşitli kullanım merkezlerinden istek fişleri ile talep edilen malzemelerin vakit geçirilmeden stoklardan çıkarılarak ilgili birime teslim edilmesi gerekir.

(18) Ahmet Yüksel, Stok Yönetimi Kararlarının Alınmasında Bilinmesi Gerekli Maliyet Faktörleri, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2 Sayı: 3, 1976, s.69-75

Malzeme çıkışlarının tesbiti ve izlenmesi maliyet hesaplama ve kontrolü bakımından büyük önem taşır. Çünkü; Üretimin en önemli unsuru hammadde olduğu gibi, uygulanan yöntemle göre de üretime verilen hammadde birim maliyeti farklı olacaktır. Bu nedenle malzeme çıkışları sırasında yapılacak işlemler şu şekilde sıralanabilir.

a) İlk aşamada, malzeme talebinde bulunan merkezler yetkili amirlerince düzenlenen, üzerinde; hangi cins malzemenin ne miktar, ne zaman talep edildiğini açıkça gösteren istek fişleri düzenlenir.

b) İlk aşamada istek fişleri ile talep edilen malzemeler depoda mevcut ise depo memurlarınca hazırlanacak çıkış fişleri ile ambarlardan çıkarılarak ya depo görevlilerince ya da talepte bulunan birimin görevlilerince malzemeler teslim alınır ve çıkış fişleri ilgililerce imza edilir. Eğer depoda mevcut değilse durum satınalma veya tedarik servisine bildirilir.

c) Depoda her malzeme için ayrı ayrı tutulan stok kartları her çıkış işleminden sonra, çıkış fişleri kullanılarak çıkışlar işlenerek kalanlar hesaplanır. Birkaç nüsha düzenlenen çıkış fişlerinden birer adet muhasebeye ve stok kontrol servisine gönderilir.

d) Malzeme çıkış fişleri stok kontrol ve ambar muhasebesi servisinde, işletmece uygulanan değerleme yöntemine göre değerlendirilir. Bundan sonra malzeme çıkışları ilgili malzeme stok kartlarından hem miktar hem de değer olarak düşülür, yeni miktar ve değer bakiyeleri hesaplanır.

e) Maliyet muhasebesi servisine gelen malzeme çıkış fişleri burada malzemenin cinsine(Direkt-Endirekt) ve kullanılan maliyetleme sistemine göre sınıflanır.. Bu sınıflama sonuçlarına göre gerekli muhsup fişleri kesilir ve muhsup fişlerine de dayanılarak ilgili hesaplara kayıtlar yapılır.

Yukarıda sayılan beş aşama birbirini tamamlayan işlemler olmakla beraber dördüncü aşamada yapılan stok değerleme işlemi başlı başına büyük öneme sahiptir. Çünkü; beşinci ve son safhada maliyet muhasebesi servisinde yapılacak muhasebe kayıtları uygulanan stok değerleme yöntemine göre farklılık arzedecektir.

1.6.1.4. Stok Değerleme Yöntemleri:

Hammadde ve malzemeler stoklara; fatura tutarı, nakliye, sigorta vb. giderleri içeren alış fiyatı ile kaydedilir. Üretime sevk edilen hammadde ve malzemeler ambar çıkış fişleri veya masraf merkezlerince tanzim edilerek malzeme istek fişleri yardımı ile hangi tür hammadde ve malzemenin ne miktarda hangi gider merkezlerine, hangi işde kullanılmak üzere sevk edildiği kolaylıkla izlenebilir. Ancak; farklı tarihlerde alınan aynı cins hammadde ve malzemelerin fiyatı dahi farklı olabilir. Bu noktada üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin hangi fiyat esasına göre değerlendirileceği problemi ortaya çıkar, İşte bu problemin çözümü için geliştirilen yöntemlere "Stok değerleme yöntemleri" denir. Konumuzla yakından ilişkisi dolayısıyla en çok kullanılan yöntemleri kısaca açıklayacağız.

1.6.1.4.1. Ortalama Maliyet Yöntemi:

Fiyatların devamlı olarak dalgalandığı ekonomilerde hammadde fiyat hareketlerinin üretim maliyeti üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için ortalama maliyet yöntemi kullanılır. Bu yöntemin iki tür uygulama şekli vardır.

- Basit(Tartılı) Ortalama
- Hareketli ortalama

Belirli bir dönemde belirli fiyatlarla alınan hammadde miktarlarının toplamı, miktar toplamına bölünerek elde edilen ortalama birim fiyatı içinde bulunan dönemin sonunda veya bir sonraki dönemde hammadde miktarlarının değerlendirilmesinde esas alınır. Bir örnek yardımıyla olayı daha kolay anlaşılır kılabiliriz.

Örnek: XYZ İmalat İşletmesinin belirli bir döneme ilişkin hammadde alışları aşağıdaki gibidir.

<u>Alışlar (Parti)</u>	<u>Miktar(kg)</u>	<u>Birim Fiyat(₺)</u>	<u>Tutar</u>
Devir(Önceki Dönem)	100	15	1.500
1.Parti	500	10	5.000
2.Parti	400	8	3.200
3.Parti	1000	20	20.000
TOPLAM	2000		29.700

Ortalama birim fiyat: $29.700/2000 = 14.85₺/Kg$

Bundan böyle üretime sevk yapılacak hammadde miktarları $14.85₺/Kg$ üzerinden işleme tabi tutulacaktır.

Bu yöntemin, basit ortalama yönteminden tek farkı, her yeni hammadde alımından sonra yeni bir ortalama birim fiyat tesbit edilerek hammadde miktarlarının bu fiyata göre değerlendirilmesinin yapılmasıdır. Yukarıda basit ortalama yöntemi için verilen örneği aşağıdaki şekilde hareketli ortalama yönteme göre gözdeğününde birim fiyat-

ların farklı olduğu görülecektir.

<u>Alışlar</u>	<u>Miktar</u>	<u>B.Fiyat</u>	<u>Tutar</u>	<u>Ort.B.Fiyat</u>
Devir	100	15	1.500	15
1.Parti	500	10	5.000	10.3
2.Parti	400	8	3.200	9.7
3.Parti	1000	20	20.000	14.8

Bözer üretime sevk işlemi 1.parti alım işleminden sonra olmuş ise, sevk işleminde esas alınacak birim fiyat 10.8TL/Kg iken 2.Parti alım işleminden sonra 9.7TL/kg üzerinden hesaplamalar yapılacaktır. Ortalama birim fiyat; alış miktarına, alış fiyatına ve ayrıca her üretime sevk işleminden sonra kalan miktara göre değişmektedir.

1.6.1.4.2. İlk Giren- İlk Çıkar(First in-First Out)Yöntemi:

Adından da anlaşılacağı üzere, bu yöntem satınalma tarih sırasına göre önce alınan hammadde öncelikle imalata gönderilir. Bu yöntem özellikle çabuk bozulan hammaddelelerin bir an önce üretime sevk edilmesi volu ile etkili bir stok kontrolünü sağlaması ve fiyatların düşme eğiliminde olduğu deflasyon dönemlerinde gerçeğe yakın maliyet hesaplamaları ile ileriki aşamalarda yüksek maliyet nedeni ile üretime sevkı imkansız olacak stoklardan ve dolayısıyla birçok külfetten işletmeye koruyacaktır. Bu yöntem aşağıdaki örnek ve Şekil I.6 yardımıyla daha kolay anlaşılacaktır.

ÖRNEK: XYZ İmalat işletmesinin Ocak 1989 ayına ilişkin hammadde hareketleri aşağıdaki gibidir.

1.1.1989	Başlangıç Stoğu (1988'den Devir)	600 adet, b.fiyatı	1.500TL
5.1.1989	Hammadde alış	500 " " "	1.700TL
6.1.1989	A Siparişi için imalata sevk	800 " " "	
8.1.1989	Hammadde alış	800 " " "	1.800TL
15.1.1989	B Siparişi için imalata sevk	500 " " "	
20.1.1989	" " " " "	450 " " "	
23.1.1989	Hammadde alış	875 " " "	2.050TL
27.1.1989	A Siparişi için imalata sevk	550 " " "	

Tarih	ALİŞLAR			STOK			ÜRETİME SEVA		
	Mikt.	Fiyat	Tutar	Mikt.	Fiyat	Tutar	M.	Fiyat	Tutar
1.1.1989				600	1.500	9.000			
5.1.1989	500	1.700	8.500	600	1.500	9.000			
				500	1.700	8.500			
6.1.1989							600	1.500	9.000(Sip.A.)
							200	1.700	3.400(" ")
8.1.1989	800	1.800	14.400	300	1.700	5.100			
				800	1.800	14.400			
15.1.1989							300	1.700	5.100(Sip B.)
							200	1.800	3.600(" ")
				600	1.800	10.800			
20.1.1989							450	1.800	8.100(Bip.B.)
23.1.1989	875	2.050	17.937	150	1.800	2.700			
				875	2.050	17.937			
27.1.1989							150	1.800	2.700(Sip.A.)
							400	2.050	8.200(" ")
Devredecek Stok				475	2.050	9.737			

Şekil: I.6. FIFO Stok değerleme yöntemi çözüm tablosu

1.6.1.4.3. Son Giren- İlk Çıkar(Last In- First Out) Yöntemi:

Bu yöntem ilk giren ilk çıkan yönteminin tamamen zıddı bir yapıya sahiptir. İmalata verilen hammadde ve malzemelerin en son alınan partilerden olduğu varsayılarak çıkışlar son partide alınan maddelerin maliyetlerinden başlamak suretiyle uygulanır. Bu yöntem özellikle fiyatların arttığı, enflasyonun hüküm sürdüğü dönemlerde uygulanan ve bu sayede fiktif karların olurumunu engellediğinden işletmeyi birtakım olumsuzluklardan koruyarak son derece faydalar sağlar.

FIFO yöntemini açıklarken verilen örnek burada tekrar ele alınarak Şekil I.7. yardımı ile LIFO yöntemi açıklanacaktır.

Tarih	ALİŞLAR			STOK			ÜRŞİME SEVK		
	Mik.	Fiyat	Tutar	Mik.	Fiyat	Tutar	Mik.	Fiyat	Tutar
1.1.1989				600	1.500	9.000			
5.1.1989	500	1.700	8.500	600	1.500	9.000			
				500	1.700	8.500			
6.1.1989							500	1.700	8.500(Sip.A.)
							300	1.500	4.500(" ")
8.1.1989	300	1.800	14.400	300	1.500	4.500			
				800	1.800	14.400			
15.1.1989							500	1.800	9.000(Sip.B.)
15.1.1989				300	1.800	5.400			
				300	1.500	4.500			
20.1.1989							300	1.500	4.500(Sip.B.)
							150	1.800	2.700(" ")
				150	1.800	2.700			
23.1.1989	875	2.050	17.937	150	1.800	2.700			
				875	2.050	17.937			
27.1.1989							550	2.050	11.275(Sip.A.)
	Devredecek Stok			150	1.800	2.700			
	" "			325	2.050	6.662			

Şekil: I.7. LIFO Stok Değerleme yöntemi çözüm Tablosu

Lifo ve Lifo yöntemlerinin uygulanmasını izah etmek için verilen örnek tablolardan da görüleceği üzere Lifo yönteminde siparişler için üretime sevk edilen hammaddeler son giren partinin fiyatları ile değerlendirildiğinden Fifo yöntemine nazaran imalat maliyeti daha yüksek olacaktır. Örnek: A siparişinin Fifo yöntemine göre maliyeti 23.300TL iken Lifo yönteminde 24.275TL'dir. Zaten enflasyonist ortamda meydana gelen fiyat artışları maliyetlerin artışından kaynaklanan fiyat yükselişlerine tepki oluşturmazacaktır. Aksi durumda yani deflasyonist bir ortamda uygulanacak Lifo yöntemi maliyetleri olduğundan daha düşük göstereceğinden gerçek olmayan kâr hesaplamalarına neden

olacaktır. Yine dikkat edildiğinde ilk partilerdeki düşük fiyatla üretime sevk yapmak dönem sonunda stok değerinin yüksek olacağını göstermektedir. Bu da dönem kârının artmasına katkıda bulunacaktır.

1.6.1.4.4. Standart Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemin uygulanmasında diğer yöntemlerde görüldüğü üzere ambar muhasebesi kartında girişlerin ve çıkışların fiyatlarının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmez. Yalnız giren ve çıkan ile kalan stokların birim sayılarının gösterilmesi yeterlidir. Çünkü; belli stok türlerinin her birimi önceden belirlenen bir standart maliyet fiyatı ile değerlemeye tabi tutulur⁽¹⁹⁾. Özellikle sipariş üzerine imalat yapan işletmelerde fiyatların dalgalanma göstermediği zamanlarda uygulandığında, sipariş sahibine verilecek geçici maliyetlerin hesaplanmasında büyük faydalar sağlar. Fiili fiyatlarla yapılan maliyet hesaplamaları ile standart fiyatlarla hesaplanan maliyetler arasındaki olumlu veya olumsuz farklar "Park hesabı"nda izlenir. Park hesapları dönem sonlarında memûl maliyetlerinden doğan zarar olarak Kâr/zarar hesabına aktarılır.

1.6.1.4.5. Piyasa Fiyatı Yöntemi

Bu yöntemin esası, hammadde üretime hangi tarihte sevk ediliyorsa o tarihteki hammadde fiyatları esas alınır. Bu yöntemin en büyük faydası hammaddelerin yerine koyma maliyetlerinin kolaylıkla hesaplanabilmesidir. Yine devlet kuruluşları tarafından fiyatları tesbit edilen tütün, pamuk, buğday gibi maddelerin bu yöntemde değerlendirilmesi kolay olduğu halde serbest rekabetin hüküm sürdüğü piyasalarda ve özellikle henüz ekonomisi istikrara kavuşmamış Türkiye gibi ülkelerde piyasa fiyatlarına izlemek bir takım külfetlere katlanmayı gerektirmektedir. Bundan dolayı kullanımı zor bir yöntemdir.

1.6.2. İŞGİLİK MALİYETLERİ

Üretim faaliyetine katılanın beşer olması nedeniyle diğer üretim faktörlerine göre farklılıklar gösteren, zaman veya işin niceliğine(Akört) bağlı olarak işletmede istihdam edilen işçilere emeklerinin karşılığı olarak ödenen ücretler işgilik maliyetini oluşturur.

İşgilik;"imalette kullanılan her türlü insan emeğinin oluşmaktadır"(20). Emek ise;" Bilinçli bir amaç uğruna fikirsel ve bedensel güç harcamayı gerektiren beşeri bir faaliyettir"(21).

İşgilik maliyeti sadece Ücretten ibaret değildir. İşgilik maliyeti ile Ücreti birbirine karıştırmamak, ikisi arasında açık ve keskin bir ayırım yapmak gerekir. Çünkü; ikisi de farklı sayılırlar. "İşgilik maliyeti, mal veya hizmet üretiminde işçileyle ilgili bütün ekonomik fedakarlıklardır. Ücret ise, çalışılan iş saatine veya üretilen mal ve hizmet birimine, yahutta her ikisine göre hesaplanan tutardır. Sadece parça başı ücret sisteminde ücret ile işgilik maliyeti aynı şeydir"(22).

1.6.2.1. İşgilik Maliyetlerini, Hammadde ve Malzeme Maliyetlerinden ayıran başlıca özellikler:

a) İşgilik giderleri stoklanması imkansız bir gider türüdür.

(20) Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi(İlkeler-Uygulamalar), Nihad S. Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul: 1932, s.68

(21) Fikret Öcal, Maliyet Muhasebesi, İkinci Baskı, İstanbul:1971,

(22) M.Celaleddin Atamanalp, Türkiye'de Sosyal Güvenlik Teşbirleri Ücretlere ve Maliyetlere Tecrübi. Atatürk Üni.İşletme Fakültesi Yayını, Erzurum: 1975, s.90

b) İşçilik giderleri bazan doğrudan doğruya üretimle ilişkilendirilememekte, değişik şartlarda farklı maddeleri de içine alır. Bu genellikle, sosyal mevzuat gereği ödenen SGK işveren payı, çocuk zammı, ücretli izin, fazla mesai ücretleri vb. giderleri kapsar.

c) İşçilik giderleri, hammadde ve malzeme gibi edilgen olma özelliğinin tam tersi bir özelliğe sahiptir. Çünkü; mamül oluşturacak bütün parçalar ancak işçünün etkin ve istekli çalışması ile mümkünür.

1.6.2.2 Üretimle Olan İlişkisi Açısından İşçilik Giderleri:

1.6.2.2.1. Direkt İşçilik Giderleri: Bir üretim işletmesinin esas faaliyet konusunu oluşturan mamülün üretiminde harcanan zamanla veya yapılan işle kolaylıkla ölçülebilen ve maliyetlere doğrudan yüklenip, üretimin devamıyla var olup kesilmesiyle sona eren işçilik giderlerine direkt işçilik giderleri denir.

1.6.2.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri: Üretilen mamüllerle doğrudan ilişkisi bulunmayan fakat üretimin akramaları devamı için de kaçınılmayacak; direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm işçilik giderlerine endirekt işçilik gideri denir. Kohler, endirekt işçilik maliyetlerini " mamüle direkt olarak yüklenemeyen; temizlik, bakım, tamir, ve nezaret işçiliği maliyetleri"⁽²³⁾ şeklinde tanımlamaktadır. İşçilik giderleri içinde önemli yer tutan, hatta bazen direkt işçilik giderlerini aşan Endirekt İşçilik Giderlerini oluşturan gider elemanlarından birkaçı şunlardır.

- Tamir-Bakım, temizlik ve nakliye işlerinde çalışanlara ödenen ücret.

(23) Eric L.Kohler, A.Dictionary For Accountants, Four Edition, Prenti-

- Ustabaşı ücretleri
- Boş geçen zamana ilişkin ücret ödemeleri
- Fazla Mesai Ücretleri
- İkramiyeler, Primler ve Kıdem tazminatları
- Doğum, ölüm, evlenme ve çocuk yardımları
- İzin ve tatil ücretleri
- Yemek ve Elbise yardımı
- Lojman, kantin, yemekhane, yatakhane, kreş, revir, hastahane ve sağlık tesisleri vb.

Tek Düzen Muhasebe sistemine göre de Endirekt işçilik maliyetleri " Üretim fonksiyonu ve bu fonksiyonun devamı bakımından esas alınmasına rağmen, doğrudan ürün maliyetine girmeyen işçilik maliyetleri veya ürüne doğrudan doğruya uygulanamayan işçilik maliyetleridir"(24).

İşçilik giderlerini direkt ve endirekt olarak ayırma tabi tutarken gözönünde tutulan kriterler kesin sınırlar içinde değişmez kabul etmek doğru değildir. Çünkü; bir üretim departmanı için direkt olan işçiliğin mamül açısından endirekt, mamül açısından direkt sayılan işçiliğin de üretim departmanı açısından endirekt olduğu görülmektedir. Maliyet hesaplarında direkt ve endirekt giderleri birbirinden ayırma zorunluluğu karşısında bir giderin hangi sınıfa dahil edilmesi gerektiğine karar verme aşamasında gözönünde bulundurulabilecek kriterlerden bazıları şunlardır(25).

a) Mal ve hizmet üretiminde, elde edilen varlıkla direkt olarak bağlantısı kurulabilen işçilikler direkt, kurulamayanlar ise endirekt işçiliklerdir.

(24) DPT, Terimler ve Açıklamalar, Yayın no: DPT 865-KD 98 ikinci Baskı, Ankara: 1973, s.28

(25) Mehmet Urağın, İşletme Muhasebesi, Mars Matbaası, Ank:1975, s.125

b) Mal ve hizmet üretimi için önceden tesbit edilen üretim gerçekleşme zamanını kayıt edeb ilme imkânını veren işçilik direkt ve remeyen endirekt işçiliklerdir.

c) Mal veya hizmet üretiminde doğrudan doğruya üretimi gerçekleştiren ve kontrolünü yapan işçilikler direkt işçilik, yönetim, bakım, ayarlama, temizlik vb. gibi işçilikler de endirekt işçiliktir.

d) İşletme içinde cereyan eden ve bir ölçüde yönetimin işletme içi organizasyon ve işbirliği eksikliğinin ortaya çıkan ve üretimin yapılmasını engelleyen boş zamanlara ait işçilikler de endirekt işçiliktir.

İşçilik giderleri, işçinin gelişmesinin karşılığı ve üretimin önemli bir unsuru olduğu için işletmelerde produktivitenin arttırılması yolundaki çalışmalarda üretimin önemli bir yeri olduğu anlaşıldığından zamanla çeşitli ücret ödeme sistemleri geliştirilmiştir.

1.6.2.3. Ücret Ödeme Sistemleri:

a) Zaman esasına göre ödenen ücret sistemi
b) Akord(Parça başına) temeline göre ödenen ücret sistemi
c) Primli ücret sistemleri olarak, üç ana başlık altında toplanabilir. Ancak hemen belirtelimki bu sistemlerin de kendi içlerinde değişik kombinasyonları uygulanabilmektedir. İşçilik giderleri, insan gelişmesinin eseri olduğuna ve insanın maddi yapısının yanında birçok manevi değerleri de maddi çatı altında taşıması itibariyle gereken ödemin verilmemesi halinde işçilik giderleri önemli bir problem olacaktır. Bu anlamda işçilik giderlerinin niteliğinden kaynaklanan problemlerin yanında bir de işçiliklerin teknik yapısından kaynaklanan bazı problemler mevcuttur. Burada kısaca işçiliklerin teknik yapısın-

den kaynaklanan birtakım problemlerin açıklanmasında fayda vardır.

1.6.2.4. İşçilik Giderlerinin Teknik Yapısından Kaynaklanan
Bazı Problemler:

İşçilik giderleri sahip olduğu özellikler itibariyle hakkında farklı görüş ve uygulamalar mevcuttur. Bu da genellikle; boşa geçen zamandan dolayı ödenen işçilikler, fazla çalışma karşılıkları ve yıllık izin ve ikramiye ödemelerinin ne şekilde ele alınacağıdır. Yani bu tür giderler Genel İmalat Giderleri arasında mı yoksa bir kısmı direkt işçilik geri kalanının da Genel imalat giderleri arasında mı veya sonuç hesaplarına aktarılması şeklindeki çözümlerden hangisinin uygun olacağı tartışmalarıdır. Ancak, verilecek kararlarda giderin hangi ortamda meydana geldiğini gözönünde bulundurmak daha gerçekçi olacaktır.

1.6.2.4.1. Boş zaman sebebiyle ortaya çıkan işçilik giderleri:

İşçilerin; tesis, makina yada tezgahların arızalanması hammadde ve malzemelerin zamanında üretim için hazır bulundurulmaması, malzemelerin bozuk olması, alet eksikliği vb. nedenlerden dolayı üretim faaliyetinde bulunmadan geçen zaman boş işçilik zamanı olarak adlandırılır.⁽²⁶⁾

Boş zamanlara ait maliyetlerin dağıtımı ile ilgili değişik görüşler iki ana başlık halinde toplanabilir. Bu görüşlere göre:

a) Boş zamanların tamamı genel imalat maliyeti veya endirekt işçilik maliyeti sayılacaktır.

b) Boş zamanların tamamı dönem maliyeti olarak kabul edilir.

(26) Bursal, s.128

Boş zaman için ödenen işçilik giderlerinin hangi hallerde genel imalat maliyeti, hangi hallerde de dönem giderleri olarak kabul edileceği aşağıda açıklanmıştır.

Küçük ölçüde olan boş zamanlar endirekt işçilik sayılmalı, büyük miktara ulaşınca faaliyet dışı kayıp işlemi görmelidir⁽²⁷⁾.

İşletmenin elinde olmayan sebeplerle (tabii afetler, grev, lokavt vb. gibi) ortaya çıkan boş işçilik maliyetleri, üretim maliyetleri dışında düşünülmelidir. Buna mukabil işletme içi organizasyon ve işbirliği eksikliklerinden doğan kayıplar imalata yüklenmelidir⁽²⁸⁾.

1.6.2.4.2. Fazla Mesai Ücretleri:

İşçinin normal çalışma zamanlarında aldığı saat ücreti fazla mesainin kök ücretini teşkil eder. Fazla çalışma sebebiyle işçiye fazla çalıştığı saatler için normal ücretin en az % 50'si kadar ek bir ödeme yapılmaktadır ki, bu da fazla mesai zammı olarak ifade edilmektedir. Fazla mesai kök ücretinin hangi gider sınıfına dahil edileceği konusunda herhangi bir tereddüt olmaz iken, fazla mesai zammının direkt veya endirekt işçilik maliyetlerinden hangisine dahil edileceği hususunda değişik görüş ve uygulamalara rastlanmaktadır.

İlk görüşe göre; bir işletme tam kapasite ile çalışıyor ve alınan bir sipariş özel ve ivedi olduğu için fazla mesai yapılması gerekiyorsa, bu durumda direkt işçilere ait fazla mesai ücret ve zamları direkt işçilik olarak doğrudan doğruya ait olduğu sipariş veya maliyet merkezine yüklenmelidir⁽²⁹⁾.

(27) Uragun, s. 159.

(28) İsmail Hakkı Albayrak, İşçilik Maliyetleri ve İmalat Sanayiinde İşçilik maliyetlerinin bünyesi, Muhasebe Enst.Dergisi, Yıl 3 Sayı: 9, s. 31-39

İkinci ve en çok uygulanmakta olan görüşe göre de; fazla mesai ücret ve zamları endirek işçilik kabul edilerek genel imalat maliyetlerine katılmalıdır⁽³⁰⁾.

