

**T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE VERİLERİNDEN YARARLANARAK
İKTİSADİLİĞİN ÖLÇÜMÜ VE DENETİMİ**

DOKTORA TEZİ

AHMET CEMKUT BADEM

**ANABİLİM DALI : İŞLETME
PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN**

DANIŞMAN : PROF.DR. VASFİ HAFTACI

KOCAELİ 2008

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VERİLERİNDEN YARARLANARAK İKTİSADİLİĞİN
ÖLÇÜMÜ VE DENETİMİ

DOKTORA TEZİ

Tezi Hazırlayan : A.Cemkut BADEM

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarih ve No: 31.12.2008-2008/30




Prof.Dr. Vasfi HAFTACI



Prof.Dr. Abdurrahman FETTAHOĞLU



Prof.Dr. Tuna TANER



Prof.Dr. Semra ÖNCÜ



Prof.Dr. Selman Aziz ERDEN

KOCAELİ 2008

SUNUŞ

Serbest piyasa ekonomisinin inatçı ve ezeli rekabet koşullarında işletmeler varlıklarını sürdürebilmek ve daha ileriye gidebilmek için belirli ilkelere ve denenmiş kurallara uymak zorundadırlar. Bu ilkeler işletmenin yapısı değişse bile kolay kolay değişmezler. Rasyonellik ilkeleri de denen temel işletmecilik ilkeleri, işletme ekonomisinin temel kavramları olan üretkenlik, iktisadilik, kârlılık kavramlarından oluşmaktadır. İşletmeler bu ilkeler çerçevesinde hareket ettikleri sürece toplumun gereksinimlerini etkili biçimde karşılayabilirler. Aksi durumda, işletmeler uzun dönemdeki kâr, büyüme, işletme yaşamını sürdürme gibi temel amaçlarına ulaşamayacakları gibi, kıt kaynakların israfı da söz konusu olur. Bu, hem girişimciler, hem de ülke ekonomisi açısından arzulanmayan bir durumdur. Bu ilkelerin en önemlilerinden birisi de iktisadilik ilkesidir.

Günümüzde iktisadilik, tüm ekonomik olgulara damgasını vuran kıtlık özelliğinin gerekli bir sonucu olarak kabul görmektedir. Bu özelliğinden dolayı iktisadilik ilkesinde, kaynak israfının en az seviyede tutulması, en yüksek faydanın sağlanması önem kazanmaktadır. İşletmeler, iktisadilik ilkesine uygun olarak kendilerine tahsis edilen kaynaklarla sonsuz olan toplum gereksinimlerini en üst seviyede karşılamaya çalışmalıdırlar.

İşletmelerde iktisadi çalışmanın belirlenebileceği için bir ölçme işleminin yapılması gerekir. Ölçme, iktisadilik oranını hesaplama işlemidir. Bir işletmede gelirleri arttırıp giderleri azaltarak en uygun kazancı elde etmek olan iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için işletme faaliyetlerinin gelirler ve giderler yönünden önce ölçülmesi sonra da denetlenmesi gerekir.

İzmit, Kasım 2008
Ahmet Cemkut BADEM

İÇİNDEKİLER

| | |
|------------------|-------|
| Sunuş..... | I-XIV |
| İçindekiler..... | II-VI |
| Kısaltmalar..... | VII |
| Şekiller..... | IX |
| Özet..... | XI |
| Abstract..... | XII |
| O.Giriş..... | XIII |

I.BÖLÜM

| | |
|--|-----------|
| 1 MUHASEBE | 1 |
| 10. GENEL BAKIŞ | 1 |
| 11. İŞLEM MUHASEBESİ | 3 |
| 110. Genel Açıklama..... | 3 |
| 111. Belgelerin Düzenlenmesi | 4 |
| 112. Hesapların Tutulması | 6 |
| 113. Sonuç Çıkarma | 9 |
| 12. İŞLETME MUHASEBESİ..... | 11 |
| 120. Genel Açıklama..... | 11 |
| 121. Maliyet Muhasebesi | 12 |
| 122. İşletmenin Ölçülenmesi..... | 14 |
| 123. Planlama Hesapları..... | 16 |
| 124. Yönetim Muhasebesi..... | 17 |
| 125. İşlem ve İşletme Muhasebesini Karşılaştırma | 19 |

II.BÖLÜM

| | |
|--|-----------|
| 2 İKTİSADİLİK | 22 |
| 20. GENEL BAKIŞ | 22 |
| 21. İKTİSADİLİĞİN TEMEL KAVRAMLARI | 22 |
| 210. Genel Açıklama..... | 22 |
| 211. Gelir Kavramı..... | 22 |
| 211.0 Açıklama | 22 |
| 211.1 Bilanço ve Gelir Tablosu Yaklaşımı Açısından Gelir Kavramı | 23 |
| 211.2 TMS Açısından Gelir Kavramı | 25 |
| 211.3 Gelirin Kaydedilmesine İlişkin Kurallar | 26 |
| 211.4 TMS Açısından Gelirin Kaydedilmesi | 30 |
| 212. Gider ve Maliyet Kavramı..... | 36 |
| 212.0 Açıklama | 36 |
| 212.1 Bilanço ve Gelir Tablosu Yaklaşımı Açısından Gider Kavramı | 36 |
| 212.2 TMS Açısından Gider Kavramı..... | 37 |
| 212.3 Maliyet Kavramı | 38 |
| 212.4 Giderlerin Kaydedilmesine İlişkin Kurallar | 41 |
| 212.5 TMS Açısından Giderlerin Kaydedilmesi | 42 |

| | |
|--|-----------|
| 22. İKTİSADİLİĞİN TANIMI VE AÇIKLAMASI..... | 43 |
| 220. Genel Açıklama..... | 43 |
| 221. İktisadiliğin Tanımı..... | 45 |
| 222. İşletme Ekonomisi Açısından İktisadilik..... | 47 |
| 223. Sanayi İşletmeleri Açısından İktisadilik..... | 48 |
| 23. İKTİSADİLİK İLE İLİNTİLİ KAVRAMLAR..... | 49 |
| 230. Genel Açıklama..... | 49 |
| 231. Üretkenlik Kavramı..... | 50 |
| 232. Kârlılık Kavramı..... | 53 |
| 233. Etkenlik Kavramı..... | 58 |
| 234. Performans Kavramı..... | 60 |
| 235. Likidite Kavramı..... | 66 |
| 236. Kavramlar Arasındaki İlişkiler..... | 72 |

III.BÖLÜM

| | |
|---|-----------|
| 3 İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME..... | 75 |
| 30. GENEL BAKIŞ | 75 |
| 31. GENEL İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME..... | 75 |
| 310. Genel Açıklama..... | 75 |
| 311. Gelir Türleri..... | 76 |
| 311.0 Açıklama..... | 76 |
| 311.1 İşletme Faaliyeti Açısından Gelir Türleri..... | 76 |
| 311.2 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Gelir Türleri..... | 77 |
| 311.3 Dönem Açısından Gelir Türleri..... | 80 |
| 312. Gider Türleri..... | 82 |
| 312.0 Açıklama..... | 82 |
| 312.1 Doğal Nitelikleri Açısından Gider Türleri..... | 82 |
| 312.2 Üretime Etki Açısından Gider Türleri..... | 85 |
| 312.3 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Gider Türleri..... | 85 |
| 312.4 Dönem Açısından Gider Türleri..... | 92 |
| 313. Genel İktisadilik Oranını Ölçme..... | 94 |
| 313.0 Açıklama..... | 94 |
| 313.1 Genel İktisadilik Oranını Ölçme Uygulaması..... | 97 |
| 32. KISMİ İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME | 99 |
| 320. Genel Açıklama..... | 99 |
| 321. İşletme Geliri Türleri..... | 100 |
| 322. Maliyet Türleri..... | 101 |
| 322.0 Açıklama..... | 101 |
| 322.1 Doğal Nitelikleri Açısından Maliyet Türleri..... | 101 |
| 322.2 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Maliyet Türleri..... | 106 |
| 322.3 İktisadiliği Ölçme Açısından Maliyet Türleri..... | 111 |
| 323. Kısmi İktisadilik Oranını Ölçme..... | 112 |
| 323.0 Açıklama..... | 112 |
| 323.1 Kısmi İktisadilik Oranını Ölçme Uygulaması..... | 113 |

IV.BÖLÜM

| | |
|---|------------|
| 4 İKTİSADİLİĞİ DENETLEME | 116 |
| 40. GENEL BAKIŞ | 116 |
| 41. İKTİSADİLİĞİ DENETLEME YÖNTEMLERİ..... | 117 |
| 410. Genel Açıklama..... | 117 |
| 411. İşletmeler Arası Karşılaştırmalar..... | 117 |
| 412. İşletme İçi Karşılaştırmalar | 118 |
| 412.0 Açıklama | 118 |
| 412.1 Zaman Açısından Karşılaştırma | 118 |
| 412.2 Planlanmış Karşılaştırma..... | 119 |
| 42. GELİR DENETİMİ | 120 |
| 420. Genel Açıklama..... | 120 |
| 421. Gelirlerin Tahmini..... | 121 |
| 422. Gelir Tahmin Yöntemleri | 122 |
| 422.0 Açıklama | 122 |
| 422.1 Mevcut Mallar İçin Satış Tahmin Yöntemleri..... | 123 |
| 422.2 Yeni Mallar İçin Satış Tahmin Yöntemleri | 124 |
| 422.3 Fiyat Politikasının Belirlenmesi | 125 |
| 423. Satış Bütçesi ve Sapma Çözümlemesi..... | 127 |
| 423.0 Açıklama | 127 |
| 423.1 Basit Sapma Çözümlemesi..... | 128 |
| 423.2 Pazar Başarısının Çözümlemesi | 131 |
| 43. GİDER DENETİMİ | 136 |
| 430. Genel Açıklama..... | 136 |
| 431. Standart Maliyet Yöntemi | 137 |
| 431.0 Açıklama | 137 |
| 431.1 Maliyet Yöntemlerinin Tarihi Gelişimi | 138 |
| 431.2 Standart Maliyetin Tanımı..... | 140 |
| 431.3 Standart Maliyet Yönteminin Amaçları ve Uygulama Koşulları | 141 |
| 431.4 Standart Türleri ve Standartların Yenilenmesi | 144 |
| 431.5 Standart Maliyet Yönteminin Yararları ve Sakıncaları | 145 |
| 431.6 İleri Üretim Ortamları ve Standart Maliyet Yöntemi | 147 |
| 431.7 Tekdüzen Hesap Planı ve Standart Maliyet Yöntemi..... | 151 |
| 432. Standartların Belirlenmesi | 152 |
| 432.0 Açıklama | 152 |
| 432.1 Dolaysız Malzeme Standartları | 155 |
| 432.2 Dolaysız İşçilik Standartları | 158 |
| 432.3 Genel Üretim Gideri Standartları | 164 |
| 432.30 Önaçıklama | 164 |
| 432.31 Faaliyet Hacminin Belirlenmesi..... | 167 |
| 432.32 Genel Üretim Giderlerinin Sabit ve Değişken Olarak Ayrılması | 169 |
| 432.33 Standart Genel Üretim Gideri Yükleme Oranının Belirlenmesi..... | 178 |
| 432.34 Standart Maliyet Kartı | 179 |
| 432.4 Dönem Giderleri Standartları | 180 |
| 432.40 Önaçıklama | 180 |
| 432.41 Ar-Ge Standartları | 180 |

| | |
|--|------------|
| 432.42 PSDG Standartları | 182 |
| 432.43 Genel Yönetim Giderleri Standartları | 185 |
| 432.44 Finansman Gideri Standartları | 187 |
| 432.45 Faaliyet Dışı Giderler Standartları | 188 |
| 433. Sapmaların Belirlenmesi ve Çözümlemesi | 189 |
| 433.0 Açıklama | 189 |
| 433.1 Dolaysız Malzeme Sapmaları | 192 |
| 433.10 Önaçıklama | 192 |
| 433.11 Üçlü Sapma Yöntemi | 192 |
| 433.12 İkili Sapma Yöntemi | 195 |
| 433.13 Formüllü Ürünlerde Dolaysız Malzeme Sapmaları | 203 |
| 433.2 Dolaysız İşçilik Sapmaları | 207 |
| 433.20 Önaçıklama | 207 |
| 433.21 Üçlü Sapma Yöntemi | 207 |
| 433.22 İkili Sapma Yöntemi | 209 |
| 433.23 Formüllü Ürünlerde Dolaysız İşçilik Sapmaları | 213 |
| 433.24 Malzeme ve İşçilik Sapmaları Etkileşimleri | 216 |
| 433.25 Malzeme ve İşçilik Sapmalarının Teşvik Edici Etkileri | 217 |
| 433.3 GÜG Sapmaları | 219 |
| 433.30 Önaçıklama | 219 |
| 433.31 Tekli Sapma Yöntemi | 222 |
| 433.32 İkili Sapma Yöntemi | 222 |
| 433.33 Üçlü Sapma Yöntemi | 227 |
| 433.34 Dörtlü Sapma Yöntemi | 231 |
| 433.35 Formüllü Ürünlerde GÜG Sapmaları | 234 |
| 433.4 Üretim Maliyeti Sapmalarının Muhasebeleştirilmesi | 236 |
| 433.40 Önaçıklama | 236 |
| 433.41 Tekdüzen Hesap Planı Muhasebe Kayıtları | 238 |
| 433.5 İktisadilik Sapmaları | 244 |
| 433.50 Önaçıklama | 244 |
| 433.51 Maliyet İktisadilik Sapması | 244 |
| 433.52 Dolaysız Malzeme İktisadilik Sapması | 246 |
| 433.53 Dolaysız İşçilik İktisadilik Sapması | 246 |
| 433.54 Genel Üretim Gideri İktisadilik Sapması | 247 |
| 433.6 Dönem Giderleri Sapmaları | 248 |
| 433.60 Önaçıklama | 248 |
| 433.61 Ar-Ge Sapmaları | 248 |
| 433.62 PSDG Sapmaları | 250 |
| 433.63 Genel Yönetim Giderleri Sapmaları | 255 |
| 433.64 Finansman Giderleri Sapmaları | 259 |
| 433.65 Faaliyet Dışı Giderler Sapmaları | 261 |
| 44. UYGULAMA | 262 |
| 440. Genel Açıklama | 262 |
| 441. Kordsa Global A.Ş. | 263 |
| 441. Ürünler ve Üretim Kapasiteleri | 264 |
| 442. Üretim Safhaları ve İşlemler | 267 |
| 443. Üretim Maliyetinin Hesaplanması ve Sapma Çözümlemesi | 270 |

| | |
|---------------------------------------|------------|
| 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME..... | 285 |
| YARARLANILAN YAYINLAR..... | 290 |
| ÖZGEÇMİŞ..... | 305 |

KISALTMALAR

| | |
|--------|--------------------------------------|
| a.g.b. | : adı geçen bildiri |
| a.g.e. | : adı geçen eser |
| a.g.m. | : adı geçen makale |
| a.g.t. | : adı geçen tez |
| Ar-Ge | : Araştırma ve Geliştirme |
| Br. | : Birim |
| BF | : Bütçelenmiş Fiyat |
| BM | : Bütçelenmiş Miktar |
| BS | : Balanced Scorecard |
| DİMM | : Direkt İlk Madde ve Malzeme |
| DİG | : Direkt İşçilik Giderleri |
| DİS | : Direkt İşçilik Saati |
| DBMST | : Dönembaşı Mamul Stoku |
| DSMST | : Dönemsonu Mamul Stoku |
| DB | : Dönem Başı |
| Dİ | : Dönem İçi |
| DS | : Dönem Sonu |
| DUV | : Duran Varlıklar |
| EKD | : Ekonomik Katma Değer |
| FF | : Fiili Fiyat |
| FIFO | : First In First Out |
| FİHİB | : Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş |
| FM | : Fiili Miktar |
| FÜ | : Fiili Ücret |
| FZ | : Fiili Zaman |
| GÇY | : Gider Çeşitleri Yansıtma |
| GÜG | : Genel Üretim Giderleri |
| GYG | : Genel Yönetim Giderleri |
| IAS | : International Accounting Standarts |
| Kg | : Kilogram |

| | |
|--------|--|
| KVVG | : Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri |
| KVYK | : Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar |
| LIFO | : Last In First Out |
| m | : metre |
| NZ | : Normal Zaman |
| PSDG | : Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri |
| SAP/CO | : Standard Activity Procedures and Control |
| SF | : Standart Fiyat |
| s. | : sayfa |
| SİHİB | : Standart İş Hacmi İçin Bütçelenmiş |
| SM | : Satış Miktarı |
| SM | : Standart Miktar |
| St. | : Standart |
| SÜ | : Standart Ücret |
| SZ | : Standart Zaman |
| TDHP | : Tekdüzen Hesap Planı |
| TL | : Türk Lirası |
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| UVVG | : Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri |
| UVYK | : Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar |
| ÜM | : Üretim Miktarı |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| v.b | : ve benzerleri |
| Y. | : Yansıtma |
| YO | : Yükleme Oranı |

ŞEKİLLER

| | Sayfa |
|---|-------|
| Şekil 1 : İşletme Döngüsü | 4 |
| Şekil 2 : Yönetim Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Arasındaki İlişkiler | 18 |
| Şekil 3 : Anlosakson Yaklaşımında Maliyet ve Gider Ayırımı | 39 |
| Şekil 4 : Alman Yaklaşımında Maliyet ve Gider Ayırımı | 40 |
| Şekil 5 : İktisadilik İlkesi ve Alt İlkeleri | 44 |
| Şekil 6 : Du Pont Mali Kontrol Şeması | 57 |
| Şekil 7 : Tüm Dönem Geliri | 77 |
| Şekil 8 : Dönem Gelirleri | 81 |
| Şekil 9 : 7A Hesap Sınıfı | 87 |
| Şekil 10 : Dönem Giderleri | 92 |
| Şekil 11 : Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi | 108 |
| Şekil 12 : Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi | 109 |
| Şekil 13 : Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi | 110 |
| Şekil 14 : Geçmişle Karşılaştırma | 119 |
| Şekil 15 : İkili Sapma Yöntemi Grafiği | 130 |
| Şekil 16 : Üçlü Sapma Yöntemi Grafiği | 131 |
| Şekil 17 : Toplam Sapma Şeması | 132 |
| Şekil 18 : Tarihi Maliyet Yöntemleri | 140 |
| Şekil 19 : İş Etüdü | 159 |
| Şekil 20 : Durağan ve Esnek Bütçe | 166 |
| Şekil 21 : Alt ve Üst Kabul Edilebilir Sapma Düzeyi | 191 |
| Şekil 22 : Üçlü Sapma Yöntemi | 193 |
| Şekil 23 : İkili Sapma Yöntemi | 195 |

| | | |
|----------|---|-----|
| Şekil 24 | : İkili Sapma Yöntemi Satın Alma Anı Fiyat Sapması | 197 |
| Şekil 25 | : Üçlü Sapma Yöntemi | 207 |
| Şekil 26 | : İkili Sapma Yöntemi | 209 |
| Şekil 27 | : GÜG Sapmaları İkili Sapma Yöntemi Grafiği | 227 |
| Şekil 28 | : GÜG Sapmaları Üçlü Sapma Yöntemi Grafiği | 231 |
| Şekil 29 | : Dörtlü Sapma Yöntemi GÜG Kapasite Sapmaları Grafiği | 233 |

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VERİLERİNDEN YARARLANARAK İKTİSADİLİĞİN
ÖLÇÜMÜ VE DENETİMİ

ÖZET

İktisadilik, işletmenin belirli bir dönemdeki giderleri ile gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir orandır. Başka bir deyişle iktisadilik, bir işletmede giderleri azaltarak ve gelirleri arttırarak en uygun kazancı elde etmeye denir. İşletmeler iktisadi faaliyetlerinin ana amacına ulaşabilmek için kendilerine tahsis edilmiş olan kaynakları asgari seviyede kullanmak, bu asgari kaynaklarla azamileştirdikleri üretim miktarını gelire çevirmek zorundadırlar. Böylece işletmelerin ana amacı olan uzun dönemde kazanç ya da kâr ençoklaması sağlanmış olur. Yani düşük kaynak kullanımı ile yüksek gelire ulaşılmış ve iktisadilik amacı gerçekleştirilmiş olur.

İşletmelerde iktisadi çalışmanın belirlenebilmesi için bir ölçme işleminin yapılması gerekir. Ölçme, iktisadilik oranını hesaplama işlemidir. İktisadilik oranının hesaplanabilmesi için gerekli veriler muhasebeden, özellikle işlem muhasebesinden elde edilebilir. İktisadilik oranının hatasız ölçümü, iyi bir muhasebe örgütlenmesini, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planından türetilmiş işletmeye özgü hatasız bir hesap planını ve gelir ve giderlerin dönemsellik ilkesine uygun belirlenmesini gerektirir.

Bir işletmede gelirleri arttırıp giderleri azaltarak en uygun kazancı elde etmek olan iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için işletme faaliyetlerinin gelirler ve giderler yönünden denetlenmesi de gerekir. Dolayısıyla az giderle çok gelir elde etme amacı güden iktisadiliği denetleme, gelir yönünden gelir denetimi, gider yönünden gider denetimi şeklinde bölümlendirilebilir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Verileri, İktisadilik, İktisadiliği Ölçme, İktisadiliği Denetleme

T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MEASURING AND CONTROLLING OF ECONOMIC YIELD BY USING
ACCOUNTING DATA**

ABSTRACT

Economic yield is a ratio which shows the relation between a firm's revenues and expenses within a certain period of time. In other words, economic yield means gaining the most appropriate profit though reducing the expenses while increasing revenues at the same time. In order to achieve the main goals of economic activities, firms have to make maximum use of the resources that are allocated to them and with the possible minimum resource they have to turn the maximum amount of production to revenue. By doing so, the main goal of firms to maximize profit in the long run is attained. Namely, through using minimum resource, the profit is maximized and the purpose of economic yield is realized.

Within the firms, in order to determine the economical operation, it is required to make a measurement. Measurement is a process of calculating economic yield ratio. The data necessary to calculate the economic yield ratio is gathered from accounting, especially from financial accounting. A precise measurement of economic yield requires an organized accounting, a chart of accounts specific to the firm which is derived from Uniform System of Account and Chart of General Account, and determination of expenses and revenues according to matching principle.

In firms, in order to realize being economical which means gaining the most appropriate profit though reducing the expenses while increasing revenues at the same time, it is needed to control operating activities in terms of revenues and expenses. Accordingly, economic yield with a purpose of maximizing profit by using minimum resource can be controlled by in two different divisions; expense control with respect to expense items and revenue control with respect to revenue items.

Keywords: Accounting Data, Economic Yield, Measuring Economic Yield, Controlling Economic Yield

O. GİRİŞ

İşletmelerdeki büyüme ve gelişmelerin en önemli göstergelerinden biri olan iktisadilik, tutumlu olma iktisadi davranma gibi anlamlara gelen, işletmenin belirli bir dönemdeki giderleri ile gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir orandır. Başka bir deyişle iktisadilik, bir işletmede giderleri azaltarak ve gelirleri arttırarak en uygun kazancı elde etmeye denir. İşletmelerde iktisadi olarak çalışmanın göstergesi iktisadilik oranıdır. Kâr amaçlı bütün işletmelerin öncelikli amacı iktisadilik oranını ençoklamaktır.

Genel açıdan iktisadilik gider ve maliyet yönünden özellikle üretim ile gelir yönünden ise pazarlama ile ilgilidir. İktisadiliğin üretim yönü olmasından ötürüdür ki bu kavram üretkenlik, verimlilik, etkinlik gibi kavramlarla sık sık karıştırılmakta, biri diğerinin yerine sıkça kullanılmaktadır. Ancak bu kavramlar arasındaki benzerliğe karşılık iktisadiliği diğer kavramlardan ayıran temel özellik iktisadiliğin gerek çıktı gerekse girdi yönünden üretimin tutar yanı ile ilgili olmasıdır. Dolayısıyla parasal göstergelerle tespit edilen iktisadiliğin ölçümünde ve denetiminde muhasebe verileri önemli rol oynar.

Bir işletmede üretim sürecinin, üretim miktarının, kalitenin, üretim maliyetlerinin ve satış koşullarının denetim altına alınması ile iktisadiliğin artırılması hiç kuşkusuz ülke içinde ve dışında işletmeye ve ulusal ekonomiye büyük üstünlükler sağlar. İktisadilik artışıyla sağlanan gelir, bir yandan işletmedeki işgörenlere prim, ortaklara temettü, devlete vergi geliri şeklinde dağıtılabılırken, diğer yandan otofinansman yoluyla işletmenin bünyesinde kullanılabilir. Böylece işgörenler, ortaklar, devlet ve tüm ülke ekonomisi büyük yararlar sağlar.

Çalışmanın asıl amacı, işletmelerde muhasebe verilerinin kullanılmasıyla iktisadilik ölçümü ve denetimi çalışmalarının uygulanabilirliğinin belirlenmesi ve bu çalışmaların işletmeler açısından öneminin ortaya konmasıdır. Bu asıl amaç dışında, çalışmanın bir diğer amacı da yazında ve işletme ekonomisi ile ilgili çeşitli

yayınlarda yer alan işletmecilikte temel ilkeler, işletmelerde rasyonellik ilkesi, işletmelerde performans göstergeleri gibi konu başlıkları altında irdelenmiş fakat açıklamaları ve sınırlamaları tam olarak belirtilememiş olan çoğu zaman biri diğerinin yerine kullanılan iktisadilik, verimlilik, üretkenlik, kârlılık, etkinlik ve etkililik gibi kavramların açıklamalarına netlik kazandırmak, bu kavramların birbirleri ile olan etkileşimini irdelemektir.

Çalışma giriş ve sonuç dışında dört bölüm olarak planlanmıştır. İlk bölümde muhasebe başlığı altında muhasebe örgütlenmesi açısından muhasebeyi oluşturan unsurlar incelenmiş, bu unsurların açıklamaları ve birbirleri ile etkileşimleri ortaya konmuştur.

İkinci bölümde iktisadilik kavramı başlığı altında iktisadiliği oluşturan unsurlar, tek tek ele alınmış, bu unsurlar kavramsal boyutta belirlendikten sonra üretkenlik, kârlılık, etkinlik ve performans gibi kavramların iktisadilikle ilişkileri üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde iktisadiliği ölçme başlığı altında muhasebe verilerinden yararlanarak genel ve kısmi iktisadiliği ölçme ve genel ve kısmi iktisadilik oranlarının ölçülmesi ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde iktisadiliği denetleme başlığı altında muhasebe verilerinden yararlanarak iktisadilik denetiminin işletme içi karşılaştırmalar yardımı ile belirlenmesi üzerinde durulmuş, iktisadilik denetiminin bir yönü olan gelir denetimi ile diğer yönü olan gider denetimi üzerinde ayrıntılı incelemeler yapılmış, son olarak bir sanayi işletmesinde uygulama yapılmıştır.

Beşinci ve son bölümde tez çalışmasının sonucu yer almıştır.

1 MUHASEBE

10. GENEL BAKIŞ

Ekonomi, sınırsız olan gereksinmelerin sınırlı bulunan kaynaklarla karşılanması gereğinden doğmuştur. Makro düzeyde ulaşılması gereken bu hedefe, işletmelerce ulaşılmaktadır.¹ İnsanların gereksinmelerini karşılamak ve değeri ölçülebilen verimi sağlamak için tekniğe, uygulamaya, örgütlenmeye ve planlamaya dayanan yöntemli çalışmalar olarak görülen işletme², mal ve hizmet üretimi amacıyla emek, sermaye ve öteki üretim araçlarının bir yerde ve teknik olarak birleşmelerinden oluşan, işleyen ve işleten teknik ve iktisadi bir birim, bir varlıktır.³ Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerde başarılı bir yönetim için bazı bilgi ve teknikleri kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Bugün artık işletmenin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan, bu veriler yorumlanmadan işletmeleri yönetme olanağı kalmamıştır.⁴

Muhasebe, kaynakların optimum dağılımına ve örgütün amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak şekilde, kullanıcıların bilinçli yargılarda bulunmasına ve kararlar vermesine olanak sağlamak üzere belirli bir birim hakkında ekonomik ve sosyal bilgiler sağlayan bir değerlendirme ve iletişim sistemidir.⁵ Muhasebe, bir sonuç değil kendi içinde kullanışlı bir araç, işletme hakkındaki mali olayları bildiren bir dildir. Bu dil aracılığı ile işletme faaliyetleri ölçülür, kontrol edilir ve gelecek dönem faaliyetleri planlanır.⁶

Bilgi, kontrol ve öngörü aracı olarak muhasebe, bu işlevlerini yerine getirebilmek için, belirli bir dönemde kurumun varlık, borç ve sermaye durumunu, iç ve dış dünyası ile olan hesapsal ilişkilerini belgeler üzerinde belirleyip hesaplar üzerine işleyerek izler, her türlü kurallara ve yasalara uygun hesaplaşmayı sağlayıp maliyeti hesaplar, işletmeyi ölçümler ve planlama hesapları yapar.⁷

¹ Abdurrahman Fettahoğlu, **İşletmecilik Finans İlkeleri**, İstanbul: Rengin Basımevi, 2000, s.3.

² Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, İstanbul: Beta A.Ş., 1995, s.7.

³ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Bilimöğeleri**, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 2001, s.21.

⁴ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.16.

⁵ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniv. Yayınları, Yayın No:98/44, 1987, s.5.

⁶ Homer A. Black, John E. Champion, **Accounting in Business Decision**, Prentice-Hall, 1961., s.6-7.

⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Avcı Ofset, 5.bs, 2006, s.1.

Muhasebe sadece geçmişte gerçekleşen mali olayları kaydetmek suretiyle vergi matrahını hesaplamak için kullanılan bir defter kayıt sistemi değildir.⁸ Muhasebe defteri tutan kişi, mali olayları kaydetmeye yarayan tekniklere odaklanmış iken, muhasebeci muhasebe verilerini yorumlama amacıyla kullanmaya odaklanmıştır.⁹ Diğer bir deyişle kayıt tutma sistemi, işletmedeki değer hareketlerinin kaydedilmesine yarayan muhasebenin kayıt tutma evresi olup, muhasebenin sadece bir bölümü ve en basit bölümüdür.¹⁰ Bu anlamda muhasebe, sadece defter tutmayı değil, kurumun geçmişteki iktisadi ve mali durumunu belirlemeyi, bunları yorumlayarak geleceğe yol göstermeyi amaçlayan teknik yönü daha ağır olan bir bilim dalı niteliği taşımaktadır.¹¹

Bir yanıyla matematik gibi doğal bilimlere, diğer yanıyla hukuk ve işletme ekonomisi gibi sosyal bilimlere dayanan muhasebe, toplumun uygulandığı her alanına uygun adlar alır ve bu alanlara uygun olarak sözgelimi sayısal işlem açısından, toplumsal açıdan ve sistem açısından olmak üzere çeşitli açılardan ayrı ayrı tanımlanabilir.¹²

Sayısal işlem açısından muhasebe, matematiğin dört temel işleminden ikisini oluşturan toplama ve çıkarma ile toplumsal çıkarmaya dayalı hesaplama işlemlerinin tümüdür.¹³

Toplumsal açıdan muhasebe, toplumun her kesiminde bulunan hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını dönemsel ve anlık olarak denetime uygun bir biçimde uygun delillere dayandırarak kanıtlayan, bireysel, evyönetimsel, kurumsal, kamusal ve ulusal muhasebe gibi türlere ayrılan hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür.¹⁴

Sistem açısından muhasebe; kurum, işletme ya da tüm hesapsal kişilerde belgeleme özelliği açısından belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması ve sonuç çıkarma ile işlem muhasebesini, yönetime araç olma açısından maliyetin hesaplanması, işletmenin ölçümlenmesi ve planlama hesapları ile işletme muhasebesini ortaya çıkaran işlem ve hesaplaşmaların tümüdür.¹⁵

⁸ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 13.bs, 2001, s.5.

⁹ Joel J.Lerner, **Bookkeeping and Accounting**, OH:USA: McGraw-Hill, 2004, s.2.

¹⁰ Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe İlkeleri-Uygulaması**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001, s.4.

¹¹ Remzi Örtün, **Genel Muhasebe**, Ankara: G.Ü.İİBF Yayınları, 2003, s.5.

¹² Vasfi Haftacı, “**Modern Değerleme Yöntemleri**”, Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu 1,22-25/06/2006.

¹³ Mehmet Yazıcı, a.g.e., s.8.

¹⁴ Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İYMO Yayını, 2003, s.11.

¹⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.2.

İşletmelerarası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar nedeniyle ortaya çıkan değer hareketlerini kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine amaçlarına uygun yararlı bilgiler sağlayan muhasebe¹⁶ sistem açısından işlem muhasebesi ve işletme muhasebesi olarak iki temel sınıflamaya tabi tutulabilir.¹⁷

İşlem muhasebesi bilgileri, işletme dışındaki karar vericiler için hazırlanır.¹⁸ İşletme dışı taraf olan karar vericiler arasında mevcut ve potansiyel yatırımcılar, mevcut ve potansiyel kredi verenler, mali danışman ve ekonomistler, müşteri ve satıcılar, rakip işletmeler, işçi örgütleri¹⁹ ile Maliye Bakanlığı gibi vergi alma yetkisine sahip kuruluşlar, muhasebe meslek kuruluşları ve SPK gibi işletmelerle ilgili düzenleme yetkisine sahip kuruluşlar yer alır.²⁰

İşletme muhasebesi ise işletme yönetiminin planlamada, yürütmede, kontrolde ve karar vermede gereksinim duyduğu bilgileri karşılar.²¹

11. İŞLEM MUHASEBESİ

110. Genel Açıklama

İşlem muhasebesi, her hesap dönemi için ayrı ayrı olmak üzere kurum ya da hesapsal kişinin varlık ve sermaye durumu ile gider, gelir ve kârlılık durumuna ilişkin işlemleri belgeler üzerinde belirleyip, hesap adı verilen çift yanlı çizelgeler üzerine işleyerek izleyen, her türlü yasa, kural, ilke ve yöntemlere uygun hesaplaşmayı sağlayan işlemlerin tümüdür.²²

Genel muhasebe, mali muhasebe, muamelat muhasebesi, ticaret muhasebesi, finansal muhasebe ve kurum muhasebesi gibi adlar da verilen²³ işlem muhasebesi, bir hesap dönemi içinde kurumun dış dünyası ile olan hesapsal ilişkilerini inceler ve dayanağı hesap planıdır.²⁴

Bilgi sağlayıcı bir sistem olarak görülen işlem muhasebesi²⁵, muhasebe verilerini dış raporlama için kullanmaya odaklanır.²⁶ Böylece, muhasebe teorileri ve yasal zorunluluklara

¹⁶ Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat, **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2004, s.1.

¹⁷ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, 1998, s.73.

¹⁸ Lanny G. Chasteen, Richard E. Flaherty, Melvin C.O'Connor, **Intermediate Accountig**, McGraw-Hill, 6.e,1998, s.2.

¹⁹ Robert F.Meigs, Mary A.Meigs, Mark Bettner, Ray Whitlington, **Accounting; The Basis For Business Decisions**, 10.e., McGraw-Hill, 1996, s.10.

²⁰ Özgül Cemalcılar, Saim Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1093/150, 1999, s. 10.

²¹ Duncan Williamson, **Cost and Management Accounting**, Prentice Hall, 1996, s.5.

²² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.3.

²³ Yusuf Sürmen, **Muhasebe-1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2006, s. 9.

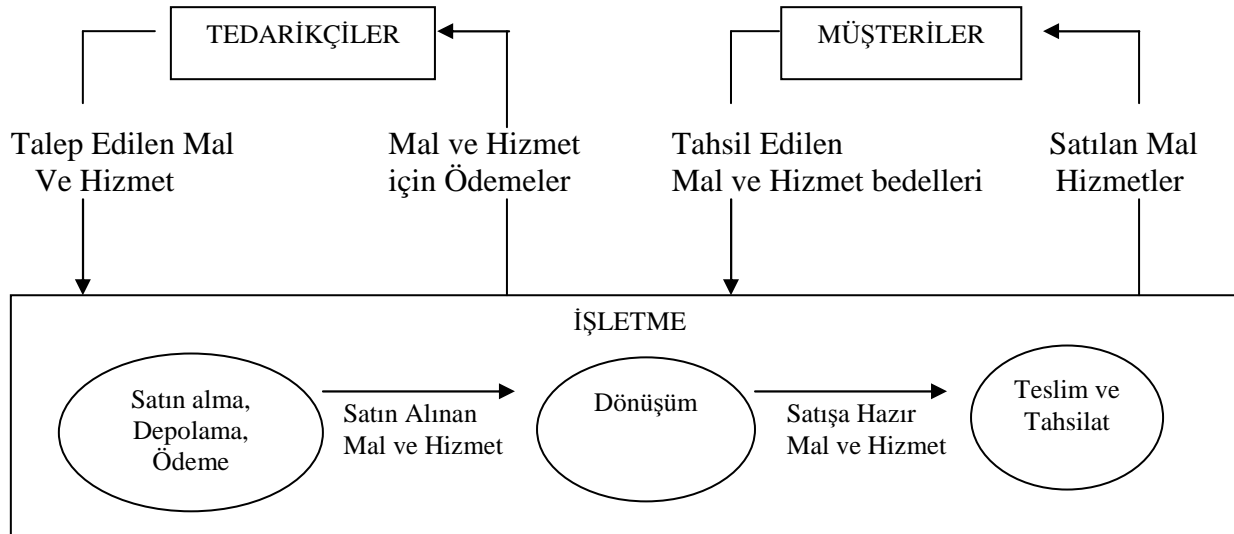
²⁴ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, Kocaeli: UmuttepeYayınları, 2008, s.2.

uyularak üretilen bilgiler, hem işletmenin varlık ve kaynak yapısı üzerindeki değişimleri ve hem de işletmenin dönem içindeki özkaynaklarını etkileyen bütün gelir ve giderleri ile kâr veya zararlarını, ayrıntılı olarak ortaya koyar.²⁷

İşlem muhasebesine, kurum ya da işletmenin başlangıçtaki varlık, borç ve sermaye durumunun envanter listeleri denen belgelerle tespiti ve ilgili hesaplar üzerine işlenmesi ile başlanır. Sonra işletmenin dış dünyası ile yani işletmenin dışındaki öteki resmi ve özel daire, kurum ve işletmelerle olan hesapsal ilişkileri yani işolguları önce belgelerle tespit edilerek hesaplara işlenerek bu hesaplarda izlenir. Bunların sonuçları istenilen bir anda, fakat genellikle belirli kural ve yasalarla belirtilen hesap dönemleri sonunda ortaya konur. Buna göre de işlem muhasebesi belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması ve sonucun çıkarılması iş, işlem ve hesaplarını kapsar.²⁸

111. Belgelerin Düzenlenmesi

İşletme döngüsü bir örgütün değer yaratma sürecini ifade eder.²⁹ İşletme mal ve hizmet satın alır. Satın aldığı mal ve hizmetin üzerine katma değer koyar, mal ve hizmeti satar. Bu nedenle işletmeye mal ve hizmet akımı girer, mal ve hizmet akımı çıkar.³⁰



Şekil1: İşletme Döngüsü : Kaynak: A.S. Hollander, E.L.Denna, J.O.Cherringham, s.6.

²⁵ John A. Christensen, Joel J.Demski, **Accounting Theory**, McGraw-Hill, 2003, s.2.

²⁶ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, **Managerial Accounting**, Houghton Mifflin Company, 1996, s.6.

²⁷ Abitter Özulucan, **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Ankara:Gazi Kitabevi, 2002, s.8.

²⁸ Mehmet Yazıcı, Ahmet Hayri Durmuş, **Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları**, İstanbul: Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1975, s.78-79.

²⁹ A.S. Hollander, E.L.Denna, J.O.Cherringham, **Accounting, Information Technology, Business Solutions**, McGraw-Hill, 1996, s.5.

³⁰ Erhan Kotar, Şükrü Dokur, **İşletmelerin Mali İşlemleri Ve Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2002, s.3.

Yukarıdaki şekilde ifade edilen işletme döngüsü içerisindeki bütün alış, satış, tahsil, ödeme ve hesaplaşma gibi işlemlerinden oluşan iş hacmi, gider ve gelir tutarlarının tespiti için bağlayıcı görevi olan bir nesneye gereksinim vardır. Ekonomik yaşantı yani işlemleri ile işlem muhasebesi arasında bağlayıcı görevi olan bu nesneye belge denir. İşlem muhasebesine yazılan her işlem bir belgeye dayanmalıdır.³¹ İşlemleri ile muhasebe arasındaki bağlantı sağlayan belge olmazsa muhasebe olmaz ve belgenin olmadığı yerde muhasebe biter.³² Çünkü belgenin olmadığı yerde defterlere kaydedilen işlemler, dayanağı olmayan gerçek dışı bir takım yazı ve rakamlara dönüşür.³³

İşletmenin kuruluşundan başlamak üzere, ana sözleşme, kurucuların ortaklık adına yaptıkları ödemeyi gösteren makbuzlar, banka dekontları, satılan mal için kesilen faturalar, alış faturaları, senet, poliçe, çek, mahkeme ilamı, avans kağıtları, proforma fatura, konşimento, irsaliye, teslim fişi, ambar giriş-çıkış fişi, açılan iş emirleri gibi nesnelere muhasebe kayıtlarına kaynak olan belgeleri oluşturur.³⁴

T.C. Resmi Gazete'nin 26.12.1992 gün ve 21477 mükerrer sayısında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan muhasebenin temel kavramları içinde sayılan tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereğince de, muhasebe kayıtlarının yapılmasında muhasebe teorisi ve vergi yasaları tarafından önerilen objektif belgelerin esas alınmasını zorunludur.³⁵

Muhasebe belgelerinin hazırlanmasında miktar, fiyat, tutar ve bunlara benzer verilerin yan yana kolonlarda gösterilmesi hem elde hem de bilgisayarda yazmada, hesaplama ve denetimde kolaylık sağlar. Yazma, hesaplama, inceleme ve denetimden sonra belgeler, türlerine, tarihlerine ve numaralarına göre sıralanır ve aynı türdekiler kümelendirilir. Böylece belgeler hesaplara işlenmek için hazırlanırlar. Defter ve hesaplara işlenen belgelerin sağ üst köşesine, işlendiklerine dair gerekli işaretler konularak belge ve hesap bağlantısı bütünlendirilir.³⁶

İşlemi yapılan ve işaretlenen belgeler düzenli olarak dosyalanıp saklanır. Belgelerin tasnifinde, tıpkı hesap çerçevelerinin yapımında olduğu gibi çeşitli alfabetik, numerik ya da bunların her ikisinin bağdaştırıldığı yöntemler kullanılabilir.³⁷

³¹ Mehmet Yazıcı, Ahmet Hayri Durmuş, a.g.e., s.84.

³² Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s. 14.

³³ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.103.

³⁴ Murat Ceyhan, **Muhasebe Biliminde Belge**, http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm, 2004.

³⁵ Abitter Özulucan, a.g.e., s.16.

³⁶ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 20.

³⁷ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 20.

Belgeler, ya işin doğal akışına uygun olarak ya da bunların olmadığı yerde yer, tarih ve yetkili kişilerin imzalarını taşımak şartı ile yapay olarak düzenlenirler. Doğal belgeler VUK, TTK ve Medeni Kanuna göre düzenlenen belgeler olarak sınıflandırılabilirken yapay belgeler daha çok işletme içi işlemleri kanıtlayıcı nesnelere olarak düzenlenirler.³⁸

Örf ve teamüle göre bir belgeye dayanması olağan olmayan çeşitli giderler ile belge sağlanmasına olanak bulunmayan damga pulu bedelleri, taksi ücretleri, tren ücretleri, müteferrik perakende malzeme bedelleri gibi hallerde ispat edici bir belge aranmaz.³⁹

112. Hesapların Tutulması

İşlem muhasebesinde kaydetme işlemi akıl yürütme gerektiren ve sonuç çıkarmaya temel olan bir faaliyet olup, tüm muhasebe sürecini kapsayan işlemlerden oluşur.⁴⁰

Belgelerle kanıtlanan işlemlerinin kaydedilebilmesi için hesap adı verilen araçlar kullanılır. Hesap, üzerine aynı değer ölçüsü ile işlem düşülen çiftyanlı, denetime uygun bir çizelgedir.⁴¹ Hesabın sol yanına yazılan borç, sağ yanına yazılan alacak başlıkları, tarihsel ya da kişiye benzetme alışkanlıklarından ileri gelmektedir.⁴²

Bu başlıklar daha da çoğaltılabilir. Ancak, günümüzde bir tutar, eğer hesabın sol yanına yazılıyorsa, genellikle hesaba borç yazma ya da borç işlemeden, sağ yanına yazılıyorsa genellikle hesaba alacak yazma ya da alacak işlemeden sözedilir.⁴³

Hesap, çiftyanlı işleme yöntemi içinde önemli bir yer tutar. İşlem muhasebesi çiftyanlı işleme yöntemine dayalı olup, çift yanlı işleme yöntemi bir işleminin çiftyanlı olarak işlenmesi anlamına gelmektedir.⁴⁴ Yöntem, başlangıçta varlık eşittir kaynak dengesinden hareketle, her işleminin bir hesaba borç, karşı bir hesaba alacak yazmak suretiyle, başlangıçtaki dengenin büyüyen ya da küçülen de olsa her an devamını sağlayarak, işlemlerde biçimsel ya da maddesel yanlışların bulunmasına yardımcı olurken, her istenilen dönemin gelir, gider ve kâr, zarar durumu ile istenilen her an ya da dönem sonlarında varlık, kaynak durumunu tespit etmeye imkan sağlar.⁴⁵

³⁸ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 14.

³⁹ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, s.105.

⁴⁰ Louis Golgberg, **Journey Into Accounting Thought**, London: GBR Routledge, 2001, s.12.

⁴¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.4.

⁴² Mehmet Yazıcı, **Muhasebede Çiftyanlı İşleme Yöntemi**, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, Ekim 2003, s.33.

⁴³ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, a.g.e, s.34

⁴⁴ Charles T.Horngren, Walter T.Harrison, Linda Smith Bamber, **Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, 1999, s.46.

⁴⁵ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Bilimöğeleri**, s.81.

Bir ülkedeki muhasebe örgütlenmesinde tekdüzenlik sağlayabilme, değişik işletmelerdeki işolgularını aynı esaslara göre kaydedebilme, ilgili ekonomik sektörler için model olma amacıyla hesap çerçevelerine gerek duyulur.⁴⁶ Bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde, hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel yönergeye hesap çerçevesi denir. Belirli bir hesap çerçevesine dayanarak, aynı işi yapan kurum ve işletme topluluklarının ya da birçok şubesi olan büyük kurum ve işletmelerin, ana hesaplarını belirli bir sistem içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan yönergeye ise genel hesap planı denir. Belirli bir hesap çerçevesinden ya da genel hesap planından hareketle, kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları, ara ve ayrıntı hesapları, belirli bir sistem içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan özel yönerge niteliğinde hesap planları düzenlenir. Hesap planları işlem muhasebesinin ve tüm muhasebe örgütünün temel dayanağıdır.⁴⁷

Muhasebenin temel öğelerinden birisi olan hesaplar değişik açılardan çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Hesaplar en genel şekli ile çiftyanlı işleme yöntemini çalıştıran hesaplar ile çiftyanlı işleme yöntemini açan ve kapatan hesaplar diye ikiye ayrılır. Çiftyanlı işleme yöntemini çalıştıran hesaplar; varlık ve kaynak hesapları ile gider ve gelir hesaplarıdır. Çiftyanlı işleme yöntemini açan açılış bilançosu hesabı, kapatan ise kâr ve zarar hesabı ile kapanış bilançosu hesabıdır.⁴⁸

Bilanço hesaplarından varlık hesapları, genellikle borç kalanı veren ya da kalan vermeyen, artışları borç yanına, azalışları alacak yanına kayıt yapılan hesaplardan oluşur. Alacak kalanı veren stok değer düşüklüğü, şüpheli alacaklar karşılığı gibi varlık değer düzeltimi hesapları ters çalışırlar ve varlıkların değer kayıpları için kullanılırlar. Kaynak karakterli varlık hesabı da denen bu hesaplar bilançoda ilgili varlık hesabının altında (-) işareti ile yer alırlar.⁴⁹

Bilanço hesaplarından kaynak hesapları, genellikle alacak kalanı veren ya da kalan vermeyen, artışları alacak yanına, azalışları borç yanına kayıt yapılan hesaplardan oluşur. Borç kalanı veren borç senetleri reeskontu, dönem net zararı gibi kaynak hesapları ters

⁴⁶ Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1997, s.80.

⁴⁷ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Bilimöğeleri**, s.173-183.

⁴⁸ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s.56-57.

⁴⁹ A.Thomson Montgomery, **Financial Accounting Information**, California: Addison-Wesley Publishing Company, 1982, s.146.

çalışırlar ve kaynakların değer kayıpları için kullanılırlar. Varlık karakterli kaynak hesabı da denen bu hesaplar bilançoda ilgili kaynak hesabının altında (-) işareti ile yer alırlar.⁵⁰

Gelir tablosu hesaplarından gelir hesapları, kaynaklarda ya da özkaynaklardaki artışları izlemek üzere kullanılan dolayısıyla kaynak hesabı gibi artış ve azalış özelliği gösteren hesaplardır. Özkaynakları doğrudan etkileyen gelirlerin özkaynak hesabı yerine, gelir hesaplarında izlenmesinin nedeni, gelir türlerinin ayrıntılı olarak gelir tablosunda gösterilmesi ve gelir kalemlerindeki artış tutarlarına göre, işletme yönetiminin gerekli karar ve önlemleri alabilmesinin amaçlanmasından dolayıdır.⁵¹ Gelir hesaplarında artışlar ilgili gelir hesabının alacağına, azalışlar ile düzeltme ve aktarmalar ise borcuna işlenir. Bu yönü ile kaynak hesaplarına benzeyen gelir hesaplarının cebirsel olarak borç yanı(-), alacak yanı ise (+) dır.⁵²

Gelir tablosu hesaplarından gider hesapları, kaynaklarda ya da özkaynaklardaki azalışları izlemek üzere kullanılan dolayısıyla kaynak hesabı gibi artış ve azalış özelliği gösteren hesaplardır.⁵³ Dolayısıyla bir gider doğduğunda özkaynak azaldığından, ilgili gider hesabı borçlanır.⁵⁴ Özkaynakları doğrudan etkileyen giderlerin özkaynak hesabı yerine, gider hesaplarında izlenmesinin nedeni, gider türlerinin ayrıntılı olarak gelir tablosunda gösterilmesi ve gider kalemlerindeki artış tutarlarına göre, işletme yönetiminin gerekli karar ve önlemleri alabilmesinin amaçlanmasından dolayıdır.⁵⁵ Gider hesaplarında artışlar ilgili gider hesabının borcuna, azalışlar ile düzeltme ve aktarmalar ise borcuna işlenir. Bu yönü ile varlık hesaplarına benzeyen gider hesaplarının cebirsel olarak borç yanı(+), alacak yanı ise (-) dir.⁵⁶

Çiftyanlı işleme yöntemini açan hesap olan açılış bilançosu hesabı, kurumun dönem başındaki varlık ve kaynak durumunu gösteren başlangıç bilançosunda yer alan hesapların açılabilmesi için kullanılan karşılaştırma ve denetime uygun, aracı bir çiftyanlı hesaplaşma çizelgesidir. Açılış bilançosu hesabı aracılığı ile başlangıç bilançosunda yer alan varlık ve kaynağa ilişkin değerlerden, başlangıç bilançosunun aktifinde yer alan varlık toplamı ilgili varlık hesaplarının borcuna, açılış bilançosu hesabının alacağına yazılır. Başlangıç

⁵⁰ A.Thomson Montgomery, a.g.e, s.147.

⁵¹ Abitter Özulucan, a.g.e., s.39.

⁵² Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 62.

⁵³ Abitter Özulucan, a.g.e., s.40.

⁵⁴ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.54.

⁵⁵ Abitter Özulucan, a.g.e., s.41.

⁵⁶ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 61.

bilançosunun pasifinde yer alan kaynak toplamı, açılış bilançosu hesabının borcuna ilgili kaynak hesaplarının alacağına yazılır.⁵⁷

Çiftyanlı işleme yöntemini kapatan hesaplardan kâr ve zarar hesabı aracılığı ile hesap dönemi sonunda gelir ve gider hesapları kapatılır. Giderler kâr ve zarar hesabının borcunu, gelirler de alacağını oluşturur. Gelirler giderlerden büyükse fark, gelir tablosunda ve bilançoda kâr olarak, giderler gelirlerden büyükse fark, gelir tablosu ve bilançoda zarar olarak yer alır.⁵⁸

Çiftyanlı işleme yöntemini kapatan hesaplardan kapanış bilançosu hesabı kurumun varlık, borç ve sermaye durumu ile başarısının net sonucunu gösteren hesapların kapatılabilmesi için kullanılan karşılaştırma ve denetime uygun aracı bir çiftyanlı hesaplaşma çizelgesidir. Varlık hesaplarının son durumu yani borç kalanı toplamı, kapanış bilançosu hesabının borcuna, ilgili varlık hesaplarının alacağına yazılır. Varlık hesaplarının borç kalanı toplamı, yani son durumu dönemsonu bilançosunun aktifini oluşturur. Kaynak hesaplarının son durumu yani alacak kalanı toplamı, ilgili kaynak hesaplarının borcuna, kapanış bilançosu hesabının alacağına yazılır. Kaynak hesaplarının alacak kalanı toplamı yani son durumu dönem sonu bilançosunun pasifini oluşturur.⁵⁹

113. Sonuç Çıkarma

Hesap dönemi başında açılan ve çalışmaya başlayan hesaplar, hesap dönemi sonunda varlık, borç, sermaye ve kazanç durumunu belirlemek amacıyla kapatılırlar. Bu işleme sonuç çıkarma adı verilir.⁶⁰ Hesap dönemi son günü akşamına kadar yapılmış işlemlerin tamamını kapsamak üzere oniki aylık bir genel geçici sağlama çizelgesi düzenlenir.⁶¹ Bu sağlama, bir dönemin tüm işlemlerini içermesinden dolayı genel, bu sağlamadan sonra dönem sonu işlemlerinin yapılmasından dolayı geçicidir.⁶² Bu sağlama dönem içinde kullanılan hesapları, hesapların toplamlarını, hesapların borç ve alacak kalanlarını ve genel toplamı listeler. Bu sağlama yer alan toplam borç ve alacak rakamları sayesinde yevmiye defterine kaydedilmiş işlemlerin genel toplamlarıyla hesaplara kaydedilmiş tutarlar karşılaştırılarak genel bir kontrole olanak sağlanır.⁶³ Genel geçici sağlama çizelgesinin tamamlanmasından sonra,

⁵⁷ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s.63-64.

⁵⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.54.

⁵⁹ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 67-68.

⁶⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 5.

⁶¹ Kenan Erkural, **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**, İstanbul: Der Yayınları, 1995. s.149.

⁶² Yusuf Sürmen, a.g.e., s.408.

⁶³ Jay M. Smith, K.Fred Skousen, **Intermediate Accounting**, Cincinnati Ohio: South Western Publishing, 1992, s.63.

dönem sonu envanter işlemlerine geçilir.⁶⁴ Genel geçici sağlamada yer alan hesapların kalanları işletmenin o dönem içerisindeki faaliyet sonuçlarını göstermez.⁶⁵ Hesap dönemi sonunda sonuç çıkarabilmek için sayım-saptam yani envanter yapmak gerekir.⁶⁶ Bunun için hesap dönemi sonunda çıkarılmış olan genel geçici sağlamanın esas alınarak muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter çalışmalarının yapılması gerekir.⁶⁷ Envanter işlemleri işletmenin dönem sonu durumunu gösteren bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesine aracı ve yardımcı olurlar.⁶⁸

Bir işletmenin belirli bir andaki varlık ve kaynaklarının muhasebe kayıtları göz önünde bulundurulmaksızın ayrı ayrı sayılması, ölçülmesi ve kimi durumlarda değerlemesi muhasebe dışı envanter olarak adlandırılır. Ayrıca işletmelerin kayıtlarında görülen alacak ve borç tutarlarının, alacaklı ve borçlu işletmelerin kayıtları ile aynı olup olmadığını anlamak için yapılan yazışmalar ile gelecek aylara/yıllara ait gelir ve giderler varsa bunların tespiti de muhasebe dışı envanter işlemleri arasındadır.⁶⁹

Muhasebe defterleri üzerinde yapılan envanter işlemleri, muhasebe içi envanter olarak adlandırılır. Burada, kayıtlar ile muhasebe dışı envanter işlemleri sonucu tespit edilen durum arasında bir fark varsa kayıtlar fiili durumu gösterecek şekilde düzeltilerek kayıtların fiili duruma uygunluğu sağlanır. Hatalar varsa düzeltilir. Daha sonra gelir ve gider hesaplarının tamamı dönem kârı veya zararı hesabına aktararak dönem kârı veya zararı tespit edilir.

Son aşamada, muhasebe içi envanter kayıtları ile gelir ve gider hesaplarının kapanış kayıtlarının doğruluğunu tespit etmek için kesin sağlama düzenlenir.⁷⁰ Çünkü envanter kayıtlarından sonra kimi hesaplar hiç değişmez, kimi hesaplar yeni bir şekil alır, kimileri ise kapanır. Kesin sağlamadaki borçlu ve alacaklı kolon toplamalarının eşit olduğu kontrol edildikten sonra bu toplamlarla yevmiye defterindeki en son toplamların eşitliği belirlenir. Kalanlar kolonunun borç ve alacak toplamı eşitliği varsa kesin sağlama işlemi tamamlanır.

Kesin sağlamanın kalanlar kolonundan yararlanılarak işletmenin dönem sonu bilançosu düzenlenir. Şöyle ki kesin sağlamada; borç kalanı veren hesaplar bilançonun aktifini, alacak kalanı veren hesaplar bilançonun pasifini oluştururlar. Borç kalanı veren

⁶⁴ Mehmet Yazıcı, Ahmet Hayri Durmuş, a.g.e., s.126.

⁶⁵ Yusuf Sürmen, a.g.e., s.414.

⁶⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 5.

⁶⁷ Remzi Örtün, Aydın Karapınar, **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001, s.3.

⁶⁸ Nihat Küçükşavaş, a.g.e., s.362.

⁶⁹ Yusuf Sürmen, **Muhasebe-2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2006, s. 6.

⁷⁰ Horace R. Brock, Charles E. Palmer, Billie M. Cunningham, **Accounting Principles and Applications**, New York: McGraw Hill Book Company, 1986, s. 112.

düzenleyici hesaplar pasifte, alacak kalanı veren düzenleyici hesaplar ise aktifte, ilgili ana hesabın altında (-) işareti ile yer alırlar.

Hesap planındaki gelir ve gider hesaplarının dökümü ile diğer temel mali tablo olan gelir tablosu düzenlenir.⁷¹

Hesap dönemi sonucu çıkarıldıktan sonra son işlem olarak hesaplar kapatılır.⁷² Varlık hesaplarını kapatmak için borç kalanı tutarlarını kapanış bilançosu hesabının borcuna, ilgili varlık hesaplarının alacağına yazmak gerekir. Kaynak hesaplarını kapatmak için alacak kalanı tutarlarını ilgili kaynak hesaplarının borcuna, kapanış bilançosu hesabının ise alacağına yazmak gerekir.⁷³ Türkiye’ de uygulamada kapanış bilançosu hesabı kullanılmadığından bu kapatma, kaynak hesapları borçlu, varlık hesapları alacaklı şeklinde tek madde olarak yapılmaktadır.

12. İŞLETME MUHASEBESİ

120. Genel Açıklama

Bugün artık muhasebe kayıt düzeni olmaktan öteye yalnız geçmiş belgelenmekle kalmayıp aynı zamanda geleceğe yönelik plan ve stratejilere de ışık tutan, yol gösteren bir araç durumuna gelmiştir.⁷⁴ Dünya ekonomisindeki globalleşme, işletmelerde birçok değişikliğe neden olmakta, artan rekabetle birlikte üretim ve dağıtımın etkin hale gelmesi daha kaliteli ürünlerin daha düşük fiyatlarla sunulmasını gerektirmektedir. Bu durum, yöneticileri ve işletme sahiplerini maliyet bilgilerine daha çok gerek duyar hale getirmiştir.⁷⁵

Maliyeti hesaplama, maliyetin belirlenmesi ya da maliyet muhasebesi işletme muhasebesinin temel dayanağıdır. Maliyet hesapları yapılmadan işletmenin ölçülmesi yani işletme çözümleme ve karşılaştırmaları da, öngörünün saptanması yani ileriye dönük bütçe ve faaliyet planlamaları da düzenli ve sağlıklı bir şekilde yapılamaz.⁷⁶ Ekonomik gelişmelerin bir sonucu olarak işletmelerde ortaya çıkan önemli bir değişim, piyasadaki rekabet koşulları nedeniyle işletmelerin yaşayabilmeleri ve piyasada tutunabilmeleri için gelecekle ilgili bir takım planlar yapma, bunları belirli aralıklarla denetleme zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmalarıdır.⁷⁷ Diğer bir deyişle işletme muhasebesi, bir yönüyle maliyet

⁷¹ Yusuf Sürmen, **Muhasebe-1**, s.430.

⁷² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.5.

⁷³ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s. 81.

⁷⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 6.

⁷⁵ Nihat Küçükşavaş, **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Basım Dağıtım A.Ş., 2002, s.2.

⁷⁶ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Bilimöğeleri**, s.13.

⁷⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.7.

muhasebesi, bir yönüyle işletmenin ölçümlenmesi diğer yönüyle de planlama hesapları ile ilgilenir. Sonuç olarak işletme muhasebesi, her maliyet dönemi için ayrı ayrı olmak üzere üretilen mal ve hizmetlerin toplam ve birim maliyetleri ile işletme sonuçlarını ortaya koymak, işletmeleri kendi içinde, dönemlere göre ya da birbirleri ile karşılaştırıp, ölçümlemek ve geleceği planlamak için yapılan hesaplamaların tümü şeklinde tanımlanabilen, kendi içinde maliyet muhasebesi, işletmenin ölçümlenmesi ve planlama hesapları diye üçe ayrılabilen, bu üç ögenin işletmenin yönetim faaliyetlerinde kullanılması durumunda ise yönetim muhasebesi olarak adlandırılabilen bir muhasebe türüdür.⁷⁸

121. Maliyet Muhasebesi

Değişik aşamalarda ve süreçlerde dış dünyadan işletmeye, işletmeden dış dünyaya akan kaynakların mal ve hizmet olarak sunulmadan önceki dönüşüm sürecini düzenleyen maliyet muhasebesi içe dönük bir sistemdir.⁷⁹ Maliyet muhasebesi, bir işletme içindeki üretim maliyetleri ile ilgili olup üretim faaliyetinin maliyetlerini hem toplam hem de üretilmiş üretim birimi başına belirler.⁸⁰

Maliyet muhasebesi ile ilgili en kapsamlı tanımlama şu şekilde yapılabilir; Maliyet muhasebesi işlem muhasebesinden aldığı bir maliyet dönemi gider rakamlarını kendine uygun olarak ayıklayan, türlerini maliyet olarak saptayan, bunlara dayanarak işletmenin iç alanında olagelen değer kıymıldanışlarını izleyen, maliyet dönemleri ile ilgili işletme sonuçlarını miktar ve tutar olarak saptayan; maliyet türlerini, maliyet yerlerine ve maliyet yüklemelerine yükleyen ve böylece işletmenin o dönemdeki maliyeti ile o dönemde üretilen mal veya hizmetlerin birim maliyetini saptayan hesaplama ve işlemlerin tümüdür.⁸¹ Bu işlemler yapılmaksızın işletmenin dönemsel gelir tablosu ile, dönem sonu bilançosu düzenlenemeyeceğine göre, maliyet muhasebesi, işlem muhasebesi ile ilişkili olmaktadır.⁸² İşletme içine yönelik amaçlar için kullanıldığında maliyet muhasebesi bilgileri planlamada kontrolde ve karar almada destekleyici bilgiler sağlamaktadır.⁸³

⁷⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.7.

⁷⁹ Metin Sağmanlı, **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**, İstanbul: Yaylım Matbaası, 2002, s.9.

⁸⁰ John D.Bazley, Loren A.Nikolai, Hugh D.Grove, **Financial Accounting**, Boston:PWS-Kent Publishing Company, 1988, s.10.

⁸¹ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, s. 74.

⁸² Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1997, s.5.

⁸³ Don R. Hansen, Maryanne M.Mowen, **Cost Management**, South- Western College Publishing, 1997, s.2.

Maliyet muhasebesi sistemi içinde maliyet kontrolü, giderlerin sınıflandırılması yardımıyla gerçekleşmektedir. Uygulanan maliyet sistemi ne olursa olsun, giderler, gider türleri, gider yerleri ve mamuller itibariyle sınıflandırılmakta ve böylece hangi gider türünde artış veya azalış olduğu tespit edilebilmektedir. Giderlerin, bu giderleri yapan gider yerleri itibariyle izlenmesi ise, hangi gider yerinin daha verimli çalıştığını ortaya koyar.⁸⁴ Şöyle ki; gerçekleşen rakamlar ile daha önceden saptanmış olan bütçeler veya standartlar karşılaştırılır. Bir yandan farkların tahlili sonucunda, çeşitli maliyetlerin gelişme yönü ve temposu tespit edilebilip diğer yandan bu tespitlere dayanılarak satışların hacmi ve maliyetlerin gelişimi konusunda yapılacak tahminlerle gelecek hesap dönemlerine ilişkin yeni üretim ve maliyet planları hazırlanır.⁸⁵ Ayrıca giderlerin mamuller itibarı ile izlenmesi, hangi mamulün daha kârlı olduğunun belirlenmesine yardımcı olur. Böylece yönetim çeşitli ürünlerin üretimini sürdürmeye veya sürdürmemeye karar verirken bu bilgilerden de yararlanabilir.⁸⁶

Hesap planında, maliyet hesapları içinde üretim faaliyetinin yanı sıra, yönetim, satış, pazarlama ve araştırma geliştirme faaliyetleri giderlerinin de izlendiği işletmelerde, maliyet muhasebesi bilgileri, bu faaliyetlerle ilgili giderleri de kapsar. Dolayısıyla, bu bilgilerden yararlanılarak, üretim faaliyetinin yanı sıra, diğer faaliyetlerin kapasite ve giderleri de planlanır, bütçe dönemleri itibariyle tüm işletme faaliyetlerinin maliyetler temelinde etkinlik ve verimlilikleri ölçülebilir, kontrol edilebilir.⁸⁷

Maliyet muhasebesi bilgileri ayrıca işletmelerin alacakları kararlarda çeşitli seçenekler arasında seçim yapılabilmesi için her seçeneğin işletme kârlılığı üzerindeki etkisinin araştırılmasında da kullanılabilir.⁸⁸ Örneğin bir işletme fiziki bakımdan eskimiş veya iktisadi bakımdan değerini kaybetmiş bir makineyi yenileme kararı alırken, yapacağı yeni yatırımın kârlılığını sağlıklı bir şekilde hesaplamak ister. Bu ise yeni yatırım nedeniyle değişecek olan marjinal maliyetle, marjinal gelirin mümkün olduğu kadar kesinlikle hesaplanması sonunda mümkün olabilir. Ancak iyi bir maliyet muhasebesi sistemi bu bilgi kaynaklarını temin edebilir.⁸⁹

⁸⁴ Selçuk Uslu, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara: G.Ü.İİBF Yayınları, 1991, s.6.

⁸⁵ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama**, İstanbul: Der Yayınları, 2002, s.17.

⁸⁶ Selçuk Uslu, a.g.e, s.6.

⁸⁷ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2006, s.7.

⁸⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.21.

⁸⁹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.17.

122. İşletmenin Ölçümlenmesi

Mali tablolarda yer alan bilgilerin öncelikle doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması, bundan sonra da bu tabloların çözümlenmesi gerekir. Buna göre işletmenin ölçümlenmesinin ilk aşamasını muhasebe denetimi, ikinci aşamasını mali tablolar çözümlenmeleri oluşturur. İşletme yönetimi açısından alınacak olan mali nitelikli kararların isabet gücü öncelikle muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Bunu sağlayacak olan sistematik süreç denetimdir.⁹⁰

Genel olarak denetim, bir işin olması gerekene uygun doğru yapıp yapılmadığını, o işin dayanakları ile kanıtlarını karşılaştırıp ölçümleyerek gözden geçirme, anlama, dinleme, bakma, gözetme, araştırma, inceleme, değerlendirme ve ortaya koyma eylemidir.⁹¹ Muhasebe denetimi ise, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.⁹²

Muhasebede bir ekonomik birime etki yapan olayların ve işlemlerin saptanması esas alınmakta, bu saptamadan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek, muhasebe kayıtlarına aktarılmakta, sınıflandırılmakta ve özetlenmektedir. Bu sürecin sonunda muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere dağıtılmaktadır. Bu açıdan muhasebe yaratıcı bir süreç olmaktadır.⁹³ Denetçi ise bu faaliyetlerin içinde asla bulunmayıp, muhasebe tarafından yapılan işlemleri ve oluşturulan mali tabloları çeşitli açılardan inceleyip, yapılanların doğru olup olmadıkları konusunda bir görüş oluşturmaktadır.⁹⁴ Görüldüğü gibi bu durumda yeni bir bilgi yaratılmamakta ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır.⁹⁵

Görüldüğü gibi muhasebe denetlemenin temel dayanağı, denetleme muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlamasıdır. Muhasebesiz denetleme dayanaksız, denetimsiz muhasebe sağlamasıdır.⁹⁶

Mali tablolar çözümlenmesi, bir işletmenin mali durumunun ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını belirlemek için, mali tablolarda yer alan kalemlerdeki değişikliklerin, kalemler arasındaki ilişkilerin incelenmesinden ve gerektiğinde aynı endüstri

⁹⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.10.

⁹¹ Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, s.83.

⁹² Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1999, s.22.

⁹³ Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998, s.13.

⁹⁴ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınevi, , 2001, s. 17.

⁹⁵ Ersin Güredin, a.g.e., s.13.

⁹⁶ Mehmet Yazıcı, **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Bir Araştırma**, İstanbul: Yüksek İktisat Mezunları Derneği Yayını, 1986, s.8.

kolundaki diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapılmasından ibarettir.⁹⁷ İnceleme sonucunda bulunacak olan bulgular daha sonra yorumlanmakta, başka bir anlatımla neyi belirttikleri açıklanmaktadır. İşletmenin genel durumu, içinde bulunduğu koşullar, ekonomik ortamda göz önünde bulundurularak, bulunan sonuçlar değerlendirilmekte ve geleceğe ait öngörüler yapılmaktadır.⁹⁸ Bu değerlendirme ve öngörülerini genel olarak işletme yönetimi, yatırımcılar ve kredi verenler yapmaktadır. İşletme yönetiminin bu değerlendirmeden amacı, faaliyetlerinin, varlık ve borç kullanımının, pay senetleri değerlerinin verimliliğini ölçmektir. Yatırımcıların ilgisi genellikle, işletmenin kârlılığı ve riski üzerinde yoğunlaşırken, kredi verenlerin ilgisi, işletmenin borç ödeme kabiliyetinin belirlenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır.⁹⁹

İşletmenin ölçümlemesinin iki unsuru olan muhasebe denetimi ve mali tablolar çözümlemeleri açısından TMS 1 numaralı “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı önemlidir. İşletmelerce hazırlanan mali tabloların aynı zamanda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 1 numaralı “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına uygun hazırlanması gerekmektedir. Standarda göre işletmeler mali tablolarını gerçeğe uygun olarak sunarlar. Standarda uygun düzenlenen mali tablolar, işletmenin kendi içinde geçmiş dönemler itibarıyla performansının değerlendirilmesine, geniş bir kullanıcı kitlesinin gerçeğe uygun kararlar almasına, yöneticilere yol gösterecek sektör içi gerçekçi karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlarlar.

İşletmenin ölçümlemesi konusunda bir diğer önemli nokta da yüksek tutarlarda kredi kullanan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ) tabi olacakları Basel II kriterleridir. Basel II çerçevesinde kurumsal KOBİ olarak tanımlanan bu işletmelerin daha düşük faizli kredi kullanabilmelerinin tek yolu daha iyi bir risk derecesine sahip olmaktır. Basel II uygulamasında işletmelerin risk derecesine bağlı olarak kredi notunu belirleyecek olan bağımsız kredi derecelendirme kuruluşları işletmelerin mali tablo verilerine, yönetim ve organizasyon yapısına, pazar payı gibi nicel ve nitel verilerine göre hareket edeceklerdir. Bu şartlarda ancak iyi yönetilen, iyi finanse edilmiş ve gerekli tüm bilgileri zamanında ve şeffaflık ilkesine uygun olarak sunan KOBİ’ler en iyi dereceyi alma ve en iyi şartlarda kredi bulma olanağına erişecektir. Gerek iyi bir kredi notuna ulaşmak gerekse şeffaflık ilkesini

⁹⁷ Öztin Akgüç, **Mali Tablolar Analizi**, İstanbul: Arayış, 2002, s.346.

⁹⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.515.

⁹⁹ Andrew Temte, **Financial Statement Analysis**, Chicago: Dearborn Trade, A Kaplan Professional Company, 2005, s.74-75.

uygulamak için KOBİ'lerin muhasebe standartlarını benimsemeleri gerekmektedir.¹⁰⁰ Mali tablolar düzenli, güvenilir ve gerçeği net olarak yansıtacak şekilde muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenirse şeffaflık sorunu çözümlenebilecektir.¹⁰¹

123. Planlama Hesapları

Bugünün işletmelerinde yönetim sürecini oluşturan “planlama, örgütleme, yöneltme, uyumlaştırma ve denetleme” işlevlerini işletme amaçlarına ulaşabilecek biçimde gerçekleştirmek, yönetimin en önemli görevleri arasındadır.¹⁰²

Planlama en genel anlamda kurumların ve işletmelerin, hatta kişilerin içinde buldukları ortamı da dikkate alarak, gelecekle ilgili niyet, tasavvur, arzu ve kararlarını ortaya koydukları yazılı olması tercih edilen bir irade beyanıdır.¹⁰³

İşletmenin geleceğini planlamanın amacı, geleceğe yönelik belirsizlikleri azaltmak, örgütün amaçlarını ve bu amaları gerçekleştirme şansını arttırmak ve planlar çerçevesinde hareket etmektir.¹⁰⁴ Deneyimler göstermiştir ki, en başarılı kuruluşlar belli amaçları olan ve bu amaçları elde etmek için hazırlanmış ciddi planlara sahip olanlardır. Planlama, gelecekte ne yapılacağına bugün kararlaştırılmasıdır. Planlama, hem istenen bir geleceğin belirlenmesini, hem de böyle bir geleceğin gerçekleştirilmesi için gerekli tedbirleri içerir. Planlama ortakların kaynaklarını hedefleri ve fırsatları ile uzlaştırdığı bir süreçtir.¹⁰⁵

Planlar işletme amaçlarının uzun ya da kısa süreli olmasına göre iki grupta ele alınırlar.