1.6.2.4.3. Hafta ve Genel Tatil Ücretleriyle, İzin Ücretleri:

Adından da anlaşılacağı gibi izin; iş başından ayrılmayı, fiilen çalışmayı bırakmak olduğundan bunun için ödenecek ücretlerin de üretimle doğrudan ilişkilendirilmesi gayri mantıklı olacaktır. "Herhangi bir çalışma veya üretim olmadığı halde ödenmesi icap eden sosyal karakterli ücretler de endirekt işçilik maliyeti olarak imalate dağıtılmalıdır⁽³¹⁾. Tatil ve izin ücretlerinin Endirekt işçilik giderleri arasında yer alacağı hususunda herhangi bir tereddüt olmaz iken asıl tartışılan husus, bu maliyetlerin yıl içerisindeki dağılımlarındaki düzensizliklerdir. Bu sebeple yıllık olarak tatil ve izin ücretleri tahmin edilerek bir karşılık hesabı kullanılmalıdır. Ancak bu sayede maliyetlere daha dengeli bir dağıtım yapılmış olur. Yıl sonlarında ise, fiili ödemelerle önceden ve her ay yüklenen maliyet toplamaları arasındaki farkların yine ölçülü bir şekilde kapatılması gerekir⁽³²⁾.

Hafta ve genel tatil ücretleriyle, izin ücretlerinin ve hatta ikramiyelerin günümüzde taplu iş sözleşmelerinin de etkisiyle önemli bir paya sahip olduğu ileri sürülmektedir.

(29) Bursal, s. 167

(30) Gordon Shillinglaw, Cost Accounting, Analysis and Control Richard D. Irwin, Inc., 1962, s. 132

(31) Uragun, s. 174

(32) Shillinglaw, s. 134

Bunların, direkt veya endirekt işçilik maliyetleri dışında işçilikle ilgili diğer maliyetler başlığı altında toplanarak tasnif edilmesinin özellikle bütçeleme ve kontrol açılarından daha uygun olacağı da iddia edilmektedir (33).

1.6.3. GENEL İMALAT MALİYETLERİ

Genel İmalat Giderleri," Direkt işçilik ve direkt hammadde ve malzeme giderleri dışında kalan bütün fabrika giderlerini içine alır⁽³⁴⁾. Bu tür giderlerin fabrika içinde oluşması, genel idare ve satış giderlerinin bu kapsamda mütalaa edilmesini önlemek içindir. Genel İmalat giderleri, üretimle doğrudan ilişkisi olmayan fakat faaliyetlerin herhangi bir aksamaya uğramadan devam edebilmesi içinde zaruri olan giderlerdir.

İşletmelerin kapital yoğun bir teknikle gelişmek zorunda kalmaları ve otomasyona gitmeleri, maliyetler içindeki genel imalat masrafları payını hızla yükseltmektedir. Dolayısıyla, üretimin değerlendirilmesinde ve iktisadi kararların alınmasında masraf taşıyıcılara yeni birim maliyetler üzerinden yapılacak analiz yetersiz kalmaktadır. Bunun için genel imalat maliyetleri, masraf merkezleri itibarıyla planlanmalı ve kontrol edilmelidir⁽³⁵⁾.

Genel İmalat Maliyetlerinin mamül maliyetlerine yansıtılması

(33) İ.Hakkı Albayrak, İşçilik Maliyetlerinin Ayırımı, Maliyetlere Yüklenmesiyle ilgili sorunlar, Muhasebe Enst.Dergisi, Yıl 4 Sayı 11, s. 51

(34) Horace R.Brock, Charles E.Palmer and Fred C.Archer, Cost Accounting, Second Edition, McGraw-Hill College Accounting Series, s.80

(35) Fahir Bilginoğlu, Genel İmalat Masraflarının Masraf Yerleri itibarıyla Planlanması, Muhasebe Enst.Dergisi, Yıl 1 Sayı 2, s.64

doğrudan olamayacağından bu gruptaki giderler masraf merkezleri ve ürün cinsleri itibarıyla belirli dağıtım kriterleri yardımıyla yük-
leme yapılır.

İşletmelerde bir ürün cinsinin üretilmesi veya yıllık maliyet hesaplanması hallerinde genel imalat giderlerinin hesaplanması ve imalata yüklenmesi bir problem oluşturmaz. Fakat, birçok mamülün üretilmesi halinde her bir mamülün bu giderlerden ne miktar pay al-
cağının hesaplanması, yukarıda da ifade edildiği gibi giderlerin ni-
teliklerine göre tesbit edilecek yükleme oranları yardımıyla olmak-
tadır.

Genel İmalat Giderleri, işletmeden işletmeye ve zaman içeri-
sinde değişiklikler göstermekle beraber genel olarak aşağıdaki gibi
sınıflandırılabilir⁽³⁶⁾.

a) Endirekt Hammadde ve Malzeme Giderleri:

- Üretim sürecinde kullanılan önemsiz parçalar
- Küçük Aletler
- Yağlar

b) Endirekt İşçilik Giderleri:

- Ustabaşı giderleri
- Fabrika içinde çalışan memurlara yapılan ödemeler
- Fabrika yöneticilerine ödenen ücretler
- İşçi giriş-çıkış ve zaman kartlarını tutan personele yapı-
lan ödemeler
- Tamir ve temizlikle görevli olanlara ödenen ücretler
- Santrol memurlarına ödenen ücretler
- Depo koruyucularına ödenen ücretler
- Ambar memurlarına ödenen ücretler
- Direkt işçilerin boş zaman giderleri

(36) Horace R. Brock, Charles E. Palmer and Fred C. Archer, s.80

- Direkt işçiler için ödenen prim ve fazla mesai ücretleri

c) Diğer Genel İmalat Giderleri:

- Ücretliler için ödenen vergiler
- Çalışanların sigorta karşılıkları
- Fabrika binasının, deposunun, depolarının vb. kirası
- Donatım ve fabrika binasının amortismanı
- Yangın ve kaza sigorta giderleri
- Emlak vergisi
- Onarım ve bakım giderleri
- Bozulan ve çürüyen mallara ait giderler
- Fabrika hizmet giderleri (Isıtma, aydınlatma vb.)

1.7. MASRAFLARIN MERKEZLERİ (YERLERİ) VE MASRAFLARIN DAĞITIMI

1.7.1. MASRAFLARIN MERKEZLERİ

Yalnızca bir tek ürün üreten yada üretim süreci basit, küçük işletmeler için maliyet fiyatının hesaplanması aşağıdaki gibi basit bir yolla olabilir.

Dönem Giderleri: T

Üretim Miktarı : N

Maliyet (Birim) Fiyatı: $\frac{T}{N}$ 'dir. Sadece bir yetkilinin sorumluluğu altında toplanmış olan bir işletmede giderler bütünüyle üretime katılır ve üretim maliyetini meydana getirir. Fakat, işletme büyüdüğünde iki karışık durum ortaya çıkar.

a) Belirli bir dönemde işletme bir tek ürün üretmez, bir tek siparişi yerine getirmez.

b) İşletme işlevlerine göre bölümlenir. (Tedarik, Üretim, Yönetim)

Bu işlevler de kendi aralarında daha küçük ünitelere ayrılabilir (Atölye, kısım, servis gibi)

Bu durumda sadece farklı ürünlerin ya da siparişlerin maliyet fiyatlarının araştırılması yanında işletme maliyeti ya da her değişik organların, işlevlerin ya da birimlerin katılma maliyetini de araştırmak zorunlu olmaktadır⁽³⁷⁾.

Masrafların yapıldığı veya yüklendiği hesap ünitelerine "Masraf Yerleri"⁽³⁸⁾ denir. Bir masraf yerinin üç fonksiyonu vardır. Bunlar: a) Masrafları bünyesinde toplayarak, mamüllere yüklenecek masraf payının hesabını mümkün kılar.

b) Masrafların dağıtıldıkları yerler bakımından kontrolünü sağlamak.

c) Masrafların daireler bakımından planlanmasını sağlamak.

1.7.1.1. Masraf Merkezlerinin Çeşitleri:

1.7.1.1.1. Esas Masraf Merkezleri: Mamülün üretiminde fiilen çalışılan teknik ünitelerdir. Esas masraf merkezlerinde toplanan masraflar, buralardan imalata kolaylıkla yüklenebilir. İmalatın türüne göre esas masraf yerlerinin sayısı da artabilir. Örneğin: Bir dokuma fabrikasında esas masraf merkezleri; iplik, dokuma, boyama, kumaş, dikim, konfeksiyon gibi olabileceği halde üretimin özelliklerine göre bu sayı artıp veya eksilebilir.

1.7.1.1.2. Tali Masraf Merkezleri: İşletmenin ana faaliyet konusu dışında kalmakla beraber üretimin teknik nitelikleri gereği imali zaruri olan birtakım tali mamüller üzerinde çalışılan teknik üni-

(37) Gök, s. 96

(38) Akşit, s. 71

telerdir⁽³⁹⁾. Bu imalat, tali ürünlerin değerlendirilmesi için (nişasta üretiminde tutkal imali) yapılabileceği gibi, işletmenin fazla miktarda kullandığı bir maddenin(ambalaj maddesi) bizzat üretimi veya üretim için hayati öneme sahip girdilerin temini için inşa edilen(elektrik santrali) birimlerden oluşur.

1.7.1.1.3. Yardımcı Masraf Merkezleri: Üretimin asıl konusunu teşkil eden mamül ve hizmetlerin imalinde bizzat gelişilmeyen ancak, ana ve tali mamüllerin ve hizmetlerin de aksamadan üretilmesi için asıl masraf merkezlerine yardımcı olan masraf merkezleridir. Yardımcı masraf merkezlerinde toplanan masrafların, ana ve tali mamüller ve hizmetlerle doğrudan ilişkisi söz konusu olmadığından biriken masraflar doğrudan bu mamüllere devredilmemekte ancak çeşitli kriterlere göre dağıtım yapılmaktadır. Bu masraf merkezlerinde toplanan masrafların esas ve tali masraf merkezlerine dağıtılması zorunludur. Çünkü; eğer asıl ve tali masraf merkezlerinde üretimi yapılan mamüller olmasaydı, yardımcı masraf merkezlerinin de teşkili söz konusu olmayacaktı.

1.7.2. MASRAFLARIN DAĞITIMI

Yapılan bütün hesaplamalar ve kayıtlarla birlikte Maliyet Muhasebesinin amacı masrafları imalata en doğru bir şekilde dağıtmaktır. Masraf unsurları olan; direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel imalat masrafları ile aynı adı taşıyan hesaplar, çeşitli iktisadi olaylar sonucu çalışmaya başlar. Sonuçta bu hesaplar da masraf türleri oluşur. İşte bu noktada dağıtım olayı başlar ve üç kademeli bir görünüm arzeder.

(39) Akşit, s.72

a) Direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel imalat giderleri hesaplarında oluşan giderlerin imalat ve yardımcı masraf yerlerine dağıtımıdır.

b) Birinci kademedен sonra yardımcı masraf yerlerinde biriken masrafların esas masraf merkezlerine bir başka değimle imalata dağıtımı c) İki dağıtım aşamasından sonra, esas masraf merkezinde toplanan masrafların mamüllere dağıtımıdır.

Üretim süreci boyunca hangi merkezde ne kadar hammadde kullanıldığını ve ne kadar işçilik harcaması yapıldığını tesbit etmek kolay olduğundan direkt gider şeklindeki bu masrafları dağıtmak bir sorun olmamaktadır. Çünkü; hangi merkezde ne kadar işçilik ve hammadde kullanıldığını tutulan kayıtlar yardımıyla her zaman elde mevcuttur. Asıl sorun, çoğu zaman mamüllerle ve masraf merkezleri ile ilişkilendirilemeyen Genel İmalat Masraflarının dağıtımıdır.

Direkt hammadde ve malzemeyi; malzeme istek formları ve stok çıkış kartları, direkt işçilikleri; işçi çalışma kartları yardımıyla bu adlar altında oluşan giderlerin ne kadarının hangi merkeze ait olduğunu tesbit etmek güç değildir. Fakat, üretimle doğrudan ilgili olmayan genel imalat giderlerinin dağıtımı asıl konuyu oluşturur. Genel imalat giderleri hernekadar doğrudan imalatla ilişkili değilse de masraf merkezleri ile direkt bir ilişkisi vardır. Bunun için bu masrafların ilgili masraf merkezine doğrudan dağıtılmalıdır. Örneğin: Makine amortismanı ve ustabaşı ücretleri gibi. Gider merkezleri ile direkt ilgisi bulunan masrafların ilgili masraf merkezine doğrudan dağıtımı gerektiği halde fabrika binası amortismanı, sigorta, vergi, temizlik masrafları gibi birtakım masraflar gider yerleri ile doğrudan ilişkilendirilemediğinden bu masrafların dağıtımı birtakım elçü-

ler yardımı ile mümkün olabilmektedir.

Gider merkezlerine direkt dağıtılmayan genel üretim giderlerinin , gider merkezlerine dağıtımı için kullanabilecek bazı dağıtım ölçü ve anahtarları aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir.

<u>Genel İmalat Gideri Türleri</u>	<u>Dağıtım Ölçüsü (Anahtarı)</u>
Fabrika Binası amortismanı	Yüzölçüm (m ²)
Bakım onarım giderleri	Makina adedi
Enerji ve ısıtma gideri	Makina gücü, radyatör adedi, Hacim
Sosyal giderler	İşçi sayısı

Masrafların dağıtılması, düzenlenecek bir masraf dağıtım tablosu ile hem daha kolay ve hızlı hem de bütün oluşumu bir bütün olarak gözönüne sergilemesi bakımından büyük faydalar sağlar. Masrafların dağıtımında; basit dağıtım yöntemi, matematik dağıtım yöntemi, çapraz dağıtım yöntemi, planlı dağıtım yöntemi ve kademeli dağıtım yöntemi gibi birçok dağıtım yöntemi bulunmaktadır. Uygulamada daha çok tercih edilen Kademeli Dağıtım Yöntemini ele alarak kısa bir örnek ve Şekil I.9 yardımıyla masrafların dağıtımının nasıl yapılacağını açıklanacaktır.

ÖRNEK: XYZ İmalat işletmesinin Ocak 1989 ayı için Maliyet Muhasebe servisinden aşağıdaki bilgiler elde edilmiştir. İşletmede A.B.C. şeklinde üç esas masraf yerine karşılık, Tamir-Bakım, Elektrik Santrali ve su olmak üzere üç de yardımcı masraf yeri mevcuttur. Bu dönemle ilişkin direkt işçilik ile direkt hammadde ve malzeme masrafları şu şekildedir.

<u>ESAS MASRAF YERLERİ</u>	<u>MASRAF ÇEŞİDİ</u>		<u>MASRAF TUTARI</u>
	<u>D.Hammadde</u>	<u>D.İşçilik</u>	
A	500.000	300.000	800.000
B	200.000	150.000	350.000
C	450.000	275.000	725.000

Yardımcı masraf merkezlerinden; Tamir-Bakım servisindeki masrafların dağıtım ölçüsü işçi sayısı, elektrik santralinde oluşan masrafların dağıtım ölçüsü Kw/h ve Su yardımcı masraf merkezinde biriken masrafların dağıtımında da harcanan su(M³) esas alınmak üzere dağıtım yapılacaktır. Yardımcı masraf merkezlerinde toplanan masrafların dağıtımına esas olacak dağıtım ölçülerinin masraf merkezlerine göre dağılımı de aşağıdaki gibidir.

<u>MASRAF MERKEZLERİ</u>	<u>İŞÇİ SAYISI</u>	<u>ENERJİ(Kw/h)</u>	<u>Su(M³)</u>
Tamir-Bakım	5	25	15
Elektrik Santrali	7	15	8
Su	3	10	7
A Esas Masraf Merkezi	15	75	4
B " " "	20	100	12
C " " "	10	50	14
TOPLAM	60	325	60

Yukarıdaki bilgilere ilave olarak çeşitli iktisadi olaylar sonucunda dönem boyunca masraf merkezlerine göre biriken Genel İmalat Masrafları toplamı da şöyledir.

<u>MASRAF MERKEZLERİ</u>	<u>GENEL İMALAT GİDERLERİ TOPLAMI</u>
Tamir-Bakım Servisi	150.000.-
Elektrik Santrali	100.000.-
Su	50.000.-
A Esas Masraf Merkezi	200.000.-
B " " "	250.000.-
C " " "	150.000.-
TOPLAM	900.000.-

a) Tamir-Bakım Yardımcı Masraf Merkezinde Biriken G.İ.Giderlerinin Dağıtımı:

<u>Masraf Merkezleri</u>	<u>Yükleme Oranı</u>	<u>(x) İşçi sayısı</u>	<u>(=) Dağ.Mas.Top.</u>
Elektrik Santrali	2.727,2	7	19.091.-
Su	2.727,2	3	8.182.-
A Esas Masraf Merkz.	2.727,2	15	40.908.-
B " " "	2.727,2	20	54.544.-
C " " "	2.727,2	10	27.275.-
TOPLAM			150.000.-

b) Elektrik Santrali Yardımcı Masraf Merkezinde Biriken G.İ.

Giderlerinin Dağıtım:

<u>Masraf Merkezleri</u>	<u>Yükleme Oranı</u>	<u>x Enerji(Kw/h)</u>	<u>Dağ.Mas.Top.</u>
Su Yardımcı Masraf M.	506,7	10	5.068.-
A Esas Masraf Merkz.	506,7	75	38.008.-
B " " "	506,7	100	50.670.-
C " " "	506,7	50	25.345.-
TOPLAM			119.091.-

c) Su Yardımcı Masraf Merkezinde Biriken G.İ.Giderlerinin

Dağıtım:

<u>Masraf Merkezleri</u>	<u>Yükleme Oranı</u>	<u>x Kullanılan Su</u>	<u>Dağ.Mas.Top.</u>
A Esas Masraf Merkz.	2.183,3	4	8.554.-
B " " "	2.183,3	12	21.383.-
C " " "	2.183,3	14	33.323.-
TOPLAM			63.250.-

Şekil I.8'deki Masraf dağıtım tablosu üzerinde de görüleceği üzere ayrıca bu konunun başlangıç kısmında da belirtildiği gibi dağıtım üç aşamalı bir süreçtir. Birinci aşamada; masraflar gerçek ölçülere göre masraf yerlerine dağıtılır. İkinci aşamada; yardımcı masraf merkezlerinde biriken masraflar esas masraf merkezlerine dağı-

(x)Yükleme Oranı: Dağıtılacak G.İ.G.Toplamı x İlgili masraf yerinin dağıtım ölçüsü toplamı / Toplam Dağıtım Ölçüsü

5

tılır. Üçüncü aşamada ise, esas masraf merkezlerinde toplanan masrafların memüllere dağıtılmasıdır ki uygulanan maliyet sistemine göre farklı olacaktır. Basit bir ifade ile, Esas masraf merkezlerinde toplanan giderler toplam üretim sayısına oranlanırsa birim üretim maliyeti kolaylıkla bulunabilir.

Kihai amaç memüllerin maliyetini doğru hesaplamak olduğuna ve bunun da ancak sistemli, sürekli, doğru verilerin kullanılmasıyla mümkün olacağına göre işletmedeki bütün birimlerin bu amacı sağlama ya yönlendirilmelerindeki başarı sistemin başarısını da beraberinde getirecektir.

Tablonun düzenlenmesine geçmeden önce bir hususu belirtmekte fayda vardır. Kademeli dağıtım yöntemi en çok kullanılan bir yöntem olmakla beraber yardımcı masraf yerlerinde oluşan masraflardan, masraf yerlerinin kendilerine pay verilmemesi bu yöntemin en önemli sakıncasıdır.

Masraf Yerleri Masraf Çeşitleri	Toplam Masraf.	YARDIMCI MASRAF YERLERİ			ESAS MASRAF YERLERİ		
		Tam-Bak.	Enj.Sant	Su	A	B	C (Aşamalar)
1. D.Hammedde ve Malz. Masrafları	1.150.000				500.000	200.000	450.000
2. D.İşçilik Masraf.	725.000				300.000	150.000	275.000
3. G.İ.Masrafları	900.000	150.000	100.000	50.000	200.000	250.000	150.000
TOPLAM	2.775.000	150.000	100.000	50.000	1.000.000	600.000	875.000
		150.000	19.091	9.132	40.908	54.544	27.275
			119.091	5.068	38.008	50.670	23.345
				63.250	8.544	21.383	33.323
				TOPLAM	1.087.460	726.597	960.943

Şekil: I.8. Kademeli Masraf Dağıtım Yöntemi Çözüm Tablosu

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET SİSTEMLERİ

Sanayi işletmeleri, üretimde kullandıkları üretim faktörlerinin üretime katılma paylarını tesbit ederek, üretilen mal veya hizmetlerin birim maliyetlerini hesaplayabilmek için bir takım tekniklerden yararlanırlar.

Maliyetleme Sistemleri;" Genel olarak birim mal, birim zaman ya da birim hizmet maliyetlerinin hesaplanması amacı ile geliştirilmiş hesaplama teknikleri"⁽⁴⁰⁾ dir.

Üretimi yapılan mamüllerin birim maliyetini hesaplamak için kullanılacak sistem;"Doğrudan mamüllerin cinsine bağlı olduğu gibi işletmenin organizasyon yapısı, büyüklüğü ve kullanılan teknoloji ile yakından ilgilidir"⁽⁴¹⁾. Bu açıdan her işletme tarafından kullanılacak standart bir sistem mevcut değildir. İşletme kendi yapısına uygun bir sistemi benimseyerek, zamanla meydana gelecek değişimleri de takip etmek zorundadır.

Birim maliyetlerin hesabında uygulanan başlıca usuller; istihsal tekniğine, kullanılan rakamların fiili olup olmamasına ve

(40) Alparslan Peker, Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını
İstanbul: 1978, s.263

(41) Bursal, s.256

maliyetlere bütün masrafların yüklenip yüklenemeyeceği kriterlerine göre maliyetleme sistemleri⁽⁴²⁾:

- a) Sipariş Maliyet- Safha Maliyet Sistemi
- b) Fiili Maliyet - Standart Maliyet Sistemi
- c) Tam Maliyet- Direkt Maliyet Sistemi olarak üç ana grupta toplanabilir.

Bu gruplar altında toplanan sistemlerin hiç biri tek başına olayları bütün boyutları ile aydınlatmaya yeterli değildir. Uygulanan sipariş veya safha maliyeti fiili rakamlarla hesaplanabileceği gibi standart veya tahmini rakamlarla da hesaplanabilir. Ayrıca üretimle ilişkisi olsun veya olmasın bütün masraflar üretime yüklenileceği gibi sadece değişken ilk madde ve malzeme ile değişken işgilik ve genel imalat giderlerinin değişken kısmı üretime eklenebilir.

Tatbik edilen maliyet sisteminde, üç grupta toplanan maliyet sistemlerinden en az bir yöntemin bir arada bulunduğu görülür. Örneğin: Tam Maliyet- Fiili Maliyet- Sipariş Maliyet Sistemi

Direkt Maliyet- Standart Maliyet, Safha Maliyet Sistemleri vb. gibi çok sayıda kombinasyonlar oluşturulabilir. Bundan sonraki kısımlarda bu sistemlerden sırası ile;

- Sipariş Maliyet Sistemi
- Safha Maliyet Sistemi
- Standart Maliyet Sistemi
- Birleşik İmalatta Maliyet Sistemi

-Tam-Değişken Maliyet Sistemi ile alınarak Araştırmanın uygulama kısmını oluşturan Üçüncü bölümdeki bazı konulara ışık tutması açısından aklıma gelecek.

(42) M. Celaleddin Atamanalp, Et Sanayi İşletmelerinde Maliyet Problemleri ve Mal.Hes. Metodları, Atatürk Üni.E.vi, Erzurum:1980, s.140

2.1. SİPARİŞ MALİYET SİSTEMİ

2.1.1. Sistemin Genel Özellikleri:

Sipariş Maliyet sistemi, belli partiler halinde üretim yapan her partide diğerlerinden oldukça farklı tür ve nitelikte mamüller üreten işletmelerde, her bir mamül veya mamül grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir.⁽⁴³⁾

Müşteri tarafından özellikleri tesbit edilen belirli miktardaki mamüllerin sipariş üzerine üretimini esas alan işletmelerde bu yöntem uygulanır. Bir müşteri tarafından sipariş edilen mamüllerin üretimi tamamlandıktan sonra, başka bir müşteriye ait aynı veya farklı vasıflardaki mamüllerin üretimine bağlanır. Çok doğaldır ki birbiri ile ilişkisi bulunmayan iki müşterinin siparişlerinin üretimi aynı, çatı altında aynı aşamalardan ve aynı işçilerin ellerinden geçerek tamamlansa dahi mamüllerin vasıflarındaki değişiklikler ve zaman aralığı üretime tesir eden birçok değişkeni olumlu veya olumsuz yönde etkileyeceğinden bu iki siparişin ayrı ayrı izlenmesi zaruri olmaktadır.

2.1.2. Sistemin Çalışma Esasları:

Sipariş maliyet sistemi, direkt hammadde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri siparişlere doğrudan yüklenmekte, genel imalat giderleri ise daha önce açıklandığı üzere dağıtım tabii tutularak siparişlere yüklenir.

(43) Nalan Akdoğan, TSM ve SPK Sistemlerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması, Ankara: 1993, s. 320.

Üretimin tamamlanmasına müteskin hesaplanan toplam maliyet, üretilen birim sayısına bölünerek birim maliyeti bulunur.

Biribirinden çok farklı niteliklere sahip olmasalar ve hatta aynı tür ve aynı nitelikte dahi olsalar farklı müşterilere ait olan siparişlerin ayrı ayrı kayda ve işlenmesi gerekir. Aynı anda birçok kişiye ait çok sayıda siparişin üretimi ile uğrasan bir işletmenin işlerin karışmasına meydan vermeden, bir sistem dahilinde yürütebilmesi için aşağıdaki hususlara azami dikkat göstermelidir⁽⁴⁴⁾.

a) Üretimine başlanılan her bir mamül veya mamül grubu için ayrı bir sipariş numarası verilir ve o sipariş için ayrı bir sipariş maliyet kartı açılır.

b) Direkt hammadde ve malzeme giderleri, malzeme istek fişleri veya fiş özetinde yer alan bilgilerden yararlanılarak ait oldukları üretim partilerine ilişkin sipariş maliyet kartlarına işlenir.

c) İşçi zaman kartları ve özetindeki bilgilerden yararlanarak, direkt işçilik giderleri ait oldukları siparişlerin sipariş maliyet kartlarına işlenir.

d) İşletmede her bir esas üretim yerinde uygulanmakta olan genel üretim gideri yükleme oranları yardımıyla, genel üretim giderlerinin siparişlere dağılımı yapılır ve her siparişin o dönemdeki söz konusu esas üretim yerinden alacağı genel imalat giderleri payı bulunur. Bu pay sipariş maliyet kartında, genel üretim giderlerine ayrılmış bölüme aktarılır.

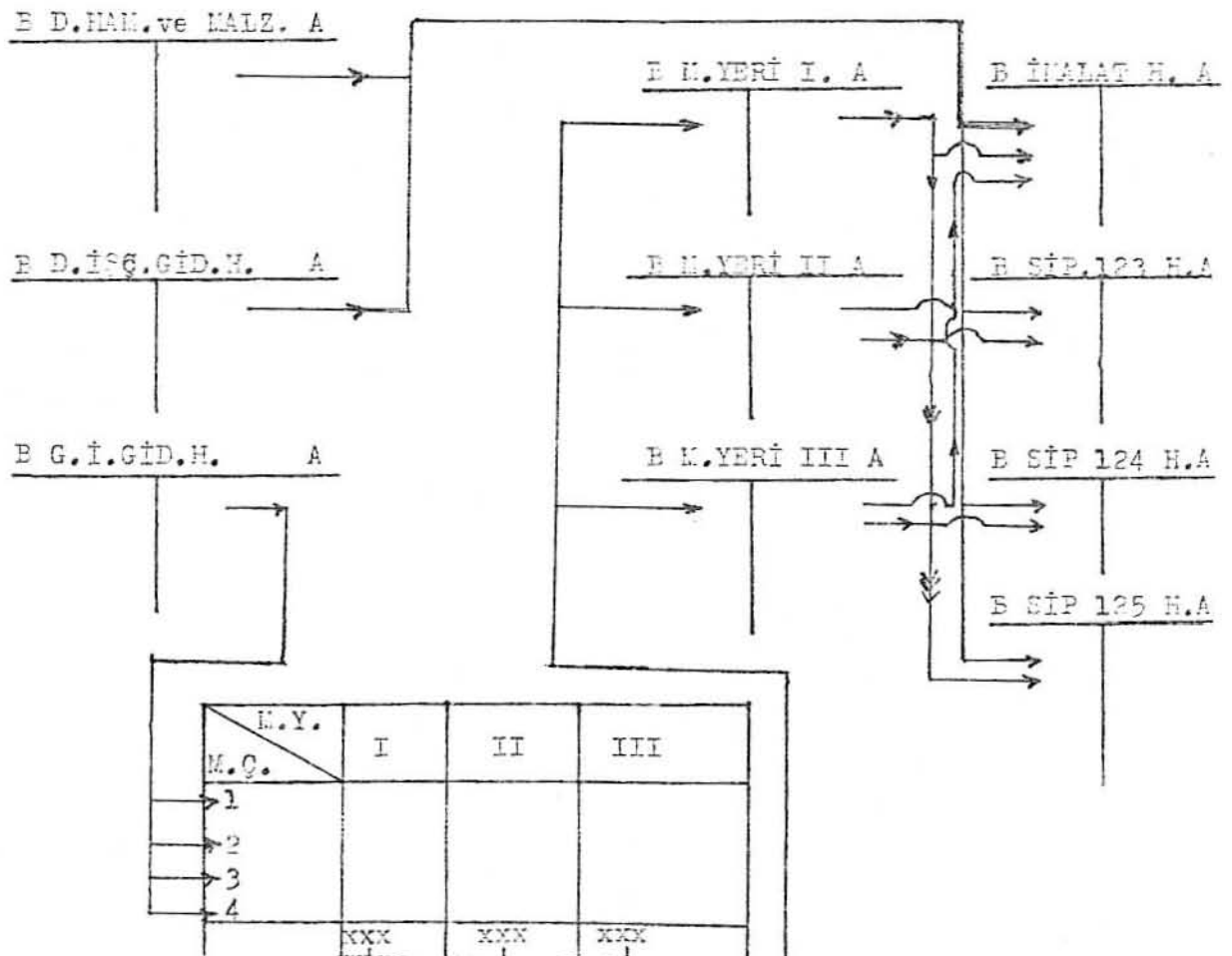
e) Maliyet dönemi içerisinde üretimi tamamlanmış olan siparişlerin, sipariş maliyet kartındaki direkt hammadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri toplan-

(44) Akdoğan, s. 320-321

rak ilgili sipariş partisinin toplam üretim maliyeti bulunur. Bu toplam maliyetin o partide üretilen birim sayısına bölümü ile de birim maliyetler hesaplanmıştır olur.

2) Üretimi tamamlanmış siparişlerin toplam üretim maliyeti üretim hesabından çıkarılarak ambardeki mamüller hesabına devredilir ve sipariş maliyet kartları da mamüller dosyasına takılır. Mamüller ambar giriş belgesi ile ambara alınır. Dönem sonunda henüz tamamlanmamış partilere ait sipariş, maliyet kartlarında o zamana kadar toplanmış giderler, üretim hesabının borç kalanına eşit olmakta ve o dönem sonu yarı mamüllerini göstermektedir.

Sipariş maliyet sisteminin çalışma özellikleri Şekil II.1. üzerinde daha kolay izlenebilir.



2.2. SAFHA MALİYET SİSTEMİ

2.2.1. Sistemin Genel Özellikleri:

Safha maliyeti sistemi, birbirine benzeyen mamülleri sürekli olarak kitle halinde imal eden işletmelerde, stokların maliyetini bulmak amacıyla kullanılır. Bu nedenle safha maliyeti sistemi belirli yada özel mamüllerin imal edilmesini zorunlu kılan sipariş maliyeti sisteminin karışını oluşturur. Safha maliyeti sisteminde belirli bir mal yada mamül grubunun maliyetinin hesaplanmasından çok, belirli bir sayfaya(evreye) ilişkin maliyetler hesaplanır⁽⁴⁵⁾.

Mamül Uniteleri standartlaşmış ve imalat ameliyelerinin devamlı olması halinde faaliyetin planlanması, uygulanması ve kontrolü, mamülleri birbirinden farklı ve imalat işlemlerinin aralıklı olduğu durumlardakine nazaran daha kolaydır ve yöneticilerden daha az dikkat ister⁽⁴⁶⁾.

Bu sistemde hammadde mamül haline gelinceye kadar çeşitli işlem merkezlerinden geçerek mamül olur. Safha veya evre diye adlandırılan işlem merkezlerinde, işlem sırasında çeşitli giderler yapılmaktadır. Bu gider merkezlerinde katlanılan giderler, bu merkezlerde işleme tabi tutulan mamüllere yüklenir. Gider merkezlerinde işlemgören mamül nev'i tek cins olduğunda giderlerin dağıtımında bir güçlük olmadığı halde farklı nev'ilerdeki mamüllerin ayrı işlem merkezinde işlem görmesi halinde giderlerin dağıtımı birçok güçlüğü beraberinde getirmektedir.

(45) Morton Backer, E. Lyle Jacobson, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çeviri: Sadık Baklacioğlu, Beta Basım Dağıtım, s.226

(46) Backer, Jacobson, s.227

Bir nev'i mamül imal edildiğinde; ilgili gider merkezlerinde yapılan masraflar, üretilen birim sayısına bölünerek dağıtım sağlanır. Ancak, birden fazla değişik tür mamül aynı işlem merkezinde işleme tabi tutulurken her cins mamül grubu için masrafların ayrı hesaplanması gerekir ki, sonraki aşamada her mamül grubu için katlanılan masraflar o gruptaki birim mamül sayısına bölünerek dağıtım gerçekleştirilebilsin. Bunun da kolay bir iş olmayacağı açıktır.

Standartlaştırılmamış mamüllerin üretimi, sistemin işleyişini güçleştirdiği gibi, işlem merkezlerinde dönem başı ve dönem sonu yarı mamül stoklarının bulunması ikinci bir güçlüğü oluşturabilir. Bunu aşmak için de "Eşdeğer Mamül Miktarı" olarak tarif edilen, işlem merkezlerinde biriken masraflardan yarı mamül stoklarının ne kadar pay aldığıının hesaplanması gerekir.

2.2.2. Safha Maliyet Sisteminin Fayda ve Zararları:

Yararları:

a) Maliyetler belirli zaman aralıkları ile ve genellikle ay sonlarında hesaplanır. Böylece maliyetlerin hesaplanmasında bir düzen söz konusudur.

b) Mamüllerin homojen olması halinde ortalama birim maliyetin hesaplanması kolaydır.

c) Sipariş maliyeti sistemine göre, daha az emeği ve gideri zorunlu kılar. Uygulanması kolay olan bir sistemdir.

d) İşlem merkezlerinin sorumlularının gerek daha üretkif çalışmaları gerekse de masrafların kontrolü yönünden katkıları sağladığı takdirde birim maliyetler düşürülebilir. Özellikle aynı işlem merkezlerinden birden fazla mevcut ise bu merkez sorumluları arasında olumlu bir rekabet faydalı neticeler verir.

Zararları:

a) Raporların düzenlenmesi gecikir. Bu durum özellikle fiili maliyetler kullanıldığında ve maliyetler dönem sonlarında hesaplandığında ortaya çıkar.

b) Mamüllerin homojen olmaması durumunda, ortalama birim maliyetlerin hesaplanması zordur ve hatalı sonuçlar verebilir.

c) Yarı mamül stoklarının bulunması durumunda, bunların tamamlanma derecelerinin yalnız tesbiti, birim maliyetlerin hesaplanmasını da etkiler. Birim maliyetlerin yalnız olması stokların değerlendirilmesinin ve satılan mamüllerin maliyetinin hatalı olmasına neden olur.

d) Fiili ve tarihi maliyetlerin kullanılması herhangi bir fiili ve tarihi maliyet hesaplamasının sakıncalarını da birlikte getirir. Bu nedenle standartların kullanılması yöneticilere daha yararlı bilgilerin sunulmasına imkan sağlar.

2.3. FİİLİ MALİYET SİSTEMİ

Bu sistem için gerçek veya tarihi maliyet sistemi gibi terimler de kullanılmaktadır. Bu yöntem için fiili maliyet deyiminin kullanılmasına sebep " bilfiil harcama sonucu ortaya çıkan maliyetler olmasındandır." Diğer taraftan tarihi denilmesine sebep, bu maliyetlerin mal ve hizmetlerin elde edildiği tarihe dayandırılmasıdır. Çünkü; bu sistemde maliyetler mal ve hizmetler istihsal edildikten sonra hesaplanmaktadır⁽⁴⁷⁾.

Bu sistem kapsamında imal edilen mamüllere belirli bir zaman süreci içerisinde yapılan faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetler yüklenir

(47) M.Celaleddin Atamanalp, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi Atatürk Üni.Yayınları, Erzurum: 1984, s.268

Fiili maliyet sisteminde, maliyetlerin faaliyet hacmine göre değeri izlenmediği gibi, zaman faktörüne göre de farklılaştırmaya gidilmez. Maliyetlerin dâhım içinde imal edilen mamüllere yüklenmesinde sadece direkt maliyetlerin ve genel imalat giderlerinin belirlenmesi yeterli olmaktadır. Başka bir ifade ile tarihi imalat maliyetleri hammadde taleplerinden, direkt hammadde giderlerinin, zaman kartlarından direkt işçilik giderlerinin alınarak, bunlara genel imalat giderlerinin ilave edilmesiyle belirlenir. Halen uygulamada ve özellikle ülkemizde en çok uygulanan sistem budur.

Sistemin temel prensibi bütün maliyet unsurları için katlanılan giderlerin mamül maliyetlerine fiili rakamlarla geçirilmesidir. Direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerinin maliyetlere yüklenmesi bu prensip doğrultusunda olurken, genel imalat giderlerinin mamüllere aktarılmasında bütçelenmiş genel imalat giderlerine ilişkin rakamlar esas alınır.

Fiili maliyet sistemi, diğer sistemlerin doğruluk derecesini ölçmek ve gözümlemeye almak yönünden, her işletme için belirli dönem sonlarında uygulanması gereken bir sistemdir. Bu sistemin tahmini yada standart maliyetlerle ilgilendirilmeden tek başına kullanılması durumunda; işletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi, maliyet kontrolünün yapılması, özel yönetim kararlarının alınması vb. önemli işlemler yerine getirilemeyecek ve bu nedenle bu sistemin işletmeye sadece kayıtların yapılması ve izlenmesinden başka bir yararı olmayacaktır.

2.4. STANDART MALİYET SİSTEMİ

2.4.1. Standart Maliyet Sistemi ve Temel Kavramları:

Standart maliyet sistemi, ilerive, düşük maliyet sistemlerinden-
dendir. Bir başka deyişle, üretim başlamadan önce olması gereken ma-
liyetlerin hesaplanabildiği ve fiili sonuçlarla karşılaştırılarak
sapmaların hesaplanabildiği, maliyet kontrolüne önemli ölçüde yar-
dımçı olan bir maliyet sistemidir⁽⁴⁸⁾.

Standart Maliyet sistemi, imalatla ilgili bütün maliyetlerin
mümkün maliyetine yüklenabildiği bir sistem olup fiili maliyetlerin
karşıtıdır⁽⁴⁹⁾. "Fiili maliyetler geçmiş dönemde gerçekleşen tarihi
maliyetler iken standart maliyetler, imalattan önce tayin olunur.
Fiili maliyetlerle standart maliyet arasındaki sapma miktarı "fark"
olarak adlandırılır. Farklar, yöneticiler tarafından uygulanan per-
formansın sağlanıp sağlanmadığını gösterir. Standart maliyetler hem
sipariş hem de safha maliyet sisteminde kullanılabilir. Ancak; te-
şebbüsün kısa süreli bir çok işi birden yapması, standart maliyet
sisteminin kullanılmasını imkansız hale getirir.⁽⁵⁰⁾

Sistemle ilgili bu açıklamalardan sonra birkaç kavramı da
açıklamak konunun anlaşılmasını kolaylaştıracaktır.
Standartlar; olması gereken bir durumu veya elde edilmesi arzu edilen
bir amacı belirleyen ölçme ve mukayese esaslarına standart denir.

(48) Uslu, s.323

(49) Yüksel Koç Yalın, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler
İkinci Bası, Seying Matbaası, Ankara: 1974, s.28

(50) Morton Backer, E.Lyle Jacobson, s.290

Maliyet Standartları: bir faaliyetin veya bir mamûlün bilimsel esaslara göre önceden tesbit edilmiş toplam malîyetlerine denir.

Standart Maliyetler: Bir faaliyet veya bir mamûlün belirli şartlar altında ve belli bir faaliyet seviyesinde maliyetini meydana getiren maliyet unsurlarının bilimsel esaslara göre önceden tesbit edilmiş maliyetleridir⁽⁵¹⁾.

2.4.2. Standart Maliyet Çesitleri:

Standartlar farklı yöntemlere göre tesbit edildiklerinden ve amaçlanan hedeflerin farklılığına göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir⁽⁵²⁾.

İdeal ve Nazari Standartlar: İdeal standartlar uygulamada asla ulaşılamayacak kadar yüksek tutulmuş standartlardır. Teşebbüs yöneticilerinde, muhasebe uygulamasına ilk defa bağlandığında ideal standartları uygulama temayülleri vardır. İdeal standartların bir avantajı, düzeltmeye tabi tutulmaksızın uzun bir süre uygulanmasıdır. Yalnız, ideal standartlar bazı kişiler ve makinalar tarafından gerçekleştirilebilir. Dolayısıyla teşebbüs içinde anlayışsızlık havasının doğmasına neden olur.

Geçmişe ait ortalama maliyetler: Standartlar geçmişte seçilen performansın ortalamasına dayandırıldığında takdirde gerçekleştirilmesi kolay bir standart elde edilmiş olur. Bu standartlar geçmişe ait birtakım etkinsizlikleri ihtiva edebileceğinden, değişen şartlara göre standartları da değiştirmek faydalı sonuçlar verir.

(51) Akşit, s.151

(52) Selçuk Uslu ve diğ.leri, Maliyet Muhasebesi, 2.fasikül A.Ü.Fa-
kültesi Yayını, Eskişehir:1990, s.376

Normal Standartlar: Normal ekonomik ve işletme şartları altında gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlere dayanır. Normal standartlar, gelecek beklendeki tahminleri nazara alarak, geçmişte alınan sonuçlara dayandırılmaya yönelmektedir. Bu tip standartların avantajı fazla düzeltmeleri gerektirmemeleridir.

Ulaşılabilir En Yüksek Performans: Anlam bakımından bu standart tipi performans değerlendirme kriteri olarak en elverişli olan standarttır ve kullanma alanı günden güne genişlemektedir. Ulaşılabilir en yüksek performansa dayanan standartlar, kaçınılmazı mümkün olmayan işlemlerin etkinsizliklerini nazara alır. Etkili bir çalışmayla bu standartlara ulaşılabilir, hatta bunlar aşılabılır.

2.4.3. Standart Maliyetlerin Yarar ve Sakıncaları:

Yararları(53)

a) Maliyetlerde meydana gelen sapmalar üzerine dikkat çekerek önceden tayin edilen düzeyde olmamasının nedenlerini ortaya koyar.

b) Standartların kullanılması, yöneticiler nezdinde maliyet muhasebesinin faydalarını sınırlandıran önemli faktörlerin olumsuz etkisini azaltır.

c) Standart Maliyet Sisteminde, maliyet değişimleri üzerinde durulan önemli bir konu olduğundan, işletme içinde daha bilinçli maliyetleme yapılabilir. Ustabaşı ve işçilere, yapılan işlerin önemi ve verimliliğe olan katkısı benimsettirilebilirse maliyetlerin, ancak çabaların birleştirilmesi yolu ile düşürülebileceği gerçeğine içten inanırlar.

(53) John J.W.Neuner, Samuel Prumer, Cost Accounting(Principles and Practice) Seventh Edition, 1976, s.518

d) Standart Maliyetler, standartlaşma ve uzmanlaşma sağlar. Standart maliyetlerin uygulanabilmesi ancak üretim yöntemlerinin ve mamüllerin standartlaştırılmasına bağlı olduğundan, standartlaşma sonucu rutin niteliği taşıyan işleri icra eden işçilerin uzmanlaşması bozuk mamül imeli veya üretim girdilerinin israfını önleyerek olumlu katkılarda bulunur.

Sistemin yukarıda sayılan faydalarının yanında bir takım da sakıncaları vardır. Bunlar⁽⁵⁴⁾ :

a) Standartların iyi belirlenmemiş olması veya eskimesi tehlikelerde yanlış sonuçlara yol açabilir.

b) Maliyet hesaplarında standartlara fazla önem verilmesi fiili maliyetlerin izlenmesinde ihmellere yol açabilir.

c) Sistem, kontrol bakımından zahalı hesap ve kayıt işlemleri gerektirebilir.

d) Standartlar, personel üzerinde bir nevi baskı unsuru olur işletme içi beğeri ilişkileri gerginleştirebilir.

e) Her işletmenin yapısı böyle bir sistemi uygulamaya elverişli olmayabilir.

Yukarıda bahsedilen özelliklerle de son maddedeki sakıncaya telefi edecek ve bunlara ilâve olarak çıkması muhtemel sakıncaları önleyecek bir sistemi oturtabilmek için öncelikle:

a) İşletmenin modern bir organizasyon yapısına sahip olması yanında personelinde görev yetki ve sorumluluklarının açıkça belirlenmiş olması gerekir.

(54) Nesuhi Bursalı, Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulanması, 2. Bası, Muhasebe Enst. Eğitim ve Araştırma Yayını, İstanbul, 1987, s. 332

b) Üretilcek mallar minimum olduğu kadar tek cins olmalıdır. İmalat sürecinin standart ölçüler uygulamaya elverişli olması gerekir. Bununla beraber kullanılan üretim faktörlerinin miktar ve fiyat bakımından sık sık değişmemesi gereği sistemin gelişmesinin en şartlarıdır.

2.4.4. Standartların Belirlenmesi:

Standartların belirlenmesi bu sistemin en önemli aşamalarından biridir. Bu aşama teknik bir nitelik arzettiğinden işletme/teki teknik personel ile muhasebe servisinin ortaklaşa girişimleriyle standartlar belirlenebilir. Tek tarafın belirleyeceği standart uygulama özelliğinden uzak bulunabilir. Sistemin başarısı; doğru, anlamlı ve uygulama niteliği olan standartların belirlenmesi ile çok yakından ilgilidir. Bunun için işletmedeki kısım sorumlularının standartların belirlenmesi sürecine bilfiil iştirakleri sağlanmalıdır.

Standart maliyet, standart olarak kabul edilen bir niceliğin yine standart olarak kabul edilen bir fiyat ile çarpımı sonucu bulunur. Herbir maliyet unsuru için ayrı standartlar hesaplanır. Bunlar:

2.4.4.1. Direkt Hammaddeler ve Malzeme Standartları:

2.4.4.1.1. Miktar Standardı

2.4.4.1.2. Fiyat Standardı

2.4.4.2. Direkt İşçilik Standartları

2.4.4.2.1. İşçilik Zaman Standardı

2.4.4.2.2. İşçilik Ücret Standardı

2.4.4.3. Genel İmalat Giderleri Standardı

Standart Maliyet Sisteminin işleyişi, yukarıda sayılan üç ana standardın tesbitiyle doğrudan ilişkilidir. Bu kısımda kısaca bu standartların nasıl belirlendiği açıklanacaktır.

2.4.4.1. Direkt Hammadde ve Malzeme Standart Maliyetinin Belirlenmesi:

2.4.4.1.1. Hammadde ve Malzeme Miktar Standardı: Bir mamülün bünyesinde yer alacak direkt hammadde ve malzemelerin belirlenmesi için ilk aşamada, mamülün üretiminde hangi hammadde ve malzemelerin hangi kalitelerinin kullanılacağını bilmesi gerekir. İkinci Aşamada; bir birim mamül elde etmek için birinci aşamada tesbit edilen hammaddelerden ne kadar kullanılacağını, endüstri mühendislik hizmetleri, deneyimli personelin görüşleri ve geçmiş yılların verileri doğrultusunda tesbit edilmesi gerekir. Bu şekilde belirlenen miktar standardına üretim sırasında meydana gelmesi muhtemel normal faturaların da ilave edilmesi gerekir.

2.4.4.1.2. Hammadde ve Malzeme Fiyat Standardı: Fiyatların işletme dışı ortamda oluşması ve bu oluşumu işletmenin etkileme gücünden yoksun bulunması, özellikle fiyat yükselişlerinin devamlı olduğu ekonomiler ile ülke parasının döviz karşısında sık sık değiftiği ülkelerde bu standardın tesbiti çok zordur. Bununla beraber muhasebe bölümü satınalma servisinin de yardımlarıyla ve aşağıdaki hususlarında gözönünde bulundurulmasıyla bu standart belirlenmelidir.

- Geçmişteki Fiyatlar
- Enflasyon oranındaki beklentiler
- Döviz kurlarındaki muhtemel değişme oranları
- Sözleşmelerde üzerinde anlaşılmaya varılan fiyat
- Kamu otoritesinin ithalat politikası hakkındaki düşünceleri
- Alışlarda temin edilebilecek iskonto oranları

2.4.4.2. Direkt İşçilik Standart Maliyetinin Belirlenmesi:

2.4.4.2.1. İşçilik Zaman Standardı: İlk aşamada, mamülün imalat sürecinden geçerken hangi işlemlere tabi tutulacağını ve bu iş-

leri hangi nitelikteki personelin yapacağı tesbit edilir. İkinci aşamada; iş örnekleme, hareket ve zaman etütleri yardımı ile bir birim mamül için gerekli zaman tesbiti yapılır. Burada normal aksaklıklar ve olağanüstü durumlar için hesaplanan süre kayıplarının eklenmesi gerekir. Böylelikle her bir işlem için ayrı ayrı hesaplanan direkt işçilik süreleri birleştirilerek, mamül için harcanacak standart direkt işçilik zamanı bulunur.

2.4.4.2.2. İşçilik Ücret Standardının Belirlenmesi: Direkt işçilik ücret standardı belirlenmeden önce, iş değerlemesi ve iş tanımlarının yapılarak, zor işler için belirlenecek standart ücretle kolay işler için belirlenecek standart ücretin farklılaştırılması sağlanmalıdır. Zaten, toplu sözleşmelerle belirlenen ücretler işletme için bir standart niteliği taşır. İşletmenin bu şekilde kararlaştırılmış bir ücreti indirme imkanı olmadığından işletme için veridir.