Uzun süreli planlama tekrarlanmayan, düzenli formu olmayan, ancak işletmenin tümünü konu alarak, diğer planların tamamı için gösterge olan bir süreç olup, işletmenin varolma ve gelişme mücadelesinin ana çizgilerini belirler. Uzun süreli planlama kapsamında, işletme amaçları saptanıp, stratejiler kararlaştırılır, işletme örgütünün yapısı planlanır ve işletme işlevleri ile ilgili politikalar düzenlenir. Yeni ürün kararları ile yeni tesis kurma veya yeni bölüm yahut işletme satın alma kararları da uzun süreli planlama alanı içindedirler.¹⁰⁶ Ayrıca uzun süreli planlar arasına genellikle beş yıllık süreyi kapsayan yatırım projeleri de

¹⁰⁰ Zafer Sayar, **KOBİ'lerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları**, Ankara: TESMER Yayın No: 79, 2008, s.31.

¹⁰¹ www.atonet.org.tr/ato_basel.pdf

¹⁰² Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, İstanbul: Beta Yayınevi,4.bs, 2005, s.1.

¹⁰³ Muzaffer Civelek, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2002, s.528.

¹⁰⁴ Don T. Decoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebell, **Management Accounting; A Decision Emphasis**, John-Wiley & Sons, 1988, s.496.

¹⁰⁵ Cevat Manav, **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama**, Ankara, 1990, s.13-14.

¹⁰⁶ Tuna Taner, Semra Öncü, **İşletmelerde Planlama- Bütçeleme- Kontrol**, Manisa: Emek Matbaası, 1999, s.26.

girmektedir. Yatırım projeleri, genellikle yatırımlar ve bu yatırımlarla sağlanacak yararları önceden saptamak üzere yatırımların tamamlanması ve bitişini oluşturan bir zaman dilimi ile sınırlı çalışmaları kapsayan planlar olup, hazırlanma çalışmaları ekonomik etüdler, teknik etüdler ve mali etüdler olmak üzere birbirini tamamlar nitelikte üç bölümden oluşur.¹⁰⁷

Kısa süreli planlamada uzun süreli amaçların faaliyet dönemi itibariyle gerçekleşmesi öngörülecek dilimini seçen ve bununla ilgili büyüklükleri belirleyen¹⁰⁸, işletmenin bütün bölümlerinin genellikle bir yıllık bütçe dönemindeki hedeflerini ortaya koyan ve sonuçta ulaşılması beklenen kârı, nakit akışlarını ve finansal durumu gösteren bütçelerdir.¹⁰⁹ Bütçelerde saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemler alınmakta, böylece bütçe faaliyetinden en yüksek yarar sağlanmaktadır.¹¹⁰ Planlama hesapları içine yer alan, işletme muhasebesinin en önemli alanlarından birisi kabul edilen işletme bütçeleri, muhasebe verileri olmadan planlanamaz, düzenlenemez ve denetlenemez.¹¹¹

124. Yönetim Muhasebesi

Coğrafya olarak geniş bölgeler kapsayan, büyüyen ve gittikçe karmaşıklaşan işletmelerin artmasıyla birlikte maliyet muhasebesinin geleneksel amacı olarak ifade edilebilecek olan toplam ve birim maliyetini hesaplama, işletmelerin bilgi gereksinimini karşılamada yetersiz kalmaya başlamış özellikle işletme ve diğer kuruluşların yönetiminde muhasebe verilerinin ve diğer finansal verilerin nasıl kullanılabilceğini konu edinen bir muhasebe dalı olarak yönetim muhasebesi gelişmeye başlamıştır.¹¹²

Maliyet muhasebesinin amacına ulaşması, geçmiş ve gelecekle bağlantılı bu hesaplamaların, işletme yönetiminin bilgi gereksinimlerini karşılamalarına ve ilerisi için işletme yönetiminde kullanılabilirlik işlevlerine bağlıdır.¹¹³ Hangi tür işletme olursa olsun maliyet muhasebesinin temel hedefi, kaynakların planlanması, kontrolü ve geliştirilmesi için gerek miktar gerekse de tutar bilgilerinin yönetime iletilmesidir. Bu kapsamda günümüzde modern maliyet muhasebesi, yöneticiler bu muhasebe bilgilerini kararlarında rehber olarak kullandıkları için, yönetim muhasebesi olarak ifade edilmeye başlanmıştır.¹¹⁴ Yönetim

¹⁰⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.13.

¹⁰⁸ Tuna Taner, Semra Öncü, a.g.e., s.36.

¹⁰⁹ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.664.

¹¹⁰ Yüksel Koç-Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s.8.

¹¹¹ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.19.

¹¹² Vasfi Haftacı, **Modern Değerleme Yöntemleri**, a.g.b, 2006, s.44.

¹¹³ Metin Sağmanlı, a.g.e., s.10.

¹¹⁴ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.7.

muhasebesi bir işletmenin planlama ve kontrol fonksiyonlarına odaklanmakta ve işletme yönetiminin bu fonksiyonlarla ilgili gerek duyduğu analizleri ve raporları hazırlamaktadır.¹¹⁵

İşletme yönetimi ile yönetim muhasebesi arasındaki ilişki aşağıdaki gibi gösterilebilir.¹¹⁶

| Yönetim Faaliyeti | Muhasebe Faaliyeti |
|--|--|
| Planlama, Uyumlaştırma ve Güdüleme İçin Tahmin Yapma | Bütçenin Hazırlanması, Standartların Oluşturulması, Alınacak Kararların Sonuçları Hakkında Bilgilendirme |
| Faaliyetlerin ya da Mevcut Durumun Araştırılması | Kâr ve Zarar Verilerini Toplama, Raporlama Düzenini Oluşturma |
| Denetim | Fiili Verilerin Bütçe İle Karşılaştırılması ve Sapma İncelemeleri |
| Karar Alma | Olası Sonuçlar Hakkında Bilgilerin Yönetime Raporlanması |

Şekil 2: Yönetim Muhasebesi ve İşletme Yönetimi Arasındaki İlişkiler: Kaynak: Vasfi Haftacı, Yönetim Muhasebesi, s.16.

Yukarıdaki ilişkiden hareketle yönetim muhasebesi, bir işletmenin gerçekleşmiş ve planlanmış ekonomik verileri yardımıyla işletme yönetiminin ulaşılabilir ekonomik amaçları planlamalarına ve bu amaçlara ulaşabilecek yönetsel kararları almalarına destek verecek tekniklerin uygulama alanı olarak tanımlanabilir.¹¹⁷ Yönetim muhasebesinin kapsamı içine işletmenin iç değer hareketleriyle ilgili üretim ve maliyet sonuçlarının miktar ve tutar olarak belirlenen değerleri ile bunlara ilişkin oranları, bunların yorumunu gerek dönemsel gerekse dönemler arası karşılaştıran maliyet çözümlemelerini de katmak mümkündür.¹¹⁸

Böylece işletme yöneticilerinin planlama, kontrol ve karar alma faaliyetlerinde kullandıkları yönetim muhasebesinin ilgi alanına giren konu başlıkları;

- Maliyet ve Kâr Verilerinin Toplanması ve Çözümlemesi,
- Standart Maliyetler ve Bütçeleme,
- Faaliyetlerin Plan ve Bütçelerle Karşılaştırılması,
- Alınan Kararların Olası Sonuçları Hakkında Yönetime Öneride Bulunmak

şeklinde sıralanabilir.¹¹⁹

¹¹⁵ Thomas R.Dyckman, Roland E. Dukes, Charles J.Davis, **İntermediate Accounting**, Volume 1, Newyork:McGraw Hill Company, 1998, s.4.

¹¹⁶ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.16.

¹¹⁷ Ahmed Riahi Belkaoui, **Behavioral Management Accounting**, Westport, CT, USA: Greenwood Publishing Group, 2001, s.2.

¹¹⁸ Vasfi Haftacı, **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, İstanbul: Avcı Ofset, 4.bs, 2006, s.10.

¹¹⁹ Roland M.Copeland, Paul E.Dascher, Jerry R.Strawser, **Managerial Accounting**, Houston: Dame Publications, 1991, s.21-22.

Yukarıdaki konu başlıklarına bakıldığında yönetim muhasebesinin ilgi alanının işletme muhasebesi içinde yer alan maliyetin hesaplanması, işletmenin ölçülmesi ve planlama hesaplarının birleşiminden oluştuğu görülebilir.¹²⁰

İşletme muhasebesi içerisinde yer alan maliyet muhasebesi kavramı tarihsel süreç içerisinde işletme gereksinimleri paralelinde maliyet ve yönetim muhasebesi kavramı olarak dönüşüm gösterirken, zaman içinde ileri üretim teknolojilerinin gelişmesiyle küresel rekabetin zorladığı işletmelerin ileri üretim ortamlarına geçiş sürecinde maliyetlerin planlanması, faaliyetlerin yönetimi ve maliyetlerin düşürülmesi gereksinimleri belirginleşmiştir. İleri üretim ortamlarında maliyetlerin planlanması ve düşürülmesi için, mamule değer katmayan faaliyetlerin kaldırılması, mamule değer katan faaliyetlerin basitleştirilmesi, sürekli iyileştirme gibi işlemleri ön plana çıkaran bugünün maliyete bakış açısı içinde ileri ya da modern maliyet ve yönetim muhasebesi konusu olarak “maliyet yönetimi” kavramı ortaya çıkmıştır. İngilizce’deki “Cost Management” deyiminin Türkçe’ye aynen çevrilmesi ile “Maliyet Yönetimi” olarak adlandırılan bu kavramı Türkçe açısından daha uygun kullanım amacıyla “Faaliyet Yönetimi” olarak ifade etmek daha doğru olabilir. Çünkü maliyet, faaliyetlerin doğurduğu bir sonuçtur. Faaliyetler iyi yönetilirse piyasada rekabet avantajı sağlayan maliyet bilgilerine ulaşılabilir. Bu bağlamda yönetim muhasebesinin bir sonraki aşaması olarak ve maliyet yönetimi kavramından faaliyet yönetimi anlamını da çıkararak akademik çevrelerde halen tartışılmalı maliyet yönetimi kavramını da işletme muhasebesinin kapsamında kabul etmek gerekecektir.¹²¹

125. İşlem ve İşletme Muhasebesini Karşılaştırma

İşlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasındaki farklılıklar ise aşağıdaki şekillerde ifade edilebilir:

- Bilgi kullanıcıları açısından bir karşılaştırma yapılırsa, işlem muhasebesinin ürettiği bilgileri işletme dışındaki kişi ve kurumlar kullanırken, işletme muhasebesinin ürettiği bilgileri işletme içindeki kişiler ve çeşitli kademelerdeki yöneticiler kullanmaktadır.¹²²

- Sınırlayıcı kurallar açısından bakıldığında işletme muhasebesinin işlem muhasebesine oranla sınırlayıcı birçok kurala bağlılığı azdır. İşletme muhasebesi, muhasebe sınırlarını da aşarak ekonomi, finans, yöneylem araştırması ve gerek gördüğü diğer

¹²⁰ Vasfi Haftacı, **Modern Değerleme Yöntemleri**, a.g.b, 2006, s.44.

¹²¹ Vasfi Haftacı, **Modern Değerleme Yöntemleri**, a.g.b, 2006, s.47-48.

¹²² Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.9.

disiplinlerden topladığı bilgileri de yönetim gereksinmelerini gidermek için kullanır.¹²³ İşletme muhasebesi, yasal bir zorunluluktan değil yöneticilerin bilgi gereksiniminden doğmuştur. Bu nedenle işletme muhasebesi yasaların değil, yöneticilerin öngördüğü bilgileri üretir. İşlem muhasebesi zorunlu olup, işletme dışındaki gruplara bilgi sağladığından, bu bilgilerin herkes tarafından aynı şekilde algılanması ve yorumlanması gereğinden ötürü bu muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dışına çıkamaz. Ayrıca Ticaret Yasası, Vergi Yasası, Sermaye Piyasası Yasası ve muhasebe ile ilgili Maliye Bakanlığı düzenlemeleri işlem muhasebesini kurallara bağlı kılmaktadır.¹²⁴

- İşletme muhasebesi muhasebe bilgilerini planlama, kontrol ve karar alma için kullanır. Bundan dolayı işletme muhasebesi, işlem muhasebesine göre geleceğe yöneliktir.¹²⁵ Örneğin cari yıla ilişkin hazırlanacak olan bütçeler, bir önceki yılda düzenlenirler. İşlem muhasebesi ise bilgi üretimi için gerçekleşmiş ekonomik olaylara ait tarihi verileri kullanmaktadır. Örnek olarak geçmiş yılın başarısı cari yılda raporlanır.¹²⁶ Bununla birlikte işletme muhasebesi de bazı bilgi gereksinimleri için tarihi verileri kullanabilmekte ancak, bu verileri fiyat politikası belirleme, bazı sorumluluk merkezlerini kapatma gibi geleceğe yönelik kararlarda kullanmaktadır.¹²⁷

- Kullanılan muhasebe yöntemi açısından bir karşılaştırma yapılacak olursa işlem muhasebesi çift yanlı işleme yöntemini kullanırken, işletme muhasebesinde işletme için uygun herhangi bir şekilde kısıtlayıcı olmayan yöntemlerden biri kullanılabilir.¹²⁸

- Ölçüm birimi açısından yapılabilecek karşılaştırmada ise işlem muhasebesinin ulusal para birimini kullandığından; işletme muhasebesinin ise parasal birimler yanında fiziksel ölçüm birimleri olarak işçi çalışma saatleri, makine çalışma saatleri gibi ölçüm birimlerini de kullandığından söz edilebilir.¹²⁹

- Raporlama kapsamı açısından yapılabilecek bir karşılaştırmada ise işlem muhasebesi raporlarında işletmenin tümünü kapsayacak bir değerlendirme yapıldığı, işletme

¹²³ Carl L.Moore, Robert K.Jaedicke, Çeviren:Alparslan Peker, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Yayını, 1980, s.1-2.

¹²⁴ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.4-5.

¹²⁵ Don R. Hansen, Maryanne M.Mowen, **Management Accounting**, South- Western College Publishing, 1994, s.3.

¹²⁶ Charles T.Horngren, Walter T.Harrison, Linda Smith Bamber, a.g.e., s.819.

¹²⁷ Duncan Williamson, a.g.e., s.8.

¹²⁸ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.9.

¹²⁹ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.9.

muhasbesinde ise her bölüm için ayrı ayrı özel raporların hazırlandığı, bölüm kontrolleri ve başarı değerlendirmelerinin bu şekilde yapıldığı söylenebilir.¹³⁰

- Raporlama sıklığı açısından yapılacak bir karşılaştırmada ise işlem muhasbesinin temel kavramları gereği raporlamanın düzenli ve dönemsel olarak aylık, üç aylık, altı aylık ya da yıllık zaman aralıkları ile yapıldığı, işletme muhasbesinde ise genel olarak aynı zaman aralıklarına uyulduğunu ama yönetim gereksinimleri gereği raporlamada zaman sınırlılığının olmadığı söylenebilir.¹³¹

- Nesnellik derecesi açısından yapılan karşılaştırmada ise, işlem muhasbesinde oluşturulan finansal tabloların gerçekleşmiş işolgularına dayandığı, nesnel ve kanıtlanabilir verilerden oluştuğu söylenebilirken, işletme muhasbesinde geleceğe yönelik planlama ve kontrol görevleri yerine getirilirken gerçekleşmiş tarihi verilerin kullanılmakta olduğu fakat gelecekte gerçekleşmesi beklenen olaylardan etkilenilerek öznel tahminlerde bulunduğu söylenebilir.¹³²

Sonuç olarak türsel açıdan nasıl bir sınıflandırma yapılırsa yapılsın muhasabenin farklı dalları aynı kaynakları kullanır, işletme muhasbesi işlem muhasbesinden, işlem muhasbesi işletme muhasbesinden etkilenip yararlanır.¹³³

¹³⁰ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.9.

¹³¹ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.9.

¹³² Duncan Williamson, a.g.e., s.9.

¹³³ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.19.

2 İKTİSADİLİK

20. GENEL BAKIŞ

Genel açıdan iktisadilik gider ve maliyet yönünden özellikle üretim ile, gelir yönünden ise pazarlama ile ilgilidir. Bu açıdan bakıldığında iktisadiliğin bir yönünü gelir, diğer yönünü gider ya da maliyet oluşturmaktadır.

İşletmelerin iktisadi faaliyetlerinin amacının önemli bir parçası gelir elde etmek ve bu amaca ulaşabilmek için kullanılacak kaynakların karşılığı olan gider ya da maliyete katlanmaktır. İşletmeler iktisadi faaliyetlerinin ana amacına ulaşabilmek için kendilerine tahsis edilmiş olan kaynakları asgari seviyede kullanmak, bu asgari kaynaklarla azamileştirdikleri üretim miktarını gelire çevirmek zorundadırlar. Böylece işletmelerin ana amacı olan uzun dönemde kazanç ya da kâr ençoklaması sağlanmış olur. Yani en düşük kaynak kullanımı ile en yüksek gelire ulaşılmış ve iktisadilik amacı gerçekleştirilmiş olur.

Bu bölümde iktisadiliği oluşturan temel kavramlar açıklanmış, iktisadiliğin tanımı ve açıklaması yapılmış ve iktisadilikle ilintili kavramlar üzerinde durulmuştur.

21. İKTİSADİLİĞİN TEMEL KAVRAMLARI

210. Genel Açıklama

İktisadilik kavramının iki ana unsuru gelir ile gider ve maliyet kavramlarıdır. Bu başlık altında bilanço ve gelir tablosu yaklaşımı açısından gelir ve gider kavramına, Türkiye Muhasebe Standartları açısından gelir ve gider kavramına, maliyet kavramına, gelir ve giderlerin kaydedilmesine ilişkin kurallara yer verilmiştir.

211. Gelir Kavramı

211.0 Açıklama

İşletmeler açısından önemli bir kavram olan gelirin tanımında tam bir görüş birliği sağlanamamış ve gelire yönelik olarak değişik tanımlamalar yapılmıştır. Bazı yazarlar geliri dar anlamda ele alarak “bir işletmenin belirli bir dönemde mal teslimi veya hizmet sunumu sonucunda elde ettiği brüt değerler olarak” tanımlamışlardır.¹³⁴

Gelir, genellikle ürünlerin satılması ve hizmetlerin yerine getirilmesinin yanı sıra işletmenin varlıklarının faiz, kira, hak bedeli veya benzer ücretler karşılığında diğer kişi ya da

¹³⁴ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.633.

kurumlara kullandırılması gibi olağan ve normal işletme faaliyetlerinden doğar.¹³⁵ Diğer bir deyişle gelir, işletmenin yalnızca ana faaliyetlerinden elde ettiği tutarları kapsamayıp, ana faaliyet konusu dışında kalan yan faaliyetlerinden sağladığı tutarları da kapsar.¹³⁶

Bu açıklamalar ışığında gelir, genel ve öz bir ifade mal ve hizmet satışı karşılığı ve bunun dışında sağlanan değerlerin tutarı olarak tanımlanabilir.¹³⁷ Tanımdan da anlaşılacağı üzere gelirin ilk ve önemli bölümünü üretilen mal ve hizmetlerin satışı ile üretimle ilgili diğer işlemler karşılığında işletmeye sağlanan işletme geliri oluşturmakta, ikinci ve genellikle tutar olarak daha az bölümünü üretilen mal ve hizmetlerin satışı dışında kalan diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar ile olağan dışı gelir ve kârlardan sağlanan işletmedışı gelirler oluşturmaktadır.¹³⁸

Bilanço ve gelir tablosu yaklaşımı açısından gelir kavramı, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) açısından gelir kavramı, gelirin kaydedilmesine ilişkin kurallar ve TMS açısından gelirin kaydedilmesi gelirin ölçümünde üzerinde durulması gereken konuları oluşturur.

211.1 Bilanço ve Gelir Tablosu Yaklaşımı Açısından Gelir Kavramı

Gelirin ölçümünde kullanılan iki temel yaklaşımdan birisini oluşturan bilanço yaklaşımında gelir, varlık ve yükümlülüklerdeki değişmeye göre oluşur. Bu yaklaşıma göre gelir; “İşletmeden çekilen ve işletmeye konan değerler dışında, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen artışlar, yükümlülüklerde sağlanan azalışlar veya her ikisinin bir arada gerçekleşmesidir” şeklinde tanımlanmıştır.¹³⁹ Bu yaklaşım, gelirin bilançoya dayanılarak ölçülmesine olanak sağlamak ve muhasebeciler tarafından sermayenin korunması kavramıyla açıklanmaktadır. Sermayenin korunması kavramına göre, sermaye korunmadıkça ve maliyetler karşılanmadıkça kâr kayda alınmaz. Gelirin söz konusu olabilmesi için işletmenin dönemsonu net varlıklarının dönembaşı net varlıklarını aşması gerekir. Bu durumda işletmenin dönembaşı sermayesi dönemsonunda korunmuş olur. Eğer dönemsonu özkaynaklarda dönembaşına göre bir azalma varsa bu takdirde gelir değil zarar sözkonusudur ve sermaye korunamamıştır.¹⁴⁰

¹³⁵ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.633.

¹³⁶ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayın No:3271, 1984, s.44.

¹³⁷ Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, s.9.

¹³⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.91-92.

¹³⁹ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.432.

¹⁴⁰ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.625.

Gelirin bileşenleri hakkında ayrıntılı bilgiye ulaşma olanağı vermeyen bu yaklaşımda gelirin ana faaliyetlerden mi yoksa yan faaliyetlerden mi sağlandığı veya olağan faaliyetlerden mi yoksa olağandışı faaliyetlerden mi sağlandığı gibi konularda ayrıntılı bilgiye ulaşılamaz. Çünkü net varlıkları etkileyen tüm sonuçlar, toplam gelirin içinde yer almakta, değişik ilgi düzeyine sahip taraflar için bu bilgi yeterli ve faydalı olmayabilmektedir. Bu yaklaşım daha çok vergi büyüklüğünün belirlenmesini hedef aldığı için ayrıntılı bilgi gereksinimini göz ardı etmektedir. Türkiye’de de gelirin (ticari kazancın) belirlenmesinde bu yaklaşımın esas alınacağı Gelir Vergisi Kanunu’nda açık olarak, Ticaret Kanunu’nda ise örtülü olarak belirtilmiştir.¹⁴¹

Gelirin ölçümünde kullanılan ikinci yaklaşım gelir tablosu yaklaşımıdır.¹⁴² İçerdiği zorluklar ve geleceğe ilişkin belirsizlikler nedeniyle muhasebeciler gelirin tanımlanmasında bilanço yaklaşımı yerine daha dolaysız bir yaklaşım olan gelir tablosu yaklaşımını tercih etmektedirler.¹⁴³ Bu yaklaşımda gelir, sonuç hesaplarından hareketle, kârı olumlu yönde etkileyen akımları belirtmek üzere; “mal ve hizmet satışı sonucu alıcılara yükletilen mükellefiyetlerle, temel faaliyetlerle ilgili mal ve hizmet dışındaki varlıkların satışından veya bunların değiştirilmesinden elde edilen kazançlarla, hisse senedi ve tahvillerden sağlanan faiz ve kâr payları ile özsermayede görülen artışlar” şeklinde tanımlanmış özsermayede yapılan düzeltme ve ilaveler gelir kavramı dışında tutulmuştur.¹⁴⁴

Bu tanımlamada, işletme sonuçlarını olumlu yönde etkileyen her olumlu akım gelir kavramının içerisine alınmış, gerek mal ve hizmet satışları, gerekse faaliyet dışı gelir ve kâr unsurları gelir kavramını oluşturmuştur. Gelir kavramı daha öncede belirtildiği gibi genellikle brüt bir kavramdır. Ancak temel işletme faaliyetleri dışında kalan varlıkların satılması durumunda, elde edilen gelir, satılan varlığın maliyeti çıkarıldıktan sonra bulunan değerle ifade edilmektedir. Duran varlık satış kârı buna örnek olarak gösterilebilir. Nitekim duran varlık satış geliri denilmeyip satış kârı denilmesinin nedeni de budur. Oysa satış geliri brüt değerleri ifade etmekte olup, satılan malın maliyeti düşülmeden önceki büyüklüğü belirtmektedir.¹⁴⁵

¹⁴¹ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.626.

¹⁴² Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.433.

¹⁴³ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.626.

¹⁴⁴ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.433.

¹⁴⁵ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.434.

211.2 TMS Açısından Gelir Kavramı

Uluslararası muhasebe standartlarında yer alan 18 numaralı “IAS 18 Revenue” adlı standartta gelir, “bir muhasebe dönemi boyunca işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen özsermayede artışla sonuçlanan, işletme ortaklarının sermayeye katkıları dışındaki brüt ekonomik faydalar” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴⁶ Aynı standartta gelirin unsurlarını oluşturan ve muhasebeleştirilmesine konu olan işlem ve olaylar;

- Mal satışları,
 - Hizmet sunumları,
 - İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı ve kâr payları
- olarak sıralanmıştır.¹⁴⁷

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ve 2009 yılında yasalaşması beklenen yeni Türk Ticaret Kanunu ile halka açık olsun veya olmasın Türkiye’deki tüm işletmelere uyma zorunluluğu getirilecek olan Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin kavramsal çerçevenin 70 numaralı paragrafının “a” bendinde gelir “muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴⁸

74 numaralı maddeye göre gelirin tanımı gelirin ve kazancın ikisini birden içerir. Gelir işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.¹⁴⁹

Kazanç ise 75 maddeye göre gelirin tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinden doğabildiği gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Kazançlar ekonomik yarardaki artışları ifade ederler ve özellikleri itibarıyla gelirlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle, kazançlar kavramsal çerçevede ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır. Kazançların, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden

¹⁴⁶ Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards: Practical Guide**, USA: World Bank Publications, Herndon, VA, 2004, s.148.

¹⁴⁷ International Accounting Standard Committee, **IA Standards Explained**, John Willey & Sons LTD, 2000, s.321.

¹⁴⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara: Grup Matbaası, 2006, s.28.

¹⁴⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.29.

çıkarılmasından elde edilen kazançları da kapsayacağı 76 numaralı maddede ifade edilmiş olup, bu maddeye göre ayrıca gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Kazançlara ilişkin bilgiler ekonomik karar vermede faydalı olduğu için bunlar gelir tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler. Kazançlar genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutar ile raporlanırlar.¹⁵⁰

77 numaralı maddeye göre gelir, çeşitli varlıkların elde edilmesini veya varlıklarda artışlar olmasını sağlar. Nakit, alacaklar, verilen mal ve hizmetlere karşılık alınan mal ve hizmetler gelirin örneklerini oluşturur. Gelir, borçların tasfiyesinden de kaynaklanabilir. Örneğin, bir işletme alacaklısına mevcut bir borcunun veya yükümlülüğünün kapatılması karşılığında mal veya hizmet sağlayabilir.¹⁵¹

Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan 18 numaralı “Hasılat” adlı standartta gelirin tanımı IAS 18 ile uyumlu olarak “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁵²

211.3 Gelirin Kaydedilmesine İlişkin Kurallar

Gelirin, gelir tablosunda ne zaman kayda alınacağına ilişkin sorular “gelirin gerçekleşmesi” ilkesi ile çözümlenmelidir. Gelirin gerçekleşmesi, gelirin muhasebe kayıtlarına geçirileceği zamanı ifade eder.¹⁵³ Gelirin gerçekleşmesi ya da meydana gelmesi için ödeme zamanından ziyade satışın gerçekleştiği tahakkuk zamanı önemlidir.¹⁵⁴

Muhasebeciler genellikle gelirin meydana gelişini kayda almak için aşağıdaki koşullarının varlığını ararlar.

- Gelirin tutarı ve zamanı makul derecede güvenilirlikle belirlenebilir olmalıdır.¹⁵⁵
- Sabit bir fiyatı garanti eden piyasa var olmalı veya satış işlemi yapılmış olmalıdır.¹⁵⁶
- Bir müşteri tarafından mal teslim alınmış ya da hizmetten yararlanılmış olunmalıdır.¹⁵⁷

¹⁵⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.29-30.

¹⁵¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 30.

¹⁵² Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 501.

¹⁵³ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.636.

¹⁵⁴ John Arnold, Tony Hope, Alan Southworth, Linda Kirkham, **Financial Accounting**, Prentice Hall Publications, 1994, s.122-123.

¹⁵⁵ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.636.

¹⁵⁶ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.435.

¹⁵⁷ Edward Fields, **Essentials of Finance and Accounting for Nonfinancial Managers**, USA:Amacom, Newyork, NY, 2002, s.39.

Bu koşulların varlığında gelir meydana gelmiş olarak kabul edilmekte ve o dönemin giderleri ile karşılaştırılmak üzere sonuç hesaplarına alınmaktadır.¹⁵⁸

Türkiye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan gelir tablosu ilkelerinde gelirin kaydedilmesine ilişkin kurallar ise aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.¹⁵⁹

- Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak sureti ile gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelirler ve kârlar gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belirli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesim işlemleri yapılmalıdır.

- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönemin başında ya da sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesim işlemleri yapılmalıdır.

Muhasebe kuramında, üretim sürecinden sonra gerçekleşmesi beklenen ürün, satış akdi, fatura, mamul teslimi, tahsilat aşamalarının her birinde gelirin gerçekleşmesini esas alan yaklaşımlar vardır. Genellikle satış faturalarının kesilmesi ve malın alıcıya teslim aşaması, gelirin gerçekleşmesinde temel alınmakla birlikte, işletmenin bağlı olduğu sanayi dalının niteliğine uygun olarak çeşitli yöntemler kullanılabilir.¹⁶⁰ Yazında gelirin doğması, gelirin tanınması, gelirin kaydedilmesi, gelir tanıma kuralları olarak da ifade edilen gelirin gerçekleşmesi kuralları;

- Satış Esası Kuralı,
- Tamamlanma Yüzdesi Kuralı,
- İşin Tamamlanması Kuralı,
- Üretimin Tamamlanması Kuralı,
- Tahsilatın Gerçekleşmesi Kuralı

şeklinde sıralanabilir.

¹⁵⁸ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.436.

¹⁵⁹ Türmob, **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, 1-12 Nolu MSUGT, Ankara: Türmob Yayın No:234, 2005, s.15.

¹⁶⁰ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.436.

a) *Satış Esası Kuralı*: Diğer kurallara göre daha yaygın olarak kullanılan bu kurala göre gelir, mal veya hizmetin satışı anında gerçekleşmiş sayılır.¹⁶¹ Hukuki açıdan satış, malın mülkiyetinin satıcıdan alıcıya devredildiği andır. Malın mülkiyetinin alıcıya aktarılması; malın alıcıya veya alıcı adına bir başkasına teslim edilmesi ile sağlandığı gibi, alıcının talimatı üzerine malı işletmede ayırmak suretiyle tutmak veya başka bir kişide bulunan malı temsil eden belgeleri ciro etmek sureti ile de sağlanabilir. Hizmet satışlarında ise, mülkiyetin devri söz konusu olmadığından, hizmet yerine getirildikçe gelir gerçekleşmiş sayılır. Böylece bir muhasebe dönemi içinde tamamlanmış hizmetler tamamlandığı anda geliri gerçekleştirir.¹⁶² Dolayısıyla bu kurala göre, malın teslimi veya hizmetin sağlanması ile mülkiyet satıcıdan alıcıya geçmekte, mal teslimi ya da hizmet sunumu yapılmadan satıcı tarafından alıcıdan alınan nakit gelir sayılmamaktadır.¹⁶³

Genelde mülkiyet aktarımının hukuki kanıtı satış faturası olduğundan muhasebeciler bu faturaya dayanarak geliri kaydederler.¹⁶⁴

Gelirle ilgili varlık girişi sadece nakit şeklinde olmayıp, kayda alınacak gelirin tutarı, tahsil edilen nakit, alacak ve elde edilen diğer varlıkların nakit dengi değeri veya elde edilen varlıklarla makul bir düzeyde ölçülebilir olmalıdır.¹⁶⁵

b) *Tamamlanma Yüzdesi Kuralı*: Bu kural, bir sözleşmeye dayalı olan, işin maliyetinin, gelirinin ve tamamlanma süresinin güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği uzun vadeli projeler için kullanılır.¹⁶⁶ Bu projelere inşaat ve gemi yapım işleri örnek oluşturur.¹⁶⁷ Bu kural, tamamlanan işlerin hakedişe bağlanıp, bağlanmadığına bakılmaksızın, işler devam ederken geliri gerçekleştiren bir kuraldır. Taahhüdün belirlenen koşullara göre tamamlanacağı varsayılır ve buna göre işler devam ederken gelirler tahakkuk ettirilir. İşin kısmen bitimi kuralı da denen bu kural, kazanma süresi tamamlanmadan geliri gerçekleştirdiği için gelirin gerçekleşmesi ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.¹⁶⁸

Bu kurala göre gelir tutarlarının hesaplanabilmesi iki şekilde oluşur. Birincisinde işin tamamlanması için yapılacak giderler ile iş tamamlanınca elde edilecek gelirin tamamı tahmin edilir ve gider başına düşen gelir payının yüzdesi bulunur ve giderler yapıldıkça yapılan

¹⁶¹ R.F. Salmonson, **Basic Financial Accounting Theory**, Wadsworth Publishing Company, 1969, s.105.

¹⁶² Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.436-437.

¹⁶³ Andrew Temte, a.g.e., s.17.

¹⁶⁴ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e., s.436.

¹⁶⁵ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.636.

¹⁶⁶ Andrew Temte, a.g.e., s.18.

¹⁶⁷ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.637.

¹⁶⁸ Selman Aziz Erden, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Isparta, 1997, s.26-27.

gidere düşen gelir payı o dönemin sonuçlarına aktarılmak üzere gerçekleşmiş sayılır. İkincisinde ise, gelirin dönemlere dağıtımında işin tamamlanma derecesini gösteren gerçekleşen iş (m², Blok sayısı) / gerçekleşecek iş (m², Blok sayısı) gibi başka güvenilir bir ölçü bulunur. Daha sonra tahmini toplam gelir, bu ölçüye göre hesaplanarak dönem sonuçlarına yansıtılır. Kural, gelirin bir hesap döneminde toplanmasını önlemeye, her hesap dönemine ait gelir tutarlarının ilgili dönemlerde kalmasına, dönemsellik ilkesine uygun olarak sözleşmenin tamamlanmamış bölümleri hakkında her zaman bilgi sahibi olmaya olanak tanır. Türkiye’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili sözleşmelerde gelir, işin tamamlandığı yılda gerçekleşmiş sayılır.¹⁶⁹ Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları hizmet sunumlarına ilişkin gelirin gerçekleşmesinde bu kuralı benimsemiştir.

c) *İşin Tamamlanması Kuralı:* Gelirin iş tamamlandığında veya tamamlanmış sayıldığında gerçekleştiğini varsayan bu kurala göre, devam eden işlere ait maliyetler ve bu işlerle ilgili faturalamalar (hakedişler) biriktirilirken, bunlar dönemin gelirleri ve giderleri olarak dikkate alınmazlar. Bu tutarlar hesap dönemi sonlarında bilançoda giderler aktifleştirilerek, gelirler ise pasife işlenmek suretiyle raporlanırlar.¹⁷⁰ İşin tamamlandığı yılda ise o yıla kadar yapılan giderler ile elde edilen gelirler karşılaştırılarak kâr veya zarar saptanır. Türkiye’de benimsenen bu kural gelir ve giderleri kesin sonuçlara göre kayda almakta iken, gelirin düzensiz olarak belirlenmesine ve vergi ertelemesine neden olmaktadır.¹⁷¹

d) *Üretimin Tamamlanması Kuralı:* Gelir, bazı durumlarda üretim halkası tamamlandıktan sonra, fakat satıştan önce kayda alınabilir.¹⁷² Sabit bir pazar fiyatı olan, yüksek satış ve dağıtım maliyetlerinin olmadığı altın ve gümüş gibi kıymetli madenler ile devlet tarafından alım fiyatı belirlenen zirai ürünlerde bu kural uygulanabilmektedir.¹⁷³

e) *Tahsilatın Gerçekleşmesi Kuralı:* Gelirin tahsil edilmesi ile ilgili kuşkular olması durumunda gelirin kayda alınması, nakit tahsilatı yapıncaya kadar ertelenebilir. Ancak son tahsilat ciddi bir şekilde kuşkulu ise ve tahsil edilemeyecek tutar için uygun bir karşılık tahmin edilemiyorsa gelirin ertelenmesi kabul edilebilir.¹⁷⁴ Nakit esası adı da verilen bu kurala göre gelirler ve giderler ortaya çıktıkları zaman değil tahsil edildikleri ya da

¹⁶⁹ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e,s.442.

¹⁷⁰ Selman Aziz Erden, a.g.e., s.24-25.

¹⁷¹ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.443.

¹⁷² Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.637.

¹⁷³ R.F. Salmonson, a.g.e., s.107-108.

¹⁷⁴ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.637.

ödendikleri zaman muhasebeleştirilir.¹⁷⁵ Dönemsellik ilkesini zedeleyen bu kural, finansal sonuçların doğru ve tarafsız olarak yansıtılmasına olanak vermez.¹⁷⁶

211.4 TMS Açısından Gelirin Kaydedilmesi

Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan 18 numaralı "Hasılat" adlı standartta gelirin gerçekleşmesine ilişkin genel esaslar, mal satışına ilişkin gelir, hizmetlerinin sunumuna ilişkin gelir, faiz, isim hakları ve temettülere ilişkin gelir konuları düzenlenmiştir.

Gelirin Gerçekleşmesine İlişkin Esaslar;¹⁷⁷(9.-12. madde)

- Gelir alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

- Bir işlemde doğan gelir tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Gelir, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

- Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve gelir tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya

b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu standardın 29 ve 30 uncu paragrafları ile "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardına göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

¹⁷⁵ Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe**, a.g.e., s.22.

¹⁷⁶ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın, a.g.e, s.444.

¹⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.503-504.

• Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa konu edilmesi, gelir yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas gelir yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda gelir, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzeri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda gelir, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzeri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Mal satışına ilişkin gelir;¹⁷⁸(14.-19.madde)

• Aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

(a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;

(b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;

(c) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;

(e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

• Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

• İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir:

¹⁷⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 505-507.

- (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında örneğin denendikten sonra satınalma opsiyonlu satışlar gibi yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
- (b) Satış gelirinin işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle gelir yaratması koşuluna bağlı olması;
- (c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
- (d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

• İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği koruyabilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasıyla ilgili bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda gelir, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibariyle finansal tablolara yansıtılır.

• Gelir tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi gereklidir. TMS kavramsal çerçevesini 86. maddesinde açıkladığı gibi bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için güvenilir bir şekilde belirlenmiş bir maliyeti veya bir değeri olmalıdır. Standart mal satışında satışın gerçeğe uygun değeri ile kayıtlara alınmasını öngörmektedir. Vadeli bir satış sözkonusu ise vade farkı faiz geliri olarak kaydedilmelidir.¹⁷⁹

• Gelir ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin olası olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve gelir finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan gelir tutarının tahsil edilebilirliği

¹⁷⁹ Nejdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.561.

konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen ya da tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen gelirin düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

- Aynı işlem veya olayla ilgili gelir ve giderler, gelir ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti giderleri ve diğer giderler dahil olmak üzere giderlerin, gelirin kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa gelir finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Hizmetlerin sunumuna ilişkin gelir;¹⁸⁰ (20.-28. madde)

- Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili gelir işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

(a) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin belirli olması;

(c) Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve

(d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

- İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak gelirin kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre gelir, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Gelirin bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve bu hizmetin performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı da gelirin bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu standardın hükümleri genellikle hizmet sunumu kapsamında gelirin ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanabilir.

- Gelir, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi belirli olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan gelir

¹⁸⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 507-509.

tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi belirli olmaktan çıkan tutar, başlangıçta kayda alınmış gelirin düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

- İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

(a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,

(b) Hizmet bedeli,

(c) deme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir i finansal btceleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken verilen hizmete ilişkin gelir tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.

- Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdaki bilgileri içerebilir:

(a) Yapılan içe ilişkin incelemeler,

(b) Bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,

(c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanmış maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.

- Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, gelir belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, gelirin muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

- Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, gelir ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.

- İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması olası olabilir. Bu nedenle gelir, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.

- İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının olası olmadığı durumlarda, gelir finansal tablolara yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, gelir 26 ncı paragraf hükmü yerine, 20 nci paragraf hükmü çerçevesinde muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakları ve temettülere ilişkin gelir;¹⁸¹ (29.-34. madde)

- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda 30 uncu paragraf esas alınarak muhasebeleştirilir:

(a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması; ve

(b) Gelir tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

- Gelir aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

(a) Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

(b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir; ve

(c) Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

- Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait bölüm gelir olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir hisse senedinden elde edilen temettünün söz konusu hisse senedini elde etme tarihinden önceki dönemlere ait kârın dağıtılmasından kaynaklanan bölümü, ilgili hisse senedinin maliyetinden

¹⁸¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s. 509-510.

indirilir. Seçmeli bazda olanlar dışında eğer ayırıştırma yapmak zor ise, bu tutarların hisse senetleri maliyetlerinin bir bölümünü karşıladığının açıkça belirlenebildiği durumlar dışında temettüer gelir olarak kayda alınır.

- İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

- Gelir sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi olası olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan gelir tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi olası olmaktan çıkan tutar başlangıçta gelir olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

212. Gider ve Maliyet Kavramı

212.0 Açıklama

Günlük hayatta sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılan maliyet ve gider kavramları işletme yazınında birer muhasebe kavramı olarak ele alındıklarında farklı anlamlar kazanmaktadırlar.¹⁸²

Bilanço ve gelir tablosu yaklaşımı açısından gider kavramı, Türkiye Muhasebe Standartları açısından gider kavramı, maliyet kavramı, giderlerin kaydedilmesine ilişkin kurallar ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından giderin kaydedilmesi, gider ve maliyetin ölçümünde üzerinde durulması gereken konuları oluşturur.

212.1 Bilanço ve Gelir Tablosu Yaklaşımı Açısından Gider Kavramı

Bilanço yaklaşımı gider kavramını varlık ve yükümlülüklerdeki değişmeye göre tanımlamıştır. Buna göre gider, işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak üzere, belirli bir dönemde varlıklarda meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerde meydana gelen artışlardır.¹⁸³ Giderler gelir elde etmek için işletmenin tükettiği varlıkları ölçer. Böylece, tükenen maliyetler veya gelecek yararları kalmadığı için varlık olma niteliği kalmayan kalemler olurlar.¹⁸⁴

¹⁸² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.17.

¹⁸³ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.421.

¹⁸⁴ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.643.

Gelir tablosu yaklaşımına göre gider, sonuç hesaplarından hareketle, kârı olumsuz yönde etkileyen akımları belirleyen ve belirli bir dönemde gelirden düşülen yararı tükenmiş maliyetler olarak tanımlanabilir.

Finansal durum tablolarına verdikleri önem açısından yukarıda sözü edilen tanımlardan daha genel ve öz bir ifade ile gider, işletmenin varlığını ve faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gelir elde etmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı olarak tanımlanabilir.¹⁸⁵ Tanımdan da anlaşılacağı gibi giderin, biri işletmenin varlığını sürdürebilme, diğeri de işletilebilmesini sağlama olmak üzere iki yönü vardır.¹⁸⁶

212.2 TMS Açısından Gider Kavramı

Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin kavramsal çerçevenin 70 numaralı paragrafının “b” bendinde gider “muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder.”¹⁸⁷

78 numaralı paragrafa göre gider tanımı, zararları olduğu gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili kullanımlar, satışların maliyeti, ücretler ve amortismanlar gibi giderleri içerir. Giderler genellikle nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıklar gibi varlıkların işletme dışına çıkışı veya işletmedeki varlıkların değerlerinde azalmalar olması şeklinde oluşur. 79. paragrafta yer alan zararlar, gider tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin hem olağan hem de olağan dışı faaliyetlerinden doğabilir. Zararlar ekonomik yarardaki azalışları ifade eder ve özellikleri itibarıyla giderlerden bir farkları yoktur. Bu nedenle Kavramsal Çerçeve’de ayrı bir unsur olarak ele alınmamışlardır. 80. paragrafa göre zararlar; yangın, sel gibi felaketlerden oluşan zararlar ile uzun vadeli varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar gibi kullanımları da kapsar. Giderlerin tanımı, bir yabancı paranın kurundaki artıştan dolayı o para cinsinden olan borçlardaki artışlardan kaynaklanabilen gerçekleşmemiş zararları da içerir. Karar vermede faydalı olan zararlara ilişkin bilgiler, gelir

¹⁸⁵ Selçuk Uslu, a.g.e., s.20.

¹⁸⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.31.

¹⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.28.

tablosunda genellikle ayrı bir şekilde gösterilirler ve ilgili gelirler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanırlar.¹⁸⁸

212.3 Maliyet Kavramı

Maliyet kavramı ise yazında gider ya da maliyetin ortaya çıkış sırasına bakış açısına göre iki yaklaşımla açıklanmaktadır. Bu yaklaşımlar yazında;

- Anglosakson yaklaşım,
- Alman yaklaşımı

olarak ifade edilmiştir.

Anglosakson yaklaşımda gider kavramı maliyet kavramından sonra ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁹ Bu yaklaşımda maliyet, elde edilen veya elde edilecek bir mal veya hizmet karşılığında yapılan harcamaların toplamıdır.¹⁹⁰ Bir hesap dönemi boyunca kimi maliyetler ait oldukları hesaplarda ilk yazıldıkları tutarlarla tutulurken diğer kimi maliyetler ya üretim işlemi ya da başka nedenlerle yer değiştirirler. Ancak, maliyetin yer değiştirmesi maliyetlik niteliğini değiştirmeyebilir. Giderle ilişkisi açısından maliyetler, tükenmemiş maliyetler ve tükenmiş maliyetler şeklinde ikiye ayrılabilir.¹⁹¹

Tükenmemiş maliyetler, işletmenin gelecekte gelir yaratmasında veya fayda sağlamasında yararlı olmaya devam edeceği beklenen varlıkları ve fedakârlıkları ifade eder. Üretimi tamamlanmış fakat henüz satılmamış mamuller, satın alınmış ancak üretime gönderilmemiş stok unsurları, peşin ödenmiş giderler ve duran varlıklar tükenmemiş maliyetlere örnek olarak gösterilebilir.¹⁹²

Tükenmiş maliyetler ise bir varlığı temsil etmeyen gelecekteki gelirlere uygulanamayacak olan ve dolayısıyla cari dönem gelirin bir çıkarma unsuru olarak uygulanan veya dağıtılmamış kârlara yüklenen tutarlar olup¹⁹³ aynı zamanda o dönemin giderini oluştururlar.¹⁹⁴ Satılan mamullerin maliyeti, satılan diğer varlıklar, başarısız araştırma geliştirme faaliyetlerinin değer kullanımları, tükenmiş maliyete örnek olarak gösterilebilir.¹⁹⁵

¹⁸⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, a.g.e., s.30.

¹⁸⁹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.17.

¹⁹⁰ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s.4.

¹⁹¹ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 237.

¹⁹² Ahmet Vecdi Can, **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2006, s.20.

¹⁹³ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s.5.

¹⁹⁴ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 237.

¹⁹⁵ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s.5.

Anglosakson yaklaşımda giderler, belirli bir dönemin gelirlerine uygulanan maliyetlerdir.¹⁹⁶ Belirli bir dönemin gelirine uygulanmamış yani kullanılıp tüketilmemiş varlıklar maliyeti ifade eder.¹⁹⁷ Bu yaklaşıma göre her giderin başlangıçta bir maliyet olduğu ama her maliyetin bir gider olmadığı söylenebilir.¹⁹⁸

Kısacası bu yaklaşımda önce maliyet oluşmakta belli aşamalar, ilkeler ve gider tanıma kuralları sonucunda bunlar gidere dönüşmektedir. Bu yaklaşıma göre maliyet ve gider ayırımı aşağıdaki gibi gösterilebilir.

| | |
|-------------------------|------------------------------|
| TÜM MALİYET | |
| A Tükenmemiş Maliyet | B Tükenmiş Maliyet |
| | C Dönemde Oluşan Giderler |
| | D Faaliyet Giderleri |
| TÜM GIDERLER | |

Şekil 3: Anlosakson Yaklaşımında Maliyet ve Gider Ayırımı: Kaynak: Vasfi Haftacı, Yönetim Muhasebesi, s. 237.

Maliyet ve gider ilişkisini gösteren yukarıdaki şekilde A+B bir hesap döneminde oluşan tüm maliyeti göstermektedir. Bunun A bölümü tükenmemiş maliyetlere, B bölümü tükenmiş maliyetlere aittir. C bölümü B'ye eşit olup dönemde oluşmuş gider tutarını, D bölümü ise genel yönetim giderleri gibi oluştuğunda gider niteliği bilinip doğruca kâr ve zarar hesabına gönderilecek faaliyet giderlerini gösterir.¹⁹⁹

Alman yaklaşımında, maliyet kavramı gider kavramından sonra ortaya çıkmaktadır. Buna göre, her türlü işletme girdisi için yapılan fedakârlıklar gider kavramını, mamul veya hizmet üretimine yansıtılan giderlerin toplamı ise maliyet kavramını oluşturur.²⁰⁰ Bunun temel nedeni, Alman işletme ve muhasebe terminolojisinde gider teriminin işletmelerdeki her türlü fiziksel üretim ögesi harcamasının karşılığı olarak kullanılmasıdır. Maliyet terimi ise, genellikle, üretilen mal ve hizmetler için yapılan harcamaların değeri anlamında kullanılmaktadır. Diğer bir deyimle her faktör harcaması önce bir gider oluşturmakta, mamul ve hizmet üretmek için yapılan giderlerin toplamı da maliyeti belirlemektedir. Bu anlamda maliyet, giderden daha sonraki aşamada oluşan özel bir değer sınıfıdır.²⁰¹

¹⁹⁶ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s. 6.

¹⁹⁷ Ralph S.Polimeni, **Cost Accounting**, New York: McGraw Hill, 1991, s. 13.-14.

¹⁹⁸ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s. 37.

¹⁹⁹ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 237.

²⁰⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s. 18.

²⁰¹ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s. 8-9.

Bu yaklaşıma göre gider, kurumun varolabilmesi ve işletilebilmesi için belirli bir zaman diliminde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarılır.²⁰² Maliyet, işletmenin üretim eylemi sonucunda oluşan mal ve hizmet üretimi için değer kullanımınıdır. Maliyet için önemli olan mal ve hizmet üretimi için değer kullanımınıdır. Kullanılan bu değerlerin bir biçim değişikliği yapıp yapmaması önemli değildir. Kullanılan ya da sarf edilen değerler üretilen mal ve hizmetlere geçer, onların içine karışır; o mal ve hizmetler satılıncaya kadar bunların üzerinde yığılır ve birikir.²⁰³

Alman yaklaşımına göre gider ve maliyet ayrımı aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

| TÜM DÖNEM GİDERİ | |
|----------------------------|--------------------|
| A Üretime Etkisiz Gider | B Üretim Gideri |
| | C Temel Maliyet |
| | D Ek Maliyet |
| TÜM MALİYET | |

Şekil 4: Alman Yaklaşımında Maliyet ve Gider Ayrımı: Kaynak: Vasfi Haftacı, Yönetim Muhasebesi, s. 238.

Yukarıdaki şekilde gösterilen A ve B bölümü toplamı bir hesap dönemine düşen işletmenin tüm değer kullanımını yani tüm dönem giderini göstermektedir. A bölümü işletmenin üretim eylemiyle ilgisi olmayan üretime etkisiz değer kullanımlarını yani üretime etkisiz giderlerini göstermekte, B bölümü ise işletmenin üretim eylemiyle ilgili olan üretim giderini ifade etmektedir. Üretimi etkileyen ve gider hesaplarında gözüken üretim giderleri işletme muhasebesinde temel maliyet adını alırlar. Üretimi etkilemeyen giderler maliyete katılmazken bunun dışında, işlem muhasebesinde yer almayan fakat üretime katkıda bulunan ve ek maliyet olarak adlandırılan²⁰⁴ bu tür değer kullanımları temel maliyetle toplanarak bir maliyet dönemine düşen tüm maliyeti ifade eder.²⁰⁵

Ana hatları yukarıda açıklanan Anglosakson ve Alman yaklaşımları, maliyet ve gider ayrımı konusunda uluslararası düzeyde ortak bir anlayış bulunmadığını göstermektedir. Bu nedenle Türkiye’de bu konularda bir terim birliğine varabilmek için, belirli terimlerin bu iki ana yaklaşımda ne anlamda kullanıldığına bakmak gerekir. Aksi halde, iki kişi aynı terimi kullansa bile, yine de o terime verdikleri anlamlar farklı olabilir.²⁰⁶

²⁰² Mehmet Yazıcı, Ahmet Hayri Durmuş, Fatma Pamukçu, **MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması**, İstanbul: MÜ İİBF Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1996, s.7.

²⁰³ Mehmet Yazıcı, **İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri**, İstanbul: İİTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, 1977, s.22.

²⁰⁴ Mehmet Yazıcı, **İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni**, s.65-66.

²⁰⁵ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 238.

²⁰⁶ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e.,s. 9.

Aslında kabul edilmesi gereken, bir işletmenin gerçek kârlılık durumunun ancak, süreklilik ilkesi gereği sonsuz kabul edilen ömrünün sonunda saptanabileceği ve bu aşamada da tüm maliyetlerin gidere ya da tüm giderlerin maliyete dönüşmüş olacağıdır. Buna göre, bir işletmenin tüm yaşam süresi dikkate alındığında, amaçları doğrultusunda katlanılan fedakârlıkların tümü aynı anlama sahip olmakta, maliyet-gider ayrımı ortadan kalkmaktadır.²⁰⁷

Maliyet ve gider kavramlarının açıklamalarından sonra yazında bu kavramlarla sıkça karıştırılan harcama kavramına da kısaca değinmek gerekir. Harcama kavramı, bir varlık elde etmek, bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla, borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır.²⁰⁸ Harcamanın gidere dönüşmesi için harcama karşılığında elde edilen yararın aynı dönemde tüketilmesi gerekir. Buna karşılık, harcama karşılığında edinilen mal ve hizmetin yararları gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse, harcamalar maliyete dönüşür.²⁰⁹ Gider ve maliyet kavramlarına yakın olan harcama kavramı bu iki kavramdan daha geniş bir anlama sahiptir. Genel olarak harcama, bir tüketim ise gider ya da maliyet, bir yükümlülüğün yerine getirilmesi ise ödeme özelliği taşır.²¹⁰

212.4 Giderlerin Kaydedilmesine İlişkin Kurallar

Giderlerin, gelir tablosunda ne zaman kayda alınacağına ilişkin sorular Anglosakson yaklaşıma göre “giderin gerçekleşmesi” ilkesi ile çözümlenir. Giderin gerçekleşmesi, giderin muhasebe kayıtlarına geçirileceği zamanı ifade eder. Giderin gerçekleşmesi ya da meydana gelmesi için ödeme zamanından ziyade değer kullanımının gerçekleştiği tahakkuk zamanı önemlidir. Yazında giderin doğması, giderin tanınması, giderin kaydedilmesi, gider tanıma kuralları olarak da ifade edilen giderin gerçekleşmesi kuralları;

- Neden- Sonuç İlişkisi Kuralı,
- Sistematik ya da Dizgesel Dağıtım Kuralı,
- Gideri Hemen Tanıma Kuralı

olmak üzere üç kuraldan oluşmaktadır. Bu üç kural aşağıda kısaca açıklanmıştır.

a) *Neden- Sonuç İlişkisi Kuralı*: Giderlerin ne zaman kayda alınacağı sorunu (gerçekleşme) bunların ölçülmesinden daha karmaşıktır ve muhasebeciler genellikle

²⁰⁷ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.18.

²⁰⁸ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.19.

²⁰⁹ Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, a.g.e, s.423.

²¹⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.20.

giderlerin gelirlerle karşılaştırılması ilkesine bağlı kalırlar.²¹¹ Gerçekleşen gelirle ilişkisi doğrudan kurulabilen veya bu tür bir ilişkinin varlığı kabul edilebilen veya gözlemlenebilen maliyetlerde neden sonuç ilişkisi kuralı uygulanır.²¹² Örneğin bir mal satıldığı zaman satılan malın maliyeti, satıcı komisyonu ve malın teslim giderleri gelirle doğrudan bağlantılıdır ve neden sonuç ilişkisi kuralına göre bu maliyetlerin doğrudan gider kabul edilmesi gerekir.²¹³ Dolayısı ile mamul satıldığı zaman satılan mamullerin maliyeti hesabına borç, mamul stoklarına alacak yazılarak söz konusu tutar gider hesabına yazılmış, yani oluşturduğu gelire karşılık giderleştirilmiş olur.²¹⁴

b) Sistemik ya da Dizgesel Dağıtım Kuralı: Bazı maliyetler ise belirli kalemlerden ziyade muhasebe dönemleri ile daha yakından ilişkilidirler. Gelirle doğrudan neden sonuç ilişkisi olmadığında varlıkların maliyeti, yararın sağlanmış olduğu muhasebe dönemlerine sistemik ya da dizgesel olarak dağıtılmalıdır.²¹⁵ Duran varlıklara ayrılan amortismanlar bu kurala örnek olarak verilebilir.²¹⁶

c) Gideri Hemen Tanıma Kuralı: Bu kural, gelecekte yarar sağlamayacağı bugünden bilinen veya diğer dönemlerin geliri ile makul derecede ilişkisi kurulamayan, bazı satış giderleri ile genel yönetim giderleri gibi maliyetlere uygulanır.²¹⁷ Bu giderler, doğrudan ilgili sonuç hesaplarının borcuna yazılmak sureti ile muhasebeleştirilirler.

212.5 TMS Açısından Giderlerin Kaydedilmesi

TMS'nın Kavramsal Çerçeve'sinde yer alan giderlerin tahakkuku paragrafının 95.maddesinde neden - sonuç ilişkisi kuralı şu şekilde ifade edilmiştir; "Giderler ilgili olduğu gelir hesapları ile doğrudan ilişkilendirilmesi esasına göre gelir tablosunda tahakkuk ettirilir. Genellikle, giderlerle gelirlerin eşleştirilmesi olarak adlandırılan bu işlem, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Örneğin, malların satışı sonucunda gelir tahakkuku yapıldığında satılan malın maliyetini oluşturan değişik giderlerin de tahakkuku yapılır. Ancak, Kavramsal Çerçeve'deki eşleştirme ilkesi, varlık ve borç tanımlarına girmeyen kalemlerin bilançoda tahakkuk ettirilmesine izin vermez."²¹⁸

²¹¹ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.262.

²¹² Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.310.

²¹³ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e, s.262.

²¹⁴ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 238.

²¹⁵ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, a.g.e., s.645.

²¹⁶ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s. 238.

²¹⁷ Nalan Akdoğan , Hamdi Aydın,a.g.e., s.310.

²¹⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,a.g.e., s.34.

TMS'nın Kavramsal Çerçeve'sinde yer alan giderlerin tahakkuku paragrafının 96.maddesinde sistematik dağıtım kuralı şu şekilde ifade edilmiştir; "Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu gelirin kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir. Maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı ve marka hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun bu şekilde yapılması zorunludur. Bu dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşır."²¹⁹

TMS'nın Kavramsal Çerçeve'sinde yer alan giderlerin tahakkuku paragrafının 97. maddesinde hemen tanıma kuralı şu şekilde ifade edilmiştir; "Bir harcama yapıldığında, eğer ileride oluşacak bir ekonomik yarar yoksa veya ileride oluşacak ekonomik yarar bilançoda tahakkuk ettirilmesi gereken bir varlık olarak tanımlanması için gereken koşulları taşıyor ya da bu koşullar kaybolmuş durumdaysa, gelir tablosunda derhal gider tahakkuku yapılır."²²⁰

22. İKTİSADİLİĞİN TANIMI VE AÇIKLAMASI

220. Genel Açıklama

İşletme, kuruluşundan başlayarak her türlü yatırım kararlarında, harcamalarda ve yönetsel uygulamalarda son derece titiz davranmak ve belirli ilkeleri izlemek zorundadır. İşletmeleri böylesine titiz ve özenli çalışmaya iten en önemli neden, piyasanın inatçı ve ezeli rekabet koşullarıdır. Varlıklarını sürdürebilmek ve daha ileriye gidebilmek için her işletme, belirli ilkelere ve denenmiş kurallara uymak zorundadır. Bu ilkeler işletmenin yapısı değişse bile kolay kolay değişmezler.²²¹ Rasyonellik ilkeleri de denen temel işletmecilik ilkeleri, işletme ekonomisinin temel kavramları olan üretkenlik, iktisadilik, kârlılık kavramlarından oluşmaktadır. İşletmeler bu ilkeler çerçevesinde hareket ettikleri sürece toplumun gereksinimlerini etkili biçimde karşılayabilirler. Aksi durumda, işletmeler uzun dönemdeki kâr, büyüme, işletme yaşamını sürdürme gibi temel amaçlarına ulaşamayacakları gibi, kıt kaynakların israfı da söz konusu olur. Bu, hem girişimciler, hem de ülke ekonomisi açısından arzulanmayan bir durumdur.²²² Bu ilkelerin en önemlisi iktisadilik ilkesidir.

²¹⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,a.g.e., s.34.

²²⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,a.g.e., s.34-35.

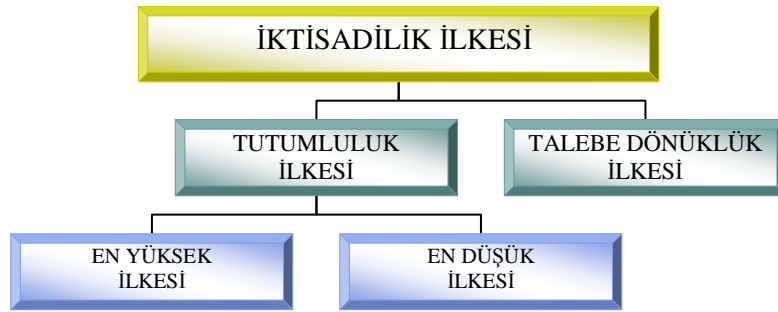
²²¹ Zeyyat Sabuncuoğlu, Tuncer Tokol, **İşletme**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2001, s.25.

²²² Oktay Alpugan, **Küçük İşletmeler, Kavramı, Kuruluşu ve Yönetimi**, Ankara: Özgün Matbaacılık, 1998, s.490.

Günümüzde iktisadilik, tüm ekonomik olgulara damgasını vuran kıtlık özelliğinin gerekli bir sonucu olarak kabul görmektedir. Bu özelliğinden dolayı iktisadilik ilkesinde, kaynak israfının en az seviyede tutulması, en yüksek faydanın sağlanması ve bir sonuç/çaba ilişkisinin gözönünde tutulması önem kazanmaktadır.²²³ Bu gerçek, ekonomik faaliyetlerin iktisadilik ilkesinin bir gereği olarak, aşağıdaki ölçütlere göre düzenlenmesini gerektirir;

- Belirli miktardaki sonuca en az çabayla ulaşılmalı,
- Belirli bir çabayla en fazla sonuç elde edilmelidir.

Burada sonuç, üretim miktarı, katma değer, satış geliri, kâr gibi ekonomik faaliyetlerin amacını, çaba ise bu amaca ulaşabilmek için kullanılacak emek, arazi, makine, para, zaman, malzeme gibi kaynakları ifade etmektedir. İşletmeler, iktisadilik ilkesine uygun olarak kendilerine tahsis edilen kaynaklarla sonsuz olan toplum gereksinimlerini en üst seviyede karşılamaya çalışmalıdırlar. Zira bu görev işletmelerin toplumdaki varoluş nedenini ve dolayısı ile toplumsal işlevini oluşturmaktadır. İktisadilik ilkesi aşağıdaki şekilde gösterildiği gibi iki alt ilkeden oluşmaktadır.²²⁴



Şekil 5: İktisadilik İlkesi ve Alt İlkeleri: Kaynak: Tamer Müftüoğlu, İşletme İktisadı, s.5.

Şekil 5’de görüldüğü üzere tutumluluk ilkesi; en yüksek ilkesi ve en düşük ilkesi şeklinde ortaya çıkar. En yüksek ilkesi, işletmeye tahsis edilen belirli miktarlardaki kaynaklarla üretilecek mal ve hizmet miktarının en çoklanmasının hedeflendiğini ifade eder. En düşük ilkesi ise, bunun tersine, belirli seviyedeki mal ve hizmet üretimi için harcanacak kaynak miktarının en düşük düzeyde tutulmasını amaçlar. İktisadilik ilkesinin tutumluluk alt ilkesi bu sonuç çaba dengelemesinde en uygun bileşime ulaşmayı hedefler. Burada en uygun

²²³ M. Şerif Şimşek, **İşletme Bilimlerine Giriş**, Konya: Günay Ofset , 2001, s.164.

²²⁴ Tamer Müftüoğlu, **İşletme İktisadı**, Ankara : Turhan Kitabevi, 1999, s.5.

bileşim, sonuç ile çaba farkının veya oranının en yüksek olduğu bileşim olarak kabul edilmelidir.²²⁵

İktisadilik ilkesinin ikinci alt ilkesi olan talebe dönüklük ilkesine göre, işletmeye tahsis edilen kaynaklarla hangi mal ve hizmetlerin üretilmesi gerektiğinin önemi vurgulanmaktadır. Zira herhangi bir mal ve hizmet üretiminde tutumluluk ilkesine en üst düzeyde uyulsa bile, şayet üretilen mal ve hizmetlere yeterli ölçüde talep mevcut değilse, yani üretimin tamamı veya bir bölümü uygun bir fiyattan satılamayıp elde kalıyorsa, kaynak israfı varlığını sürdürmektedir. Bu itibarla ekonomik faaliyetlerde tutumluluk ilkesi kadar talebe dönüklük ilkesine de uyulması, iktisadilik ilkesinin bir gereği olarak kabul edilmelidir. Dolayısıyla işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde faaliyet sonuçlarının bu ilkeye uygunluk derecesini ölçmek üzere iktisadilik ölçütüne gereksinim vardır.²²⁶

221. İktisadiliğin Tanımı

Geniş anlamda iktisadilik, işletmenin tüm gelirleri ve tüm giderleri arasındaki ilişkiyi, dar anlamda ise, işletmeyi bir üretim birimi olarak ele alıp, üretimden sağlanan gelirle üretim esnasında katlanılan giderler arasındaki ilişkiyi ifade eder.²²⁷

Genel açıdan iktisadilik gider ve maliyet yönünden özellikle üretim ile, gelir yönünden ise pazarlama ile ilgilidir. Bu açıdan bakıldığında iktisadiliğin bir yönünü gelir, diğer yönünü gider ya da maliyet oluşturmaktadır.

İşletme ekonomisi açısından bakıldığında, ekonomiklik, ekonomik verimlilik gibi terimlerle de ifade edilen iktisadilik, genellikle işletmelerin muhasebe sistemleri tarafından kullanılan, parasal değerlerle ölçülen, üretim sonucunda meydana gelen katma değer nedeniyle çıktı/girdi ilişkisini parasal olarak ortaya koyan bir oranlama ya da ölçüttür.²²⁸ Bu anlamda iktisadilik kısaca, işletmenin belirli bir dönemdeki giderleri ile gelirleri arasındaki ilişki ya da orandır. Başka bir deyişle iktisadilik, bir işletmede giderleri azaltarak ve gelirleri arttırarak en uygun kazancı elde etmeye denir. Bundan da anlaşılacağı gibi iktisadi olma, iktisadi davranma yani iktisadilik az giderle çok gelir sağlama amacı güder.²²⁹ Böylece

²²⁵ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.5.

²²⁶ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.6-8.

²²⁷ Serdar Küçükberksun, **İşletmelerde Yönetim Denetimi**, İstanbul: Der Yayınları, 1998, s.122.

²²⁸ www.mpm.org.tr/ verimlilik terimleri sözlüğü.

²²⁹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümleneleri**, İzmit, 1995, s.4

işletme, tükettiği tüm ekonomik değerleri ile ulaştığı işletme sonuçlarının birbirine uygun olması hedefine ulaşmaya çalışır.²³⁰

Buna göre iktisadiliğin az gider yapma ve çok gelir elde etme olmak üzere iki yönünden söz edilebilir;²³¹

- **Az Gider Yaparak İktisadi Olma:** Burada olabildiğince az emek, araç, gereç gibi üretim öğelerini kullanarak belirli bir amaca ulaşma hedeflenir. Bu hedef, dar anlamda birim maliyeti düşürme hedefidir. Eğer işletme iktisadiliğin bu yönüne ağırlık vermişse, burada önemli olan gideri azaltma ve dolayısı ile birim maliyeti düşürmedir. İşin pazarlama ve geliri arttırma yönü ikinci plandadır. Bunun en önemli nedeni piyasa koşullarının geliri istenilen ölçüde arttırmaya elverişli olmamasıdır.

- **Çok Gelir Elde Ederek İktisadi Olma:** Bu yönüyle iktisadilik geliri arttırarak giderle gelir arasındaki olumlu farkı arttırma amacı güder. Çok gelir elde etme amacı gerçekleştirilirken işletmede çalışanların durumu, sosyal ve toplumsal koşullar göz önüne alınmalıdır. Bu durumda çok gelir elde etme ölçülü ve uygun kazanç elde edilmesi sonucunu doğuracaktır.

İktisadilik şu şekilde formüle edilebilir;²³²

$$\text{İktisadilik} = \frac{\text{Gelirler}}{\text{Giderler}}$$

Ya da

$$\text{İktisadilik} = 1 + \frac{\text{Kâr}}{\text{Giderler}}$$

İktisadilik oranının ölçülmesinde pay ve paydada yer alan ölçü birimleri birbirlerini götüreceğinden, iktisadilik oranı ölçü birimi olmayan bir büyüklük olarak belirlenir. Bu durumda iktisadilik oranının 1 değerini alması, gelirler ile giderlerin birbirine eşit olması anlamına gelir. Bu aynı zamanda kâra geçiş noktasıdır. Oranın 1'den daha büyük değerler alması işletmenin kârlı çalıştığını, 1'den küçük olması zararlı çalıştığını ifade eder. İktisadilik oranının yükselmesi işletmenin başarı derecesinin göstergesi olarak kabul edilebilir. Kuramsal olarak iktisadilik oranı;

²³⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s. 1.

²³¹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s. 4.

²³² Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e, s.16.

$$0 \leq \text{İktisadilik Oranı} \leq \infty$$

tüm değerleri alabilir. Bu değer in sıfır olması işletmenin ürettiği ürünleri satamadığını; sonsuz olması ise elde edilen gelirin hiçbir gidere katlanılmadan elde edildiği veya giderin sıfır olduğu anlamına gelir. İktisadilik oranın;

$$0 \leq \text{İktisadilik Oranı} \leq 1$$

olarak tanımlandığı alan işletmenin gayri iktisadilik alanını veya zarar bölgesini,

$$1 \leq \text{İktisadilik Oranı} \leq \infty$$

olarak tanımlandığı alan işletmenin iktisadilik alanını veya kâr bölgesini ifade eder.

Oranın;

$$\text{İktisadilik Oranı} = 1$$

değerini aldığı nokta ise, gayri iktisadilik alanından iktisadilik alanına geçilen sınırı yani kâra geçiş noktasını gösterir.²³³

Sonuç olarak iktisadilik oranı;

İktisadilik Oranı = 1 olduğunda işletme başabaş noktasında ,

İktisadilik Oranı >1 olduğunda işletme iktisadi çalışmış,

İktisadilik Oranı <1 olduğunda işletme iktisadi çalışmamıştır, denilebilir.²³⁴

222. İşletme Ekonomisi Açısından İktisadilik

İşletme ekonomisi açısından ele alındığında iktisadilik daha çok tüm dönem gelirin tüm dönem giderine oranı olarak ifade edilebilir. Bu aynı zamanda geniş anlamda bir iktisadilik oranıdır. Buna göre işletme ekonomisi açısından iktisadilik;

$$\text{İktisadilik} = \frac{\text{Tüm Dönem Geliri}}{\text{Tüm Dönem Gideri}}$$

olarak ifade edilebilir.²³⁵ Bu oran belirli bir faaliyet dönemi itibariyle yapılan giderlere karşılık ne kadar gelir elde edilmiş olduğunu gösterir.²³⁶

²³³Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.284.

²³⁴ Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e., s.16.

²³⁵ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.5.

²³⁶ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.286.

Bir işletmede şu durumlarda iktisadilik oranı değişmez aynı kalır;²³⁷

- Aynı Gelir = Aynı Gider
- Gelirlerde Yükselme = Giderlerde Aynı Oranda Yükselme
- Gelirlerde Düşme = Giderlerde Aynı Oranda Düşme

Bir işletmede şu durumlarda iktisadilik oranı artar;²³⁸

- Aynı Gelir = Daha Az Gider
- Daha Fazla Gelir = Aynı Gider
- Gelirde Yükselme = Giderlerde Daha Az Oranda Yükselme
- Gelirde Düşme = Giderlerde Daha Fazla Oranda Düşme

Bir işletmede şu durumlarda iktisadilik oranı azalır;²³⁹

- Aynı Gelir = Daha Fazla Gider
- Daha Az Gelir = Aynı Gider
- Gelirde Yükselme = Giderlerde Daha Fazla Oranda Yükselme
- Gelirde Düşme = Giderlerde Daha Az Oranda Düşme

223. Sanayi İşletmeleri Açısından İktisadilik

Sanayi işletmeleri açısından iktisadilik, incelenen yıl üretiminin net satış tutarının, satılan birimlerin maliyeti tutarına oranıdır.²⁴⁰ Bu durumda sanayi işletmeleri açısından iktisadilik;

$$\text{İktisadilik} = \frac{\text{Net İşletme Geliri}}{\text{Satılan Malların Maliyeti}}$$

şeklinde ifade edilebilir.²⁴¹

Daha genel anlatımla sanayi işletmeleri açısından iktisadilik şu şekilde ifade edilebilir; İşletme geliri, sanayi işletmelerinin üretim faaliyetleri sonucunda ürettikleri ürünlerin satış gelirleri, yan gelirler ve işletmenin aktifleştirilen üretimi tutarının toplamından oluşur. Net

²³⁷ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.6.

²³⁸ Reginald Thomas Yu-Lee, **Explicit Cost Dynamics: An Alternative to Activity-Based Costing**, USA:New York : John Wiley & Sons, Incorporated, 2001, s.2.

²³⁹ Reginald Thomas Yu-Lee, a.g.e., s.2.

²⁴⁰ www.ydk.gov.tr/ eğitim notları, s.12.