2.4.4.3. Genel İmalat Maliyeti Standartlarının Belirlenmesi:

Direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri dışında kalan, üretimin devamı için yapılması zorunlu olan fakat her birim mamülün bünyesine ne kadar girdiği doğrudan tesbit edilemeyen giderler daha önce genel imalat giderleri olarak tanımlanmıştı. Nasilki, direkt hammadde standart maliyeti için; standart direkt hammadde miktarı ile standart fiyatının çarpımı, direkt işçilik standart maliyeti için de; direkt işçilik zaman standardı ile direkt işçilik ücret standardının çarpımı gerekiyorsa genel imalat maliyetleri standart tutarının belirlenmesinde de hesaplama biçimi benzer olup, önce standart miktar ve standart fiyat belirlenir. Genel imalat maliyet-

leri; is Blöüü. yükleme Blöüü veya yükleme oranı olarak adlandırılan aracı Blöülerle mamüllere dağıtılmaktadır. Bunun için bu tür giderlerin dağıtımında esas alınan standart yükleme oranlarının bilinmesi gerekir. Standart yükleme oranlarının hesabında aşağıdaki işlemler yapılır⁽⁵⁵⁾.

a) Her bir sorumluluk merkezi için bir çalışma Blöüü belirlenir. Direkt işçilik saati, makine saati vb.gibi,

b) Bütçelenen çalışma hacmi (beklenen kapasite) belirlenir. Bütçelenen çalışma hacmi, üretilmesi planlanan mamül miktarının çalışma Blöüü cinsinden ifadesidir.

c) Bütçelenmiş çalışma hacmi düzeyine göre genel imalat giderleri bütçesi hazırlanır. Bütçenin esnek bütçe olması ve giderlerinin değişken ve sabit unsurlarına ayrılması uygun olur.

d) Her bir sorumluluk merkezi için düzenlenen esnek bütçeler bütçelenmiş çalışma hacimlerine bölünerek standart değişken oran ve standart sabit oran ve bu iki oranın toplamı olan genel standart oran bulunur.

e) Her bir sorumluluk merkezi için hesaplanan bir birime düşen çalışma düzeyi ile standart oranlar çarpılarak her bir gider yerinin standart Genel imalat giderleri tutarı bulunur. Gider verilerinin çarpımları toplamı mamül birimi başına düşen standart genel imalat giderleri tutamını verir.

2.4.5. Farkların Hesaplanması:

Standart maliyet sisteminde, standartlar belirlendikten sonra

maliyetler bu standart değerler üzerinden hesaplanır. Maliyetler bir yandan standart tuturlarla hesaplanırken bir yandan da fiili rakamlarla hesaplanan maliyetler bulunur. İste fiili ve standart değerler üzerinden hesaplanan maliyet tutarları arasındaki sapma olarak adlandırılan "fark" lar bu sistemin en önemli bir konusudur. Fiili maliyetlerin, standart maliyetlerden fazla olması haline "eksik" yada "olumsuz fark", standart maliyet tutarının fiili maliyet tutarından fazla olmasına değerfi" yada"olumlu fark" denir.

Farkların analizi: standart maliyetlerin ana işlevi olan maliyet kontrolünü gerçekleştirebilmesi ve farklar konusunda gerekli kontrol önlemlerinin alınabilmesi için söz konusu sapmanın ne kadarının hangi gider merkezinde ve hangi gider türünde ortaya çıkmış olduğunu bilmesini sağlayarak, herhangi bir gider merkezinde maliyet unsurlarından birinde meydana gelmiş bir farkın hangi nedenlerden dolayı ortaya çıktığını tesbit etmek noktasında sistem içinde önemli bir konu özelliği taşımaktadır. Ayrıca, böyle bir çalışma kontrol dışı unsurları kontrol edilebilir unsurlardan ayırmaya yardımcı olur. Kontrol edilebilen unsurların tesbiti ile farkların nedenleri, nerede ortaya çıktıkları ve sorumluların kimler olduğu öğrenilebilir. Kontrol edilemeyen unsurların ise stoklar ve Satılan mal maliyetlerine yansıtılmasıyla bunların da olması gereken tutarlarıyla değerlendirilmesi sağlanmış, planlama ve karar almaya katkıda bulunmuş olur.

2.5. TAM VE DEĞİŞKEN(DİREKT) MALİYET SİSTEMİ

Bu sistem, üretim sürecinde harcanan her türlü giderin mamül maliyetlerine ilave edilip edilmeyeceği konusu üzerine eđilmektedir.

2.5.1. TAM MALİYET SİSTEMİ

Üretilen mamüllerin, maliyetine, değişken üretim giderlerinin yanısıra sabit üretim giderlerinin de ilave edildiğı bir sistemdir. Bundan sonraki kısımda açıklanacağı üzere direkt maliyet sisteminde maliyetlere sadece değişken nitelikteki üretim ve satış giderleri ilave edilmektedir.

Yöntemin esas bu olmakla birlikte uygulamada değişik görüşlerle karşılaşmaktadır.⁽⁵⁶⁾

a) Bu görüşe göre; tüm giderlerin, işletmenin temel işlevleri olan üretim ve satışta toplanması savunulmaktadır. Bu yaklaşıma göre mamül ile ilgili giderler; doğrudan doğruya üretim işlevine ait giderlerin tümü ile yardımcı işlevlere ait giderlerden üretime düşen payların toplamından oluşacaktır.

b) Bu görüşe göre ise; üretimle doğrudan ilişkili giderler sadece üretim giderleridir. İşletmenin diğer işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olan diğer giderler üretim dışı giderlerdir. Bu işlevlerce sağlanan yararlar zamanla tükenmektedir. Böylece mamüllerin üretilip stoklanmasıyla, söz konusu diğer işlevlerin sağladığı yararlar depolanmamış olmaktadır.

(56) Selçuk Uslu ve diğerleri, s. 415

Tam maliyet sistemi ile ilgili günümüzdeki en yaygın uygulama aslında her iki görüşü bir ölçüde birleştirmektedir. Buna göre; üretim dışı giderler, tümüyle dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

Dolaysız maliyet usulu ile tüm maliyet usulü arasındaki temel fark, değişmeyen imalat giderlerinin tabi tutulacağı işlem tarzının ne olacağı noktasıdır. Direkt maliyet sisteminde, değişmeyen imalat giderleri bir mamül maliyet unsuru olarak değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir ve bunun sonucu olarak bir dönem gideri kabul edilirler. Böylece, değişmeyen imalat giderleri yarı mamül ve mamül stoklarının maliyeti içinde yer almazlar. Bu durum ise dönem kârını ve bilanço-
da gösterilen stokların değerini etkiler⁽⁵⁷⁾.

2.5.2. DİREKT(DEĞİŞKEN) MALİYET SİSTEMİ

Sistemin temel özelliği; giderlerin üretimle olan ilişkileri dikkate alındığında sabit ve değişken olarak yapılan gruptan sadece değişken giderlerin üretim maliyetlerine katıldığı, sabit giderlerin mamül maliyetlerine dahil edilmemesidir. Bunun için Şekil: II.2'de de görüldüğü gibi, direkt hammadde, direkt işçilik ve G.İ. Giderlerinin değişken kısmı üretim maliyetlerine dahil edilmekte Genel imalat giderlerinin sabit kısmı ise dönem gideri olarak kabul edilip Kâr/Zarar hesabına aktarılmaktadır.

2.5.2.1. Direkt Maliyet Sisteminin Yarar ve Sakıncaları:

Yararları: Belirli bir faaliyet dönemini kapsayan kısa vadeli kararların verilmesinde, hedeflerin tesbit edilmesinde ve gerçekleşen

(57) Morton Backer, E. Lyle Jacobson, s.390

sonuçlarla hedeflerin karşılaştırılmasında temel bilgileri değişken maliyet verileri sağlamaktadır. Bu doğrultuda hesaplanan katkı payı yüzdeleri yardımıyla, mamül ve mamül gruplarının beklenen net kâra ulaşabilmek için gerçekleştirilmesi gereken satış hedeflerinin saptanması mümkün olabilecektir. Yine yöneticilerin karar vermede yardımcıları olan "Kâra geçiş analizi" ve "Esnek bütçe" uygulamaları değişken giderlerin önemini ortaya koymaktadır.

Bütün bu hususlar gözönüne alındığında direkt maliyet sisteminin sağladığı yararlar ve kullanım alanları iki temel noktada toplanmaktadır⁽⁵⁸⁾

a) Analiz ve Kontrol aracı olarak sağladığı yararlar:

1. Kâr planlamasına yardımcı olur.
2. Katkı payı ve katkı oranlarının hesaplanmasıyla, Maliyet-Hacim-Kâr analizlerinin yapılmasını sağlar.
3. Fiyatı belirleme kararlarına yardımcı olur. Katkı payı ne kadar büyük olursa, sabit giderlerin de o kadar büyük bir kısmı karşılanacaktır. Şu halde maliyetleri yüksek olan işletmeler ya kâr marjlarını düşürürler veya sabit giderlerini düşürme yoluna giderler.
4. Stok değerleri içinde sabit maliyetler bulunmadığından, stoktaki değişiklikler kâr ve zararı etkilemediğinden dönem kârı satışlarla orantılı olarak fiyat-gider ve üretim hacminin sabit kalması şartıyla değişir.

b) Karar Aracı olarak sağladığı yararlar:

1. Yatırım kararlarının alınması sırasında bizzat imal veya dışarıdan satınalma alternatifleri arasında tercih kararlarına yardımcı olur.

b) Üretim araçlarının yenilenmesi sırasında, satınalma veya kiralama tercihleri arasında seçim yapmayı kolaylaştırır.

c) Üretilmekte olup da katkı payları azalan mamüllerin üretim demetinden çıkarılıp çıkarılmayacağına karar vermeye yardımcı olur.

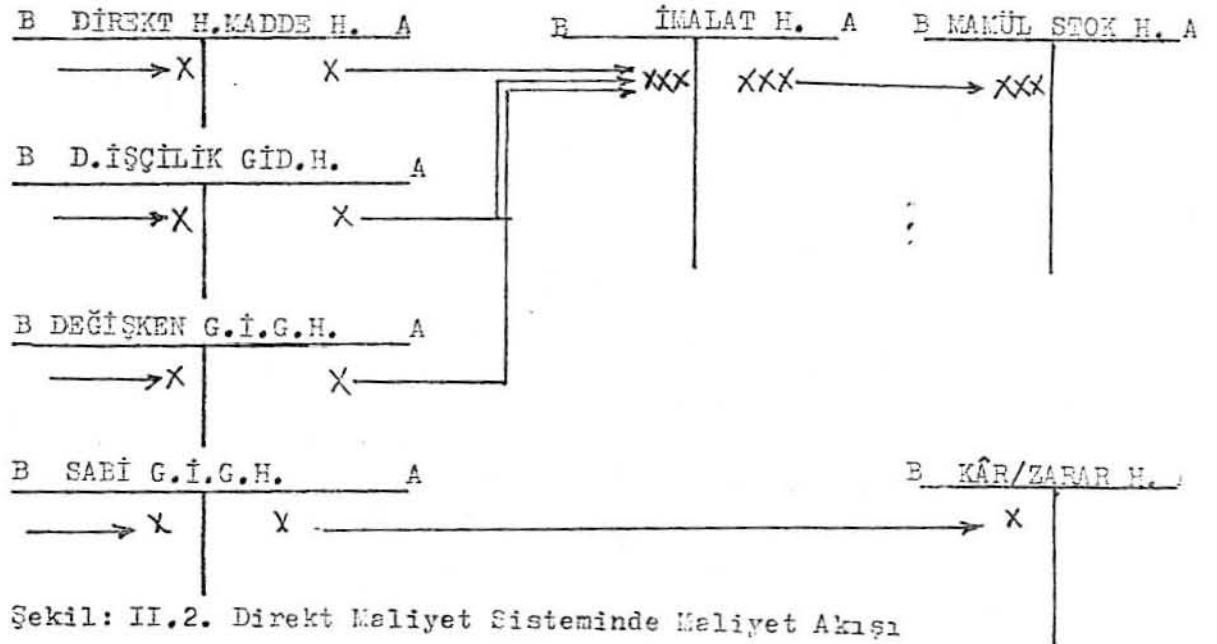
d) Fiyatlandırma politikalarının kararlaştırılmasında bir araçtır.

Sakıncaları:

a) İmalat maliyetlerini söylediği gibi her zaman için sabit değişken olarak ayırmak zordur.

b) Finansal tabloların değişken maliyet sistemine göre yayınlanmasının kabul edilmemiş olmasından dolayı, değişken imaliyet sistemini uygulayan işletmeler, finansal tablolarını tam maliyet sistemine göre düzenlemek zorundadırlar⁽⁵⁹⁾.

c) Stok değerleri içinde sabit maliyetlerin bulunmaması bilançodaki stok varlıklarının değerini düşük göstereceğinden üçüncü şahıslarca işletme aleyhine yanlış düşüncelere yol açar.



Şekil: II.2. Direkt Maliyet Sisteminde Maliyet Akışı

2.6. BİRLEŞİK VE YAN MAMÜLLER MALİYET SİSTEMİ

İmalat faaliyetleri genellikle iki şekilde olmaktadır. İmalat ya sentez(birleştirme) dir. Yani; mamüle vücut verecek çok sayıdaki hammadde, malzeme ve yarı mamüllerin birleştirilmesidir. İnşaat ve montaj sanayiilerinde olduğu gibi, yada analitik(ayırma) bir özellik arzeder. Üretim sürecine giren bir hammaddeden süreç sonunda birçok mamülün ortaya çıkması halidir. Ham petrolün işlenmesi ve et kesim ve paketlenme tesislerinde çalışma bu gruba giren örneklerdir.

Bundan önceki maliyet sistemlerinde, mamül maliyetlerinin hesaplanmasında, her mamülün bünyesine giren hammadde ve işçilik giderlerinin miktar ve tutar olarak ne kadar olduğunun bilindiği farz olunmuştur. Burada ise, iki yada fazla mamülün, bir bütün oluşturan giderlerle imal olunduğu ve girdilerden mamüllere düşen miktar ve tutarın kesinlikle belirlenemediği durum ele alınmaktadır. Özellikle safha maliyet sistemi uygulayan işletmelerde bazı teknik özelliklerden dolayı aynı anda birkaç mamül bir arada imal edilir. Aynı hammadde, aynı üretim sürecinde aynı zamanda üretilen mamüllerden hangilerinin birleşik mamül hangi(si)/lerinin de tali mamül olduğunu anlamaya yarayacak kesin kriterler bulunmamaktadır.

Genel olarak birleşik mamüllerle tali mamüller arasındaki ayırım, mamüllerin satış şekillerine dayandırılmaktadır. Bu kritere göre, iki mamülün satış gelirleri yaklaşık olarak eşit veya toplam satış tutarına göre önemli olduğu takdirde mamüller birleşik, buna karşılık mamülün satış hasılatının toplam satış içindeki oranı önemsiz ise mamül tali mamül olarak sınıflandırılacaktır.

Birleşik mamüllerle tali mamüllerin birbirinden ayrılmasında kullanılan diğer bir kriter " Arzulanan kâr tayin şekli, satıştan önce daha ileri derecede işletme veya pazar kesinliği gibi teşebbüs amaçlarıdır. Örneğin: Sağlam bir pazarı olmayan, toplam üretim vesa-tiş içindeki yeri önemli olmayan bir mamül birleşik değil tali mamül olarak sınıflandıracaktır⁽⁶⁰⁾.

2.6.1. Birleşik Mamüllerde Maliyet:

Birleşik maliyetlerin, birleşik mamüllere dağıtılmasında iki yöntem mevcuttur.

a) Üretim miktarının esas alınması yöntemi: Birleşik masrafların dağıtımında ilk akla gelen kriter bunların miktarıdır. Bu yöntem göre mamüllere dağıtılacak maliyetler, toplam birleşik maliyetlerin toplam üretime bölünerek elde edilen birim başına birleşik maliyet ile ilgili birleşik mamül miktarının çarpımı ile bulunan miktar o mamülün maliyetini verir. Ancak, üretilen mamüller arasında önemli derecede nisbi farklılık varsa (Masa ile sandalye gibi) bu şekilde bulunan sonuç gerçeği yansıtmayacaktır. Bu mahsuru gidermek için mamüllerin nisbi önemlemine göre katsayılar geliştirilmelidir. Örneğin: Üç sandalye bir masa gibi.

b) Piyasa Değerine göre dağıtım Yöntemi: Üretilen birleşik mamüllerin, üretim miktarı ile piyasa satış fiyatının çarpımı neticesinde bulunan toplam satışlarla, toplam birleşik maliyetlerin oranlanması suretiyle bulunacak nisbetin her mamülün satış tutarı ile çarpımı sonucu birleşik mamüllere dağıtılacak maliyet hesaplanmış olacaktır. Fakat, bu iki yöntemin herbirinin kullanımı gerçek durumu tam anlamıyla açıklamaktan çok zaman uzak kalacaktır. Bunun için gerektiği yerlerde her iki yöntem beraber kullanılmalıdır.

⁽⁶⁰⁾Eocker Morton-E.Lyle Jacobson, s. 266

2.6.2. Tali Mamüllerde Maliyet:

Asıl mamül veya müsterek mamüllerin üretimi sürecinde onlarla birlikte üretilen ikinci derecedeki mamüllere tali veya yan mamül denmektedir. Tali mamüllerin piyasa değerinin çok düşük olması halinde bunlar fire veya döküntü olarak değerlendirilerek satışından elde edilen gelirler doğrudan kâr kaydedilebilir. Ancak, ihmal edilemeyecek bir değeri varsa, piyasadaki satış fiyatından geriye doğru yapılacak bir hesaplama ile bulunacak tutar o mamülün maliyeti olarak alınıp, toplam imalat maliyetinden o miktarda pay alacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. MALATYA'NIN SANAYİ YAPISINA TOPLU BAKIŞ

3.1.1. Sanayi İşletmelerinin Sektörel Dağılımı:

Malatya ili sınırları içinde faaliyetini sürdüren sanayi işletmelerinin sektörler itibarıyla sayısal dağılımı Tablo III.1' den izlenebilir.

Sektörler	SAYISI		TOPLAM İÇİNDEKİ YERİ	
	Kamu	Özel	Kamu	Özel
1. Gıda	2	18	50	26
2. Tütün Sanayi	1	-	25	-
3. Orman Ürünleri ve Mobilya	-	2	-	3
4. Tekstil Sanayi	1	8	25	12
5. Kimya Sanayi	-	2	-	3
6. Toprak Sanayi	-	7	-	10
7. Makine Sanayi	-	10	-	14
8. Ambalaj Sanayi	-	5	-	7
9. Yem Sanayi	-	1	-	2
10. Hammadde Sanayi	-	1	-	2
11. Plastik Eşya Sanayi	-	2	-	3
12. Boya İmalat Sanayi	-	1	-	2
13. Kalorifer Kazanı Sanayi	-	2	-	3
14. Konfeksiyon Sanayi	-	4	-	6
15. Çelik Eşya Sanayi	-	1	-	1
16. Çivi İmalat Sanayi	-	4	-	6
TOPLAM	4	62	100	100

TABLO: III.1.1989 Yılı İtibarıyla Sanayi İşletmelerinin Dağılımı

KAYNAK:Gelişen Ekonomisiyle Malatya, Malatya T.S.O. Yayınları, s.62

Tabloda görüldüğü gibi Malatya ilinde 4'ü Kamu, % 68'i de Özel olmak üzere toplam 72 sanayi işletmesi faaliyette bulunmaktadır. Tablo, toplam içindeki % dağılımı itibarıyla incelendiğinde Malatya'da özel sektör sanayi işletmelerinin; % 26'sı gıda sanayiinde, % 14'ü makine, % 12'si tekstil sanayiinde temerküz ettiği görülmektedir. İşletmelerin yapısı hakkında bir fikre sahip olmak için değişik kriterlere göre sınıflandırılma yapılabilir. Böyle yapıldığı takdirde daha anlamlı yorumlara ulaşılabilir.

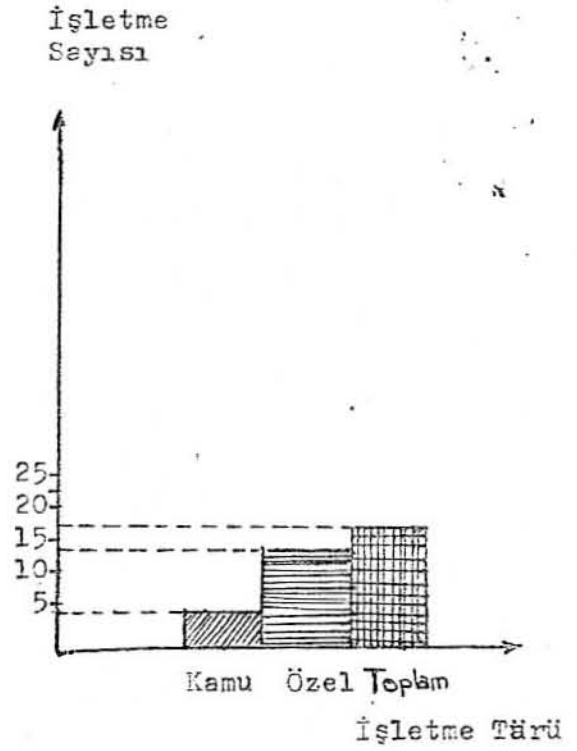
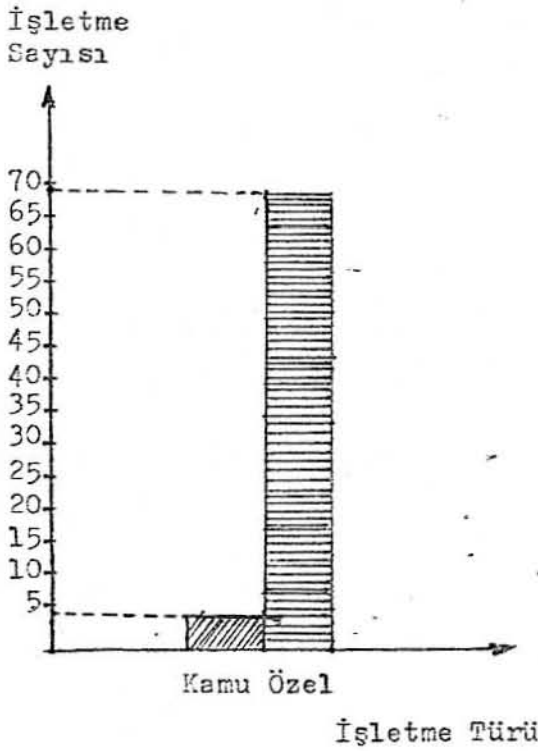
Tablo III.2'de İşletmelerde çalışan işçü sayısı esas alınarak sanayi işletmelerinin sektörel dağılımı verilmiştir. Tabloda sektör dağılımı tüketim malları sanayii ve ara malları sanayii olarak iki ana başlık altında tasnif edilmiştir.

Sektörler	SAYISI		TOPLAM İÇİNDEKİ PAYI %		
	Kamu	Özel	Kamu	Özel	Toplam
Gıda ve Tütün sanayi	3	4	75	30	41
Dokuma ve Giyim Sanayi	1	3	25	23	24
Orman Ür.ve Mobilya Sanayi	-	1	-	8	6
TÜKETİM MALLARI SANAYİ TOP.	4	8	100	61	71
Taş ve Toprağa Dayalı San.	-	3	-	23	17
Kimya Sanayi	-	1	-	8	6
Makina Sanayi	-	1	-	8	6
ARA MALLARI SANAYİ TOPLAMI	-	5	-	39	29
TÜM İMALAT SANAYİ TOPLAMI	4	13	100	100	100

TABLO : III.2. 1989 Yılı İtibarıyla İmalat Sanayi İşletmelerinin Dağılımı (25'den fazla işçi çalıştıran)

KAYNAK: Malatya İl Yıllığı, 1989, s.125

Tablo III.1 ve 2'deki veriler bir çizelgeye aktarıldığında konu daha kolay anlaşılacaktır.



ÇİZELGE:III.1. 1989 YILI İTİBARIYLA
İŞLETMELERİN NİTELİKLERİNE
GÖRE DAĞILIMI

ÇİZELGE:III.2.1989 YILI İTİBARIYLA
SANAYİ İŞLETMELERİNİN NİTELİKLERİNE GÖRE DAĞILIMI (25
den fazla işçi çalıştıran
işletmeler.)

Çizelge 1 ve 2'de çok açıkça görüldüğü gibi çalışan işçi sayısının büyüklük açısından bir kriter olarak alınması durumunda işletme sayısı 72'den 17'ye düşmektedir. Bunun 4'ü kamu, 13'ü ise özel sektördür. Bu durum, Malatya imalat sanayiinin genç ve küçük ölçekli bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Çalıştırılan işçi sayısının onbinlerle ifade edildiği büyük sanayi işletmeleri ve gelişmiş ülkelerdeki işçi sayısı kriteri dikkate alınırse Malatya'daki imalat işletmelerinin birer atölyeden ileri geçmeyeceği açıktır.

Kurulan işletmelerin bölgenin sahip olduğu zenginlikleri ile doğru orantılı olduğu gerçeği dikkate alındığında, tarımsal faaliyetlerin yoğunlukta olduğu Malatya bölgesinde; gıda, içki ve tütün sanayi, dokuma-giyim sanayiinde faaliyet gösteren işletme sayısının %65'lik bir pay alması yörenin özelliğini yansıtır nitelikte olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kuruluş yeri seçimini etkileyen faktörlerin önem derecesi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılıklar göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde taşıma harcamaları, gelişmekte olan ülkelerde ise dışsal ekonomiler daha önem taşır. Gelişmiş ülkelerde, dışsal ekonomilerden her yörede, aşağı yukarı aynı yoğunlukta yararlanma durumu vardır. Bu koşullar içinde işletmeler toplam taşıma harcamalarını minimize edebildikleri yörelerde kuruluşlarına gerçekleştirmeye çalışırlar. Gelişmekte olan ülkelerde ise, kuruluş yeri seçiminde taşıma harcamalarının önemi devam etmekte, buna karşı dışsal ekonomilerden yeterince yararlanmak, kurulacak bir işletmenin en çok dikkat edeceği konu niteliğini taşımaktadır. Çünkü; altyapı kuruluşlarının bölgelerarası dağılımında önemli dengesizliklerin bulunduğu bu ülkelerde endüstrilerin bir arada bulunmasından doğan dışsal ekonomilerde yine az çok gelişmiş bir kaç bölgede toplanmıştır. İşletmeler, genellikle tüm dışsal ekonomileri kapsayan gelişmiş merkezlere yayılmayı yeğlerler⁽⁶¹⁾.

Malatya Bölgesi, işletmelere dışsal ekonomilerden yeterince istifade etme imkanı sağlayamadığından, sanayi açısından yeterince ilerleyememiş olmakla beraber halen inşaat aşamasında bulunan organize sanayi bölgesi bu eksikliği bir nebze giderecektir.

(61) Zeynel Dinler, Bölgesel İktisat, Uludağ Üni. B.levi s 72-73

Tablo III.2'de görüldüğü gibi Malatya'daki imalat işletmelerinin sektörler itibarıyla % 71'i tüketim malları sanayiini oluşturmaktadır. Bu sektör içerisinde gıda sanayiinin % 40'ın üzerindedir. Ara malları sanayiinin görünümü, tüketim malları sanayiine göre daha düşük bir seviyededir. Tüm imalat sanayi toplamı içerisinde ağırlık tüketim malları sanayiine aittir.

Uzun dönemde hedef olarak belirlenen sanayi yapısına ulaşabilmek için teknolojiyi üretken bir düzeye çıkarmak, ekonomiyi dış etkenlere karşı daha az duyarlı kılmakla ara ve yatırım malları üretebilen sanayilere öncelik verilmesi gerektiği görüşü, kalkınma planlarının temel ilkelerinden birisidir⁽⁶²⁾.

Malatya, Türkiye'nin birçok şehrine kıyasla doğal zenginliklerin bol olmakla beraber, konumu itibarıyla da uygun bir sanayi bölgesi olmaya namzet iken Tablo III.3'de verilen Türkiye Sanayiinin ve Malatya sanayiinin sektörel dağılımı ile Türkiye imalat sanayii içindeki payının azlığı da Türk imalat sanayiinin kendisine dışsal ekonomilerden azami istifade imkanı sağlayan yerlerde toplandığı gerçeğini ortaya koymaktadır.

Tablo III.3'de görüldüğü gibi Malatya İmalat sanayiinin Türkiye imalat sanayi içindeki yerinin % 1'i dahi bulmayan küçük bir paydan ibaret olduğu rahatlıkla anlaşılmaktadır.

(62) Sener Dilek, Doğu Anadolu Bölgesinde Özel Sektör İmalat Sanayiinin Kaynak Sorunları, Doçentlik Tezi, Erzurum:1982, s.60

Sektörler	(1)Türkiye	(2)Malatya Merkez İlçe	2/1 %'si
Gıda, İçki ve Tütün Sanayii	14.740	94	0.637
Dokuma,Giyim eşyası ve Deri	49.953	319	0.638
Orman ürünleri ve Mobilya san.	32.574	237	0.327
Kağıt ürünleri ve Basım Sanayi	3.637	18	0.495
Kimya,Petrol,Kauçuk ve Plastik	5.154	18	0.349
Taş ve toprağa dayalı sanayi	5.521	14	0.253
Metal Ana sanayi	608	-	-
Metal eşya,Makina teçhizat san.	61.113	464	0.759
Diğer imalat sanayi	3.734	12	0.321
TOPLAM	177.034	1.176	0.664
Malatya'ya bağlı İlçelerdeki Toplam Sanayi		408	
TOPLAM	177.034	1.584	0.894

TABLO : III.3. Malatya'da ve Türkiye'de 1989 yılı itibarıyla İmalat Sanayi İşletmelerinin Sektörel Dağılımı (10'dan fazla işçi çalıştıran)

KAYNAK : Malatya İl Yıllığı,1989, s.125

3.1.2.Malatya'da İstihdam Sorunu:

Tablo III.4 ve 5'de 1985 genel nüfus sayımı sonuçlarına göre Malatya'da çalışan nüfusun, çalıştıkları iktisadi faaliyet kollarına göre dağılımı verilmiştir. Faal nüfus olarak kabul edilen 15-64 yaş arasındaki 236.914 kişiden % 69,61'i tarım sektöründe çalışırken % 24,96'sı da hizmet sektöründe çalışmaktadır.

Tarım dışı üretimde çalışan nüfus içinde imalat sanayiinde çalışanların oranı % 32,81'dir.

Sektörler	Sayı	%
Tarım Sektöründe çalışanlar	183.771	69.61
İmalat sektöründe çalışanlar	14.334	5.43
Diğer(Hizmet) Sektörlerde çal.	65.869	24.96
TOPLAM	263.914	100.00
Tarım dışı üretimde çalışan	43.685	100.00
İmalat Sanayiinde çalışan	14.334	32.81

TABLO : III.4. Malatya'da 1985 yılı itibariyle Faal nüfusun sektörel dağılımı.

KAYNAK : D.İ.Enstitüsü 1985 Yılı Genel Nüfus Sayımı sonuçları

Malatya, tarımsal faaliyetlerin yoğun olarak yapıldığı bir şehir olduğundan faal nüfusun büyük bir bölümünün bu sektörde toplanması normaldir. Böyle olmakla beraber tarım dışı faaliyetlerde çalışanların % 32.81'i imalat sanayiinde çalışmaktadır ki hiçte iyimser bir durum değildir. Bugünün gelişmiş ülkelerinde kalkınma sürecinin başlarında imalat sanayiinde çalışanların miktarı ve oranı hizmetler sektörüne oranla fazla iken Türkiye genelinde ve Malatya örneğinde bu durumun tersi görülmektedir. Bu da üretici toplumdan çok tüketici toplum olmanın bir belirtisidir.

İmalat Sanayiinde çalışan 14.334 kişinin, alt sektörler itibariyle dağılımı Tablo III.5'de verilmiştir.

Sektörler	Erkek	Kadın	Toplam	%'si
Gıda,İçki ve Tütün Sanayi	3.763	956	4.719	32.93
Dokuma ve giyim sanayi	4.234	1.022	5.306	37.02
Orman Ürün.ve Mobilya sanayi	1.592	11	1.603	11.18
Kağıt ürünleri ve basım Sanayi	260	5	265	1.85
Kimya,Petrol,Kauçuk ve Plastik s.	251	6	257	1.80
Taş ve Toprağa Dayalı sanayi	127	6	133	0.92
Metal Ana sanayi	104	3	107	0.75
Metal Eşya makina sanayi	1.712	29	1.741	12.14
Diğer İmalat Sanayi	184	19	203	1.41

TABLO : III.5. 1985 yılı itibariyle imalat Sanayiinde çalışanların Sektörel Dağılımı.

KAYNAK : İl Yıllığı, 1989, s.129

İmalat sanayiinde çalışan işgücü içinde 5.306 kişi ve % 37.2 ile Dokuma ve giyim sanayi ilk sırayı, 4.719 kişi ve % 32.93 ile Gıda ve tütün sanayi ikinci sırayı almaktadır. Üçüncü sırayı ise, orman Ürünleri ve Mobilya Sanayi teşkil etmektedir. Bu üç sektörde istihdam edilen işgücü, toplam imalat sanayiinde çalışan işgücünün % 81'ini oluşturmaktadır.

Bunda Malatya'nın ilk kuruluşları olan Şeker Fabrikası, Sümerbank Dokuma Fabrikası ve Tütün fabrikalarının çok sayıda kişiye istihdam imkanı sağlamasının önemi büyüktür.

Türkiye nüfusunun hızlı bir tempo ile artışını sürdürmesi faal nüfusa yeni katılımlara sebep olmaktadır. Çalışabilir yaş ve nitelikteki nüfusa sağlanan iş imkanlarının yetersizliği bir çok kişinin çalışmak istediği halde iş bulamadığı için işsiz kalmaktadır. Bir üretim faktörü olan emeğin üretimde istihdam edilememesi kaynak israfına ve sosyal kökenli bir çok sorunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Tablo III.6' da 1989 yılı sonu itibariyle Malatya'daki işsiz sayısının (İş ve İşçi Bulma Kurumuna Kayıtlı) cinsiyete göre dağılımı verilmiştir.

Tabloda görüldüğü gibi 1989 yılında işe yerleştirilmek üzere yapılan müracaatlarda % 20 artış olmuşken aynı yıl içerisinde işe yerleştirilenlerin oranı ancak % 4.7'dir. 1989 yılında kuruma kayıtlı işsiz sayısında % 15.3 artış meydana gelmiştir. Başka bir ifade

ile iş için müracaat eden 100 kişiden yaklaşık 75 kişi iş bulamamıştır. Tablodaki veriler sadece iş ve işçi Bulma Kurumuna iş bulmak için müracaat edenlerin sayısıdır. Buna, uzun yıllardan beri iş arayıp da bulamadığı için böyle bir müracaat yapmaktan vazgeçenler ile tarım sektöründe gelişir göçüküp de üretime katkısı olmayan gizli işsizlerin sayısı da ilave edilirse istihdam sorununun önemi daha kolay anlaşılır. Ancak, Kalkınmada öncelikli yörelerde uygulanan teşvik tedbirlerinin de etkisiyle kurulmaya başlanan yeni sanayi tesisleri bir çok insana yeni iş imkanları kazandıracaktır.

YILLAR	ERKEK	KADIN	TOPLAM
1989 Yılından devreder işsiz	23.778	7.516	31.294
1989 Yılında iş için Müracaat edenler	4.743	1.281	6.024
TOPLAM	28.521	8.797	37.318
83338			
1989 Yılında İşgücüne katılanların oranı (%)	20	17	20
1989 Yılında işe yerleştirilenler	1.506	274	1.780
1989 Yılında işe yerleştirilenlerin toplama oranı(%)	5	3	4.7
1990 Yılına devreden işsiz sayısı	27.015	8.523	35.538

TABLO : III.6. Malatya'da 1989 Yılında İşe Başvuranlar ve İşe Yerleştirilenler

KAYNAK : 1989 Yılı İş ve İşçi Bulma Kurumu İstatistik Yıllığı

3.1.3. Teşvikler Açısından Malatya'nın Durumu:

Kalkınmada öncelikli yörelerde uygulanacak teşvik tedbirleri hakkındaki 84/8306 sayılı kararnamenin ekli karar 19.7.1984 tarihinde

Bakanlar Kurulunca kabul edilerek 21.7.1984 tarihli resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kararın 5. maddesinde, Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için arazi veya arsa tedariki ile ilgili işlemler Varsaset ve İntikal vergisi, Damga vergisi, Bina ve Sigorta Muameleleri vergisi, Emlak vergisi, Resimler ve Harçlar ile Belediyeler Kanunu gereğince alınan vergi, resim ve harçlardan herhangi bir merciden müsaade almaksızın muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır. Kararın 2.maddesinde ise uygulanacak yatırım indiriminin nisbeti "Kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda % 60 Birinci derecede Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda ise % 100 olarak uygulanacağı kararlaştırılmıştır. Üçüncü maddede ise kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda özkaynak oranı yatırımın karakteristiklerine göre % 36'ya kadar indirilebileceği ifade edilmektedir. Bu, özkaynaklarının yetersizliğinden dolayı yatırım olayına aktif olarak katılamayanlar için önemli bir teşviktir.

Bu maddeler doğrudan yatırımcı ve işletmelere hitap ederken 3. maddede ise "Kamu Ortaklığı Fonunun % 10' u Kalkınmada Öncelikli yörelerde istihdam arttırıcı ve Kamu kuruluşlarının asgari % 10 iştirak ettiği her nev'i yatırımlarda ve bunların işletme finansmanında kullanılır" hükmü ile Kamu Kurumları aracılığıyla da bu yörelere yapılacak yatırım hacmini genişletmiştir.

84/8306 sayılı Kararname eki Kararın 10.maddesinde Kalkınmada Öncelikli Yörelerde 1. ve 2. derecede olma durumlarına göre bir liste verilmiştir. Malatya bu listede 2. derecede Kalkınmada Öncelik-

Bölgelerarası kalkınmışlık farkının giderilmesi, geri kalmış bölgelerin ekonomik gelişmesinin hızlandırılması amaçları ile çıkarılan teşvik tedbirleri sanayici ve işadamları için yeni imkanlar sağlamaktadır. Bu tedbirlerin uygulanmaya konmasıyla büyük kapasiteli olmasa da bir çok sanayi tesisinin teşviklerden yararlanılarak projelendirildiği gözlenmektedir.

Malatya'da teşvik tedbirlerinden istifade etmek suretiyle faaliyete geçmiş bir çok işletme bulunduğuna gibi bir çok işletme de hâle inşaat aşamasındadır. Üç milyon metre karelik bir alan üzerinde kurulan Organize Sanayi Bölgesindeki işletmelerin dağılımı Tablo III.7'de verilmiştir.

SEKTÖRLER	İşletme Sayısı
Tekstil, Dokuma ve Konfeksiyon Sanayii	27
Gıda Sanayii	28
Metal ve Plastik Sanayii	15
Taş ve Toprağa Dayalı Sanayii	4
Kimya Sanayii	2
Kağıt ve Ambalaj Sanayii	3
Orman ürünleri ve Mobilya Sanayii	5
Cam Sanayii	1
Makine Sanayii	4
İlaç Sanayii	1
Diğer İmalat Sanayii	10
TOPLAM	100

TABLO : III.7. MALATYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDEKİ YATIRIMLARIN SEKTÖREL DAĞILIMI

KAYNAK : Malatya Ticaret ve Sanayi Odası

Tablo III.7' de yer alan 100 işletmeden 3'ü faaliyete geçmiş 16 işletmenin inşaatı devam etmekte olup, 10 işletmenin de inşaatına yeni başlanılmıştır. Diğer firmalar için de Organize Sanayi Bölgesinde yer tahsisi işlemleri tamamlanmıştır. Bu firmalar fizibilite aşamasında bulunmaktadır.

Bu tablo, Malatya'ya 1985'li yıllara kadar yapılan yatırımların, yatırım aşamasında olanlar tamamlandığında, yaklaşık iki katı son 15 yıl içinde gerçekleştirilmiş olacaktır. Bu gelişme Malatya ekonomisine ve istihdam kapasitesine küçümsenemeyecek katkılar sağlayacaktır. Yalnız, bir çok işletmenin şevk ve heyecanla yatırımının yapıldığı, üretime geçildiği halde kısa bir süre sonra faaliyetini durdurmak zorunda kaldığı sık görülen örneklerdir. Devletin getirdiği teşvik tedbirlerinin yanı sıra, yatırım aşamasında olan işletmeler ile faal olarak çalışan işletmelerin karşılaşılabilecekleri sorunları anında görebilecek müşavirlik hizmetlerinin öncelikle Kalkınmada Öncelikli Yörelerde daha fazla yaygınlaştırılması gerekmektedir.

3.1.4. Malatya'nın Ticari Yapısının Karakteristikleri:

Malatya'nın şehir içi ticari yaşamında, diğer illerle olan ilişkilerinde ve yabancı ülkelerle olan ihracat bağlantılarında önceki yıllarda ilk sırayı kaysı ve diğer tarımsal kökenli ürünler teşkil ederken 1985 yılından itibaren özellikle ihracata konu mallar nitelik değiştirerek sanayi ürünlerine doğru kayma eğilimi göstermeye başlamıştır. İhraç edilen tarım ürünleri içinde işlenmiş kaysı önemi korumaya devam etmekle beraber yeni kurulacak sanayi işletmelerinin ihracata verecekleri önem dikkate alınırse diğer tarım ürünlerinin

ihracattaki paylarının düşeceği söylenebilir.

Tablo 8 ve 9'da Malatya'dan ihraç edilen ürünlerin mal gruplarına göre dağılımı ile, yapılan ihracatın ülkelere göre dağılımı verilmiştir. 1984-1988 yıllarına ait bilgileri kapsayan tablolar sadece Malatya Gümrüğünden ihraç edilen ürün değerlerini göstermektedir. Malatya kökenli malların ihraç değerleri bunun çok üstündedir. Çünkü: ihracatın değişik bölümleri de İstanbul, İzmir, Mersin ve Gaziantep Gümrük Müdürlüklerinde ihraç edilmektedir.

MAL GRUPLARI	(000 ₺)				
	1984	1985	1986	1987	1988 Ocak-May
- <u>TARIM VE HAYVANCILIK</u>	2.635	78	-	64	12
A) <u>BİTKİSEL ÜRÜNLER</u>	955	30	-	56	12
a-Hububat ve Baklagiller	305	-	-	-	-
b-Meyve ve Sebzeler	525	30	-	-	-
c-Diğer Bitkisel Ürünler	125	-	-	56	12
B) <u>CANLI HAYVAN VE HAYVAN ÜR.</u>	10	-	-	-	-
C) <u>ORMAN ÜRÜNLERİ</u>	1.720	48	-	8	-
- <u>MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI</u>	-	3	-	1.462	-
- <u>SANAYİ</u>	1.116	1.420	448	584	1.689
A) <u>TARIMA DAYALI İŞLENMİŞ ÜR.</u>	816	379	-	-	-
B) <u>SANAYİ ÜRÜNLERİ</u>	300	1.041	448	584	1.689
a-Kimyasal Ürünler	218	544	-	-	-
b>Lastik-Plastik Ürünler	-	-	-	-	15
c-Orman Ürünleri	-	6	448	167	1.139
d-Dokumacılık Ürünleri	7	302	-	417	535
e-Elektrikli Cihazlar	75	-	-	-	-
f-Diğer Sanayi Ürünleri	-	189	-	-	-
TOPLAM	3.901	1.501	448	2.110	1.701

TABLO : III.8.İHRACATIN MAL GRUPLARINA GÖRE DAĞILIMI

KAYNAK: Malatya İl Yıllığı, 1989

Tablo 8'deki veriler 1984 yılından itibaren Malatya'dan yapıl-

maya bağlanan ihracatın istikrarlı olmadığını göstermektedir. 1985 yılı ihracatı, bir önceki döneme göre % 61 oranında azalışı ifade eden 1986 yılı ihracatı da bir önceki döneme göre % 70 azalmıştır. 1986 yılı ile 1987 yılı ihracat rakamları da böyle bir istikrarsızlık örneği ile % 470 artmıştır. 1988 yılının ilk beş aylık ihracatı 1.701.000 olup, ihracattaki artış hızı yılın kalan aylarında da aynı hızla artacak olursa, 1987 yılına göre ihracat 3.2 ye katlanacaktır. İhracattaki bu istikrarsızlığın nedenleri, ihracata konu malların değişken olması, ihracat meselelerini bilen ihracatçı sayısının azlığı, sık sık değiştirilen ihracat teşvik politikaları ve ihracatın değişik merkezlerden yapılmasıdır.

ÜLKELER	(000 ₺)				
	1985	1985	1986	1987	1988 Ocak-Mayıs
I-O.E.C.D. ÜLKELERİ :	145	296	-	402	535
B.Almanya	-	-	-	262	-
Hollanda	75	-	-	-	-
İngiltere	70	296	-	-	-
A.B.D.	-	-	-	20	20
Avusturya	-	-	-	8	9
İsveç	-	-	-	112	161
II-ORTADOĞU ÜLKELERİ :	3.206	1.205	448	1.708	1.166
Irak	2.326	370	-	1.471	-
İran	673	-	-	-	-
Kuveyt	-	83	-	-	-
Suriye	-	-	-	56	12
S.Arabistan	200	228	448	167	1.154
Ürdün	7	24	-	-	-
III-DİĞER ÜLKELER :	450	-	-	14	-
K.K.T.Cumhuriyeti	-	-	-	14	-
S.S.C.Birliği	450	-	-	-	-
TOPLAM	3.801	1.501	448	2.110	1.701

TABLO : III.9.İHRACATIN ÜLKELERE GÖRE DAĞILIMI

Tablo III.9' da görüldüğü gibi, Malatya'nın büyük bir bölümü 1984 yılında % 84'u, 1985 yılında % 80'i, 1986'da % 100'u, 1987'de % 80 ve 1988'in ilk beş aylık ihracatının da % 68'i Orta Doğu Ülkelerine yapılmıştır. İhracata konu malların değişik türden olması ihracat yapılan ülkeler arasına A.B.D. gibi bir süper devlet yanında, kapalı bir ekonomiye sahip S.S.C.B.ve onbeş ülke katılmıştır.

3.1.5. Malatya Sanayi İşletmelerinin Sermaye Yapıları:

İşletmelerin büyüklüklerinin tayininde kullanılan ölçülerden biri de sermaye miktarlarıdır. Tablo 10'da 51 işletmenin sahip olduğu sermaye miktarları beş sınıfa ayrılarak gösterilmiştir.

SERMAYE SINIFLARI	İşletme Sayısı	% Oranı
10.000.000'dan az	12	25
10.000.000- 100.000.000'dan az	18	35
100.000.000-200.000.000'dan az	9	18
200.000.000-500.000.000'dan az	6	11
500.000.000'dan fazla	6	11
TOPLAM	51	100

TABLO : III.10.SANAYİ İŞLETMELERİNİN 1989 YILI İTİBARIYLA SERMAYE MİKTARLARINA GÖRE DAĞILIMI

KAYNAK : Malatya Ticaret ve Sanayi Odası

Sanayi işletmelerinin, adi ortaklık veya şahıs şirketi şeklinde kurulmuş olması, aile şirketi konumunda olup halka açılmaması vb.gibi nedenlerle sermaye yönünden yeterince güçlü oldukları söylenemez. Zaten, bu durumu tablo çok net bir şekilde yansıtmaktadır. İşletmelerin % 60'ının sermayesi 100.000.000'dan azdır. Toplam içinde yaklaşık % 3 teşkil eden 15 işletmenin sermayesi 100 Milyon ile 500 Milyon arasında değişirken 500 Milyon T'den fazla sermayeye sahip olan işletme sayısı sadece 6'dır. Bunlardan 4'ünün Kamuya ait olduğu gözönünde tutulursa Malatya'daki imalat işletmelerinin küçük bir bölümünün orta ölçekte, c

3.2. CEVAPLARIN TASNİFİ, TAHLİLİ VE YORUMU

3.2.1. Soru 1: Cevapların Tasnifi, Tahllili ve Yorumu:

Birinci soruda, işletmelerin sahiplik müesseselerinin ve statüsünün araştırılmasını tesbit etmek amacıyla sorulmuştur. İşletmelerin sahiplik müesseseleri ile yönetim şekli ve anlayışı arasında bir bağlantının olduğu muhakkaktır.

Alınan cevapların tasnifi, frekans ve % dağılımları Tablo III.11'de gösterilmiştir.

Sanayi İşletmelerinin Kuruluş Statüsü	Frekans ve % Dağılım		Frekans		Dağılım	
			f		%	
Özel Sanayi İşletmeleri :				30		86
Adi Ortaklık		12			34	
Kollektif Şirket		5			14	
Limited Şirket		2			6	
Anonim Şirket		10			29	
Kooperatif Şirket		1			3	
Kamu Sanayi İşletmeleri :				5		14
Anonim Şirket		5			14	
Toplam			35	35	100	100

TABLO : III.11. Sanayi İşletmelerinin Kuruluş Statüsü ve Dağılımı

İşletmelerin sahip ve yöneticilerinin aynı kişiler olması halinde işletmenin her türlü fonksiyonunun yerine getirilmesinde işletme sahibinin karakterinin izlerini görmek mümkündür. Bu tür işletme-

lerde "Hesap sorma" konumunda olan kişiler bulunmadığı, işletmenin yönetimine yabancı eller karışmadığı ve bu tür işletmelerde yapılan işler basit olduğundan işletme yönetiminde modern yönetim tekniklerinin kullanımı nisbeten azdır.

İşletmenin, sahip ve yöneticilerinin ayrı olması yanında, sahiplerinin çok olması ve genellikle daha büyük ve riskli yatırım projelerinin gerçekleştirilmesi için Limited ve Anonim şirket statüsünde kurulan işletmelerde, tutulan kayıtların, yürütülen faaliyetlerin, işletme üzerinde çıkarları olan çok sayıdaki insanın ihtiyaçlarına cevap vermek zorunluluğu modern tekniklerin kullanılmasına zaruret derecesine çıkarmaktadır. Her an için bir çok kişiye hesap vermek durumunda olan yöneticiler işletme faaliyet ve sonuçlarına ilişkin bilgileri daima el altında bulundurmak isterler. Bunun için de yönetim sürecinde Emir-Komuta, Yetki ve Sorumlulukların belirlenmesi ile görevlerin taksimi ve kontrolü yönetimin başarısının ilk şartlarından biridir. Özellikle rutin bir niteliğe sahip olan muhasebe kayıt ve işlemlerinin, kanuni hükümler de gözönünde tutularak işletmenin özelliğine göre bir takım kuralları bağlanarak "İç Tüzük" olma özelliği kazandırılabilir.