²⁴¹ Kâmuran Pekiner, **İşletmelerde Produktivite Denetimi**, İstanbul : Fakülte Matbaası, 1971, s.18.

işletme gelirine ulaşmak için işletme gelirinden satış indirimlerinin düşülmesi gerekir. Dolayısı ile oranın payı, satılan mamul miktarına, mamul birim satış fiyatına, elde edilen yan gelire ve işletmenin aktifleştirilen üretimine göre değişir. Oranın paydası satılan malların maliyetine bağlı olarak değişkenlik gösterir. Buna göre sanayi işletmesinin iktisadi çalışması demek, işletme gelirinin yüksek olması, satılan malların maliyetinin düşük olması demektir.²⁴²

Bir sanayi işletmesinde şu durumlarda iktisadilik oranı değişmez aynı kalır;²⁴³

- Aynı Net İşletme Geliri = Aynı Satılan Malların Maliyeti
- Net İşletme Gelirinde Yükselme = Satılan Malların Maliyetinde Aynı Oranda Yükselme
- Net İşletme Gelirinde Düşme = Satılan Malların Maliyetinde Aynı Oranda Düşme

Bir sanayi işletmesinde şu durumlarda iktisadilik oranı artar;²⁴⁴

- Aynı Net İşletme Geliri = Daha Az Satılan Malların Maliyeti
- Daha Fazla Net İşletme Geliri = Aynı Satılan Malların Maliyeti
- Net İşletme Gelirinde Yükselme = Satılan Malların Maliyetinde Daha Az Oranda Yükselme
- Net İşletme Gelirinde Düşme = Satılan Malların Maliyetinde Daha Fazla Oranda Düşme

Bir sanayi işletmesinde şu durumlarda iktisadilik oranı azalır;²⁴⁵

- Aynı Net İşletme Geliri = Daha Fazla Satılan Malların Maliyeti
- Daha Az Net İşletme Geliri = Aynı Satılan Malların Maliyeti
- Net İşletme Gelirinde Yükselme= Satılan Malların Maliyetinde Daha Fazla Oranda Yükselme
- Net İşletme Gelirinde Düşme = Satılan Malların Maliyetinde Daha Az Oranda Düşme

23. İKTİSADİLİK İLE İLİNTİLİ KAVRAMLAR

230. Genel Açıklama

İşletme yazınında birçok eserde iktisadilik, üretkenlik, kârlılık, etkenlik, performans, likidite gibi kavramlar işletmecilik ilkeleri arasında yer almakta ancak bu kavramların biri diğerlerinin yerine sıkça kullanılmaktadır. Bu başlık altında bu kavramlardan iktisadilik dışında olanlar incelenerek farklılıkları ifade edilmeye çalışılacak ve birbirleri ile ilişkileri genel olarak ele alınıp açıklanacaktır.

²⁴² Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.7.

²⁴³ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.7-8.

²⁴⁴ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.7-8.

²⁴⁵ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.7-8.

231. Üretkenlik Kavramı

Gerçek anlamı ile ekonomik kalkınmanın en önemli göstergelerinden biri olan üretkenlik, üretmek eyleminden türetilmiştir. Bu kavram batı kökenli birçok dilde kullanıldığı gibi Türkçe'ye de prodüktivite şeklinde geçmiştir. Türkçe'de prodüktivitenin yanı sıra verimlilik sözcüğü de kullanılmaktadır.²⁴⁶

En genel anlamda üretkenlik, elde edilen sonuçların, yararların, bu sonuçları ve yararları elde etmek için katlanılan çabalara, yapılan fedakârlıklara oranıdır.²⁴⁷ Üretim tipi, politik ya da ekonomik sistem ne olursa olsun, üretkenlik, yöneticiler, endüstri mühendisleri, iktisatçı ve politikacılar için bir karşılaştırma aracıdır. Ekonomik sistemin birey, atölye, kurum, sektör, ulusal ekonomi gibi çeşitli düzeylerindeki yarar ve sonuçlarını yani üretimini, bunları elde etmek için katlanılan çaba ve fedakârlıklarla yani tüketilen kaynaklarla karşılaştırır.²⁴⁸ Bu anlamda üretkenlik, bir işgörenin, bir grup işgörenin, bir makinenin, bir sürecin, bir bölümün veya tüm işletmenin ya da bir ülke ekonomisinin başarısının ölçümünde kullanılabilecek bir ölçüdür.²⁴⁹

İşletme ekonomisi ve özellikle sanayi işletmeleri açısından üretkenlik, iktisadilikten daha farklı bir kavram olarak doğrudan doğruya üretime bağlı olup, üretim sürecine katılmış öğelerin, birbirleri ile karşılıklı etkileşimleri sonucunda, elde edilen çıktıyı optimal noktaya çıkaracak bir miktar ilişkisi içerisinde olmalarını ifade eder.²⁵⁰ Bu açıdan bakıldığında genel olarak işletme içi bir düzen ve uyumun sonucu olarak görülmesi gereken üretkenlik en üst seviyede ise, üretim öğeleri arasında her yönü ile ahenk olacak, hiçbir üretim öğesinde atıl üretim gücü kalmayacaktır.²⁵¹ Sonuç olarak sanayi işletmeleri için üretkenlik, üretim sistemine katılan üretim öğeleriyle, üretim süreci sonunda elde edilen üretim arasındaki bir oran olarak tanımlanıp aşağıdaki şekilde gösterilebilir;²⁵²

$$\text{Üretkenlik} = \frac{\text{Üretim (Çıktı)}}{\text{Üretim Öğeleri (Girdi)}} = \frac{\text{Alınan}}{\text{Verilen}}$$

²⁴⁶ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, (KTÜ SBE Doktora Tezi, Trabzon, 1985), s.46.

²⁴⁷ Ali Akdemir, **Temel İşletmecilik Bilgileri**, İstanbul: Türkmen Yayınevi, 2003, s.71.

²⁴⁸ Joseph, Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi**, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi/ILO Yayınları; 476, 1995, s.3

²⁴⁹ Sevinç Üreten, **Üretim/İşletmeler Yönetimi**, Ankara: Stratejik Kararlar ve Karar Modelleri, Başar Ofset, 1999, s.44.

²⁵⁰ Caner Apan, **Prodüktivite Ölçümleri**, YTÜ Kalite ve Verimlilik Kulübü, www.ytukvk.org.tr, s.2.

²⁵¹ Veysel Yıldırım, **Genel İşletmecilik**, Adapazarı: Değişim Yayınları, , 2000, s.66.

²⁵² İlhami Karayalçın, **Endüstri Mühendisliği ve Üretim Yönetimi El Kitabı 1**, Çağlayan Kitabevi, 1986, s.165.

Üretkenlik toplam üretkenlik ve kısmi üretkenlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Toplam üretkenlik, bir işletmenin üretim sürecinde kullandığı tüm üretim öğelerinin üretim gücünü ifade etmektedir.²⁵³ Bu anlamda belirli bir zaman parçası içinde üretimden elde edilenlerin, aynı zaman parçası içinde üretimde tüketilen tüm üretim öğelerine oranı toplam üretkenliği ifade etmektedir.²⁵⁴ Buna göre toplam üretkenlik,

$$\text{Toplam Üretkenlik} = \frac{\text{Üretim Süreci Sonunda Elde Edilen Çıktılar}}{\text{Üretim Sürecinde Kullanılan Tüm Üretim Öğeleri}}$$

şeklinde gösterilebilir.²⁵⁵ Bu oran, üretimde kullanılan tüm üretim öğelerinin bir biriminin başına düşen üretim miktarını göstermektedir.²⁵⁶

Üretkenlik oranının payındaki çıktı unsurunun ölçümü pek problem yaratmaz. Üretilen miktar para, adet, ağırlık gibi ölçüler cinsinden ifade edilebilir. Çok çeşitli mamul üreten bir işletmede para en çok tercih edilen ölçü olur.²⁵⁷ Paydada yer alan farklı üretim öğeleri fiziki birimlerle toplanabilirlik özelliğine sahip olmadıklarından, toplam üretkenliğin parasal olarak ifadesi bir zorunluluk olmaktadır. Bu anlamda oranın gerek tedarik gerekse satış piyasasındaki fiyat hareketlerinden arındırılması, mümkün olduğunca fiziki değişiklikleri yansıtacak şekilde hesaplanması gerekmektedir.²⁵⁸

Toplam üretkenliğin fiziki birimlerle ölçülememesi, kısmi üretkenlik kavramlarının geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Burada egemen olan yaklaşım üretkenlik oranının paydasında yer alan üretim öğelerinden homojen bir nitelik taşıyanları bir araya toplamaktır. Böylece oranın paydasında yer alan unsurların tamamı için olmasa bile bir kısmının toplanabilirlik niteliğine kavuşturulmasına çalışılmaktadır.²⁵⁹ Buna göre kısmi üretkenlik en genel şekilde belirli bir zamanda üretilen miktarlarla aynı zamanda üretim sürecinde kullanılan herhangi bir üretim öğesi arasındaki ilişkiyi gösteren bir orandır.²⁶⁰ İşgücü, sermaye, hammadde, makine, enerji gibi üretim öğelerine göre kısmi üretkenlik;

$$\text{Kısmi Üretkenlik} = \frac{\text{Toplam Üretim}}{\text{Toplam İşgücü Girdisi}} = \text{İşgücü Üretkenliği}$$

²⁵³ Vernon A. Musselman, John H. Jackson, **Introduction to Modern Business**, Prentice Hall, 1984, s.233.

²⁵⁴ Kâmuran Pekiner, **İşletmelerde Produktivite Denetimi**, s.17.

²⁵⁵ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.271.

²⁵⁶ Charles Steindel, Kevin Stiroh, **Productivity; What is it and Why do we care about it**, Staff Reports; April N:122, Federal Reserve Bank of New York, 2001, s.1.

²⁵⁷ Bülent Kobu, **Üretim Yönetimi**, İstanbul : İ Ü İşletme Fakültesi İİEA ve YV Yayın No:04, 1998, s.580.

²⁵⁸ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.272.

²⁵⁹ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.273.

²⁶⁰ George Kanawaty, **İş Etüdü**, Ankara: Milli Produktivite Merkezi/ILO Yayınları; 29, 1997, s.5.

$$\text{Kısmi Üretkenlik} = \frac{\text{Toplam Üretim}}{\text{Toplam Sermaye Girdisi}} = \text{Sermaye Üretkenliği}$$

$$\text{Kısmi Üretkenlik} = \frac{\text{Toplam Üretim}}{\text{Toplam Makine Girdisi}} = \text{Makine Üretkenliği}$$

$$\text{Kısmi Üretkenlik} = \frac{\text{Toplam Üretim}}{\text{Toplam Hammadde Girdisi}} = \text{Hammadde Üretkenliği}$$

gibi her bir üretim ögesine göre ayrı ayrı hesaplanan oranlar şeklinde ifade edilebilir.²⁶¹

Bir sanayi işletmesinde genel anlamda üretkenliğin aynı kalması, artması ve azalması aşağıdaki durumlarda gerçekleşir;²⁶²

Bir sanayi işletmesinde şu durumlarda üretkenlik değişmez aynı kalır.

- Aynı Üretim = Aynı Üretim Ögeleri
- Üretimde Yükselme = Üretim Ögelerinde Aynı Oranda Yükselme
- Üretimde Düşme = Üretim Ögelerinde Aynı Oranda Düşme

Bir sanayi işletmesinde de şu durumlarda üretkenlik artar.

- Aynı Üretim = Daha Az Üretim Ögesi
- Daha Fazla Üretim = Aynı Üretim Ögesi
- Üretimde Yükselme = Üretim Ögelerinde Daha Az Oranda Yükselme
- Üretimde Düşme = Üretim Ögelerinde Daha Fazla Oranda Düşme

Bir işletmede şu durumlarda üretkenlik azalır.

- Aynı Üretim = Daha Fazla Üretim Ögesi
- Daha Az Üretim = Aynı Üretim Ögesi
- Üretimde Yükselme=Üretim Ögelerinde Daha Fazla Oranda Yükselme
- Üretimde Düşme = Üretim Ögelerinde Daha Az Oranda Düşme

²⁶¹ Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e., s.15.

²⁶² Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.50-51.

İşletmeler uzun dönemde araştırma geliştirme çalışmaları, fire ve hurdayı azaltan modern teknoloji ve donanım yatırımları, yeni piyasalara girme veya mevcut pazar payını artırma amacıyla ürün geliştirme, fiziksel çalışma ortamını iyileştirme çalışmaları gibi önlemlerle üretkenliklerini arttırabilirler.²⁶³

İşletmeler ancak uzun dönemde dışsal faktörlerin üretkenliği artırıcı yönde değişimi için çaba gösterebilir. Buna karşın içsel faktörlerin işletmenin kendi kontrolü altında olan faktörler olduğu düşünülürse bu faktörlerin değişimini rastlantılara bırakmak yerine bu faktörlere ilişkin üretkenlik ölçümü yapabilirler.²⁶⁴

Bir işletmede üretkenliği ölçmenin nedenlerini;

- Üretimi yakından izlemek,
- Üretim planlamasında sapmaları anında düzeltmek,
- Hammadde ve malzeme israfını önlemek,
- Zamandan tasarruf etmek,
- Makine ve teçhizatın randımanını arttırmak,
- Maliyetleri düşürmek

şeklinde ifade etmek mümkündür. Ayrıca bir işletmede üretkenliği ölçebilmek için o işletmede maliyet muhasebesi sisteminin varolması, ayrıca maliyet analizlerine, bilanço analizlerine ve üretkenliği ölçebilmek için gerekli verilerin hesaplanmasına gereksinim vardır. Maliyet muhasebesi sistemine sahip olmayan bir işletmede üretkenlik çalışmaları yapılamaz.²⁶⁵

232. Kârlılık Kavramı

İşletmenin kârlılığını bir hesap dönemi içinde elde ettiği kâr ortaya koyar. Kâr ya bilanço ve kâr zarar hesabındaki gibi mutlak bir rakam olarak ifade edilir ya da oranlarla gösterilir. Mutlak kâr rakamlarının karşılaştırma olanakları sınırlıdır. Bu nedenle bu tür tutarların işletme açısından yeterli ve doyurucu olup olmadığı bir bakışta anlaşılabilir. Mutlak

²⁶³ Mustafa Öncer, “Kobilerde Verimliliği Etkileyen Yönetimle İlgili Temel Sorunlar”, Verimlilik Dergisi, MPM, 2000/1, s.67.

²⁶⁴ Murat Atan, **Üretim ve Verimlilik Arttırma Teknikleri Eğitim Notları**, [http:// muratatan.info/notes/10.pdf](http://muratatan.info/notes/10.pdf). Nisan, 2005, s.5.

²⁶⁵ Zeyyat Sabuncuoğlu, Tuncer Tokol, G. Onal, **İşletme Bilimine Giriş**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1985, s.51.

rakamlar işletme hakkında kimi ipuçları verse de bunlar yeterli sayılamaz.²⁶⁶ İncelenen işletmenin kârı ilk bakışta tutar olarak az gözüktüğü dahi, kârlılık oranı, aynı endüstri kolundaki diğer işletmelerden daha yüksek ise, göreceli olarak söz konusu işletmenin kârının tatminkâr olduğunu kabul etmek gerekir.²⁶⁷ Bu yüzden oransal kâr rakamları karşılaştırma açısından daha kullanışlı olup, işletme faaliyetlerinin denetiminde geniş bir uygulama alanına sahiptirler.²⁶⁸

Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde bir işletmeye sermaye yatırımı yapmaktaki amaç, genellikle kâr elde etmek olduğuna göre, elde edilen kârın, o işletmeye tahsis edilen toplam sermayeye oranı işletmenin başarı ölçüsü olarak kabul edilebilir. Zaten işletme yönetiminden de beklenen işletmenin oluşmasını sağlayan sermayeye belirli ve uygun ölçüde kâr sağlamak, bununla zor konjonktür devrelerinde ve serbest piyasa koşullarında işletmenin teknik ve ekonomik potansiyelinin devamını ve gelişmesini sağlamaktır.²⁶⁹

Bu genel açıklamalara göre kârlılık en geniş ve klasik anlamdaki tanımı ile belirli bir dönemde elde edilen kârın o dönemde işletmede kullanılan sermayeye oranıdır.²⁷⁰ Kâr, gelir ile gider arasındaki olumlu fark olduğuna göre bu oran;

$$\text{Kârlılık} = \frac{\text{Tüm Dönem Geliri} - \text{Tüm Dönem Gideri}}{\text{Sermaye}}$$

şeklinde ifade edilebilir.²⁷¹

Kârlılık, pazarın durumu ile ilgilidir ve gelir ile gideri etkileyen türlü ekonomik çevre olanaklarının işletme tarafından en iyi biçimde kullanılmış olduğunu belirtir. O halde kârlılık, işletme dışı ilişkilerin uyum derecesini belirleyen parasal bir kavramdır.²⁷²

Genel olarak;

- Toplam sermaye kârlılığı,
- Özkaynak Kârlılığı,
- Sürüm Kârlılığı

olmak üzere üç tür kârlılıktan söz edilebilir.

²⁶⁶ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.192.

²⁶⁷ Öztin Akgüç, a.g.e., s.427.

²⁶⁸ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.192.

²⁶⁹ Serdar Küçükberksun, a.g.e., s.127.

²⁷⁰ Latif Çakıcı, **Sanayi İşletmelerinde Rantabilite**, Ankara: Ankara Üniversitesi SBF Yayın No:485, 1981 s. 40.

²⁷¹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.192.

²⁷² Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e., s. 20.

a) *Toplam Sermaye Kârlılığı*; işletmenin tüm kaynaklarını ne ölçüde verimli kullandığını gösterir ve aşağıdaki şekilde ifade edilir:²⁷³

$$\text{Toplam Sermaye Kârlılığı} = \frac{\text{Kâr + Faiz Giderleri}}{\text{Özkaynaklar + Yabancı Kaynaklar}}$$

Burada kâr işletme sahiplerinin, faiz gideri ise kredi sağlayanların gelirini ifade eder. Buna göre oranın payında işletme sahiplerinin ve işletmeye borç verenlerin elde ettikleri faydalar toplamı, paydasında ise işletmeye özkaynak olarak ve borç olarak para yatıranların fedakârlıkları yer almaktadır.²⁷⁴ Toplam sermaye kârlılığını bulmak için yabancı kaynak faizlerini kâra ilave etmek gerekir. Çünkü işletme eğer tamamen kendi kaynakları ile çalışmış olsaydı kârlılığı ne olurdu, bu araştırılmalıdır. Kâr özkaynak oranı ile gösterilen özkaynak kârlılığını ucuz kredi temin etmek sureti ile finansman kaldıracı etkisinden yararlanarak yükseltebilen bir işletmeye nazaran, daha pahalı kredi ile çalışan bu yüzden daha az kârlılık gösteren bir işletme kaynakları daha iyi kullanmış olabilir. Bu yüzden bazı yazarlar kârın sadece özkaynaktan değil, işletmeye tahsis edilen toplam sermayeden doğduğunu söylemektedirler.²⁷⁵ Bu görüşü destekleyen bir örnek aşağıda gösterilmiştir;²⁷⁶

| | <u>A İşletmesi</u> | <u>B İşletmesi</u> |
|---------------------------|--------------------|--------------------|
| Özkaynak | 200.000 | 200.000 |
| Yabancı kaynak | 200.000 | 200.000 |
| Faiz Oranı | %50 | %30 |
| Kâr | 160.000 | 136.000 |
| Faizler | 100.000 | 60.000 |
| Kâr | 60.000 | 76.000 |
| Kâr/ Özkaynak | 0.30 | 0.38 |
| Kâr+Faiz / Toplam Sermaye | 0.40 | 0.34 |

Yukarıdaki iki firmadan B daha kârlı gözükmeyle beraber A firması kaynakları daha verimli olarak kullanmakta, diğer koşullar aynı olmak üzere ulusal gelire daha fazla katkı yapmakta, daha fazla katma değer yaratmaktadır. Özellikle ulusal ekonomi açısından işletmelerin kârlılığı değerlendirilirken burada olduğu gibi toplam sermaye kârlılığı oranının kullanılması daha doğru olur.²⁷⁷

²⁷³ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.286.

²⁷⁴ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.286.

²⁷⁵ Latif Çakıcı, a.g.e., s.45.

²⁷⁶ Öztin Akgüç, a.g.e., s.430.

²⁷⁷ Öztin Akgüç, a.g.e., s.430.

b) *Özkaynak Kârlılığı*; işletme sahip veya sahipleri tarafından sağlanan kaynakların bir birimine düşen kâr oranını ortaya koyar ve aşağıdaki şekilde ifade edilir:²⁷⁸

$$\text{Özkaynak Kârlılığı} = \frac{\text{Kâr}}{\text{Özkaynaklar}}$$

Bu oran hesaplanırken paydada işletmenin dönembaşı, dönemsonu veya o hesap döneminin ortalama özkaynağı yer alabilir. Fakat sürekli büyüyen işletmelerde bu oranı paydasında ortalama özkaynak tutarının yer alması daha doğru bir uygulamadır. Anılan oranın yeterli olup olmadığı büyük ölçüde özkaynağın ulaşılabilir alternatif getirisine bağlıdır. Eğer bir işletme yüksek bir özkaynak kârlılığı ile çalışmışsa anılan oran ilk bakışta yüksek görünse dahi, ulaşılabilir alternatif getirisi daha yüksek ise bunu yeterli bir sonuç olarak değerlendirmemek gerekir.²⁷⁹

c) *Sürüm Kârlılığı*: Toplam sermaye kârlılığının bir unsuru olan sürüm kârlılığı satış geliri başına düşen kârı ifade eder ve aşağıdaki şekilde ifade edilir:²⁸⁰

$$\text{Sürüm Kârlılığı} = \frac{\text{Kâr}}{\text{Satış Geliri}}$$

İş hacmi kârlılığı olarak da ifade edilen bu oran bir firmanın esas faaliyetinin ne ölçüde kârlı olduğunu ortaya koyar. Bu oranın yükselme eğilimi olumlu olarak değerlendirilir. İncelenen yılda bu oranın yeterli olup olmadığını değerlendirmek için geçmiş yıllardaki oranlar, aynı sektördeki benzer firmaların oranları ile karşılaştırma yapılır.²⁸¹

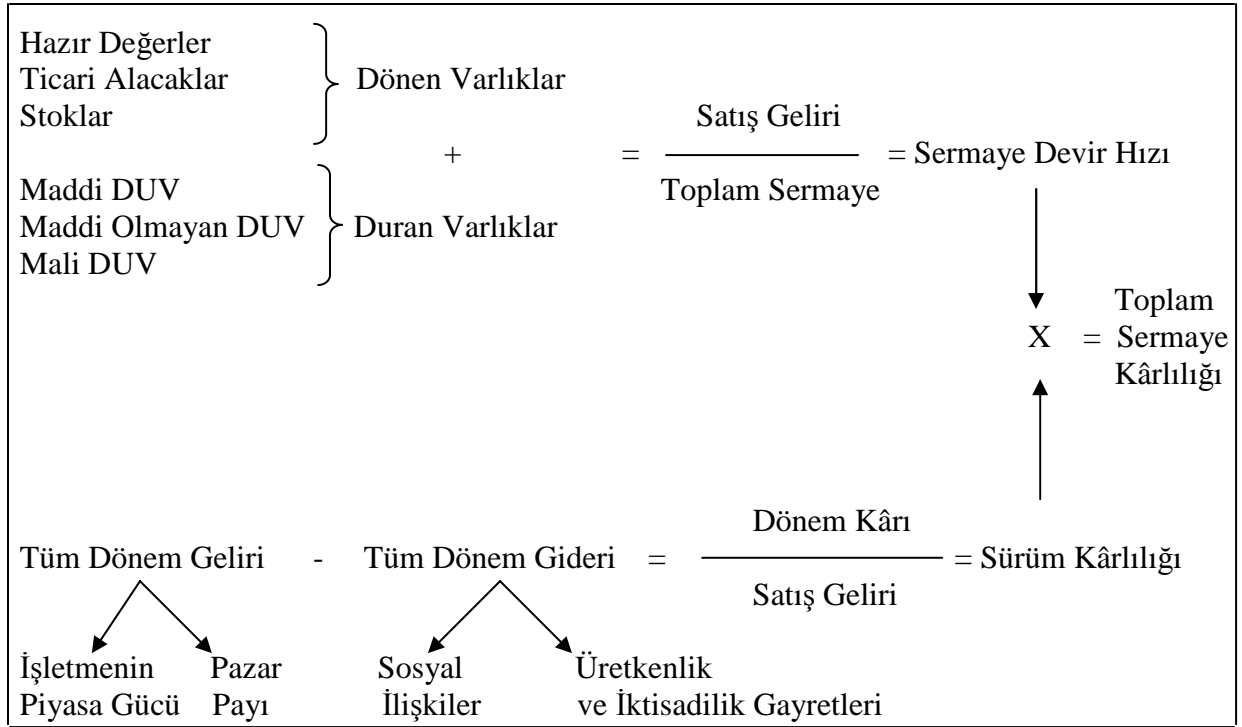
Bir firmanın kârlılığını belirleyen oranlar arasındaki karşılıklı etkiler ve ilişkiler Du Pont Kontrol sistemi ile gösterilebilir.

²⁷⁸ Öztin Akgüç, a.g.e., s.428.

²⁷⁹ Öztin Akgüç, a.g.e., s.429.

²⁸⁰ Latif Çakıcı, a.g.e., s.46.

²⁸¹ Öztin Akgüç, a.g.e., s.432.



Şekil 6: Du Pont Mali Kontrol Şeması: Kaynak: Öztin Akgüç, Mali Tablolar Analizi, s.432 , Latif Çakıcı, Sanayi İşletmelerinde Rantabilite, s.22-23, Tamer Müftüoğlu, İşletme İktisadi, s.298'ndan türetilmiştir.

Şekil 6'da görüldüğü üzere toplam sermaye kârlılığına etki eden unsurlardan hareketle toplam sermaye kârlılığı;

$$\text{Toplam Sermaye Kârlılığı} = \frac{\text{Satış Geliri}}{\text{Toplam Sermaye}} \times \frac{\text{Kâr}}{\text{Satış Geliri}}$$

olarak ifade edilebilir. Bu formülde toplam sermaye kârlılığını yükseltmenin yolu sürüm kârlılığını arttırmak ve varlıkların paraya dönüşünü hızlandırmak yani sermaye devir hızını yükseltmektir.²⁸² Sürüm kârlılığını arttırmanın yolu sabit ve değişken maliyetlerin düşürülmesi ile satış gelirinin artırılması iken sermaye devir hızını arttırmanın yolu yüksek satış hacmine en az varlık ya da sermaye kullanımı ile ulaşmaktır.²⁸³ Sürüm kârlılığında ortaya çıkan bir düşüş sermaye devir hızında sağlanan bir artış ile karşılanabilirse toplam sermaye kârlılığı aynı yüksekliğini koruyabilir. Aynı şekilde sermaye devir hızı yavaşladığında, sürüm kârlılığı artarsa bu düzey korunabilir.²⁸⁴

²⁸² Öztin Akgüç, a.g.e., s.440.

²⁸³ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.299.

²⁸⁴ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.285.

233. Etkenlik Kavramı

Etkenlik kavramı yazında yer alan kimi kaynaklarda etkililik kimilerinde etkinlik olarak ifade edilir. Etkinlik sözcüğü genelde “faaliyet yapma” ya da “amaca ulaşmada yapılan çalışmalar” anlamına gelir. Etkililik ise anlam olarak etkenlik kavramına benzer. Bu nedenle çalışmada etkinlik ve etkililiği de kapsayacak şekilde etkenlik kavramı kullanılmıştır. Bununla birlikte işletme yazınında birçok yazarın etkenlik ve etkinlik kavramını aynı anlamda kullandığı söylenebilir.

Milli Prodüktivite Merkezi verimlilik terimleri sözlüğünde etkenlik kavramı “işletmelerin amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda bu amaçlara ulaşma derecesi” olarak tanımlanmıştır. Etkinlik kavramı ise aynı sözlükte “ belli bir amaca varmak üzere yapılan çalışmaların tümü” olarak ifade edilmiştir. Etkililik kavramı ise “herhangi bir işletmede gerçekleştirilmesi hedeflenen mal ya da hizmet üretiminin, düşünülen amaçlara ne ölçüde ulaşabildiğini gösteren amaçları gerçekleştirme derecesi” olarak ifade edilip, “çıktının yararlılığına ve kalitesine odaklandığı” belirtilmiştir.²⁸⁵

Etkenlik kavramı, örgütün tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirilen etkinliklerin sonucunda bu amaçlara ulaşma derecesini ifade etmekte yani amaçlara yönelik bir kavram olmaktadır. Amaçların gerçekleşme düzeyini gösteren etkenlik kavramı işletmenin fiili sonuçları ile ilişkilendirilip genel olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir;²⁸⁶

$$\text{Etkenlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Sonuç}}{\text{Beklenen Sonuç}}$$

Etkenlik ≥ 1 ise oran, beklenen sonuçlara ulaşıldığının veya beklenen sonuçların geçildiğinin göstergesi olur. Etkenlik < 1 ise oran, işletme tarafından beklenen sonuçlara ulaşamadığının ve etkenlik hedefinin gerçekleştirilemediğinin göstergesi olur.

Yukarıda açıklanan Milli Prodüktivite Merkezi'nin etkenlik, etkinlik ve etkililik tanımlarına dayanarak, yazında net olarak açıklanmayan etkililik kavramı, içerdiği tesirlilik anlamı da düşünülerek şu şekilde ifade edilebilir; yapılan etkinliğin etkenlik derecesi 1 ve 1'den büyükse etkililik gerçekleşmiş, etkenlik derecesi 1'in altında ise etkililik gerçekleşmemiştir. Bu durumda etkililik kavramını oransal bir ifade olarak değil, yapılan etkinliğin etkenlik derecesini açıklayan soyut bir kavram olarak düşünmek gerekir.

²⁸⁵ <http://www.mpm.org.tr/sozluk>

²⁸⁶ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Ankara: MPM Yayınları Yayın No:473, 1998, s.15-18.

Etkenlik, amaçlarına ulaşabilmek için işletmenin kaynaklarını, sinerjik güçlerini değerlendirerek, çevre ile ilişkilerini dikkate alıp, örgüt yapısının buna göre biçimlendirebilmesini de ifade eder.²⁸⁷

Etkenlik ayrıca “doğru şeylerin yapılması” olarak da tanımlanır. Eğer örgüt doğru amaçlarla çalışmıyorsa, doğru olan ya da yapması gereken işleri yapmıyorsa etken değildir ve ne kadar üretken olursa olsun sonuçta başarısız sayılabilir.²⁸⁸ Etkenlik göstergeleri işletmede “doğru işlerin yapılıp yapılmadığını” açıklayan dolayısıyla işletme için en uygun çıktının belirlenmesine ve sürdürülmesine yardımcı olan araçlardır.²⁸⁹ Etkenliğin teknik ve ekonomik anlamda ölçülmesinde kullanılan en yaygın göstergeler üretim etkenliği ve ekonomik etkenliktir.²⁹⁰

$$\text{Üretim Etkenliği} = \frac{\text{Gerçekleşen Üretim}}{\text{Beklenen Üretim}}$$

$$\text{Ekonomik Etkenlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Kâr}}{\text{Beklenen Kâr}}$$

Doğru çıktı, eşdeğer maliyetler ile üretilmiş mallar veya hizmetler arasından tüketicilerin satın almayı tercih ettikleridir. Bu açıdan ele alındığında, bir işin üretken olarak yapılması her zaman onun doğru olarak yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü en düşük maliyet ile üretimde bulunulsa bile, işletme ürettiğini satamadığında asıl amacına ulaşamamış demektir. Bu nedenle yapılan işin rasyonel olması kadar, amaca ulaştırıcı nitelikte de olması gerekir.²⁹¹ Rasyonellik, işletmenin iç yapısı ve işleyişi ile ilgili teknik ve ekonomik bir kavram olmasına karşılık, etkenlik beşeri öğelerle ilgili olup işletme dışı etkenlerin de etkisi altındadır. Bu anlamda etkenlik, gösterilen çabaların amaca ulaştırıcı nitelikte olmasıdır. Bir benzetme yapmak gerekirse rasyonellik “iş doğru yapmak” iken, etkenlik boşa kürek çekmeyip “doğru işi yapmak” tır.²⁹² Etkenlik ölçümleri ile işletme yönetimi; nasıl daha iyi olabiliriz, başka ne yapmalıyız, nerede olmalıyız gibi sorularına yanıt bulabilir.²⁹³

²⁸⁷ Veysel Yıldırım, a.g.e., s.69.

²⁸⁸ Zühal Akal, **Performans Kavramları ve Performans Yönetimi**, Ankara: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2003, s.2.

²⁸⁹ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, s.45.

²⁹⁰ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, s.19.

²⁹¹ Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e., s. 23.

²⁹² Oktay Alpugan, a.g.e., s.495.

²⁹³ Zühal Akal, **Performans Kavramları ve Performans Yönetimi**, s.2.

234. Performans Kavramı

Performans, genel anlamda amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel ya da nitel olarak belirleyen bir kavramdır.²⁹⁴ İşletme kültüründe performans, bir iş yapan bireyin ya da işletmenin o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiği, başka bir anlatımla neyi sağlayabildiğinin nicel veya nitel olarak anlatımıdır.²⁹⁵ O halde işletmelere özgü olarak performans, belirli bir zaman diliminde işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların sonucunda elde edilen çıktılar ya da çalışma sonuçlarının değerlendirmesi olarak tanımlanabilir.²⁹⁶ İşletmelerde belirli bir zaman dilimi sonunda gerçekleşen sonucu değerlendirebilmek, bir bakıma yönetim faaliyetlerinin denetimini sağlayabilmek için performans ölçümüne gerek vardır.

Performans ölçümü yazında iki temel döneme ayrılmıştır. İlki, 1880'den 1980'e kadar süren ve kâr, üretkenlik, yatırımların geri dönüşü gibi finansal ölçütler üzerinde yoğunlaşan dönem, ikincisi ise dünya piyasalarındaki değişmelerin sonucunda 1980'li yıllardan sonra başlayan dönemdir.²⁹⁷ Bu dönemde, yeni üretim teknolojileri ve felsefelerini uygulama ile değişen müşteri gereksinimlerini karşılama ön plana çıkmıştır. Bu ikinci dönemde meydana gelen yenilik ve değişimler geleneksel performans ölçütlerinin sınırlarını aşmıştır.²⁹⁸

Günümüz işletmeleri özellikle 21. yüzyılda gerçekleşen teknolojik olanaklar, küreselleşme olgusu, yeniliğe yönelik artan talep, kısalan mamul yaşam dönemleri gibi gelişmelere ayak uydurabilmek için faaliyetlerini yeniden düzenlemek ve ayarlamak zorunda kalmışlardır. Bu değişimler işletmeleri, daha dışa yönelik, daha pazar odaklı, bilgiye daha fazla önem veren yapıya ulaşmayı amaçlamak zorunda bırakmıştır.²⁹⁹ Bu değişimlerin baskısı, geleneksel performans ölçüm sistemlerinin yetersizliği ve finansal olmayan dışsal boyutlara önem veren çok boyutlu performans ölçüm sistemlerinin gelişimi³⁰⁰, işletmeleri

²⁹⁴ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, s.1.

²⁹⁵ www.ydk.gov.tr/ eğitim notları, s.2.

²⁹⁶ Mehmet Yaman Öztekin, "**Performans Ölçümünde Ele Alman Ölçütler**", MÜ Öneri Dergisi, C:6, s:23, Ocak 2005, s.19-20.

²⁹⁷ A.M Ghalayini, J.S. Noble, "**The Changing Basis of Performance Measurement**", International Journal of Operation and Production Management, Vol:16, No:8, 1996, s.63.

²⁹⁸ Ebru Tümer Kabadayı, "**İşletmelerdeki Üretim Performans Ölçütlerinin Gelişimi**", Özellikleri ve Sürekli İyileştirme ile İlişkisi, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002/6, s.62.

²⁹⁹ Yasar Jarrar, "**Performans Measurement in the 21st Century; from Performans Measurement to Performans Management**", Business Process Management Journal, Vol.10, No.5,UK, 2004, s.503.

³⁰⁰ M. Bourne, J.Milss, M.Wilcox, A.Neely, K.Platts, "**Designing,Implementing and Updating Performance Measurement Systems**", International Journal of Operation and Production Management, Vol:20, No:7,2000, s.755.

performanslarını etkin bir şekilde ölçmek ve denetlemek için performans ölçümüne daha fazla önem verir hale getirmiştir.³⁰¹

Performans ölçümü çok geniş bir kavram olduğundan farklı kişiler için farklı anlamlar ifade edebilir. Kavramın kapsamı geniş olup, birçok alana özgü kullanımı mevcut olduğundan işletmecilik yazınında kavramı irdeleyen birçok çalışma yer almaktadır.³⁰²

İşletmelere özgü performans ölçümü genel olarak, işletmenin kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik bir şekilde veri toplaması, bunları amaçlara ve hedeflere göre çözümlemesi ve raporlaması sürecidir.³⁰³ Bu süreç, işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışanların motive edilmesi ve tüm olayların kontrol edilmesini içeren, kontrol işlevi gören yönetsel bir görevi ifade eder.³⁰⁴

Performans ölçümleri ve denetimi bir işletmede,

- İşler ne kadar iyi yapılıyor?,
- Beklenen sonuçlara ne düzeyde ulaşılmıştır?,
- Gerçekleştirilen işlerin amaçlara katkısı olmuş mudur?,
- Bu işlerin örgüt performansına etkisi nedir?,
- Hedef ve stratejilere uygunluk sağlanmış mıdır?,
- Temel ilkelere sapma var mıdır?,
- İşletme doğru yönde mi ilerliyor?

gibi belli başlı soruları yanıtlamayı amaçlar.³⁰⁵

Performanslarının ölçümünü gerçekleştirebilmek için işletmelerin performans ölçüm sistemlerini kurmaları gerekir. Birçok kurumsallaşmış işletme kendi içinde bilgi teknolojilerine yatırım yapmış olduğundan bu gelişmiş bilgi teknolojileri sayesinde sistemleri

³⁰¹ Yasar Jarrar, a.g.m., s.503.

³⁰² John Miller, "A Practical Guide to Performance Measurement", The Journal of Corporate Accounting & Finance, May/June 2005, s.71.

³⁰³ Ahmet Salt, "Performans Yönetimi ve Ücretlendirme Sistemleri", (YTÜ FBE Yıl İçi Projesi, İstanbul, 2002), s.2.

³⁰⁴ Chris Morgan, "Structure, Speed and Salience: Performance Measurement in the Supply Chain", Business Process Management Journal, Vol.10, No.5,UK, 2004, s.503.

³⁰⁵ www.ydk.gov.tr/ eğitim notları, s.9.

kurmak işletmeler için yüksek kurum maliyeti gerektirmez. Bununla birlikte bu sistemler şirketin üretkenliği ve gelişimine olumlu katkı veren ve şirkete değer katan sistemlerdir.³⁰⁶

İşletmelerde performans ölçümü için kurulacak performans ölçüm sistemleri;

- İşletme stratejisine sıkı sıkıya bağlı olma,³⁰⁷
- İşletmelerin strateji ve hedeflerine ulaşmada yol gösterici olma,³⁰⁸
- İşletme stratejilerinin nasıl işlediği konusunda geri bildirim sağlama,³⁰⁹
- Strateji ve hedefleri birbirine bağlamada hatasız olma,³¹⁰
- İç kontrol yapısının en etkili parçası olma,³¹¹
- Öngörebilen yönetim anlayışına sahip olma,³¹²
- İşletmenin maliyet yapısını dikkate alıp, ağırlığı olan maliyet unsuruna daha fazla önem verme,³¹³
- İşletme yönetimi ile işletme çalışanları arasında etkileşimi tam olarak sağlama,³¹⁴
- İşletme çalışanlarınca desteklenme,³¹⁵
- Doğru değerleri, doğru zamanda, doğru kişiler için ölçme,³¹⁶
- Sistemin ölçtüğü ölçütlerin sayısından ziyade kalitesine önem verme³¹⁷

gibi kimi özelliklere sahip olmalıdır.

Performans ölçümünün kısa zaman aralıklarıyla ve cari yıl bütçesi ile birlikte yapılması gerekir. Cari yıl sonunda yapılacak bir performans ölçümü işletme için çok geç olabilir. Cari yılın ilk çeyreğindeki performans ölçüm sonuçları sayesinde cari yıl bütçesine göre hedeflenen sonuçlar üzerinde durulabilir, böylece bütçenin de ulaşılabilir olup olmadığı

³⁰⁶ John Miller, a.g.m, s.73.

³⁰⁷ Chris Morgan, a.g.m, s.532.

³⁰⁸ John Miller, a.g.m., s.73.

³⁰⁹ John Miller, a.g.m., s.73.

³¹⁰ John Miller, a.g.m., s.73.

³¹¹ Chris Morgan, a.g.m, s.532.

³¹² Chris Morgan, a.g.m, s.532.

³¹³ John Miller, a.g.m., s.73.

³¹⁴ Susan Hass, Priscilla Burnaby, James L.Bierstaker, “**The Use of Performance Measures as an Integral Part of an Entity’s Strategic Plan**”, Managerial Auditing Journal, Vol.20, No.2, 2005, s.180.

³¹⁵ Susan Hass, Priscilla Burnaby, James L.Bierstaker, a.g.m., s.180.

³¹⁶ John Miller, a.g.m., s.72.

³¹⁷ John Miller, a.g.m., s.72.

sonucuna bakılarak gerekirse bütçe revize edilebilir.³¹⁸ Aslında performans ölçüm sonuçlarının iki temel karşılaştırma şekli vardır. Bunlardan biri işletmenin geçmiş yıl sonuçları diğeri ise işletmenin kısa vadeli bütçeleridir. Ancak bu karşılaştırma, işletmenin piyasa ile olan bağıni koparabilmektedir. Bu yüzden performans ölçüm sonuçlarının, rakip işletme sonuçları, sektör ve endüstri ortalamaları ile de karşılaştırılması gerekir.³¹⁹

Sonuç olarak performans ölçüm sistemini etkin kullanan işletmeler kontrol edilebilir, hareket yeteneğine sahip, gerçekçi, esnek, hatasız ve güvenilir bir yapıya sahip olabilirler.³²⁰

İşletme performans ölçümlerinde kullanılan iki popüler sistemden, biri finansal ölçümü esas alan ekonomik katma değer (EKD), diğeri finansal ve finansal olmayan göstergeleri birleştirip ölçümleme yapan balanced scorecard (BS) olup aşağıda kısaca ele alınıp incelenmiştir.

EKD, işletmelerde yaratılan katma değerın geleneksel olarak hesaplanan muhasebe kârı dışında bir değer yaratıp yaratmadığını, pay sahiplerinin servetlerinde gerçek bir artış oluşturup oluşturmadığını belirleyen, işletmelerin finansal performansının ölçümünde yeni bir yaklaşımdır.³²¹ EKD, Stern, Steward & CO adlı ABD’li bir danışmanlık şirketince geliştirilen, işletmelerin yatırım merkezlerinin artık getirilerini geleneksel muhasebeden daha etkin ölçeceğini iddia eden bir yöntemdir.³²²

EKD, en basit anlatımı ile vergiden sonraki net kârın, yıllık toplam sermaye maliyetini aşan kısmını ifade eden değerdir.³²³ Eğer, EKD pozitif bir değer çıkarsa, bu, örgütün sermayesine değer kattığını; negatif bir değer çıkarsa bu örgütün sermayesinin aşındığını gösterir.³²⁴ EKD, sadece tüm işletme kârlılığı açısından değil, her bir üretim birimine bağlanan sermayeyi dikkate almak sureti ile o birimin performansı, kârlılığını ölçmek için de kullanılabilir ve aşağıda gösterilen formüldeki gibi hesaplanabilir.³²⁵

³¹⁸ John Miller, a.g.m., s.74.

³¹⁹ John Miller, a.g.m., s.73.

³²⁰ John Miller, a.g.m., s.74.

³²¹ Barış Sipahi, “İşletme Performansının Ölçümünde Ekonomik Katma Değer”, MÜ SBE Öneri Dergisi, C:6, S:23, Ocak 2005, s.107.

³²² Marshall Meyer, **Rethinking Performance Measurement: Beyond the Balanced Scorecard**, NY, USA: Cambridge University Pres, 2003, s.40.

³²³ Gürbüz Gökçen, “Ekonomik Katma Değer”, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, S.24, Ekim 2004, s.106.

³²⁴ Selman Aziz Erden, “Yatırım Merkezi Başarı Değerlemesinde Kullanılan Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ile Dengeli Değerleme Kartı Uygulaması”, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, S:20, Ekim 2003, 90.

³²⁵ Barış Sipahi, a.g.m., s.109.

EKD = Vergi Sonrası Faaliyet Kârı – (Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti x Sermaye)

EKD'in kullanım yararları aşağıda ifade edilmiştir;³²⁶

- İşletme yöneticilerinin, hissedarlara sermaye maliyetinin üstünde bir kazanç temin edebilecek şekilde değer yaratmaya odaklanmalarını sağlar.
- Bir işletmeye bağlı yatırım merkezlerinin doğru hareket tarzında bulunmalarını teşvik eder.
- İşletme yöneticilerini, sermaye maliyetinden daha az getirisi olan varlıkları elemeye, buna karşılık daha fazla getirisi olan varlıklara yatırım yapmaya teşvik eder.

İşletmelerde performans ölçümünde kullanılan diğer popüler sistem, finansal verilerle finansal olmayan verileri kullanarak ölçüm yapan Balanced Scorecard (BS) sistemidir.

BS, Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen, işletmenin üst düzey yönetimine işletme hakkında hızlı ama kapsamlı, finansal ve finansal olmayan ölçümlere dayalı bilgiler sunan ve onlara sürekli kılavuzluk eden bir sistemdir.³²⁷ BS, işletmenin misyonunu, hedeflerini ve stratejisini ölçülebilir değerlere dönüştürerek netlik kazandırır ve bunların dönemsel ve sistematik olarak ölçümlemesini yaparak geri bildirim yolu ile öğrenen ve gelişen stratejiler yaratır.³²⁸ Kısaca bu sistem, işletme stratejilerini uygulamaya yönelik hedeflerle ilişkilendirmek ve bu ilişkileri temsil eden göstergeleri izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaştırıp ulaştırmadığını kontrol etmek ana fikrine dayanmaktadır.³²⁹

Kaplan ve Norton'a göre sorun, birçok işletmenin faaliyetler ve yönetsel kontrol sistemlerinin finansal ölçümler ve hedefler çerçevesinde yapılandırılmış olması ve işletmenin uzun dönemli stratejik hedeflerini başarmaya yönelik olmamasıdır. Stratejinin geliştirilmesi ve tamamlanması arasında bir eksiklik mevcuttur. Bunun çözüm yolu BS'yi uygulamaktır.³³⁰

Finansal ve finansal olmayan verileri dengeli olarak birleştiren BS, temel olarak dört boyutta strateji belirleyip ölçümleme yapar. Bu boyutlar; finansal boyut, müşteri boyutu, iç

³²⁶ Selman Aziz Erden, a.g.m., s.91.

³²⁷ K. Verweire, **Integrated Performance Management: A Guide to Strategy Implementation**, London : GBR: Sage Publications, Incorporated, 2004, s.40.

³²⁸ Vernon P. Dorweiler, Mehenna Yakhou, "Scorecard For Academic Administration Performance On The Campus", Managerial Auditing Journal, Vol:20, No:2, 2005, s.139.

³²⁹ Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2003, s.454.

³³⁰ Başak Ataman Akgül, "İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri", MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, S.24, Ekim 2004, s.75.

süreçler boyutu, öğrenme ve gelişme boyutudur. Bu boyutların mevcut durumlarını ve geleceğe ilişkin potansiyellerini BS, her an görebilmelidir.³³¹

Finansal boyutta yer alan ölçüler ve amaçlar, diğer boyutların amaç ve ölçüleri için odak noktası niteliğindedir.³³² Diğer üç boyutta yürütülen faaliyetlerin ekonomik sonuçlarını ortaya koyar.³³³

Müşteri boyutu, müşterilerin gereksinim ve isteklerine yönelerek, rekabet edilecek pazar ve müşteri bölümlerini seçecek şekilde oluşturulmalı, müşteri tatmini, müşteri sadakati, müşterinin elde tutulması, müşteri kârlılığı, pazar payı üzerinde yoğunlaşmalıdır.³³⁴

İç süreçler boyutu, müşteri gereksinimlerinin tanımlanması, yenileme, faaliyet, satış sonrası hizmeti, müşteri gereksinimlerinin karşılanması şeklindeki zinciri tamamlamak için, tam zamanından üretim, toplam kalite yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme ve hedef maliyetleme gibi araçların kullanılması ile sağlanan işletme içine özgü boyutu ifade eder.³³⁵

Öğrenme ve gelişme boyutu, müşteri tatmininin değişken bir hedef olması nedeniyle, işletmenin mevcut mamul ve üretim sürecinde devamlı gelişme sağlayan, çalışanların öğrenme ve yenilik yeteneklerini geliştiren ve sürdüren, işletmenin uzun dönemli gelişimi ve ilerlemesi için gerekli olan alt yapıyı sağlayıp, yeni mamul liderliği, çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesi ve motivasyonu, teknoloji liderliği gibi amaçları benimseyen bir boyuttur.³³⁶

BS'ın faydaları aşağıda özetlenmiştir,³³⁷

- BS, üst yönetim tarafından hazırlanan stratejilerin belirgin, anlaşılır ve odaklanmış stratejik hedefler haline dönüşmesine ve dolayısıyla işletmenin performansının artmasına yardımcı olur.

- BS, işletmenin değer sistemi ile stratejileri arasında uyum sağlar. Böylece çalışanların performansı kurum performansına göre değerlendirilir.

³³¹ Arie Halachmi, “**Performance Measurement is Only One Way of Managing Performance**”, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol:54, No:7, 2005, s.507.

³³² Sait Kaygusuz, “**Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard**”, İş Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:7, S.1, Ocak 2005. s.90.

³³³ Selman Aziz Erden, a.g.m., s.91.

³³⁴ Sait Kaygusuz, a.g.m., s.92.

³³⁵ Sait Kaygusuz, a.g.m., s.94-95.

³³⁶ Sait Kaygusuz, a.g.m., s.96-97.

³³⁷ Ali Coşkun, “**Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı:Türkiye’deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006, s.133.

- BS, finansal olmayan performans ölçütlerinin performans yönetim sisteminde sayısal bir şekilde ifade edilmesine yardımcı olur.

- İşletmeler BS ile bugünkü durumlarını gösteren finansal sonuçları izlerken, aynı zamanda gelecekteki gelişmeleri için gereken maddi olmayan varlıkları elde edebilirler, gerek duydukları beceri ve yetenekleri geliştirebilirler.

- BS ile işletme, birçok birimindeki raporlarını tek bir yönetim raporu haline dönüştürmekte, böylece yöneticiler de işletmenin performansına hızlı ama kapsamlı bir şekilde bakabilmektedirler.

BS uygulaması, son 75 yılın en önemli yönetim faaliyeti ve buluşu olarak gözükmekte ve yazın tarafından da desteklenmektedir. Bununla ilgili birçok başarı hikayesini bulmak mümkündür. Ancak son yıllarda, artan uygulamalarla birlikte uygulamalardaki zorlukları işaret eden yazınlar ve araştırmalar artmıştır. Bu araştırmalara göre sistemi uygulama ve sonuç alma girişimlerinin %70' i başarısızlıkla sonuçlanmıştır.³³⁸

235. Likidite Kavramı

İşletme yazınında temel işletmecilik ilkeleri arasında yer verilmesi de likidite kavramının işletme finansmanı ve iktisadilikle ilişkisi açısından incelenmesi gereklidir.

Likidite kavramı işletme yazınında çeşitli açılardan tanımlanmıştır. Döviz, menkul kıymet, gayrimenkul gibi kısa sürede ve sorunsuz bir şekilde nakde çevrilebilen değerler varlık likiditesi olarak tanımlanmıştır. Bu durumda nakde en çabuk dönüşen varlık en likit olanıdır.³³⁹ Likidite kavramı ayrıca işletmelerin kısa vadeli borçlarını karşılama yeteneğini ifade etme anlamında da kullanılmaktadır. Bu durumda likidite likit ve likit benzeri varlıkların kısa vadeli borçlara bölünmesiyle oran olarak ifade edilir.³⁴⁰ Bir başka likidite kavramı işletme likiditesidir. Bu kavram, bir işletmenin vadesi gelen yükümlülüklerini herhangi bir zorunlu satışa gitmeden yerine getirebildiği sürece likiditeye sahip olduğu anlamında kullanılır. Dolayısıyla işletme likiditesinin, işletmenin ödeme yükümlülükleri ve ödeme varlığı olmak üzere iki ögesi bulunmaktadır.³⁴¹ İşletme, uzun sürede varlığını etkileyecek ödeme güçlüğü ya da likidite sıkıntısı yaşayabilir. İşletmenin kısa süreli ödemelerini durdurması ödeme güçlüğü olarak tanımlanır. Bu durum süreklilik kazanırsa ödeyememe ya

³³⁸ Mike Burne, Andy Neely, Ken Platts, John Mills, “**The Success and Failure of Performance Measurement Initiatives**”, International Journal of Operations & Production Management, Vol:22, No:11, 2002, s.1288.

³³⁹ <http://borsa.terimleri.com/Likidite.html>

³⁴⁰ Ali Ceylan, **İşletmelerde Finansal Yönetim**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.31.

³⁴¹ Abdurrahman Fettahoğlu, a.g.e., s.76.

da likiditesizlik söz konusu olur. Ancak işletmeler hem parasal giriş alanında hem parasal çıkış alanında alacağı önlemlerle ödeme güçlüğüne atlatılabilir.³⁴²

Bu likidite kavramlarından iktisadilik açısından özellikle vurgu yapılması gerekeni işletme likiditesi kavramıdır. Çünkü düşük giderle yüksek gelir elde eden ve iktisadilik açısından iyi durumda gözüken bir işletme likidite sıkıntısı içinde olabilir. Böyle bir işletmede finansal dengenin sağlanabilmesi için parasal akımların da uyumlaştırılması gerekebilir.

İşletme, büyük ölçüde likit fonlar bulundurarak likiditesini yüksek tutma yoluyla borçlarını süresinde ödeyememe, beklenmeyen ödemeleri karşılayamama riskini düşürürken buna karşılık likit fonların kullanılması durumunda sağlanacak gelirden yoksun kalır. Diğer yandan el altında daha az likit tutularak, fonların gelir getiren iktisadi varlıklara yatırılmasından işletme kârlılığı ve iktisadiliği olumlu olarak etkilenir. Ancak bu durumda da borçların süresinde ödenememe riski artar. İşletme açısından buradaki temel amaç, uzun dönemde işletme değerini en yükseğe çıkaracak şekilde likidite ile iktisadilik arasında finansal dengenin sağlanması olmalıdır.³⁴³

İşletme likiditesi durağan ve dinamik şekilde ölçülebilir. Ödeme varlığı ile yükümlülüğün karşılaştırılması sonucunda belirlenen likidite, bir karşılama ilişkisini gösterir ve durağan ölçümleme olarak adlandırılır. Bilançoya dayalı bu ölçümlemede işletmenin o anki ödeme gücü ölçülür. Bilançonun düzenlendiği tarihte ödenmesi gereken yükümlülükler kısa süreli borçlar, bu borçları karşılayacak ödeme kaynakları da dönen varlıklardır. Ancak dönen varlık kalemlerinin nakde dönüşme sürelerinin farklı olması çeşitli likidite oranları oluşturur. Anlık veri üreten durağan ölçümleme, her an ödeyebilme gücü konusunda bilgi vermez. Likiditenin sürekliliği ile ilgili bilgi edinmek için zaman aralığına yönelik dinamik bir ölçümleme yapmak gerekir. Dinamik ölçümlemenin araçları, geçmiş zaman aralığı için fon akım ve nakit akım tablosu ile bu verilerden hareketle gelecekteki likiditenin planlanması için oluşturulacak nakit bütçesidir.³⁴⁴

³⁴² Abdurrahman Fettahoğlu, a.g.e., s.72.

³⁴³ Nurhan Aydın, **Finansal Yönetim I**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 2004, s.259.

³⁴⁴ Abdurrahman Fettahoğlu, a.g.e., s.82-86.

Likiditenin dinamik ölçümlenmesinde en etkili araç nakit akım tablosudur. Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, ilgililere, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturur.³⁴⁵ Nakit akım tablosu aracılığı ile para girişlerinin kaynakları ve para çıkışlarının kullanım yerleri belirlenerek dönem için nakit artışının veya azalışının nedenleri görülür. Bu da gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde katkı sağlar.³⁴⁶

Para giriş ve çıkışları nakit akım tablosunun konusunu oluştururken, iktisadiliğin belirlenmesine temel olan gelir ve giderler gelir tablosunun konusunu oluşturur. Bir hesap döneminde işletmenin elde ettiği iktisadilik başarısı, o dönem içinde para mevcudundaki net artışı ifade etmez. Gelir tablosuna kâr rakamı olarak yansıyan iktisadilik başarısı, para mevcudundaki değişmeyi açıklamaz. Bunun nedeni gelir ve nakit akım tablolarında yer alan kalemlerin birbirinden farklı olmasıdır. Gelir tablosunda yer alan bazı kalemler para hareketi doğurmazken, nakit akım tablosunda yer alan bazı kalemler de gelir tablosunda görülmez.³⁴⁷

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre düzenlenen nakit akım tablosunun kalemler bazında düzenleniş şekli aşağıdaki gibidir;³⁴⁸

NAKİT AKIM TABLOSU

| | TL | % |
|--|-------|-------|
| A.DÖNEMBAŞI NAKİT MEVCUDU | | |
| B.DÖNEMİÇİ NAKİT GİRİŞLERİ | | |
| 1.Satışlardan Elde Edilen Nakit | | |
| 2.Olağan Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit | | |
| 3.Olağandışı Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit | | |
| 4.KVYK'daki Artıştan Sağlanan Nakit | | |
| 5.UVYK'daki Artıştan Sağlanan Nakit | | |
| 6.Sermaye Artışından Sağlanan Nakit | | |
| 7.Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit | | |
| 8.Diğer Nakit Girişleri | | |

³⁴⁵ TESMER, **Seçilmiş Muhasebe Standartları Uygulamaları- Eğitim Notları**, Sürekli Eğitici Eğitimi Projesi, s. 63.

³⁴⁶ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s.284.

³⁴⁷ Öztin Akgüç, a.g.e., s.305-306.

³⁴⁸ Vasfi Haftacı, **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, s. 157.

| | | |
|---|-------|-------|
| C.DÖNEMİÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI | ..... | ..... |
| 1.Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 2.Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 3.Olağan Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 4.Finansman Giderlerinden Ötürü Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 5.Olağandışı Gider ve Zararlardan Ötürü Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 6.Duran Varlık Yatırımlarına İlişkin Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| 7.Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri | ..... | ..... |
| 8.Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Ödemeleri | ..... | ..... |
| 9.Ödenen Vergi ve Benzerleri | ..... | ..... |
| 10.Ödenen Temettüleri | ..... | ..... |
| 11.Diğer Nakit Çıkışları | ..... | ..... |
| D.DÖNEMSONU NAKİT MEVCUDU (A+B-C) | ..... | ..... |
| E.NAKİT ARTIŞI VEYA AZALIŞI (B-C) | ..... | ..... |

Yukarıda sayılanların dışında kalıp nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen işlemler, nakit akım tablosunda yer almazlar.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardına göre nakit akış tablosu işletme, yatırım ve finansman faaliyetleri temelinde sınıflandırılmıştır. Bu standarda göre nakit akış tablosunun düzenleniş şekli aşağıdaki gibidir,³⁴⁹

NAKİT AKIŞ TABLOSU
(.....TL)

Cari Önceki
Dönem Dönem

A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

- 1.Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- 2.Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)
- 3.Diğer Gelir ve Kârlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- 4.Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)
- 5.Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)
- 6.İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)
 - a) Varlık Artışları (-)
 - b) Varlık Azalışları (+)
 - c) Yabancı Kaynak Artışları (+)
 - d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)
7. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıkışları (-)
 - a) Önceki Dönem Kârından Ödenen (+)
 - b) Geçici Vergiler(+)

³⁴⁹ TESMER, Seçilmiş Muhasebe Standartları Uygulamaları- Eğitim Notları, a.g.e., s. 67-69.

B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)
 - a) Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
 - b) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
 - c) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
 - d) Mali Duran Varlıklarla İlgili Alınan Temettülerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
 - e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri(+)
 - f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)
 - g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
 - a) Mali Duran Varlık Alışları (+)
 - b) Maddi Duran Varlık Alışları (+)
 - c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)
 - d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)
 - e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)
 - f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıkışları(+)
 - g) Diğer Yatırım Faaliyetiyle İlgili Nakit Çıkışları(+)

C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
 - a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit(+)
 - b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)
 - c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)
 - d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)
 - e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
 - a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (+)
 - b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (+)
 - c) Ödenen Temettüler (+)
 - d) Sermayenin Azaltılması (+)
 - e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları (+)

D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)

E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) (AZALIŞ) (-)

F. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU

G. DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU

TMS 7'deki nakit akış tablosuna göre işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kâr payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net kârın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. İşletme ekonomisi açısından genel iktisadilik ölçümünde kullanılan verilerden tüm dönem geliri ve tüm dönem giderinin nakit etkisini ölçümlemek için bu tablonun işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümü kullanılabilir. Özellikle sanayi işletmeleri açısından kısmi iktisadilik ölçümünde veri olarak kullanılan net işletme geliri ve satışların maliyetinin nakit etkisini ölçümlemek için nakit akım tablosunun işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları bölümünün birinci ve ikinci satırında yer alan esas faaliyet gelir ve giderlerine ilişkin nakit akışlarından yararlanır. Bu durumda kısmi iktisadilik oranın payını oluşturan net işletme gelirinin ve paydasını oluşturan satışların maliyetinin nakit etkisinin hesaplanması aşağıdaki gibi gösterilebilir;

A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Satışlardan Sağlanan Nakit Girişi (+)
 - a) Net Satışlar (+)
 - b) Ticari Alacaklardaki Artışlar (Satışlardan Kaynaklanan) (-)
 - c) Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Satışlardan Kaynaklanan)(+)
 - d) Alınan Sipariş Avanslarındaki Artışlar (+)
 - e) Alınan Sipariş Avanslarındaki Azalışlar (-)
 - f) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Artışları (+)
 - g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Azalışları (-)
2. Maliyetlerden ve Stok Değişimlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)
 - a) Satışların Maliyeti (+)
 - b) Stoklardaki Artışlar (+)
 - c) Stoklardaki Azalışlar (-)
 - d) Ticari Borçlardaki Azalışlar (Alımlardan Kaynaklanan) (+)
 - e) Ticari Borçlardaki Artışlar (-)
 - f) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)
 - g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Artışlar (+)
 - h) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Azalışlar(-)

Bu verilerden hareketle kısmi iktisadilik oranı sadece nakit etkisini içerecek şekilde hesaplanmış olur. Örneğin işletmenin kısmi iktisadilik oranı 1'den büyük olsa bile satışlardan sağlanan nakit girişi, maliyetler ve stok değişimlerinden kaynaklanan nakit çıkışlarına bölündüğünde elde edilecek oran birden küçükse, peşin satışların azlığı buna karşılık peşin alımların çokluğu bulgusu belirlenir ve esas faaliyetlerin işletme likiditesini olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılır.

236. Kavramlar Arasındaki İlişkiler

Genel olarak bir işletme için üretkenlik, iktisadilik artışına yardımcı olduğu ölçüde önem kazanır. Üretkenlik en yüksek miktardaki mal ve hizmetin, en düşük miktardaki üretim ögesi ile elde edilmesine dayandığı halde, iktisadilik bir değer artışının gerçekleştirilmesi ile ilgilidir. Aşağıdaki örneğe göre;

| | <u>A İşletmesi</u> | <u>B İşletmesi</u> |
|------------------------|--------------------|--------------------|
| Üretilen Kumaş Miktarı | 500 metre | 500 metre |
| İşçilik | 50 İşçilik Saati | 70 İşçilik saati |
| Hammadde | 600 kg | 650 kg |

A işletmesinin B işletmesinden daha yüksek bir üretkenliğe sahip olduğu açıktır. Bu duruma göre hemen A işletmesinin iktisadiliğinin de yüksek olduğu varsayılabilir. Fakat bu yargı doğru olmayabilir. Çünkü B işletmesi gerekli hammaddeyi daha ekonomik koşullar içerisinde tedarik edebilir, daha ucuz makineler kullanabilir, gerekli emek için işçilere daha az ücret ödeyebilir, hatta güvenceye alınmış durumu dolayısı ile üretimi yüksek fiyattan piyasaya sürebilir. Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı B işletmesi daha yüksek bir iktisadiliğe sahip olabilir. Dolayısı ile üretkenlik, yüksek bir iktisadilik sağlamak açısından yeterli değildir.³⁵⁰ Üretkenlik artışının bir iktisadilik artışına dönüşebilmesi için üretimden elde edilen mal ve hizmetlerin yüksek kârlılık sağlayacak piyasa koşullarında satılabilmesi gerekir.³⁵¹ Bu bakımdan üretkenliğin işletmenin iç hayatını, iktisadiliğin ise tüm işletme sonuçlarını yansıttığı söylenebilir.³⁵²

İşletme, üretkenliği yükseltme çalışmalarına yöneldiğinde, iktisadiliğin de olumlu yönde etkilenmesi, ancak bu artışın işletme dışı koşullara göre ayarlanarak satış ve parasal bir değer girdisi ile sonuçlandırıldığı ölçüde geçerlidir. Teknik elemanların üretkenliği yükseltme çalışmaları ancak piyasa ve pazar koşulları ile dengelendirildiği ölçüde başarılı olabilir.³⁵³ Bu itibarla iktisadilik oranının, üretkenlik oranına göre daha anlamlı bir gösterge olduğu kabul edilmelidir. İktisadilik oranı işletmelerin tedarik, satış, para, sermaye piyasalarına açılan

³⁵⁰ Serdar Küçükberksun, a.g.e., s.123.

³⁵¹ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.289.

³⁵² Serdar Küçükberksun, a.g.e., s.124.

³⁵³ Serdar Küçükberksun, a.g.e., s.126.

pencereleri niteliğindedir. Bu piyasalarda meydana gelen gelişmeler iktisadilik oranını etkiler.³⁵⁴

Üretkenlik ve iktisadilikten dolayı ortaya çıkan bir artışın kârlılığı da olumlu bir şekilde etkileyeceği söylenebilir. Buna karşılık kârlılıkta ortaya çıkan bir artışın üretkenlikte ve iktisadilikte de bir artış sağlayacağı kolaylıkla ileri sürülmez. Kârlılık oranını oluşturan etmenlerden biri olan dönem kârı işletme içi ve işletme dışı unsurların etkisi altındadır. Örneğin, üretkenlik ve iktisadilik bakımından hiç de iyi durumda olmayan bir işletme bir takım spekülâtif faaliyetlerle dönem kârını arttırarak kârlılık oranını yüksek tutmuş olabilir. Kârlılık oranında bu şekilde gerçekleşen bir artış üretkenlikte ve iktisadilikte artışa yol açmaz.³⁵⁵ Sonuç olarak her kârlı işletmenin üretken ve iktisadi bir işletme olmayacağı söylenebilir.³⁵⁶

Etkenlik, doğru işlerin yapılıp yapılmadığını açıklayan bir araç olup üretkenlik ise işlerin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını ölçen bir araçtır.³⁵⁷ Dolayısı ile işletmenin faaliyetleri sonucunda ulaştığı sonuç, üretkenlikle desteklenmiş ve müşteri gereksinimlerinin en yüksek düzeyde karşılanmış olduğu belirlenmişse etkenlik amacı gerçekleşmiş, kaynakların üretken kullanımı ile üretkenlik de sağlanmış, dolayısıyla işletmenin iktisadilik hedefine de katkı sağlanmış olabilir. Sonuçta üretken bir işletme gelir ve gider yönünden etken olabildiği takdirde iktisadi ve kârlı olabilir.

Performans, işletmelerin temel ilkelerine ulaşmada yani finansal başarılarının gerçekleşebilmesinde kalite, yenilik, müşteri tatmini, öğrenme ve gelişme, çalışma yaşamı kalitesi gibi finansal olmayan ölçütlerin rol oynadığını ileri süren ve işletme başarısının bu etmenlerin dikkate alınması suretiyle ölçülüp, sürdürülebileceğini ifade eden bütüncül bir kavramdır. Bütüncül bir kavram olarak ifade edilen işletmelerde performans kavramı, iktisadilik kavramıyla yakından ilişkilidir. Performans ölçümü işletmenin tüm düzeylerindeki başarı durumunu ortaya koymaya çalışmaktadır. Zaten tüm düzeylerinde başarılı olan bir işletmede iktisadilik hedefinin de gerçekleştiği söylenebilir. Çünkü kaliteye, yenilik üretmeye, müşteri tatminine, sürekli öğrenme ve gelişmeye önem veren işletmelerin bu düzeylerdeki başarısı, yüksek üretkenlik ve satış başarısıyla desteklendiğinde gerçekleşmiş yüksek iktisadilik başarısını da beraberinde getirecektir.

³⁵⁴ Tamer Müftüoğlu, a.g.e., s.283.

³⁵⁵ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.289.

³⁵⁶ Oktay Alpugan, Hulûsi Demir, Mete Oktav, Nurel Üner, a.g.e., s.20.

³⁵⁷ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, s.45.

İşletmenin iktisadilik başarısını etkileyen unsurlarla likiditesini belirleyen unsurlar tamamen aynı değildir. İktisadilik başarısını etkileyen değer hareketleri gelir ve giderken, likiditeyi belirleyenler parasal hareketlerdir. Bu değer hareketlerinin farklı olması her iktisadi işletmenin likiditeye sahip olamayacağı, buna karşılık likiditeye sahip her işletmenin de iktisadi olamayacağı sonucunu doğurur. Bu açıdan iktisadilik başarısının yanında işletmenin likidite durumunun özellikle nakit akış tablosu aracılığı ile belirlenmesinde fayda vardır.

3 İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME

30. GENEL BAKIŞ

İktisadiliği ölçme, genel iktisadiliği ölçme, kısmi iktisadiliği ölçme ve iktisadilik sapmasını ölçme olmak üzere üç başlıkta incelenebilir.

Bir işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm dönem gelirin aynı dönemde oluşan tüm dönem giderine oranlanması ile genel iktisadilik oranı elde edilir.³⁵⁸ Bu aynı zamanda geniş anlamda bir iktisadilik ölçüsü olup, işletme ekonomisi açısından iktisadilik ölçümünü ifade eder.

Bir işletmenin belirli bir dönemdeki net işletme gelirin, satışların maliyeti tutarına oranlanması ile kısmi iktisadilik oranı elde edilir.³⁵⁹ Bu aynı zamanda dar anlamda bir iktisadilik ölçüsü olup, sanayi işletmeleri açısından iktisadilik ölçümünü ifade eder.

İktisadilik sapmasının ölçümü ise, kısmi iktisadilik açısından bir denetim ölçümü olup bu ölçüm hem maliyetler hem de giderler açısından ayrı ayrı yapılabilir. Maliyet iktisadilik sapmasında fiili üretim maliyeti ile standart üretim maliyetinin karşılaştırılması yapılmakta ve fiili üretim maliyeti ile standart üretim maliyeti arasındaki sapmanın oran olarak belirlenmesi söz konusu olmaktadır. Gider iktisadilik sapması ise fiilen gerçekleşen dönem giderleri ile tahmini dönem giderleri arasında yapılmaktadır. İktisadilik sapmasının ölçümü, standart maliyet ve bir denetim konusu olması nedeniyle dördüncü bölümde iktisadilik denetimi başlığı altında ele alınıp incelenmiştir.

31. GENEL İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME

310. Genel Açıklama

Geniş anlamı ile ifade edilen işletme ekonomisi açısından tanımlanmış genel iktisadiliğin ölçümü belirli bir dönemde elde edilen tüm dönem gelirin aynı dönemde oluşan tüm dönem giderine oranlanması şeklinde tanımlanmıştır. Bu anlamı ile genel iktisadiliğin ölçümünde kullanılan oranın payında yer alan gelirlerin, işletme geliri ya da işletme dışı gelir olmasının önemi olmadığı gibi, paydada yer alan giderlerin ise üretim gideri ya da üretime etkisiz gider olmasının bir önemi yoktur.³⁶⁰

³⁵⁸ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.5.

³⁵⁹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.6.

³⁶⁰ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.9.

Genel iktisadilik, gelir tanımına dahil olan işletmeye akan tüm gelir unsurları ile gider tanımına dahil olan işletmeden çıkan tüm gider unsurlarını kapsamına almakta, geniş anlamda bir ölçüm yapmaktadır.

Genel iktisadilik oranının belirlenebilmesi için gerekli veriler muhasebeden, özellikle işlem muhasebesinden elde edilebilir. Genel iktisadilik oranının hatasız ölçümü, iyi bir muhasebe örgütlenmesini, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planından türetilmiş işletmeye özgü hatasız bir hesap planını ve gelir ve giderlere ilişkin dönem ayırımının doğru bir şekilde yapılmasını gerektirir.³⁶¹

Genel iktisadilik oranının ölçümünde oranın payını oluşturan gelirlerin türleri ile paydasını oluşturan giderlerin türleri çeşitli açılardan ele alınıp sınıflandırılmış ve bu sınıflandırmalar içinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

311. Gelir Türleri

311.0 Açıklama

İkinci bölümde açıklanan çeşitli açılardan gelir kavramı çerçevesinde gelir, işletme faaliyetleri açısından işletme geliri ve işletme dışı gelir diye ikiye ayrılabilir.

Türkiye’de 1992 yılında yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planında gelirler, 6 numaralı Gelir Tablosu Hesapları adlı hesap sınıfında üç hesap kümesine ayrılmıştır. Dolayısıyla Tekdüzen Hesap Planı açısından da gelir türleri incelenebilir.

Muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına uygun bir iktisadilik ölçümü için gelirin dönem açısından dönem geliri ve dönem dışı gelir olarak ayrılması, bir başka açıdan gelir türü sınıflandırmasına yol açmaktadır.

311.1 İşletme Faaliyeti Açısından Gelir Türleri

İşletme faaliyeti açısından gelir, işletme geliri ve işletme dışı gelir olarak ikiye ayrılır.

a) İşletme Geliri:

Üretilen mal ve hizmetlerin satışı ile üretimle ilgili diğer işlemler karşılığında işletmeye sağlanan değerlere denir. Kendi içinde satış gelirleri, yan gelirler ve işletmenin aktifleştirilen üretimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.³⁶²

³⁶¹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.9.

³⁶² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.92.

• Satış Gelirleri; ticari mal, mamul ve hizmet satışı karşılığı sağlanan değerlerden oluşmaktadır.

• Yan Gelirler; üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kırıntı, döküntü, hurda gibi maddelerin satışından elde edilen değerlerden oluşmaktadır.

• İşletmenin Aktifleştirilen Üretimi; işletmenin kendisi için yaptığı ve maliyeti ile aktifleştirdiği ya da gider yazdığı üretimdir.

b) İşletme Dışı Gelir:

İşletmenin esas faaliyetleri dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan temettü gelirleri, faiz gelirleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen ama olağan sayılan gelirler³⁶³ ile işletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça ayrı olan ve bu nedenle sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen duran varlık satış kârı gibi olağandışı gelir ve kârlardan oluşmaktadır.³⁶⁴

Bu açıklamalar ışığında tüm dönem gelirini aşağıdaki şekilde göstermek mümkündür,³⁶⁵

| TÜM DÖNEM GELİRİ | | | | |
|---|----------------------------|-------------------|--------------|------------------------------------|
| İŞLETME DIŞI GELİRLER | | İŞLETME GELİRLERİ | | |
| Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar | Olağandışı Gelir ve Kârlar | Satış Gelirleri | Yan Gelirler | İşletmenin Aktifleştirilen Üretimi |

Şekil 7: Tüm Dönem Geliri; Kaynak: Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Avcı Ofset, 6.bs, 2007, s.93.

311.2 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Gelir Türleri

Türkiye’de 1992 yılında yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planında gelirler, brüt satışlar, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, olağandışı gelir ve kârlar şeklinde üç hesap kümesinde aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır.³⁶⁶

- 60 Brüt Satışlar
- 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar
- 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar

³⁶³ Nihat Küçüksavaş, **Genel Muhasebe**, s. 300.

³⁶⁴ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.706.

³⁶⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.93.

³⁶⁶ Yusuf Sürmen, **Muhasebe-1**, s. 366.

Gelir hesapları; nakden ve hesaben tahsil, tahakkuk, peşin tahsil edilen gelir hesaplarından aktarma, diğer varlıklardan artış şeklinde doğması ile alacaklanır.³⁶⁷ Azalışlar, düzeltme ve aktarmalar ile borçlanır.³⁶⁸ Bu hesapların tümüne dönem içinde ve dönemsonunda işlem düşülebilir.

a) 60 Brüt Satışlar:

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Bu hesap kümesinin içinde

- 600 Yurtiçi Satışlar,
 - 601 Yurtdışı Satışlar,
 - 602 Diğer Gelirler
- hesapları yer alır³⁶⁹

İktisadilik ölçümünde satış gelirleri brüt tutarlar üzerinden belirlenip oranın payında yer alırsa hatalı ölçüme neden olabilir. Şöyle ki, bir işletmenin bir dönem boyunca elde ettiği tüm gelirlerinin 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde toplandığı, gelirlere ait 64 ve 67 numaralı hesap kümelerinde işlem olmadığı, 61 Satış İndirimleri Hesap kümesinde de indirim tutarlarının varolduğu düşünülecek olursa, iktisadilik oranının payında yer alan satış gelirlerinin brüt ya da net değerlerle ele alınması oranı değiştirebilecektir. Bu durumu açıklayan örnek uygulama şu şekilde düzenlenebilir;

| | |
|----------------------|---------------|
| 60 Brüt Satışlar | : 675.000 YTL |
| 61 Satış İndirimleri | : 75.000 YTL |
| Tüm Dönem Giderleri | : 425.000 YTL |

Payda Brüt Satış Hasılatının yer alıp satış indirimlerinin giderlere eklenmesi durumunda;

$$\text{Genel İktisadilik Oranı} = \frac{675.000 \text{ YTL}}{425.000 \text{ YTL} + 75.000 \text{ YTL}} = 1.35 \text{ bulunur.}$$

Payda Net Satış Hasılatının yer alması durumunda;

$$\text{Genel İktisadilik Oranı} = \frac{675.000 \text{ YTL} - 75.000 \text{ YTL}}{425.000 \text{ YTL}} = 1.41 \text{ bulunur.}$$

³⁶⁷ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.629.

³⁶⁸ Vasfi Haftacı, **Temel Muhasebe**, İzmit: KSMMMO Eğitim Yayınları Dizisi-10, 2007, s.60.

³⁶⁹ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1995, s.430.

İkinci hesaplama, ilk hesaplamadan daha yüksek bir genel iktisadilik oranında işaret etmekte ve doğru bir ölçüm yapmaktadır. Çünkü satış indirimleri geliri düzeltme görevini üstlenmekte net satış gelirinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Dolayısı ile satış indirimleri gider arttırıcı bir unsur değil gelir azaltıcı bir unsurdur. Sonuç olarak Genel İktisadilik Oranının hesaplanmasında payda Net Satış Gelirinin yer alması gerekmektedir.

Net satış gelirin ulaşabilmek için 60 Brüt Satışlar hesap kümesi genel toplamından 61 Satış İndirimleri hesap kümesi genel toplamını düşmek gerekir. 61 sayılı bu hesap kümesinin içinde

- 610 Satıştan İadeler(-),
 - 611 Satış İskontoları(-),
 - 612 Diğer İndirimler(-)
- hesapları yer alır³⁷⁰

b) 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar:

İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden sürekli olarak elde edilebilme olasılığı olan gelir ve kârların izlendiği hesap kümesidir.³⁷¹ Bu hesap kümesinde;

- 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
- 642 Faiz Gelirleri
- 643 Komisyon Gelirleri
- 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar
- 645 Menkul Kıymet Satış Kârları
- 646 Kambiyo Kârları
- 647 Reeskont Faiz Gelirleri
- 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları
- 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

hesapları yer alır .³⁷²

c) 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar:

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan ve faaliyet süreci içinde sürekli olarak karşılaşılabilecek beklenmeyen olaylar nedeniyle ortaya çıkan, gelir ve kârlar ile önceki faaliyet

³⁷⁰ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.437.

³⁷¹ Abitter Özulucan, a.g.e., s.508.

³⁷² Türmob, **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, 1-12 Nolu MSUGT, a.g.e, s.218-220.

dönemlerine ait gelir ve kârların izlendiği hesap kümesidir. İşletmenin cari dönem sonuçlarının daha gerçekçi olarak ortaya konması ve daha gerçekçi değerlendirmelerin yapılabilmesi için oluşturulmuş bu hesap kümesinde;

- 671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları
- 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar

hesapları yer alır.³⁷³

311.3 Dönem Açısından Gelir Türleri

Dönem açısından gelir türleri dönem geliri ve dönem dışı gelir olmak üzere ikiye ayrılır.³⁷⁴ Hesap dönemine düşen fakat gelecek hesap döneminde tahsil edilecek gelirlerin iktisadilik ölçümünde dikkate alınması gerekirken, hesap dönemi içinde gelir hesaplarına işlenmiş fakat gelecek dönemin gelirleri olan tutarların iktisadilik ölçümünde dikkate alınmaması gerekir.

a) Dönem Geliri:

Bir hesap dönemi içinde mal ve hizmet satışı karşılığı ve bunun dışında sağlanan değerlerin tutarına dönem geliri denir.³⁷⁵ Dönem içerisinde elde edilen gelirler ilgili gelir hesaplarının alacaklandırılması sureti ile nakden veya hesaben tahsil edilirler.³⁷⁶

Ancak içinde bulunulan hesap dönemini ilgilendirmesine rağmen bedeli tahsil edilemediği için gelir hesaplarına alınmamış gelirlerin tahakkuk ettirilmesi gerekir.³⁷⁷ İsteme hakkı doğmamış, bir alacak hesabına borç yazılarak tahakkuk ettirilmesi uygun olmayan³⁷⁸, bilanço tarihi itibarıyla doğmuş bu gelirlerin, gelir hesaplarına alınmasını sağlayan ve ilgililere kesin borç kaydı yapılamayan alacakları gösteren hesap 181 Gelir Tahakkukları Hesabı'dır.³⁷⁹ Tahsilatı bir sonraki hesap döneminde gerçekleşecek olan ancak bir kısmı cari döneme düşen faiz gelirleri, kira gelirleri, komisyon gelirleri gibi gelirler örnek olarak gösterilebilir.

³⁷³ Abitter Özulucan, a.g.e., s.539.

³⁷⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.94.

³⁷⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.94.

³⁷⁶ Nihat Küçükşavaş, **Genel Muhasebe**, s.324.

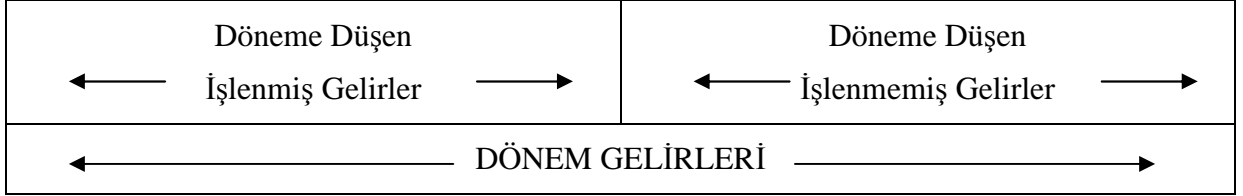
³⁷⁷ Kenan Erkural, a.g.e., s.149.

³⁷⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.385.

³⁷⁹ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.144.

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin cari döneme ait olan kısımlarının ilgili gelir hesabı karşılığında 281 Gelir Tahakkukları hesabına kaydı gerekir.³⁸⁰

Bu açıklamalar ışığında dönem gelirleri şekil 8'deki gibi ifade edilebilir;³⁸¹



Şekil 8: Dönem Gelirleri; Kaynak: Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Avcı Ofset, 6.bs, 2007, s.38'den uyarlanmıştır.

b) Dönem Dışı Gelir:

Bir hesap dönemi içinde gelir hesaplarına işlenmiş olan tutarların o döneme düşmeyen bölümüne dönem dışı gelir denir. Bu tutarlar gelir hesaplarına işlenmişse dönemsonunda gelecek dönem gelirlerine alınarak ilgili gelir hesabından çıkarılır. Eğer gelir elde edildiğinde gelecek döneme ait olan bölümü biliniyorsa, doğrudan gelecek dönem geliri olarak yazılabilir.³⁸² İktisadilik ölçümü açısından bu ikinci duruma ilişkin olarak ayrıca bir muhasebe işlemi yapılmaz.

Dönem dışı gelirlerin belirlenmesinde kullanılan 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının alacağına,

- Tahsil edildiği anda gelecek aylara ait olduğu bilinen gelirler,
- Tahsil edildiği anda ne kadarının gelecek aylara ait olacağı bilinmediği için tamamı gelir hesabına alınan ancak, dönem sonu itibariyle gelire dönüşmediği belirlenen kısmı ilgili gelir hesabından çıkarılan gelirler,
- Bir yıldan uzun dönemlerle ilgili olarak tahsil edilen ve 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına alınmış bulunan gelirlerden zaman geçmesiyle gelecek aya ait gelire dönüşenler

kaydedilir.³⁸³ Peşin tahsil edilmiş gelecek dönemlere ait gelirlere hizmet işleri gelirleri, kira gelirleri abone gelirleri örnek olarak gösterilebilir.

³⁸⁰ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.246.

³⁸¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.38.

³⁸² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.95.

³⁸³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.342.

312. Gider Türleri

312.0 Açıklama

Bir işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapmak zorunda olduğu giderler çok çeşitlidir. Bunların hepsini tek tek ele alıp incelemek oldukça güç olup, giderleri çeşitli açılardan sınıflandırarak incelemek daha olanaklıdır.³⁸⁴ Aşağıda giderler, doğal nitelikleri açısından, üretime etki açısından, dönem açısından ve tekdüzen hesap planı açısından sınıflandırılmıştır.

Dolayısıyla çeşitli açılardan sınıflandırılmış giderler birbirinden farklı olmayıp, ilgi durumları nedeniyle ait oldukları sınıflarda incelenmiştir.

312.1 Doğal Nitelikleri Açısından Gider Türleri

Bu sınıflandırma, giderlerin kaynaklarına ya da ortaya çıkış şekillerine göre bölümlenmesini hedef alır.³⁸⁵ Doğal nitelikleri açısından giderler:

- Malzeme Giderleri,
- Emek Giderleri,
- Dışedim Giderleri,
- Sermaye Giderleri,
- Başka Giderler

olmak üzere beşe ayrılırlar.³⁸⁶

a) Malzeme Giderleri:

İşletme faaliyetlerinde kullanılarak tüketilen maddi yapıya sahip her çeşit malzeme bu grupta yer alır ve aşağıdaki gibi beş türe ayrılabilir.³⁸⁷

- İlk (ham) maddeler,
- Yardımcı maddeler,
- İşletme malzemeleri,
- Ambalaj malzemeleri,
- Kırtasiye ve Büro Malzemeleri.

İlk (ham) Maddeler: Üretilen ürünün bünyesine giren ve hangi ürün veya ürün grubu için ne miktarda kullanıldıkları izlenebilen mobilya üretiminde kereste, iplik üretiminde pamuk ve

³⁸⁴ Selçuk Uslu, a.g.e., s.6.

³⁸⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.66.

³⁸⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.36.

³⁸⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.67.

yün, dokumacılıkta iplik, konfeksiyonda kumaş gibi değerlerdir.³⁸⁸ Ayrıca kimi işletmelerin kendilerine ait hammadde ve gereçler üzerinde boya, apre gibi başka işletmelere yaptırdıkları fason işler için ödenen ücretlerin, işletmeye ait hammadde ve gereçlerin değerini yükseltmesinden dolayı ilk madde giderlerine eklenmeleri gerekir.³⁸⁹

Yardımcı Maddeler: İlk maddelere eklenerek onların mamul haline dönüşmesini sağlayan, mobilya üretiminde çivi, tutkal, çivi, konfeksiyonda iplik, düğme, astar gibi değerlerdir.³⁹⁰

İşletme Malzemeleri: Üretim çalışmalarının düzenli bir biçimde yürütülmesi için tüketilen ancak mamullerin bünyesinde yer almayan makine yağı, temizlik malzemesi, küçük yedek parçalar, kömür, mazot, zımpara, fırça, önlük, maske gibi değerlerdir.³⁹¹

Ambalaj Malzemesi: Üretilen mamullerin ya da ticari malların satışa hazır hale getirilmesi için kullanılmış paketleme kağıdı, kese kağıdı, sandık, koli, palet, naylon malzeme gibi değerlerdir.

Kırtasiye ve Büro Malzemeleri: Kayıt, iletişim ve diğer kullanımlar için tüketilen kağıt, kalem, bilgi işlem sarf malzemeleri gibi değerlerdir.

Dolayısıyla malzeme giderleri, kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için kullanılan ve tüketilen madde, malzeme ve gereçlerin değer olarak tutarındır.³⁹²

b) Emek Giderleri:

Kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan zihin gücü ve el ustalığı ile ilgili ekonomik fedakârlıkların değer olarak tutarındır. Bunlar ister üretimle ilgili isterse ilgisiz olsunlar işletmenin gider hesaplarında yer alırlar.³⁹³

Kurumun işletilebilmesi için çalıştırılan işçilerin brüt ücret, prim, ikramiye, tazminat, sosyal yardım gibi giderleri ile SSK ve işsizlik sigortası işveren primleri gibi işletme tarafından katlanılan giderler İşçi Ücret ve Giderleri olup, kurumun varlığını sürdürebilmek için işletmede çalışan yönetici, teknik eleman, memur, büro elemanı, müstahdem gibi personelin brüt aylık, prim, ikramiye, tazminat, sosyal yardım gibi giderleri ile SSK ve işsizlik

³⁸⁸ Selçuk Uslu, a.g.e., s.45.

³⁸⁹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.19.

³⁹⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.67.

³⁹¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.67.

³⁹² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.36.

³⁹³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.36.

sigortası işveren primleri gibi işletme tarafından katlanılan giderler Memur Ücret ve Giderlerini oluşturur.³⁹⁴

c) Dışedim Giderleri:

Kurum, varlığını sürdürebilmek ve kendini işletebilmek için, işletme dışındaki kuruluşlardan da bir takım hizmetler ve faydalar sağlamak durumundadır.³⁹⁵

Bunlara dışarıya yaptırılan reklam ve tanıtma işleri, dışardan sağlanan, elektrik, su, doğal gaz gibi enerji giderleri, haberleşme, nakliye, sigorta, bakım onarım, danışmanlık, kiralama gibi hizmetler örnek olarak gösterilebilir. Dışedim giderleri dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler olarak da adlandırılır.

d) Sermaye Giderleri:

Kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan sermaye karşılığı borç sermaye faizleri ve amortismanlar gibi değer kullanımlarıdır.³⁹⁶ Kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için alınan borç sermaye nedeniyle katlanılan faiz, kur farkı gibi maliyetler doğrudan doğruya bir varlığı ilgilendiriyorsa o varlığın maliyetine katılabilir. Burada sözkonusu olan sermaye giderleri varlık maliyetine eklenmeyen değer kullanımlarıdır³⁹⁷.

Ayrıca kurumun varlık unsurlarından maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan dönemsel amortismanlar ve tükenme payları da sermaye giderlerini oluştururlar.³⁹⁸

e) Başka Giderler:

Yukarıda sayılanların dışında kalan, kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için mahkeme, noter, aidat giderleri ile gider niteliği taşıyan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi gibi vergi resim ve harçlar başka giderler niteliğindeki değer kullanımlarıdır.

³⁹⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.67.

³⁹⁵ Selçuk Uslu, a.g.e., s.25.

³⁹⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.37.

³⁹⁷ Nihat Küçüksavaş, **Maliyet Muhasebesi**, s.46.

³⁹⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.68.

312.2 Üretime Etki Açısından Gider Türleri

Maliyet muhasebesi açısından ele alındığında gider türleri arasında üretim giderleri ve üretime etkisiz giderler diye bir ayırım yapmak gereklidir.³⁹⁹ Bu gereklilik genel ve kısmi iktisadilik ölçümünün yapılabilmesi için de söz konusudur.

Bu anlamda giderler üretime etki açısından üretime etkisiz ve üretim giderleri diye ikiye ayrılırlar.⁴⁰⁰

a) Üretim Giderleri:

Kurumun işletilebilmesi için kullanılan başka bir deyişle mal ve hizmet üretimine ilişkin her türlü değer kullanımınıdır.⁴⁰¹

Bu giderler bir ürünün üretimine dolaysız ve dolaylı olarak yüklenebilen dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşur. Bu tür giderler mamul satılincaya kadar fayda sağlamaz, bu nedenle üretim tamamlandığında üretim maliyeti üzerinden mamul stoklarına alınırlar.⁴⁰²

b) Üretime Etkisiz Giderler:

Kurumun varlığını sürdürebilmek için gerekli olan, mal ve hizmet üretimi ile ilgisi bulunmayan kullanımların tutarıdır.⁴⁰³

Üretilen mamullerin maliyetine yüklenmeksizin doğrudan doğruya gelir tablosuna yansıtılan, faaliyet giderleri ve dönem giderleri gibi adlar da verilen araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim faaliyetlerinde kullanılan malzeme, emek, dışedim ve başka giderler ile finansman faaliyeti ile ilgili sermaye giderleri üretime etkisiz giderlerdir.

Diğer bir deyişle gelecekte artık fayda sağlamayacak olan, üretim giderlerinin dışındaki tüm değer kullanımları üretime etkisiz giderleridir.⁴⁰⁴

312.3 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Gider Türleri

Türkiye’de 1992 yılında yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planına göre giderler 7 sayılı

³⁹⁹ Selçuk Uslu, a.g.e., s.26.

⁴⁰⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.41.

⁴⁰¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.42.

⁴⁰² Nihat Küçüksavaş, **Maliyet Muhasebesi**, s.47.

⁴⁰³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.42.

⁴⁰⁴ Nihat Küçüksavaş, **Maliyet Muhasebesi**, s.48.

Maliyet Hesap Sınıfında yer almaktadır. Bu hesap sınıfında yer alan gider türü hesap kümeleri 7A ve 7B diye iki seçenek halinde sunulmuştur.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planına göre ayrıca işletmenin esas faaliyeti dışında gerçekleşen olağan ve olağan dışı gider ve zararları ise 6 sayılı Gelir Tablosu Hesapları adlı hesap sınıfında 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, 68 Olağandışı Gider ve Zararlar adlı hesap kümelerinde sınıflandırılmıştır. Genel iktisadilik ölçümü açısından 65 ve 68 sayılı hesap kümelerinin de incelenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında maliyet hesap sınıfı 7A ve 7B seçenekleri ile 65 ve 68 sayılı esas faaliyet dışı gider ve zararlar ele alınıp incelenmiştir.

İşletmeler kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına 7A ve 7B seçeneklerinden birini kullanacaklardır. Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7A seçeneğinde giderler fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler giderlerini çeşit esasına göre sınıflandırılmış 7B seçeneğinde izleyebilirler.⁴⁰⁵ 2008 yılında 7A ve 7B seçeneğinin kullanılmasıyla ilgili üretim, hizmet ve ticaret işletmelerinde maddi sınırlar aşağıdaki gibidir:

- 2007 yılı Aktif Toplamı 1.325.000 YTL' yi veya Net Satışları Toplamı 2.649.900 YTL' yi aşan üretim ve hizmet işletmelerinin, 2008 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmaları zorunlu olup,
- 2007 yılında hem Aktif Toplamı 1.325.000 YTL' nin hem de Net Satışları Toplamı 2.649.900 YTL' nin altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif toplamı ve net satışları toplamı ne olursa olsun ticaret işletmeleri 7/A veya 7/B seçeneklerinden herhangi birini tercih edebileceklerdir.

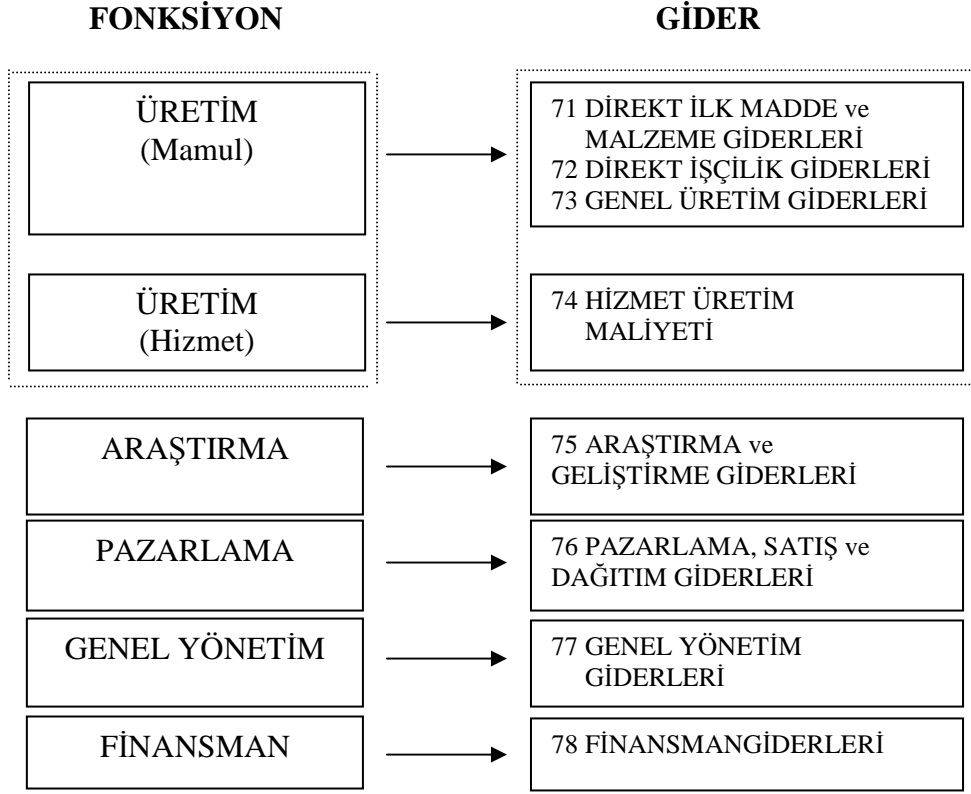
a) Maliyet Hesap Sınıfı 7A Seçeneği:

Bu seçenekte giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre bölümlenmiştir.⁴⁰⁶ Hesap kümeleri ve fonksiyonları şekil 9'daki gibi gösterilebilir.⁴⁰⁷

⁴⁰⁵ Nalan Akdoğan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2000, s.51.

⁴⁰⁶ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.492.

⁴⁰⁷ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.633.



Şekil 9: 7A Hesap Sınıfı: Kaynak: Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005,s.633.

- 71 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri:

Bu kümede yer alan hesaplar üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi ilk madde ve malzemeden ne kadar tüketildiği ekonomik ve teknik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.⁴⁰⁸

Bu kümede,

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma
- 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
- 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

hesapları yer alır.⁴⁰⁹

- 72 Direkt İşçilik Giderleri:

Bu kümede yer alan hesaplar mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.⁴¹⁰

⁴⁰⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.640.

⁴⁰⁹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.75.

⁴¹⁰ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.527.

Bu kümede,

- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma
- 722 Direkt İşçilik Ücret Farkı
- 723 Direkt İşçilik Süre Zaman Farkı

hesapları yer alır.⁴¹¹

- 73 Genel Üretim Giderleri:

Bu kümede yer alan hesaplar işletmenin üretim ve bu üretime bağlı hizmetleri için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.⁴¹²

Bu kümede,

- 730 Genel Üretim Giderleri
- 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
- 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları

hesapları yer alır.⁴¹³

- 74 Hizmet Üretim Maliyeti:

Bu küme hizmet işlemleri ile ilgilidir. Hizmet işlemlerinde 71, 72, 73 numaralı hesap kümelerinde yer alan hesaplar kullanılmaz. Hizmet işletmelerinin üretim maliyetlerinin izlenmesinde kullanılan hesaplar bu kümede yer alır.⁴¹⁴

Bu kümede,

- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma
- 742 Hizmet Üretim Maliyeti Fark

hesapları yer alır.⁴¹⁵

⁴¹¹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.88.

⁴¹² Nalan Akdoğan, a.g.e., s.98.

⁴¹³ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.98.

⁴¹⁴ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.548.

⁴¹⁵ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.109.

- 75 Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

Bu küme, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.⁴¹⁶

Bu kümede,

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma
- 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Fark

hesapları yer alır.⁴¹⁷

- 76 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:

Bu küme, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.⁴¹⁸

Bu kümede,

- 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma
- 762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Fark

hesapları yer alır.⁴¹⁹

- 77 Genel Yönetim Giderleri:

Bu küme, yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.⁴²⁰

Bu kümede,

- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma
- 772 Genel Yönetim Giderleri Fark

hesapları yer alır.⁴²¹

- 78 Finansman Giderleri:

Bu küme, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkı gibi giderlerin izleneceği gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşmaktadır.⁴²²

⁴¹⁶ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.649.

⁴¹⁷ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.121.

⁴¹⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.652.

⁴¹⁹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.128.

⁴²⁰ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.653.

⁴²¹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.136.

Bu kümede,

- 780 Finansman Giderleri
- 781 Finansman Giderleri Yansıtma
- 782 Finansman Giderleri Fark

hesapları yer alır.⁴²³

b) Maliyet Hesap Sınıfı 7B Seçeneği:

7B seçeneğinde ana gider hesapları çeşit esasına göre ;

- 790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 791 İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
- 797 Finansman Giderleri
- 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- 799 Üretim Maliyeti Hesabı

şeklinde sınıflandırılmıştır.⁴²⁴

Bunlardan 790 – 797 numaralı hesaplar, gider çeşitlerinin fiili tutarları üzerinden borç kaydedildiği hesaplardır. 798 numaralı yansıtma hesabı ise dönemsonunda dağıtım tablosu kullanılarak fonksiyon esasına göre yapılacak bölümlenmeden hareketle, üretim giderlerinin 799 numaralı hesaba, dönem giderlerinin de ilgili gelir tablosu hesaplarına yansıtılması sırasında alacak tarafından çalışan hesaptır. Üretimi tamamlanan mamullerin maliyeti 799 numaralı hesaptan çıkarılarak 152 Mamuller hesabı borcuna aktarılır. 799’da kalan borç tutarı ise 151 Yarımamuller-Üretim hesabına aktarılır. Daha sonra 798 numaralı yansıtma hesabı borçlandırılıp, 790-797 numaralı hesaplar alacaklandırılarak kapatılır.⁴²⁵

⁴²² Orhan Sevilengül, a.g.e., s.656.

⁴²³ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.145.

⁴²⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.117.

⁴²⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.117.

c)Esas Faaliyet Dışı Giderler:

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planına göre işletmenin esas faaliyeti dışında gerçekleşen olağan ve olağan dışı gider ve zararları ise 6 sayılı Gelir Tablosu Hesapları adlı hesap sınıfında 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, 68 Olağandışı Gider ve Zararlar adlı hesap kümelerinde sınıflandırılmıştır. Bu hesap kümeleri yansıtma hesapları olmadan çalışmakta dolayısıyla dönem içinde bu hesaplara gider olarak işlem düşülebilmektedir.

- 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar:

İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden dolayı sürekli olarak gerçekleşme olasılığı olan, olağan gider ve zararların izlendiği hesap kümesidir.⁴²⁶ Bu hesap kümesinde;

- 653 Komisyon Giderleri (-)
- 654 Karşılık Giderleri (-)
- 655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)
- 656 Kambiyo Zararları (-)
- 657 Reeskont Faiz Giderleri (-)
- 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)
- 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)

hesapları yer alır.⁴²⁷

- 68 Olağandışı Gider ve Zararlar:

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan ve faaliyet süreci içinde sürekli olarak karşılaşılmaması beklenmeyen olaylar nedeniyle ortaya çıkan gider ve zararlar ile önceki faaliyet dönemlerine ait gider ve zararların izlendiği hesap kümesidir. İşletmenin cari dönem sonuçlarının daha gerçekçi olarak ortaya konması ve daha gerçekçi değerlendirmelerin yapılabilmesi için oluşturulmuş bu hesap kümesinde;

- 680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
- 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)
- 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

hesapları yer alır.⁴²⁸

⁴²⁶ Abitter Özulucan, a.g.e., s.526.

⁴²⁷ Türmob, a.g.e., s.220-222.

⁴²⁸ Abitter Özulucan, a.g.e., s.544.

312.4 Dönem Açısından Gider Türleri

Gelirlerde olduğu gibi giderlerin de belirli bir dönemin giderleri arasında gösterilebilmesi için o dönemde ödenmiş olması zorunlu değildir. Giderlerin belirli bir döneme ilişkin olmaları o dönem için tahakkuklarının yapılmasıyla mümkündür.⁴²⁹

İşlem muhasebesi açısından dönem kavramı ile kastedilen genellikle bir yıllık bir zaman dilimini kapsayan hesap dönemi, maliyet muhasebesi açısından ise işletmeden işletmeye farklı olmakla birlikte genellikle bir aylık zaman dilimini kapsayan maliyet dönemidir. İşlem muhasebesi açısından dönem gideri olan bir tutar, maliyet muhasebesi açısından birden çok maliyet dönemini ilgilendirebilir. Dolayısıyla maliyet muhasebesi ve incelenen dönem açısından dönem dışı gider olabilir.⁴³⁰

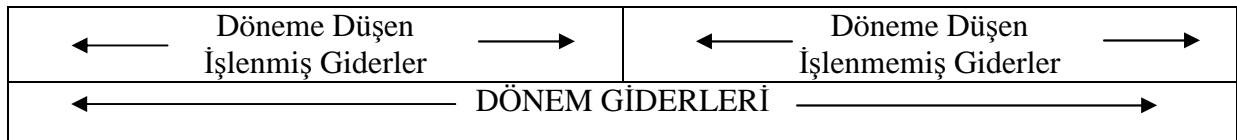
Yine hesap dönemine düşen fakat gelecek hesap döneminde ödenecek giderler iktisadilik ölçümünde dikkate alınırken, hesap dönemi içinde gider hesaplarına işlenmiş fakat gelecek dönemin giderleri olan tutarların iktisadilik ölçümünde dikkate alınmaması gerekir.

Dönem açısından giderler dönem giderleri ve dönem dışı giderler diye ikiye ayrılırlar.⁴³¹

a) Dönem Giderleri:

Kurum varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılıp tüketilen ve o zaman dilimine ait olan değer kullanımlarıdır. Hesap dönemine ait olma koşulu ile bunların işlem muhasebesinin gider hesaplarına işlenip işlenmemesi dönem gideri olma niteliklerini değiştirmez. Eğer bu şekilde hesap dönemine düşen fakat belgesi gelmediği için veya ödeme yapılacak muhatap bulunamadığı için işlenmemiş giderler varsa bunlar hesap dönemine düşen işlenmiş giderlere eklenerek dönem giderlerini oluştururlar.⁴³²

Bu açıklamalar ışığında dönem giderleri şekil 10'daki gibi ifade edilebilir;⁴³³



Şekil 10: Dönem Giderleri; Kaynak: Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Avcı Ofset, 6.bs, 2007, s.38.

⁴²⁹ Nihat Küçüksavaş, **Genel Muhasebe**, s.22.

⁴³⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.37-38.

⁴³¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 38.

⁴³² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 38.

⁴³³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 38.

Dönem giderlerinin döneme düşen işlenmiş giderler bölümü açıktır. Bunlar hem döneme düştükleri hem de işlenmiş oldukları için dönem giderlerinin bulunmasında tutar olarak ele alınmaları yeterlidir.⁴³⁴

Döneme düşen işlenmemiş giderler ise, ekonomik olarak ilgili hesap dönemine düşen fakat belgeleri gelecek hesap döneminde muhasebeye işlenecek olan değer kullanımlarıdır.⁴³⁵ Bu giderler doğmuş fakat henüz alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş, ticari veya diğer borç hesabına karşılık tahakkuk ettirilmesi mümkün olmayan kesinlikle belgeye dayalı kullanımlardır.⁴³⁶

Hesap dönemi içinde yararlanılmış fakat bedelleri ödenmemiş bu giderler, ilgili dönemde ödenmek amacı ile 381 Gider Tahakkukları Hesabı'nda izlenir.⁴³⁷ Böylece bedeli gelecek dönemde ödenmek üzere genellikle hesap döneminin son aylarında yararlanılmış, kira işlemleri, elektrik, su, doğalgaz gibi dış edim giderleri ile ücret tahakkukları gibi giderler ilgili hesap dönemi ile ilişkilendirilmiş olur.

Ödemesi gelecek yıllarda yapılacak olan ve kesinlikle belgeye dayalı giderler 481 Gider Tahakkukları Hesabı'nda izlenir.⁴³⁸

b) Dönem Dışı Giderler:

Bir hesap dönemi içinde işlem muhasebesini gider hesaplarına işlenmiş olan değer kullanımlarının o hesap dönemine düşmeyen tutarına dönem dışı giderler denir. Bunlar gider hesaplarına işlenmişlerse dönemsonunda gelecek dönem giderlerine alınarak ilgili gider hesabından çıkarılarak aktifleştirilirler. Eğer gider ortaya çıktığında gelecek döneme ait olduğu biliniyorsa o zaman doğrudan doğruya gelecek dönem giderlerine yazılırlar.⁴³⁹ İktisadilik ölçümü açısından bu ikinci duruma ilişkin olarak ayrıca bir muhasebe işlemi yapılmaz.

Dönem dışı giderlerin belirlenmesinde kullanılan 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabının borcuna,

- Ödendiği anda gelecek aylara ait olduğu bilinen giderler,

⁴³⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 38.

⁴³⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 39.

⁴³⁶ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.555.

⁴³⁷ Kenan Erkural, a.g.e., s.273.

⁴³⁸ Orhan Sevilengül, a.g.e., s.589.

⁴³⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s. 40.

• Ödendiği anda ne kadarının gelecek aylara ait olacağı bilinmediği için tamamı gider hesabına alınan ancak, dönem sonu itibariyle gidere dönüşmediği belirlenen kısmı ilgili gider hesabından çıkarılan giderler,

• Bir yıldan uzun dönemlerle ilgili olarak yapılan ve 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına alınmış bulunan giderlerden zaman geçmesiyle gelecek aya ait gidere dönüşenler kaydedilir.⁴⁴⁰ Gelecek dönemlere ait ödenmiş olan hizmet işleri giderleri, kira giderleri, abone giderleri ile gider hesaplarına kaydedildiği halde yıl sonunda sarf edilmemiş olan kırtasiye, yakacak ve temizlik malzemesi gibi değerler örnek olarak gösterilebilir.

313. Genel İktisadilik Oranını Ölçme

313.0 Açıklama

Tüm dönem gelirinin tüm dönem giderine oranı olan ve aynı zamanda geniş anlamda bir iktisadilik ölçümü yapan genel iktisadilik;

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{\text{Tüm Dönem Geliri}}{\text{Tüm Dönem Gideri}}$$

olarak ifade edilebilir.

Genel iktisadilik oranının belirlenebilmesi için işletmenin gelir tablosundan gelir ve gider hesapları ile ilgili veriler saptanır. Gelir ve giderlerin dönemin gerçek sonuçlarını yansıtabilmesi için dönem ayırımlarının yapılmış, dönem gelirleri ve dönem dışı gelirler ile dönem giderleri ve dönem dışı giderlerin belirlenmiş olması gerekir. Döneme düşmeyen ve gelir tablosuna yansıtılmayan dönem dışı gelirler genel iktisadilik oranının belirlenmesinde oranın payında bir gelir unsuru olarak yer almazken, döneme düşmeyen ve gelir tablosuna yansıtılmayan dönem dışı giderler oranın paydasında bir gider unsuru olarak yer almayacaktır. Zaten doğru bir dönem ayırımı yapıldıysa gelir tablosu dönem dışı gelirleri ve dönem dışı giderleri yansıtmayacaktır.

Gelir tablosundan elde edilen Net Satış Hasılatına, 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ile 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar ilave edilerek Tüm Dönem Geliri belirlenecektir.

⁴⁴⁰ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.342.

Oranın paydasında yer alan Tüm Dönem Giderlerini ise gelir tablosunda 62 Satışların Maliyeti, 63 Faaliyet Giderleri, 65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, 66 Finansman Giderleri ile 68 Olağandışı Gider ve Zararlar toplamı oluşturur.

Bu durumda gelir tablosu hesap kümeleri kullanılarak genel iktisadilik ölçümü yapılırken aşağıdaki formülden yararlanır.

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{\text{Net Satışlar} + 64 + 67}{62 + 63 + 65 + 66 + 68}$$

Dönemin üretim miktarı ile dönemin satış miktarının eşit olduğu yani net stok değişiminin olmadığı ve üretim miktarının satış miktarından az olduğu net stok azalışı durumlarında yukarıdaki formül kullanılır.

Ancak genel iktisadilik oranı hesaplanırken dikkate alınması gereken önemli bir husus net stok artışıdır. Dönemin üretim miktarı ile dönemin satış miktarı arasındaki farklılık işletmenin gerçek iktisadilik başarısını belirleme açısından önem arz etmektedir. En düşük giderle en yüksek gelir elde etme amacını ölçen genel iktisadilik bir yandan giderlerin büyüklüğü ile ilgilenirken, diğer yandan bu giderlerle elde edilen gelirleri yani satış başarısını dikkate almaktadır. Üretim miktarının, satış miktarından büyük olduğu durumda dönemsonu mamul stoku, dönem başı mamul stokuna göre yüksek olur ve satılmayan bu birimlerin maliyetlerinin bir başarısızlık unsuru olarak dönemin net satışlarından düşülmesi gerekir. Net satışlarda bu düzeltme yapılmazsa iktisadilik oranı sürekli olarak 1'den büyük hesaplanır, dolayısıyla dönemde kullanılan tüm kaynakların gelir getirme gücü ölçülememiş olur.

Örnek olarak bir işletmede dönemin üretim miktarının 1000 birim, satış miktarının 600 birim olduğu varsayılırsa, bu durumda 600 birimin satış gelirini 600 birimin maliyetine yani satışların maliyeti rakamına oranlamak o dönemin iktisadilik başarısını ölçme açısından yanıltıcı olabilir. Çünkü bu durumda oran 1'den büyük hesaplanacak ve işletmenin iktisadi çalıştığı sonucuna varılacaktır. Aslında dönemin üretim açısından çıktısı 1000 birimdir. İşletme bu 1000 birimin ancak 600 birimini satışa çevirebilmiş, 400 birimlik ürünü o dönemde satamamıştır. O dönem açısından iktisadilik oranının bu 400 birimlik satış başarısızlığını yansıtması gerektiği düşünülecek olursa genel iktisadilik oranının payında 400 birimlik dönemsonu mamul stokunun maliyet bedeliyle olumsuz bir unsur olarak dikkate alınması gerekir. Bu durum aşağıda bir örnek yardımıyla açıklanmıştır:

| | |
|-----------------------------------|---------------------------------|
| Dönembaşı Mamul Stoku : 0 | Birim Üretim Maliyeti : 2 TL/br |
| Üretim Miktarı : 1000 birim | Birim Satış Fiyatı : 3 TL/ br |
| Satış Miktarı : 600 birim | Dönem Giderleri : 600 TL |
| Dönemsonu Mamul Stoku : 400 birim | Dönem Gelirleri : 700 TL |

Örnek verilere göre satılmayan 400 birim stok dikkate alınmazsa genel iktisadilik oranı aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{1800 + 700}{1200 + 600} = 1.38$$

Sonuç işletmenin iktisadi çalıştığı anlamına gelecektir.

Satılmayan 400 birim stoku dikkate alıp genel iktisadilik oranının payında olumsuz bir unsur olarak değerlendirirsek oran aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{[1800 - (400 \times 2)] + 700}{1200 + 600} = 0,94$$

1'den küçük hesaplanan bu sonuç, işletmenin gerçekte iktisadi olarak çalışmadığının göstergesidir. Sonuç olarak kârlı olarak gözükken bu işletmenin dönem açısından iktisadi olarak çalışmadığı rahatlıkla söylenebilir. Dönemsonu mamul stokunun dönembaşı mamul stokundan büyük olduğu bu durumda genel iktisadilik formülünü aşağıdaki şekilde yazılır:

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{[\text{Net Satışlar} - (\text{Net Stok Artışı})] + 64 + 67}{62 + 63 + 65 + 66 + 68}$$

Dönemin üretim miktarının satış miktarından küçük olması durumunda genel iktisadilik oranını hesaplarken herhangi bir düzeltme işlemine gerek duyulmaz. Bu durum aşağıda bir örnek yardımıyla açıklanmıştır:

| | |
|---------------------------------|---------------------------------|
| Dönembaşı Mamul Stoku : 100 | Birim Üretim Maliyeti : 2 TL/br |
| Üretim Miktarı : 1000 birim | Birim Satış Fiyatı : 3 TL/ br |
| Satış Miktarı : 1100 birim | Dönem Giderleri : 600 TL |
| Dönemsonu Mamul Stoku : 0 birim | Dönem Gelirleri : 700 TL |

Örnek verilere göre dönemde üretim miktarından fazla satılan 100 birim stok satış bedeliyle Net Satışlar içinde, maliyet bedeliyle de Satışların Maliyeti içinde gözükür ve genel iktisadilik oranı aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Genel İktisadilik} = \frac{3300 + 700}{2200 + 600} = 1.42$$

Oran, kârlı olarak gözüken bu işletmenin dönem açısından iktisadi olarak çalıştığını ifade eder.

Sonuç olarak genel iktisadilik ölçümü yaparken işletmenin ölçüm yapılan döneme ait gelir tablosuyla birlikte dönembaşı ve dönemsonu bilançosundaki mamuller hesabı tutarının da dikkate alınması gerekir.

313.1 Genel İktisadilik Oranını Ölçme Uygulaması

Türkiye’de çimento sektöründe faaliyet gösteren Türk-Yabancı ortaklığı olan bir işletmenin 2008 yılı Şubat ayı dönemine ait faaliyet bilgileri aşağıdaki gibidir;

| Ürün | Üretim Miktarı (ton) | Satış Miktarı (ton) |
|-------------|----------------------|---------------------|
| Çimento | 100.000 | 96.000 |
| Hazır Beton | 64.000 | 64.000 |

İşletmenin 2008 yılı şubat ayı dönembaşı ve dönemsonu bilançosundan alınan mamuller hesabıyla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

| Şubat Ayı | Dönembaşı Bilançosu (TL) | Dönemsonu Bilançosu (TL) | Net Stok Artışı (TL) |
|---------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------|
| 152 Mamuller | 54.000 | 242.000 | 188.000 |
| 152 01 Çimento | 47.000 | 235.000 | 188.000 |
| 152 02 Hazır Beton | 7.000 | 7.000 | 0 |

2008 yılı Şubat ayı Gelir Tablosundan elde edilen tüm dönem geliri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

| | | ÇİMENTO | HAZIR BETON | TOPLAM |
|---------------------------|-----------------------------------|----------------------|--------------------|----------------------|
| İşletme Geliri | 60 BRÜT SATIŞLAR | 11.000.000.- | 4.300.000.- | 15.300.000.- |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 10.000.000.- | 4.300.000.- | 14.300.000.- |
| | 601 Yurtdışı Satışlar | 1.000.000.- | ---- | 1.000.000.- |
| | 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) | (1.630.000.-) | (600.000.-) | (2.230.000.-) |
| | 610 Satış İadeleri (-) | (130.000.-) | ---- | (130.000.-) |
| | 611 Satış İskontoları (-) | (1.500.000.-) | (600.000.-) | (2.100.000.-) |
| | NET SATIŞLAR | 9.370.000.- | 3.700.000.- | 13.070.000.- |
| İşletme Dışı Gelir | 64 DİĞER F.O.G.VE KÂRLAR | | | 800.000.- |
| | 642 Faiz Geliri | | | 240.000.- |
| | 643 Komisyon Geliri | | | 65.000.- |
| | 647 Reeskont Geliri | | | 80.000.- |
| | 646 Kambiyo Kârları | | | 360.000.- |
| | 649 Diğer F.O.G ve Kârlar | | | 55.000.- |
| | 67 OLAĞANDIŞI G.VE KÂRLAR | | | 13.000.- |
| | 679 Diğer Olağandışı G. ve Kârlar | | | 13.000.- |
| | TÜM DÖNEM GELİRİ | | | 13.883.000.- |

İşletmenin esas faaliyet giderleri ile esas faaliyet dışı giderleri ile ilgili bilgiler 2008 yılı şubat ayı gelir tablosundan aşağıdaki şekilde saptanmış ve tüm dönem gideri rakamına ulaşılmıştır.

| | | |
|------------------------------------|--|--------------------|
| | 62 SATIŞLARIN MALİYETİ | 6.752.000.- |
| | 620 Satılan Mamüller Maliyeti | 6.752.000.- |
| FAALİYET GİDERLERİ | 63 FAALİYET GİDERLERİ | 2.700.000.- |
| | 631 Pazarlama,Satış ve Dağıtım Giderleri | 800.000.- |
| | 632 Genel Yönetim Giderleri | 1.900.000.- |
| | 66 FİNANSMAN GİDERLERİ | 20.000.- |
| | 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri | 20.000.- |
| ESAS FAALİYET DIŞI GİDERLER | 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERVE ZARARLAR | 365.000.- |
| | 654 Karşılık Giderleri | 15.000.- |
| | 656 Kambiyo Zararları | 130.000.- |
| | 657 Reeskont Faiz Giderleri | 60.000.- |
| | 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar | 160.000.- |
| | 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 34.000.- |
| | 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları | 20.000.- |
| | 689 Diğer Olağandıışı Gider ve Zararlar | 14.000.- |
| | TÜM DÖNEM GİDERİ | 9.871.000.- |

Bu işletmenin 2008 yılı şubat ayı genel iktisadilik oranın belirlenmesi için aşağıdaki gibi bir genel iktisadilik çizelgesi düzenlenebilir.

| GENEL İKTİSADİLİK ÇİZELGESİ | | TOPLAM |
|------------------------------------|--|---------------------|
| | 60 BRÜT SATIŞLAR | 15.300.000.- |
| | 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) | (2.230.000.-) |
| 1 | NET SATIŞLAR | 13.070.000.- |
| 2 | 64 DİĞER F.O.G.VE KÂRLAR | 800.000.- |
| 3 | 67 OLAĞANDIŞI G.VE KÂRLAR | 13.000.- |
| 1+2+3 | TÜM DÖNEM GELİRİ | 13.883.000.- |
| | | |
| 1 | 62 SATIŞLARIN MALİYETİ | 6.752.000.- |
| 2 | 63 FAALİYET GİDERLERİ | 2.700.000.- |
| 3 | 66 FİNANSMAN GİDERLERİ | 20.000.- |
| 4 | 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERVE ZARARLAR | 365.000.- |
| 5 | 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 34.000.- |
| 1+2+3+4+5 | TÜM DÖNEM GİDERİ | 9.871.000.- |
| | | |

Bu işletmenin genel iktisadilik oranı net stok artışını da dikkate alarak ;

$$\text{Genel İktisadilik Oranı} = \frac{(13.070.000 - 188.000) + 800.000 + 13.000}{9.871.000.-} = 1.38 \text{ olarak hesaplanır.}$$

1.38 olarak bulunan bu oran 1 den büyük olduğu için bu işletmenin genel olarak iktisadi çalıştığı görülmektedir. İktisadilik ölçümü yapılan işletmenin dönem başı ve dönem sonu stoklarındaki değişimlerin çok olmadığı varsayılırsa net stok artışının genel iktisadilik oranını çok değiştirmeyeceği söylenebilir. Yukarıdaki oranın hesaplanmasında net stok artışı dikkate alınmasaydı oran 1,40 olarak hesaplanacaktı. Günümüzde işletmelerin çoğunun stoksuz üretim ilkesini benimsediği düşünülecek olursa net stok değişiminin az miktarlarda olması iktisadilik ölçümünün rakamsal anlamını çok değiştirmeyecektir.

Bu oranın daha anlamlı yorumlanabilmesi için işletmenin geçmiş aylar iktisadilik oranları ya da bu oranların ortalamaları karşılaştırma ölçüsü olarak kullanılabilir gibi, bağlı bulunulan sektörün iktisadilik ortalaması da bir karşılaştırma ölçüsü olarak kullanılabilir. Bir başka karşılaştırma ölçüsü de işletmenin hedeflediği tüm dönem geliri ile tüm dönem giderinin oluşturduğu genel iktisadilik oranıdır. İşletmenin ilgili dönem bütçelenmiş bilanço ve bütçelenmiş gelir tablosundan elde edilecek verilerle hesaplanan hedef iktisadilik oranı, gerçekleşen iktisadilik oranı ile karşılaştırılarak hedeflere ulaşılabilir derecesini de ölçecektir.

32. KİSMİ İKTİSADİLİĞİ ÖLÇME

320. Genel Açıklama

Dar anlamda sanayi işletmeleri açısından kısmi iktisadik, belirli bir dönemde elde edilen net işletme gelirinin aynı dönemde oluşan satışların maliyetine oranlanmasıdır. Bu anlamı ile kısmi iktisadiliğin ölçümünde oranın payında yer alan gelirlerin üretilen mal ve hizmetlerin satışı ve üretimle ilgili diğer işlemler karşılığında işletmeye sağlanan işletme geliri, paydada yer alan giderlerin ise üretime etkili gider olmasının önemine dikkat çekilmiştir.⁴⁴¹

Kısmi iktisadilik kavramı, gelir tanımına dahil olan ve işletmeye akan tüm gelir unsurlarını değil sadece net işletme geliri unsurlarını göz önüne almakta, gider tanımında da tüm gider unsurlarını kapsamına almayıp üretime etki eden giderleri dikkate almakta ve dar anlamda bir ölçüm yapmaktadır.

⁴⁴¹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümleri**, s.62.

Genel iktisadilik oranının belirlenebilmesi için gerekli verilerden hareketle kısmi iktisadilik oranı ölçülebilir. Bunun için işletme geliri ve satış maliyetini oluşturan unsurların genel iktisadilik çizelgesinde belirlenmesi gerekir.

Kısmi iktisadilik oranının ölçümünde oranın payını oluşturan işletme geliri türleri ile paydasını oluşturan maliyet türleri çeşitli açılardan ele alınıp sınıflandırılabilir.

321. İşletme Geliri Türleri

Üretilen mal ve hizmetlerin satışı ile üretimle ilgili diğer işlemler karşılığında işletmeye sağlanan değerlere işletme geliri denir. İşletme geliri kendi içinde satış gelirleri, yan gelirler, ve işletmenin aktifleştirilen üretimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.⁴⁴²

- Satış Gelirleri; ticari mal, mamul ve hizmet satışı karşılığı sağlanan değerlerden oluşmaktadır.

- Yan Gelirler; üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kırıntı, döküntü, hurda gibi maddelerin satışından elde edilen değerlerden oluşmaktadır.

- İşletmenin Aktifleştirilen Üretimi; işletmenin kendisi için yaptığı ve maliyeti ile aktifleştirdiği ya da gider yazdığı üretimdir.

Satış gelirleri, yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerler ile yurt dışına satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerden oluşur. Bu gelirler, Tekdüzen Hesap Planında 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde 600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar hesaplarında izlenir.⁴⁴³

Yan gelirler ve işletmenin aktifleştirilen üretimi ise Tekdüzen Hesap Planında 60 Brüt Satışlar hesap kümesinde 602 Diğer Gelirler Hesabı'nda izlenir.⁴⁴⁴

Kısmi iktisadilik ölçümünde de genel iktisadilik ölçümünde olduğu gibi satış gelirleri brüt tutarlar üzerinden belirlenip oranın payında yer alırsa hatalı ölçüme neden olabilir. Dolayısı ile gelir azaltıcı bir unsur olan ve geliri düzeltme görevini üstlenen 61 Satış İndirimleri tutarlarının net işletme gelirinin yani net satışların hesaplanmasında dikkate alınması gerekecektir.

⁴⁴² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.92.

⁴⁴³ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül, a.g.e., s.430.

⁴⁴⁴ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.93.

Net satışlara ulaşabilmek için 60 Brüt Satışlar hesap kümesi genel toplamından 61 Satış İndirimleri hesap kümesi genel toplamı düşülür. Satış indirimleri hesap kümesinin içinde

- 610 Satıştan İadeler(-),
 - 611 Satış İskontoları(-),
 - 612 Diğer İndirimler(-)
- hesapları yer alır.⁴⁴⁵

Sonuç olarak kısmi iktisadilik oranının hesaplanmasında da oranın payında Net Satışların yer alması gerekmektedir.

322. Maliyet Türleri

322.0 Açıklama

Maliyet türleri, mal ve hizmet üretimi için kullanılan değerlerin çeşitli açılardan ayrıldığı bölümlere verilen adlardır. Aslında tüm ayrımlarda aynı maliyet tutarından hareket edilir. Aynı maliyet tutarı, değişik şekillerde türlere ayrılır. Maliyet türlerini belirleme ve ortaya koyma işletme muhasebesinin en önemli görevlerinden birisidir.⁴⁴⁶ Aşağıda maliyetler, doğal nitelikleri açısından, tekdüzen hesap planı açısından ve iktisadiliği ölçme açısından sınıflandırılmış, ait oldukları sınıflarda incelenmiştir.

322.1 Doğal Nitelikleri Açısından Maliyet Türleri

Doğal nitelikleri açısından maliyet türleri, doğal gider türlerine paralel olarak ;

- Malzeme Maliyeti,
- İşçilik Maliyeti,
- Dışedim Maliyeti,
- Sermaye Maliyeti,
- Başka Maliyetler

olmak üzere beşe ayrılır.⁴⁴⁷

a) Malzeme Maliyeti:

Bir maliyet dönemine düşen madde ve gereç sarflarının üretime etkili olan bölümü malzeme maliyetini ifade eder.

⁴⁴⁵ Yusuf Sürmen, **Muhasebe-1**, s.347.

⁴⁴⁶ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümleri**, s.65.

⁴⁴⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.48.

Ayrıca kimi işletmeler kendilerine ait hammadde ve gereçler üzerinde üçüncü kişilere boya, apre gibi fason işler yaptırırlar. Bunlar için katılan fason işçilik, hammadde ve gereçler üzerinde değer yükseltici bir değişiklik yaptığından malzeme maliyetine katılır. Buna göre malzeme maliyeti, mal ve hizmet üretiminde kullanılan, hammaddeler, yardımcı maddeler, işletme malzemeleri ve başka madde ve gereçler ile bunlar için katılan fason işçiliğin toplamından oluşur.⁴⁴⁸

Bir sanayi işletmesinde şekil ve yapı değiştirerek yeni bir mamulün yapısına katılan ya da üretimde kullanılan madde ve malzemeler çok çeşitlidir. Bu konuda en genel sınıflandırma, işletmede kullanılan malzemelerin dolaysız ve dolaylı ayrımıdır.⁴⁴⁹

- *Dolaysız Malzeme*; üretim sırasında mamulün bünyesine katılan, mamulün temelini oluşturan ve doğrudan saptanması maliyeti hesaplama açısından gerekli, teknik bakımdan olanaklı, ekonomik bakımdan da anlamlı olan ilk (ham) madde ve malzemelerden oluşur.⁴⁵⁰ Ayrıca, ilk madde ve malzeme ile ilgili dışarıya yaptırılan ham iplik ya da kumaşın boyatılması gibi fason işlerin ücretleri de dolaysız malzeme maliyetinin içine katılır.⁴⁵¹

Dolaysız malzemeler;

- İlk madde ve malzemeler,
- Montaj parçaları

olmak üzere iki ana grupta toplanabilir.⁴⁵²

Bazı işletmeler için dolaysız malzeme, işçilik, makine ve alet edevat kullanarak bir başka yapıya dönüştürdükleri yani mamul haline getirdikleri ilk maddelerdir.⁴⁵³

İlk madde ve malzemeler doğadan çıkarılarak ilk halleri ile bir sonraki aşamada dolaysız malzeme olmak için çeşitli endüstrilerde işlenen hammaddelerdir. İplik üretiminde pamuk, un üretiminde buğday, demir çelik sanayinde demir, bakır, alüminyum cevheri, kereste üretiminde tomruk ve odun tipik örneklerdir.

Nihai mamul üretiminde önceki aşamada üretilmiş işlenmiş maddeler bu sefer çeşitli endüstriler için dolaysız malzeme haline dönüşürler. Konfeksiyon üretiminde kumaş, kumaş üretiminde iplik, ekmek gibi gıdaların üretiminde un, boru, profil, sac levha gibi sınıai

⁴⁴⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.49.

⁴⁴⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.102.

⁴⁵⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.102.

⁴⁵¹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.138.

⁴⁵² Selim Pazarçeviren, a.g.e, s.30.

⁴⁵³ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.94.

malzemeler için işlenmiş demir, bakır, kurşun ve alüminyum, mobilya üretiminde kereste tipik örneklerdir.

Bazı işletmeler için de belli bir işlemde geçmiş ve başka işletmelerce üretilmiş mamul parçalar, o işletmeler için montaj ile kendi mamulleri haline getirilmek üzere dolaysız malzemeleri oluştururlar.⁴⁵⁴

Montaj parçaları, ara ve nihai ürünleri oluşturan parçalardır. Montaj parçaları ana ve alt montaj parçalarından oluşmaktadır.⁴⁵⁵ Otomobil gibi bir nihai üründe şanzuman, motor, diferansiyel, şase, direksiyon, kaporta ana montaj parçaları iken, şanzumanı oluşturan şanzuman kutusu, anamil, ayırma çatalı miller, şanzuman bağlantısı alt montaj parçalarına örnektir.⁴⁵⁶

- *Dolaylı Malzeme*; üretim sırasında mamulün bünyesine katılan fakat mamulün içinde miktar ve değer olarak az ölçüde yer alan maddeler ile üretimde kullanılan fakat mamulün içine girmeyen malzemelerden oluşur.⁴⁵⁷

Dolaylı malzemeler, yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri olmak üzere iki ana grupta toplanabilir.

Üretilen mamule miktar ve değer olarak az ölçüde katılan üretim içinde küçük miktarlarda bulunan, doğruca saptanması teknik bakımdan olanaklı olsa da ekonomik bakımdan anlamlı olmayan maddeler yardımcı maddeleri oluşturur.⁴⁵⁸ Bu tür maddeler genellikle ürünü tamamlama görevi görerek, bu görevi dolaysız malzemeleri bağlamak, kuvvetlendirmek, yapıştırmak, onlara sarılmak, sürülmek, karıştırılmak, parlatmak, korumak gibi yollarla yerine getirirler. Tela, düğme, astar, iplik, çivi, tutkal, cila, paslanmayı önleyici maddeler yardımcı madde çeşitlerine örnek gösterilebilir.⁴⁵⁹

Üretim işleminin yürütülmesi amacı ile kullanılan fakat mamul bünyesi içine girmeyen makine yedek parçaları, bakım onarım malzemeleri, yakıt maddeleri gibi çeşitli madde ve malzemeler işletme malzemelerini oluşturur. Üretim faaliyeti sırasında kullanılan üretimle ilgili makine yağları, benzin mazot gibi yakıt maddeleri, makine ve tesisat yedek parçaları,

⁴⁵⁴ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.94.

⁴⁵⁵ Ahmet Vecdi Can, a.g.e., s.20

⁴⁵⁶ Selim Pazarçeviren, a.g.e, s.31.

⁴⁵⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.102.

⁴⁵⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.103.

⁴⁵⁹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.95.

küçük alet, takım ve teçhizatlar, elektrik malzemeleri, temizlik maddeleri, ambalaj malzemeleri örnek olarak verilebilir.⁴⁶⁰

b) İşçilik Maliyeti:

Bir maliyet dönemine düşen emek giderlerinin üretime etkili olan bölümü işçilik maliyetini ifade eder.

İşçilik maliyeti, mal ve hizmet üretiminde doğruca ya da dolaylı olarak kullanılan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik fedakârlıkların değer olarak tutarındır.⁴⁶¹

Bir sanayi işletmesinde bu maliyet dört öğeden oluşmaktadır. Bunlar dolaysız işçilik, dolaylı işçilik, çeşitli nedenlerden ötürü ortaya çıkan boş geçen zaman, ücret eklerinden dolayı ortaya çıkan emeğe ilişkin diğer maliyetlerdir. Bununla birlikte boş geçen zaman ve emeğe ilişkin diğer maliyetlerin önemli bir bölümü dolaylı işçilik içerisinde sınıflandırılabilir.⁴⁶²

- *Dolaysız İşçilik;* mamullerin üretiminde doğrudan doğruya kullanılıp mamullere doğrudan doğruya yüklenebilen ve işletmenin ana üretim maliyet yerlerinde oluşan zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik özverilerin toplamından oluşur. Üretken işçilik, yapıcı işçilik gibi adlar da verilen bu işçilik türü el emeği, alın teri ve göz nuru ile hammadde ve gerece şekil vermek biçiminde olabileceği gibi bir makinenin başında durarak onu fiilen yönetmek biçiminde de ortaya çıkabilir.⁴⁶³ En tipik özelliği hangi mamul için ne kadar çalışıldığının kolaylıkla hesaplanabilmesi ve dolayısı ile mamule doğrudan yüklenebilmesidir. Presleme maliyet yerinde otomobillerin kapı sacını şekillendiren işçilerin ücretleri, torna maliyet yerinde, döküm parçasını makine dişlisi haline getiren işçilerin ücretleri örnek olarak verilebilir.⁴⁶⁴

- *Dolaylı İşçilik;* genellikle üretimde doğrudan doğruya kullanılmayan, doğruca kullanılsa da mamullere bir takım dağıtım ölçüleri kullanılarak yüklenebilen zihin gücü, beden gücü ya da el ustalığı ile ilgili ekonomik özverilerin toplamından oluşur.⁴⁶⁵ Özet olarak, dolaysız işçilik maliyetlerinin dışında kalan işçilik maliyetlerini kapsamaktadır. Bakım onarım, temizlik, nakliye gibi yardımcı ve destek faaliyetlerde bulunan işçi ücretleri, üretim

⁴⁶⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.96.

⁴⁶¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.50.

⁴⁶² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.146.

⁴⁶³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.147.

⁴⁶⁴ Selim Pazarçeviren, s.67.

⁴⁶⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.148.

yerlerinde yönetsel göreve sahip ustabaşı, şef, sorumlu gibi kişilerin ücretleri ile, dolaysız işçiliklerin boş geçen zaman ve ücret ekleri örnek olarak gösterilebilir.⁴⁶⁶

Üretimde çalışan dolaysız işçilerin, herhangi bir mal ve hizmet için makine arızası, iş bekleme gibi nedenlerle ortaya çıkan boşa geçen çalışılmayan zamanlar için hesaplanan ücretler dolaylı işçilik olup⁴⁶⁷, cereyan kesilmesi, yangın, su baskını, grev ve lokavt gibi yöneticilerin elinde olmayan nedenlerle ortaya çıkan boş geçen zamanla ilgili ödenen ücretler kâr zarar hesabına atılıp, sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.⁴⁶⁸

Dolaysız işçilere çıplak ücret dışında verilen, yasal ve isteğe bağlı SSK işveren primi, hafta tatili, bayram tatili, fazla mesai, ikramiyeler, sosyal yardımlar gibi çeşitli ekler dolaylı işçilikler içerisinde yer alırlar.⁴⁶⁹

c) Dışedim Maliyeti:

Bir maliyet dönemine düşen dışedim giderlerinin üretime etkili olan bölümü dışedim maliyetini ifade eder.

Buna göre dışedim maliyeti, mal ve hizmet üretimi için dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin değer olarak tutarır.⁴⁷⁰

Üretimle ilgili olan dışedim maliyetlerine;

- Dışarıdan sağlanan elektrik, su, gaz giderleri,
- Dışarıdan sağlanan haberleşme giderleri; telefon, faks, internet, kargo gibi,
- Dışarıdan sağlanan bakım onarım giderleri,
- Dışarıdan sağlanan taşıeron giderleri; personel taşıma, yemek, temizlik gibi hizmetler,
- Üçüncü kişilerden kiralama; fabrika bina kirası, makine teçhizat kirası, filo araç kiralrı gibi değer kullanımları,
- Dışardan sağlanan sigorta hizmeti giderleri, fabrika yangın, deprem, hırsızlık sigortası gibi değer kullanımlarına ilişkin maliyetler örnek olarak gösterilebilir.⁴⁷¹

⁴⁶⁶ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.162.

⁴⁶⁷ Selim Pazarçeviren, a.g.e., s.67.

⁴⁶⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.148.

⁴⁶⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.149.

⁴⁷⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.50.

d) Sermaye Maliyeti:

Bir maliyet dönemine düşen sermaye giderlerinin üretime etkili olan bölümü sermaye maliyetini ifade eder.

Üretim faaliyeti içinde kullanılan yabancı kaynaklara ödenen faizler ve üretim faaliyeti içinde kullanılan bina, makine, teçhizat, bilgi işlem malzemeleri ve diğer amortisman tabi kıymetler için ayrılan amortismanlar sermaye maliyetini oluştururlar.

Bunların dışında muhasebeye yasal açıdan gider yazılamayan hesapsal faiz, hesapsal amortisman gibi ek maliyetler istenirse sermaye maliyeti olarak dikkate alınabilir.⁴⁷²

e) Başka Maliyetler:

Bir maliyet dönemine düşen başka giderlerinin üretime etkili olan bölümü başka maliyetleri ifade eder.

Buna göre başka maliyet, malzeme, işçilik, dışedim ve sermaye maliyetinin dışında kalıp da mal ve hizmet üretimine etkili olan gider niteliği taşıyan fabrika binası emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, damga vergisi gibi vergi resim ve harçlar ile işçi lojman giderleri, yemekhane giderleri, sosyo-kültürel destekler gibi değer kullanımlarından oluşur.

322.2 Tekdüzen Hesap Planı Açısından Maliyet Türleri

Doğal nitelikleri açısından gider ve maliyet türleri sınıflandırması 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan temel mali tabloların düzenlemesi ve sunulması başlığı altındaki Satışların Maliyeti Tablosundaki ifadelerde benimsenmiştir. Satışların Maliyeti Tablosunda üretimle dolaysız ve dolaylı olarak ilgili olan değer kullanımları Üretilen Mamul Maliyeti ifadesi ile aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

ÜRETİM MALİYETİ

A. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

B. Direkt İşçilik Giderleri

C. Genel Üretim Giderleri

D. Yarı Mamul Kullanımı

1. Dönem Başı Stok(+)

2. Dönem Sonu Stok (-)

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ

⁴⁷¹ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.326-329.

⁴⁷² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.51.

Bu tabloda yer alan Üretilen Mamul Maliyeti satırındaki “Maliyet” ifadesi işletmenin varlığını sürdürebilmesi ve işletilebilmesi için gerekli olan değer kullanımlarından işletmenin işletilebilmesi için gerekli olan değer kullanımlarına işaret etmektedir.

Dolayısıyla çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe yazınında yer alan maliyet ve gider kavramlarının ayırımlarına ilişkin açıklamalar dikkate alındığında 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde bu kavramların iç içe geçtiği görülmektedir.

Aslında dolaysız madde ve malzeme, dolaysız işçilik ve üretim ortak maliyetlerinin toplamından oluşan üretime yüklenen maliyetler Tebliğ’de direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ayırımıyla ve gider ifadeleriyle tanımlanmış, bu unsurların toplamalarında da “maliyet” ifadesi kullanılmıştır. Gider ve maliyet kavramlarının bunların üretimle ilişkisine göre farklılaştığı kabul edilmiş, fakat ifadelerde birlik sağlanamamıştır.

Bu kavram kargaşası, “Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” yerine “Dolaysız Malzeme Maliyeti”, “Direkt İşçilik Giderleri” yerine “Dolaysız İşçilik Maliyeti”, “Genel Üretim Giderleri” yerine “Üretim Ortak Maliyeti” ifadelerinin kullanılması ile giderilebilir, böylece gider ve maliyet kavramlarının anlam farklılıkları uygulama da da ortaya konabilir.

Bu itibarla Tebliğ’de işletmenin işletilebilmesi için yani üretim faaliyetinin yerine getirilebilmesi için kullanılıp tüketilen ve süreç sonunda üretime yüklenen değer kullanımları direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olup bu ayırım Tekdüzen Hesap Planı açısından ortaya çıkmaktadır.

Satışların maliyeti tablosunun ilk üç satırını oluşturan bu unsurlar Tekdüzen Hesap Planı’nda 7 Numaralı Maliyet Hesap Sınıfında yer alan 7 A seçeneğindeki 71, 72 ve 73 sayılı hesap kümelerindeki direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Gider ve maliyet kavramlarındaki kargaşa burada da ortaya çıkmakta 7 sayılı hesap sınıfı “Maliyet Hesap Sınıfı” olarak tanımlanmakta, hesap sınıfı içindeki hesap kümesi ve hesaplarda ise gider ifadesi kullanılmaktadır.

7 B seçeneğinde ise üretime etkili değer kullanımları 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabı ve gider dağıtım tablosu aracılığı ile 799 Üretim Maliyeti Hesabına yansıtılmakta burada da üretimle ilgili değer kullanımları için “Maliyet” ifadesi kullanılmaktadır.