Araştırmanın evrenini oluşturan Malatya'daki sanayi işletmelerinin % 86'sı özel, % 14'ü ise Kamu İktisadi Teşebbüsü niteliğindedir. Kamu kuruluşu niteliğindeki işletmeler Anonim şirket statüsündedirler. Özel sanayi kuruluşlarının % 34'ü adi ortaklık % 14'ü kollektif şirket, niteliğinde olup, kollektif şirketleri de aile şirketi karakterinde olduğundan özel şirketlerin yaklaşık % 50'si aile şirketi konumundadır. Toplam % 38 ile 13 işletme Limited, Anonim ve Kooperatif şirket şek-

linde kurulmuştur. Özel şirketler içinde Anonim şirketlerin yeri % 29'dir.

Yüksek miktarda sermaye yatırımı gerektiren sanayi işletmelerinin, bu sermayenin en kolay temin edilebileceği kuruluş şekli olan Anonim Şirket şeklinde kurulmaları gerekirken bu oranın % 29'da kalmasının birçok sebepleri vardır. Bölgede sermaye piyasasını etkili kılabilcek, bir sanayi cazibesi mevcut değildir. Küçük tasarruf sahiplerinin ellerindeki birikimi sanayi sektörüne tahsis etme gibi bir alışkanlıkları da yoktur. Öte yandan sanayi sektöründeki kazançlar ancak uzun bir dönemde oluştuğundan, tasarruf sahipleri için hisse senetleri satın almanın enflasyon ortamında ciddi ve kazanç etkileyici olumlu bir yönünün olmaması da ayrı bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, sanayileşme faaliyetlerini teşvik edecek sanayi fikri, ilmi ve yönetim ile ilgili bir ortam da tam teşekkül edememiştir. Bu temel sorunların yanında öte yandan, araştırma sırasında karşılaşılan ve bir çok işletme ortağı tarafından dile getirilen bir sorunu belirteceğiz. " Kuruluş sırasında çok sayıdaki ortağın istiraki ile kurulan, fakat gelişen iş hacmi veya ekonomik şartlarda meydana gelen değişimlerden dolayı sermayesi yetersiz hale gelen Anonim şirketler, sermaye arttırımında bulunduğu anda ekonomik gücü müsait olmayan ortaklar, sermaye arttırımına gereği gibi katılamadıklarından, şirket yönetimi zamanla bir veya birkaç varlıklı kişinin tekeline geçmektedir." Maddi çıkarlar üzerine kurulan her iş de olduğu gibi şirketleşmede de böyle sorunların ortaya çıkması özellikle sanayileşme faaliyetlerinin istikrarsız olduğu bölgelerde her zaman görülebilen vakalardır.

3.2.2. Soru 2: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İşletmelerin büyüklüklerinin tayininde kullanılan kriterlerden biri de işletmede çalışan personel sayısıdır. İşletmelerin organizasyon yapıları ve yönetim şekilleri büyüklükleri derecesinde modern bir yapıya sahip olacağından, çalışmamızın örneklem grubunda yer alan işletmelerin büyüklüklerinin tesbiti için hazırlanan bu soruya karşılık olarak alınan cevapların, tasnif, frekans ve yüzde dağılımı Tablo III.12'de gösterilmiştir.

İstihdam edilen personel	Frekans ve % Dağılım	
	Frekans f	Dağılım %
1-50 Arasında işçi çalıştıran	22	63
50-100 " " "	6	17
100-200 " " "	3	9
200'den fazla işçi çalıştıran	4	11
Toplam	35	100

TABLO : III.12. Sanayi İşletmelerinde İstihdam edilen Personel Sayısı ve Dağılımı

Tablo III.12 Malatya Sanayi ve Ticaret odasından alınan bilgilerin ışığında düzenlenmiştir. Tablodaki bilgiler ilgili işletmelerin tam kapasitede çalışması halinde istihdam edebileceği personel sayılarını göstermektedir. Malatya'daki işletmeler tam kapasiteye yaklaşmak şöyle dursun kurulu kapasitelerinin % 50'sinin üzerine çıkan işletme sayısı iki elin parmakları sayısını geçmeyeceği araştırma sırasında öğrenilmiştir.

Kamu Kuruluşu niteliğindeki beş işletmede KİT'lerdeki fazla

istihdam sorunu gözönüne alındığında bu beş işletmede çalışan personel sayısı Malatya T.S.O'dan alınan bilgilerdeki gibi olabilir. Ancak, özel işletmelerde fiilen çalışan personel sayısı bulunmak istendiğinde tablodaki rakamlar % 50 ile % 60 arasında indirime tabi tutulmalıdır.

Tablodaki verileri herhangi bir değişikliğe tabi tutmadan tetkik edecek olursak Malatya'daki sanayi işletmelerinden % 80'inde istihdam edilen işçi sayısının 100 kişinin altında bulunduğunu görülecektir. Toplam 35 işletmeden ancak 7'si 100 işçi ve üzerinde işçi çalıştırmaktadır. Bu tahlilden Malatya'daki sanayi işletmelerinin büyüklüğünün "Küçük İşletme" kategorisinde olduğu görülmür. Zaten, bu sonuç Aralık 1990 ayında Ankara'da TOBB tarafından düzenlenen orta ve küçük işletmeler konulu toplantıda " Türkiye'deki toplam işletmelerin yaklaşık olarak % 98'ini küçük ve orta ölçekli işletmelerin teşkil ettiği ve bu işletmelerin istihdamın % 45'ini sağlamakta olduğu" belirtilmiştir.

3.2.3. Soru: 3 Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

Üretimin temel ve vazgeçilmez unsurlarından olan hammadde ve malzemelerin satın alınması ve stoklanması nasıl yapıldığının öğrenilmesi amacıyla hazırlanan bu sorunun tevcih edildiği 35 işletmeden Tablo III.13'de gösterildiği gibi 26 işletmede çeşitli nedenlerden dolayı hammadde ve malzemenin stoklanması bilimsel olmaktan uzak gelişmiş bir şekilde yapıldığı görülmektedir. Bilindiği gibi gerek stoktaki azalışları anında takip ederek satınalma zamanının iyi ayarlanmamasından doğabilecek çeşitli aksaklıkları ve uygulanacak stok değerlendirme yöntemi, her hammadde ve malzeme cinsi için bir stok kartı tutmayı zorunlu kılmaktadır.

Tablodan edinilen bilgilere göre; araştırma evrenini oluşturan 35 işletmenin % 74'ü stok kartı tutmamaktadır. Stok kartlarının hangi nedenlerden dolayı tutulmadığı araştırıldığında, stoğa tabi çeşit sayısının az olması ileri sürülen nedenler arasında % 46 ile ilk sırayı teşkil ederken bunu % 27 ile stok ambarının bulunmamasından dolayı düzenli bir stoklama yapamadıklarından dolayı stok kartı da tutmadıkları öğrenilmiştir. Personel yetersizliği(% 19) ve çeşit sayısının fazlalığı (% 7.6) gibi nedenlerde stok kartı tutulmamasına gerekçe olarak gösterilmiştir. Personel yetersizliği, bu konu için nitelikli personel istihdamından ziyade işletme içinde bu işle görevlendirilecek personel bulunmaması durumunu belirtmek içindir.

Stok Kartı Tutmama Nedenleri	Frekans ve % Dağılım	
	Frekans f	Dağılım %
Personeelin Yetersiz Oluşu	5	19.4
Stoğa tabi madde çeşidinin fazla olması	2	7.6
Stoklama için ayrılmış bir ambarın bulunmaması	7	26.9
Stoğa tabi madde çeşidinin az olması	12	46.1
Toplam	26	100.0

TABLO : III.13 Stok Kartı Tutmama Nedenleri ve Dağılımı

Malatya bölgesinde ele alınan işletmelerin basit bir üretim yapısına sahip oldukları gerçeğinden hareketle (tek cins mamül üretilmesi) kullanılan hammadde ve malzeme sayısının birkaç adetle sınırlı kalacağı, bunları da her an kontrol altında tutmak kâbil olacağından her stok nev'i için ayrı stok kartı tutmak biraz lüks görülebilir. Ancak stok nev'ileri az olan işletmelerde, her stok nevine yapılan yatırımın

fazla olacağı bir gerçektir. Durum böyle olunca düzenli bir kayıt tutulmaması halinde büyük bir yığından, zaman zaman meydana gelen eksilmeler dikkati çekmeyecektir. Öz bir ifade ile yapılan hırsızlıkları tesbit zor olacaktır. İşte bu gibi mahsurlar, satın alınan ve üretime sevk edilen hammadde hareketlerini takip etmek için tutulacak stok kartları ile mümkün olacaktır.

Stok kartlarının tutulmamasının önemli ikinci nedeni olan stok ambarının bulunmaması; stoktaki malzemelerden çalıntı ve kayıp olmalara yol açarken, uygun olmayan şartlarda stoklamadan doğan fire ve bozulmalar gibi üretimi ve verimliliği olumsuz yönde etkileyen birçok istenmeyen durumun ortaya çıkmasına neden olabilir.

Görüldüğü gibi, işletmelerde maliyet sisteminin sağlıklı ve sistematik bir biçimde uygulanabilmesinde, büyük önemi olan stok kartlarının kullanılmaması, ve konuya önem verilmemesi, maliyet sisteminin yürütülmesinde ciddi problemleri beraberinde getirmektedir. Öte yandan, sorunu denetim açısından aktiflerin korunması ve iç kontrol sisteminin duyarlılığı itibarıyla incelediğimizde her türlü yolsuzluğa imkan sağlayabilecek bir durum söz konusu olmaktadır.

3.2.4. Soru 4-5: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İmalat işletmelerinde, satış gelirlerinin büyük bir kısmını imalat maliyetleri oluşturmaktadır. İmalat maliyetleri içinde de en büyük payı hammadde ve malzeme giderleri almaktadır. Hammadde ve malzeme giderleri de hammadde ve malzemenin miktarı ile satın alma fiyatının çarpımı neticesinde elde edilir. İşte, hammadde ve malzeme giderlerinin düzeyi miktar ve fiyatının bir fonksiyonu olduğunda

bu konunun ayrı bir önemi ve özelliği vardır. Herneke kadar gelişen teknoloji kullanan işletmeler hammadde miktarında zamanla tasarruf yapma imkanı sağlamış olsalar bile, fiyatlarda elverişli bir imkanı elde edebilme enflasyon ortamlarında mümkün olamamaktadır. Fiyatlar seviyesindeki sürekli yükseliş ve paranın satın alma değerindeki umumî düşüş, hammadde tedariki imkanlarına ciddi bir biçimde olumsuz etkilemektedir.

Gerçekten, Türkiye Ekonomisinin içinde bulunduğu enflasyonist ortamdan dolayı bütün fiyatlar az veya çok sürekli artış göstermektedir. Öte yandan, fiyat artışlarından kaynaklanan olumsuz sonuçlara bir de uygulanan yöntemlerde yapılacak hatanın eklenmesi telafisi imkansız sonuçlar doğurmaktadır. İşte bu noktada Malatya İmalat Sanayi işletmelerinde üretime verilen hammadde ve malzemelerin hangi yöntemle göre değerlendirildiğini ortaya koymak amacıyla hazırlanan 5. soru için düzenlenen Tablo III.14'ün yorumuna geçmeden önce bu konu ile yakından alakalı olan 4.sorunun yöneltildiği 35 işletmeden, imalatla kullandıkları hammadde ve malzeme fiyatlarının sürekli artış yönünde bir değişme gösterdiği tesbit edilmiştir. Başta, bazı tarıma dayalı sanayi işletmelerinde hasılat zamanlarında fiyatların düşme veya duraklama gösterdiği bir gerçek ise de yıllık fiyatlar karşılaştırıldığında mevsimlik fiyat düşüşlerinin önemsiz olduğu rahatlıkla görülmür.

Tablo III.14'de beşinci soruya karşılık olarak alınan cevaplara bakıldığında, stokların değerlendirilmesinde; 18 işletmenin stoklarını piyasa fiyatı veya yerine koyma fiyatları ile değerlendirerek 52 ile ilk sırayı teşkil ettiği anlaşılmaktadır. İşletmelerden 9'u

LIFO yöntemini, 6'sı ortalama maliyet yöntemini ve 2 işletmenin de FIFO yöntemini benimseyerek stoklarını ona göre değerlendirdiği görülmektedir.

Stok Değerlemede Kullanılan Yöntemler	Frekans f	Dağılım %
LIFO(Son Giren- İlk Çıkar)	9	26
FIFO(İlk Giren- İlk Çıkar)	2	6
Piyasa fiyatı Yöntemi	13	52
Ortalama Maliyet Üzerinden Değerleme Yöntemi		
Toplam	35	100

TABLO : III.14. Stok Değerlemede Kullanılan Yöntemler ve Dağılımı

Bu sonuçlara göre işadamları veya işletme yöneticilerinin belirli bir olgunluğa ulaştıkları söylenebilir. Bu açıdan sevindirici bir gelişme olmakla beraber, bu sonuca nasıl ulaşıldığı konusunda bazı kararsız düşünceler hâlâ mevcuttur. Yönetici ve işletme sahiplerinin bu yöntemleri kullanmaları herhangi bir bilimsel eğitimin ürünü olmayıp, uzun yıllardan beri içinde yaşanılan enflasyonist ortamın etkisi neticesinde elde edilen bir tecrübedir. Önemli bir husus da üçüncü soruya alınan cevaplarla birlikte yapılacak ortak değerlendirme-den nasıl bir sonucun çıkacağıdır. Üçüncü soruya karşılık olarak 35 işletmeden % 74'ü stok kartı tutmadığı tesbit edilmişti. O halde işletmelerce tatbik edildiği beyan edilen stok değerleme yöntemlerinin herhangi bir kayıt işlemine dayanmaksızın gelişigüzel bir şekilde yürütüldüğü sonucu çıkmaktadır.

3.2.5. Soru 6: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

Bir birim mamülde kullanılması gereken hammadde miktarının önceden belirlenip belirlenmediğini tesbit etmek için hazırlanmış olan bu soruya 35 işletmeden 22'si olumlu cevap verirken 13 işletme ise olumsuz cevap vermiştir. Olumlu cevap veren, yani birim mamülde ne kadar hammadde ve malzeme kullanılacağını tesbit etmiş olmakla beraber, fiili üretim sonucu kullanılan hammadde ve malzeme miktarının önceki tesbitlere uyup uymadığını anlamak için Tablo III.15'deki veriler incelenmelidir. Tablodan 13 işletmenin fiili üretim sonunda kullandığı tesbit edilen hammadde ve malzeme miktarının, önceden tahmin edilene uymadığı görülmektedir. Ayrıca, standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde tahmini miktarlara, fire ve kayıpların da ilave edildiği gözönünde tutulmalıdır.

Frekans ve % Dağılım	Frekans	Dağılım
Standart ve Fiili Hammadde Giderleri Farkının Nedenleri	f	%
Standartların Bilimsel Şekilde Tesbit Edilememesi (Nitelikli Personel Yokluğu)	6	46
Kullanılan Hammaddelerin Kalitesiz Oluşu	4	30
İşletme İçinde Vuku bulan arızalardan doğan kayıplar	1	8
Diğer Nedenler	2	16
Toplam	13	100

TABLO : III.15. Standart-Fiili Hammadde ve Malzeme Giderlerindeki Sapmaların nedenleri ve Dağılımı

Tablo III.15' in incelenmesinden 13 işletmenin ürettiği mamül için kullanması gereken standart miktarın üzerine çıkmaktadır. Gereken hassasiyet gösterilerek hesaplanmış standart miktarın üzerindeki hammadde ve malzeme kullanımı işletmenin kârından bir kayba neden olacağından, çözülmesi gereken önemli bir sorundur.

Ortaya çıkan bu olumsuz durumun nedenleri arasında işletmelerden 6'sı nitelikli personele sahip olmadıkları için standartların gerektiği gibi tesbit edemediklerini, 4 işletmenin de hammadde kalitesizliği nedenleri ile üretimde standartlardan fazla hammadde kullanıldığı tesbit edilmiştir. Her ne kadar mali imkanları yetersiz olduğu için her branşta nitelikli personel istihdam edemeyen işletmelerde başka işletmelerin personelinden geçici bir süre için ve daha az maliyetle istifade edilmek bir çözüm yolu olabileceği gibi, hammadde kalitesizliğinden doğan sorunlar da; hammadde kaynağının değiştirilmesi veya mümkün ise işletme tarafından üretilmesi vb. gibi çözüm yolları tatbik edilebilir.

Standart olarak tesbit edilen miktarların aşılması, giderleri arttırarak kârı azaltmakla beraber, kâr planlaması, gider bütçelerinin hazırlanması ve daha bir çok planlama faaliyetinden umulan faydaların elde edilmesine ve personel üzerinde standartlara ulaşılamamaktan doğacak olumsuz psikolojik etkiler çalışma huzurunu da bozarak verimliliğin düşmesine neden olacaktır. Teknolojiyi yakından takip edemeyen, standart ve seri üretim yapmaktan yoksun bu tür orta ve küçük işletmelerin büyümeleri kendilerine olduğu kadar ekonomiye de büyük katkılar sağlayacaktır.

3.2.6. Soru 7: Cevapların Tashifi Tahlili ve Yorumu:

Üretim sürecinde, hammadde kadar işçilik de önemli bir faktördür. Birim mamül için gerekli işçilik süresinin işletmeler tarafından tesbit edilip edilmediğini öğrenmek ve fiili sonuçlarla öndelen kararlaştırılan standartların ne derecede birbiri ile uyumlu olduğunu ortaya koymak için anket formuna dahil edilmiş bir sorudur. Bu soruya karşılık olarak alınan cevaplardan 35 işletmeden sadece 4'ünün birim mamül için ne kadar süre gerektiğini standart olarak tesbit ettikleri geriye kalan işletmelerde ise böyle bir belirlemenin yapılmadığı anlaşılmaktadır. Standart sürenin tesbit edilmediği 31 işletmede bunun nedenleri Tablo III.16'da gösterilmiştir.

Standart Birim Mamül İşçilik Süresinin Belirlenme- mesinin Nedenleri	Frekans ve % Dağılım	
	Frekans f	Dağılım %
İşletmenin sürekli aynı kapasiteye çalışmaması	15	49
Kıtelikli Personel Bulunamaması	3	9
İş akışının böyle bir tesbit için elverişli olmaması	7	23
Ürün Cinslerinin çok olması	6	19
Toplam	31	100

TABLO III.16: Standart Birim Mamül İşçilik Süresinin Tesbit Edilmesi Nedenleri ve Dağılımı

Standart sürenin tesbit edilmiş olması, fiilen harcanan işçilik süresinin karşılaştırılmasında bir kriter olması cihetiyle önemlidir. Bir işin hareket ve zaman etütleri sonucu tesbit edilmiş standart bir süresi olmayınca o iş için harcanan sürenin az veya çok ol-

duğuna karar vermek güç olacaktır. İşte, işçilik giderleri, işçilik süresinin ve işçilik ücretinin bir fonksiyonu olduğundan, işçilik giderlerini kontrol altında tutmak, harcanan işçilik süresi ile yakından alakalıdır.

Tablo III.16'nın incelenmesi ile anlaşılacağı gibi 31 işletmenin yaklaşık yarısı, işletmenin aynı kapasitede çalışmamasını standart sürenin tesbitine engel görmektedirler. Bu tür düşünceye sahip olanlar halihazırda ürettiklerini satma gücüyle karşılaştıklarından ve gelişmelerine belirli bir ücret ödemeyi garanti ettiklerinden alınan sipariş partilerini derhal yerine getirme zorunluluğu olmaması işçileri daha verimli çalışmaya yönleltecek tekniklerin geliştirilmesine engel olmaktadır. Bununla beraber, işletme teknik kapasite ile çalışsa da her işçinin kendisine verilen görevi ne kadar zamanda ifa etmesi gerektiği sorumluluğu da işçiye verilmelidir.

Birim Standart işçilik süresinin tesbit edilmemesinde, iş akışının kompleks olması, ikinci önemli nedendir. İşlerin belirli bir düzen içinde icra edilmemesi, iş akışının karışık olması, işçinin işin gereğine göre farklı bir çok işi yapmakta olması, işçinin hangi işte ne kadar süre çalıştığını veya çalışması gerektiğini standart olarak tesbit etmeye engel olmaktadır. Bu neden gibi ürün çeşitlerinin çok olması, belirli bir zaman periyodunda aynı işçinin birçok mamül için emek sarfetmesi, her iş için ayrı bir standart süreler tayin olunmuş olsa dahi işletmenin çalışma düzeninin arzettiği özellik dolayısıyla standart süreleri gerçekleştirmek imkansızdır. Son sırada yer alan Nitelikli personel bulunmaması, standart süreyi tesbit etmeye engel olmayıp, ancak standart sürede işin bitirilmesine engel olabilir.

3.2.7. Soru 8: Cevapların Tesbit Tahlili ve Yorumu:

Stanford Maliyet Sistemini uygulayan işletmelerde olduğu gibi diğer sistemleri benimsemiş bulunan işletmelerde de birim mamül, mamül maliyetlerinde esas alınan hammadde miktar standardı ile işçilik zaman standartlarının tesbit ediliş şekli sistemin başarısının temel şartlarından birisidir. Araştırma kapsamına giren işletmelerde bu standartların nasıl tesbit edildiğini ortaya koymak amacıyla sorulan bu soruya alınan cevaplara ilişkin bilgi Tablo III.17'de sunulmuştur.

İşçilik ve H.Madde Standartlarının Tesbit Yöntemleri	Frekans f		Dağılım %	
	H.Madde	İşç.	H.Madde	İşç.
Tecrübe ve Deneyimler Doğrultusunda İşletme Personeline	16	1	73	25
Endüstri Mühendislik Hizmetlerinden Yararlanarak	5	3	23	75
Rakip İşletmelerde uygulanan Standartlar esas alınarak	-	-	-	-
Endüstri Kolunda Kullanılan Standartlar esas alınarak	1	-	4	-
Toplam	22	4	100	100

TABLO III.17: Hammadde ve İşçilik Standartlarının Tesbit Yöntemleri ve Dağılımı

Bu soru daha önce sorulan sorulara alınan cevapların tahlili niteliğindedir. Altıncı soruda; bir birim mamül içinde kullanılan hammadde ve malzemelerin ne kadar olduğunu standart olarak tesbit edildiğini beyan eden 22 işletmeden % 73'ü tesbit işlemini tecrübe ve deneyimlere göre yaparken ancak, % 23'ü Mühendislik hizmetlerin-

den yararlanmaktadır. Fakat, araştırma sırasında işletmelerin büyük bir bölümünün bu hizmetlerden yararlanmayı arzu ettikleri izlenimi edinilmiştir. Yedinci soruya alınan cevaplardan, 4 işletmenin birim mamül için gerekli işçilik süresini tesbit ettikleri öğrenilmiştir. Üç işletmede işçilik süresinin tesliti bilimsel yöntemlerle mühendis- lere yaptırılmıştır. Bir işletmenin de işletmede çalışan nitelikli personelinin yardımıyla tesbit ettiği anlaşılmaktadır. Onbeşinci so- ruda, işletmelerden 3'ünün Standart Maliyet sistemini tatbik ettikleri görülecektir. Bu işletmeler tetkik edildiğinde; iş hacimlerinin ge- niş olduğu, bünyesinde birkaç mühendisi istihdam etmekte olduğu görü- lüştür. Daha kaliteli ve ucuz mal üretebilmeleri için birtakım mühen- dislik hizmetlerinin devlet veya meslek kuruluşları tarafından bu kü- çük işletmelere sunulması gerekir.

3.2.8 Soru 9: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İmalat Maliyetlerinin çok önemli bir bölümünü meydana getiren Hammadde ve İşçilik giderlerinin üretim miktarına bağlı olarak deği- şip değişmediği kriterinden hareketle giderlerin, Direkt-Endirekt şe- kilde bir ayırma tabi tutulup tutulmadığını ortaya koymak amacıyla hazırlanan bu soruya alınan cevaplar Tablo III.18 üzerinde gösteril- miştir.

Frekans ve % Dağılım	Frekans	Dağılım
Gider türlerine göre tasnif	f	%
Giderleri Direkt-Endirekt şeklinde ayırma tabi tutun işletmeler	5	17
Giderleri herhangi bir şekilde ayırma tabi tutmayan işletmeler	30	83
Toplam	35	100

Tablo III.18: İmalat Giderlerini Direkt-Endirekt şeklinde bir ayırma tabi tutan işletmeler ve Dağılımı

İmalat giderlerini bu şekilde tasnife tabi tutan ve toplam içinde % 17'lik pay alan işletmelerin % 80'inin Kamu Sanayi İşletmeleri olması üzerinde önemle durulması gereken bir husustur. Giderlerin böyle bir ayırma tabi tutulmaması Kâr planlaması ve gider kontrolu konularında başarı şansını sınırlandırmaktadır.

Firmaların en yüksek kârı elde etmesini sağlayacak üretim miktarını belirleyen yöntemlerden biri de "Marjinal Maliyet-Marjinal Gelir" karşılaştırmasıdır. Bir birim fazla mal üretmek, sabit masraflarda herhangi bir değişmeye yol açmayacak ve onun büyüklüğünden de etkilenmeyecektir. Marjinal maliyet sadece değişken masraflar ile ilgilidir⁽⁶³⁾.