Alman yaklaşımında önce gider sonra maliyet, anglosakson yaklaşımda önce maliyet sonra gider yaklaşımlarının ikisini de benimsemeyen Tekdüzen Hesap Planı, üretimle ilgili

değer kullanımlarını “maliyet” ifadesi ile tanımlaması nedeniyle gider ve maliyet kavramlarının ayırımında Alman yaklaşımına daha yakın durmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı açısından maliyetler,

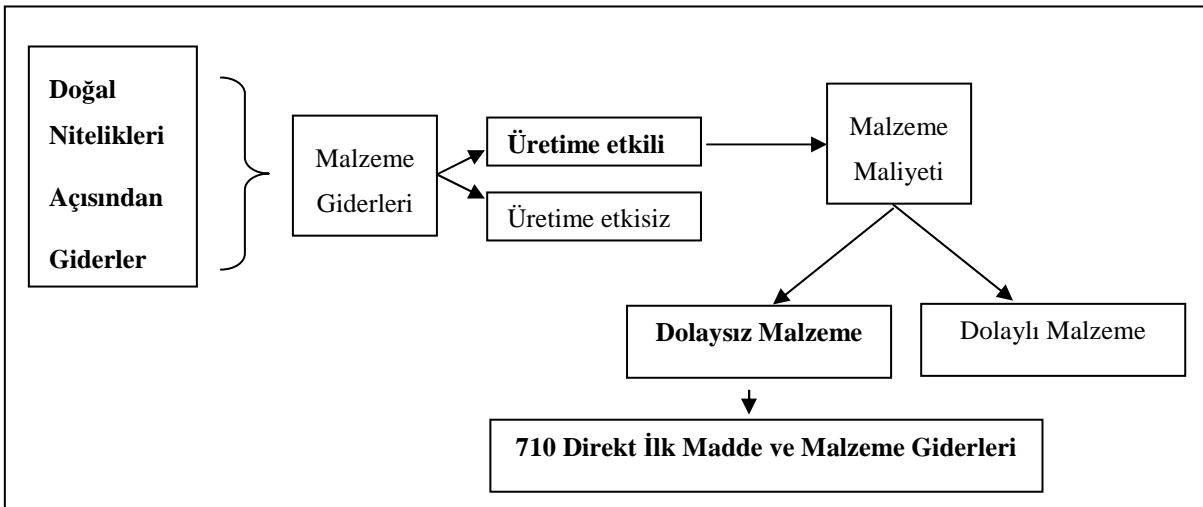
- Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri,
- Direkt İşçilik Giderleri,
- Genel Üretim Giderleri,

olmak üzere üç türe ayrılmaktadır.

a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:

Tekdüzen Hesap Planında 710 Numaralı hesapta takip edilen bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanım tutarlarıdır.⁴⁷³

Bu maliyet türü doğal niteliklerine göre gider türleriyle ilişkilendirilip aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;



Şekil 11: Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi

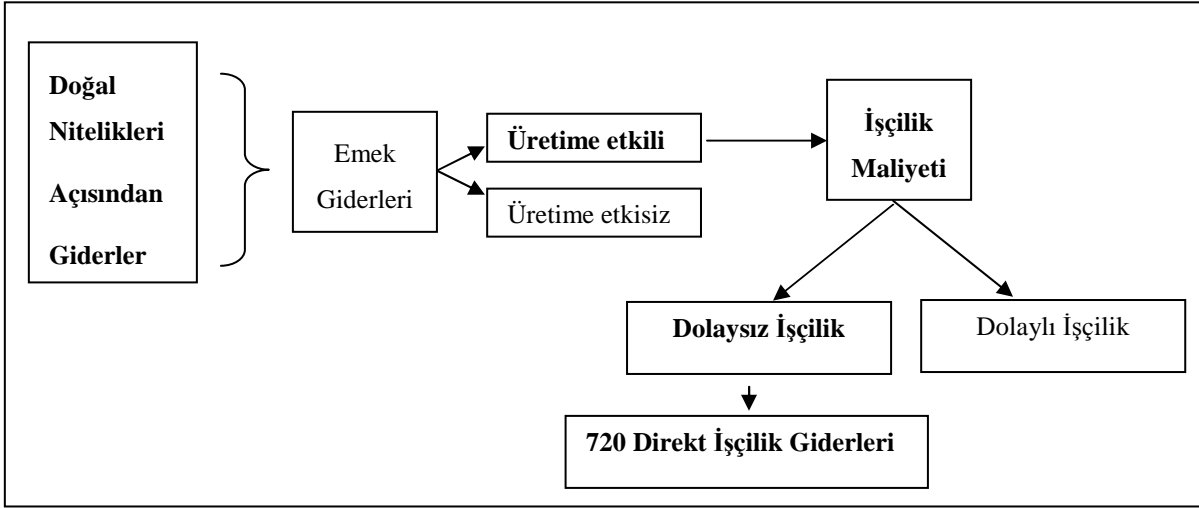
b) Direkt İşçilik Giderleri:

Tekdüzen Hesap Planında 720 Numaralı hesapta takip edilen bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belirli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu

⁴⁷³ Türmob, a.g.e.,s.232.

için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duymadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.⁴⁷⁴

Bu maliyet türü doğal niteliklerine göre gider türleriyle ilişkilendirilip aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;



Şekil 12: Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi

c) Genel Üretim Giderleri:

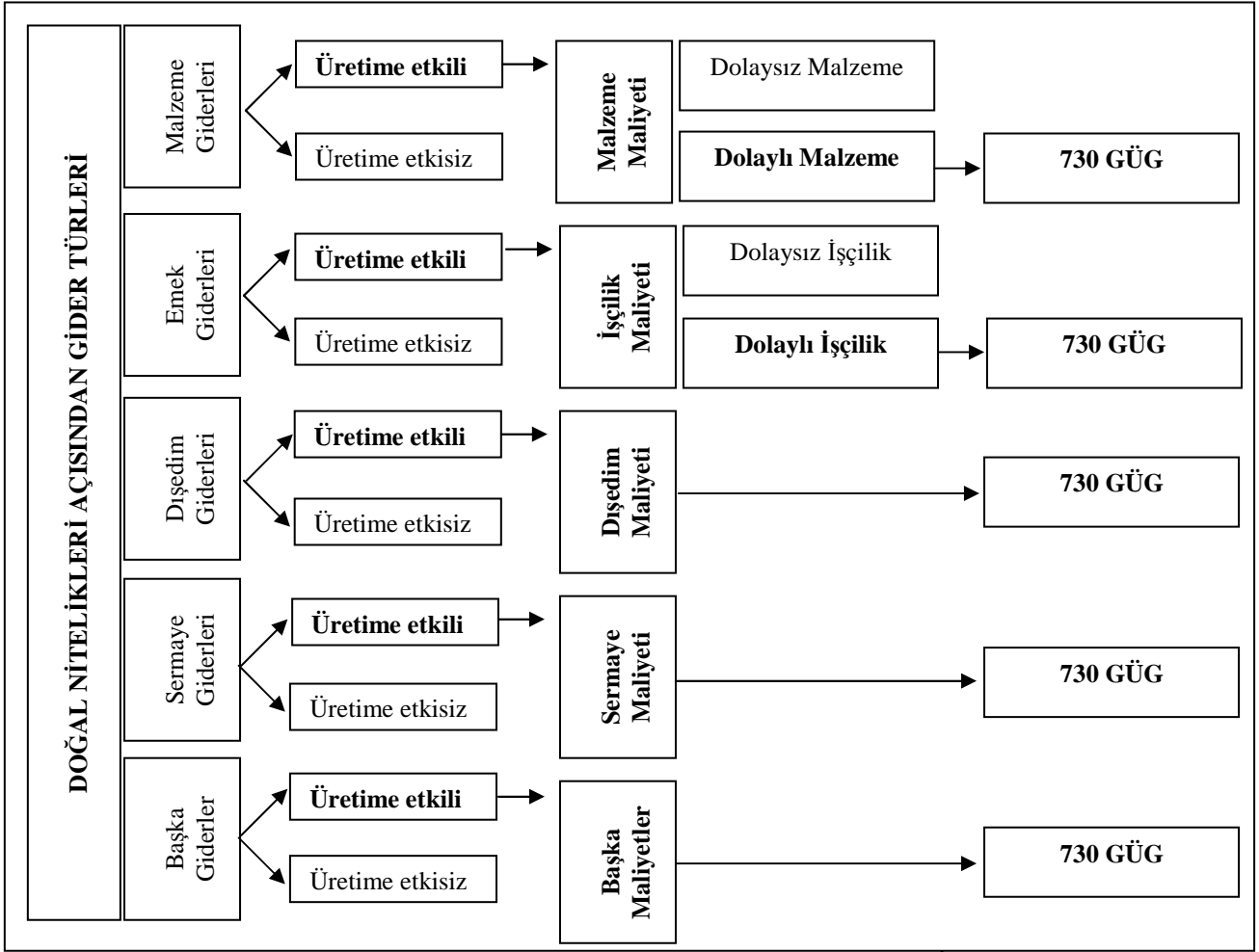
Tekdüzen Hesap Planında 730 Numaralı hesapta takip edilen bu giderler, işletmenin üretimi ve üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan üretim giderlerinden oluşur. Bu giderlerin,⁴⁷⁵

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

Bu maliyet türü doğal niteliklerine göre gider türleriyle ilişkilendirilip aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;

⁴⁷⁴ Türmob, a.g.e., s.234.

⁴⁷⁵ Türmob, a.g.e., s.236.



Şekil 13: Doğal Niteliklerine Göre Giderler ve TDHP Maliyet Türleri İlişkisi

Yukarıdaki şekillerde yer alan 710 DİMMG ve 720 DİG, bir maliyet döneminde mal ve hizmet üretimi için kullanılan ve bu mal ve hizmetlere doğruca yükletilebilen değer kullanımları olup aynı zamanda ayrık maliyet olarak da adlandırılırlar. Ayrık maliyetlerin hangi mamule, ne kadar ve ne tutarda düştüğü önceden bilinir. Bu maliyetler VUK md. 275'de;⁴⁷⁶

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik, olarak açıklanmıştır.

Ayrık maliyetler, doğrudan doğruya tek maliyet yerini ilgilendirdiklerinden ve o maliyet yerine doğruca yüklenebilen değer kullanımları oldukları için maliyet yerlerini ilgilendirme açısından doğruca maliyet olarak adlandırılır.⁴⁷⁷

Yukarıdaki şekilde yer alan 730 GÜG, bir maliyet döneminde mal ve hizmet üretimi için kullanılan değerlerden birden çok maliyet yerine düşen ve üretilen mamullere maliyet

⁴⁷⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.77.

⁴⁷⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.79.

yerleri aracılığı ile dolaylı olarak yükletilebilen değer kullanımları olup aynı zamanda ortak maliyet olarak da adlandırılırlar. VUK md.275, ortak maliyeti genel gider olarak belirtmekte ve⁴⁷⁸

- Genel imalat giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, olarak açıklamaktadır.

Ortak maliyetler, tek maliyet yerini ilgilendirip o maliyet yerine doğruca yüklenebilecekleri için doğruca maliyet olabilecekleri gibi, genelde birden çok maliyet yerini ilgilendiren ve maliyet yerlerine dağıtım anahtarları ile dağıtılabilen bu açıdan dolaylı maliyet olarak da adlandırılan değer kullanımlarıdır.⁴⁷⁹

322.3 İktisadiliği Ölçme Açısından Maliyet Türleri

Kısmi iktisadiliği ölçerken belirli bir dönemde elde edilen net işletme gelirinin aynı dönemde oluşan satışların maliyetine oranlanması gerekir. Oranın hesaplanmasında kullanılan satışların maliyetine ulaşmak için üretim maliyeti de bilinmelidir. Bu ayrıntı kısmi iktisadiliği ölçme açısından maliyet türlerinin üretim maliyeti ve satışların maliyeti olarak ayrımlanıp incelenmesini gerekli kılar.

a) Üretim Maliyeti:

Üretim maliyeti, işletmenin üretim fonksiyonu ile ilgili katlanılan ve üretilen mamul ya da hizmetlere yüklenen değer kullanımlarıdır.⁴⁸⁰ Bir sanayi işletmesinde üretim maliyetinin;

- Dolaysız malzeme,
- Dolaysız işçilik,
- Genel üretim giderleri

olmak üzere üç temel unsuru vardır. Hangi tür üretim işletmesi olursa olsun üretim maliyetinin hesaplanabilmesi için bu üç unsurun toplanması gerekir. Dönembaşında ve dönemsonunda yarımamul stoku olmaması durumunda üretim maliyeti bu üç unsurun toplanması ile elde edilir. Dönembaşında ve dönemsonunda yarımamul stoku olması durumunda ise bu üç unsurun toplamı üretime yüklenen maliyet olarak adlandırılır. Bu tutara

⁴⁷⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.78.

⁴⁷⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.79.

⁴⁸⁰ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.90.

dönembaşı yarımamul stoku eklenip, dönemsonu yarımamul stoku düşülmek sureti ile üretilen mamul maliyeti hesaplanır.⁴⁸¹

b) Satılan Mamul Maliyeti:

Satılan mamul maliyeti, işletmenin sattığı mamullerin maliyetini belirlemek için kullanılan, temel olarak dönembaşı mamul stoklarına üretilen mamul maliyetini eklemek ve dönemsonu mamul stoklarını çıkarmak suretiyle hesaplanan değer kullanımlarıdır.⁴⁸² Kısmi iktisadilik oranını hesaplarken oranın paydasında bu hesaplama ile bulunmuş satılan mamul maliyeti yer almalıdır.

323. Kısmi İktisadilik Oranını Ölçme

323.0 Açıklama

Sanayi işletmeleri açısından kısmi iktisadilik oranının belirlenebilmesi için işletmenin gelir tablosundan gelir ve gider hesapları ile ilgili veriler saptanır. Genel iktisadilik oranının hesaplanmasında kullanılan genel iktisadilik çizelgesinden hareketle net işletme geliri ve satışların maliyeti belirlenir. Gelir tablosundan elde edilen net satış geliri net işletme gelirini göstermektedir. Yine gelir tablosunda 62 Satışların Maliyeti rakamı oranın paydasını oluşturur. Dönemin üretim miktarının satış miktarından küçük veya ona eşit olması durumunda kısmi iktisadilik oranı;

$$\text{Kısmi İktisadilik} = \frac{\text{Net İşletme Geliri}}{\text{Satılan Mamul Maliyeti}}$$

olarak hesaplanır.

Ancak dönemin üretim miktarının satış miktarından büyük olması durumunda net stok artışı sözkonusu olur. Bu durumda gerçek anlamdaki kısmi iktisadilik oranını belirlemek için satılmayan bu birimlerin maliyet değeri ile satış başarısızlığını yansıtması açısından oranın paydasında yer alan net işletme gelirini azaltan bir unsur olarak dikkate alınması zorunlu olur.

Sonuç olarak dönemsonu mamul stoku dönembaşı mamul stokundan büyük ise oran;

$$\text{Kısmi İktisadilik} = \frac{\text{Net İşletme Geliri} - \text{Net Stok Artışı}}{\text{Satışların Maliyeti}}$$

şeklinde hesaplanır.

⁴⁸¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.86.

⁴⁸² Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s.174.

323.1 Kısmi İktisadilik Oranını Ölçme Uygulaması

Kısmi iktisadilik oranını ölçerken genel iktisadilik oranının ölçümünde kullanılan aynı işletmenin faaliyet bilgileri kullanılmıştır.

| Ürün | Üretim Miktarı (ton) | Satış Miktarı (ton) |
|-------------|----------------------|---------------------|
| Çimento | 100.000 | 96.000 |
| Hazır Beton | 64.000 | 64.000 |

İşletmenin 2008 yılı şubat ayı dönembaşı ve dönemsonu bilançosundan alınan mamuller hesabıyla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

| Şubat Ayı | Dönembaşı Bilançosu (TL) | Dönemsonu Bilançosu (TL) | Net Stok Artışı (TL) |
|---------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------|
| 152 Mamuller | 54.000 | 242.000 | 188.000 |
| 152 01 Çimento | 47.000 | 235.000 | 188.000 |
| 152 02 Hazır Beton | 7.000 | 7.000 | 0 |

Bu işletmenin 2008 yılı Şubat ayı kısmi iktisadilik oranın belirlenmesi için genel iktisadilik oranının ölçümü uygulamasında kullanılan genel iktisadilik çizelgesinden yararlanılır.

| GENEL İKTİSADİLİK ÇİZELGESİ | | TOPLAM |
|-----------------------------|--|---------------------|
| | 60 BRÜT SATIŞLAR | 15.300.000.- |
| | 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) | (2.230.000.-) |
| 1 | NET SATIŞLAR | 13.070.000.- |
| 2 | 64 DİĞER F.O.G.VE KÂRLAR | 800.000.- |
| 3 | 67 OLAĞANDIŞI G.VE KÂRLAR | 13.000.- |
| 1+2+3 | TÜM DÖNEM GELİRİ | 13.883.000.- |
| | | |
| 1 | 62 SATIŞLARIN MALİYETİ | 6.752.000.- |
| 2 | 63 FAALİYET GİDERLERİ | 2.700.000.- |
| 3 | 66 FİNANSMAN GİDERLERİ | 20.000.- |
| 4 | 65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERVE ZARARLAR | 365.000.- |
| 5 | 68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 34.000.- |
| 1+2+3+4+5 | TÜM DÖNEM GİDERİ | 9.871.000.- |

Genel iktisadilik ölçümünde kullanılan yukarıda yer alan genel iktisadilik çizelgesinde tüm dönem gelir içinde yer alan 1 numaralı Net Satışlar rakamının, tüm dönem gideri içinde yer alan 1 numaralı satışların maliyeti rakamına oranlanması ile bu işletmenin kısmi iktisadilik oranı hesaplanabilir. Ancak kısmi iktisadilik oranını da hesaplarken net stok artışını dikkate almak gerekir. Bu durumda oran;

$$\text{Kısmi İktisadilik Oranı} = \frac{(13.070.000 - 188.000)}{6.752.000.-} = 1.90 \text{ olarak hesaplanır.}$$

1.90 olarak bulunan bu oran 1 den büyük olduğu için bu işletmenin mamul üretim ve satış başarısı anlamında iktisadi çalıştığı görülmektedir. Aynı işletme için 1.38 olarak hesaplanmış genel iktisadilik oranının kısmi iktisadilik oranından düşük olması üretime etkisiz giderin yüksekliğine işaret edebileceği gibi, daha anlamlı yorumlar için işletmenin geçmiş aylar kısmi iktisadilik oranları ya da bu oranların ortalamaları karşılaştırma ölçüsü olarak kullanılabilir. Ayrıca bağlı bulunulan sektörün kısmi iktisadilik ortalaması da bir karşılaştırma ölçüsü olarak dikkate alınabilir. Bir başka karşılaştırma ölçüsü de işletmenin hedeflediği net işletme geliri ile satışların maliyetinin oluşturduğu kısmi iktisadilik oranıdır. İşletmenin ilgili dönem bütçelenmiş bilanço ve bütçelenmiş gelir tablosundan elde edilecek verilerle hesaplanan hedef iktisadilik oranı, gerçekleşen iktisadilik oranı ile karşılaştırılarak hedeflere ulaşılabilme derecesini de ölçecektir.

İşletme içi ölçümleme çalışmalarında kısmi iktisadilik ölçümü yaparken her mamul için ayrı ayrı kısmi iktisadilik oranı hesaplanabilir. Her mamulün işletme iktisadiliğine olan katkısını daha net olarak görmek için yapılan bu tür ölçümlemede, her mamulün net satış geliri ve her mamulün satış maliyeti bilgisine gereksinim duyulur. Yine gerçek iktisadilik başarısını ölçmek için net stok artışını dikkate almak gerekir. Örnek işletmede satışların maliyeti her mamul için aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

| | |
|-------------------------------|--------------------|
| 62 SATIŞLARIN MALİYETİ | 6.752.000.- |
| 620 SATILAN MAMUL MALİYETİ | 6.752.000.- |
| 620 01 Çimento | 4.512.000.- |
| 620 02 Hazır Beton | 2.240.000.- |

Her mamulün net işletme geliri ayrıntılı gelir tablosundan aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

| | | ÇİMENTO | HAZIR BETON | TOPLAM |
|-----------------------|--------------------------------|----------------------|--------------------|----------------------|
| İşletme Geliri | 60 BRÜT SATIŞLAR | 11.000.000.- | 4.300.000.- | 15.300.000.- |
| | 600 Yurtiçi Satışlar | 10.000.000.- | 4.300.000.- | 14.300.000.- |
| | 601 Yurtdışı Satışlar | 1.000.000.- | ---- | 1.000.000.- |
| | 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) | (1.630.000.-) | (600.000.-) | (2.230.000.-) |
| | 610 Satış İadeleri (-) | (130.000.-) | ---- | (130.000.-) |
| | 611 Satış İskontoları (-) | (1.500.000.-) | (600.000.-) | (2.100.000.-) |
| | NET SATIŞLAR | 9.370.000.- | 3.700.000.- | 13.070.000.- |

Bu verilere göre çimento mamulünün kısmi iktisadiliği;

$$\text{Kısmi İktisadilik(Çimento)} = \frac{(9.370.000 - 188.000)}{4.512.000.-} = 2.03$$

olarak hesaplanır. Oranın hesaplanmasında satılmayan çimento mamulünün net stok artışı olumsuz bir unsur olarak dikkate alınmıştır.

Hazır beton mamulünün kısmi iktisadiliği;

$$\text{Kısmi İktisadilik(Hazır Beton)} = \frac{3.700.000.-}{2.240.000.-} = 1.65$$

olarak hesaplanır. Bu hesaplamalara göre işletmenin kısmi iktisadiliğine çimento ürününün daha fazla katkı sağladığı görülmektedir. Daha anlamlı yorumlar için işletmenin geçmiş aylardaki her mamulün kısmi iktisadilik oranları ya da bu oranların ortalamaları karşılaştırma ölçüsü olarak kullanılabilir. Ayrıca bağlı bulunulan sektörün her mamul için kısmi iktisadilik ortalaması da bir karşılaştırma ölçüsü olarak dikkate alınabilir. Bir başka karşılaştırma ölçüsü de işletmenin her mamul için hedeflediği net işletme geliri ile satışların maliyetinin oluşturduğu kısmi iktisadilik oranıdır. Bu karşılaştırma da mamul bazında hedeflere ulaşabilme derecesini ölçümleyecektir.

4 İKTİSADİLİĞİ DENETLEME

40. GENEL BAKIŞ

Denetim, hedefler ve eylemler arasında uyum sağlamaya çalışma işlemidir.⁴⁸³ Geniş anlamıyla yürütülen çalışmaların ve ulaşılan sonuçların planlara uygunluğunun sağlanması olan denetim faaliyeti;

- Önleyici denetim
- Düzeltici denetim

şeklinde ikiye ayrılır.⁴⁸⁴

Önleyici denetim, planlardan sapmalar meydana gelmeden, yani aksaklıklar ortaya çıkmadan önce söz konusu olur. Burada amaç, sapmaların oluşmasını önlemektir. Ancak işletme faaliyetlerinin son derece dinamik ve çok yönlü bir ortamda sürdürülmesi her türlü olasılığı önceden dikkate alabilen önleyici bir denetime genellikle olanak vermez. Bu nedenle planlardan bir takım sapmaların meydana gelmesi doğaldır. Bu durumda ise sapmaların olup olmadığını belirleyen, varsa ortadan kaldırılmaları için ne gibi önlemler alınması gerektiğini öneren düzeltici denetim ortaya çıkar. İşletme yönetimlerinin temel işlevleri olan planlama, örgütleme, yürütme işlevlerinden ayrı bir işlev olan denetim işlevi düzeltici nitelikte bir denetimi içerir.⁴⁸⁵ Bu anlamda genel bir denetim modelinin;

- Plan ya da hedeflerin kesin bir tanımı,
- Fiili faaliyetlerin ölçümü ve sapmaların belirlenmesi,
- Bulguların ilgili yöneticilere ulaştırılması ve düzeltici faaliyetler

olmak üzere üç temel unsuru söz konusudur.⁴⁸⁶

İşletmelerde denetim faaliyetlerinin en önemli ortak amacı, işletme faaliyetlerinin görülmesinde iktisadilik ilkesinin uygulanmasını sağlamaktır.⁴⁸⁷ Bir işletmede giderleri azaltarak ve gelirleri arttırarak en uygun kazancı elde etmek iktisadilik ilkesinin amacıdır. Az giderle çok gelir sağlama amacı güden iktisadiliği denetlemek ise gelirler yönünden gelir denetimi, giderler yönünden gider denetimi şeklinde iki temel ayırıma tabi tutulabilir.

⁴⁸³ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.165.

⁴⁸⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.20.

⁴⁸⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.20.

⁴⁸⁶ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.166.

⁴⁸⁷ Erdoğan Taşkın, **Yönetim, Pazarlama, Satış**, İstanbul: Der Yayınları, 1990, s.77.

Bu bölümde iktisadilik denetimi genel iktisadilik denetimi ve kısmi iktisadilik denetimi şeklinde ayrı ayrı bölümlenmemiş, genel iktisadilik denetimi kısmi iktisadilik denetimini de kapsadığı için genel iktisadilik oranını oluşturan unsurların denetimi üzerinde durulmuştur. Bu bölümde sırasıyla iktisadiliği denetleme yöntemleri, gelir denetimi, gider denetimi konuları ayrıntılı olarak incelenmiştir.

41. İKTİSADİLİĞİ DENETLEME YÖNTEMLERİ

410. Genel Açıklama

İktisadiliği denetleme yöntemleri kullanılacak ölçü rakamlarının aynı işletmede veya farklı işletmelerde elde edilmesine göre, işletmeler arası karşılaştırmalar ve işletme içi karşılaştırmalar olmak üzere ikiye ayrılabilir.⁴⁸⁸

411. İşletmeler Arası Karşılaştırmalar

İşletmeler arası karşılaştırmaların en önemli koşulu, karşılaştırılan işletmelerin aynı faaliyet kolunda çalışmalarıdır. İktisadilik denetiminde bu şartın yerine getirilmesi zorunludur.⁴⁸⁹ Aynı faaliyet kolundaki işletmeler, genellikle, benzer mali sorunlarla karşılaştıkları için iktisadilik oranlarının karşılaştırılması anlamlı olabilir.⁴⁹⁰

İşletmeler arası karşılaştırmalarda kullanılan ölçü rakamları, genellikle fiili rakamlar olup, ya faaliyet kolunun bir ortalaması ya da önemli rakip işletmelerin fiili rakamlarıdır. Örneğin herhangi bir işletmenin birim başına üretim maliyeti, aynı iş kolundaki işletmelerin birim maliyet ortalaması ile ya da rakip işletmenin birim maliyeti ile karşılaştırılabilir. İşletmeler arası karşılaştırmaların başarılı olabilmesi için;

- İşletme büyüklüğü ve faaliyet hacim farkları,
- Satış fiyatı ve tedarik fiyat farkları,
- Üretim tekniği farklılıkları,
- Üretim safhaları bakımından farklılıklar,
- Kuruluş yeri bakımından farklılıklar

⁴⁸⁸ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.275-276.

⁴⁸⁹ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.276.

⁴⁹⁰ Öztin Akgüç, a.g.e., s.353.

gibi işletme içi ve işletme dışı bir takım faktörlerin göz önünde tutulması gerekir. İşletmeler arası karşılaştırmalar günümüzde genellikle bilimsel kuruluşlar, sendikalar, odalar, birlikler gibi işletme dışı kuruluşlar tarafından uygulanmaktadır.⁴⁹¹

412. İşletme İçi Karşılaştırmalar

412.0 Açıklama

İşletme içi karşılaştırmalarda, kullanılacak ölçü rakamlarının her işletmenin kendi özelliği ve gereksinimine göre belirlenmesi ve işletmeler arası karşılaştırmalarda işletme içi ve işletme dışı bir takım faktörlerin göz önünde tutulması zorunluluğu, iktisadilik denetiminde işletme içi karşılaştırma yönteminin tercih edilme nedenleridir.⁴⁹²

İşletme içi karşılaştırmalar, zaman açısından karşılaştırma ve planlanmış karşılaştırma şeklinde iki çeşidi vardır.⁴⁹³

412.1 Zaman Açısından Karşılaştırma

Bir nesne, eylem ya da işleyle ilgili verileri çözümlenmenin ve denetlemenin yaygın bir yöntemi, verileri daha önceki dönemlerde ortaya çıkan benzer bilgilerle karşılaştırmaktır.⁴⁹⁴ Yöntemde denetlenecek verilerin geçmiş yıllarda gösterdikleri eğilim saptanmakta, geçmiş bir ölçü bir standart olarak kabul edilerek, işletmenin güncel verileri değerlendirilmektedir.⁴⁹⁵ Bu yöntem ile işletmenin zaman içinde gösterdiği gelişme belirlenebilmekte, işletmenin geçmişteki ve bugünkü durumu görülerek farklar saptanmakta ve bu bilgiler ışığında gelecekte oluşacak gelişmeler de öngörülmektedir.⁴⁹⁶

Zaman açısından karşılaştırmada iki sorunla karşılaşılır. Birincisi, koşullar zaman içinde değişebilir, böylece iki ayrı dönemin muhasebe verileri farklı koşullara göre oluşmuş olabilir, bu da karşılaştırmayı geçersiz kılabilir. Sözgelimi, ilgili bölümün üst yöneticisi Şekil 14’de gösterilen dört dönemde de aynı çıktının alınıp alınmadığını bilmek isteyebilir. Eğer üretim miktarları daha düşük ise, mantıken maliyetlerin de daha düşük olması beklenebilir. Bunun yanısıra, 2005 yılı verileri kötü ya da verimsiz çalışmalarını yansıtıyor olabilir, bu durumda karşılaştırma sadece görece olacaktır. İkincisi, eğilimler kendi başlarına “mükemmel” ya da “daha kötü” gibi değerlendirmeler için kullanılabilir. Sözgelimi, 2006 yılında 45.000 TL olan işçilik maliyetinin 2008 yılında 43.000 TL’ye düşmesine bakarak bu

⁴⁹¹ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.272-277.

⁴⁹² Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.277.

⁴⁹³ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.277.

⁴⁹⁴ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.177.

⁴⁹⁵ Öztin Akgüç, a.g.e., s.352.

⁴⁹⁶ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, a.g.e., s.519.

yönetici, dönemde yalnızca işçilik maliyetlerinin düşmekte olduğunu söyleyebilir; fakat yeni maliyetlerin yüksek olup olmadığını söyleyemez. Şekil 14’ü inceleyen bir yöneticinin bu bölümün mutlak verimliliği konusunda söyleyebileceği pek bir şey yoktur.⁴⁹⁷

Özet olarak Şekil 14’de sunulan verileri incelemek 2005 yılında karşılaşılan rakamlara göre toplam maliyetlerin 2008 yılı itibariyle azaldığını ortaya koyar. Buna karşılık bu azalma artan verimliliğin değil, üretimdeki azalmanın sonucu olabilir. Bunun yanı sıra Şekil 14’de verilen çözümlere, yöneticiye verimlilik konusunda bilgi vermez. Sözgelimi, yönetici 2008 yılı maliyetlerinin “ne olması gerektiğini” bu verilerden elde edemez. Bu nedenle iktisadilik denetimi sürecinde zaman açısından karşılaştırma yöntemini kullanmanın sınırlamaları vardır.⁴⁹⁸

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Dolaysız Malzeme | 42.000 | 45.000 | 45.000 | 47.000 |
| Dolaysız İşçilik | 45.000 | 45.000 | 44.000 | 43.000 |
| Dolaylı İşçilik | 21.000 | 21.000 | 23.000 | 23.000 |
| Alımlar | 35.000 | 35.000 | 35.000 | 35.000 |
| Isınma | 9.000 | 9.300 | 9.500 | 10.000 |
| Elektrik | 16.000 | 16.700 | 17.000 | 18.000 |
| Bakım – Onarım | 10.000 | 2.000 | 7.000 | 5.000 |
| Denetim | 80.000 | 70.000 | 60.000 | 40.000 |
| Fire | 40.000 | 20.000 | 10.000 | 5.000 |
| Toplam | 298.000 | 264.000 | 250.500 | 226.000 |
| 2005 yüzdesi yaklaşık olarak | 100 | 88.5 | 84 | 76 |

Şekil 14: Geçmişle Karşılaştırma:Kaynak: Vasfi Haftacı, Yönetim Muhasebesi, 2008, s.178.

412.2 Planlanmış Karşılaştırma

Yukarıda genel olarak ifade edilen yöntemlerin eksik yönleri nedeniyle işletmelerde iktisadiliğin denetlenmesinde, aynı işletmenin cari dönemi içinde olan ile olması gerekenin belirlenmesi ve bunların karşılaştırılması da önemlidir. Böylece kimi farklılıkların zaman geçirilmeden belirlenmesi, gerekli önlemlerin en kısa zamanda alınması sağlanmış olur. Bunun yapılabilmesi için de faaliyet sonuçlarına ilişkin standartların, özellikle iktisadilik açısından üretim eylemine ilişkin standartların belirlenmesi gereklidir.⁴⁹⁹ Örneğin iktisadilik denetiminde, önce söz konusu gelecek zaman dönemi içinde elde edilmesi beklenen üretim miktarı belirlenir. Daha sonra bu üretim birimi için gerekli dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleri standart olarak ilgili bölümlerce belirlenir. Standart ölçü rakamları, bir işletmede, öncelikle üretim bölümleri için saptanır. Bu bölümler için geliştirilen standart

⁴⁹⁷ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.178.

⁴⁹⁸ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.178.

⁴⁹⁹ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.101

rakamlar, sonradan gerçekleşen fiili ölçü rakamları ile karşılaştırılarak aralarındaki farklar belirlenir.⁵⁰⁰ Fiili ölçü rakamlarının, standart ölçü rakamlarından fazla olması halinde olumsuz fark, tersi durumda işletme için olumlu fark söz konusu olur. Bu şekilde ortaya çıkan farkların nedenlerini araştırmak iktisadilik denetiminin amacını oluşturduğundan bu farkların analiz edilmesi gerekmektedir.⁵⁰¹

Bu bölümde, işletmelerde iktisadiliği denetleme çalışmaları için planlanmış karşılaştırma yöntemi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

42. GELİR DENETİMİ

420. Genel Açıklama

İşletmelerde iktisadiliği denetleme konusunun bir bileşeni olan gelir denetimi konusu yukarıda iktisadiliği denetleme yöntemleri olarak ifade edilen işletmeler arası karşılaştırmalar ve işletme içi karşılaştırmalardan istenen yöntem ve yöntemlerce yapılabilir. Bu başlık altında gelir denetimi için işletme içi karşılaştırma yöntemlerinden planlanmış karşılaştırma yöntemi incelenmiştir.

Arzulanan satışlara ulaşıp ulaşılmadığını ya da hangi ölçüde ulaşıldığını inceleme işlemine gelir denetimi adı verilir. Gelir denetimi satışlara ilişkin fiyat ve miktar verilerini bütçeleme, fiili satış sonuçlarını belirleme ve farkları belirleyip çözümlenme aşamalarından oluşur.⁵⁰² Geliri denetlemede işletmelerin birinci sorunu hangi mamullerin hangi fiyatlarla satılacağına belirlenmesi sorunudur. Bu sorunun çözümlenmesi işlemede planlanan gelirleri belirler.⁵⁰³

Gelir denetimi aşamalarının ilki olan hangi mamullerin hangi fiyatlarla satılacağı sorunu gelirlerin tahmin edilmesi konusunu oluşturur. Gelirler tahmin edilip, satış bütçesi düzenlendikten sonra ikinci aşamada fiili satış sonuçları ile bütçe rakamları karşılaştırılır ve sapma çözümlenmesi yapılır.

⁵⁰⁰ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.279.

⁵⁰¹ Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, s.301.

⁵⁰² Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.136.

⁵⁰³ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.87.

421. Gelirlerin Tahmini

Gelirlerin tahmini, işletme yönetiminin izleyen dönemde gerçekleştireceği faaliyetlerin finansal ifadesidir.⁵⁰⁴

Gelirlerin tahmin edilmesi, giderlerin tahmin edilmesinden daha zordur. Çünkü giderlerin tahmini ve denetlenmesi işletme içi faktörlerin etkisi altında iken, gelirler işletmenin satış yapmayı umduğu müşteri kitlesinin tercihlerine bağlıdır. Bu tercihleri etkilemenin yolu işletmenin pazarlama ve satış çabaları ile müşterilerin tercihlerine hitap eden kaliteli mamullerin üretilmesinden geçer. Sonuç olarak satışların tahmin edilmesi giderlerin tahmininden daha zordur.⁵⁰⁵

Bu zorluklara rağmen gelirlerini tahmin edip bütçeleseyen işletmeler, kendilerinin ve diğer endüstrilerin sorunları ile çalışmalarını hakkında iyi bilgilere sahip olarak işlevlerini yürütürler, genel ekonomi koşullarında haberdar olup bunların satış hacmi üzerindeki etkilerini tahmin edebilirler.⁵⁰⁶

Bir işletmenin gelecek faaliyet dönemine ilişkin satışlarını, mamullere, örgütsel sorumluluklara ve zaman dönemlerine göre gösteren, miktar ve tutar olarak düzenlenip yetkili organlarca onaylanan satış planlarına satış bütçesi denir.⁵⁰⁷ Satış bütçelerinin işletme amaçlarına, reklam, özendirme, fiyatlama, kârlılık, satış taktikleri, dağıtım ve halkla ilişkiler gibi işletme stratejilerine uygun biçimde düzenlenmesi gerekir.⁵⁰⁸

Satış bütçesi genellikle 3 aylık, 6 aylık veya 1 yıllık dönemi kapsayacak şekilde hazırlanır. Bu dönemler karşılaştırma ve denetleme amacıyla aylara veya haftalara bölünebilir. Bazı işletmelerde satış bütçeleri, mamul tiplerine ve satış bölgelerine göre değişebilir.⁵⁰⁹

Satış bütçesi döneminin uzunluğunu belirlerken aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekir;⁵¹⁰

- Satışların mevsimlik yapısı: Klima, kombi, buz ve dondurma üniteleri gibi ürünlerde bütçe dönemi mevsime uygun uzunlukta olmalıdır.

⁵⁰⁴ Michael C.Thomsett, Çev:Ezgi Sungur, **Bütçeleme ve Tahmin**, İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1997, s.33.

⁵⁰⁵ Sid Kemp, **Budgeting For Managers**, OH,USA: McGraw Hill Professional, 2002, s.29.

⁵⁰⁶ İlhan Cemalcılar, **İşletme Bütçeleri**, İstanbul: Eskişehir İTİA Yayınları Yayın No:24-2, 1965, s.49.

⁵⁰⁷ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.88.

⁵⁰⁸ James Burk, **Financing Your Small Business**, USA, Naperville: Sphinx Publishing, 2004, s.31.

⁵⁰⁹ İlhan Cemalcılar, a.g.e., s.50.

⁵¹⁰ İlhan Cemalcılar, a.g.e., s.49-50.

- **Moda:** Giyim sanayi, ayakkabı sanayi gibi modanın hakim olduğu işletmelerde satış bütçesi normal moda değişmesi süresine uymalıdır.

- **Pazarın Sağlamlığı:** Satış fiyatında ve hacminde sık sık dalgalanmaların olmadığı ve mamul tipinin sık sık değişmediği pazarlara satış yapan işletmeler oldukça uzun süreli bütçeler yapabilirler.

- **Üretim Süresinin Uzunluğu:** Eğer normal üretim süresi uzunsa ve üretimden sonra mamul ambarlanıyorsa, satış bütçesi, hammaddelerin tedarikinden mamul malların satımına kadar geçen süreyi kapsamalıdır.

- **Genel Ekonomik Şartlar:** Satış bütçesi ekonomik koşulların kararlı olduğu zaman dilimine uymalıdır.

422. Gelir Tahmin Yöntemleri

422.0 Açıklama

Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın satışların tahmin edilmesinde işletme içi ve işletme dışı çeşitli faktörlerin göz önüne alınması gerekir. Genel ekonomik koşullar, sanayi eğilimi, toplam pazar potansiyeli, rakiplerin tepkileri gibi işletme dışı faktörler işletmenin kontrolü dışında gelişmekle birlikte işletmenin satış potansiyelini önemli düzeyde etkiler. Üretim kapasitesi, ürün kalitesi, geçmiş satış deneyimleri, özel reklam yöntemleri, fiyatlama politikaları gibi işletme içi faktörler ise işletmenin kontrolünde olup işletme satış potansiyelinin asıl önemli belirleyicileridir.⁵¹¹

Birçok işletmenin satış tahmininde başlangıç noktası içinde bulunulan sektör satışlarının tahmin edilmesidir. Sektör satışlarını dikkate almadan işletme satışlarını tahmin etmeye çalışmak pahalı olduğu gibi gerçekten uzak sonuç verir. Ayrıca sektör satışları aracılığı ile işletme satışlarını tahmin etmek, işletme yöneticilerine, işletme sonuçlarını tarafsız bir şekilde değerlendirme olanağı sağlar. Karşılaştırma yapılan dönemde, eğer sektör satışları düşük gelişme göstermiş ise, bu takdirde satışların beklenenden düşük gerçekleşmesi satış yöneticisi için başarısızlık değil, aksine çok büyük bir başarıdır.⁵¹²

Gelir tahmin yöntemleri işletmede üretilen mevcut mallar ve yeni mallar için sözkonusudur. Mevcut malları mevcut müşterilere satmak ve bu satışın tahminini yapmak en

⁵¹¹ Janice Roehl-Anderson, **Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant**, NJ,USA: John Wiley&Sons, 2004, 108.

⁵¹² Cevat Manav, a.g.e., s.279.

az riskli olanıdır. En riskli olanı ise yeni malları yeni müşterilere satmak ve bunun tahmini yapmaktır.⁵¹³

Aşağıda eski ve yeni mamuller için satış miktarının tahmininde kullanılan yöntemler ve fiyat politikasının belirlenmesi konuları ele alınmıştır.

422.1 Mevcut Mallar İçin Satış Tahmin Yöntemleri

Mevcut mallar için satış tahmin yöntemleri teoride ve uygulamada en çok kabul gören yöntemler olarak;

- Yargısal Yöntemler,
- İstatistiksel Yöntemler,
- Özel Amaçlı Yöntemler,
- Birleşik Yöntemler

şeklinde sınıflandırılabilir.

a) Yargısal Yöntemler:

Bu yöntem işletmenin satış gücünün veya ekibinin yargılarına büyük önem verir. Bu yöntemde, satış personelinin en alt kademededen, en üst kademeye kadar bütün elemanlarının satış tahminlerinin yapılmasına geniş ölçüde katılmaları sağlanır.⁵¹⁴

Satış gücü üyeleri, geçmiş yıl satışlarının sağladığı satış bölgeleri ve müşteri bilgileri gibi verilerden yararlanarak gelecek yılın satışlarını tahmin ederler.⁵¹⁵

İşletmede tatmin edici geçmiş kayıtlar yoksa veya sanayiye ilişkin veriler bir bütün halinde elde edilemiyorsa bazen yalnızca yönetici düşüncelerine başvurmak gerekebilir. Tahminleri yapmak üzere bir araya getirilen satış, üretim, ar-ge gibi bölüm yöneticileri sahip oldukları uzman saha bilgileri ile tahminlerde bulunurlar ve görüşler birleştirilerek satış bütçesi oluşturulur.⁵¹⁶ Bu yöntemin çabuk uygulanma ve bütçe oluşturmada üst düzey yöneticilerin bilgilerini kullanma gibi olumlu yanlarının yanında satışları fiili olaylardan çok tahminlere dayandırma, tahminlerde mamullere ve bölgelere göre ayrıntıya girmeme gibi olumsuz yanları da vardır.⁵¹⁷

⁵¹³ David Bangs, **Business Planning Guide; Creating a Winning Plan For Success**, IL,USA: A Kaplan Com., 2002, s.24.

⁵¹⁴ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.94.

⁵¹⁵ Janice Roehl-Anderson, a.g.e., s.109.

⁵¹⁶ Cevat Manav, a.g.e., s.286.

⁵¹⁷ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.97.

b) İstatistiksel Yöntemler:

Modern işletmelerde satış tahminlerinin yapılmasında istatistiksel yöntemlerin uygulandığı da görülmektedir. Fakat bu yöntemler, diğer yöntemlere göre daha karmaşık olup uygulanmaları zordur. Bu nedenle işletmelerde özel uzmanlar tarafından istatistiksel yöntemlere dayanarak satış tahminleri geliştirilebilir.⁵¹⁸ Bu yöntemler arasında teori ve uygulamada en çok kullanılanlar, trend analizi ve regresyon yöntemidir.

c) Özel Amaçlı Yöntemler:

Bu grupta yer alan yöntemlerden en çok bilinenleri; sanayi satışları karşısında işletme satışlarının gösterdiği duruma göre, gelecek dönemlerde işletmenin sanayi satışlarından alması düşünülen payı yöneticilerce tahmin edilip satış planı olarak bütçeye koyduğu sanayi analizi yöntemi⁵¹⁹, işletmenin mamul grubunu oluşturan her mamule ilişkin satış tahmininin ayrıntılı analize tabi tutulup, bu tahminlerin birleştirilmesi yoluyla işletmenin toplam satışlarının tahmin edildiği mamul analizi yöntemi⁵²⁰, genellikle ara malı üretiminde kullanılan ve ana sanayi fabrikalarının toplam satış düzeylerinden hareketle ara malı satış miktarının belirlendiği en son kullanım yöntemidir.⁵²¹

d) Birleşik Yöntemler:

Uygulamada işletmelerin yukarıda ifade edilen yöntemlerden sadece birine veya bir kaçına dayanarak satış tahminlerinde bulunmalarının mümkün olmadığı görülmüştür. İşletmeler büyüklüklerine, niteliklerine, içinde buldukları genel ekonomi ve sanayi koşullarına, konjonktürel ve mevsimlik dalgalanmalara göre yargısal, istatistiksel ve özel amaçlı satış tahmin yöntemlerinin birkaçından yararlanarak satış tahminlerini geliştirirler. Ancak bu yolla en iyi satış tahmini yapılabilir.⁵²²

422.2 Yeni Mallar İçin Satış Tahmin Yöntemleri

Yeni mamullerde satış miktarının tahmini son derece zordur. Çünkü bu mamuller için ya hiç bilgi yoktur veya çok sınırlıdır. Bu nedenle yeni mamullerde satış tahminlerinin yapılmasında yargısal yöntemlere başvurulur. Yargısal yöntemler uygulamada birkaç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar satış gücü tarafından yapılan tahminler, işletme merkezinde bu iş

⁵¹⁸ Yüksel Koç Yalkın, *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, s.97.

⁵¹⁹ Cevat Manav, a.g.e., s.303.

⁵²⁰ Yüksel Koç Yalkın, *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, s.101.

⁵²¹ Cevat Manav, a.g.e., s.304.

⁵²² Yüksel Koç Yalkın, *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, s.101.

için özel yetişmiş kişiler tarafından yapılan kullanıcı araştırmaları⁵²³ ve daha kapsamlı analizlerin yapıldığı pazar testleridir.⁵²⁴

422.3 Fiyat Politikasının Belirlenmesi

Gelirlerin tahmininde işletmelerin karşılaştıkları önemli sorunlardan birisi de mamul veya mamuller için optimum fiyatların belirlenmesidir. Fiyatlar genellikle aşağıdaki üç faktöre bağlı olarak belirlenmektedir;

- Sanayi fiyatlama uygulamaları,
- Rekabet çevresi,
- İşletmenin üretim faaliyetlerinin maliyet etkinliği.

Fiyat düzeyi belirlendikten sonra satış geliri kolayca hesaplanabilir.⁵²⁵ İşletme açısından piyasadaki rekabet koşullarının oluşturduğu fiyat düzeyini bilmek, bu düzeyin altında, ona eşit veya ondan yüksek fiyat belirleme olanağı sağlar. Bu olanak, üretilen mamulün maliyetini oluşturan malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri ile nakliye ve depolama maliyetlerinin sınırlaması altında olmalıdır.⁵²⁶ Ayrıca fiyat düzeyinin esneklik kabiliyeti de önemlidir. Rekabet edebilir ve maliyetleri karşılayan en düşük fiyat seviyesi ile pazarın ödeyebileceği en yüksek fiyat seviyesi bu esnekliğin sınırlarını belirler, işletme gerektiğinde genişleyen veya daralan piyasa ortamına göre fiyat düzeyini esnetebilir.⁵²⁷

Genel kabul gören görüşlere göre işletmelerde mamul fiyatlarının belirlenmesi üç yönteme göre yapılmaktadır. Bu yöntemler;

- Maliyete yönelik fiyatlama,
- Talebe yönelik fiyatlama,
- Rekabete yönelik fiyatlama

olarak sıralanabilir.

a)Maliyete Yönelik Fiyatlama: Birçok işletme tarafından fiyatlama kullanılan geleneksel yöntem “maliyet artı” yöntemidir. Bu yöntemde öncelikle, üretim maliyeti belirlenir, daha sonra bu maliyetlerin üzerine bir kâr payı eklenerek pazar fiyatı elde edilir.⁵²⁸ Ancak, bu yöntemin uygulanabilmesi için, maliyete ilişkin bilgilerin sağlam ve güvenilir bir biçimde elde bulunması gerekir. Aksi halde, işletmenin belirleyeceği fiyat, piyasa fiyatının

⁵²³ Cevat Manav, a.g.e., s.307.

⁵²⁴ Ahmet Hamdi İslamoğlu, **Pazarlama Yönetimi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.309.

⁵²⁵ Erich Helfert, **Financial Analysis Tools and Techniques**, OH, USA: McGraw Hill Pro., 2001, s.179.

⁵²⁶ Linda Pinson, **Anatomy of a Business Plan: A Step by Step Guide to Building a Business and Securing Your Company's Future**, IL, USA: A Kaplan Professional Com., 2004, s.40.

⁵²⁷ Linda Pinson, a.g.e., s.45.

⁵²⁸ Selman Aziz Erden, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004, s.219.

üstünde ya da gerçek maliyetin altında olabilir.⁵²⁹ Maliyete ilişkin bilgilerin sağlam ve güvenilir olması için işletmede iyi düzenlenmiş bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması gereklidir.

Geleneksel maliyet artı yöntemi, bir kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu tür yaklaşım, bir organizasyon ile, içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi göz ardı etmektedir.⁵³⁰

Sanayi devriminden sonra işletmelerin ürettiklerini satmaya değil satabileceklerini üretmeye yönelmeleri, Japon yönetim felsefesinde pazara öncelik verilmesine neden olmuş, hedef maliyetleme de bu felsefenin gereği olarak ortaya çıkmış ve bu anlayıştaki değişmelere paralel olarak gelişme göstermiştir. Fiyat pazarda belirlendiğine ve veri olduğuna göre, maliyetler kabul edilebilir düzeye çekilmeli, böylece hedeflenen kâr elde edilerek işletmenin sürekliliği sağlanmalıdır. Bu anlayış doğrultusunda oluşan fiyattan, hedeflenen kâr marjının çıkartılması ile hedef maliyet kavramına ulaşılır.⁵³¹

b) Talebe Yönelik Fiyatlandırma: Talebe yönelik fiyatlandırmada, maliyetler göz ardı edilemez. Ancak, bu tür fiyatlandırmada maliyetler ikinci derecede önemlidir. Burada temel nokta, çeşitli fiyatlarda ne miktar satışın gerçekleştirilebileceğinin belirlenmesidir.⁵³² Bu yöntemin varsayımı işletmenin kârını azamileştirmek için marjinal gelir ile marjinal maliyeti birbirine eşitleyen fiyat düzeyine ulaşmaktır. Marjinal maliyet ile marjinal gelirin hesaplanması için toplam maliyet fonksiyonu ile birlikte talep fonksiyonunun da bilinmesi gerekir.⁵³³

c) Rekabete Yönelik Fiyatlandırma: Hem maliyete, hem de talebe yönelik fiyatlandırma, pazardaki rekabeti yeterince dikkate almamaktadır. Çünkü rakiplerin fiyat stratejileri bir markaya olan talebi başka markalara çekebilir. İşte bu yüzden, işletmeler maliyet ve talebi de dikkate almakla birlikte, rekabet eksenli olarak fiyatlarını belirlemeye yönelirler.⁵³⁴ Rekabete yönelik fiyatlandırmada çoğunlukla piyasa fiyatlarını esas alma ve kapalı zarf fiyatlandırma yöntemleri kullanılır.⁵³⁵

⁵²⁹ Ahmet Hamdi İslamoğlu, a.g.e., s.337.

⁵³⁰ Selman Aziz Erden, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, s. 219-220.

⁵³¹ Vasfi Haftacı, “**Modern Değerleme Yöntemleri**”, s. 59-60.

⁵³² Tuncer Tokol, **Pazarlama Yönetimi**, Bursa: Ceylan Matbaacılık, 1996, s.102.

⁵³³ Cemal Yükselen, **Pazarlama İlkeler-Yönetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 1998, s.158.

⁵³⁴ Ahmet Hamdi İslamoğlu, a.g.e., s.341-342.

⁵³⁵ Ömer Baybars Tek, **Pazarlama İlkeleri: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2000, s. .

Yeni malları fiyatlandırma stratejileri pazardan olabildiğince yararlanma anlamına gelen yüksek fiyat stratejileri ve rakipleri olabildiğince pazardan uzak tutmaya çalışan düşük fiyat stratejileri olmak üzere iki genel başlık altında toplanabilir.⁵³⁶

Satış bütçesi düzenlenirken fiyat talep ilişkisinin dikkate alınması gereklidir. Her bir farklı fiyat düzeyinde satılabilecek miktar farklı olabileceğinden çeşitli fiyat düzeylerine göre talep tahminleri yapılması ve maliyet-hacim-kâr analizlerinden de yararlanarak en uygun fiyat düzeyinin belirlenmesi gereklidir. Satış miktar tahmini olarak ele alınacak rakam, bu en uygun fiyattaki beklenen talep rakamı olmalıdır. Bu husus, özellikle kendi satış fiyatını kendisi belirleyen işletmeler için geçerlidir. Piyasada oluşan fiyatı aynen uygulayan işletmeler bu hususu ihmal edebilir.⁵³⁷

423. Satış Bütçesi ve Sapma Çözümlemesi

423.0 Açıklama

İşletmelerde satış bütçesi düzenlemenin amacı, hangi mamullerin hangi fiyattan satılacağını tahmin etmek, böylece işletmenin planlanan satış gelirlerini belirlemektir. Satış bütçesi ne ölçüde gerçekçi ve doğru düzenlenirse, diğer bütçeler de o ölçüde gerçekçi ve doğru olacak⁵³⁸, sapma çözümlemesi sonuçlarından istenilen yarar elde edilebilecektir.

Satış tahminlerinin mamuller, müşteri grupları, bölgeler gibi kriterlere göre ayrıntılandırılması, bütçe uygulamaya konduktan sonra yapılacak gelir denetiminin başarısını artırır. Fiili satışlar bütçeden sapma gösterdiği takdirde bunun hangi mamulde, hangi satış bölgesinde ortaya çıktığı ancak ayrıntılı bütçe ile anlaşılır ve bu sayede gerekli önlemler alınabilir.⁵³⁹

Aşağıda mamullere, satış bölgelerine ve dönemlerine göre düzenlenmiş bir satış bütçesi örneği yer almaktadır. Bu satış bütçesi örneğinden sapma çözümlemeleri yapılırken de yararlanılacaktır.

⁵³⁶ Ahmet Hamdi İslamoğlu, a.g.e., s.333.

⁵³⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.677.

⁵³⁸ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s. 32.

⁵³⁹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.677.

ACB Sanayi İşletmesi 2008 yılı Satış Bütçesi Örneği

| | GENEL TOPLAM | | MARMARA BÖLGESİ Birim Satış Fiyatı:8 YTL | | EGE BÖLGESİ Birim Satış Fiyatı:9 YTL | |
|---------------------|----------------|----------------|---|----------------|---|----------------|
| | Miktar | Tutar | Miktar | Tutar | Miktar | Tutar |
| A MAMULÜ | | | | | | |
| Ocak | 3.000 | 25.000 | 2.000 | 16.000 | 1.000 | 9.000 |
| Şubat | 2.000 | 17.000 | 1.000 | 8.000 | 1.000 | 9.000 |
| Mart | 4.000 | 33.000 | 3.000 | 24.000 | 1.000 | 9.000 |
| Toplam I.üç ay | 9.000 | 75.000 | 6.000 | 48.000 | 3.000 | 27.000 |
| Toplam II.üç ay | 12.000 | 101.000 | 7.000 | 56.000 | 5.000 | 45.000 |
| Toplam III.üç ay | 11.000 | 92.500 | 6.500 | 52.000 | 4.500 | 40.500 |
| Toplam IV.üç ay | 13.000 | 109.500 | 7.500 | 60.000 | 5.500 | 49.500 |
| Genel TOPLAM | 45.000 | 378.000 | 27.000 | 216.000 | 18.000 | 162.000 |
| | | | | | | |
| | GENEL TOPLAM | | MARMARA BÖLGESİ Birim Satış Fiyatı:4 YTL | | EGE BÖLGESİ Birim Satış Fiyatı:3 YTL | |
| | Miktar | Tutar | Miktar | Tutar | Miktar | Tutar |
| B MAMULÜ | | | | | | |
| Ocak | 8.000 | 28.800 | 4.800 | 19.200 | 3.200 | 9.600 |
| Şubat | 12.000 | 43.500 | 7.500 | 30.000 | 4.500 | 13.500 |
| Mart | 10.000 | 36.000 | 6.000 | 24.000 | 4.000 | 12.000 |
| Toplam I.üç ay | 30.000 | 108.300 | 18.300 | 73.200 | 11.700 | 35.100 |
| Toplam II.üç ay | 40.000 | 144.000 | 24.000 | 96.000 | 16.000 | 48.000 |
| Toplam III.üç ay | 35.000 | 126.000 | 21.000 | 84.000 | 14.000 | 42.000 |
| Toplam IV.üç ay | 30.000 | 108.000 | 18.000 | 72.000 | 12.000 | 36.000 |
| Genel TOPLAM | 135.000 | 486.300 | 81.300 | 325.200 | 53.700 | 161.100 |

423.1 Basit Sapma Çözümlemesi

Basit sapma çözümlemesinde gelirlerin denetimi ikili ve üçlü yöneme göre yapılabilir. İkili yöntemde sapma;

- Satış fiyat sapması
- Satış miktar sapması sözkonusu iken,

Üçlü yöntemde

- Satış fiyat sapması,
- Satış miktar sapması,
- Bileşik sapmayı diye üç sapma alanı oluşur.

İkili sapma yöntemi bileşik sapmayı fiyat sapmasına katar. Aşağıda bu yöntemler sırasıyla ele alınmıştır.

a) *İkili Yöntem Fiyat Sapması:* Bu yöntemde fiyat sapması fiili satış fiyatı ile bütçelenmiş satış fiyatı arasındaki farkın, fiili satış miktarı ile çarpılması yoluyla hesaplanır.

Fiyat sapması, fiili satış düzeyinde fiyat değişiminden kaynaklanan olumlu veya olumsuz gelir sapmasını yansıtır.⁵⁴⁰

$$\text{Fiyat Sapması} = (\text{Fiili Fiyat} - \text{Bütçelenmiş Fiyat}) \times \text{Fiili Miktar}$$

Fiili Fiyat > Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumlu(+)

Fiili Fiyat < Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumsuz (-)'dur.

b) İkili Yöntem Miktar Sapması: Bu yöntemde miktar sapması fiili satış miktarı ile bütçelenmiş satış miktarı arasındaki farkın, bütçelenmiş satış fiyatı ile çarpılması yoluyla hesaplanır. Eğer fiili satış miktarı bütçelenmiş satış miktarından fazla ise işletme için olumlu sapma, fiili satış miktarının bütçelenmiş satış miktarının altında kalması durumunda ise işletme için olumsuz sapma söz konusu olur.⁵⁴¹

$$\text{Miktar Sapması} = (\text{Fiili Miktar} - \text{Bütçelenmiş Miktar}) \times \text{Bütçelenmiş Fiyat}$$

Fiili Miktar > Bütçelenmiş Miktar ise sapma olumlu (+)

Fiili Miktar < Bütçelenmiş Miktar ise sapma olumsuz (-)'dur.

Yukarıdaki yöntemlerin birlikte değerlendirilmeleri sonucunda tüm organizasyon için toplam bir sapma hesaplanabileceği gibi, bu sapma işletmenin ürün gruplarına, satış bölgelerine, haftalık, aylık, üç aylık gibi satış dönemlerine ayrılmak suretiyle ayrı ayrı hesaplanabilir. Böylece ürün bazında, bölge bazında ve dönemlik sapma çözümlemesi ile daha net sonuçlara ulaşılabilir.⁵⁴²

Aşağıda verilmiş fiili veriler ve yukarıda yer alan ACB Sanayi İşletmesi 2008 yılı Satış Bütçesi Örneğinin bütçelenmiş toplam miktarları ve fiyatları yardımı ile ikili yöntem kullanılarak Marmara Bölgesi 1. üç aylık dönem A mamulü sapma çözümlemesi yapılmıştır.

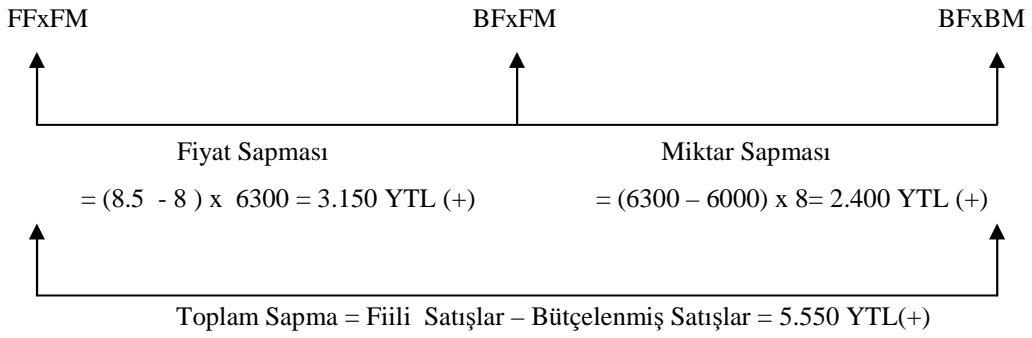
| A MAMULÜ | MİKTAR | SATIŞ | TUTAR |
|------------------------------|---------------|---------------|--------------|
| MARMARA BÖLGESİ | | FİYATI | |
| Fiili Satışlar 1. ÜÇ AY | 6300 | 8.5 | 53.550 |
| Bütçelenmiş Satışlar1. ÜÇ AY | 6000 | 8 | 48.000 |

⁵⁴⁰ Graham Mott, **Accounting for Non Accountants**, London: GBR:Kogan Page, Limited, 2005, s.172.

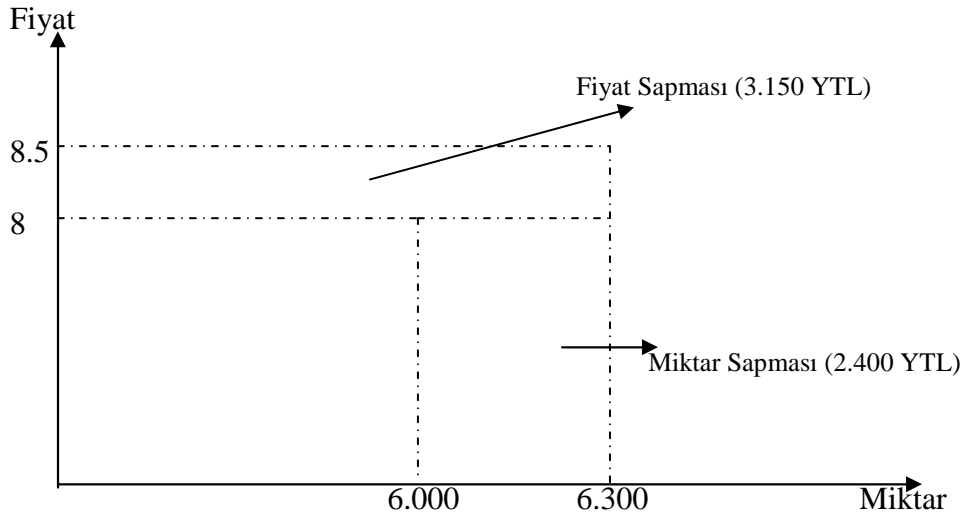
⁵⁴¹ Ray Fitzgerald, **Business Finance for Managers;An Essential Guide to Planning, Control and Decision Making**, London:GBR, Kogan Page, Limited, 2002, s.231.

⁵⁴² Remzi Altınışık, Şuayip Özdemir, Ömer Torlak, **Modern Pazarlama**, İstanbul: Değişim Yayınları, 2002, s.353.

A Mamulü Marmara Bölgesi Satış Fiyat ve Miktar Sapması:



Marmara Bölgesinde elde edilen fiili satış gelirleri, bütçelenmiş satış gelirlerinden 5.550 YTL fazla gerçekleşmiş, bu tutarın 2.400 YTL'si miktar artışından, 3.150 YTL'si fiyat artışından kaynaklanmıştır. Bu sapmanın grafik üzerindeki görünümü Şekil 15'de gösterilmiştir.

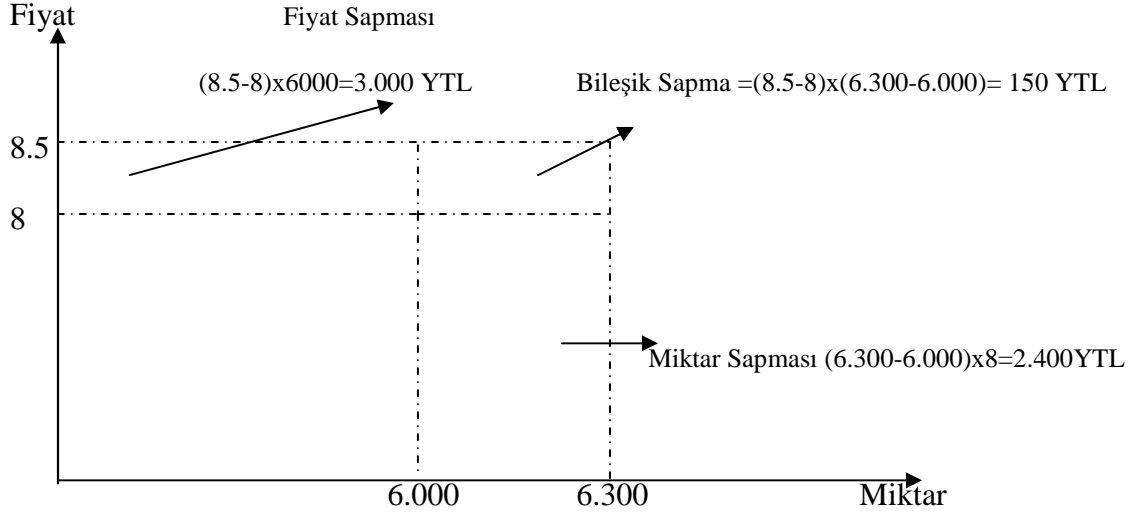


Şekil 15: İkili Sapma Yöntemi Grafiği

İkili sapma yöntemi hem fiyat hem miktar değişiminin etkileşimli etkisini ifade eden bileşik sapmayı fiyat sapmasının içine dahil eder. Bileşik sapma ayrı olarak hesaplanıp her iki sapmaya katılmayabilir. Bu şekilde hesaplama üçlü sapma yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda fiyat ve miktar sapmaları bütçelenmiş değerler temelinde hesaplanır, etkileşimli etkiyi gösteren bileşik sapma ayrıca belirtilir. Burada ortaya çıkan bileşik sapmanın hangi sapma türüne dahil edileceği hususu önem kazanır. Satış başarısına göre ücretlendirme yöntemlerinin uygulandığı işletmelerde bileşik sapma satış miktar sapmasının içine katılmakta, satış bölümü çalışanları bu durumun destekleyicisi olmaktadır. Ancak bu konuda genel eğilim satış fiyatının işletme dışı etkenlerin etkisi altında olması nedeniyle bileşik sapmanın fiyat sapmasına katılması ve üçlü sapma yönteminin ikili sapma yöntemi

şeklinde uygulanmasıdır. Böylece fiyat artışından arındırılmış salt miktar artışı başarısı net bir şekilde değerlendirilebilir.⁵⁴³

Ele alınan örneğe göre üçlü sapma alanları aşağıda şekil 16’da gösterilmiştir.



Şekil 16: Üçlü Sapma Yöntemi Grafiği

423.2 Pazar Başarısının Çözümlemesi

Sadece satış sapmalarının çözümlenmesi bir işletmenin pazardaki başarısını değerlendirmek için yeterli olmayabilir. Çünkü işletmelerin rakiplerine oranla ve sanayi dalındaki pazar büyümesinin değerlendirilmesi sonucunda işletmenin başarısı hakkında daha net şeyler söylemek mümkün olabilir. Pazar payı, işletmenin satışlarının sanayi dalının toplam satışlarına oranlanması sonucunda elde edilen yüzde rakamıdır. Örneğin, bir işletmenin bütçe satış hedefinin %5 üzerine çıkması tek başına anlamlı olmayabilir. Eğer sanayi dalı satışları %20 gibi bir artış gösterdi ise % 5 lik artışın yetersiz kaldığı söylenebilir.⁵⁴⁴

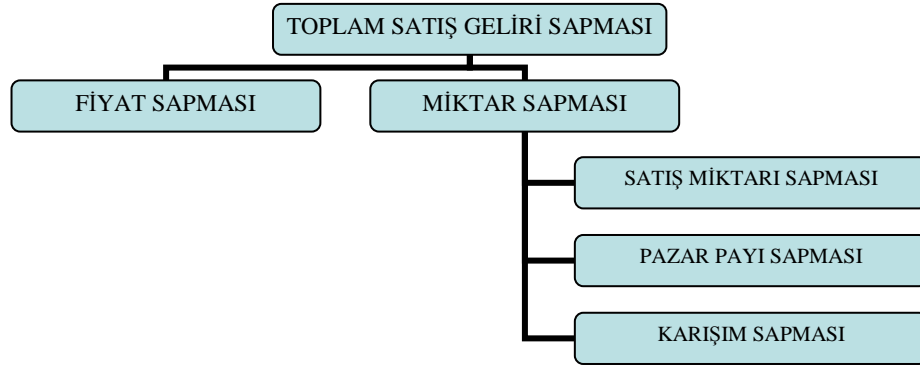
Birden fazla mal üreten ve her malın toplam sanayi satışlarının ölçülebildiği işletmelerde miktar sapması;

- Sanayi talebinin artması ya da azalması nedeniyle oluşan satış miktarı sapması,
- İşletmenin toplam pazar payındaki değişimler nedeniyle oluşan pazar payı sapması,
- Satış karışım oranlarının bütçelenenden farklı olması nedeniyle oluşan karışım sapması olmak üzere üç alt parçaya ayrılabilir,⁵⁴⁵

⁵⁴³ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.681.

⁵⁴⁴ Remzi Altunışık, Şuayip Özdemir, Ömer Torlak, a.g.e., s.352.

⁵⁴⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.679.



Şekil17: Toplam Sapma Şeması: Cudi Tuncer Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, s.679.

Tek mal üreten işletmelerde karışım sapması, toplam sanayi satışlarının sağlıklı bir şekilde ölçülemediği işletmelerde ise pazar payı sapması söz konusu olmaz. Bu durumda miktar sapması sadece satış miktar sapmasından ibaret kalır.⁵⁴⁶

Aşağıda ACB işletmesinin 2008 yılı satış bütçesinden alınmış bütçelenmiş satış bilgileri ile gerçekleştiği varsayılan fiili bilgiler yer almaktadır.

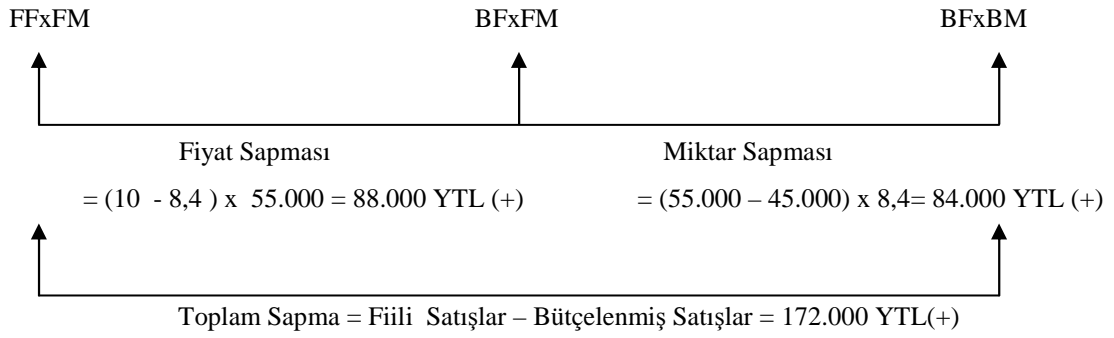
| | SATIŞ MİKTARI | | Pazar Payı | Karışım Oranı | Birim Fiyat | Satış Geliri (Tutar) |
|--------------|-----------------|----------------|------------|---------------|-------------|----------------------|
| | İşletme (birim) | Sanayi (birim) | | | | |
| Bütçe | | | | | | |
| A Mamulü | 45.000 | 450.000 | 0.10 | 0.25 | 8.4 | 378.000 |
| B Mamulü | 135.000 | 675.000 | 0.20 | 0.75 | 3.6 | 486.000 |
| | 180.000 | 1.125.000 | 0.16 | 1.00 | | 864.000 |
| Fiili | | | | | | |
| A Mamulü | 55.000 | 458.000 | 0.12 | 0.314 | 10 | 550.000 |
| B Mamulü | 120.000 | 750.000 | 0.16 | 0.686 | 4.5 | 540.000 |
| | 175.000 | 1.205.000 | 0.1452 | 1.00 | | 1.090.000 |

ACB işletmesinin sadece A mamulünü üretmesi durumunda yukarıdaki verilere göre miktar sapması pazar payı sapması ve satış miktar sapması bileşenlerine ayrılabilir, karışım sapması söz konusu olmayacaktır.⁵⁴⁷ Bu varsayımda A mamulünün basit sapma çözümlemesinde ikili sapma yöntemine göre fiyat ve miktar sapması aşağıdaki gibi hesaplanır.

⁵⁴⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.679.

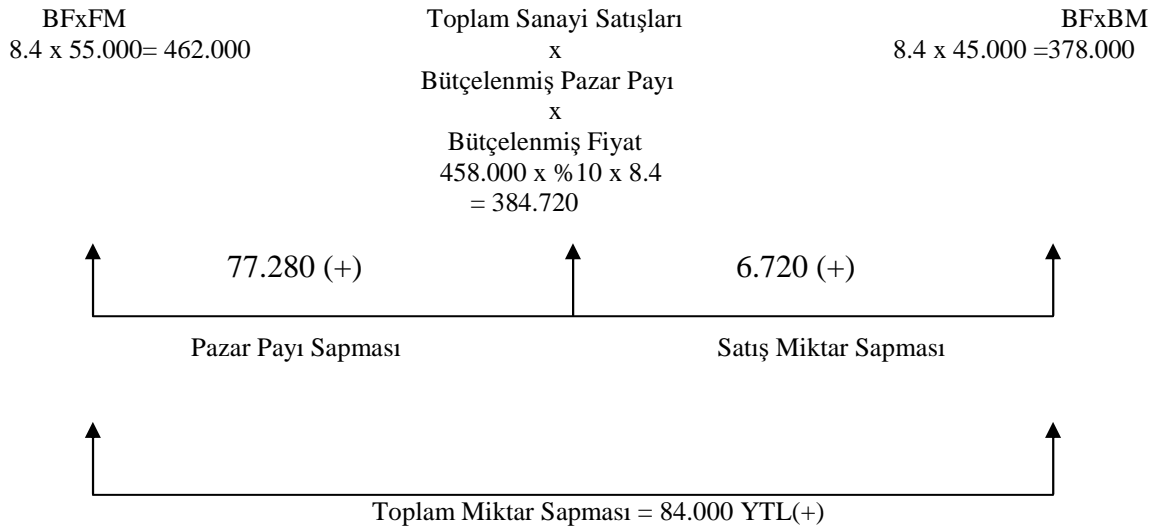
⁵⁴⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.682.

A Mamulü Toplam Satış Fiyat ve Miktar Sapması:



A mamulünün 84.000 TL lik miktar sapması pazar sapması ve satış miktar sapması bileşenlerine ayrılabilir. İşletme açısından A mamulü için bütçelenmiş pazar payı %10 olup, 45.000 birime denk geliyordu. A mamulünün toplam sanayi satışları ise 458.000 birim olarak gerçekleşmişti. İşletme A mamulü için bütçelenmiş pazar payı oranını korusaydı A mamulü fiili satış miktarının 45.800 birim olması gerekcekti. İşletmede fiili satış 55.000 birim olarak gerçekleştiğinden A mamulünün satışında genel talep genişlemesinden kaynaklanan artış $(45.800 - 45.000) = 800$ birimdir. Geriye kalan 9.200 birim $(55.000 - 45.800)$ ise işletmenin pazar payını %12' ye çıkarma başarısından kaynaklanmaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.⁵⁴⁸

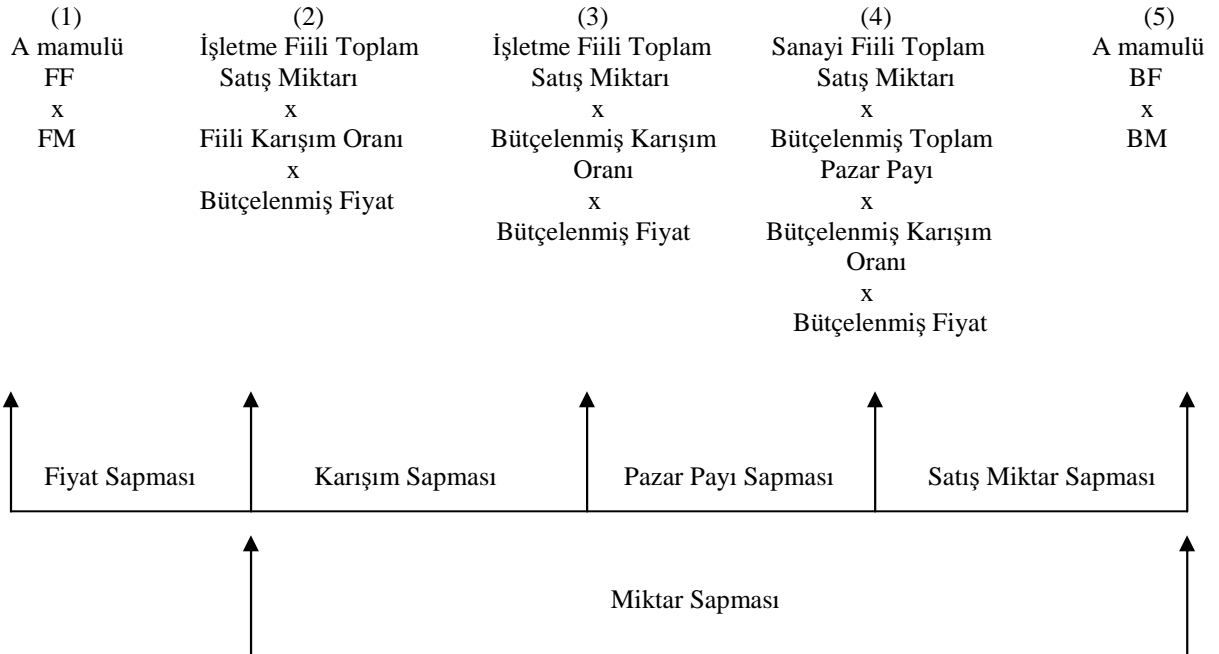
A Mamulü Pazar Payı ve Satış Miktar Sapması:



⁵⁴⁸ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.683.

İşletme iki mal ürettiğine göre karışım, pazar payı ve satış miktar sapmaları da hesaplanabilir. İşletme A ve B mamullerinin toplam bütçelenmiş sanayi satışları olan 1.125.000 birimden %16 pay almayı hedeflemekteydi. Bu payın %25 ini oluşturan A mamulünün satış miktar hedefi 45.000 birim olarak belirlenmişti. Fiilen A ve B mamullerinin toplam sanayi talebi 1.205.000 birim olarak gerçekleşmişti. İşletmenin toplam pazar payı bütçelenmiş düzey olan %16'da, A mamulünün işletmenin toplam satışları içindeki bütçelenmiş karışım oranı olan %25'de kalsaydı dönemin gerçekleşen A mamulü satışları $(1.205.000 \times 0.16 \times 0.25)$ 48.200 birim olurdu. Dolayısıyla sırf sanayi talebinin genişlemesinden dolayı A mamulü satışları bütçenin 3.200 birim üstünde olacaktı. İşte bu fark miktar sapmasının kaynağını oluşturmaktadır.⁵⁴⁹

İşletmenin gerçekleşen pazar payı ise %14,52'dir. A ve B mamulünün satış karışım oranları bütçelenmiş seviyede kalsa idi A mamulü satışı $(1.205.000 \times 0.1452 \times 0.25)$ 43.750 birim olacaktı. İşletme bütçelenen pazar payına ulaşamadığı için $(48.200 - 43.750)$ 4.450 birimlik olumsuz pazar payı sapması oluşmuştur. İşletmenin A mamulünün fiili satış miktarı ise 55.000 birimdir. $55.000 - 43.750 = 11.250$ birimlik bu fazlalık ise olumlu karışım sapmasının nedenini oluşturmuştur. A mamulünün fiyat sapması ve miktar sapmasının bileşenlerine ayrıldığı pazar payı, karışım, satış miktar sapmaları aşağıdaki gibi hesaplanabilir;⁵⁵⁰



⁵⁴⁹ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.683.

⁵⁵⁰ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.683-684.

| | | | | |
|----------|-----------|----------|-----------|----------|
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| A mamulü | 175.000 | 175.000 | 1.205.000 | A mamulü |
| 10 | x | x | x | 8.4 |
| x | 0.314 | 0.25 | 0.16 | x |
| 55.000 | x | x | x | 45.000 |
| =550.000 | 8.4 | 8.4 | 0.25 | =378.000 |
| | = 462.000 | =367.500 | x | |
| | | | 8.4 | |
| | | | = 404.880 | |

| | | | | |
|---------------|-----------------|--------------------|----------------------|----------------|
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ |
| 88.000 (+) | 94.500 (+) | 37.380 (-) | 26.880(+) | |
| Fiyat Sapması | Karışım Sapması | Pazar Payı Sapması | Satış Miktar Sapması | |
| ↑ | | | | ↑ |
| | | | | 84.000 (+) |
| | | | | Miktar Sapması |

Yukarıda A mamulünün fiyat sapması ve miktar sapmasının bileşenlerine ayrıldığı pazar payı, karışım, satış miktar sapmaları hesaplanmış olup aynı hesaplamalar B mamulü için de aşağıdaki gibi yapılabilir.

| | | | | |
|----------|-----------|----------|-----------|----------|
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| B mamulü | 175.000 | 175.000 | 1.205.000 | A mamulü |
| 4.5 | x | x | x | 3.6 |
| x | 0.686 | 0.75 | 0.16 | x |
| 120.000 | x | x | x | 135.000 |
| =540.000 | 3.6 | 3.6 | 0.75 | =486.000 |
| | = 432.000 | =472.500 | x | |
| | | | 3.6 | |
| | | | = 520.560 | |

| | | | | |
|---------------|-----------------|--------------------|----------------------|----------------|
| ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ |
| 108.000 (+) | 40.500 (-) | 48.060 (-) | 34.560(+) | |
| Fiyat Sapması | Karışım Sapması | Pazar Payı Sapması | Satış Miktar Sapması | |
| ↑ | | | | ↑ |
| | | | | 54.000 (-) |
| | | | | Miktar Sapması |

43. GİDER DENETİMİ

430. Genel Açıklama

İşletmelerin iktisadi olarak çalışması elde edilen gelirlerin arttırılmasına ya da giderlerin azaltılmasına bağlıdır. Ancak satış gelirlerinin arttırılması daha çok pazar koşullarına bağlı olmaktadır. Günümüzde rekabet koşullarının zorlaşması, işletmeleri ürünlerini istedikleri fiyattan pazara sunamaz duruma getirmiştir. İşletmelerin fiyatlara etki edemediği böyle bir ortamda kârlarını arttırmaları ya da en azından aynı düzeyde tutabilmeleri için ürünlerinin maliyetlerini düşürmeleri gerekmektedir. Maliyet düşürme ise ancak etkin bir maliyet denetimi ile mümkündür.

Maliyetleri düşürebilmek için her şeyden önce onları denetim altında bulundurarak, maliyet unsurlarındaki verimsizlik ve israfı ortadan kaldırmak gerekir. Ancak verimsizlik ve israfın kaynağı bilinmiyorsa, bu konuda herhangi bir önlem alınamaz. Bu nedenle işletme yöneticilerinin verimsizlik ve israflardan haberi olmalarını sağlayacak bazı göstergelere gerek vardır.⁵⁵¹

İşletmelerde iktisadiliği denetleme konusunun bir diğer bileşeni olan gider denetimi konusu iktisadiliği denetleme yöntemleri olarak ifade edilen işletmeler arası karşılaştırmalar ve işletme içi karşılaştırmalardan istenen yöntem ve yöntemlerce yapılabilir. Bu başlık altında gider denetimi için işletme içi karşılaştırma yöntemlerinden planlanmış karşılaştırma yöntemi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Giderlerin denetiminde planlanmış karşılaştırma yöntemi içerisinde biri tahmini maliyet yöntemi diğeri standart maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntem yer almaktadır. Genelde aynı amacı içeren her iki yöntem arasındaki farklar planların saptanmasında görülür. Standart maliyetler teknik ve daha bilimsel verilere dayanmasına karşın, tahmini maliyetler kişisel deneyimlere ve geçmiş maliyet bilgilerinin gelişimine dayanır.⁵⁵² Ancak tahmini maliyetlerin denetim aracı olarak geçmiş maliyet bilgilerini kullanması işletme yönetimini yanıltabilir. Denetim işlevini uzun süreli bilimsel planlara dayandıran bir yöntem olarak standart maliyet yöntemi mamul maliyetlerini bilimsel planlarla olması gerekli düzeyde belirlemektedir. Böylece maliyetlerin ne olması gerektiğini baz gösterge olarak vurgular ve faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesine olanak sağlar.⁵⁵³

⁵⁵¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.605.

⁵⁵² Sait Sevgener, Rüstem Hacırustemoğlu, **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993, s.194.

⁵⁵³ Sait Sevgener, Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.194.

Öncelikli hedefi maliyetlerin denetimi olmakla birlikte, bütçeleme ve mamul fiyatlandırma gibi diğer yönetsel çalışmalara da önemli katkılar sağlayan ve bu bölümde ayrıntılı olarak incelenecek olan standart maliyetler, gelişmiş ülkelerde yaygın kullanım alanı bulmuştur. Örneğin 1980'li ve 1990'lı yıllarda yapılan anketler, üretim işletmelerinden Japonya'da %65'inin, İsveç'te %73'ünün, İngiltere'de %76'sının, İrlanda'da %84'ünün ve Amerika Birleşik Devletleri'nde %86'sının, maliyet sistemlerinde standart maliyetleri kullandığını ortaya koymuştur.⁵⁵⁴

2001 yılında Malezya'da standart maliyet yönteminin demode olmadığını ve güncelliğini koruduğunu belirlemek için yapılan bir bilimsel çalışmada 162 yerel, 200 Japon kökenli sanayi işletmesine standart maliyet yöntemini halen ve ne ölçüde kullanılmakta oldukları anket yoluyla sorulmuştur. Bu çalışmanın sonucunda standart maliyet yönteminin güncelliğini koruduğu ve Japon kökenli işletmelerin %76'sının, yerel işletmelerin %70'inin standart maliyet yöntemini ve sapma analizlerini kullandığı görülmüştür.⁵⁵⁵

431. Standart Maliyet Yöntemi

431.0 Açıklama

Bugün hala modern bir yöntem olarak kabul edilen standart maliyet yöntemi ile ilgili çalışmalar ilk kez 20. yüzyılın başlarında Amerika'da uygulanmaya başlamıştır. Yöntem özellikle Amerika'da büyük bir gelişme göstermiş ve II. Dünya Savaşından sonra Avrupa'da da hızla yayılmıştır. Türkiye'de de birçok büyük işletmede standart maliyet yöntemi uygulanmaktadır.⁵⁵⁶ II. Dünya Savaşı bittikten ve savaş ekonomisi ortadan kalktıktan sonra işletmeler, serbest piyasaların şanslarını ve risklerini zamanında fark etmek ve değerlendirmek zorunda kalmışlardır. Savaş sonrası yaşanan politik ve ekonomik değişimler piyasaları her zamankinden daha avantajlı veya daha riskli duruma getirmiştir. Böyle bir ortamda işletmeler pasif olarak ekonominin gelişimine ayak uydurmak yerine işletme faaliyetlerini önceden planlamanın gerekli olduğunu görmüşlerdir. Maliyetleri planlama da bu sürecin bir parçası olmuştur.⁵⁵⁷

Tarihi maliyetler, planlama aşamasında işletmeyi yanlış yönlere götürebilmektedir. Eğer gelecek dönemde üretim koşullarının, malzeme fiyatlarının ya da ücretlerin değişeceği umuluyorsa, tarihi maliyetler planlama amacıyla kullanılamazlar. Geçmişteki üretim koşulları,

⁵⁵⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.606.

⁵⁵⁵ Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad, Norhayati Mofd Alwi, "Is Standard Costing Obsolote?", Managerial Auditing Journal, Vol.20, No.2, 2005, s.109-124.

⁵⁵⁶ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.334.

⁵⁵⁷ Metin Sağmanlı, a.g.e., s.37.

özellikle yeni ürünlerin üretiminde ya da yeni üretim hatlarını yürütmeye geleceği tahmin etmek için geçerli bir temel oluşturmayabilir.⁵⁵⁸

Planlama ve denetleme konusunda tarihi maliyetlerin yetersizliği önce tahmini maliyetlerin sonra standart maliyetlerin geliştirilmesinde etkili unsur olmuştur. 1885’de Henry Metcalfe genel üretim giderlerinin üretim maliyetine geçmiş deneyimlere dayanan bir oranla yüklenmesini teklif etmiş⁵⁵⁹, 1889 yılında ise George P.Norton “Tekstil Ürünlerinin Muhasebe İşlemleri” konulu çalışmasında tahmini maliyetler ve sapmalardan söz etmiş⁵⁶⁰, 1903 yılında Stanley Garry ismindeki bir İngiliz muhasebecinin “Society of Chemical Industry” e sunduğu tebliğde üretim işletmelerinde standart maliyet sisteminin kullanılmasını ilk kez önermiştir.⁵⁶¹ 1922 yılında G. Charter Harrison “scheduled cost” olarak adlandırılan maliyetleri, standart maliyet olarak adlandırmış ve Illinois’ de “Boss Manufacturing” şirketinde ilk kez standart maliyet adıyla uygulamıştır. 1928 yılında “Westing House Company” standart maliyet sistemini uygulamaya karar vermiştir. Harrison’un geliştirdiği tam standart maliyet sistemi, hacim değişikliklerinin etkisini göstermediği için tatminkar bulunmamış, Harrison tarafından yetiştirilmiş olan bir grup mühendis ve muhasebeci “esnek bütçeyi” geliştirerek sorunu çözmüşler ve “esnek bütçeli tam standart maliyetleri” ilk olarak uygulamaya koymuşlardır.⁵⁶²

431.1 Maliyet Yöntemlerinin Tarihi Gelişimi

Tarihi gelişim itibariyle maliyet yöntemleri;

- Fiili maliyet yöntemi,
- Tahmini maliyet yöntemi,
- Standart maliyet yöntemi

olmak üzere üç başlık altında toplanabilir.

a) *Fiili Maliyet Yöntemi*: Tarihi gelişim itibariyle ilk ortaya çıkan fiili (tarihi) maliyet yöntemidir. Bu yöntemde üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretimle ilgili dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderlerinin fiili tutarları dikkate alınır. Bu şekilde hesaplama için üretimin fiilen tamamlanmış ve maliyetlerin fiili tutarlarının kesinleşmiş

⁵⁵⁸ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, **Managerial Accounting**, McGraw Hill Company, 1997, s.518.

⁵⁵⁹ Yüksel Koç, **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1972, s.15.

⁵⁶⁰ Zeynep Hatunoğlu, “**Tekstil Sektöründe Standart Maliyet Sistemi Uygulaması**”, (T.C.Çukurova Üniversitesi SBE: Doktora Tezi, 1999), s.9

⁵⁶¹ Yüksel Koç, **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, s.23.

⁵⁶² Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.9-10.

olması gerekir.⁵⁶³ Günümüzde de çeşitli amaçlarla hangi maliyet yöntemi kullanılırsa kullanılsın, muhasebenin geleneksel görevi fiili maliyetleri takip edip kaydetmektir. Ancak fiili maliyet aşağıda sıralanan nedenlerden ötürü yönetim ihtiyaçlarını karşılamakta yetersiz kalmışlardır;⁵⁶⁴

- Fiili maliyetler oluştuğunda, onları oluşturan olaylar bitmiş, varsa aşırı maliyetler çoktan gerçekleşmiştir. Dolayısıyla bu verilerle gerçekleşmiş olan geçmişi denetlemek mümkün değildir.

- İşletmelerde çalışanların sorumlu oldukları maliyetler konusunda başarı durumlarını değerlendirecek bir göstergeye gerek vardır. Fiili maliyetler tek başlarına bu değerlendirmeye olanak vermezler.

- Fiili maliyetler geçmişte kaldıkları içi planlama, bütçeleme, karar verme gibi gelecekle ilgili faaliyetler için gerekli bilgileri vermekten uzaktır. Gelecekle ilgili faaliyetler için fiili maliyetlerin yanında, geleceği yansıtan maliyetlere gerek vardır.

- Fiili maliyetler hedef içermedikleri için çalışanlarda istek uyandırmamaktadır.

Bu eksikliklere rağmen fiili maliyetlerin muhasebede vazgeçilmez önemi ve rolü devam etmektedir. Çünkü güvenilir fiili maliyetler olmaksızın maliyet denetimi, başarı ölçümü, planlama ve karar alma faaliyetleri yerine getirilemez.⁵⁶⁵

b) Tahmini Maliyet Yöntemi: Maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol işlevi önem kazandıkça fiili maliyetlerin yukarıda sayılan yetersizlikleri belirginleşmiş ve maliyetlerin önceden tahmin edilmesi yoluna gidilmiştir.⁵⁶⁶ Tahmini maliyet yöntemi denilen bu yöntemde ayrıklı maliyetlerden daha çok ortak maliyetlerin tahmini üzerinde durulmuş ve tahmini yükleme oranlarının belirlenmesi üzerinde yoğunlaşmıştır.⁵⁶⁷ Yöntem geçmiş dönemlerin fiili maliyetlerinin ortalama değerleri cari verimi ölçmek için ve tahmini maliyeti hesaplamak için kullanılmıştır. Tahmini maliyet yöntemi bir ölçüde fiili maliyet yönteminin eksikliklerini taşısa da tahmini ve fiili maliyetler arasındaki farkların analizi suretiyle etkin bir maliyet denetiminin başlangıcına imkan vermiştir.⁵⁶⁸

⁵⁶³ Yüksel Koç, **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, s.7.

⁵⁶⁴ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Detay Yayıncılık, 2006, s.457.

⁵⁶⁵ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.458.

⁵⁶⁶ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Kare Yayınları, 2006, s.79.

⁵⁶⁷ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, **Cost Accounting**, Boston: IRWIN, 1991, s.37.

⁵⁶⁸ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s. 79.

c) *Standart Maliyet Yöntemi*: Tahmini maliyetler daha çok geçmiş dönem verilerine dayanılarak hesaplanmış olan bir tür beklenen maliyetlerdir. Kesinlik dereceleri ve işletme içi denetim değerleri çok yüksek değildir. Bu durum tarihi gelişim içerisinde daha etkin maliyet yöntemlerinin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Standart maliyet yönteminin en belirgin özelliği, geçmiş dönemin fiili maliyetlerine dayanmaması, maliyetlerin mühendislik etüd ve çalışmaları sonucu elde edilmesidir. Bu çalışmalarla elde edilen standart maliyetler en düşük maliyeti bulmayı ve işletme faaliyetlerini bu ölçü ile değerlendirmeyi amaç edinen maliyet yöntemini oluştururlar.⁵⁶⁹

Tarihi gelişim itibariyle maliyet yöntemlerinin maliyet hesaplamada kullandıkları veriler ayrık ve ortak maliyet unsurları açısından aşağıdaki şekilde özetlenebilir;⁵⁷⁰

| | ÜRETİM MALİYETLERİ | | |
|---------------------------------|--------------------|------------------|------------------------|
| | Dolaysız Malzeme | Dolaysız İşçilik | Genel Üretim Giderleri |
| Fiili Maliyet Yöntemi | Fiili | Fiili | Fiili |
| Tahmini Maliyet Yöntemi | Fiili | Fiili | Bütçelenmiş |
| Standart Maliyet Yöntemi | Standart | Standart | Standart |

Şekil 18: Tarihi Maliyet Yöntemleri, Don R.Hansen, M.Mowen, Management Accounting, s.675.

431.2 Standart Maliyetin Tanımı

Standart maliyet kavramı “standart” ve “maliyet” kelimelerinin bileşiminden meydana gelmiştir. Başarı değerlendirme için bir kıyas ölçüsü olarak da tanımlanabilen standart, belirli koşullarda yürütülecek faaliyetlerin önceden dikkatlice belirlenmiş bir ölçüsüdür. Nitel ve nicel olarak mühendislik yöntemleri ile belirlenen bu ölçüler maliyetlere dönüştürülerek ürün maliyetlerinin olması gereken düzeyini belirlerler.⁵⁷¹

Standart maliyetler, bir mamule ait planlanmış maliyetleri temsil eder ve genellikle üretim süreci başlamadan oluşturulurlar. Oluşturulan bu standartlar, yönetime, ulaşılması hedeflenen ve fiili sonuçlarla karşılaştırma için temel olacak amaçları sunarlar.⁵⁷²

Bu çerçevede standart maliyet kavramı, mal ve hizmet üretimi için kullanılacak değerlerin belirli bir faaliyet düzeyinde ve belirli koşullar altında ne kadar olması gerektiğini gösteren planlanmış maliyet olarak tanımlanabilir.⁵⁷³

⁵⁶⁹ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.79-80.

⁵⁷⁰ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s.675.

⁵⁷¹ Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, **Cost Accounting**, South Western Pub.Com, NY:1962, s.558.

⁵⁷² Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.354.

⁵⁷³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.380.

431.3 Standart Maliyet Yönteminin Amaçları ve Uygulama Koşulları

Standart maliyet yönteminin ortaya çıkmasının en önemli nedeni, fiili maliyet sisteminin, işletme yöneticilerine yönetim faaliyetlerinde gerekli olan bilgileri sağlayamamasıdır. Bu nedenle genel bir ifade ile standart maliyet yönteminin amacı yöneticilere yönetim faaliyetlerinde gerekli olan maliyet bilgilerini sağlamak olarak ifade edilebilir.⁵⁷⁴ Bu genel amaç aşağıda ayrıntılı olarak sıralanmıştır;

- Maliyet Denetimi,
- Maliyetin Hesaplanmasında Hız ve Kolaylık Sağlama,
- İşletme Bütçelerinin Hazırlanması,
- Mamullerin Fiyatlandırılması,
- Bölüm Yöneticilerinin Başarılarını Ölçümleme.

a) *Maliyet Denetimi*: Maliyet denetimini amacı, üretimi yapılacak bir mal veya hizmetin önceden belirlenen standartlara uygun olarak mümkün olan en düşük maliyetle üretiminin yapılması konusunda işletme yönetimine yardımcı olmaktır. Standartlar işletme yönetimine, fiili maliyetlerle standart maliyetlerin dönemsel karşılaştırmaları yoluyla, başarıyı ölçmede ve verimsizlikleri belirlemede yardımcı olurlar.⁵⁷⁵

b) *Maliyetin Hesaplanmasında Hız ve Kolaylık Sağlama*: Muhasebe dönemi başlamadan önce standart maliyetler, muhasebe servisinin ve diğer teknik elemanların katkısı ile işletme tarafından üretilir ve değiştirilinceye kadar işletmenin kullanabileceği hazır maliyetler haline gelirler. Böylece işletme üretime başladığında, mamul tamamlandığında ve satıldığında hazır ve güvenilir bir mamul maliyetinin bulunması, muhasebe kayıtlarının çok süratli bir şekilde yapılmasına olanak sağlar. Hazır maliyetler sayesinde satılan mamuller maliyeti, mamul ve yarımamul stokları hızla belirlenebildiğinden pek çok finansal tablo ve rapor hızla hazırlanabilir. Ayrıca üretimde kullanılan malzemenin maliyetini belirlemek için kullanılan FİFO ve LİFO gibi malzeme değerlendirme yöntemlerinin zahmetinden standart birim malzeme alış fiyatı kullanmak yoluyla kurtulunup, kullanılan miktarlar bu fiyatla çarpılarak kolayca maliyete çevrilebilir.⁵⁷⁶

c) *İşletme Bütçelerinin Hazırlanması*: Standart maliyet yöntemi işletmelerde planlama, denetim ve başarı ölçümleme faaliyetlerinin kalitesini artırır. Oluşturulan birim standart maliyetler, anlamlı bir planlama ve denetim faaliyeti için işletme bütçelerinin hazırlanmasında

⁵⁷⁴ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.500.

⁵⁷⁵ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, **Cost Accounting**, Tokyo: McGraw Hill Company, 1981, s.392.

⁵⁷⁶ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.464.

anahtar veriler olurlar. Böylece fiili faaliyet düzeyinde gerçekleşen maliyetlerle olması gereken maliyetlerin karşılaştırılması sonucu bulunan sapmaların kalitesi yükselir.⁵⁷⁷

d) *Mamullerin Fiyatlandırılması*: Yöntem, mamullerin birim maliyetlerinin standart olarak belirlemektedir. Bir mamulün satış fiyatı ile maliyeti arasında yakın ilişki bulunduğundan fiyatlama kararlarında standart birim maliyetler esas alınabilir. Ayrıca alınacak bir siparişin hangi fiyatla kabul edileceğine dair verilecek kararlarda standart maliyet verileri kolaylıkla kullanılabilir.⁵⁷⁸

e) *Bölüm Yöneticilerinin Başarılarını Ölçümleme*: Bölüm yöneticilerinin başarı ölçümlemesi önceden belirlenen standartlara göre yapılır. İşletmeler belirli sorumluluk merkezlerine ayrılır ve her sorumluluk merkezinin yöneticisi kendi bölümünden sorumlu olur.⁵⁷⁹ Ancak, yönetime sunulan sorumluluk merkeziyle ilgili raporlarda fiili maliyetlerle, standart maliyetler arasındaki olağanüstü sapmalar dikkat çekici şekilde işaretlenerek yer almalı, önemsiz sapmalar üzerinde yöneticilerin vakit kaybetmesi önlenmelidir. Olağanüstü sapmalara dikkat çeken raporları düzenlemeye istisna yolu ile yönetim denir.⁵⁸⁰ Standart maliyet yönteminin uygulandığı işletmelerde, istisnaların malzeme, işçilik, enerji gibi hangi üretim ögesi düzeyinde ve mamul, sorumluluk merkezi, işletmenin bütünü gibi hangi tüketim düzeyinde ortaya çıktığını, sorumlularını ve nedenlerini belirlemek mümkün olur. Dikkatlerini istisnalar üzerinde yoğunlaştıran yöneticiler, kıymetli ve sınırlı zamanlarını verimsizliklerin giderilmesi ve verimliliklerin artırılması yönünde kullanabilirler.⁵⁸¹

Standart maliyet yönteminin etkinliği işletme içi bazı koşulların varlığına bağlıdır;

• Örgüt yapısı, standart maliyet yönteminin kullanılmasına uygun olmalıdır.⁵⁸² Standart maliyet yöntemi iyi yetişmiş, disiplinli ve verimli çalışmayı seven kişilerin hakim olduğu örgüt ortamında istenen sonuçları verebilir. Çalışmaya, disipline, birlikte bir hedefi gerçekleştirmeye, zamanı iyi kullanmaya, üretken olmaya önem vermeyen insanların oluşturduğu örgüt ortamında yöntemi uygulamak güçleşir.⁵⁸³

⁵⁷⁷ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Cost Management**, s.729.

⁵⁷⁸ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.463.

⁵⁷⁹ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.501.

⁵⁸⁰ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.461.

⁵⁸¹ Selim Pazarçeviren, **Standart Maliyet Sistemi Kaynak Tabanlı Maliyetleme Yöntemi**, İstanbul: Çizgi Yayıncılık, 2000, s.14.

⁵⁸² Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁸³ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.465.

• Mamullerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri standartlaştırmaya olanak sağlamalıdır.⁵⁸⁴ Sistem daha çok aynı mamullerin kütle halinde aynı hammaddelerden, aynı üretim yöntemleri ile üretildiği işletmeler için uygundur. Eğer üretimde sık sık yöntem, malzeme, kalite, mamul farklılaşması oluyorsa yöntem verimsiz olur.⁵⁸⁵

• Muhasebe bölümü standart maliyet verilerinin belirlenmesine olanak sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.⁵⁸⁶

• Standart maliyet yöntemi etkili bir zaman aralığında değerlendirilmeli, yöntemin yararları ve sakıncaları bu dönem sonunda belirlenmelidir.⁵⁸⁷

• Yöntem tüm ayrıntıları ile gözden geçirildikten ve yeterli düzeyde düzenlendikten sonra uygulamaya konulmalıdır.⁵⁸⁸

• Üst yönetim yöntemin yararlarına inanmalı ve uygulamaları desteklemelidir.⁵⁸⁹

• İstisnalara göre yönetim ilkesine dayanarak olağanüstü sapmalar vurgulanmalı, önlemler alınmalıdır.⁵⁹⁰

Standart maliyet yönteminin uygulandığı üretim işletmelerine petrol rafinerileri, ecza ve kimya sanayileri, otomobil, konserve sebze ve meyve, acele servis veren lokanta sanayileri gibi aynı ürünlerin sürekli üretildiği sanayiler örnek olarak gösterilebilir;⁵⁹¹

Ayrıca birçok hizmet işletmesi ve kâr amaçlı olmayan kamu kurumlarında da standart maliyet yöntemi uygulanmaktadır.⁵⁹² Örneğin; oto servis hizmetlerinde; belirli tamir hizmetleri için işçilik zaman standartları uygulanmakta, hastane hizmetlerinde; bir günde işgal edilen her bir yatak başına yemek, çamaşırhane, laboratuvar gibi kullanımların standartlaştırılması yapılmakta⁵⁹³, havayolu taşımacılığında; yakıt ve tamir maliyetleri standartlaştırılmaktadır.⁵⁹⁴

⁵⁸⁴ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁸⁵ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.464.

⁵⁸⁶ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁸⁷ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁸⁸ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁸⁹ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁹⁰ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.198.

⁵⁹¹ Duncan Williamson, a.g.e., s.519.

⁵⁹² Ronald W.Hilton, **Managerial Accounting**, McGraw Hill Company, 1994, s.449.

⁵⁹³ Ray H. Garrison, **Managerial Accounting**, Boston: BPI, IRWIN, 1998, s.383-384.

⁵⁹⁴ Ronald W.Hilton, a.g.e., 449.

431.4 Standart Türleri ve Standartların Yenilenmesi

Standart maliyetler belirli bir faaliyet düzeyinde ve belirli koşullar temel alınarak belirlenirler. Bu durumda farklı koşullar altında farklı standart maliyetler söz konusu olabilir. Maliyeti hesaplamada standart maliyetler, kuramsal standart maliyetler, temel standart maliyetler ve ulaşılabilir geçerli standart maliyetler olarak genellikle üçe ayrılırlar.⁵⁹⁵

a) *Kuramsal Standart Maliyetler:* Mükemmel, maksimum gibi adlarda verilen kuramsal standart maliyetler, olağan üretim kesilmelerine izin verilmeyen, en üst düzey yetenekli ve deneyimli işgücünün kullanıldığı koşullarda belirlenen standartlardır.⁵⁹⁶ Bazı yöneticiler bu standartların işçileri mümkün olan en düşük maliyeti gerçekleştirme konusunda olumlu motive ettiğini düşünürler.⁵⁹⁷ Ancak en iyi koşullar altında ulaşılması mümkün olan bu standartların ulaşılmaz ve birçok yönetici tarafından gerçek dışı olduğu düşünülmektedir. Bu standartlarla çalışan işletmelerde sapmalar çok yüksek gerçekleşecek, bu durum çalışanların moral ve motivasyonlarını kırabilecektir.⁵⁹⁸ Bu nedenle kuramsal standart maliyetler, altına inilmesi mümkün olmayan en düşük maliyet sınırını göstermenin ötesinde bir anlam taşımaz ve fiili maliyetlerin değerlendirilmesinde bir ölçüt olarak kullanılmazlar.⁵⁹⁹

b) *Temel Standart Maliyetler:* Temel standart maliyetler, başlangıç koşullarına dayanılarak saptanan ve uzun yıllar boyunca değiştirilmeyen maliyetlerdir. Başlıca üstün yönü, fiili maliyetlerin sürekli olarak değişmeyen belirli standart maliyetlerle karşılaştırılmasını sağlamaktır. Böylelikle, uzun dönemde verimlilik düzeyinin gösterdiği eğilimleri izleyebilme olanağı sağlanır. Ancak izlenen bu bilginin gerçekten bir anlam taşıyabilmesi için, başlangıç koşullarının uzun dönem boyunca değişmemesi gerekir. Oysa yıllar geçtikçe girdi fiyatları, girdi türleri, üretim teknolojisi ve bir çok etken değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle temel standart maliyetler ender olarak kullanılırlar. Daha çok fiili maliyetlerin değil, her dönem yeniden saptanan veya gözden geçirilen cari standart maliyetlerin yıllar boyu gösterdiği eğilimleri izleme işlevi görürler.⁶⁰⁰

c) *Ulaşılabilir Geçerli Standart Maliyetler:* Ulaşılabilir geçerli standart maliyetler, normal çalışma koşulları altında ulaşılabilir bir üretim sürecinde hesaplanırlar. Ulaşılabilir üretim süreci, geçici makine arızaları, normal malzeme fireleri, zorunlu boşa geçen zamanlar

⁵⁹⁵ Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, a.g.e., s.380.

⁵⁹⁶ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.462.

⁵⁹⁷ Ronald W.Hilton, a.g.e., 448.

⁵⁹⁸ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.462.

⁵⁹⁹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.609.

⁶⁰⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.608.

gibi üretim kesilmelerini dikkate alır. Böylece çalışanlarca ulaşılması mümkün maliyet düzeyini belirler. Birçok davranış bilimci bu standartların çalışanları kuramsal standartlara göre çok daha fazla motive ettiklerini ifade etmektedir.⁶⁰¹

Standart maliyetlerin güncel tutulması bu maliyetlerin günün koşullarına uygunluğunun sürekli bir biçimde sürdürülmesi anlamına gelir. Bu amaçla standart maliyetlerin her yıl en azından bir kez gözden geçirilmesi ve varsa değişen koşullara göre düzeltilmesi gerekir. Aksi takdirde ilk belirlemeden sonra ulaşılabilir geçerli standartlar da bir süre sonra temel standart maliyet özelliğini gösterir ve işlevlerini yitirebilir.⁶⁰²

431.5 Standart Maliyet Yönteminin Yararları ve Sakıncaları

Maliyeti, oluşmuş rakamlar yerine belirli bir faaliyet düzeyinde ve belirli koşullar altında bilimsel incelemelere göre önceden belirlenmiş fiyatlara göre saptayan düzenli ve mantıklı yol⁶⁰³ olan standart maliyet yönteminin başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Standart maliyetler maliyet denetimine etkenlik kazandırır. Fiili maliyetlerin denetlenmesi için en etkin ölçü olan standartlar sayesinde hesaplanan sapmalar, sorumlu yöneticilerin dikkatlerini aksayan noktalara çekerler.⁶⁰⁴ Maliyetler en azından dört nedenden değişebilir. Bunlar; fiyat düzeyleri, verimlilik, hacim ve karışımdır. İyi bir standart maliyet yöntemi, bu değişim nedenlerini ve sorumlularını belirler.⁶⁰⁵

- Standart maliyetler planlama çalışmalarına yardımcı olur. Mamullerin standart maliyetleri biliniyorsa, dönemin bütçelenmiş maliyetleri bu standart maliyetlerin bütçelenmiş üretim miktarlarıyla çarpılması ile kolayca hesaplanır.⁶⁰⁶ Böylece planlama çalışmalarında geçmişe dönük fiili maliyetlerden çok daha fazla yarar ve kolaylık sağlar.

- Standart maliyetler çalışanları maliyetler konusunda bilinçlendirir. Standart maliyet hedefini bilen çalışanlar, çalışmalarını bu hedefe yaklaşma konusunda ayarlayacaklarıdır. Özellikle sapmalara dayalı bir ödül-ceza yöntemi ile bu bilinçlenme daha hızlandırılır.⁶⁰⁷

- Standart maliyetler maliyet muhasebesi uygulamalarında bazı kolaylıklar sağlar. Standart maliyetler, stok kartlarını miktarlar üzerinden izleme kolaylığı sağlar. Fiili sipariş maliyeti uygulamada, ayrı maliyetleri siparişler itibarıyla izleme zorunluluğu standart sipariş

⁶⁰¹ Ronald W.Hilton, a.g.e., 448.

⁶⁰² Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.609.

⁶⁰³ Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, a.g.e., s.381.

⁶⁰⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.610.

⁶⁰⁵ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.463.

⁶⁰⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.287.

⁶⁰⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.610.

maliyeti yönteminde ortadan kalkar.⁶⁰⁸ Böylece üretim maliyeti çabuk ve kolay bir şekilde hesaplanabilir.

- Standart maliyetler işletme yönetimine, fiyatlama, üretme veya satın alma, transfer fiyatı belirleme, satma ya da üretimden kaldırma gibi kararlarda yardımcı olur.⁶⁰⁹

- Standart maliyetler işletmenin örgütlenme yapısında sorumluluk merkezleri oluşturmaya olanak verir. Sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenecek raporlar ile başarı değerlendirme ve denetim faaliyetleri bütünleşir.⁶¹⁰

- Standart maliyetler, üretim yöntemlerinde ve mamullerde standartlaştırma gerektirdiği için, çalışma verimini yükseltebilir. Hep aynı işi yapan çalışanların başlangıçtaki çalışma tempoları zamanla hızlanır, bozuk mamul üretimi ve hammadde israfı azalır.⁶¹¹

Yöntemin yararlarının yanında bir takım güçlük ya da sakıncaları da söz konusudur. Bunlar;

- Standartların iyi belirlenmemiş olması veya eskimesi denetim faaliyetlerinde yanıltıcı sonuçlara neden olabilir.⁶¹²

- Maliyet hesaplarında standartlara fazla önem verilmesi, fiili maliyetlerin takip edilmesinde ihmallere yol açabilir.⁶¹³

- Yöntemin hem kurulması hem de uygulaması pahalı ve zaman alıcı olabilir.⁶¹⁴

- Standartlar çalışanlar üzerinde baskı unsuru olursa bu durum işletme içi beşeri ilişkilere olumsuz yansiyabilir.⁶¹⁵

- Yönetim ve çalışanlarının nitelik ve nicelik açısından yeterlilikleri, üretim ve üretim yöntemlerinin yöneme uygunluğu, hesapsal örgütlenme yeterlilikleri gibi işletmenin örgütsel yapı unsurlarında varolan sorunlar yöntemi yararsız hale getirebilir.⁶¹⁶

⁶⁰⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.610.

⁶⁰⁹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.464.

⁶¹⁰ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.149.

⁶¹¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.610.

⁶¹² Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.335.

⁶¹³ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.335.

⁶¹⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.149.

⁶¹⁵ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.335.

⁶¹⁶ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.150.

431.6 İleri Üretim Ortamları ve Standart Maliyet Yöntemi

Muhasebe yazınında üzerinde görüş birliğine varılmış yöntemin yukarıda yer alan sakıncaları dışında ayrıca günümüz ileri üretim ortamlarının standart maliyet yöntemini etkisizleştirdiğine ilişkin kimi eleştiriler de yapılmaktadır.

II.dünya savaşından hemen sonra piyasa rekabetini şekillendiren unsur aşırı talep ve bu talebe cevap verebilme gücü, kitle üretim yöntemini doğurmuştur. Daha sonraları üretim hızı ve mamul fiyatı rekabette başrol oyuncularını olmuşlardır. Kitle üretimi ve ölçek ekonomisi ile daha çok üreterek birim maliyetlerin düşürülmesi ve buna bağlı olarak düşük fiyatlar temel amaçlar arasında yer almıştır. 1980'lerde müşteri gereksinimlerine cevap vermek amacıyla kalite yönetimi anlayışı kabul görmüş, toplam kalite yönetimi felsefesi üretime yön veren ve üretim teknolojilerinde farklılığa neden olan ilk unsur olmuştur. Toplam kalite yönetiminden sonra tam zamanında üretim ile büyük bir değişim sürecine giren üretim fonksiyonu, esneklik, zamanı etkin kullanma ve müşteri gereksinimlerine özgü mamulleri üretebilme amacıyla bilgisayar ile bütünleşik bir ortamda tedarikten başlayarak tasarım, planlama ve üretimin her alanında bilgisayarlı sistemler ile şekillenmiştir. İleri üretim teknolojileri, toplam üretim maliyetlerinde dolaysız işçilik tutarını azaltmış, genel üretim giderlerini, sermayeye yapılan yatırımı, üretimde esnekliği ve faaliyet denetimini arttırmıştır. Dolaysız işçilik ve stoklarda yer alan kalemlerde azalma görülürken, tasarım, amortisman ve veri işleme maliyetleri artmıştır. Bu da genel üretim giderlerinde artışa ve genel üretim giderlerinin yüklemelerinde kullanılan direkt işçilikte azalışa yol açmıştır. Bu gelişmeler sadece fabrika ortamını değiştirmemiş, işletmenin yönetim anlayışını ve yapısını, rekabet stratejilerini, yönetim muhasebesi sistemlerini ve pazarlama anlayışını da değiştirmiştir.⁶¹⁷

Hammadde, yarı mamul ve mamul stoklarını azaltan, üretime hazırlık sürelerini kısaltan ve hızlandıran, hammadde ve mamullerde yüksek kaliteyi sağlayan, üretim yöntemlerini geliştirecek takım çalışmalarını özendiren, uzman çalışanları yetiştiren, işçilik sürelerini azaltan, fire ve kayıpları düşüren ileri üretim ortamlarında⁶¹⁸ maliyet denetim aracı olan standart maliyet yönteminin uygulanma sınırına ilişkin eleştiriler aşağıda sıralanmıştır.

⁶¹⁷ Sait Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Aktüel Basım, Bursa, 2006, s.53 -58.

⁶¹⁸ Sait Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, s.55-92.

- Standart maliyet yöntemi, direkt işçilik verimsizliklerinden kaynaklanan maliyetlere odaklanmaktadır. Ancak ileri üretim ortamlarında direkt işçilik maliyetleri, üretim maliyetleri içinde az yer tutmaktadır.⁶¹⁹

- Standart maliyet yönteminde ana amaç mamulün ve müşteri hizmetlerinin kalitesini arttırmak değil, maliyetleri denetlemek ve azaltmaktır. Bu amaç tam zamanında üretim ortamında istenmeyen davranışlara neden olabilir. Örneğin malzeme fiyat sapmasından kaçınmak için öngörülen kalite düzeyinde satın alınması gereken malzeme en düşük fiyattan temin edilmeye çalışılırsa, tam zamanında üretimin gereksinimi olan zamanında ve kaliteli mal teslim koşulunda sorunlar oluşabilir.⁶²⁰

- Standart maliyet yönteminin başarıyla uygulanması esnek olmayan üretim süreçlerinde mümkündür. Aynı üretim hattında çeşitli ürünlerin üretilmesine imkan veren esnek üretim sistemleri bu esneksizliği yok etmektedir.⁶²¹

- Genel toplamı ifade eden standart maliyet sapmaları, üretim hatları, üretim partileri, üretim hücreleri ile ilişkilendirilememektedir. Bu durum sapma nedenlerinin belirlenmesi sürecinde yöneticileri sıkıntıya sokmaktadır. Ayrıca faaliyet tabanlı yönetim anlayışının doğurduğu, maliyetleri oluşturan faaliyetlere yönelme, değer katmayan faaliyetleri ortadan kaldırma, değer katan faaliyetleri sürekli iyileştirme, ürün kalitesini artırma uygulamaları zaten maliyetleri sürekli azaltmakta ve standart maliyet işlevini görmektedir.⁶²²

- İleri üretim ortamlarının yer aldığı piyasa koşullarında mamullerin yaşam dönemleri oldukça kısalmıştır. Dolayısıyla geliştirilen her yeni ürün, geliştirilmesi gereken yeni standartlar anlamına gelmekte, bu da zahmetli ve maliyetli bir çalışmayı gerektirmektedir.⁶²³

- Standart maliyet yönteminde standart fiyatlar yeterli kapsamda hesaplanmamaktadır. Örneğin direkt malzeme standart fiyatları sahip olma maliyetinin tamamını kapsamamakta, sadece satın alma fiyatları ve taşıma giderlerini dikkate alıp, sipariş maliyetleri, sigorta giderleri, kalite kontrol giderleri, depolama giderleri, zamansız ve hatalı malzeme tesliminden kaynaklanan üretim kesilmeleri gibi giderleri dikkate almamaktadır. Standart fiyat belirlenirken bu unsurlar da dikkate alınmalıdır.⁶²⁴

⁶¹⁹ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²⁰ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²¹ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²² Ronald W.Hilton, a.g.e., 465.

⁶²³ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²⁴ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

- Otomasyonun yüksek olduğu üretim sistemlerinde, üretim safhaları daha tutarlı ve emniyetlidir. Dolayısıyla sapmalar ya çok az olmakta ya da hiç olmamaktadır.⁶²⁵

- İleri üretim ortamlarında maliyetin hacimle ilgili olmadığı ve sabitlik özelliği taşıdığı vurgulanmakta, dolayısıyla genel üretim giderlerinin denetiminin daha önemli olduğu belirtilmektedir.⁶²⁶ Ancak Drury tarafından 1994 yılında ileri üretim ortamlarında yapılan bir anket çalışmasında malzeme maliyetinin toplam üretim maliyetinin en büyük yüzdesini oluşturduğu ve direkt işçilik maliyetlerinin ise toplam üretim maliyeti içinde %15 payı olduğu tespit edilmiş, dolayısıyla ileri üretim ortamlarında hala birçok maliyetin hacimle ilgili olduğu ve standart maliyet yönteminin en azından hacimle değişen maliyetlerin denetiminde kullanılabileceği vurgulanmıştır.⁶²⁷

Yukarıda sıralanan ileri üretim ortamlarında standart maliyet yönteminin azalan önemiyle ilgili eleştirilerden hareketle, standart maliyet yönteminin bu üretim ortamlarına uyum sağlayabilmesi için oluşturulabilecek değişiklikler aşağıda ifade edilmiştir;

- Direkt işçilik giderlerinin toplam üretim maliyeti içindeki payının azalması, direkt işçilik standartlarının ve sapmalarının önemini azaltmıştır. Makine saatleri, malzeme ve genel üretim giderleri, ürün kalitesi gibi unsurlar denetimde daha önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla malzeme maliyeti, genel üretim giderleri, ürün kalitesi unsurlarının denetimine daha fazla önem verilmelidir.⁶²⁸

- Standart maliyet yönteminde standartlar belirlenirken, ulaşılabilir düzeyine göre hareket edilmekte fire, artık, bozuk malzeme gibi eksilmeler de standarda dahil edilmekte idi. Ancak tam zamanında üretim ortamında düşük maliyet, yüksek kalite, sürekli gelişme, sıfır hata, sıfır verimsizlik gibi unsurlar ileri üretim ortamlarında kuramsal standartlar haline dönüşmeyi zorunlu kılmaktadır. Mümkün olan en yüksek kalitede ve en düşük maliyette üretebilmek için bu standartlar kullanılmalıdır.⁶²⁹ Bu durumda tam zamanında üretim felsefesinin en düşük malzeme fiyat ve miktar sapmasını sağlaması ve yeniden işleme maliyetlerini en aza indirmesi gerekir.⁶³⁰

- Standart maliyet yönteminin mühendislik çalışmaları veya tarihi verilerden hareketle oluşturduğu standartları daha gerçekçi hale getirmek mümkündür. Hedef maliyetleme

⁶²⁵ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²⁶ Ronald W.Hilton, a.g.e., 467.

⁶²⁷ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.145.

⁶²⁸ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

⁶²⁹ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.148-149.

⁶³⁰ Ronald W.Hilton, a.g.e., 466.

yöntemi bunun için bir araç olarak kullanılabilir. Hedef maliyetleme yöntemi, ürünün pazarda oluşan fiyatını veri kabul eden, planlanan kârı sağlamak için ürünün tasarım ve geliştirme süresini uzatmadan, kalite ve işlevselliğini azaltmadan, ürün ömrü süresince maliyetleri denetlemeyi hedefleyen bir yöntemdir.⁶³¹ Hedef maliyetlemenin dayandığı bu iki temel özellikten ilki, pazar fiyatlarının veri olması yani işletmelerin pazardaki fiyatlara tesir edememesidir. İkincisi ise, bir mamulün maliyetinin çoğunluğunun mamulün tasarımı aşamasında belirleniyor olmasıdır. Mamul tasarlanıp üretime başlandıktan sonra, maliyetleri düşürmek için yapılabilecek çok şey yoktur. Çünkü, mamulün maliyetini azaltmaya yönelik fırsatların çoğu, mamulün tasarımı esnasında ele geçmekte ve kullanılmaktadır. Bu nedenle, hedef maliyetleme yaklaşımı mamulü tasarlayıp kaç mal olduğunu öğrenmek yerine, bir hedef maliyet belirleyerek mamulün ona göre tasarlanmasını ve böylece hedeflenen maliyete ulaşılmasını amaçlar.⁶³² Mamul tasarım ve geliştirme sürecinde hedef maliyetleme, değer mühendisliğinden yararlanır. Değer mühendisliği, bir mamulde daha az maliyetle mamulün işlevselliğini, güvenilirliğini ve kullanılabilirliğini koruma anlamına gelmektedir. Yani, mamulün müşteri tarafından istenilen özelliklerinden taviz vermeden ve mamulün geliştirme sürecini uzatmadan, mamulün parçalarında ya da özelliklerinde maliyet azaltılması gerektiğini söyleyip, özetle mamule yapılan harcamaların müşterilerin değer verdiği doğru spesifikasyonlar üzerinde yoğunlaşıp yoğunlaşmadığını araştırır.⁶³³ Belirlenen hedef maliyet aynı zamanda standart maliyet yönteminde tespit edilmesi gereken maliyetler yerine kullanılabilir.

- Bilgisayarla bütünleşik yönetim bilgi sistemleri yönetim muhasebecisine, üretim gerçekleştiği anda verileri kaydetme ve başarı raporlarını yönetime gerçek zamanlı olarak sunma imkanı verir. Bu da yönetimin olumsuz sapmalarının nedenlerini belirleme ve ortadan kaldırma faaliyetlerine hız kazandırır.⁶³⁴

- Standart maliyet yöntemi finansal başarı ölçümü üzerine odaklanmıştır. Finansal başarı ölçümlerinin önemli olduğu kabul edilmekle birlikte, finansal olmayan ölçümler de önem kazanmaktadır. İleri üretim ortamlarının yer aldığı rekabet ortamında ürün kalite maliyetleri, müşteri memnuniyeti, üretim ve teslim süreleri, yenilik ve süreç geliştirme

⁶³¹ Sait Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, s.26.

⁶³² Selman Aziz Erden, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, 213.

⁶³³ Reşat Karcıoğlu, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Aktif Yayınevi, 2000, s.186.

⁶³⁴ Ronald W.Hilton, a.g.e., 467.

kaynaklı öğrenme gibi çok boyutlu finansal olmayan ölçümler için de standartlar geliştirmeye gereksinim vardır.⁶³⁵

Standart maliyet yönteminin ileri üretim ortamlarına uyum sağlayabilmesi için gerçekleştirilebilecek yukarıda ifade edilen değişiklikler, yöntemin maliyet denetimindeki önemini koruduğunu ve yeni maliyetleme yöntemleri ile kullanılabilirliğinin araştırıldığını göstermektedir.⁶³⁶

431.7 Tekdüzen Hesap Planı ve Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet yönteminde, muhasebe kayıtları aşağıda sıralanan;

- Standart maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması,
- Fiili maliyet bilgilerinin kayıtlara aktarılması,
- Sapmaların kayıtlara aktarılması,
- Sapma hesaplarının kapatılması.

aşamalarından oluşur.⁶³⁷

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde esasları belirlenen Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı'na göre standart maliyet yönteminin uygulanmasına imkan veren seçenek 7 sayılı Maliyet Hesap Sınıfı 7A seçeneğidir. Tekdüzen hesap planında bu seçenekte standart maliyet yönteminin uygulanmasında kullanılmak üzere belirlenmiş fark hesapları aşağıda sıralanmıştır;

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları
 - 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
 - 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı
- Direkt İşçilik Sapmaları
 - 722 Direkt İşçilik Ücret Farkı
 - 723 Direkt İşçilik Süre Zaman Farkı
- Genel Üretim Giderleri Sapmaları
 - 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
 - 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
 - 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
- Hizmet Üretim Maliyeti Sapmaları
 - 742 Hizmet Üretim Maliyeti Farkları
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Sapmaları
 - 752 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Farkları
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Sapmaları
 - 762 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları

⁶³⁵ Ronald W.Hilton, a.g.e., 467.

⁶³⁶ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.159.

⁶³⁷ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.370.

- Genel Yönetim Giderleri Sapmaları
772 Genel Yönetim Giderleri Farkları
- Finansman Giderleri Sapmaları
782 Finansman Giderleri Farkları

Tekdüzen hesap planında belirlenen kayıt akışına göre her maliyet döneminde yansıtma hesaplarına alacak kaydıyla, ilgi stok ve gelir tablosu hesapları standart maliyet tutarları ile borçlandırılır. Maliyet dönemi sonlarında ise, gider hesaplarının borcunda ay boyunca birikmiş bulunan fiili gider tutarları, ilgili yansıtma hesaplarının standart maliyet tutarları ile karşılaştırılarak, varsa belirlenen sapmalar yukarıda sıralanan ilgili fark hesaplarına aktarılır. Böylece gider hesapları ile yansıtma hesapları karşılıklı olarak kapanmış olacak, farklar fark hesaplarında görünecek, gider taşıyıcısı hesapları da standart maliyet tutarını yansıtacaktır.⁶³⁸

Yıl boyunca yukarıda ifade edilen şekilde çalışan fark hesapları, yıl sonunda aşağıdaki yollardan birisine göre kapatılır;⁶³⁹

• Fark hesaplarının borç veya alacak kalanları 620 Satılan Mamuller Hesabına aktarılır.

• Farkların yıl sonu alacak kalanları 679 Olağandışı Gelir ve Kârlar, borç kalanları ise 689 Olağandışı Gider ve Zararlara aktarılır.

• Fark hesaplarının yıl sonu kalanları 151 Yarımamuller-Üretim, 152 Mamuller, 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesapları arasında paylaştırılarak, bu hesaplardaki tutarlar standart maliyetten fiili maliyete dönüştürülür.

Genel muhasebe ve vergi mevzuatı açısından geçerli olan uygulama sonucusudur.

432. Standartların Belirlenmesi

432.0 Açıklama

Standart maliyet yönteminin başarısı, belirlenen standartların doğruluğuna ve güvenilirliğine bağlıdır.⁶⁴⁰ Ancak standart belirlemek için geliştirilmiş genel kabul gören bir yöntem yoktur. Bu konuda bazı uzmanlar normal düzeyde bir çalışma temposuyla ulaşılabilecek standartları savunurken, diğerleri üst düzey bir çalışma temposuyla ulaşılabilecek standartların belirlenmesi gerektiğini ifade ederler.⁶⁴¹ Burada önemli olan

⁶³⁸ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.372-374.

⁶³⁹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.649-650.

⁶⁴⁰ Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.560.

⁶⁴¹ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.519.

standartlar belirlenirken onlara etki eden bütün unsurların dikkate alınması ve bunun için özenle çalışıldığından emin olunmasıdır.⁶⁴²

Standartların belirlenmesinde işletme içinde çalışan endüstri mühendisleri, satın alma sorumluları, insan kaynakları sorumluları, ilgili sorumluluk merkezleri sorumluları, muhasebe sorumluları ve üst yönetim temsilcilerinden oluşan bir çalışma grubu görev alır.⁶⁴³ İşletmeler standartların belirlenmesinde çeşitli kaynakları kullanırlar. Bu kaynaklar,

- Faaliyetlerin ölçümü,
- Tarihsel veriler,
- Kıyaslama(Benchmarking),
- Piyasa beklentileri ve stratejik kararlardan meydan gelir.⁶⁴⁴

a) *Faaliyetlerin Ölçümü:* Standartların belirlenmesinde en verimli veri kaynağı endüstri mühendislerinin üretim sürecinde gerçekleşen bütün faaliyetleri dikkatlice ölçümlenmeleri sonucunda ortaya çıkan değerlerdir. Bu ölçüm faaliyetlerine endüstri mühendisleri tarafından yapılan zaman etüdü çalışmaları sonucunda hesaplanan dolaysız işçilik zamanı ölçümü, kullanılan malzeme türleri ve miktarları belirlemek için yapılan ölçümler örnek verilebilir.⁶⁴⁵ Faaliyetlerin ölçümünde endüstri mühendislerinin yanında ürün mühendisleri, yönetim muhasebecileri ve üretim işçileri de görev alır. Her ürün farklı olduğu için ürün mühendisleri, ürünü oluşturan unsurları kapsamlı olarak belirler. Endüstri mühendisleri, ürünün dizaynına ve işletmenin kurulu üretim tesis ve ekipmanlarına dayalı olarak ürünün tamamlanması için yapılması gereken faaliyetleri ölçümlerler. Yönetim muhasebecileri, bu süreçte endüstri mühendisleri ile birlikte çalışırlar. Yönetim muhasebecileri kullanılan malzemeleri, kullanılan işgücünü ve diğer genel üretim giderleri unsurlarını maliyetlendirir. Bu işlemler sonucunda ürünün standart maliyetine ulaşılır. Harcanan para ve zaman açısından oldukça pahalı olan bu yöntem, iyi yönetilirse en iyi standart belirleme yöntemidir.⁶⁴⁶

b) *Tarihsel Veriler:* Var olan güvenilir ve hatasız tarihsel veriler, bir ürünün standart maliyetini belirlemede özellikle diğer yöntemlere para ve zaman harcamak istemeyen işletmeler için iyi bir kaynak oluşturabilir. Bunun için ürünün geçmiş yıllar maliyet

⁶⁴² Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.560.

⁶⁴³ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.520.

⁶⁴⁴ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, **Cost Management**, McGraw Hill Company, 1999, s.590.

⁶⁴⁵ Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.560-561.

⁶⁴⁶ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, a.g.e., s.591.

verilerinden en başarılı olanlarının ortalaması ya da medyanı kullanılır. Gerçekleşmiş verilerden oluştukları için çalışanlar açısından ulaşılabilir standart niteliğindedirler.⁶⁴⁷

c) *Kıyaslama(Benchmarking)*: Aynı ürünü veya hizmeti üreten ve aynı üretim ve hizmet sürecine sahip olan benzer işletmelerin en başarılı dönemleri işletme için standart belirlemede bir ölçüt olarak kullanılabilir. Bu standart, işletmenin yer aldığı rekabetçi üretim ortamında önemli rakip olan işletmelerin en düşük maliyet seviyelerini sürekli izlemesini sağlamaktadır.⁶⁴⁸ Son yıllarda dünya çapında birçok işletme standartlarını aynı sanayi dalındaki işletmelerin en başarılı dönem verilerine uyarlamaktadır. Örneğin, İngiltere'nin dördüncü büyük tersanesi Bath Iron Works, Alman işletmesi Thyssen'in, Austin ve Texas'daki IMB fabrikaları Tayvan'daki DTK ve Sampo fabrikalarının, Allen Bradley bilgisayar çevre birimlerinin üretiminde Hewlett Packard'ın verilerini standart olarak kullanmaktadırlar. Bu standartların kullanılması işletmelere günümüz küresel rekabet ortamında sürdürülebilir rekabet düzeylerini devam ettirme imkânı verir. Bu yöntemin en zor yanı verilerin temin edilmesi ve işletmeye uyarlanmasıdır.⁶⁴⁹

d) *Piyasa beklentileri ve stratejik kararlar*: Standart belirlemede piyasa beklentileri ve stratejik kararlar, özellikle hedef maliyetleme yöntemini uygulayan işletmeler için önemli rol oynamaktadır. İşletmenin ürünün satmayı düşündüğü satış fiyatının piyasada genellikle belirli olması, hedeflenen kâr düzeyinde hedef maliyet belirlemeyi zorunlu kılar.⁶⁵⁰ Satış fiyatı ile hedef kâr arasındaki fark hedef maliyet olarak hesaplanır. Bu hedef maliyet, alt unsurlarına ayrılarak ürünün standart maliyeti haline dönüştürülür. Böylece hedef maliyet işletmenin başarı değerlendirme sisteminin bir parçası haline gelir.⁶⁵¹

Bir mamulün üretim maliyeti, dolaysız malzeme giderleri, dolaysız işçilik giderleri ve o mamule düşen genel üretim giderleri payı toplamından oluştuğu için mamul standart üretim maliyetinin belirlenmesinde bu üç maliyet unsurunun ayrı ayrı ele alınması ve her birisi için standart tutarların belirlenmesi gerekir.⁶⁵² İlke olarak her tür maliyet ve gider için standart belirleme yapılabilir. Ancak standart maliyet yöntemi, işlemlerin standart bir düzenle yapılabileceği alanlar için uygun olduğundan buna olanak tanımayan bölümlere genellikle uygulanamaz. Dolayısıyla işletmenin faaliyet giderlerinden pazarlama, satış ve dağıtım, genel

⁶⁴⁷ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, a.g.e., s.591.

⁶⁴⁸ Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster, **Cost Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, 2005, s.241.

⁶⁴⁹ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, a.g.e., s.591.

⁶⁵⁰ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, a.g.e., s.592.

⁶⁵¹ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.520.

⁶⁵² Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.616.

yönetim ve ar-ge giderleri ve finansman giderleri için tam anlamıyla standart belirleme mümkün olmayabilir. Ancak bu bölümler için gider bütçesi hazırlamak suretiyle sapma ölçümü yapılabilir.⁶⁵³ Dolayısıyla genel iktisadilik denetiminde bir dönem içerisinde gerçekleşeceği umulan tüm gider unsurları dikkate alınmakta ve sözü geçen bu unsurlar için de bütçeleme faaliyeti ile denetim yapılabilmektedir.

Standartlar belirlendikten sonra, bunlar fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında yapılan karşılaştırmalarla bulunan sapsmalar işletmenin başarı değerlemesinde kullanılırlar.⁶⁵⁴

432.1 Dolaysız Malzeme Standartları

Dolaysız malzeme standart tutarı,

- Miktar standardı,
- Fiyat standardı

olmak üzere iki bölüme ayrılır.⁶⁵⁵ Çünkü, malzeme maliyeti kullanılan malzemenin miktarına ve fiyatına bağlı olarak belirlenir. Dolayısıyla mal ve hizmet üretiminde kullanılan bütün dolaysız malzemelerinin miktarlarının ve fiyatlarının standartlaştırılması gerekir.⁶⁵⁶

a) *Miktar Standartları:* Dolaysız malzemelerin, işçilik ve genel üretim gideri standartlarından ayrılan en önemli yanı onlar gibi maliyet yerleri bakımından değil mamul birimi başına belirlenmeleridir.⁶⁵⁷ Bir mamulün standart maliyeti içerisinde yer alacak dolaysız malzeme standart tutarının belirlenebilmesi için, her şeyden önce o mamulün üretiminde hangi tür ve kalitede dolaysız malzemenin ne miktarda kullanılacağı belirlenmesi gerekir.⁶⁵⁸ Eğer mamulün üretiminde birden fazla türde dolaysız malzeme gerekiyorsa, her tür için miktar standardı tespit edilmelidir. Bu çalışma genellikle bir mamul üretimi için takip edilen üretim akış sürecini tasarlamakla sorumlu mühendislik bölümü kullanılacak malzemenin normal kabul edilebilir fire düzeyi, kısıntı, artık, çekme, bozulma gibi üretim süresince oluşabilecek malzeme eksilmelerinin de dikkate alınması gerekir.⁶⁵⁹

Geleneksel üretim ortamlarında miktar standartları belirlenirken, beklenen fire ve kayıplar şu şekilde hesaba katılır; örneğin pantolon dikiminde 1.20 metre kumaşın kesilen kısımları çıkarıldığında geriye 1.10 metre kalıyorsa standart miktar 1.10 metre değil, 1.20

⁶⁵³ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.466.

⁶⁵⁴ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.521.

⁶⁵⁵ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.394.

⁶⁵⁶ Duncan Williamson, a.g.e., s.520.

⁶⁵⁷ Vasfi Haftacı, Maliyet Muhasebesi, a.g.e., s.387.

⁶⁵⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.616.

⁶⁵⁹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.468.

metre kabul edilir. Genel olarak ifade edilirse, normal fire miktarının kullanılan girdi miktarına oranı X ise, standart dolaysız malzeme miktarı;

$$\frac{\text{Mamul İçindeki Net Madde Miktarı}}{1 - X}$$

formülüne göre hesaplanır. Örneğin pamuk ipliği üretiminde normal fire oranı %5 kabul ediliyorsa 1000 kg iplik üretimi için gerekli pamuk miktarı;

$$\text{Standart Malzeme Miktarı} = \frac{1000}{1-0.05} = 1.053,6 \text{ kg olarak hesaplanır.}$$

Dolayısıyla 1 kg iplik için standart malzeme miktarı 1,0536 kg'dır. Tam zamanında üretim sistemlerinde ise durum farklıdır. Amaç, firelerin sıfıra indirilmesi olduğundan, bu sistemi uygulayan bir işletmede standart miktarlar normal fire ayarlamasına tabi tutulmayacaktır. Tam zamanında üretim sisteminde yukarıdaki örneğe göre 1 kg ipliğin, standart malzeme miktarı da 1 kg pamuk olarak kabul edilecektir. Böylece oluşan sapmalar bir verimsizlik olarak yorumlanacaktır.⁶⁶⁰

İlaç, bisküvi, şekerleme, boya gibi ürünlerin üretildiği işletmelerde, standart malzeme miktarları, her ürünün bir seferdeki (şarj) üretimi için üretim ünitesinin tam kapasitesine göre hazırlanmış malzeme formülündeki miktarlar esas alınarak belirlenir. Ancak bu durumda kullanılacak malzemenin kalitesi malzeme miktar standardını etkileyebilir. Örneğin otomobil koltukları için, kaliteli veya daha az kaliteli kumaştan aynı miktarda kullanılırken, şekerli bir üründe, şeker pancarından elde edilen yüksek kaliteli şekerden, şeker kamışından elde edilen şekere göre daha az kullanılabilir. Formüllü ürünlerin kalite standardı tanımlarında ürünü oluşturan malzemelerden en az ve en çok ne kadar kullanılması gerektiği de yer alır.⁶⁶¹

b) Fiyat Standartları: Dolaysız malzemenin fiyat standardının belirlenmesi fiyatların işletme dışı unsurların etkisi altında olmasından dolayı biraz daha zordur. Belirlenen fiyat standartları işletmenin satın alma bölümünün başarısını denetlemeye ve değişen fiyatların işletmenin kârlılığı üzerindeki etkisini ölçmeye olanak sağlar. Standart malzeme fiyatlarının, cari pazar fiyatlarını, beklenen pazar fiyatlarını ve tedarikçi sözleşme fiyatlarını yansıtması gerekir. Yönetim muhasebecileri ve satın alma bölümü çalışanları tüm malzemelerin fiyat standartlarının belirlenmesi için birlikte çalışırlar. Genellikle her yılın başında belirlenen standart fiyatlar, beklenmeyen piyasa gelişmeleri nedeniyle yıl içerisinde güncellenebilirler.⁶⁶²

⁶⁶⁰ Cudi Tuncay Gürsoy, a.g.e., s.290.

⁶⁶¹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.152-153.

⁶⁶² Adolph Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.564.

Dolaysız malzeme fiyat standardı, fiyatının yanı sıra, malzemenin kesin kabulü yapıp depolara konuncaya kadar yapılan taşıma giderleri, taşıma sırasından yaptırılan sigorta giderleri gibi tüm giderleri kapsamalıdır.⁶⁶³

Malzeme alımında ucuz fiyatlar her zaman iyi fiyat anlamına gelmeyebilir. Teslim süresi, kalite, sürekli tedarik edilebilme gibi unsurların da düşünülmesi gerekir.⁶⁶⁴ Dolayısıyla standart fiyat belirlenirken, malzeme kalitesi, tedarikçi güvenilirliği, alım öncesi ve sonrası hizmetleri, iskonto ve vade olanaklarının da değerlendirilmesi gerekir.⁶⁶⁵ Özellikle fiyat standardına uygun alım yapılırken olumlu sapma olsun diye kalitenin ihmal edilmemesi için, satın alma bölümü girdi kalitesinden de sorumlu tutulmalıdır.⁶⁶⁶ Rekabetçi bir piyasada, birçok işletme kaliteli malzemeleri zamanında teslim eden belirli tedarikçilerle uzun dönemli ilişkilerin önemini kavramıştır.⁶⁶⁷ Bu önem fiyat standardının belirlenmesinde, uzun dönemli malzeme tedarik sözleşmeleri fiyatlarının kullanılmasından başka bir şey değildir. Standart fiyatı belirlerken ayrıca en yakın dönemin ortalama satın alma fiyatları da kullanılabilir. Bu süreçlerde satın alma bölümünün bilgi ve deneyimleri önemli bir unsurdur.⁶⁶⁸

Örneğin bir sonraki yıl içi yapılan malzeme alım sözleşmelerinde alım partileri ve fiyatları aşağıdaki gibi belirlendiyse dolaysız malzeme fiyat standardı aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

| | | |
|----------------------------------|------------------------|-------------|
| Dönembaşı Dolaysız Malzeme Stoku | 4.000 kg x 1.5 TL/kg | = 6.000 TL |
| Dönem içi Alışlar 2.ay | 4.000 kg x 2 TL/kg | = 8.000 TL |
| Dönem içi Alışlar 4.ay | 5.000 kg x 2 TL/kg | = 10.000 TL |
| Dönem içi Alışlar 6.ay | 8.000 kg x 1.625 TL/kg | = 13.000 TL |
| Dönem içi Alışlar 8.ay | 8.000 kg x 1.5 TL/kg | = 12.000 TL |
| Dönem içi Alışlar 10.ay | 11.000 kg x 1 TL/kg | = 11.000 TL |
| Toplam | 40.000 kg | = 60.000 TL |
| Standart Birim Fiyat | 60.000 TL / 40.000 kg | = 1.5 TL |

Bir birim üretimin standart dolaysız malzeme maliyetini belirlemek için standart dolaysız malzeme miktarı ile standart dolaysız malzeme fiyatını çarpmak gerekir.⁶⁶⁹ Yukarıda verilen örneklere uygulanacak olursa 1 kg iplik için standart dolaysız malzeme miktarı 1,0536

⁶⁶³ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.466.

⁶⁶⁴ Duncan Williamson, a.g.e., s.520.

⁶⁶⁵ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.160.

⁶⁶⁶ Cudi Tuncay Gürsoy, a.g.e., s.290.

⁶⁶⁷ Edward J.Blocher, Kung H.Chen, Thomas W.Lin, a.g.e., s.593.

⁶⁶⁸ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.466.

⁶⁶⁹ Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.564.

kg, standart dolaysız malzeme fiyatı 1.5 TL ile çarpılır ve bir kg ipliğin standart dolaysız malzeme maliyeti $1,0536 \text{ kg} \times 1.5 \text{ TL} = 1,5804 \text{ TL}$ olarak hesaplanır.

432.2 Dolaysız İşçilik Standartları

Dolaysız işçilik standart tutarı,

- Zaman standardı,
- Ücret standardı

olmak üzere iki bölüme ayrılır.⁶⁷⁰ Dolaysız malzeme standartlarının belirlenmesinde olduğu gibi dolaysız işçilik standartlarının belirlenmesinde de aynı yöntemler uygulanır. Çünkü, dolaysız işçilik maliyeti üretim için geçen zamana ve bu zaman için işçilere ödenen ücrete bağlıdır. Dolayısıyla gereksinim duyulan işçilik zamanının ve bu zaman için ödenecek ücretin standartlaştırılması gerekir.⁶⁷¹

a) *Zaman Standartları:* Dolaysız işçilik zaman standardının belirlenmesi dolaysız malzeme miktar standardının belirlenmesinden daha zordur. Çünkü standart zaman insan faktörüne dayanmakta, çalışanların üretkenliği değişkenlik gösterebilmektedir.⁶⁷² Mevcut iş koşulları ve üretimle ilgili sistemler, iş gücünün nitelikleri üretken işgücünün gösterebileceği başarıyı ve üretimin tamamlanma süresini etkiler. Özellikle iklimlendirme, aydınlatma, gürültü önleme gibi sistemlerin iyileştirildiği, işgücünün eğitildiği, yerleşim planlarının üretim koşullarında en ideal şekle getirildiği, hücreli üretim yöntemlerinin uygulandığı tam zamanlı ve bilgisayar destekli üretim sistemlerinde üretken işgücünün başarısının sürekli yükseldiği buna bağlı olarak standart zamanların kısaldığı görülmektedir.⁶⁷³

Bir işletmede standart zamanlar belirlenmeden önce, mamuller için ne tür dolaysız işçilik faaliyetleri yapılacağı belirlenir, daha sonra bu faaliyetler için kullanılacak en uygun üretim araçları ve işgücünün nitelikleri belirlenir.⁶⁷⁴ İş etüdü olarak adlandırılan bu uygulamalar metot etüdü ve zaman etüdüdür. Metot etüdü, üretim için daha kolay ve etken yöntemlerin geliştirilmesi, uygulanması ve maliyetlerin düşürülmesi amacıyla, bir işin yapılışındaki mevcut ve önerilen yolların dizgesel olarak kaydedilmesi ve eleştirilerek incelenmesidir. Zaman etüdü ise nitelikli bir işçinin, belli bir işi, belli bir çalışma hızıyla

⁶⁷⁰ Adolp Matz, Othel J.Curry, George W.Frank, a.g.e., s.564.

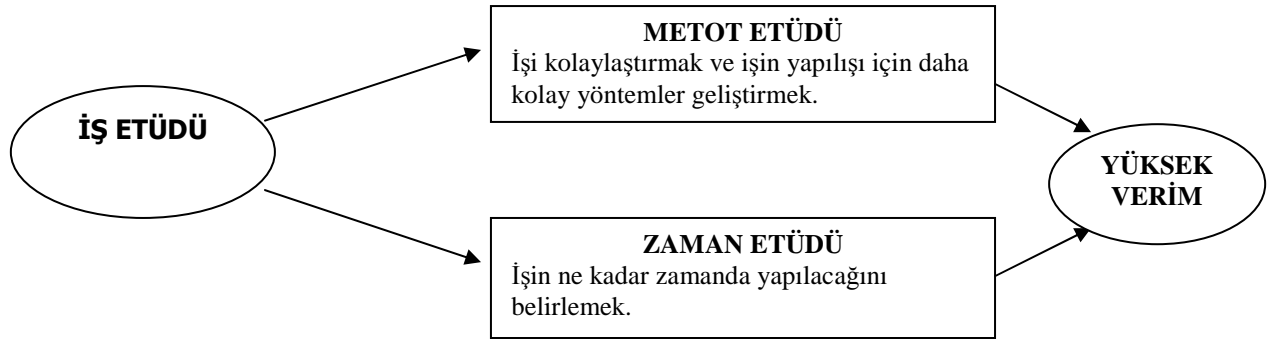
⁶⁷¹ Duncan Williamson, a.g.e., s.521.

⁶⁷² Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.472.

⁶⁷³ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.163.

⁶⁷⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.163.

yapması için gereken zamanı belirlemek için geliştirilmiş tekniklerin uygulanmasıdır. İş etüdü özet olarak aşağıdaki şekilde gösterilebilir;⁶⁷⁵



Şekil 19: İş Etüdü: George Kanawaty, İş Etüdü , s.37.

Metot etüdü ile zaman etüdü birbirine çok bağlıdır. Metot etüdü, işlemin iş kapsamının azaltılması ile, zaman etüdü ise, metot etüdü ile belirlenen iş kapsamına dayanarak üretken olmayan sürenin incelenmesi, azaltılması ve işlem için standart zamanların belirlenmesi ile ilgilenir.⁶⁷⁶

İnsan ve makinelerin çalışma metodu iyi değilse bu iş çok zaman alır. İnsan ve makinelerin maliyetlerinden dolayı mamul maliyeti artar. Ayrıca insan çok çalışırsa meydana gelecek yorgunluk, verimliliği ve kaliteyi azaltır. Bütün bunları önlemek ve amaçlara erişmek için metot etüdü yapılır.⁶⁷⁷ Metot etüdünün temel konuları aşağıda sıralanmıştır;⁶⁷⁸

- Süreçlerin ve yöntemlerin iyileştirilmesi,
- Fabrikanın, atölyenin, işyeri düzeninin, tesisat ve donanım tasarımlarının düzeltilmesi,
- İşgücünde artırım sağlanması ve aşırı yorgunluğun azaltılması,
- Malzeme, makine ve işgücü kullanımının düzeltilmesi,
- Daha iyi çalışma koşullarının geliştirilmesi.