Marjinal gelir tam rekabet piyasalarında, piyasa satış fiyatına eşit olacağından üretim miktarını marjinal masrafların, piyasa satış fiyatına eşitlendiği noktaya kadar arttırmak mümkündür. Marjinal masraflar da sadece değişken giderlerden meydana geldiğine göre kârı arttırmak dolaylı da olsa birim mamül içindeki değişken gider miktarının bilinmesini zorunlu kalmaktadır.

Yukarıda belirtilen İktisat kuralından umulan faydayı elde etmek yanında; bir birim mamülün maliyetini, hangi tür giderlerin oluşturduğunu ve bunların miktarlarının ne olduğunu öğrenmek isteği de yine böyle bir sınıflandırmayı gerektirmektedir. Bu gibi faaliyetlerinden dolayı araştırma kapsamındaki işletmelerin konuya daha fazla önem vermeleri gereği açıktır. Bunun için de Kamu işletmelerinde olduğu

(63) Besim Üstünel, Ekonominin Temelleri, Beşinci Bası, Ankara:1988, s.201

(Tek Düzen Hesap Planı) gibi, teşekkül ettirilecek bir kuruluş tarafından her sektör itibarıyla ayrı ayrı nelerin direkt, nelerin de endirekt gider olarak telakkî edileceğini kararlaştırarak bu hizmeti imkanları yetersiz olan özel sektör işletmelerine sunmalı ve ayrıca uygulamanın yaygınlaştırılması ve oturtulması için Kamu organlarıncı işletmelerin mali durumu ile ilgili olarak istenen dokümanlarda bu hususlar titizlikle aranmalıdır. Giderleri Direkt ve Endirekt olarak bir gruplandırmaya tabi tutan Türkiye Tütün Fabrikaları A.Ş.'nin Melatya Tütün Fabrikasına ait Ek 2'de verilen hesap planında hangi giderlerin hangi grup altında toplandığı açıkça gösterilmiştir.

Öte yandan yıllık kâr planlarının hazırlanmasında, kısa vadeli analiz ve yorumlarda, kapasite kullanım oranlarının belirlenmesinde, kâr-maliyet-hacim ilişkisi ile ilgili değerlendirme ve gerekli yorumların yapılmasında da gider kalemlerinin direkt ve endirekt olarak ayrılması zorunluluğu vardır. Günümüz modern işletmelerinde muhasebe verilerinin finansal kararlarda kullanılabilmesi ve muhasebenin bir yönetim aracı olarak sağladığı faydaların tahakkuku için de gider kalemlerinin sâzkonusu tasnifine ihtiyaç duyulmaktadır.

3.2.9. Soru 10 : Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu :

İlk bakışta, işletmede çalışan personele ne tür ücret ödendiği sorunu ile imalat maliyetleri arasındaki ilişkinin araştırılması anlamsız gelebilir. Ancak, kapsamlı düşünülürse çok yakın bir ilişkinin mevcut olduğu görülür.

İşletmede çalışan personele ödenen ücret, üretim faaliyetine katılmalarının, daha açık bir ifade ile ürettikleri mamüllerin bünye-

sine kattıkları emeklerinin karşılığıdır. İşçilere ödenen ücret, onların sefağını ve geçim durumunu zarara sokmadan daha verimli üretim yapmasını teşvik edici mahiyette olmalıdır. İşte bu gibi gerekçelerden hareketle araştırma bünyesindeki işletmelerde ne tür ücret ödendiğini tesbit etmek amacıyla sorulan bu soruya alınan cevaplara ilişkin bilgiler tablo III.19'da sunulmuştur.

Frekans ve % Dağılım	Frekans	Dağılım
Ücret Ödeme Yöntemleri	f	%
Günlük, Haftalık veya Aylık belirli bir ücret	31	88.5
Parçabaşı Ücret	3	8.5
Günlük Çalışma Limiti + Prim	--	----
Kök Ücret + Prim	1	3.0
Toplam	35	100.0

TABLO III.19. Ücret Ödeme Yöntemleri ve Dağılımı

Tablo III.19'un incelenmesinden de görüleceği gibi 35 işletmenin % 90'a yakın bir bölümünü oluşturan 31 işletme çalışanlarına günlük, haftalık veya aylık şeklinde çalışanın üretimi ne olursa olsun değişmeyen bir ücret ödemektedir. Toplam içinde çok önemli yeri oluşturan bu sistemin tercih edilmesinin nedenleri; işletmelerin tam kapasiteye dahi yaklaşmaktan uzak olan üretim miktarını arttırmak için işçileri teşvik etmek gereksinimi duymamaları ve işletmelerin çoğunluğunun üretim faaliyeti basit bir yapı arzettiğinden işgücü temininde herhangi bir problemle karşılaşmadıkları için genellikle asgari ücret olarak belirlenmiş ücretler üzerinden işçi çalıştırmaktadırlar. İşletmelerden % 11'inin benimsediği ve üretimi teşvik etme

noktasında önem taşıyan her iki yöntemin uygulanmasının işletmelerin çalışma kapasiteleri ve ürettikleri mamüle olan taleple yakın bir ilişkisi bulunmaktadır.

Gelişmesi karşılığı aldığı maaşı ile geçinen işçileri motive edecek ücret ödeme sistemleri geliştirilerek uygulamaya konmalıdır. Örneğin: İşçi bir aylık dönemde aldığı 1.000L karşılığında 10 adet x mamülünü üretiyorsa, üretimi arttırma ihtiyacı hasıl olduğunda, her fazla üretim için 50L prim verildiğinde işçi aynı dönemde üretimi 17'ye çıkardığı varsayıldığında ilk halde birim mamüle 100L işçilik gideri düşerken ikinci halde, birim başına işçilik gideri 79.4 L'ye düşecektir. Ayrıca, işçinin moral değerlerinde meydana gelen iyileşmeler fire ve boşa geçen zaman gibi değişik yollardan kaynaklanan maliyetler azalacağından, işçi ücretlerine yapılan bu önemsiz değişiklik karşılığında işgücünün verimliliği arttırılacağından birim mamül içindeki işçilik gideri payı azalacak, verimlilik ve kârlılık bu sayede artacaktır.

Kısaca; uygulamanın kolaylığı dolayısıyla işletmelerin % 90'ı tarafından uygulanan sabit bir zaman ücreti, işletmelerin üretim yöntemleri de gözönünde tutularak verimliliği arttıracak şekilde değiştirilmelidir.

3.2.10. Soru 11: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İmalat maliyetlerinin hesaplanmasına ne derece önem verildiğini ve maliyetlerin işletmelerde hangi servis tarafından hesaplandığını araştırmak amacıyla hazırlanan onbirinci soruya alınan cevaplar

Tablo III.20' de tasnif edilerek frekans ve % dağılımları gösterilmiştir.

Frekans ve % Dağılım	Frekans f	Dağılım %
Maliyetlerin Hesaplandığı Servisler		
Ticaret (Genel) Muhasebe servisinde	5	14
Muhasebe servisinde Maliyetlerin hesaplanmasıyla görevlendirilen personel/ler tarafından	5	14
İşletme(Maliyet) Muhasebesi servislerinci	1	3
İşletme Üst Kademe Yönetiminci	24	69
Toplam	35	100

TABLO III.20: Maliyetlerin Hesaplandığı Servisler ve Dağılımı

Tablodaki verilerin tahliline geçmeden önce bir hususu belirtmekte fayda vardır. İşletmelerin çoğunluğunda maliyetler üst yönetim tarafından hesaplanmaktadır. Üst kademe yönetimi tarafından yapılan hesaplamalar bilimsel olmaktan uzak, tamamen yöneticilerin tecrübe ve kabiliyetine ve rakip firma mamüllerinin satış fiyatından hareketle, herhangi bir kayıt işlemine dayanmadan yapılan zihinsel hesaplamalardan ibarettir. Çoğunlukla yöneticilerin zihinsel hesapları esas alınarak muhasebe kayıtları bunlara göre yapılmaktadır.

İşletmelerin 2/3'ünde üretilen mamüllerin maliyeti işletme üst yönetim kademelerinde hesaplanmaktadır. Malatya imalat sanayiinin küçük ölçekli ve çoğunlukla aile şirketi türünden olması bu sonucu bir yerde kaçınılmaz kılmaktadır. İşletmelerden 5'inde maliyetler ticaret muhasebesi servislerince hesaplanırken, 5'inde de bu işlem bu ser-

vislerde özel olarak görevlendirilen personel tarafından yürütülmektedir. Ne üzücüdür ki sadece bir işletmede bu işler bizzat kurulan Maliyet muhasebesi servisinde yürütülmektedir. İşletme ölçeklerinin küçüklüğü yanında, kamu otoriteleri tarafından imalat işletmelerinin yeterince denetlenememesi/denetlenmemesi maliyet hesaplamalarına yeterince ilgi gösterilmemesinin en büyük nedenlerinden biridir.

3.2.11. Soru 12: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İşletmelerde giderlerin kontrol altında tutulup tutulmadığını ve bunların gerekçelerini ortaya koymak amacıyla örneklem grubundaki işletmelere tevcih edilen bu soruya, işletmelerden % 74'ü olan 26 işletme cevap verirken 9 işletmede yıllık gider tahminleri yapıldığı anlaşılmıştır. Daha geniş bilgi Tablo III.21'de gösterilmiştir.

Frekans ve % Dağılım	Frekans	Dağılım
Tahmini-Fiili Giderlerin aynı düzeyde olmaması nedenleri	f	%
Üretimin planlanan seviyeden yukarıda gerçekleşmesi	2	22
Ekonominin içinde bulunduğu yapısal bozukluklar	4	44
Gider tahminleri daha itinalı yapılırsa sapma olmayabilir	1	11
İşletme içinde arzulanan verimlilik seviyesine ulaşılmamaktadır.	2	23
Toplam	9	100

TABLO III.21: Yıllık Tahmini- Fiili Gider Farkları, Nedenleri ve Dağılımı.

İşletmeler tam kapasite sınırlarında gelişmedikleri için yapılan gider tahminlerinin gerçek sonuçlarla aynı olması çok güçtür. Çünkü; bir yandan üretim miktarı, bir yandan da giderler tahmin edilmektedir. Üretim hacmi az çok sabit bir rakam olsa buna göre tahmin yapmak daha kolay olabilecektir. Burada ise, üretim hacmindeki değişiklikler doğrudan gider tahminlerini de anlamsız kılmaktadır.

İşletmelerden sadece S'inde yıllık gider tahmini yapılmakta olması, maliyet muhasebesinin en önemli faydalarından biri olan Maliyetlerin Kontrol altında tutulması fonksiyonundan gereği gibi istifade edilemediğini ortaya koymaktadır. Çünkü; kontrol ancak bir kıstasa göre yapılabilir. Kıyaslanacak bir kriter olmayınca yorum yapmak imkansız olacaktır. Giderlerini yıllık olarak tahmin eden işletmelerde geçitli nedenlerle giderlerini kontrol altında tutamamaktadırlar. Anketteki sorunun değerlendirilmesinde, nedenler arasında ilk sırayı, ekonomik istikrarsızlık oluşturmaktadır. Gerçekten, Türkiye Ekonomisinin içinde bulunduğu yapısal bozukluk, yapılan her türlü tahmini arzulanan şekilde etkilemektedir. Bu noktada üzerinde durulması gereken diğer bir önemli husus, işletmelerden % 75'e yakın bir bölümünün yıllık gider tahmini yapmamalarıdır. Ayrıca, gider tahmini yapan 9 işletmeden 5'inin Kamu Sanayi İşletmesi olduğu, Kamu işletmelerinde de yıllık bütçelerin ne kadar gerçekçi hazırlandığı hatırlanırsa bu konuya gereken önemin verilmediği sonucu rahatlıkla çıkarılabilir.

3.2.12. Soru 13: Cevapların Tashifi Tahlili ve Yorumu:

Kamul maliyetlerinin hesaplanması, benimsenen maliyet sistemlerine göre değişik karakter arzeder. Tercih edilerek sistem, üretim

şekli ve yapısı ile yakından ilgilidir. Üretimin seri veya sipariş üzerine olması veya aynı nitelikteki işlerin bir merkezde yürütülmesi temeline dayanan atölye tipi işletmenin kendine has uygulama kabiliyeti yüksek ve azami fayda sağlayacak sistemlerin kullanımını gerektirir.

Tablo III.22'den 35 işletmeden % 82'sini oluşturan 29 işletmede Fiili-Tam Maliyet Sistemi uygulanmaktadır. Uygulama kolaylığı nedeniyle ile en çok bu sistem tercih edilmektedir. Beş işletme standart değerler üzerinden sipariş maliyet sistemini, üç işletme de safha maliyet sistemini tatbik etmektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin ürettikleri mamüllerin aynı veya çok yakın benzerleri piyasada bol miktarda mevcut olduğu için, bu işletmeler satış fiyatının tesbitinde tek taraflı karar verme konumundan uzaktırlar. Bunun için başta Fiili-Tam maliyet sistemi ve diğer sistemleri benimsemiş bulunan işletmelerin temel gayesi dönemin kâr ve zararını doğru olarak hesaplamaktır. Bu açıdan benimsenen sistemlerin uygulanmasında bilimsel olmaktan ziyade, özellikle özel işletmelerde, yöneticilerin insiyatifleri doğrultusunda uygulanmaktadır.

Frekans ve % Dağılım	Frekans f	Dağılım %
Maliyetleme Sistemleri		
Standart-Sipariş Maliyet Sistemi	5	14
Fiili-Tam maliyet sistemi	27	77
Safha Maliyet Sistemi	3	9
Fiili-Değişken Maliyet Sistemi	-	-
Toplam	35	100

TABLO III.22: Maliyetleme Sistemleri ve Dağılımı

3.2.13. Soru 14: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

Özellikle Fiili-Tam maliyet sistemini benimseyerek birim maliyetlerini buna göre hesaplayan işletmelerde, üretim devresi sona ermeden ve gerçek anlamda bir maliyet çıkarılmadan ilgili dönem içindeki satışların hangi fiyat ile değerlendirildiğini araştırmak üzere hazırlanan bu soruya alınan cevaplara ilişkin bilgiler Tablo III.23'de sunulmuştur.

Frekans ve % Dağılım	Frekans	Dağılım
Satış Fiyatının Tesbit Şekilleri	f	%
Satışlar, rakiplerin fiyatına yakın ortalamalarla yapılmaktadır.	17	49
Tahmini maliyet üzerine bir kâr marjı eklemek suretiyle	8	23
Geçmiş dönem satış fiyatına gelişmeler ışığında belirli bir yüzde ilave ederek	10	28
Fiyasanın kaymağını almaya yönelik maliyetlerin çok üstünde bir fiyatlama	-	-
Toplam	35	100

TABLO III.23: Satış fiyatının Tesbit Şekli ve Dağılımı

İşletmelerden 17'si ürettiği mala fiyat verirken rakip firma ürünlerinin ortalama fiyatı civarında bir fiyat kararlaştırmaktadır. Geçmiş dönem satış fiyatlarına, ekonomik gelişmeler, özellikle enflasyon durumu, gözönünde bulundurularak yapılan bir ilave sonucu fiyat kararlaştıran firma sayısı da toplamın % 28'i olan 10 işletmedir. Bu fiyatlama tarzını benimseyenler genellikle atölye tipinde çalışan, iş hacmi geniş olmayan ve küçük miktarlarda üretim yapan işletmelerdir. Özellikle gıda ve gıvi imalatında çalışan işletmelerin fiyatlarını

rakip firma fiyatlarına göre ayarladıkları gözlenmiştir.

Malatya'daki işletmeler küçük ölçekli olduklarından rekabetten yoksun bulunmaları, fiyat tesbitinde bağımsız hareket etmelerini engellemektedir. Bu sonuca etki eden nedenlerden biri de yatırım alanlarının yaknesak oluştundan dolayı yörenin ihtiyacına cevap verebilecek kapasitedeki işletmelere hergeçen gün yenilerinin katılmasıdır. İşletmelerden ancak, %23'ü satış fiyatlarını, hesapladıkları maliyetlere belirli kâr marjı ilave ederek tesbit ettikleri anlaşılmıştır.

3.2.14. Soru 15: Cevapların Tasnifi Tahlili ve Yorumu:

İşletmelerin, ürettikleri mamüllerin maliyetlerini hesaplamalarını gerektiren nedenleri ortaya koymak amacıyla düzenlenerek örneklem grubunu oluşturan bütün işletmelere yöneltilen bu soruya alınan cevaplar Tablo III.24'de gösterilmiştir.

Önem Derecesi Amaçlar	1	2	3	4	Toplam İşlt.S.
Satış Fiyatının tesbitinde önemli bir faktör olduğundan	21	8	5	1	35
Yasalarca işletmeye yüklenen görevleri ifa etmek	4	3	23	5	35
Planlama Faaliyetlerine katkı sağlayacağından	2	4	5	24	35
Maliyetleri Kontrol Altında tutmada büyük katkı sağladığından	8	20	2	5	35
TOPLAM	35	35	35	35	

TABLO III.24: Maliyetleri Tesbit Etmekte Kullanılan Amaçlar ve Dağılımı

Tablonun değerlendirilmesinden şu sonuçlara varılır:

- a) Anket Formuna cevap veren 35 işletmeden 21'ine yani % 60'na göre maliyetleri hesaplamamanın en önemli nedeni satış fiyatının tesbitinde önemli bir faktör olmasıdır.
- b) İşletmelerden % 11'i yasalarca, işletmeye yüklenen görevin yerine getirilmesi için maliyetleri hesaplamaktadır.
- c) İşletmelerden 2'si maliyetleri hesaplamayı birinci derecede önemli kulan neden olarak planlama faaliyetlerine sağladığı katkıyı görmektedir.
- d) İşletmelerden % 23'ü için de maliyetleri hesaplamamanın birinci derece önemli nedeni maliyetleri kontrol altında tutmakta sağladığı faydadan istifade etmek amacıdır.

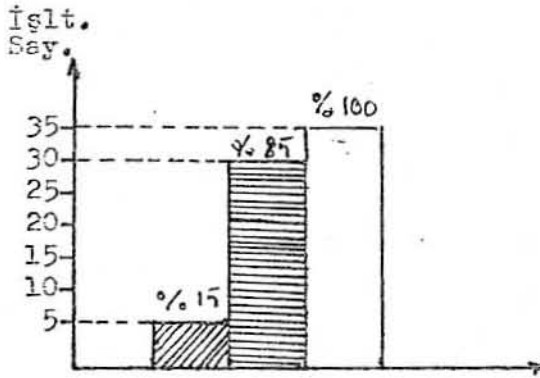
Tablonun genel olarak değerlendirilmesinden, maliyetleri hesaplamamanın birinci nedeni satış fiyatının tesbitinde odaklaşmaktadır.

3.2.15. Soru 16: Cevapların Temsifi Tahlili ve Yorumu:

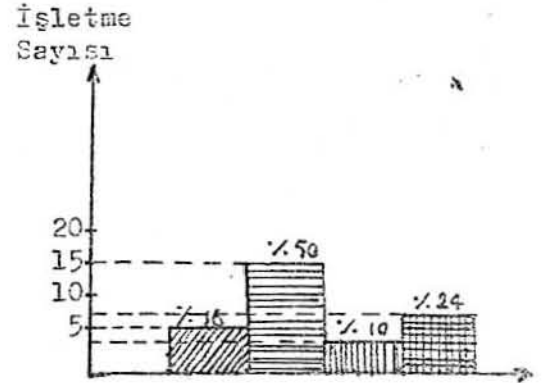
Hammaddenin işletmeye girişinden, işletmeyi mamül halinde terkettiği zamana kadar tabi tutulan işlemlerin kendine has bazı özellikler ihtiva ettiği veya giderlerde bir artış meydana getirmekle beraber imalatla doğrudan alakalı olmayan bir takım faaliyetlerin bir merkez adı altında toplanarak, bu merkezlere göre ayrı ayrı maliyetlerin çıkarılıp çıkarılmadığını tesbit amacıyla yapılan araştırmamızın neticesinde alınan bilgiler Grafi III.1. ve III.2'de gösterilmiştir.

Grafik III.1'in incelenmesinden anlaşılabileceği üzere 35 işletmeden 30'u yani toplam kütleinin % 85'i Ana ve Yardımcı Üretim(Masraf)

merkezleri şeklinde bir ayırım yapmadıkları anlaşılmaktadır. Baş işletmede ise böyle bir ayırım yapıldığı öğrenilmiştir. Belirtmekte fayda görülen bir husus, bu baş işletmeden 4'ünün Kamu Sanayi İşletmeleri oluşudur.



GRAFİK III.1.: Kasraf Merkezlerini Tesbit Eden işletmelerin Dağılımı.



GRAFİK III.2: Kasraf Merkezlerini tesbit etmeme nedenleri ve Dağılımı

■ Kasraf Merkezlerini Tesbit eden işletmeler

5

■ Yapılan işler çok Karışık

■ Kasraf Merkezlerini Tesbit etmeyen işletmeler

15

■ İşletme ölçeğinin küçüklüğü

3

■ Nitelikli Personel Yokluğu

7

■ Yapılan işlerin Basit Olması

Konu özelliği itibarıyla teknik ve uzmanlık gerektirdiğinden özel kesim sanayi işletmelerinin tamamına yakını bu konuda herhangi bir uğraş içine girmemişlerdir. Belki DPT tarafından temel esasları çizilen ve ilgili KİT merkezi yönetimlerince kendi bünyelerine

uyarlanan Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı olmasaydı, KİT'lerinde böyle bir konuya girecekleri şüpheli olacaktı.

Ana ve yardımcı masraf merkezlerinin tesbiti, ilgili merkezlerde oluşan masrafların miktarını ve zaman içinde gösterdiği değişimi takip etme kolaylığı sağlaması yanında merkez yöneticilerine önemli sorumluluklar yükleneceğinden daha özenle çalışmalarına ve işbölümü ve uzmanlaşmaya sağlayacağı katkı vb. nedenlerden dolayı önemle üzerinde durulması gereken bir konudur.

Grafik III.2 üzerinde, masraf merkezlerinin tesbit edilmiş olmasında birinci neden olarak "işletme ölçeğinin yetersiz" olması görülmektedir. Daha önceki bölümlerde de değinildiği üzere, çoğu işletmelerin küçük ve atölye tipinde olması bu konunun tatbikini ister istemez güçleştirmektedir. Ana ve yardımcı masraf merkezlerinin tesbit edilmemesinde 15 işletme için önemli olan, işletme ölçeğinin yetersizliğinin ardından % 24 ile 7 işletme için "Yapılan işlerin basit ve aynı nitelikte olması" gelmektedir. Aslında bu iki neden birlikte değerlendirilirse daha anlamlı olur. Çünkü; yapılan işlerin basitliği işletme ölçeğinin küçüklüğünden de kaynaklanıyor denilebilir. Böyle bir değerlendirme en büyük neden olarak işletme ölçeklerinin küçük olması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Üçüncü en önemli neden ise "yapılan işlerin çok karışık oluşudur". Böyle işletmelerde değişik türde malların kitle halinde olmayan üretimlerini içine alan üretim sürecini herhangi bir ayırıma tabi tutmak imkansızdır. Ek 3'de Malatya Sümerbank Pamuklu Sanayi Müessesinde bu konunun uygulanmasına esas olan "Esas ve Yardımcı Üretim Masraf Yerleri Maliyet İcmali" tablosu bilgi için sunulmuştur.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmamızda, Malatya ilindeki sanayi işletmelerinin, maliyet sistemleri uygulama açısından etüd edilmiştir. Bu amaçla firmaların ürettikleri mamüllerin maliyetlerini nasıl, hangi yöntemlere göre ve hangi aşamalardan geçerek hesapladıkları araştırılmış, teori ile uygulamanın karşılaştırılması yapılmıştır.

Uygulamada gözlenenler, özet ve değerlendirme olarak şu şekilde sıralanabilir:

Malatya'daki sanayi işletmelerinin % 97'sinde maliyetlerin hesaplanmasını esas görev olarak üstlenmiş bir servis henüz kurulamamıştır. Böyle bir servisin kurulamamasının temel nedenini işletme yöneticileri, işletme büyüklüğünün yetersizliği olarak ifade etmişlerdir. Bu özelliklerdeki işletmelerde maliyetlerin hesaplanması genellikle işletme üst yönetim kademesinde bulunan şahısların zihinsel muhakemelerine göre oluşturulmaktadır.

Yaklaşık işletmelerin % 80'i yıllık gider tahmini yapmamışlardır. Geriye kalan diğer işletmelerin yıllık gider tahmini yaptıkları ancak, başta nitelikli personel ile donatılmış servislerinin bulunmamasından dolayı tahmini giderlerin genellikle fiili sonuçlarla uyum içinde olmadığı tesbit edilmiştir. Dikkati çeken bir husus da, maliyetlerin hesaplanmasında kullanılan sistemle ilgilidir. İşletmelerin % 82'si Fiili-Tam

Maliyet sistemini tercih etmektedir. Bu tercihin sebebi işletmenin ihtiyaç ve özelliklerinden ziyade, bu yöntemle göre maliyetlerin hesaplanmasındaki kolaylıktan kaynaklanmaktadır.