⁶⁷⁵ George Kanawaty, a.g.e., s.36-37.

⁶⁷⁶ George Kanawaty, a.g.e., s.37.

⁶⁷⁷ İlhami Karayalçın, **Fabrika Organizasyonu**, İstanbul: Çağlayan Kitabevi, 1984, s.151.

⁶⁷⁸ George Kanawaty, a.g.e., s.83.

Metot etüdü ile belirlenmiş bir işin normal şartlarda, normal tempo ile alacağı zamanın çözümlenmesi ve hesaplanması olan zaman etüdü dolaysız işçilik zaman standardını belirlemektedir.⁶⁷⁹

Zaman etüdü genel olarak aşağıda ifade edilen 7 evrede tamamlanır;⁶⁸⁰

1.evrede, etüd edilecek iş seçilir. Bu iş aslında metot etüdü belirlenen iştir.⁶⁸¹

2.evrede, işle, işçiyle ve işin yapılmasına etki eden çevre koşullarıyla ilgili bütün mevcut bilgiler kaydedilir.⁶⁸²

3.evrede, en etkin yöntem ve hareketlerin kullanılmasını sağlamak için iş öğelerine ayrılır ve öğeler ayrıntılı olarak incelenir.⁶⁸³ Bir işin yapılabilmesi için gerekli olan zamanı verimli ve verimsiz olarak ayırabilmek ve verimsiz zamanın nedenleri üzerinde durabilmek için iş öğelerine ayrılmalıdır. Başlayış ve bitişi açıkça belirlenen ve daha küçük anlamlı parçalara bölünemeyen öğeleri belirlemek için her öğeye ilişkin ayırım noktalarının tanımlanması gerekir. Öğe ayırım noktası, bir ögenin bittiği ve diğerinin başladığı yerdir. İş öğelerine ayrıldıktan sonra, bunların iş anında ortaya çıkış nedenleri ve tekrar sıklıkları araştırılır. Bu açıdan öğeler sürekli, arasıra ve tesadüfi öğeler olmak üzere üçe ayrılır. Sürekli öğeler iş her yapıldığında bir ya da birden fazla görülen öğelerdir.⁶⁸⁴ Bir montaj işinde parçayı alma, montajlama işini yapıp parçayı yerine bırakma bir sürekli öğeye örnek olarak gösterilebilir.⁶⁸⁵ Arasıra öğeler ise işin her yapılmasında ortaya çıkmayan, belli sayıda tekrardan sonra görülebilen öğelerdir.⁶⁸⁶ Maden talaşlarını temizleme, basınç ayarlama, makine kurma, ustabaşından bilgi alma gibi çalışmalar arasıra öğelere örnek olarak verilebilir.⁶⁸⁷ Tesadüfi öğeler, ne zaman görüleceği belirsiz, arada bir gözükten, ortaya çıkışları düzensiz öğelerdir. Bir makineye özel bir kesme takımı yerleştirme, makineye takılacak bir parçanın yağını temizleme tesadüfi öğelere örnek olarak gösterilebilir.⁶⁸⁸ İş öğelerine ayrıldıktan sonra özellikle sürekli öğeler etüd çizelgesine işlenmek ve etüd anında kullanılmak üzere tanımlanıp simgelenirler.⁶⁸⁹

⁶⁷⁹ İlhami Karayalçın, **Fabrika Organizasyonu**, s.176.

⁶⁸⁰ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.123-124.

⁶⁸¹ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.124.

⁶⁸² George Kanawaty, a.g.e., s.238.

⁶⁸³ George Kanawaty, a.g.e., s.238.

⁶⁸⁴ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.129.

⁶⁸⁵ George Kanawaty, a.g.e., s.242.

⁶⁸⁶ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.129.

⁶⁸⁷ George Kanawaty, a.g.e., s.242.

⁶⁸⁸ George Kanawaty, a.g.e., s.242.

⁶⁸⁹ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.129.

4.evrede öğelerin kronometre ile ölçülen ölçüm zamanları normal zamana dönüştürülür. Bunun için gözlemcinin kendi standart çalışma hızı kavramına göre belirlediği işçinin çalışması sırasındaki etken hızı (tempo) ile gözlenen ölçüm zamanlarının çarpılması gerekir.

5.evrede, öğelerin standart zamanının belirlemek için yorgunluk ve dinlenme paylarının eklenmesi gerekir.⁶⁹⁰

6. evrede, işin standart zamanını bulmak için her öğeye ait standart zamanlar birleştirilir.⁶⁹¹

7.evrede, bulunan standart zaman fiili iş koşullarında uygulanır ve denetlenir.⁶⁹²

Belirli bir mamule ait standart işçilik zamanı, bu mamul ile ilgili iş üzerinde yapılacak tek bir zaman etüdü ile elde edilemez. Bu nedenle aynı iş üzerinde en az üç, sonuçlar yeterli olmazsa dört etüd yapılmalıdır.⁶⁹³

Örneğin, 1 adet Y ürünü üretimi için kesme, delme ve bükme sürekli elemanlarının gerçekleştiği belirlenmiş, her bir sürekli eleman için üç farklı çalışma temposunda üç farklı ölçüm zamanı gözlenmiştir ve 1 adet Y ürününü standart zamanı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;⁶⁹⁴

| Ürün Adı:Y | | | | | | | | |
|------------|----------------|---------------------------|---------------|--------------|--|------------|--|--|
| | Sürekli Öğeler | Ölçülen Zaman (Gözlemler) | | | Normal Zaman = $\frac{\text{Tempo}1. + \text{Tempo}2. + \text{Tempo}3.}{3}$ | Paylar (%) | Öge Standart Zaman (DİS) = (NZ+NZ.%Pay) | |
| | | Tempo 1.1 | Tempo 0.85 2. | Tempo 0.7 3. | | | | |
| 1 | Kesme | 0.56 | 0.57 | 0.59 | 0.50 | 0.20 | 0.6 | |
| 2 | Delme | 0.26 | 0.27 | 0.28 | 0.24 | 0.25 | 0.3 | |
| 3 | Bükme | 0.15 | 0.17 | 0.19 | 0.15 | 0.33 | 0.2 | |
| | Toplam | | | | | | 1.1 DİS | |
| | | | | | Ürün Sayısı : 1 adet Y | | | |
| | | | | | Ürün Standart Zamanı : 1.1 DİS/adet | | | |

Dolaysız işçilik zaman standartlarının belirlenmesinde gözetilmesi gereken önemli bir konu deneyimin neden olacağı zaman tasarruflarıdır. Bu durum özellikle, bir işletmenin yeni bir mamul üretimine başladığı ya da yeni bir üretim yöntemine geçtiği zamanlarda söz konusu olur. Deneyimler herhangi bir malın 1 birimini üretmek için harcanan zamanın, tam deneyim

⁶⁹⁰ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.124.

⁶⁹¹ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.124.

⁶⁹² Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.124.

⁶⁹³ Vasfi Haftacı, **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, s.132.

⁶⁹⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.168.

kazanıldığı ana kadar sabit bir oranda azalmaya devam edeceğini göstermiştir.⁶⁹⁵ Faaliyetlerin büyük bir bölümünün elle yapıldığı iş kollarında, standart zamanların üretilen her mamul birimi için aynı olmadığı, artan mamul üretiminin, üretken işçilerinin deneyimlerini arttırdığını ve gerekli işçilik zamanını düşürdüğü, belli bir düzeyde ise hemen hemen aynı kaldığı görülmüştür.⁶⁹⁶ Öğrenme sürecinin, harcanan zamanı nasıl etkilediği öğrenme eğrisi adı verilen bir araçla açıklanır. Öğrenme eğrisine göre, üretim miktarının iki katına çıkarıldığında bir birim için gerekli ortalama dolaysız işçilik zamanı sabit bir oranda azalmaktadır. Bu azalmalar maliyet tasarrufu olup, eğer maliyet tasarrufu 0.20 ise eğri 0.80' lik öğrenme eğrisi, 0.30 ise 0.70' lik öğrenme eğrisi sözkonusu olur.⁶⁹⁷ Örneğin 1000 birim üretim düzeyinde 40 TL olan ortalama işçilik maliyeti, 2000 birimde 32 TL'ye düşüyorsa sağlanan 0.20 lik bu tasarruf 0.80'lik öğrenme eğrisi ile ifade edilir.⁶⁹⁸ Standart zamanın belirlenmesi sırasında işletme açısından öğrenme eğrisinin neresinde durulduğunu bilmek ve bu noktadan sonra yapılacak ek üretimin ne kadar dolaysız işçilik zamanı gerektireceğini tahmin etmek çok önemlidir. Üretimin ileri derecede otomasyona dayandığı işletmelerde öğrenme eğrisinin fazla bir önemi yoktur.⁶⁹⁹

Safhalı ve şarj tipi (bir şarjlık) üretimlerde üretilen formüllü mamullerin standart dolaysız işçilik zamanları doğrudan doğruya mamuller için belirlenemez. Bu tip üretimlerde üretken işçiler, ilgili ünitenin başında, üretimi kontrol eden, yöneten, yükleme boşaltma işlemlerini yapan işçilerdir. Bu tür işçiler mamul üzerinde onu şekillendiren işlemler yapmazlar. Genellikle bu işçilerin verimlilikleri ve verimsizlikleri mamulün oluşturulduğu üretim zamanını doğrudan etkilemez. Malzemeler ünite içinde belli bir süre işlendikten sonra ünitenin çıktısında dönüşürler. Bu tip işletmelerde önce mamulü oluşturan işlemin standart dolaysız işçilik zamanı belirlenir. Daha sonra bu zaman üretilen mamul miktarına bölünerek, mamul birimi başına standart zaman belirlenir.⁷⁰⁰

Örneğin sakız ve şekerleme üretimi yapan bir işletmede, bir şarjda 1000 kg Z tipi sakız hamuru üretimi için, standart 1100 kg malzeme gerekmekte standart üretim süresi 2 saat sürmektedir. Aşağıdaki belirtilen çalışan sayılarına göre 1kg ürünün standart zamanı şu şekilde hesaplanır;⁷⁰¹

⁶⁹⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.291.

⁶⁹⁶ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.163.

⁶⁹⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.291.

⁶⁹⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.168-169.

⁶⁹⁹ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.293.

⁷⁰⁰ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.164.

⁷⁰¹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.170.

| Görevler | Kadro sayısı | Standart Üretim Zamanı | Standart DİS |
|------------------------------------|--------------|------------------------|---------------|
| Ustabaşı | 1 | 2 | 2 |
| Yardımcı işçiler | 4 | 2 | 8 |
| 1 şarjın standart işçilik zamanı | | | 10 DİS |
| :1 şarjdaki standart ürün miktarı | | | : 1000 kg |
| =1 kg Z tipi Mamul Standart Zamanı | | | = 0,01 DİS/kg |

b) *Ücret Standartları:* İşçilik ücret standartlarının belirlenmesinde çeşitli işçilik bölümleri için toplu sözleşme ücretleri temel alınır. Yürürlükteki toplu sözleşmeye göre öngörülen saat ücretlerinin ağırlıklı ortalaması standart ücret olarak kabul edilir. Toplu sözleşme yenilediğinde ücret standartları da buna göre ayarlanır.⁷⁰² Dolaysız işçilik ücret standartlarının tespitinde kullanılan yöntemler genel olarak;

- İşçi sendikaları ile yapılan toplu sözleşmelerde belirlenmiş ücretler,
- Geçmiş dönem dolaysız işçilik ücretlerinin basit aritmetik ortalaması, ağırlıklı aritmetik ortalaması ya da medyanı
- İnsan kaynakları yöneticileri veya endüstri mühendisleri gibi sorumlu kişilerin normal çalışma şartlarına dayanarak yaptıkları hesaplamalar sonucunda bulunan standartlar şeklinde sıralanabilir.⁷⁰³

Yukarıda verilen sakız ve şekerleme üretim işletmesi örneğinde ilgili ünite çalışan 1 ustabaşı ve 4 işçi için toplu sözleşmeden elde edilen dolaysız işçilik ücret standardı ile ilgili varsayılan veriler aşağıdaki gibi ise;

$$1 \text{ ustabaşı} \times 5 \text{ TL/DİS} = 5 \text{ TL/DİS}$$

$$2 \text{ işçi} \times 2.5 \text{ TL/DİS} = 5 \text{ TL/DİS}$$

$$\underline{2 \text{ işçi}} \times 3 \text{ TL/DİS} = \underline{6 \text{ TL/DİS}}$$

$$5 \text{ kişi} = 16 \text{ TL/DİS}$$

$$1 \text{ kişi Ortalama} = 3,2 \text{ TL/DİS} \text{ olarak hesaplanır.}$$

Bu şekilde hesaplanan dolaysız işçilik ücret standardı mamulün dolaysız işçilik zaman standardı ile çarpılarak o mamulün dolaysız işçilik gideri standart tutarı hesaplanmış olur.

Buna göre yukarıdaki örnekteki dolaysız işçilik gideri standart tutarı;

$$1 \text{ kg Z tipi mamul için} : 0.01 \text{ DİS /kg} \times 3.2 \text{ TL/DİS} = 0.032 \text{ TL} \text{ olarak hesaplanır.}$$

⁷⁰² Vasfi Haftacı, *İşletme Bütçeleri*, s.104.

⁷⁰³ Yüksel Koç, *Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler*, s.84.

432.3 Genel Üretim Gideri Standartları

432.30 Önaçıklama

Genel üretim giderleri de tıpkı dolaysız malzeme ve dolaysız işçilik maliyetleri gibi fiyat ve miktar unsurlarından oluşur.⁷⁰⁴ Ancak genel üretim giderleri, dolaysız malzeme ve dolaysız işçilik gibi mamullerle ilişkisi doğrudan kurulabilen giderler değildir. Dolaylı giderlerden oluşan bu giderlerin mamullerle ilişkilendirilmesinde bir aracı ölçü kullanılması gerekir. Bu ölçüye faaliyet hacmi ölçüsü veya yükleme ölçüsü denir.⁷⁰⁵ Faaliyet hacmi ölçüsü miktarı yansıtırken, faaliyet hacmi kullanılarak belirlenen yükleme oranı fiyatı yansıtmaktadır.⁷⁰⁶

Genel üretim giderleri çok sayıda gider kalemlerinden oluşmaktadır. Bu giderlerle ilgili denetim sorumluluğunun işletme içinde çok geniş bir sahaya yayılmış olması, bunlara ait standart maliyetleri belirlemede bütçe kullanmayı zorunlu kılmaktadır.⁷⁰⁷ Bütçeler genel üretim giderlerini denetlemede yaygın olarak kullanılır. Genellikle durağan bütçe ve esnek bütçe olmak üzere iki temel bütçe uygulaması söz konusudur.⁷⁰⁸

Durağan bütçe; sadece tek bir faaliyet hacmine göre düzenlenen bütçedir. Fiili sonuçlar genellikle o faaliyet düzeyi için bütçelenmiş maliyetlerle karşılaştırılır.⁷⁰⁹ Durağan bütçe uygulamasında bütçe, hazırlandıktan sonra faaliyet hacimleri değişse bile, bir daha değiştirilmez.⁷¹⁰ Üretim düzeyi istikrarlı ise ya da genel üretim giderleri faaliyet hacminden etkilenmiyorsa durağan bütçe denetim için uygun bir araç olabilir. Ancak böyle durumlar gerçekte nadir olur. Üretim düzeyi sürekli dalgalanma gösterdiği için dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik ve diğer değişken genel üretim giderleri de dalgalanma gösterir. Dolayısıyla durağan bütçe kullanıldığında fiili üretim planlanmış üretimden farklılaşırsa, bu farklılaşmanın doğurduğu maliyet saptması üretim hacmi farklılığından doğacak, bu da hatasız bir maliyet karşılaştırmasına imkân vermeyecektir.⁷¹¹ Durağan bütçe, birçok hizmet işletmesi tarafından kullanıldığı gibi, üretim işletmelerinin yönetim fonksiyonları içinde yer alan sabit

⁷⁰⁴ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.508.

⁷⁰⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.621.

⁷⁰⁶ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.508.

⁷⁰⁷ Yüksel Koç, **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, s.85.

⁷⁰⁸ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.419.

⁷⁰⁹ Ray H. Garrison, a.g.e., s.431.

⁷¹⁰ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, **Financial & Managerial Accounting**, Thomson South Western, 2005, s.838.

⁷¹¹ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.419.

giderleri için de kullanılmaktadır. Bir üretim işletmesinin montaj bölümü için basitleştirilmiş durağan bütçe örneği aşağıda verilmiştir;⁷¹²

| Montaj Bölümü Durağan Bütçesi (8000 birim) | |
|---|------------------|
| Dolaysız İşçilik | 40.000 TL |
| Enerji Kullanımı | 5.000 TL |
| Yönetici işçilik | 15.000 TL |
| Toplam bölüm gideri | 60.000 TL |

Montaj bölümünün fiili gider toplamının 72.000 TL olduğu varsayılırsa, durağan bütçeye göre 12.000 TL yani %20 gider artışı olumsuz olarak gözükabilir. Ancak 72.000 TL fiili giderin 10.000 birim üretim düzeyinde gerçekleştiği düşünülecek olursa, %25 üretim hacmi artışının sadece %20 gider artışıyla sağlandığı görülür. Bu durumda sapmanın olumlu yorumlanması gerekir. Ancak yine de bu karşılaştırmanın 10.000 birimlik faaliyet düzeyinin bütçelenmiş rakamlarıyla yapılması gereği açıktır.

Esnek bütçeler, durağan bütçenin yukarıda ifade edilen eksikliğini gidermek için bir tür farklı faaliyet hacimleri için düzenlenmiş bir dizi durağan bütçe setinden oluşmaktadır. Bu bütçeler genel üretim giderlerini tahmin etme ve denetlemede durağan bütçelere göre daha kullanışlıdır. Aşağıda 8000, 9000, 10000 birimlik faaliyet hacimleri için değişken ve sabit giderlerin gösterildiği esnek bütçe örneği gösterilmiştir;⁷¹³

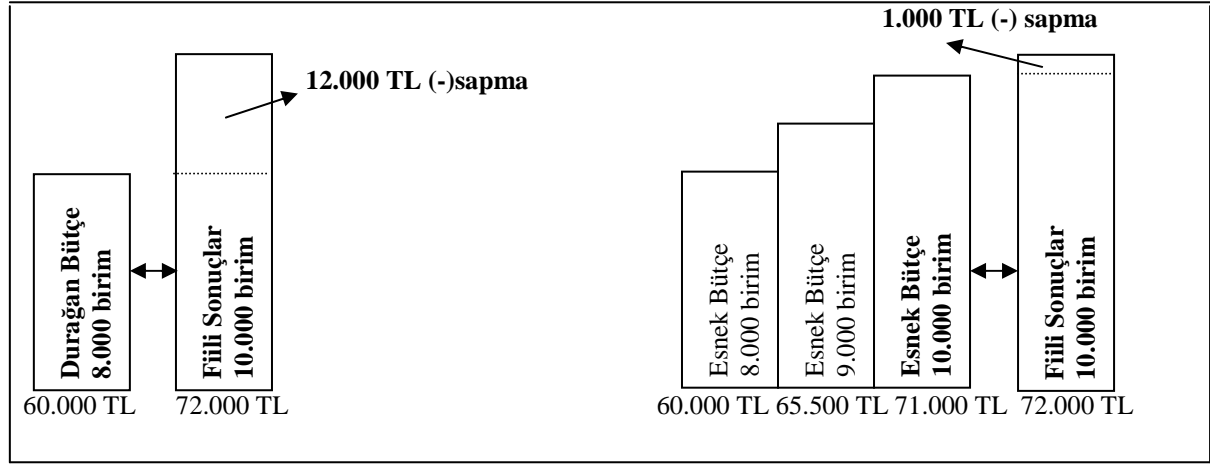
| Montaj Bölümü Esnek Bütçesi | | | |
|------------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Üretim Hacmi | 8.000 birim | 9.000 birim | 10.000 birim |
| Değişken Giderler | (TL) | (TL) | (TL) |
| Dolaysız İşçilik (5 TL/br) | 40.000 | 45.000 | 50.000 |
| Enerji Kullanımı (0.5 TL/br) | 4.000 | 4.500 | 5.000 |
| Toplam Değişken Giderler | 44.000 | 49.500 | 55.000 |
| Sabit Giderler | | | |
| Enerji Kullanımı | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Yönetici İşçilik | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Toplam Sabit Giderler | 16.000 | 16.000 | 16.000 |
| Toplam Bölüm Gideri | 60.000 | 65.500 | 71.000 |

Yukarıdaki esnek bütçeye göre 10.000 birimlik fiili faaliyet hacminde gerçekleşen 72.000 TL lik giderlerin, bu düzey için bütçelenmiş giderlerle karşılaştırılması mümkün olacak, esnek bütçe fiili faaliyet hacmine göre ayarlandığı için daha önce durağan bütçeye

⁷¹² Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s.839.

⁷¹³ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s.840-841.

göre 12.000 TL olarak bulunan olumsuz sapma, 1.000 TL olarak daha anlamlı şekilde belirlenecektir. Bu karşılaştırma aşağıda şekil 20’de gösterilmiştir;⁷¹⁴



Şekil 20: Durağan ve Esnek Bütçe: Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, Financial & Managerial Accounting, s. 841.

Genel üretim giderlerini kapsayan bir esnek bütçenin durağan bütçeye göre üstünlükleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁷¹⁵

- Fiili maliyetleri karşılaştırmaya temel olacak fiili iş hacminin bütçelenmiş tutarları bu yolla elde edilebilir.
- Dar bir üretim aralığında kısa dönemli maliyet-hacim ilişkilerini gösterir.
- Sapma incelemelerinin anlamlı bir biçimde yapılmasını, bu incelemeler için gerekli verilerin kendiliğinden ortaya çıkmasını sağlar.
- Sapmaların yetki ve sorumluluk merkezlerine göre belirlenmesine yardımcı olur.
- Standart maliyetlerle birlikte işletme faaliyetlerinin planlanmasında etkili bir araç görevini görür.

Genel üretim giderleri standartlarının belirlenmesi süreci esnek bütçeye göre genel üretim gideri yükleme oranlarının hesaplanması işlemidir. Esnek bütçeye göre standart yükleme oranlarının belirlenmesi süreci;

- Gider Yerlerinin Faaliyet Hacmini Belirleme,
- Genel Üretim Giderlerinin Sabit ve Değişken Ayırımı,
- Yükleme Oranlarını Belirleme

aşamalarından oluşur.⁷¹⁶

⁷¹⁴ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s. 841.

⁷¹⁵ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.58.

⁷¹⁶ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.509.

432.31 Faaliyet Hacminin Belirlenmesi

Yıllık ya da aylık olarak genel üretim giderleri planlanırken her maliyet yeri için ayrı bir faaliyet hacmi belirlenebilir.⁷¹⁷ Bunun iki temel nedeni vardır. İlki, genel üretim giderlerini mamullere yüklemeye her maliyet yeri için farklı faaliyet hacim ölçüsünün kullanılabilmesidir. Örneğin metal kalıplama maliyet yeri ya da robot işlemi maliyet yeri makine saatlerini faaliyet ölçüsü olarak kullanırken, montaj bölümü dolaysız işçilik saatini kullanabilecektir. İkinci neden ise, genel üretim giderlerini denetleme sorumluluğunun ilgili maliyet yerlerinin sorumlu yöneticilerine ait olmasıdır. Yöneticiler oluşan sapmalardan sorumlu olup, bu sapmaları belirlemeli, çözümlemeli ve nedenleriyle çözüm yollarını bulmalıdırlar.⁷¹⁸

Bir maliyet yerinin tek tip mamul üretmesi durumunda belirlenecek faaliyet hacim ölçüsü çıktı birimi olan üretim miktarı olabilir. Çünkü bu durumda her bir üretim birimi için gerekli olan dolaysız işçilik saati veya makine saati gibi girdi birimi aynı olup değişmeyecektir. Ancak birden çok mamul üretilmesi durumunda, üretim miktarının ölçü birimi olarak kullanılması, yanlış bilgiler edinilmesine yol açar. Bu durumda mamuller arasındaki ayrılıkları ortadan kaldıracak bir ölçüye gerek olur. Bu ölçüler de girdi birimi cinsindeki dolaysız işçilik saatleri, dolaysız işçilik giderleri, makine saatleri gibi ölçülerdir. Burada önemli olan faaliyet ölçüsünün genel üretim giderleri ile mamuller arasındaki ilişkiyi en iyi biçimde yansıtmasıdır. Faaliyet hacim ölçüsü belirlendikten sonra işletmenin dönem içinde ulaşacağı tahmin edilen üretim hacmi, belirlenen faaliyet hacim ölçü birimlerine göre tanımlanır. İşletmede üretim hacminin saptanmasında çeşitli kapasite düzeyleri etkisini gösterir.⁷¹⁹

Kuramsal Kapasite; bir tesis ya da maliyet yerinin üretiminde üretim kesilmesine yol açabilecek hiçbir aksama olmaması durumunda ulaşılabilecek en yüksek üretim miktarıdır.⁷²⁰ Bu kapasite düzeyinde belirlenecek standartlar ulaşılması güç standartlar olacaktır.

Pratik Kapasite; İşletmenin kuramsal kapasitesinden, tatil, duraklama, bakım onarım gibi öngörülebilir ve kaçınılmaz olan zamanlar indirildikten sonra üretilebilecek mamul miktarıdır.⁷²¹

⁷¹⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.392.

⁷¹⁸ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.511.

⁷¹⁹ Selçuk Uslu, a.g.e, s.337.

⁷²⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.392.

⁷²¹ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.420.

Normal Kapasite; Eğer üretim kapasitesi uzun dönemde ürünlere olacak talebe göre belirlenirse normal kapasite söz konusu olur. Normal kapasite, pratik kapasiteye eşit veya ondan daha düşük olur.⁷²²

Beklenen Kapasite; Gelecek dönemde tahmin edilen talep düzeyine göre belirlenen kısa dönemli kapasitedir. Beklenen kapasite kısa dönemde normal kapasiteden yüksek, düşük veya ona eşit olabilir. Uzun dönemde ise normal kapasiteye eşit olmak zorundadır.⁷²³

Yukarıda açıklanan ilk iki kapasite ölçüsü maliyet yeri ya da fabrikanın fiziksel kapasitesini temsil ederken, normal ve beklenen kapasite talep düzeyini göz önüne alır.⁷²⁴

Kapasite türleri ile genel üretim gideri ilişkisini gösteren esnek bütçe örneği aşağıda verilmiştir;⁷²⁵

| Montaj Bölümü Esnek Bütçesi | | | | |
|------------------------------------|--------------------------|------------------------|------------------------|--------------------------|
| | Kuramsal Kapasite | Pratik Kapasite | Normal Kapasite | Beklenen Kapasite |
| Kapasite Kullanım Oranı | % 100 | % 80 | % 70 | % 60 |
| Üretim Miktarı(birim) | 10.000 | 8.000 | 7.000 | 6.000 |
| Değişken GÜG (TL) | 55.000 | 44.000 | 38.500 | 33.000 |
| Sabit GÜG (TL) | 16.000 | 16.000 | 16.000 | 16.000 |
| Toplam GÜG (TL) | 71.000 | 60.000 | 54.500 | 49.000 |
| Birim Başına GÜG (TL/br) | 7,1 | 7,5 | 7,78 | 8,16 |

Burada önemli olan konu üretim bölümünün yükleme oranını belirlemede ve fiili genel üretim giderini denetlemede hangi kapasite düzeyinin esas alınacağıdır. Kuramsal kapasite ve pratik kapasite talep düzeyini hesaba katmadığı için ne yükleme oranının hesabına ne de fiili genel üretim giderlerinin denetimine esas teşkil etmez.⁷²⁶

Genel üretim gideri yükleme oranı beklenen kapasiteye göre belirlenirse, yıllık üretim değişmelerinden etkilenecektir. Satış fiyatının birim maliyetlere belirli bir kâr marjı üzerinden eklenme yapılarak belirlendiği hallerde bu durum iktisat mantığını terse çalıştıracaktır. Talebin düşük olduğu yıllarda fiyat artacak, talebin yüksek olduğu yıllarda ise düşecektir. Ayrıca beklenen kapasitenin kullanılması, yöneticilerin dikkatlerini pratik kapasiteden uzaklaştırmalarına neden olabilir. Oysaki akılcı olan, işletmenin satış çabalarının pratik kapasiteden en yüksek oranda yararlanacak biçimde artırılmasıdır. Yükleme oranının hesaplanmasında normal kapasitenin esas alınması durumunda bu sakıncalar ortadan kalkar.

⁷²² Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.187.

⁷²³ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.111.

⁷²⁴ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.111.

⁷²⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.112.

⁷²⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.113.

Normal kapasite uzunca bir dönemde beklenen ortalama satış düzeyini yansıttığından genel üretim gideri yüklenme oranının hesaplanmasında en tutarlı ölçüyü temsil eder. Genel üretim giderlerinin denetimi açısından en anlamlı ölçü ise fiili faaliyet düzeyine denk düşen bütçelenmiş kapasite düzeyinin gösterdiği giderlerdir. Bu giderler esnek bütçe denkleminde fiili faaliyet düzeyine göre hesaplanan bütçelenmiş giderlerdir.⁷²⁷

432.32 Genel Üretim Giderlerinin Sabit ve Değişken Olarak Ayrılması

Belirlenen faaliyet hacminde maliyetleri bütçelemenin en önemli sorunu, bunları sabit ve değişken olarak ayırabilmektir. Böyle bir ayırmadan beklenen, genel üretim giderlerinin maliyet yerleri ile olan ilişkisini belirlemek ve faaliyet hacmine bağlı olarak maliyet yerlerinde hangi maliyetlerin ne ölçüde değişeceği konusunda yaklaşık da olsa bir fikir sahibi olabilmektir.⁷²⁸

Genel üretim giderleri içinde sabit, değişken ve yarı değişken özellik taşıyan giderler bulunabilir. Sabit genel üretim giderleri üretim hacmindeki değişikliklerden etkilenmeyen ancak üretim hacmindeki değişimlere göre birim başına düşen payı değişen değer kullanımlarıdır.⁷²⁹ Değişken genel üretim giderleri, üretim hacmiyle orantılı olarak değişmekte ancak birim başına genel üretim gideri değişmemektedirler. Yarı değişken genel üretim giderleri ise hem sabit hem değişken özellik gösteren genel üretim giderleridir. Bu nedenle bunların sabit ve değişken bölümlerine ayrılması gerekmektedir.⁷³⁰

Yarı değişken genel üretim giderlerinin sabit ve değişken bölümlerinin belirlenmesinde genel kabul gören yöntemler muhasebe yazınında;

- Muhasebe Yöntemi,
- Mühendislik Yöntemi,
- Grafik Yöntem,
- Yüksek Düşük Noktalar Yöntemi,
- Yarı Ortalamalar Yöntemi,
- En Küçük Kareler Yöntemi

olarak sıralanmıştır.

⁷²⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.113.

⁷²⁸ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.394.

⁷²⁹ Selçuk Uslu, a.g.e, s.123.

⁷³⁰ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.178.

a) *Muhasebe Yöntemi*: Bu yöntemde geçmiş dönemdeki maliyet türleri tek tek ele alınarak sabit ve değişken ayırımına tabi tutulur. Bu ayırımında bölüm yöneticilerinin ve muhasebecinin işlemler hakkında bilgi ve deneyimleri esastır. Tüm giderler sabit ve değişken gruplara ayrıldıktan sonra her döneme ait sabit giderlerin tutarı ile, birim başına değişken giderler belirlenmiş olur.⁷³¹ Bu yöntem sadece sabit veya değişken olan maliyetlerin ayırımında etkin olabilir. Diğer maliyetlerin ayırımında başka yöntemler kullanılmalıdır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için işletmenin hesap planının buna uygun olarak hazırlanması ve bilgi girişlerinin de buna uygun olarak yapılması gerekir.⁷³²

Aşağıda örnek olarak tek bir mamul üreten ve faaliyet ölçüsü olarak üretim miktarını esas alan bir bölümde geçmiş dönem maliyetleri yer almaktadır;⁷³³

| Geçen 6 Ay | 1.ay | 2.ay | 3.ay | 4.ay | 5.ay | 6.ay | Toplam |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|
| Üretim miktarı(birim) | 300 | 250 | 350 | 400 | 400 | 300 | 2000 |
| Giderler(TL) | | | | | | | |
| Dolaylı İşçilik | 3300 | 3250 | 3350 | 3400 | 3400 | 3300 | 20.000 |
| Amortismanlar | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 500 | 3.000 |
| Enerji giderleri | 400 | 350 | 450 | 500 | 550 | 450 | 2.700 |
| Bakım onarım giderleri | 500 | 450 | 550 | 600 | 550 | 550 | 3.200 |
| TOPLAM | 4700 | 4550 | 4850 | 5000 | 5000 | 4800 | 28.900 |

Bölüm giderlerinin ve üretim miktarlarının değişme yüzdeleri ise aşağıdaki gibidir;

| Geçen 6 Ay | 1.ay | 2.ay | 3.ay | 4.ay | 5.ay | 6.ay |
|----------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Önceki aya göre değişim(%) | --- | -17 | 40 | 14 | 0 | -25 |
| Giderler Değişim(%) | | | | | | |
| Dolaylı İşçilik | --- | -2 | 3 | 1 | 0 | -3 |
| Amortismanlar | --- | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Enerji giderleri | --- | -13 | 29 | 11 | 10 | -18 |
| Bakım onarım giderleri | --- | -10 | 22 | 9 | -8 | 0 |

Dolaylı işçilik giderleri, üretim hacmiyle aynı yönde fakat daha düşük oranda değişmektedir ki bu durum söz konusu giderlerin yarı değişkenlik niteliği taşıdığını ortaya koyar. Yarı değişken giderin sabit ve değişken bölümlerini net olarak belirleyemeyen bu yöntemde, yaklaşık bir sonuca varılır. Giderlerdeki değişme yüzdesi sıfıra yakın olup, üretim hacmi değişme yüzdesinden uzaktır. Dolayısıyla bu giderler sabit olarak kabul edilir. Amortismanlar ise üretim hacmindeki değişmelerden hiç etkilenmedikleri için tam bir sabit gider niteliği taşımaktadır. Enerji ve bakım onarım giderlerinin değişkenlik yüzdeleri üretim hacminin değişkenlik yüzdelerine yakın olduğu için bu giderler değişken gider olarak kabul

⁷³¹ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.178.

⁷³² Nihat Küçükşavaş, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, s.178.

⁷³³ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.373.

edilir. Bu durumda muhasebe yöntemine göre sabit ve değişken giderlerin ayırımı ve maliyet fonksiyonunun oluşturulması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir;⁷³⁴

| Giderlerin Türü(TL) | Sabit | Değişken | Toplam |
|------------------------|--------|----------|--------|
| Dolaylı İşçilik | 20.000 | .... | 20.000 |
| Amortismanlar | 3.000 | .... | 3.000 |
| Enerji giderleri | .... | 2.700 | 2.700 |
| Bakım onarım giderleri | .... | 3.200 | 3.200 |
| TOPLAM | 23.000 | 5.900 | 28.900 |

$Y = a + bx$ şeklinde ifade edilen toplam genel üretim gideri fonksiyonuna göre toplam sabit gider simgesi a, 23.000 TL olmakta, toplam değişken gider simgesi bx ise 5.900 TL'ye tekabül etmektedir. Faaliyet hacmi olan üretim birimini ifade eden x, 2.000 birim mamulü belirttiğine göre;

$28.900 = 23.000 + b.2000$ denkleminde b = 2,95 TL/br olarak belirlenir. Toplam genel üretim gideri fonksiyonu bu durumda $Y = 23.000 + 2,95 x$ olarak yazılır.

Bu yöntemin sakıncası sabit ve değişken ayırımında içerdiği subjektifliktir. Çünkü yarı değişken giderler ayırımı yapan kişinin kişisel görüşüne göre bir genel üretim gideri ya sabitler arasına ya da değişkenler arasına konabilir.⁷³⁵ Böylece yöntem yarı değişken giderlere yer vermemiş olur. Değişkenlik durumları tartışmalı olan giderlerin diğer yöntemlerle belirlenmesinde fayda vardır. Bu sakıncalarının yanında uygulaması kolay ve ucuz bir yöntemdir.⁷³⁶

b) Mühendislik Yöntemi: Bu yöntemde, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılması için mühendisler, muhasebeciler ve bütçe personeli ortak çalışırlar. Mühendisler, belirledikleri genel üretim gider kalemleri ile üretim hacmi arasında fiziksel bağlantı kurarlar. Daha sonra bu fiziksel bağlantıyla parasal bağlantı birleştirilir.⁷³⁷ Yarı değişken maliyetlerin sabit ve değişken ayırımında uygulanan bu en pahalı yöntemle ilişkin örnek makine ve aydınlatma enerji giderlerinden oluşan toplam enerji gideri için aşağıda gösterilmiştir;⁷³⁸

⁷³⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.375-377.

⁷³⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.379.

⁷³⁶ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.377.

⁷³⁷ Selçuk Uslu, a.g.e, s.347.

⁷³⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.370.

| | |
|--|---|
| <u>Makine Enerjisi</u> (Fiziksel Bağlantı) | <u>Aydınlatma Enerjisi</u> (Fiziksel Bağlantı) |
| Mamul başına makine süresi: 0.2 sa/mamul | Aylık aydınlatma süresi(8sax25 gün) : 200 sa/ay |
| Makine kurulu gücü : 100kw | Ampul kurulu gücü(10x100 w) : 1kw |
| Mamul başına Enerji : 20 kw/mamul | Aylık enerji tüketimi : 200 kw/ay |
| (Parasal Bağlantı) | (Parasal Bağlantı) |
| Enerji Birim Fiyatı : 3 TL/kw | Enerji Birim Fiyatı : 3 TL/kw |
| Mamul başına enerji gideri : 60 TL/mamul | Aylık Enerji Gideri : 600 TL/ay |
| Makine Enerji Gideri Değişken : $y = 60x$ | Aydınlatma Enerji Gideri Sabit : $y = 600$ |
| Toplam Enerji Gideri Yarı Değişken : $y = 600 + 60x$ | |

Bu yöntemde mühendislik esaslarından hareket edilerek saptanan fiziksel bağlantılar, aslında ilgili gider unsurları ile iş hacmi arasında olması gereken teknik bağlantılardır. Bu bakımdan söz konusu bağlantıların bilinmesi fiili çalışmalar sırasında ortaya çıkan verimsizlik ve savurganlık belirlenerek gider denetimi yapılabilmesi yönünden son derece önem taşır. Ancak gider unsurları ile faaliyet hacmi arasında fiziksel bağlantıların kurulmasının güç ve pahalı olması ve dolaylı giderlerin söz konusu bağlantıların belirsiz olması bu yöntemi uygulamada çok yaygın olarak kullanılmayan bir yöntem haline getirmiştir.⁷³⁹

c) *Grafik Yöntemi*: Bu yöntem, incelenen genel üretim giderlerinin birkaç döneme ait tutarları ile aynı dönemlerdeki faaliyet hacimleri esas alınarak, her dönemin dağılım grafiği adı verilen bir grafik üzerinde ayrı bir nokta halinde işaretlenmesi, göz kararı ile bu noktaları ortalayan bir regresyon doğrusunun çizilmesi ile bu doğrunun birim değişken maliyeti ifade eden eğimi ve sabit maliyeti ifade eden başlangıç noktasının hesaplanması şeklinde uygulanır.⁷⁴⁰ Dağılım grafiğinde çizilen doğrunun Y eksenini kestiği nokta toplam sabit gideri verecektir. Örneğin yapılan gözlemler sonucunda dağılım grafiğine çizilen doğrunun Y eksenini 16.800 TL lik bir noktada kestiği, doğru üzerinde seçilen bir noktada ise 800 birim üretim düzeyinde 43.200 TL toplam genel üretim gideri belirlenmiş ise;⁷⁴¹

Toplam Değişken Gider = $43.200 - 16.800 = 26.400$ TL olarak bulunur. 800 birimlik üretim düzeyinde ise birim değişken gider;

Birim Değişken Gider = $26.400 / 800 = 33$ TL olarak belirlenir. Bu durumda toplam genel üretim gider fonksiyonu $Y = 16.800 + 33x$ olarak yazılır.

Bu yöntemde çizilen doğrunun kişisel yargı ve görme yeteneğine bağlı olması, farklı kişi çizimleri için farklı denklemlerin elde edilebilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu

⁷³⁹ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.372.

⁷⁴⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.378.

⁷⁴¹ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.180-181.

bakımdan dağılım grafiği üzerindeki noktaların açık bir maliyet hacim ilişkisini gösterdiği durumlar dışında bu tekniğin kullanılması kuşku ile karşılanmalıdır.⁷⁴²

d) *Yüksek Düşük Noktalar Yöntemi*: Eğer üretim miktarı ile genel üretim giderleri arasında doğrusal bir ilişki varsa, en yüksek ve en düşük faaliyet hacmi belirlenir. Bu iki farklı faaliyet hacmi arasında hem giderler hem de faaliyet hacimleri arasındaki farklar belirlenir. Birim başına değişken genel üretim gideri, iki farklı faaliyet hacminde ortaya çıkan gider farkının hacim farkına bölünmesi ile elde edilir.⁷⁴³

Bu yönteme örnek olarak tek bir mamul üreten bir bölümün son altı ay içerisindeki üretim miktarları ve toplam genel üretim giderleri aşağıda gösterilmiştir;⁷⁴⁴

| Aylar | Üretim Miktarı (birim) | Toplam Genel Üretim Gideri (TL) |
|----------|------------------------|---------------------------------|
| 1 | 900 | 48.000 |
| 2 | 800 | 42.000 |
| 3 | 1.100 | 52.000 |
| 4 | 700 | 40.000 |
| 5 | 1.000 | 50.000 |
| 6 | 1.200 | 58.000 |

Birim Değişken Gider = $(58.000 - 40.000) / (1200 - 700) = 36$ TL olarak bulunur. İki faaliyet düzeyinden herhangi birinin toplam fonksiyonunda bu değer yerine konulacak olursa toplam sabit gidere ulaşılır;

$58.000 = a + 36.(1200) \gg$ Toplam sabit gider $a = 14.800$ TL bulunur. Bu durumda toplam genel üretim gider fonksiyonu $Y = 14.800 + 36x$ olarak yazılır.

Yöntemin, gider fonksiyonu saptarken sadece en uç noktaları hesaba katması, yöntemin başarı şansına gölge düşürmektedir. Diğer noktaları ihmal etmesi nedeniyle yöntem, giderlerdeki geçici ya da tesadüfi dalgalanmalardan en fazla etkilenen yöntemdir. Eğer bu uç noktalar anormal ilişki gösteriyorsa yapılacak iş normal ilişkiler gösteren en düşük ve en yüksek noktalardan hareket etmek ve anormal uç noktaları çözümlene dışında bırakmaktır. Bu belirleme ise ancak dağılım grafiği üzerinde yapılabilir.⁷⁴⁵ Yöntemin hatasız sonuç vermesi, giderlerin farklı faaliyet hacimlerinde aynı değişkenliği göstermesine bağlıdır. Zaten bu durumda herhangi iki faaliyet hacmi seçilip çözümlene yapılırsa aynı esnek bütçe denklemine ulaşılır.

⁷⁴² Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.381.

⁷⁴³ Nihat Küçüksavaş, *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, s.178.

⁷⁴⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.378-379.

⁷⁴⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.383.

e) *Yarı Ortalamalar Yöntemi*: Esas itibariyle yüksek düşük noktalar yönteminin daha geliştirilmiş bir türü olan bu yöntem, düşük hacim dönemleri ile yüksek hacim dönemlerinin olanaklar ölçüsünde eşit sayıda gruplandırılması ve sabit ve değişken gider parametrelerinin bu grupları her biri için ayrı ayrı hesaplanan ortalamalarına göre belirlenmesi işleminden oluşur. Yukarıda yüksek düşük noktalar yönteminde kullanılan veriler aşağıda bu yönteme örnek olarak gösterilmiştir;⁷⁴⁶

| Aylar | Üretim Miktarı (birim) | Toplam Genel Üretim Gideri(TL) | |
|-------|------------------------|--------------------------------|-------------|
| 4 | 700 | 40.000 | Düşük Grup |
| 2 | 800 | 42.000 | |
| 1 | 900 | 48.000 | |
| 5 | 1.000 | 50.000 | Yüksek Grup |
| 3 | 1.100 | 52.000 | |
| 6 | 1.200 | 58.000 | |

- Düşük Grubun gider ve hacim ortalamaları aşağıda verilmiştir;

$$\text{Gider Ortalama} = (40.000 + 42.000 + 48.000)/3 = 43.333 \text{ TL}$$

$$\text{Hacim Ortalama} = (900 + 800 + 700)/3 = 800 \text{ birim}$$

- Yüksek Grubun gider ve hacim ortalamaları aşağıda verilmiştir;

$$\text{Gider Ortalama} = (50.000 + 52.000 + 58.000)/3 = 53.333 \text{ TL}$$

$$\text{Hacim Ortalama} = (1.000 + 1.100 + 1.200)/3 = 1.100 \text{ birim}$$

Birim Değişken Maliyet = $(53.333 - 43.333) / (1100 - 800) = 33.33 \text{ TL}$ olarak bulunur. İki ortalama faaliyet düzeyinden herhangi birinin toplam fonksiyonunda bu değer yerine konulacak olursa toplam sabit gidere ulaşılır.

$43.333 = a + 33,33.(800) \gg \text{Toplam sabit gider } a = 16.669 \text{ TL}$ bulunur. Bu durumda toplam genel üretim gider fonksiyonu $Y = 16.669 + 33.33 x$ olarak yazılır.

Yarı ortalamalar yöntemi, bir yandan grafik yöntemin en büyük sakıncası olan subjektifliği ortadan kaldırırken, öte yandan da hesaplamalarda yüksek düşük noktalar yöntemindeki gibi sadece iki gözlem dönemini değil, tüm dönemleri dikkate almaktadır. Bu bakımdan aşağıda ele alınacak en küçük kareler yönteminin uygulanmadığı durumlarda, önceki iki yönteme göre genellikle daha güvenilir sonuçlar veren bu yöntemin kullanılması düşünülmelidir.⁷⁴⁷

f) *En Küçük Kareler Yöntemi*: Yöntemin amacı, dağılım grafiğindeki çeşitli noktalardan olan düşey uzaklıkların karelerinin toplamının en düşük olduğu doğrunun denkleminin belirlenmesidir. Yani öyle bir gider doğrusu belirlenecektir ki grafikte bu doğru ile geçmiş dönemlerde gözlenmiş giderleri temsil eden çeşitli noktalardan her biri arasındaki

⁷⁴⁶ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.384-385.

⁷⁴⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.385.

düşey uzaklıkların kareleri toplamı, çizilebilecek diğer bütün doğrulardan daha düşük olacaktır. İşte bu denklem $Y = a + b(x)$ biçiminde gösterilen gider fonksiyonudur.⁷⁴⁸

Bu doğrunun denklemini oluşturan a ve b parametrelerinin hesaplanmasında, denklem tekniği ile katsayılar tekniği olmak üzere iki teknik kullanılır.

(1)Denklem Tekniği:

Bu teknikte genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayırabilmek için doğrusal ilişkileri ve bütün verileri temsil eden denklemler kurulur. En Küçük Kareler yönteminin denklem tekniğinde aşağıdaki denklemler kullanılır.

$$1) \sum Y = Na + b\sum x$$

$$2) \sum XY = a\sum x + b\sum x^2$$

Bundan sonra bu iki denklem a'ya ya da b'ye göre çözülür. Böylece genel üretim giderlerinin sabit ve değişken bölümleri bulunur.⁷⁴⁹ Yukarıda kullanılan üretim hacmi ve gider verileri aşağıda bu yöntem için tekrar kullanılmıştır;⁷⁵⁰

| AYLAR | Üretim Miktarı (X) | TOPLAM GÜG (TL) (Y) | X ² | (XY) (TL) | Y ² |
|-------|--------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|---------------------------|
| 1. | 900 | 48.000 | 810.000 | 43.200.000 | 2.304.000.000 |
| 2. | 800 | 42.000 | 640.000 | 33.600.000 | 1.764.000.000 |
| 3. | 1100 | 52.000 | 1.210.000 | 57.200.000 | 2.704.000.000 |
| 4. | 700 | 40.000 | 490.000 | 28.000.000 | 1.600.000.000 |
| 5. | 1000 | 50.000 | 1.000.000 | 50.000.000 | 2.500.000.000 |
| 6. | 1200 | 58.000 | 1.440.000 | 69.600.000 | 3.364.000.000 |
| | $\sum x$ 5.700 | $\sum Y$ 290.000 | $\sum x^2$ 5.590.000 | $\sum XY$ 281.600.000 | $\sum Y^2$ 14.236.000.000 |

$$1. \sum Y = Na + b\sum x \quad \gg \quad 290.000 = 6a + 5.700 b$$

$$2. \sum XY = a\sum x + b\sum x^2 \quad \gg \quad 281.600.000 = 5.700 a + 5.590.000 b$$

Bu denklemlerden 1. denklemi -950 ile çarpar 2. denklem ile taraf tarafa toplarsak a'ler birbirini götürür ve b parametresi bulunur.

$$-275.500.000 = -5.700 a - 5.415.000 b$$

$$\underline{281.600.000 = 5.700 a + 5.590.000 b}$$

6.100.000 = 175.000 b \gg b=34,8 TL/birim olarak bulunur. Bu b parametresi ilk denklemde yerine konursa;

290.000= 6a + 5.700 (34,8) \gg a = 15.273 TL a parametresi bulunur. Bu durumda toplam genel üretim gider fonksiyonu $Y = 15.273 + 34.8 x$ olarak yazılır.

⁷⁴⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.385.

⁷⁴⁹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.397.

⁷⁵⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.386-387.

(2)Katsayılar Tekniği:

En küçük kareler yönteminde denklem tekniği yerine katsayılar tekniği de kullanılabilir. Buna göre b katsayısının formülü;

$$b = \frac{n(\sum XY) - (\sum X)(\sum Y)}{n(\sum X^2) - (\sum X)^2}$$

şeklindedir.⁷⁵¹ Çözüm buna göre yapılacak olursa,⁷⁵²

$$b = \frac{6(281.600.000) - (5.700)(290.000)}{6(5.590.000) - (5700)^2}$$

$$b = \frac{1.689.600.000 - 1.653.000.000}{33.540.000 - 32.490.000} = \frac{36.600.000}{1.050.000} = 34,8TL/br$$

a katsayısını veren formül ise şöyledir;⁷⁵³

$$a = \frac{\sum Y}{n} - b \frac{\sum X}{n}$$
$$a = \frac{290.000}{6} - 34,8x \frac{5.700}{6}$$

$a = 15.273$ TL olarak hesaplanır.

Bu yöntem hem kişisel yargılara yer bırakmamakta, hem de gider fonksiyonunu gözlenen değerlere en yakın düşecek biçimde belirlemektedir. Bununla birlikte, yüksek düşük noktalar yöntemi kadar olmasa bile bu yöntem de anormal ilişkilerden etkilenmektedir. Bu yüzden gözlem sayısı ne denli fazla olursa bu yöntemin gerçek gider hacim ilişkisini ortaya çıkarabilme şansı da o denli yüksek olur.⁷⁵⁴

Genel üretim giderleri ile faaliyet düzeyindeki değişmeler arasında kuvvetli bir ilişki olup olmadığını anlamak için kimi istatistik yöntemler kullanılır. Bu yöntemler içinde en fazla bilineni korelasyon katsayısı tekniğidir. Bu katsayı, bağımlı değişken Y ile bağımsız değişken X arasındaki ilişkinin kuvvetlilik derecesini ifade eder ve değeri daima -1 ile +1 arasında değişir. Genellikle r ile ifade edilen bu katsayının değeri +1'e yakın ise genel üretim giderleri ile faaliyet düzeyi arasında çok yakın ve kuvvetli bir ilişki var demektir. Katsayı değerinin küçük çıkması genel üretim giderleri ile faaliyet düzeyi arasındaki ilişkinin zayıf olduğunu

⁷⁵¹ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.398.

⁷⁵² Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.387.

⁷⁵³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.398.

⁷⁵⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.387.

gösterir. Korelasyon katsayısı, b parametresini ifade eden verilerin geliştirilmesi ile elde edilebilir. Korelasyon katsayısı “r” için eşitlik aşağıdaki gibidir.⁷⁵⁵

$$r = \frac{n(\Sigma XY) - (\Sigma X)(\Sigma Y)}{\sqrt{[n(\Sigma X^2) - (\Sigma X)^2].[n(\Sigma Y^2) - (\Sigma Y)^2]}}$$

$$r = \frac{6(281.600.000) - (5.700)(290.000)}{\sqrt{[6(5.590.000) - (5.700)^2].[6.(14.236.000.000) - (290.000)^2]}}$$

$$r = \frac{36.600.000}{37.172.570}$$

$r = 0.98$ olarak bulunur. Bu oran genel üretim giderleri ile faaliyet düzeyi arasında çok kuvvetli bir ilişki olduğunu gösterir. Bu da şu demektir ki genel üretim giderlerinin yaklaşık % 97’si üretim hacmindeki değişmelerle açıklanabilir.

Determinasyon katsayısı ise korelasyon katsayısının karesi olup giderlerde meydana gelmiş olan değişmelerin yüzde kaçının bağımsız değişken tarafından açıklanabildiğini gösterir. Determinasyon katsayısı örneğe göre $r^2 = (0.98)^2 = 0.96$ olarak hesaplanır. Buna göre genel üretim giderlerindeki değişimin %96’sının bağımsız değişken olan üretim miktarından kaynaklandığı söylenir.⁷⁵⁶ Geriye kalan %4 ise tesadüfi değişkenlerin ve fonksiyonda dikkate alınmayan diğer etkenlerin etkisinden doğmuştur. Yeterli sayıda gözlem yapıldığı halde korelasyon ve dolayısıyla determinasyon katsayılarının fazlaca düşük olduğu durumlarda incelenen giderlerin gerçekte sabit gider olma olasılığı yüksektir. Bu katsayıların ne kadar düşük olması halinde elde edilen fonksiyona güvenilmeyeceğini belirlemek için “t” testi yapılır.⁷⁵⁷

$$t = r \cdot \sqrt{\frac{n-2}{1-r^2}}$$

Bu formüle göre elde edilen t değeri genel kural olarak 2’nin altında ise fonksiyona güvenilmez. Yani aslında incelenen giderler faaliyet hacminden etkilenmemekte, ancak tesadüfen böyle bir fonksiyon elde edilmektedir. Örnekteki gibi sadece 6 gözlem varsa, güvenilirlik sınırı 2,78’e yükselir. Örnek için t değeri yukarıdaki formülden 9.8 olarak

⁷⁵⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.399.

⁷⁵⁶ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.78.

⁷⁵⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.389.

hesaplanır. Bu değer 2.78'in çok üstünde olduğundan bulunan fonksiyonun gerçekte varolan bir gider hacim ilişkisini yansıttığı söylenebilir.⁷⁵⁸

432.33 Standart Genel retim Gideri Yükleme Oranının Belirlenmesi

Yarı değişken giderlerin sabit ve değişken bölümleri bulunduktan sonra bunlar toplam sabit ve değişken giderlere eklenir. Ardından gider yerinde toplanan değişken ve sabit genel üretim giderleri ayrı ayrı faaliyet ölüsüne bölünerek, ölçü birimi başına düşen değişken ve sabit genel üretim gideri hesaplanır. Gider yerinde üretilen ürüne ilişkin fiili faaliyet ls belirlendikten sonra her iki veri birbiri ile çarpılarak her bir ürüne yüklenmesi gereken genel üretim gider payı hesaplanır.⁷⁵⁹

Standart maliyet yönteminde üretim miktarı faaliyet hacmi için uygun bir anahtar değildir. Özellikle birden fazla mamulün retildeği maliyet yerleri için üretimi homojen bir ifadeye kavuşturmak ve genel üretim gideri çözümlmelerini anlamlı bir şekilde yapabilmek için üretim miktarını dolaysız işçilik saati veya makine saati gibi faaliyet hacmi cinsleriyle ifade etmek gerekir.⁷⁶⁰

Aşağıda bir maliyet yerinde standart olarak 0.75 DİS/birim zamanda üretilen A mamulünün dolaysız işçilik saatlerine göre çeşitli kapasite düzeylerini ve dolaysız işçilik saati başına değişen birim değişken genel üretim giderinin oluşturduğu toplam değişken genel üretim giderleri ile sabit genel üretim giderlerini gösteren örnek bir esnek bütçe verilmiştir;

| Montaj Bölümü GÜG Esnek Bütçesi | | | | |
|--|--------------------------|------------------------|------------------------|--------------------------|
| | Beklenen Kapasite | Normal Kapasite | Pratik Kapasite | Kuramsal Kapasite |
| retim Hacmi | 6.000 birim | 7.000 birim | 8.000 birim | 10.000 birim |
| Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi (0.75 DİS/br) | 4500 DİS | 5250 DİS | 6000 DİS | 7500 DİS |
| Değişken Genel retim Gideri | (TL) | (TL) | (TL) | (TL) |
| Dolaysız Işilik (5 TL/DİS) | 22.500 | 26.250 | 30.000 | 37.500 |
| Enerji Kullanımı (0.5 TL/DİS) | 2.250 | 2.625 | 3.000 | 3.750 |
| Toplam Değişken GÜG | 24.750 | 28.875 | 33.000 | 41.250 |
| Sabit Genel retim Gideri | | | | |
| Enerji Kullanımı | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Yönetici Işilik | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Toplam Sabit GÜG | 16.000 | 16.000 | 16.000 | 16.000 |
| Toplam Genel retim Gideri | 40.750 | 44.875 | 49.000 | 57.250 |

⁷⁵⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.389.

⁷⁵⁹ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.51.

⁷⁶⁰ Muzaffer Civelek, Azzem zkan, a.g.e., s.472.

Yukarıdaki esnek bütçede A mamulü için bu maliyet yerinde normal kapasite düzeyinde Standart Genel Üretim Gideri Yükleme Oranı;

$$\text{Standart GÜG Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş Toplam GÜG}}{\text{Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi}}$$

formülü ile aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Standart GÜG Yükleme Oranı} = \frac{44.875 \text{ TL}}{5250 \text{ DİS}} = 8,54 \text{ TL/DİS}$$

Bu oranın sabit ve değişken genel üretim giderlerinden oluşan bölümleri için genel üretim gideri yükleme oranı ise bütçelenmiş değişken genel üretim giderleri ve bütçelenmiş sabit genel üretim giderlerinin ayrı ayrı bütçelenmiş faaliyet hacmine bölünmeleri ile aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Standart Değişken GÜG Yükleme Oranı} = \frac{28.875 \text{ TL}}{5250 \text{ DİS}} = 5,5 \text{ TL/DİS}$$

$$\text{Standart Sabit GÜG Yükleme Oranı} = \frac{16.000 \text{ TL}}{5250 \text{ DİS}} = 3,04 \text{ TL/DİS}$$

Standart yükleme oranları hesaplandıktan sonra bir mamulün birim maliyeti içinde yer alacak standart genel üretim gideri tutarı ise bu oranlarla birim başına standart faaliyet hacmi olan dolaysız işçili saatinin çarpılması ile aşağıdaki şekilde elde edilir;

| | Birim Başına Standart DİS | x | Standart Yükleme Oranı | = | Birim Başına Standart GÜG Tutarı |
|-------------------|--------------------------------------|----------|-----------------------------------|----------|---|
| A mamulü | | | | | |
| Değişken GÜG | 0.75 DİS/br | x | 5,5 TL/DİS | = | 4,125 TL |
| Sabit GÜG | 0.75 DİS/br | x | 3,04 TL/DİS | = | 2,28 TL |
| Toplam GÜG | 0.75 DİS/br | x | 8,54 TL/DİS | = | 6,405 TL |

432.34 Standart Maliyet Kartı

Mamullerle ilgili standart maliyetler belirlendikten sonra bütün bilgiler her mamul için ayrı ayrı düzenlenmiş standart maliyet kartına işlenir. Bu kartlar standart maliyetlerin belirlenmesinde esas alınan miktar ve fiyat standartları ile bunların çarpımlarından oluşan standart maliyet tutarlarını ve bu tutarların toplamı olan mamul standart birim maliyetini toplu biçimde gösterirler.⁷⁶¹ Aşağıda bir mamulün işlem gördüğü iki maliyet yerinde tükettiği dolaysız malzeme çeşitlerinin standart fiyat ve miktarını, yapılan işçiliğin standart zaman ve

⁷⁶¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.624.

ücretinin, maliyet yerlerindeki standart faaliyet hacimleri ve standart yükleme oranlarının gösterildiği bir standart maliyet kartı örneği yer almaktadır;⁷⁶²

| STANDART MALİYET KARTI | | | | | | |
|--|--------------|-------------------------|----------------------------|----------------------|----------------------------|-------------|
| Standart Belirleme Tarihi:.././... | | | | | Ürün Cinsi: A Birimi: Adet | |
| Dolaysız Malzeme | Maliyet Yeri | Malzeme Kodu | Standart Miktar | Standart Birim Fiyat | Maliyet Yerleri | |
| | | | | | Kesim | Montaj |
| | Kesim | K 41 | 1,5kg/adet | 3 TL/kg | 4,5 TL/adet | |
| Montaj | I 41 | 0.5 m/adet | 1 TL/m | | | 0,5 TL/adet |
| Birim Başına Dolaysız Malzeme Maliyeti | | | | | 5 TL/adet | |
| Dolaysız İşçilik | Maliyet yeri | Yapılan İş | Standart Zaman | Standart Ücret | Kesim | Montaj |
| | Kesim | Kesim işi | 0,75 sa./adet | 2 TL/saat | 1,5 TL/adet | |
| | Montaj | Montaj işi | 0,5 sa/adet | 4 TL/saat | | 2 TL/adet |
| Birim Başına Dolaysız İşçilik Maliyeti | | | | | 3,5 TL/adet | |
| GÜĞ | Maliyet Yeri | Standart Faaliyet Hacmi | Standart GÜĞ Yükleme Oranı | Kesim | Montaj | |
| | Kesim | 0,75 Dis/adet | 2,5 TL/DİS | 1,875 TL/adet | | |
| | Montaj | 0,5 Dis/adet | 3 TL/DİS | | | 1,5 TL/adet |
| Birim Başına Genel Üretim Gideri | | | | | 3,375 TL/adet | |
| Birim Başına Standart Maliyet | | | | | 11, 875 TL/adet | |

432.4 Dönem Giderleri Standartları

432.40 Önaçıklama

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetine yüklenmeyen araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim, finansman giderleri ile faaliyet dışı giderlerden oluşan dönem giderlerinin de genel iktisadilik denetimi açısından denetlenmesi gerekir. Bu denetimin yapılabilmesi için bu giderlerin denetime temel olacak standart değerlerinin belirlenmesi için durağan bütçe ve esnek bütçe yöntemleri kullanılabilir. Aşağıda araştırma ve geliştirme, finansman giderleri ile faaliyet dışı giderler için durağan, genel yönetim ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri için esnek bütçe yöntemleri üzerinde durulmuştur.

432.41 Ar-Ge Standartları

Türkiye Muhasebe Standartlarında TMS 38 numaralı maddi olmayan duran varlıklara ilişkin muhasebe standardında araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilebilmesi koşulları⁷⁶³ dışında kalan, yani gideri hemen tanıma kuralı gereğince sonuç hesaplarına gönderilecek olan araştırma ve geliştirme giderlerinin denetimi için durağan bütçe yapılması

⁷⁶² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.178.

⁷⁶³ www.tmsk.org.tr

gerekir. Çünkü bu giderleri oluşturan unsurların belirli bir faaliyet hacmine bağlı olan değişken, bağlı olmayan sabit unsurlarını belirlemek mümkün değildir.

Buna göre Ar-Ge giderleri bütçesi, üretimi sürdürülen mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek gibi çeşitli işlemler için yapılacak olan giderlerin tahminini içeren sayısal bir plan şeklinde tanımlanabilir.⁷⁶⁴

Faaliyet giderleri içinde yer almasına karşılık Ar-Ge'nin, pazarlama, satış, dağıtım ve genel yönetim giderlerinden farklı olarak yukarıda belirtilen TMS 38 numaralı muhasebe standardı kapsamında aktifleştirilebilmesi mümkündür. Bu nedenle aktifleştirilip sonraki dönemlerde itfa yoluyla gidere dönüştürülen Ar-Ge özellikle gelir tablosunda faaliyet kârını hesaplama açısından önem gösterir.⁷⁶⁵

Ar-Ge faaliyetlerine ait giderlerin planlanması ve denetimi oldukça zordur. Bu zorluk iki nedene dayanır. Birincisi, bu faaliyetlerin her birisi için tahsis edilecek fonların tahmini zordur. İkincisi ise yapılan giderlerle elde edilen sonuçlar arasında kesin bir ilişki kurulamaz. Bu zorluklara rağmen belli projelere dayalı olmak koşulu ile Ar-Ge faaliyetlerinin bütçelenmesinde büyük yarar vardır. Ayrıca Ar-Ge faaliyetleri çabuk ve kesin sonuç vermediğinden faaliyetlerin çok yakından izlenmesi ve denetlenmesi gerekir. O nedenle faaliyetlerin proje bazında bütçelenmesi, üç aydan fazla olmamak üzere proje sonuçlarının zaman zaman değerlendirilmesi ve sonuç vermeyecek olanların iptal edilmesi gerekir. Ar-Ge faaliyetlerinin bütçelenmesi bölüm yöneticisinin sorumluluğundadır. Bu yürütücü işletmedeki diğer bölümlerle devamlı olarak işbirliği halinde olduğundan o bölümlerin araştırma ve geliştirme gereksinimlerini yakından bilir. Bölümdeki personele danışmak sureti ile bütçesini yapar. Bir işletmenin sorumlu Ar-Ge yöneticisinin işletme gereksinimleri çerçevesinde planladığı Ar-Ge bütçesine ilişkin örnek aşağıda verilmiştir;⁷⁶⁶

⁷⁶⁴ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.44.

⁷⁶⁵ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.44.

⁷⁶⁶ Cevat Manav, a.g.e., s.399-404.

| AR-GE Bölümü Durağan Bütçesi(TL) | | | | | | | | |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| | 1.ay | 2.ay | 3.ay | I.3 Ay | II.3 Ay | III.3 Ay | IV.3 Ay | Toplam |
| A Projesi (Yeni Mamul Geliştirme) | | | | | | | | |
| Personel Ücret | 8.000 | 8.000 | 8.000 | 24.000 | 24.000 | 24.000 | 24.000 | 96.000 |
| Dolaylı Malzeme | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 12.000 | 12.000 | 12.000 | 12.000 | 48.000 |
| Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 24.000 |
| Çeşitli Giderler | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 9.000 | 9.000 | 9.000 | 9.000 | 36.000 |
| Toplam | 17.000 | 17.000 | 17.000 | 51.000 | 51.000 | 51.000 | 51.000 | 204.000 |
| B Projesi (Mamul Düzeltme ve Satış Artırma) | | | | | | | | |
| Personel Ücret | 2.000 | 2.000 | 2.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 18.000 |
| Dolaylı Malzeme | 1.000 | 1.000 | 1.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 3.000 | 12.000 |
| Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler | 500 | 500 | 500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 6.000 |
| Çeşitli Giderler | 500 | 500 | 500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 6.000 |
| Toplam | 4.000 | 4.000 | 4.000 | 12.000 | 12.000 | 12.000 | 12.000 | 48.000 |
| Aktifleştirilen Ar- Ge Amortisman Giderleri | 500 | 500 | 500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 1.500 | 6.000 |
| Genel Toplam | 21.500 | 21.500 | 21.500 | 64.500 | 64.500 | 64.500 | 64.500 | 258.000 |

432.42 PSDG Standartları

Mamullerin üretilip mamul ambarına konulmasından tüketicilere ulaştırılmasına dek geçen zaman dilimi içinde oluşan değer kullanımları pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini oluşturur.⁷⁶⁷

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri nitelik olarak varlığı temsil etmeyen ölçme güçlüğü ve önemlilik kavramı gereği gelecekte gelir getirme özelliği belirlenemeyen bir kullanım oldukları için gideri hemen tanıma kuralı gereği gider olarak tanınırlar. Mamul veya hizmetlerin pazarlanması için talebin oluşturulması ve sürdürülmesi faaliyetleriyle ilgili değer kullanımları olan bu giderleri oluşturan unsurlar şu başlıklar altında incelenebilirler.⁷⁶⁸

- Satış giderleri,
- Satış bölümü için ambalaj gereç sarfı,
- Reklâm ve ilân giderleri,
- Satış elemanlarının ücret ve aylıkları,
- Satış bölümü için dışarıdan sağlanan
 - Enerji, yakıt, su,
 - Bakım-onarım,
 - Haberleşme gibi fayda ve hizmetler,
- Taşıma giderleri,
- Sigorta, seyahat giderleri,
- Temsil-ağırlama giderleri,
- Eskimepayları.

⁷⁶⁷ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.45.

⁷⁶⁸ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.108.

Sabit ve değişken giderlerden oluşan esnek bütçeler pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçelerinde esas alınabilir. Bu durumda satış giderlerinin sorumluluk esasına ve değişkenlik etkenine göre bütçelenmesi sağlanır. Bu bütçenin hazırlanması için mamuller, pazarlama yöntemleri, satış örgütleri, dağıtım kanalları ve yöntemlerine ilişkin temel veriler elde edilir.⁷⁶⁹ Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçelerinin hazırlanmasından sorumlu olanlar satış bütçelerinde olduğu gibi satış bölümü yöneticileridir.⁷⁷⁰

Pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin bütçe tutarları genellikle faaliyet hacmi ile ilişkilendirilerek belirlenir. Burada en uygun faaliyet ölçü birimi toplam satış gelirdir. Bu tahminlerin yapılmasında geçmiş dönem verilerinden ve giderlerin sabit ve değişken ayrımında kullanılan yöntemlerden yararlanılabilir. Toplam satış gelirin satış fiyatı ve satış miktarı verilerinden oluşmasından dolayı fiyat artışından sağlanan gelir artışı bu giderleri değiştirmez. Dolayısıyla bütçelemede bu duruma dikkat edilmelidir.⁷⁷¹ Bununla birlikte pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin tahmininde genel olarak aşağıdaki yöntemler kullanılır;⁷⁷²

- Keyfi Yöntem,
- Satış Yüzdesi Yöntemi,
- Kâr Yüzdesi Yöntemi,
- Rekabet Edici Oran Yöntemi,
- Görev Yöntemi.

a) Keyfi Yöntem

Bu yöntemde ilgili yöneticiler, gelecek dönemin pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini kendi deneyimlerine göre tespit ederler. Bu yöntemde pazarlama, satış ve dağıtım giderleri toplam bir tutar olarak belirlenir veya bütçelenen mamul birimi başına sabit bir tutar olarak da tespit edilebilir.

b) Satış Yüzdesi Yöntemi

Bu oran bütçe döneminde yapılacak satışlara uygulanarak pazarlama, satış ve dağıtım giderleri tahmin edilebilir. Geçmiş dönemin satışları ile pazarlama, satış ve dağıtım giderleri incelenip bir yüzde bulunur.

⁷⁶⁹ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.165-166.

⁷⁷⁰ Janice Roehl-Anderson, a.g.e, s.136.

⁷⁷¹ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s. 166.

⁷⁷² Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.109-110.

c) *Kâr Yüzdesi Yöntemi*

Geçmiş dönemlerde elde edilen kârların veya bütçelenen kârın belli bir yüzdesi pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak belirlenir.

d) *Rekabet Edici Oran Yöntemi*

Rakip işletmelerin geçmiş dönem veya gelecek dönem pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gözönünde tutularak pazarlama, satış ve dağıtım giderleri tahmin edilir.

e) *Görev Yöntemi*

Bu yöntemde pazarlama, satış ve dağıtım ile ilgili belli amaçlar tespit edilir. Bu amaçlarla ilgili ayrıntılı programlar düzenlenir. Bu programların uygulanması ve yürütülmesini sağlayacak tutarlar, pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak bütçelenir.

Aşağıda normal satış hacmine göre değişen değişken pazarlama satış dağıtım giderleri ve sabit pazarlama satış dağıtım giderlerinden oluşan bir esnek bütçe örneği gösterilmiştir.

| Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Esnek Bütçesi | |
|--|------------------|
| (Ocak Ayı) | |
| Bütçelenmiş Satış Hacmi(TL) | 300.000 TL |
| Değişken PSDG (TL) | |
| Seyahat Giderleri (0.02 TL) | 6.000 TL |
| Satış Komisyonları (0.01 TL) | 3.000 TL |
| Reklam Giderleri (0.02 TL) | 6.000 TL |
| Taşıma Giderleri (0.05 TL) | 15.000 TL |
| Haberleşme Giderleri (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Toplam Değişken PSDG | 31.500 TL |
| Sabit PSDG | |
| Bölüm Ücretleri | 11.000 TL |
| Reklam giderleri | 3.000 TL |
| Haberleşme Giderleri | 500 TL |
| Bölüm Amortisman | 500 TL |
| Toplam Sabit PSDG | 15.000 TL |
| Toplam PSDG | 46.500 TL |

Yukarıdaki esnek bütçede normal satış düzeyinde Standart PSDG Yükleme Oranı;

$$\text{Standart PSDG Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş Toplam PSDG}}{\text{Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi}}$$

formülü ile aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Standart PSDG Yükleme Oranı} = \frac{46.500 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,155 \text{ TL}$$

Bu oranın sabit ve değişken pazarlama satış dağıtım giderlerinden oluşan bölümleri için PSDG yükleme oranı ise bütçelenmiş değişken PSDG ve bütçelenmiş sabit PSDG'nin ayrı ayrı bütçelenmiş faaliyet hacmine bölünmeleri ile aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Standart Değişken PSDG Yükleme Oranı} = \frac{31.500 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,105 \text{ TL}$$

$$\text{Standart Sabit PSDG Yükleme Oranı} = \frac{15.000 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,05 \text{ TL}$$

Satış geliri başına 0,105 TL değişken, 0.05 TL sabit PSDG yüklemesi yapılacağı anlamına gelen bu esnek bütçeye göre ocak ayında 250.000 TL satış gerçekleşmesi halinde standart olarak pazarlama, satış ve dağıtım gideri;

$$0,105 \text{ TL} (250.000) + 0.05 (250.000) = 38.750 \text{ TL tahakkuk ettirilecektir.}$$

432.43 Genel Yönetim Giderleri Standartları

Genel yönetim giderleri, Ar-Ge, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinin dışında kalan tüm kurmay faaliyet bölümlerinin giderlerini kapsar.⁷⁷³ Bu giderler genellikle bir işlevin yürütümünden çok işletmenin bütün işlevlerinin yürütümünden doğar.⁷⁷⁴ Bu değer kullanımlarının başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁷⁷⁵

- Yönetim bölümleri için gereç kullanımı,
- Yönetim ve Denetim Kurulu Ücretleri,
- Yönetim bölümü aylık ve ücretleri,
- Yönetim bölümü enerji, yakıt, su giderleri,
- Bakım-Onarım giderleri,
- Haberleşme, taşıma, danışmanlık hizmetleri,
- Büro ve seyahat giderleri,
- Temsil ve ağırlama giderleri,
- Dava, icra ve noter giderleri,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Eskime payları,
- Maddi olmayan sabit varlık itfa payları.