İmalat maliyeti unsurlarından en önemlileri olan Hammadde ve malzeme ile işçilik maliyetlerinin kontrolü ancak ilgili standartların belirlenmiş olmasına bağlıdır. Araştırma kapsamındaki işletmelerin % 62'si Hammadde ve malzeme, % 11'inde işçilik standardının tesbit edilmiş olduğu öğrenilmiştir. Ancak, standartların belirlenmesinin yanında, standartların bilimsel esaslar doğrultusunda yapılmasının önemi daha büyüktür. Gerçekten, izlendiği kadariyle standart tesbit eden işletmelerin, standartların oluşumuna etki eden faktörleri bilimsel bir biçimde ele almadıkları gözlenmiştir. Bu işletmelerin % 73'ünde hammadde ve malzeme standardının tesbiti, işletme içinde tecrübeli ve deneyimli personele yaptırılmıştır. Öte yandan, mühendislik hizmetlerinden yararlanarak bilimsel esaslara göre standartları belirleyen işletmelerin sayısı sadece 5'tir. İşçiliklerin kendine mahsus özellikleri dolayısıyla standartların oluşturulması güç olduğundan bu işi ancak 35 işletmeden 4'ü gerçekleştirmiştir. Bunlar da büyük ölçekli, bünyesinde teknik personel istihdam eden Kamu Sanayi İşletmeleridir. Bu değerlendirmeden şöyle bir sonuca ulaşılmıştır: Kurumsallaşan ve büyük ölçekde faaliyet gösteren işletmelerde standartların oluşturulması bilimsel kriterlere daha uygun olmaktadır.

Öte yandan sağladığı çeşitli faydalardan dolayı teoride üzerinde sıklık durulan üretim veya Masraf merkezlerinin tesbiti konusunda bir uygulamaya araştırma kapsamındaki işletmelerden ancak, % 15'inde rastlanmıştır.

tır. Bu işletmeler de Kamu İşletmeleridir. Kamu işletmelerinde benimsenen Tek Düzen Hesap Planı bu konunun uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Özel işletmelerin küçük ölçekli ve üretim süreçlerinin basit bir yapı arz etmesi uygulamayı engellemektedir.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük bölümünde maliyetlerin hesaplanması bilimsel-esaslardan uzak olduğu gibi herhangi bir plan ve program çerçevesinde de yapılmamaktadır. Böyle olmakla beraber, işletmeler özellikle satış fiyatının oluşturulmasına önemli bir unsur olması açısından maliyetlerin hesaplanmasına ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca, maliyetleri kontrol altında tutmak istek ve zorunluluğu da maliyet hesaplamalarını gündeme getirmektedir. Malatya'daki anket kapsamına giren bütün işletmelerin maliyet hesaplamalarından uzun vadeli amaçlar ve planlar için henüz yararlanamamaktadırlar.

Araştırma sonucunda, işletmelerin yine büyük bir bölümünde stok ve işçi çalışma zaman kartlarının tutulmadığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışan personele ödenen ücretin işçiyi özendirip iş verimliliğini arttıracak nitelikte olmadığı da anlaşılmıştır. Malatya'da imalat işletmeleri piyasayı tek başına yönlendirecek güce sahip olmadığından, maliyetleme teknikleri, piyasa şartlarına ve uzun vadeli dönemlere göre dikkate alınmamaktadır. Maliyetler ve maliyet hesaplamaları, kısa vadeli, özellikle dönem sonucunu, kâr ve zarar tablolarını bulmaya yönelik yapılmaktadır. Üzerinde önemle durulması gereken diğer bir husus da işletmelerin % 83'ünde imalat maliyet faktörlerinin herhangi bir sınıflandırmaya tabi

tutulmamış olmasıdır. Bu durum maliyetlerin bilimsel olarak tesbitini, dikkatli bir şekilde takibini ve kontrolünü güçleştirirken mamül maliyetlerinin de tam ve doğru olarak tesbitini engellemektedir. Sonuçta, maliyet hesaplamalarından yönetimin fayda sağlayabilmesi ve alınan kararlara esas oluşturabilecek verilerin bulunmaması, muhasebenin yönetime olumlu etkisini fevkaalede sınırlandırmaktadır. Yapılan araştırma sonucu elde edilen veriler ve yukarıdaki tahlillerden de görülmektedir ki Malatya'daki imalat sanayi işletmelerinde mamül maliyetleri; işletmelerin yapısal özelliklerinden, sahip ve yöneticilerinin konuya gereken ihtimamı göstermemelerinden dolayı bilimsel ölçülere göre hesaplanmadığı sonucuna varmak yalnis olmayacaktır.

İşletme ve Ekonomik konulara ilgi duyan herkesin bildiği gibi, ülkelerin kalkınması dış ticaret yapmaksızın mümkün değildir. Her ülkede, bütün tüketim, ara ve yatırım malları üretilmediği gibi iç pazarda doyma noktasına gelen talebe yeni pazarları ilave etmek dış ticareti zaruret derecesine çıkarmıştır. Aynı hedefe bütün ülkeler koşmaya başlayınca rekabet de kaçınılmaz olmaktadır. Şimdiye kadarki tecrübeler dış rekabette odak noktaları fiyat ve kalitenin teşkil ettiği yönündedir. Onun için mamüllerin ihraacındaki başarısı fiyatının ucuzluğuna ve kalitesinin yüksekliğine bağlıdır. Bu nedenle her imalat işletmesi, spekülatif amaçlarla kurulmamış ise, dışa açılma konusuna gereken özeni göstermek zorundadır. Geçmiş bölümlerde kısaca değinildiği gibi fiyat ve kalite konuları doğrudan maliyetlere bağlı olduğundan gerçek anlamda odak noktayı maliyetler oluşturmaktadır. İşte burada Maliyet Muhasebesi bilim dalı devreye girmektedir. Köklü ve kârlı çözüm ancak bu konuya verilecek önem derecesine bağlıdır.

Sonuç olarak; Maliyet sistemi bünyesinde birçok konuya uygulamada hiç rastlanmaması, bazı konuların da bilimsel olmaktan uzak bir şekilde uygulanmakta olması bir takım tedbirlerin alınması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Alınabilecek tedbirlerden bazıları şunlardır;

a) İlgili Kamu Organları tarafından il ve bölge bazında düzenli sanayi istatistikleri yapılarak, yöresel kaynaklar ve ihtiyaçlar da gözönünde bulundurularak uzun vadeli sanayileşme planları yapılmalıdır. Bu planlarda kurulması hedef alınan sanayi tesislerinin yüksek kapasiteli ve ve ihracata yönelik olması özendirilmelidir. Belki böylesi bir tedbir ekonomik gücü yetersiz kişilerin atılımını engeller nitelikte olabilir. Ancak, hudutlu finansal yetersizlikler devletin ve kredi kuruluşlarının uygun şartlarda verecekleri yatırım kredileri ile giderilebilir. Kalkınmada Öncelikli Yörelerde kârlı ve verimli çalışmayan çok sayıdaki küçük işletmenin yerine az sayıda büyük ölçekli tesislerin kurulması ile ilgili çalışmalar ve yönlendirme faaliyetleri yapılabilir. Sağlıklı fizibilite etütleri, küçük tasarruf tahiplerinin tasarruflarının sermaye piyasasına yönlendirilmesi gibi faaliyetler, zaman içerisinde kalkınmada öncelikli yörelerin sanayileşme çabalarına ayılyu etki edebilir.

b) Her meslek birliğinin, kendi konusunda, üyelerinin bürokratik işlemlerini yürütmeye verdiği önem kadar, bizzat mesleki konularda da üyelerine yardımcı olması sağlanmalıdır. Bunun uygulamasına da öncelikle Sanayi ve Ticaret Odaları başlayabilir. Bu odalar istihdam ettikleri nitelikli personelleri aracılığıyla mesleki konularda üyelerine yardımcı olabilirler. Aksi takdirde böylesi meslek kuruluşları, üyelerinin gözünde aydan aya aidat ödedikleri, kendilerine hiçbir faydası olmayan, gereksiz yere kurulmuş birer teşekkül olma konumundan ileri gitmeyecektir.

c) İşletmelerin halâ büyük bir bölümü klasik muhasebe anlayışını sürdürmektedir. Yani, muhasebeyi basit bir kayıt işlemi olarak görmektedir. Çağdış muhasebe anlayışındaki "Raporlama" ve özellikle "Yorumlama" fonksiyonu ikinci, üçüncü planda kalmaktadır. Halbuki, geleceğin daha iyi ve gerçekçi planlanması ancak, muhasabeden elde edilen verilerin ve raporların doğru yorumlanmasına bağlıdır. Güneydoğu Anadolu Projesinin yavaş yavaş devreye girmesi Güneydoğudaki illeri etkilediği kadar olmasa bile çevre illeri ve Malatya'yı da ister istemez etkileyerek ilin sanayileşmesine yapacağı katkı kesindir. Ayrıca, Kalkınmada Öncelikli Bölgelerde uygulanan teşvik tedbirleri GAP projesinden daha hızlı ve net bir şekilde etkisini göstermeye başlamıştır. Bu gelişmelerin etkisiyle daha da hızlanmaya başlayan sanayileşme çabalarının başarısı, muhasebe konularında yapılacak uygulamaların doğru ve sağlam zemine oturtulmasına bağlıdır. Bunun için başta müteşebbis, yönetici ve işletmelerde önemli görevleri işgal eden kişilerin eğitime büyük önem verilmelidir.

d) Kamu organları sanayi işletmeleri ile olan ilişkilerinde onları yönlendirecek kararlar almalıdır. Bu kararlar sanayiciyi baskı altına alarak birtakım konuları uygulamaya koymak olmayıp, çeşitli nedenlerle, bütün konularda ve özellikle muhasebe konusunda, uygulanmayan ancak, sanayici lehine olan konular kanuni düzenlemeler yoluyla uygulamanın alışkanlık haline gelmesi sağlanmalıdır. İlk zamanlar gereksiz ve yük olarak görülebilecek bu düzenlemeler somut faydaları elde edilince önceki olumsuz düşünceler de değişecektir. Örneğin: Bütçeleme konusuna işletmelerin gereken önemi veremedikleri kesindir. Gelitilecek düzenlemelerle yıl başlarında proforma bilanço ve gelir tablosunun ilgili kamu kuruluşlarına verilmesi sağlanarak, yıl sonlarında gerçekleşen sonuçları içeren tablolar karşılaştırılarak, tahminlerinde başarılı bulunan işletmeler ödüllен-

dirilerek, bir dinamizm kazandırılabilir.

e) Üniversite-Sanayi işbirliği daha üst seviyelerde gerçekleştirilerek, üniversitelerin hizmet ve bilimsel çalışmalarında sanayinin ihtiyaçlarına yönelik, somut neticeler alınacak projelere öncelik verilerek desteklenmelidir. Bu noktada araştırmamızın evrenini oluşturan Malatya'da böylesi bir çalışma için gerekli şartlar mevcuttur. Muhasese ve Yöneticilik konularında İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öncülüğünde değişik tarihlerde düzenlenecek simpozyum ve yaz aylarında düzenlenecek uzmanlık kursları, belirli bir eğitimden geçmemiş sanayici ve işadamlarına büyük faydalar sağlayacağı gibi, üniversitelerin de bu amaçla hizmet etmediği şeklindeki yaygın kanaati de ortadan kaldıracaktır.

EK.1.

ARAŞTIRMA ANKET FORMU

Soru 1 - İşletmenizin kuruluş statüsü aşağıdakilerden hangisidir.

a) Özel Sanayi İşletmesi:

- ☐ Adi Ortaklık
- ☐ Kollektif Şirket
- ☐ Limited Şirket
- ☐ Kooperatif Şirket
- ☐ Anonim Şirket

b) Kamu Sanayi İşletmesi:

- ☐ Limited Şirket
- ☐ Anonim Şirket

Soru 2 - İşletmenizde İstihdam Edilen Personel sayısı nedir?

- ☐ 1-50 Arasında personel istihdam edilmektedir.
- ☐ 50-100 " " " "
- ☐ 100-200 " " " "
- ☐ 200'den fazla personel istihdam edilmektedir.

Soru 3 - İşletmenizde üretim faaliyeti sırasında kullandığınız Hammadde ve malzemelerin her bir çeşidi için ayrı stok kartı tutularak giriş ve çıkışlar düzenli olarak bu kartlara işlenmekte midir?

☐ Evet

☐ Hayır

Cevabınız "Hayır" ise, nedeni aşağıdaki alternatiflerden hangisi olabilir.

- ☐ Yeterli personelin bulunmaması
- ☐ Hammadde ve Malzeme çeşidinin çok fazla olması bu işlemin yapılmasını imkansız kılmaktadır.

- () Düzenli bir stok ambarının bulunmaması
- () Hammadde ve Malzeme geçidinin birkaç kalemde ibaret olması bu işin yapılmasını engellemektedir.

Soru 4 - Hammadde ve Malzeme satınalma fiyatlarında değişiklik olmakta mıdır? Olmakta ise, fiyat değişimleri hangi yöndedir.

- () Hammadde ve Malzeme fiyatları sürekli artmaktadır.
- () Hammadde ve Malzeme fiyatları yılın belirli dönemlerinde yükselmekte ve düşmektedir.
- () Hammadde ve Malzeme fiyatları düşmektedir.
- () Hammadde ve Malzeme fiyatları değişmemektedir.
- () Hammadde ve Malzeme fiyatlarındaki değişimler istikrarsızdır.

Soru 5 - Hammadde ve Malzemelerin Üretime sevk edilmesinde hangi yöntem kullanılmaktadır.

- () LİFO(Son satın alınan öncelikle Üretime verilir)yöntemi
- () FİFO(İlk önce satın alınan hammadde ve malzeme öncelikle Üretime verilir.) yöntemi
- () Üretime verilme anındaki piyasa fiyatı esas alınır
- () Üretime verilme anına kadar satınalınan hammadde ve malzemelerin ortalama fiyatı üzerinden yapılan değerlendirme yöntemi.

Soru 6 - Bir birim mamül için normal şartlarda ne kadar hammadde ve malzeme kullanılacağı tesbit ve tayin edilmiş midir?

- () Evet
- () Hayır

Cevabınız "Evet" ise, fiili Üretim neticesinde kullanılan hammadde ve malzeme miktarı ile uyumlu mudur? Değilse nedenleri aşağıdakilerden hangisi olabilir

- () Standartlar olması gereken bilimsellikten yoksun, olduğundan standart tesbitinde vuku bulan hatalar.

- () Kullanılan hammadde ve malzemelerin arzulan kalite olmaması.
- () İşletme içinde cereyan eden arızalanmalardan dolayı tesbit edilen tolerans sınırlarının aşılması.
- () Diğer Nedenler (Varsa).....

Soru 7 - Birim mamül üretimi için gerekli işçilik süresi ve buna bağlı olarak işçilik maliyeti standart olarak belirlenmi? Midir?

- () Evet
- () Hayır

Cevabınız "Hayır" ise, nedeni nedir?

- () İşletmede sürekli aynı kapasitede üretim yapılmaması.
- () Nitelikli personel bulmada karşılaşılan güçlükler.
- () İş akışının böyle bir tesbite imkan vermemesi
- () Aynı zamanda üretimi devam eden ürün cinsinin çok olması

Soru 8 - Hammadde ve malzeme miktar standardı ile(bir birim mamül) için gerekli olan) işçilik zaman standardı nasıl tesbit edilmiştir?

- () Tecrübe ve deneyimler ışığında işletmede çalışan personel tarafından.
- () Mühendislik hizmetlerinden yararlanarak(Örnek: Üretim ve Hareket-Zaman etütleri yapılarak)
- () Rakip işletmelerce uygulanan standartlar esas alınarak.
- () Endüstri kolunda kullanılan standartlar esas alınarak.

Soru 9 - Belirli bir dönemde katlanılan giderler, türlerine veya üretim miktarına bağlı olarak veya bağımsız olarak değişmesine göre Değişken-Sabit gider şeklinde bir gruptandırmaya tabi tutulmakta mıdır?

- () Evet
- () Hayır

Soru 10- İşletmede çalıştırılan personele ödenen ücret şekli nedir?

- () Günlük, haftalık veya aylık belirli bir ücret
- () Parçabaşı ücret
- () Günlük çalışma limiti + Prim
- () Kök ücret + Prim

Soru 11- Ürettiğiniz mamüllerin birim maliyetleri veya toplam üretim maliyeti işletmenizde hangi servis tarafından hesaplanmaktadır.

- () Ticaret(Genel) Muhasebe servisi tarafından
- () Muhasebe servisinde bizzat bu işle görevlendirilmiş personel/ler tarafından
- () Maliyet(İşletme)servisi tarafından
- () İşletmenin üst kademe yönetimi tarafından

Soru 12- Yıllık dönemler itibariyle işletmenizle ilgili gider tahminleri yapıyor musunuz?

- () Evet
- () Hayır

Cevabınız "Evet" ise, yıl sonundaki fiili rakamlarla önceden tahmin edilen giderler arasında fark meydana gelmekte midir?

Fark doğuyorsa nedeni ne olabilir?

- () Üretimin planlanan seviyenin üzerinde gerçekleşmesi
- () Ekonomik yaşamda meydana gelen olumsuz değişiklikler
- () Önceden tesbit, gelecekte vukubulacak olayları doğru tahmin etmekle ilgili olduğu için yapılan tahminler yanlış olabilmektedir.
- () İşletmede arzulanan verimlilik hedeflerine ulaşılamaması.

Soru 13- İşletmenizde İmalat Maliyeti hangi Maliyet Sistemine göre hesaplanmaktadır?

- () Maliyetler, standart maliyet unsurlarının birleştirilmesi ile elde edilir.

- () Maliyetlere, bütün maliyet unsurları fiili rakamlarla yüklenmektedir.
- () Üretim sürecinde tesbit edilmiş her safha için maliyet çıkarılır.
- () İmalat maliyetlerine sadece değişken maliyet unsurları eklenir.

Soru 14- Ürettiğiniz Mamüllerin satış fiyatlarını nasıl tesbit ediyorsunuz?

- () Satış fiyatının tesbitinde rakipler esas alınmaktadır.
- () Satışlar, tahmini maliyetlere belirli kâr marjı eklenecek bulunan fiyattan yapılmaktadır.
- () Geçmiş dönem fiyatlarına ekonomik gelişmeler ışığında belirli eklemeler yapmak suretiyle bulunan fiyatlardan.
- () Piyasanın kaymaçını almaya yönelik, yüksek bir fiyat tesbit yöntemi uygulanmaktadır.

Soru 15- Maliyetleri hesaplamanızı gerektiren nedenler nelerdir?

- (Önem derecelerine göre 1'den başlayarak ...4 şeklinde numara veriniz)
- () Satış fiyatının belirlenmesinde önemli bir faktör olduğu için,
- () Yasalarca işletmeye yüklenen görevleri ifa etmek için
- () İleriye ışık tutması ve planlama faaliyetlerine büyük katkı sağlayacağı için.
- () Maliyetleri kontrol altında tutmak istek ve zorunluluğuna yardımcı olacağı için.

Soru 16- Üretim süreci belirli kriterler esas alınarak Ana ve Yardımcı Üretim(Masraf) merkezleri olarak bölümlere ayrılmış mıdır?

- () Evet
- () Hayır

Cevabınız "Hayır" ise, nedeni aşağıdakilerden hangisi olabilir?

- () Yapılan işler böyle bir ayırıma müsaade etmeyecek derecede karışıktır.
- () İşletmenin büyüklüğünün yetersiz oluşu
- () Bu işi yapabilecek nitelikli personelin bulunmaması,
- () Yapılan işler basit ve birbirininaynı olduğundan böyle bir ayırımı yapmaya kalkışmak daha pahalıya mal olacaktır

B İ B L İ Y O G R A F Y A

- AKDOĞAN, Kânan., TMS ve TSP sistemlerinde Maliyet Muhasebesi uygulaması, Ankara: 1988
- AKGÜÇ, Öztün., Finansal Yönetim, Avcıol Matbaası, İstanbul: 1989
- AKŞİT, Bilgütay., Maliyet Muhasebesi, Der Yayınları, İstanbul: 1988
- AICPA, Accounting Terminology Bulletin No 34 APB Accounting principles, Chicago Illinois: Commerce Clearing House Inc. 1972
- ALBAYRAK, İsmail Hakkı., İşçilik Maliyetleri ve İmalat Sanayinde işçilik maliyetlerinin bünyesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 3, Sayı 9.
- , İşçilik maliyetlerinin ayırımı, imalata yüklenmesiyle ilgili farklılık ve sorunlar, İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, Sayı 11.
- , Çözümleriyle Maliyet Muhasebesi Problemleri, 2. Baskı, Ar Basım, Yayın ve Dağıtım A.Ş., İstanbul: 1982
- ALTUĞ, Osman., Maliyet Muhasebesi (İlkeler-Uygulamalar), İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul: 1982
- ATAMANALP, H. Celaleddin., Türkiye'de sosyal güvenlik tedbirlerinin ücretlere ve maliyetlere tesiri, Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi, yayını, Erzurum: 1975
- , Et Sanayi İşletmelerinde Maliyet Problemleri ve Maliyet Hesaplama Metodları, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum: 1980
- , Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 1. ve 2. Kitap, Atatürk Üniversitesi Yayınları, Erzurum: 1984
- BİNGİLOĞLU, Fahir., Genel İmalat Masraflarının Masraf Yerleri itibarıyla Planlanması, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 1, Sayı 2.
- BROCK, R. Harce.; PALMER, E. Charles; ARCHER, C. Fred., Cost Accounting (Theory/Practice), Second Edition, Mc Graw-Hill College Accounting series.

- BACKER, Morton and JACOBSEN, E.L., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çev: Sadık Baklacioğlu, Beta Basım Dağ.,
- BURSAL, Nasuhi., Ercan, Yücel., Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Genişletilmiş 2.Bası, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No:4 İstanbul: 1987
- BURSAL, Nasuhi., Maliyet Muhasebesi, Fakülteler Matbaası, İst:1976
- DİNLER, Zeynel., Bölgesel İktisat, Uludağ Üniversitesi Yayınları, Bursa: 19
- DİLER, Fener., Doğu Anadolu Bölgesinde Özel Sektör İmalat Sanayii-nin Kaynak Sorunları, Doçentlik Tezi, Erzurum: 1982
- ÇAKICI, Latif., Çözümlü Maliyet Muhasebesi Problemleri, Ankara:1984
- DPT, Terimler ve Açıklamalar, Yayın no: DPT:365-KD:98İkinci Baskı Ankara: 1973
- ERTÜRK, Özer., Maliyet Muhasebesi, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları 3.Bası, İstanbul: 1982
- GÖK, Rafet., Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Muğla:1981
- HATİBOĞLU, Zeyyat., İşletme Finansmanı, Hamle Matbaası, İst: 1967
- KOHLER, Eric L.A., Dictionary For Accountants, 4.Baskı, Prentice-Hall Of India Private Limited, New Delhi: 1972
- MOORE, Carl L.; JEADİCKE, Robert K., Yönetim Muhasebesi, Çev: Alparslan Peker, İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul: 1980
- NEUNKER, John J.W. and SAMUEL, Frumer., Cost Accounting (Principles and Practice), 7. Baskı, Homewood, Illinois: 1967
- ORHAN, M.Suphi., Sanayi İşletmelerinde Endirekt İşçilik Maliyetleri, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Erzurum:1984
- ÖCAL, Fikret., Maliyet Muhasebesi, İkinci Baskı, İstanbul: 1971
- PEKER, ALPARSLAN., Yönetim Muhasebesi, 1.Kitap, İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul: 1978
- SHILLINGLAW, Gordon, Cost Accounting, Analysis and Control Richard D.Irwin, Inc, Homewood Illinois: 1962

TOSUN, Kemal., İşletme Yönetimi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını
İstanbul: 1987

URAGUN, Mehmet., Planlama, Uygulama, Yönetim ve Kontrol açılarından
Maliyet (İşletme) Muhasebesi, Mars Matbaası, Ankara: 1975

USLU, Selçuk., Maliyet Muhasebesi, Çözüm Yayıncılık ve Danışmanlık
A.Ş., Ankara: 1985

USLU, Selçuk ve diğerleri, Maliyet Muhasebesi, 2. Fasikül, Anadolu
Üniversitesi A.Ö. Fakültesi Yayını, Eskişehir: 1990

ÜSTÜN, Rifat., BOZOK, S., Maliyet Muhasebesi, A. Üniversitesi A.Ö.
Fakültesi, 1. Fasikül, Eskişehir: 1989

ÜSTÜN, Rifat., Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulamalar) Anadolu
Üniversitesi Eğitim Fakültesi ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları
Vakfı Yayınları No: 12, Eskişehir: 1984

ÜSTÜNEL, Besim, Ekonominin Temelleri, Beşinci Baskı, Ankara: 1988

YALKIN, Yüksel K., İşletmelerde Standart Maliyetler, İkinci Baskı
Sevinç Matbaası, Ankara: 1974

YELKEN, Nurettin; AKINCI, N., ve KARADENİZ, H., Yönetim Muhasebesi,
Mas Ambalaj Yayınları, İzmir: 1982

NEWMAN, William H., Yönetim Sevk ve İdare, Çev: Kenan Sürgit, Doğan
Basımevi, Ankara: 1979

Diğer Kaynaklar

KARGÜL, Kemal., Maliyet Muhasebesi, Temel Yayınları, İstanbul: 1986

HIÇŞAŞMAZ, Mazhar., Maliyet Muhasebesine giriş, Ankara İ.T.İ.A. Yayını

Gelişen Ekonomisiyle Malatya, Malatya T.S. Odası Yayını, 1989

___ Malatya İl Yıllığı, 1989

___ 1989 Yılı İş ve İşçi Bulma Kurumu İstatistik Yıllığı

___ DPT, Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları, Milli Eğitim B. evi,
İstanbul: 1974

___ 1985 Yılı Genel Nüfus Sayımı

___ İmalat Sanayii Mevzuatı