Genel yönetim giderleri bütçesi, diğer bütçelerde olduğu gibi bu giderlerden sorumlu işletme bölümleri tarafından hazırlanır. Genel yönetim hizmetleri mali işler ve muhasebe, personel, halkla ilişkiler, hukuk müşavirliği gibi bölümler ile bunlara bağlı şubeler tarafından yürütülür. Bu örgüt birimlerinin her biri kendi sorumlulukları altındaki genel yönetim

⁷⁷³ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.296.

⁷⁷⁴ İlhan Cemalcılar, a.g.e., s.98.

⁷⁷⁵ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.109-110.

giderlerini tahmin ederler. Bütçe bölümü bu tahminleri birleştirerek genel yönetim giderleri bütçesini hazırlar.⁷⁷⁶

Bu giderlerin denetiminde, yönetim faaliyet çıktılarının miktar olarak ölçülememesi ve yönetim faaliyetlerinin kalitesini geliştirici kararların çoğu kez işletmeye aşırı yükler yüklemesi gibi iki temel özellik gözönünde tutulmalıdır. Bu temel özelliklerden ötürü genel yönetim giderleri isteğe bağlı değer kullanımları şeklinde ortaya çıkarlar. Herhangi bir faaliyetin yapılmaması bu giderleri ortadan kaldırabilir. Bu nedenle bu giderler için isteğe bağlı bütçeleme yapılır.⁷⁷⁷

Genel üretim giderleri üretimle ilgili oldukları için üretim faaliyeti bilgileri ile, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ise satışla ilgili oldukları için satış faaliyeti bilgileri ile ilişkilendirilebilmekte, genel yönetim giderleri ise tüm yönetim işlevleri ile ilgili oldukları için bu giderlerin tahmininde tek tür bir faaliyetle ilişkilendirebilme olanaklı olmamaktadır.⁷⁷⁸ Yine de genel yöntem giderleri geçmiş verileri ile faaliyet hacimlerindeki değişikliklerin ayrı ayrı incelenmesinde ve değişken niteliği tespit edilen genel yönetim giderleri için esnek bütçe denetimi yapılmasında fayda vardır. Değişken genel yönetim giderlerinin değişkenlik düzeylerinin belirlenmesinde satış geliri faaliyet ölçüsü olarak kullanılır.⁷⁷⁹

Aşağıda normal satış hacmine göre değişen değişken genel yönetim giderleri ve sabit genel yönetim giderlerinden oluşan bir esnek bütçe örneği gösterilmiştir.

| Genel Yönetim Giderleri Esnek Bütçesi (Ocak Ayı) | |
|---|------------------|
| Bütçelenmiş Satış Hacmi(TL) | 300.000 TL |
| Değişken GYG (TL) | |
| Seyahat Giderleri (0.03 TL) | 9.000 TL |
| Haberleşme Giderleri (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Bölüm Malzeme (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Toplam Değişken GYG | 12.000 TL |
| Sabit GYG | |
| Bölüm Maaş ve Ücretleri | 30.000 TL |
| Haberleşme giderleri | 1.000 TL |
| Seyahat Giderleri | 2.000 TL |
| Temsil ve Ağırılama Giderleri | 1.000 TL |
| Personel Eğitim Giderleri | 10.000 TL |
| Sigorta Giderleri | 2.500 TL |
| Kira Gideri | 3.000 TL |
| Bölüm Amortisman | 1.500 TL |
| Toplam Sabit GYG | 51.000 TL |
| Toplam GYG | 63.000 TL |

⁷⁷⁶ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.47.

⁷⁷⁷ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.111-112.

⁷⁷⁸ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s.111-112.

⁷⁷⁹ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.169.

Yukarıdaki esnek bütçede normal satış düzeyinde Standart GYG Yükleme Oranı;

$$\text{Standart GYG Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş Toplam GYG}}{\text{Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi}}$$

formülü ile aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Standart GYG Yükleme Oranı} = \frac{63.000 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,21 \text{ TL}$$

Bu oranın sabit ve değişken genel yönetim giderlerinden oluşan bölümleri için GYG yükleme oranı ise bütçelenmiş değişken GYG ve bütçelenmiş sabit GYG'nin ayrı ayrı bütçelenmiş faaliyet hacmine bölünmeleri ile aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Standart Değişken GYG Yükleme Oranı} = \frac{12.000 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,04 \text{ TL}$$

$$\text{Standart Sabit GYG Yükleme Oranı} = \frac{51.000 \text{ TL}}{300.000 \text{ TL}} = 0,17 \text{ TL}$$

Satış geliri başına 0,04 TL değişken, 0,17 TL sabit GYG yüklemesi yapılacağı anlamına gelen bu esnek bütçeye göre ocak ayında 250.000 TL satış gerçekleşmesi halinde standart olarak genel yönetim gideri;

$$0,04 \text{ TL} (250.000) + 0,17 (250.000) = 52.500 \text{ TL tahakkuk ettirilecektir.}$$

432.44 Finansman Gideri Standartları

Finansman, işletmelerin mal ve hizmet üretiminde bulunabilmeleri için sahip olması gereken finansal olanakların en uygun kaynaklardan en uygun zamanda en uygun maliyetle sağlanması işlevidir. Üretim ve pazarlama gibi genel işlevlerden birisi olan finansman, gider olarak işletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi gereksinmesini karşılamak için yaptığı kısa ve uzun süreli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar.⁷⁸⁰ Türkiye Muhasebe Standartları'ndan TMS 23 numaralı borçlanma maliyetleri standardına göre genel uygulama, bu giderlerin oluştuğu anda giderleştirilmesidir. Ancak standarda göre özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilir.⁷⁸¹ Dolayısıyla finansman giderlerinin bütçelenmesi sırasında aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin dikkate alınmaması gerekir.

⁷⁸⁰ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, s.122.

⁷⁸¹ Ümit Gücenme, **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007, s.171.

Uzun süreli borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin bütçelenmesi kolaydır. Çünkü, krediler sözleşme aşamasında itfa tablosuna bağlanır. Kısa süreli borçlanmalar ise günlük nakit gereksiniminin karşılanması için kullanılır ve miktarları sürekli olarak değişir. Bu tür kredilerin getirdiği finansman yükünün bütçelenmesi için öncelikle nakit bütçesinin yapılması gerekir. Nakit bütçesinde belirlenen nakit gereksinimleri için kullanılması planlanan kredi miktarına göre finansman giderleri bütçesi yapılır. Bu giderlerin bütçelenmesi sorumluluğu muhasebe ve mali işler bölümüne aittir.⁷⁸² Finansman giderlerinin denetimi için durağan bütçe yapılması gerekir. Çünkü bu giderleri oluşturan unsurların belirli bir faaliyet hacmine bağlı olan değişken, bağlı olmayan sabit unsurlarını belirlemek mümkün değildir. Finansman giderleri ile ilgili bir durağan bütçe örneği aşağıda gösterilmiştir.

| Finansman Giderleri Durağan Bütçesi | |
|--|------------------|
| (Ocak Ayı) | |
| Uzun Süreli Finansman Giderleri (Ödeme planı belirli olan) | |
| Mali Borçlar Faiz Ödemeleri | 4.000 TL |
| Tahvil Faiz Ödemeleri | 2.000 TL |
| Ticari Borçlar Faiz Ödemeleri | 2.000 TL |
| Toplam Uzun Süreli Finansman Gideri | 8.000 TL |
| Kısa Süreli Finansman Giderleri (Nakit Bütçesi Gereksiniminden) | |
| Mali Borçlar Faiz Ödemeleri | 2.000 TL |
| Ticari Borçlar Faiz Ödemeleri | 6.000 TL |
| Toplam Kısa Süreli Finansman Giderleri | 8.000 TL |
| Toplam Finansman Giderleri | 16.000 TL |

432.45 Faaliyet Dışı Giderler Standartları

İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden dolayı sürekli olarak gerçekleşme olasılığı olan, komisyon giderleri, karşılık giderleri, kambiyo zararları, menkul kıymet satış zararları gibi olağan gider ve zararların ile olağan dışı gider ve zararların da genel iktisadilik denetimi gereğince durağan bütçeler yoluyla denetlenmeleri mümkündür.

Mali işler bölümü bu bütçeyi geçmiş dönem verileri ve gelecek dönem beklenen koşullarına göre düzenler.⁷⁸³

Tekdüzen hesap planına göre oluştukları anda doğrudan ilgili sonuç hesaplarına fiili tutarları ile kaydedilen bu giderlerin bütçelenmiş ya da standart tutarlarının izlenmesi için ayrı bir hesap grubu ya da ana hesap belirlenmemiştir. Muhasebeleştirilme anlamında standart maliyet uygulaması olmayan bu giderlerin genel iktisadilik denetimi için durağan bütçeler yoluyla denetlenmelerinde fayda vardır.

⁷⁸² Cevat Manav, a.g.e., s.446.

⁷⁸³ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, s.174.

433. Sapmaların Belirlenmesi ve Çözülmesi

433.0 Açıklama

Sapma çözümlemesinin temel amacı, standart maliyetlerin temsil ettiği kabul edilebilir başarı düzeyinden sapmaları ortaya koyarak, maliyet denetimine ve başarı değerlemesine yardımcı olmaktır.⁷⁸⁴ Standart maliyetler, dönemsel olarak fiili sonuçlar ile standart sonuçların karşılaştırmasını mümkün kılar. Fiili maliyetler ile standart maliyetler arasındaki farklar sapma olarak adlandırılır.⁷⁸⁵ İşletme içi ve işletme dışındaki bir takım unsurlardan kaynaklanan nedenlerle fiili sonuçlar standart sonuçlara eşit olamamakta ve sapmalar ortaya çıkabilmektedir. İşletme yönetiminin işletme dışındaki unsurları denetleme şansı çok azken, işletme içi unsurların denetimi tamamen işletme yönetiminin elindedir. Dolayısıyla sapma çözümlemesinde dış unsurlardan kaynaklanan denetlenemeyen sapmalarla iç unsurlardan kaynaklanan denetlenebilir sapmaların belirlenmesi gerekir.⁷⁸⁶ Dış unsurlardan kaynaklanan denetlenemeyen sapmaların işletme faaliyetlerinin planlanmasında ve çeşitli işletme kararlarında kullanılabilirliği söz konusu iken, iç unsurlardan kaynaklanan denetlenebilir sapmaların üretim maliyetlerinin denetiminde çok önemli rolü olup, ayrıntılı olarak çözümlenmeleri gerekir.⁷⁸⁷

Denetimin en önemli sorunlarından birisi, hangi sapmalardan kimlerin sorumlu olacağıdır. Özellikle sorumlulukların ayrıntılı olarak belirlendiği işletmelerde sapma sorumluluklarının belirlenmesi önemli olmaktadır. Sapmaların nedenlerini ve sorumluluklarını belirlemek için; mamul düzeyinde, maliyet yeri düzeyinde ve maliyet türü düzeyinde olma üzere üç düzeyde denetim gereklidir. Mamullerin kâr düzeylerini, bütçelenen hedeflerle fiili sonuçların karşılaştırılmasıyla belirlemeyi amaçlayan mamul düzeyindeki sapma denetiminin gider denetiminde fazla değeri bulunmamaktadır. Sapmaların sorumluluklar açısından izlenmesi denetim işleminin maliyet yerleri düzeyinde yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Maliyet yerleri düzeyinde sapma sorumluluklarının belirlenebilmesi sapmaların maliyet türleri düzeyinde hesaplanmasını gerektirir.⁷⁸⁸

Sapmalar, standart maliyetlerden farklı olarak üretim birimi başına değil toplam tutarlar üzerinden belirlenirler. Belirli bir üretim için fiilen ortaya çıkan maliyetler ile o üretim

⁷⁸⁴ Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, a.g.e., s.374.

⁷⁸⁵ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.514.

⁷⁸⁶ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.395.

⁷⁸⁷ Murat Atik, “**Üretim Maliyetlerinin Kontrolünde Sapma Çözümlerinin Rolü; Elroksan A.Ş.’de Bir Uygulama**”, (Başkent Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2002), s.19.

⁷⁸⁸ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.249.

için belirlenen standart maliyetler dolaysız malzeme giderleri, dolaysız işçilik giderleri ve genel üretim giderleri düzeyinde karşılaştırılır ve ayrı ayrı çözümlenir.⁷⁸⁹

Girdilerin fiili maliyetleri ile standart maliyetleri arasındaki fark toplam sapma olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;⁷⁹⁰

$$\text{Toplam Sapma} = (\text{Fiili Girdi Fiyatı} \times \text{Fiili Girdi Miktarı}) - (\text{Standart Girdi Fiyatı} \times \text{Standart Girdi Miktarı})$$

$$\text{Toplam Sapma} = (\text{FF} \times \text{FM}) - (\text{SF} \times \text{SM})$$

Standart maliyet yönteminde toplam sapma, fiyat ve miktar sapması olmak üzere iki yönlüdür. Fiyat sapması birim girdinin fiili fiyatı ile standart fiyatı arasındaki farkın fiili kullanım miktarı ile çarpılmasıyla belirlenmekte, miktar sapması girdinin fiili miktarı ile standart miktarı arasındaki farkın birim standart girdi fiyatı ile çarpılmasıyla belirlenmektedir. Toplam sapmayı denetleyip düzenleyici önlemler alabilmek için bu bölümlenmeyi yapmak gereklidir. (SF x FM) verisi fiili maliyetlerden çıkarılıp, standart maliyetlere eklenirse yukarıda yazılan toplam sapma formülü aşağıdaki şekilde görünür;⁷⁹¹

$$\begin{aligned} \text{Toplam Sapma} &= [(\text{FF} \times \text{FM}) - (\text{SF} \times \text{FM})] + [(\text{SF} \times \text{FM}) - (\text{SF} \times \text{SM})] \\ &= \underbrace{(\text{FF} - \text{SF}) \times \text{FM}} + \underbrace{(\text{FM} - \text{SM}) \times \text{SF}} \\ &= \text{Fiyat Sapması} + \text{Miktar Sapması} \end{aligned}$$

Yukarıdaki eşitlikte birim girdinin fiili fiyatı ya da miktarı, standart fiyat ya da miktardan fazla olursa olumsuz sapma, tersi durumda olumlu saptan söz edilir.⁷⁹² Bu saptaların birden çok nedeni olabilir. Örneğin dolaysız işçilik olumsuz zaman saptası, deneyimsiz işgücü kullanımı, işgücü verimsizliği, düşük kaliteli malzeme kullanımı, yetersiz makine kullanımı gibi unsurlardan kaynaklanabilir. Burada işletme yönetimi için önemli olan meydana gelen saptaların kabul edilebilir düzeyini belirlemek ve denetlenebilir temel nedenlerini ortaya çıkarmaktır.⁷⁹³

Birçok işletme, saptaların ayrıntılı çözümlemesini onların ancak kabul edilebilir düzeyin dışında gerçekleşmeleri durumunda yapar. Sapma eğer kabul edilebilir düzeyin içerisinde ise çözümleme yapılmaz. Bu kabul edilebilir düzey, alt ve üst sınırları olan hoşgörülebilir denetleme sınırları olarak ifade edilir. Alt ve üst sınır “-” ve “+” işaretleri ile ya parasal ya da yüzde ile ifade edilen düzeyleri gösterir. Kabul edilebilir sapma düzeyi

⁷⁸⁹ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.515.

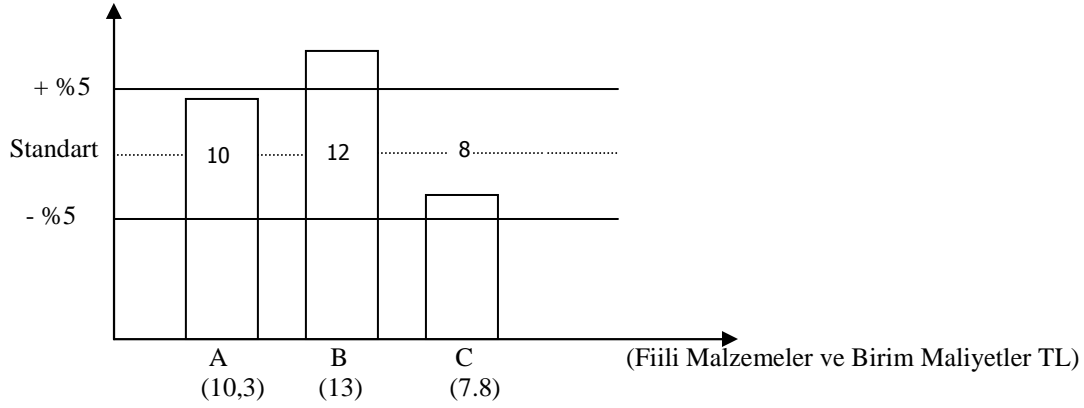
⁷⁹⁰ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s.677.

⁷⁹¹ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s.677.

⁷⁹² Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s.677.

⁷⁹³ Ronald W.Hilton, a.g.e., 458.

işletme yönetiminin tamamen geçmiş deneyimleri, sezgileri ve yargıları sonucunda belirlenmektedir.⁷⁹⁴ Aşağıda birim başına standart maliyet düzeyleri belirlenmiş üç tür dolaysız malzeme için +% 5 üst ve -% 5 alt kabul edilebilir sınırları gösteren grafik örneği verilmiştir;⁷⁹⁵



Şekil 21: Alt ve Üst Kabul Edilebilir Sapma Düzeyi: Anderson, Needles, Caldwell, Mills, *Managerial Accounting*, s.285.

Şekil 21’de standart birim maliyet dolaysız malzeme A için 10 TL/br, dolaysız malzeme B için 12 TL/br ve dolaysız malzeme C için 8 TL/br olarak belirlenmiş, fiili birim maliyetler sırasıyla A için 10,3 TL/br, B için 13 TL/br, C için 7.8 TL/br gerçekleşmiştir. +,- %5 kabul edilebilir sapma düzeyinde sapma çözümlemesi yapılacak malzeme türü B olarak görülmektedir. A ve C malzemelerinin fiili birim maliyetleri kabul edilebilir sınır içerisinde kaldığı için çözümleme dışında bırakılabilirler.⁷⁹⁶

Sapma çözümlemeleri düzeltici denetim işlevinin yanında önleyici denetim işlevini de görür. Çalışanların ve bölümlerin başarılarının değerlendirilmesi ortaya çıkabilecek olası sapmaları önleyebilir. Başarılarının ödül sistemi ile değerlendirileceğini bilen çalışanlar çalışma verimlerini artırarak muhtemel sapmaları engelleyici önlemler alabileceklerdir. Böylece sapma çözümlemeleri bir yandan faaliyetlerin aksayan yönlerini belirlerken, diğer yandan olası sapmaları engelleyebilir.⁷⁹⁷

Standart maliyet yönteminde sapma çözümlemesi yazında dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleri temelinde ele alınmıştır. Ancak genel iktisadilik denetimi açısından faaliyet giderleri sapmalarının da sapma çözümlemelerinin önleyici denetim işlevi dikkate alındığında ayrıca incelenmesinde yarar vardır.

⁷⁹⁴ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s.678.

⁷⁹⁵ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.285.

⁷⁹⁶ Anderson, Needles, Caldwell, Mills, a.g.e., s.284.

⁷⁹⁷ Ronald W.Hilton, a.g.e., 458.

433.1 Dolaysız Malzeme Sapmaları

433.10 Önaçıklama

Dolaysız malzeme toplam sapması aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;⁷⁹⁸

Dolaysız Malzeme Toplam Sapması = Fiili Dolaysız Malzeme Maliyeti – Standart Dolaysız Malzeme Maliyeti

Dolaysız Malzeme Toplam Sapması = (Fiili Fiyat x Fiili Miktar) – (Standart Fiyat x Standart Miktar)

Ancak toplam sapmanın sıfır olarak hesaplanması sapma olmadığı anlamına gelmeyebilir. Örneğin standart fiyatı 100 TL/br, standart miktarı 10 birim belirlenen dolaysız malzeme, 50 TL/ birim fiyata satın alınmış fakat 20 birim kullanılmış olabilir. Bu durumda toplam sapma;⁷⁹⁹

$$\text{Dolaysız Malzeme Toplam Sapması} = (100 \text{ TL/br} \times 10 \text{ br}) - (50 \text{ TL/br} \times 20 \text{ br}) = 0$$

olarak hesaplanacaktır. Toplamda sıfır olarak gözüken sapmanın fiyat ve miktar bileşenlerine ayrılmasında fayda vardır. Çünkü örneğe göre olumlu gözüken fiyat sapmasına karşılık, olumsuz gözüken miktar sapması söz konusudur.

Dolaysız malzeme giderleri fiili tutarlarının standart olarak öngörölmüş tutardan farklı bulunması, ya ilgili dolaysız malzemeye standart fiyatından farklı bir fiyat ödenmesinden, ya da bu malzemenin üretimde fiilen tüketilen miktarının, tüketilmesi öngörölmüş standart miktardan farklı bulunmasından ileri gelebilir.⁸⁰⁰ Dolayısıyla dolaysız malzeme toplam sapması fiyat sapması ve miktar sapması olarak incelenmelidir.

Muhasebe yazınında dolaysız malzeme toplam sapması; üçlü sapma yöntemi, ikili sapma yöntemi, karışım ve getiri sapması yöntemi şeklinde incelenmiştir.

433.11 Üçlü Sapma Yöntemi

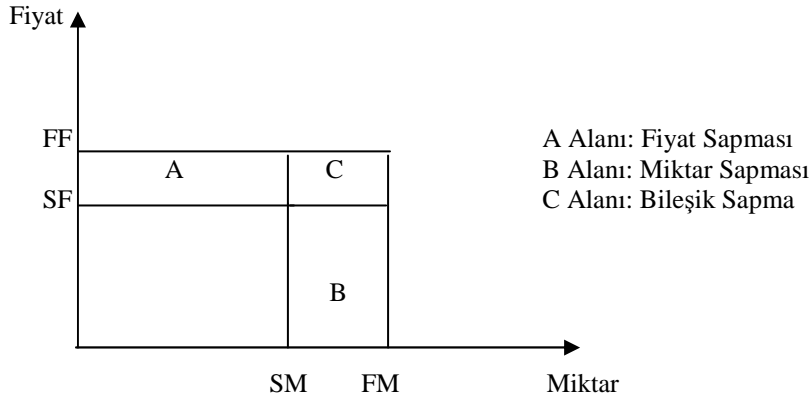
Üçlü sapma yöntemi dolaysız malzeme toplam sapmasını miktar sapması, fiyat sapması ve bileşik sapma olmak üzere üç bileşene ayırmaktadır. Yöntem, sapma sorumluluklarının belirlenmesinde sapma sonuçlarının yalnız ilgili faaliyetin sorumluluğunu yansıtması gerektiğini savunur. Bu görüşle alış ve üretim faaliyetinin birlikte neden oldukları bileşik sapmayı, fiyat ve miktar sapmalarından arındırır. Böylece fiyat sapması satın alma faaliyetinin etkinliğini, miktar sapması ise üretim faaliyeti etkinliğini ölçülemektedir. Olumsuz bileşik sapmanın fiyat sapmasına eklenmesi halinde üretim bölümünün etkisizliği satın alma bölümüne yüklenmekte, olumsuz bileşik sapmanın miktar sapmasına eklenmesi

⁷⁹⁸ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.527.

⁷⁹⁹ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.516.

⁸⁰⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.627.

halinde satın alma faaliyetlerinin etkinsizlikleri üretim bölümüne yüklenmektedir.⁸⁰¹ Üçlü sapma yönteminin grafik üzerinde gösterimi şekil 22’de verilmiştir.



Şekil 22: Üçlü Sapma Yöntemi

A + B + C alanlarının toplamı Dolaysız Malzeme Toplam Sapmasını göstermekte ve aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

$$\text{Dolaysız Malzeme Toplam Sapması} = (\text{Fiili Fiyat} \times \text{Fiili Miktar}) - (\text{Standart Fiyat} \times \text{Standart Miktar})$$

Üçlü sapma yönteminde A, B, C alanları ise aşağıdaki şekilde ayrı ayrı hesaplanmaktadır;

$$\text{A Alanı: Fiyat Sapması} = (\text{FF} - \text{SF}) \times \text{SM}$$

$$\text{B Alanı: Miktar Sapması} = (\text{FM} - \text{SM}) \times \text{SF}$$

$$\text{C Alanı: Bileşik Sapması} = (\text{FF} - \text{SF}) \times (\text{FM} - \text{SM})$$

Sapmalar;⁸⁰²

FF > SF ise Fiyat sapması olumsuz,

FF < SF ise Fiyat sapması olumlu,

FM > SM ise Miktar sapması olumsuz,

FM < SM ise Miktar sapması olumlu olarak yorumlanır.

Bileşik sapmanın yorumu ise biraz farklıdır. Buna göre

| <u>Fiyat Sapması</u> | <u>Miktar Sapması</u> | <u>Bileşik Sapma</u> |
|----------------------|-----------------------|----------------------|
| olumsuz | olumsuz ise | olumsuz, |
| olumlu | olumlu ise | olumsuz, |
| olumlu | olumsuz ise | olumlu, |
| olumsuz | olumlu ise | olumlu |
| yok | yok ise | yok |

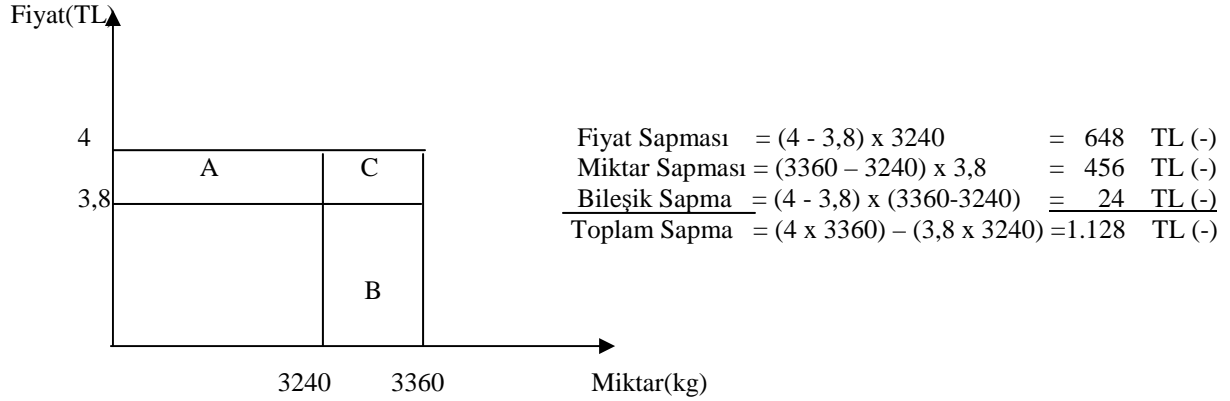
olarak yorumlanır.

⁸⁰¹ Sait Sevgener, Rüstem Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.253.

⁸⁰² Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.410.

Aşağıda basit bir örnek üzerinde üçlü sapma hesaplamaları gösterilmiştir;

Bir sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiştir. Maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, İ4 kodlu malzemeden 3.360 kg kullanılmış ve birim alış fiyatı 4 TL/ kg olarak gerçekleşmiştir.



Yukarıda hesaplanan 648 TL olumsuz fiyat sapmasının satın alma bölümünün sorumluluğunda, 456 TL olumsuz miktar sapmasının üretim bölümünün sorumluluğunda olduğu açıktır. 24 TL olumsuz bileşik sapmanın iki bölümden birine eklenmesi ilgili bölümlerce istenilmeyen bir durumdur.

Bileşik sapmanın oluşması için fiyat farkının ve miktar farkının (FF-SF≠ 0, FM-SM ≠ 0) sıfırdan farklı olması gerekir. Eğer bileşik sapma fiyat sapmasına eklenirse satın alma bölümü bu olumsuz farkın üretim bölümünün verimsizliğinden kaynaklandığını ileri sürecek, tersi durumda ise, üretim bölümü olumsuz sapmanın satın alma bölümünün malzemeye standarttan farklı fiyat ödediğini iddia edecektir. Bileşik sapmanın olumlu olması durumunda ise bu başarının bölümlerce sahiplenilmek isteneceği aşikardır.⁸⁰³

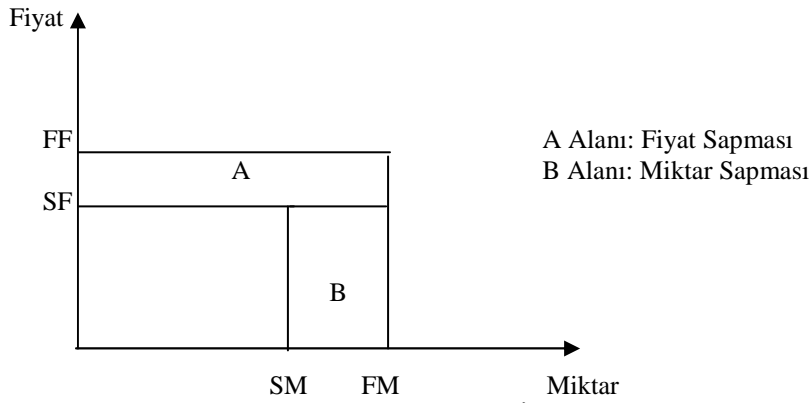
Miktar sapmasının hesaplanmasında standart fiyat düzeyinde malzemenin verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amaca hizmet etmektedir. Ancak niteliği itibariyle satın alma ile ilgili olan ve satın alma işlemi sonunda ortaya çıkan fiyat sapmasının hesaplanmasında standart miktar verisinin kullanılması satın alma bölümünün başarısını ölçmek ve düzeltici önlemler almak konusunda yararlı olmaz. Bu nedenle fiyat sapmasının hesaplanmasında fiili miktarın kullanılması yukarıda ifade edilen bileşik sapmanın bölümlere dağıtımını sorununu ortadan kaldırır. Bu durumda bileşik sapma fiyat sapmasının içinde kabul edilerek yöntem ikili sapma şekline dönüşür.

⁸⁰³ Murat Atik, a.g.t., s. 32.

433.12 İkili Sapma Yöntemi

İkili sapma yöntemi bileşik sapmayı fiyat sapmasına bağlı bir etken olarak görür. Uygulama alanı daha çok olan bu yöntem çoğu kez işletmenin denetimi dışında olan fiyat sapmasının verimlilik ölçüsü olmadığı görüşüne dayanır. Yöntem gerçek verimlilik ölçüsü olarak kabul edilen miktar sapmasının denetim dışı etkenlerden arındırılması gerektiğini, böylece uygulama ve ölçümlemede kolaylık sağlanacağını kabul eder. İkili sapma yöntemi, üçlü sapma yönteminde belirlenen bileşik sapmayı bölümlere dağıtma sorununu ortadan kaldırıp, giderlerin denetlenebilirlik özelliğini artırır.⁸⁰⁴

İkili sapma yönteminin grafik üzerinde gösterimi şekil 23’de verilmiştir.



Şekil 23: İkili Sapma Yöntemi

A ve B alanlarının toplamı Dolaysız Malzeme Toplam Sapmasını göstermekte, A ve B alanları ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

Dolaysız Malzeme Toplam Sapması = (Fiili Fiyat x Fiili Miktar) – (Standart Fiyat x Standart Miktar)

A Alanı: Fiyat Sapması = (FF – SF) x FM

B Alanı: Miktar Sapması = (FM – SM) x SF

1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı’nda benimsenen yöntem, bileşik sapmayı denetim dışı unsur olarak kabul edip fiyat sapmasının içine katan ikili yöntemdir.⁸⁰⁵ İkili sapma yönteminde fiyat ve miktar sapmaları aşağıda incelenmiştir.

a) *Fiyat Sapması* : Dolaysız malzeme fiyat sapmasını iki şekilde hesaplamak mümkündür. İlki fiyat sapmasının dolaysız malzemenin üretimde kullanılmasından sonra hesaplanması, ikincisi ise fiyat sapmasının dolaysız malzemenin satın alınması anında hesaplanmasıdır.⁸⁰⁶

⁸⁰⁴ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.253.

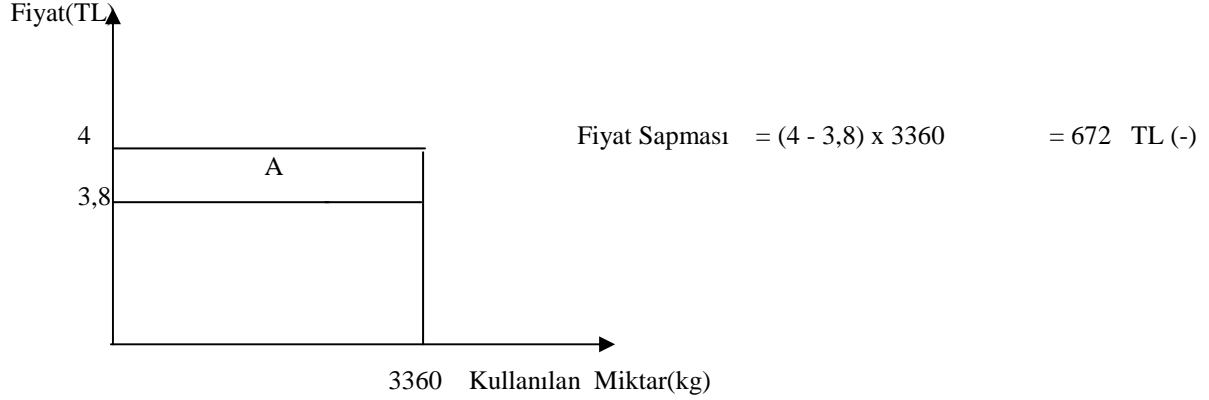
⁸⁰⁵ Osman Altuğ, a.g.e.,s.365.

⁸⁰⁶ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, a.g.e, s. 681.

a1) *Fiyat Sapmasının Dolaysız Malzemenin Üretimde Kullanılmasından Sonra Hesaplanması*: Dolaysız malzemeyi stoklarda fiili fiyatlarla takip etmek isteyen işletmeler fiyat sapmasını üretimden sonra hesaplarlar. Bu durumda özellikle enflasyonist pazar koşullarında, farklı zamanlarda alınan hammadde ve malzemenin maliyet fiyatları farklı olabileceğinden, farklı alış partilerinin her biri için fiyat sapması hesaplama zorunluluğu doğuracaktır. Dolaysız malzemeler stoklarda fiili değerleri ile izleneceğinden, kayıt yükü artacak ve ortaya çıkan olumsuz fiyat sapmaları için düzeltici tedbirlerin alınmasında çok geç kalınacaktır.⁸⁰⁷

Aşağıda üçlü sapma yönteminde kullanılan örnek üzerinde üretimden sonra hesaplanan fiyat sapması gösterilmiştir;

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiş, maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, İ4 kodlu malzemedan 3.360 kg kullanılmış ve birim alış fiyatı 4 TL/ kg olarak gerçekleşmişti. Bu durumda ikili sapma yönteminin göre fiyat sapmasının üretim faaliyeti sonrasında hesaplanması ve şekil üzerinde gösterilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

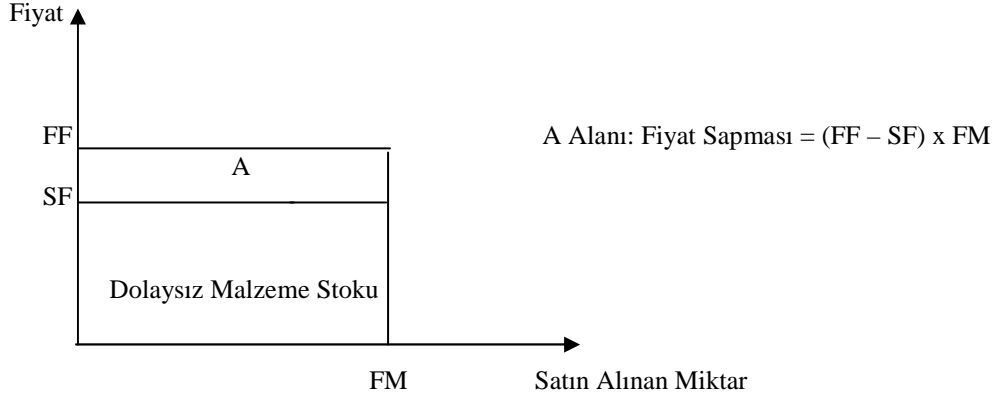


Üçlü sapma yönteminde bileşik sapma olarak hesaplanan 24 TL'lik olumsuz sapma ikili sapma yönteminde fiyat sapmasının içinde yer alır.

a2) *Fiyat Sapmasının Dolaysız Malzemenin Satın Alınması Anında Hesaplanması*; İlk duruma göre tercih edilmektedir. Çünkü fiyat sapmasının belirlenmesi için üretim işleminin bitmesini beklemeye gerek kalmamaktadır. Bu durumda fiyat sapmasına tam zamanında müdahale etme şansı doğmaktadır. Çünkü birçok işletmede malzemeler kullanılmadan stokta birkaç hafta bekleyebilmektedir. Bu yolun seçilmesi durumunda malzeme değerlemede standart fiyatlar

⁸⁰⁷ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.59-60.

kullanılır.⁸⁰⁸ Dolaysız malzemelerin satın alındığı fakat henüz kullanılmadığı bu durumda fiyat sapmasının grafiği aşağıda şekil 24’de gösterilmiştir;⁸⁰⁹



Şekil 24: İkili Sapma Yöntemi Satın Alma Anı Fiyat Sapması

Bu şekilde fiyat sapmasının satın alma anında giderilmesi durumunda, dolaysız malzemeler ilgili stok hesabında standart fiyatlarla takip edilecek, dolaysız malzeme kullanıldığında fiyat sapması bir daha oluşmayacak, oluşabilecek tek sapma dolaysız malzemenin standart dışında kullanımından kaynaklanan miktar sapması olacaktır.⁸¹⁰ Bu yol tercih edilmeyip fiyat sapmasının belirlenmesi için üretim faaliyetinin sonucu beklenirse, dolaysız malzemeler stokta kaldığı sürece fiili maliyetleri ile kayıtlarda yer aldığından, fiyat sapması kayda geçirilemeyecektir. Bunun sakıncaları aşağıda sıralanmıştır;⁸¹¹

- Sapma raporlarının kayıtlardan çıkartıldığı durumlarda, fiyat sapmasının rapor edilmesi çok gecikebilir. Bu da sapmaya dayanılarak alınacak önlem ve kararların gecikmesi anlamına gelir.

- Bu gecikme, bir maliyet döneminde yapılan alımda ortaya çıkmış bir fiyat sapmasının daha sonraki bir maliyet döneminde kayda girmesi, yani kayıtların dönemsellikten uzaklaşması sonucunu doğurabilir.

- Büyük parti halindeki bir alımda ortaya çıkan önemli bir fiyat sapması, bu partinin azar azar üretime sevk edilmesi nedeniyle, birkaç maliyet dönemine dağılmasına ve önemsizleşmesine neden olabilir.

- Dolaysız malzeme stoklarının fiili maliyet üzerinden fiyatlandırılması, FİFO, LİFO ve ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanmasını zorunlu kılar. Bu da standart fiyatı belli dolaysız malzemelerin stok kartlarında sadece miktarları üzerinden izlenme yararını

⁸⁰⁸ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s. 681.

⁸⁰⁹ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.529.

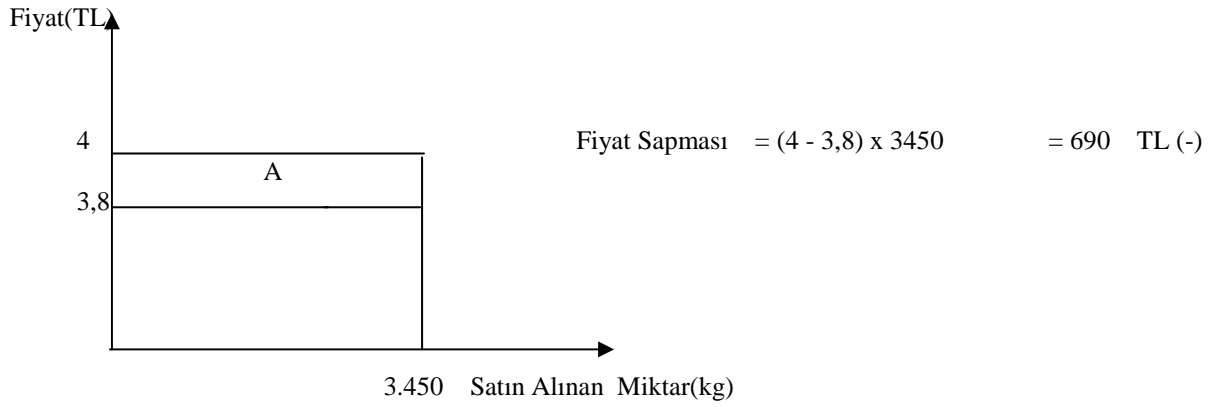
⁸¹⁰ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.530.

⁸¹¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.648.

ortadan kaldırır. Ayrıca FIFO, LİFO gibi yöntemlerde üretime sevk edilen dolaysız malzeme, satın alınma sırasına göre farklı fiyatla değerlendirileceğinden, her bir malzeme için her bir farklı fiyat üzerinden ayrı bir fiyat sapması ortaya çıkar.

Aşağıda üçlü sapma yönteminde kullanılan örnek üzerinde satın alma anında hesaplanan fiyat sapması gösterilmiştir.

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiş, birim alış fiyatı 4 TL/kg'dan İ4 kodlu malzeme 3.450 kg satın alınmış, maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilip, İ4 kodlu malzemeden 3.360 kg kullanılmıştır. Bu durumda ikili sapma yönteminin göre fiyat sapmasının satın alma anında hesaplanması ve şekil üzerinde gösterilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.



Satın alma anında hesaplanan bu fiyat sapması üretim sonrasında hesaplanan fiyat sapmasından 18 TL fazla gerçekleşmiştir. Bunun nedeni üretimde fiili olarak daha az malzeme kullanılmış olmasıdır. Bu işletme için fiyat sapmasının üretimin sonunda hesaplanması bu farkın görünmemesine neden olacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 2 numaralı “Stoklar” standardına göre stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmelidir.⁸¹² Buna göre stoklar fiili maliyetleri ile değerlendirilir. Çünkü standarda göre stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlendirilebileceği belirtilmiş, standart maliyetler değerlendirme konusu dışında bırakılmıştır.

1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı'nda da satın almaların fiili rakamlarla kayda geçirileceği ve sapmaların dolaysız malzemelerin üretimde kullanıldıktan sonra hesaplanması gerektiği öngörülmüştür. Ancak bu,

⁸¹² Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Cakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.56.

satın alma anında hiçbir şekilde standartların kullanılmayacağı ve sapma çözümlemesinin yapılamayacağı anlamına gelmez. Ancak son yıllarda, özellikle tam zamanında üretim anlayışının yaygınlaşması sonucunda dolaysız malzemelerin satın alınması ile kullanılması arasındaki sürenin kısalması Tekdüzen Hesap Planı'ndaki bu uygulamanın sakıncalarını da azaltmaktadır.⁸¹³ Tam zamanında üretim sisteminin temel özelliği dolaysız malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarının ya çok az ya da sıfır düzeyinde olmasıdır. Dolaysız malzeme ancak üretim anı için temin edilmekte, üretim akışında bir süreçten diğer sürece hızla geçilip yarımamul stoku oluşmamakta ve müşteri gereksiniminden fazla üretim yapılmamaktadır. Böylece dolaysız malzemenin temin edilmesi ile üretimde kullanılması arasında bekleme yok denecek kadar az olmakta, sıfır düzeyinde stok fiyat sapmasının üretimden sonra veya satın alma anında farklı hesaplanmasını engellemektedir.⁸¹⁴

a3) *Fiyat Sapmasının Çözümlemesi*; İşletmelerde genellikle dolaysız malzemelerin satın alınmasından sorumlu olan satın alma bölümü gerçekleşen fiyat sapmasından da sorumludur. Çünkü özellikle uzun süreli tedarik sözleşmeleri ile belirlenmiş standart dolaysız malzeme fiyatından yüksek fiyatla gerçekleşen alımlar olumsuz fiyat sapmasına yol açar, bu durum satın alma bölümünün başarısızlığı olarak algılanır.⁸¹⁵ Çünkü satın alma bölümü sorumlu yöneticisi dolaysız malzeme fiyatlarına etki etmek için en iyi pozisyonadadır. Bu pozisyonunu dolaysız malzemeyi miktar iskontoları, tedarikçiler arasında fiyat pazarlıkları gibi yöntemlerle en iyi fiyattan satın almak için kullanabilir.⁸¹⁶ Ayrıca üretim bölümünün de fiyat sapmasından sorumlu olduğu durumlar söz konusudur. Örneğin üretim programındaki değişiklikler nedeniyle acil olarak üretilmesi gereken mamuller için gerek duyulan acil dolaysız malzeme istekleri yüksek fiyatlı alımlara yol açabilir. Yine uygunsuz olarak ayarlanmış makinelerin aşırı dolaysız malzeme israfına yol açması, acil dolaysız malzeme gereksinimine neden olup bu durumda aynı şekilde yüksek fiyatlı alımlara yol açabilir.⁸¹⁷ Fiyat sapmasına neden olan çeşitli unsurlar aşağıda genel olarak sıralanmıştır;⁸¹⁸

- Pazar Fiyatı Değişimleri; İşletmenin denetimi dışında piyasa koşullarında gerçekleşen fiyatlar, ölçümleme amacından öte planlama amacı ile izlenmelidir. Pazar fiyatında görülen değişimler yeni dönem standartlarının belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

⁸¹³ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.517.

⁸¹⁴ Robert F.Meigs, Mary A.Meigs, Mark Bettner, Ray Whitlington, a.g.e., s.933.

⁸¹⁵ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.468.

⁸¹⁶ Ronald W.Hilton, a.g.e., 460.

⁸¹⁷ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.468.

⁸¹⁸ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.256-258.

- Malzeme Kalite Farklılıkları; Malzemelerin değişik kalitelere göre belirlenmesi halinde, kalite farklılıkları da sapmalara neden olur. İkame malzemeler standart kaliteden yüksekse sapma olumsuz, düşükse sapma olumlu olur.

- Öngörülen Satış Miktarından Farklı Satın Almalar; Ekonomik sipariş miktarı, standart satın alma miktarlarının belirlenmesini etkiler. Ayrıca standart alış miktarlarının belirlenmesinde sağlanabilecek fiyat indirimleri de göz önünde bulundurulur. Gerçek alış miktarının standarttan farklı olması halinde diğer bütün koşullar öngörülere uygun gerçekleşse bile, miktara bağlı fiyat indirimlerinin farklı olması fiyat sapmasına neden olabilir. Beklenen fiyatların alış miktarına bağlı olarak değişebilirliğine karşılık, standart fiyatların tüm miktarlar için sabit kalması fiyat sapmasına neden olur. Ayrıca standart alış miktarının ekonomik sipariş miktarına eşit düzeyde belirlenmesinde, bu miktarın aşılması durumunda ek fiyat indirimlerine karşın, saklama giderleri artabilir ve bundan toplam maliyetler olumsuz etkilenir. Stoklara bağlanan sermaye maliyetini saklama giderlerine ekleyerek fiyat sorumluluğunun ölçülmesi, saklama giderlerinin etkisini göz önüne alacak bir çözüm yolu olabilmektedir.

- Nakit İndirimleri: Belirli bir vade sonunda ödenmek koşuluyla yapılan alımlarda sürenin bitiminden önce yapılan ödemeler için hesaplanan indirimler birim alış maliyetini düşürüp olumlu sapmalara neden olabilmektedir.

Bu ana nedenlerin dışında piyasada yeterli fiyat araştırmasının yapılmaması, ekonomik taşıma yolunun seçilmemesi, belli satıcıların gözetilmesi, pazarlık gücünün yetersizliği gibi diğer nedenlerden ötürü de fiyat sapmaları oluşabilir.⁸¹⁹

Yukarıda sıralanan fiyat sapması nedenlerine rağmen olağanüstü büyüklükteki sapmalar hariç olmak üzere, genelde fiyat sapmalarının işletmenin denetimi dışındaki pazar koşullarından kaynaklandığı kabul edilerek, ayrıntılı araştırmalara girilmez.⁸²⁰

b) Miktar Sapması : Dolaysız malzeme miktar sapması fiilen kullanılan dolaysız malzeme miktarı ile fiili üretim için standart olarak kullanılması gereken dolaysız malzeme miktarı arasındaki farkı ölçer.⁸²¹ Miktar sapmasının hesaplanmasında ister ikili sapma, ister üçlü sapma yöntemi kullanılsın sonuç aynıdır. Çünkü her iki yöntemde de standart fiyat düzeyinde, fiili miktarla standart miktar arasındaki fark dikkate alınmaktadır.

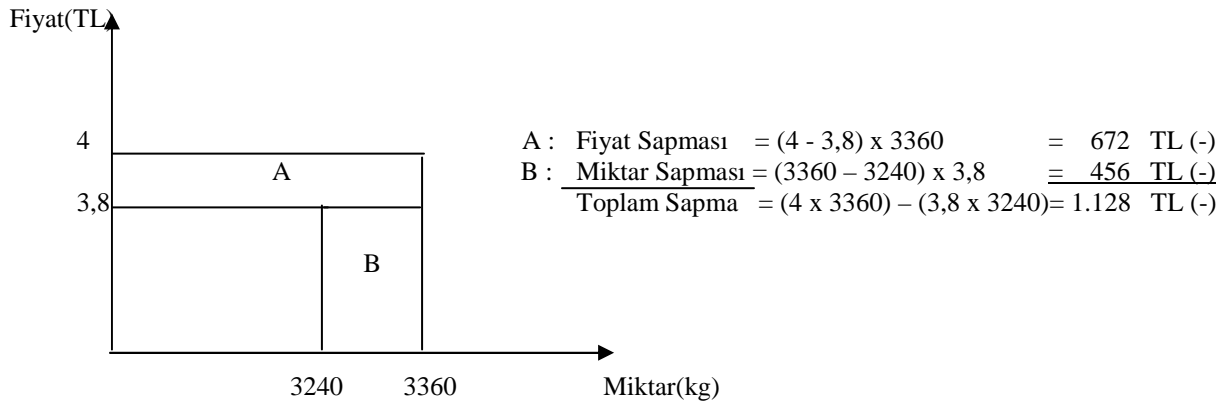
⁸¹⁹ Murat Atik, a.g.t., s. 38.

⁸²⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.629.

⁸²¹ Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s. 681.

Aşağıda üçlü sapma yönteminde kullanılan örnek üzerinde ikili yönteme göre miktar sapması gösterilmiştir.

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiş, birim alış fiyatı 4 TL/kg'dan İ4 kodlu malzeme 3.450 kg satın alınmış, maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilip, İ4 kodlu malzemeden 3.360 kg kullanılmıştı. Bu durumda ikili sapma yönteminin göre miktar sapmasının hesaplanması ve şekil üzerinde gösterilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.



Dolaysız malzeme miktar sapmasının belirlenmesi için üretim sürecinin bitmiş olması gerekir. Bir çok işletmede bu sürecin hızla belirlenebilmesi için standart malzeme belgesi, kırmızı kodlu aşırı kullanım belgesi ve kırmızı kodlu malzeme geri dönüş belgesinden oluşan üç adet belge kullanılır. Standart malzeme belgesi standart çıktı birimi içerisinde yer alması gereken standart malzeme miktar bilgilerini içerir. Bu belge malzeme istek belgesi gibi çalışır. Üretim bölümü yöneticisi, ilgili üretim partisinin gerektireceği standart malzeme miktarını bu belge aracılığı ile dolaysız malzeme deposundan ister. Eğer üretim bölümü yöneticisi, ilgili üretim partisi için daha fazla dolaysız malzemeye gereksinim duyarsa kırmızı kodlu aşırı kullanım belgesini düzenler. Eğer üretim bölümü yöneticisi, ilgili üretim partisi için standarttan daha az dolaysız malzeme kullanırsa kırmızı kodlu malzeme geri dönüş belgesi ile kalan malzemeyi depoya iade eder. Bu süreç üretim yeri yöneticisinin sapmalara müdahalesi için hızlı bir geribildirim sağlar.⁸²²

b1) Miktar Sapmasının Çözümlemesi: Dolaysız malzeme miktar sapması üzerinde etkisi olan kişi üretim bölümü yöneticisidir. Üretken işçiliğin motive edilmesi ile birlikte üretim sürecinin etkili olarak denetlenmesi olumsuz malzeme sapmasını en aza indirgeyebilir. Ürünün teknik unsurlarının ve malzeme kalite düzeyinin belirlenmesinden sorumlu olan ürün

⁸²² Don R.Hansen, M.Mowen, **Management Accounting**, s. 682-683.

mühendisleri de dolaysız malzeme miktar sapmasında kısmen sorumlu olabilir.⁸²³ Zaman zaman satın alma bölümünün de olumsuz miktar sapmasından sorumlu olduğu durumlar söz konusu olabilir. Olumlu fiyat sapmasından yararlanmak için düşük fiyatlı ve düşük kaliteli standart dışı dolaysız malzeme satın alındığında, bu malzemenin üretimde israfa yol açma ve standarttan fazla kullanılma durumu söz konusu olabilir. Bu nadir durumlarda bu sorumluluk satın alma bölümüne yüklenmelidir. Bunların dışında yüksek kaliteli dolaysız malzeme kullanımı, kalifiye ve özenli işçilik, üretim sürecini iyileştirme çalışmaları, ileri teknoloji makine kullanımı gibi unsurlar da olumlu miktar sapmasının nedenleri arasında sayılabilir.⁸²⁴

Miktar sapmasına neden olan çeşitli unsurlar aşağıda genel olarak sıralanmıştır;

- Standartta Öngörülenden Farklı Kalitede Malzeme Kullanımı: Standart dolaysız malzemenin temin edilmesinde zorluklar yaşıyorsa aynı amaca yönelik olarak ikame malzeme kullanılabilir. Eğer bu durumlar için ikame malzeme standardı belirlenmişse, ikame malzeme kullanımından doğan sapmalar belirlenebilir. İkame malzemelerin düşük veya yüksek kalitede oluşları olumsuz ve olumlu miktar sapmalarına yol açabilir.⁸²⁵

- Kusurlu, Bozuk Mamul ve Malzeme Fireleri: Üretim sürecinin sonunda oluşan kusurlu mamuller ek işlemeye tabi tutulup normal mamul şekline dönüştürülebilirler. Bu süreç aynı mamul birimi için standarttan fazla malzeme kullanılması anlamına gelebilir. Yine üretim sürecinin sonunda kalite standartlarına uygun olmayan fakat ek işleme ile düzeltilemeyecek olan bozuk mamuller söz konusu olabilir. Bozuk mamullerin standarttan fazla oluşu olumsuz dolaysız malzeme miktar sapmasına neden olur. Dolaysız malzeme fire veya artıklarının standartlara göre kabul edilebilir düzeyin üzerinde gerçekleşmesi de olumsuz miktar sapmasına yol açar.

- Üretim Yerinde Henüz İşlenmemiş Malzeme Bulunması: Üretime gönderilen dolaysız malzemenin henüz kullanılmadığı halde malzeme çıkış belgesinde kullanılmış gibi gösterilmesi olumsuz miktar sapmasına yol açacaktır.⁸²⁶

- Üretime gönderilen dolaysız malzemelerin bir bölümünün çalınması veya kaybolması da olumsuz miktar sapması nedenlerindedir.⁸²⁷

⁸²³ Ronald W.Hilton, a.g.e., 460.

⁸²⁴ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.470.

⁸²⁵ Murat Atik, a.g.t., s. 40.

⁸²⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.412.

⁸²⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.630.

Miktar sapması dolaysız malzemenin işletme içindeki tüketim durumlarıyla ilgili olduğundan, hem nedenleri fiyat sapmasından daha kolay belirlenebilir, hem de bu nedenlerin büyük bir kısmı işletmece denetlenebilir. Bu bakımdan miktar sapmasının yönetime ana katkısı, hammadde tüketimindeki verimsizlikleri göz önüne sererek, maliyet denetimine yardımcı olmasında kendisini göstermektedir.⁸²⁸

c) Fiyat ve Miktar Sapması İlişkisi: Satın alma bölümünün farklı kalitede malzeme satın alması üretim bölümünün başarısının ölçümünde kullanılan miktar sapmasına yol açabilir. Yüksek kaliteli malzeme olumlu miktar sapmasına, düşük kaliteli malzeme ise olumsuz miktar sapmasına yol açar. Aynı şekilde üretim bölümünün standart dışı hareketleri de fiyat sapmasına neden olabilir. Üretim bölümünce yanlış ayarlanmış makineler fazla malzeme tüketimine yol açıp, bu durum acil tamamlanması gereken üretim partileri için malzeme yetersizliği durumunda tedarikçilere acil malzeme siparişlerini beraberinde getirir. Bu aciliyet olumsuz fiyat sapmasına neden olabilir.⁸²⁹

Tam zamanında üretim felsefesinin yerleşmiş olduğu üretim işletmelerinde olumsuz fiyat ve miktar sapmalarının en düşük düzeye indirilebilmesi mümkündür. Örneğin, güvenilir tedarikçilerle yapılan uzun dönemli malzeme alım sözleşmeleriyle belirlenmiş fiyatlar olumsuz veya olumlu fiyat sapmalarını ortadan kaldırabilir. Yine üretim sürecinde karşılaşılan düşük kaliteli malzeme üretiminin o an için durdurulmasına neden olacak, tedarikçi bu problemi en hızlı şekilde çözecek ve üretim akışı standart düzeyde devam edecektir. Bu kalite kontrol problemlerinin sonradan ortaya çıkarılmasından ziyade, anlık olarak müdahale şansı ile hemen çözümlenmesine imkan verip olumsuz malzeme sapmalarını engelleyecektir.⁸³⁰

433.13 Formüllü Ürünlerde Dolaysız Malzeme Sapmaları

Bir mamulün üretimi iki veya daha fazla dolaysız malzemenin belli karışım oranlarında birleştirilmesini gerekli kılabilir.⁸³¹ Özellikle kimyasal maddeler, boya, çikolata, şekerleme gibi birden çok dolaysız malzemenin bir araya getirildiği formüllü ürün üretiminde bir malzemenin kendisinden veya alternatifinden, formüldeki standart malzeme miktarının altında veya üstünde kullanma imkanı vardır. Bu tip üretimlerde üretim ünitesine yüklenen malzemenin toplam miktarı üretim ünitesinin tam kapasitesi kadar olsa bile, malzeme yüklenirken fiyatı artan malzeme yerine, fiyatı daha düşük olan malzemenin miktarını arttırmak veya o günkü üretim ve malzeme stok koşullarının gerektirdiği malzemelere öncelik

⁸²⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.631.

⁸²⁹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.470-471.

⁸³⁰ Robert F.Meigs, Mary A.Meigs, Mark Bettner, Ray Whitlington, a.g.e., s.935.

⁸³¹ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.703.

vermek söz konusu olabilmekte ve yapılan değişiklikler sonucunda üretim miktarlarından sapmalar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlar söz konusu olmasa bile bazı ürünlerde mevsimsel koşullar bazı malzemelerden az bazılarında daha fazla kullanma gereğini ortaya çıkarabilir. Bu durumun en etkili sonucu formüllü ürünlerin bir dönemdeki üretim miktarlarının ve maliyetlerinin bu değişikliklerden etkilenmesidir.⁸³²

Belirlenen karışım oranlarından değişik bir karışım oranında malzeme kullanılması karışım sapmasına, beklenenden farklı miktarda çıktı elde edilmesi de getiri sapmasına yol açabilir.⁸³³

a) *Karışım Sapması*: Üretimde kullanılan çeşitli malzemelerin fiili karışımlarının standart karışımdan farklı olması halinde ortaya çıkar. Karışım sapması toplam tutarı, fiilen kullanılan malzemelerin standart birim fiyatla değerlendirilmesi sonucu bulunan tutarla, fiilen kullanılan malzemelerin standart birim tartılı ortalama fiyatla değerlendirilmesi sonucu bulunan tutar arasındaki farktır.⁸³⁴ Aşağıda C41 formüllü mamulü üreten bir işletmenin A4 ve A1 malzemelerinin standart karışım miktarları ve standart fiyatları verilmiştir;⁸³⁵

| Malzeme Cinsi | Standart Miktar (kg) | Standart Karışım Oranı | Standart Birim Fiyat (TL) | Standart Maliyet |
|--|----------------------------------|------------------------|---------------------------|------------------|
| A4 | 10.000 | 0.4 | 1.3 | 13.000 |
| A1 | 15.000 | 0.6 | 0.8 | 12.000 |
| Toplam Girdi Miktarı | 25.000 | 1 | | 25.000 |
| Toplam Çıktı Miktarı | 20.000 | | | |
| Girdi Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/25.000 kg = 1 TL/kg | | | |
| Çıktı Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/20.000 kg = 1.25 TL/kg | | | |

İşletmede dönemde 10.750 kg A4, 16.250 kg A1 malzemesi kullanılmıştır. Birim fiili alış maliyetleri ise A4 için 1.35 TL/kg, A1 için 0.78 TL/kg gerçekleşmiştir. Fiili çıktı ise 19.800 kg olarak belirlenmiştir.

$$\begin{aligned} \text{Karışım Sapması Toplam Tutarı} &= [(10.750 \times 1.3) + (16.250 \times 0.8)] - [27.000 \times 1] \\ &= 26.975 - 27.000 = (25) \text{ TL olumlu sapma} \end{aligned}$$

Olumlu karışım sapmasının nedeni daha pahalı olan A4 malzemesinden daha az, daha ucuz olan A1 malzemesinden daha fazla kullanılmasıdır.⁸³⁶

Yukarıda hesaplanan karışım sapması toplam tutarı, her bir malzeme için ayrı ayrı hesaplanabilir. Her bir malzemenin fiili miktarı ile malzemelerin standart girdi miktarı

⁸³² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.216.

⁸³³ Selçuk Uslu, a.g.e, s.404.

⁸³⁴ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.434-435.

⁸³⁵ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.435.

⁸³⁶ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.436.

içindeki oranına göre bulunan standart miktarları arasındaki sapmalar esas alınarak aşağıda hesaplanmıştır;⁸³⁷

| Malzeme Cinsi | Fiili Miktar (kg) (1) | Toplam Girdi Miktarı (kg) (2) | Standart Karşım Oranı (3) | Malzemenin Toplam Girdi Miktarı İçindeki Standart Payı (4) (2x3) | Miktar Sapması (5) (1-4) | Standart Birim Fiyat (TL/Kg) (6) | Karışım Sapması (TL) (5 x 6) |
|---------------|-----------------------|-------------------------------|---------------------------|--|--------------------------|----------------------------------|------------------------------|
| A4 | 10.750 | 27.000 | 0.4 | 10.800 | (50) | 1.3 | (65) olumlu |
| A1 | 16.250 | 27.000 | 0.6 | 16.200 | 50 | 0.8 | 40 olumsuz |
| Toplam | 27.000 | | | 27.000 | | | (25) olumlu |

b) Getiri Sapması: Standart ürün formülüne göre fiili girdilerden standart düzeyde elde edilmesi gereken ürün miktarı ile elde edilen ürün miktarı arasındaki fark getiri sapmasının nedenidir. Yukarıdaki örnekte yer alan standart malzeme tablosunda standart girdi ile elde edilmesi gereken çıktı düzeyi verilmişti. Buna göre;⁸³⁸

Standart Girdi / Çıktı Oranı = 25.000 kg / 20.000 kg = 1,25 olarak bulunur.

Fiili malzeme girdisi ile standart olarak elde edilmesi gereken çıktı düzeyi ise;

27.000 kg / 1.25 = 21.600 kg olarak belirlenir. Örnekte elde edilen çıktı 19.800 kg olarak belirlendiğine dolaysız malzeme getiri sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

Getiri Sapması = (Elde Edilmesi Gereken Ürün – Fiili Ürün) x Çıktının Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı

Getiri Sapması = (21.600 – 19.800) x 1.25 TL/br = 2.250 TL olumsuz sapma.

Fiili getiri standart getiriden düşük olduğu için sapma olumsuz olarak yorumlanır.

Dolaysız malzeme karışım sapması ile dolaysız malzeme getiri sapması toplandığında dolaysız malzeme miktar sapması elde edilir;

| | | |
|-----------------------------------|---------|------------|
| Dolaysız malzeme karışım sapması | : (25) | TL olumlu |
| + Dolaysız malzeme getiri sapması | : 2.250 | TL olumsuz |
| = Dolaysız Malzeme Miktar Sapması | : 2.225 | TL olumsuz |

Dolaysız malzeme miktar sapması aşağıdaki formülle de hesaplanabilir;

(Fiili Girdinin Toplam Standart Girdi Maliyeti)

Dolaysız Malzeme Miktar Sapması = – (Fiili Çıktının Toplam Standart Çıktı Maliyeti)

Dolaysız Malzeme Miktar Sapması = [(10.750 x 1.3) + (16.250 x 0.8)] – [19.800 x 1.25] = 2.225 TL Olumsuz

⁸³⁷ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.223.

⁸³⁸ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.436-437.

Formüllü ürünlerde fiyat sapması her bir malzeme için ve toplam olarak aşağıdaki şekilde hesaplanabilir;

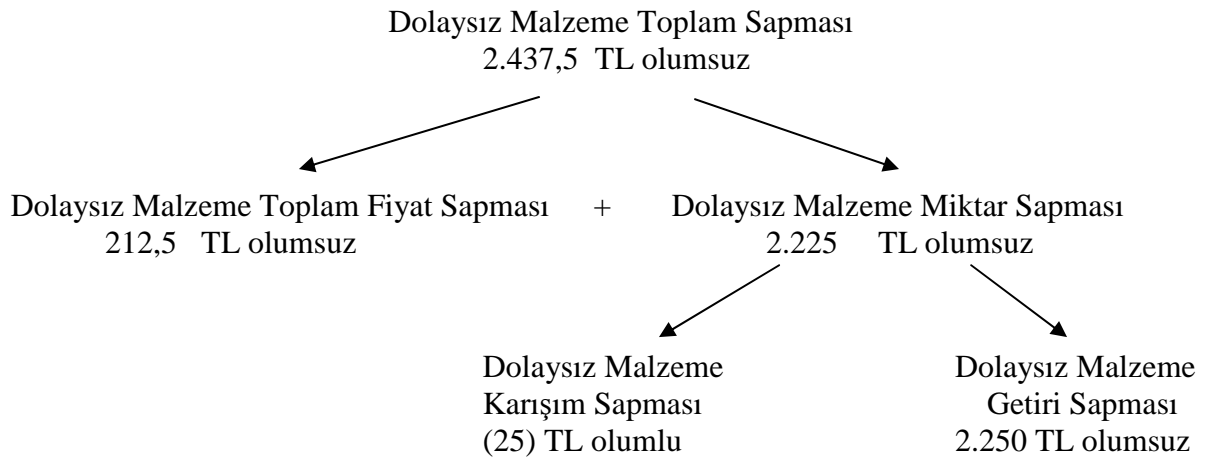
$$\text{Fiyat Sapması} = (\text{Fiili birim fiyat} - \text{Standart birim fiyat}) \times \text{Fiili Miktar}$$

$$\text{Dolaysız malzeme A4} : (1.35 - 1.3) \times 10.750 = 537,5 \text{ TL olumsuz}$$

$$\text{Dolaysız malzeme A1} : (0.78 - 0.8) \times 16.250 = (325) \text{ TL olumlu}$$

$$\text{Dolaysız Malzeme Fiyat Sapması} = 212,5 \text{ TL olumsuz}$$

Bu durumda dolaysız malzeme toplam sapması aşağıdaki şekilde hesaplanabilir;



Dolaysız malzeme toplam sapması topluca aşağıdaki şekilde de hesaplanabilir;⁸³⁹

$$\text{Dolaysız malzeme toplam sapması} = \text{Toplam Fiili Maliyet} - \text{Toplam Standart Maliyet}$$

$$\text{Dolaysız malzeme toplam sapması} = 27.187,5 - 24.750 = 2.437,5 \text{ TL olumsuz}$$

Toplam Fiili Maliyet;

| Malzeme Cinsi | Fiili Miktar (kg) | Fiili Birim Fiyat (TL/kg) | Toplam Fiili Maliyet (TL) |
|----------------------|-------------------|---------------------------|---------------------------|
| A4 | 10.750 | 1.35 | 14.512,5 |
| A1 | 16.250 | 0.78 | 12.675 |
| Toplam Girdi Miktarı | 27.000 | | 27.187,5 |

Toplam Standart Maliyet;

| Malzeme Cinsi | Fiili Çıktı Düzeyinde Standart Malzeme (kg) | Standart Birim Fiyat (TL/kg) | Toplam Standart Maliyet (TL) |
|----------------------|---|------------------------------|------------------------------|
| A4 | 9.900 ^a | 1.30 | 12.870 |
| A1 | 14.850 ^b | 0.8 | 11.880 |
| Toplam Girdi Miktarı | 24.750 | | 24.750 |

$$\text{a: } 10.000 \text{ kg} / 20.000 \text{ kg} = 0.5 \quad 19.800 \text{ kg} \times 0.5 = 9.900 \text{ kg}$$

$$\text{b: } 15.000 \text{ kg} / 20.000 \text{ kg} = 0.75 \quad 19.800 \text{ kg} \times 0.75 = 14.850 \text{ kg}$$

⁸³⁹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.226.

433.2 Dolaysız İşçilik Sapmaları

433.20 Önaçıklama

Dolaysız işçilik giderlerinin tutarı, bir yandan saat başına ödenen dolaysız işçilik ücretlerine, diğer yandan da mamul üretimi için harcanan dolaysız işçilik zamanlarına bağlıdır. Bu bakımdan dolaysız işçilik giderlerinde bir sapmanın ortaya çıkması ya saat başına ödenen fiili ücretin standart ücretten farklı bulunmasından, ya da elde edilen üretim için harcanan fiili dolaysız işçilik zamanının aynı üretim için öngörölmüş standart dolaysız işçilik zamanına eşit olmamasından ileri gelebilir. Ancak işletmede saat başına ücret yerine parça başı ücret sistemi uygulanmakta ise, dolaysız işçilik giderlerinin tutarı üretilen parça sayısı ile parça başına ücrete bağlı olacak, üretim için harcanan zamanın bu giderler üzerinde herhangi bir etkisi bulunmayacaktır. Bu durumda hesaplanacak tek sapma ücret sapması olur.⁸⁴⁰

Dolaysız işçilik toplam sapması aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;⁸⁴¹

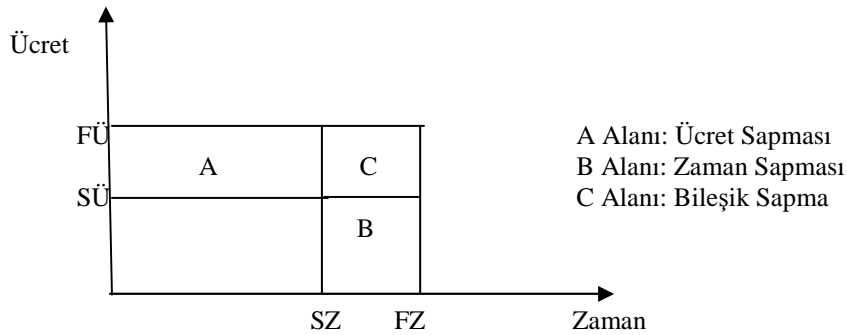
Dolaysız İşçilik Toplam Sapması = Fiili Dolaysız İşçilik Maliyeti – Standart Dolaysız İşçilik Maliyeti

Dolaysız İşçilik Toplam Sapması = (Fiili Ücret x Fiili Zaman) – (Standart Ücret x Standart Zaman)

Dolaysız işçilik toplam sapmasının ücretten, zamandan ve her ikisinin birlikte değişiminden kaynaklanan bölümlerinin ayrı ayrı belirlenmesi ve çözümlenmesi gerekir. Muhasebe yazınında dolaysız malzeme toplam sapması; üçlü sapma yöntemi, ikili sapma yöntemi ve karışım ve getiri sapması yöntemi şeklinde incelenmiştir.

433.21 Üçlü Sapma Yöntemi

Üçlü sapma yöntemi dolaysız işçilik toplam sapmasını ücret sapması, zaman sapması ve bileşik sapma olmak üzere üç bileşene ayırmaktadır. Yöntem bileşik sapmayı hesaplayarak, ücret ve zaman sapmalarını birbirlerinin etkisinden arındırmaktadır.⁸⁴² Üçlü sapma yönteminin grafik üzerinde gösterimi şekil 25’de verilmiştir.



⁸⁴⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.631.

⁸⁴¹ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.522.

⁸⁴² Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.270.

A + B + C alanlarının toplamı Dolaysız İşçilik Toplam Sapmasını göstermekte ve aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

A Alanı: Ücret Sapması = (FÜ – SÜ) x SZ

B Alanı: Zaman Sapması = (FZ – SZ) x SÜ

C Alanı: Bileşik Sapması = (FÜ – SÜ) x (FZ – SZ)

Sapmalar;⁸⁴³

FÜ > SÜ ise Ücret sapması olumsuz,

FÜ < SÜ ise Ücret sapması olumlu,

FZ > SZ ise Zaman sapması olumsuz,

FZ < SZ ise Zaman sapması olumlu olarak yorumlanır.

Bileşik sapmanın yorumu ise biraz farklıdır. Buna göre

| <u>Ücret Sapması</u> | <u>Zaman Sapması</u> | <u>Bileşik Sapma</u> |
|----------------------|----------------------|----------------------|
| olumsuz | olumsuz ise | olumsuz, |
| olumlu | olumlu ise | olumsuz, |
| olumlu | olumsuz ise | olumlu, |
| olumsuz | olumlu ise | olumlu |
| yok | yok ise | yok |

olarak yorumlanır.

Aşağıda basit bir örnek üzerinde üçlü sapma hesaplamaları gösterilmiştir;

Bir sanayi işletmesinde K41 mamulünü üretmek için belirlenen standart zaman 4 dolaysız işçilik saati olup ortalama standart ücret ise 4 TL/DİS'dir. Maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, toplam 5940 DİS çalışılmış ve toplam 29.700 TL ücret ödemesi yapılmıştır.

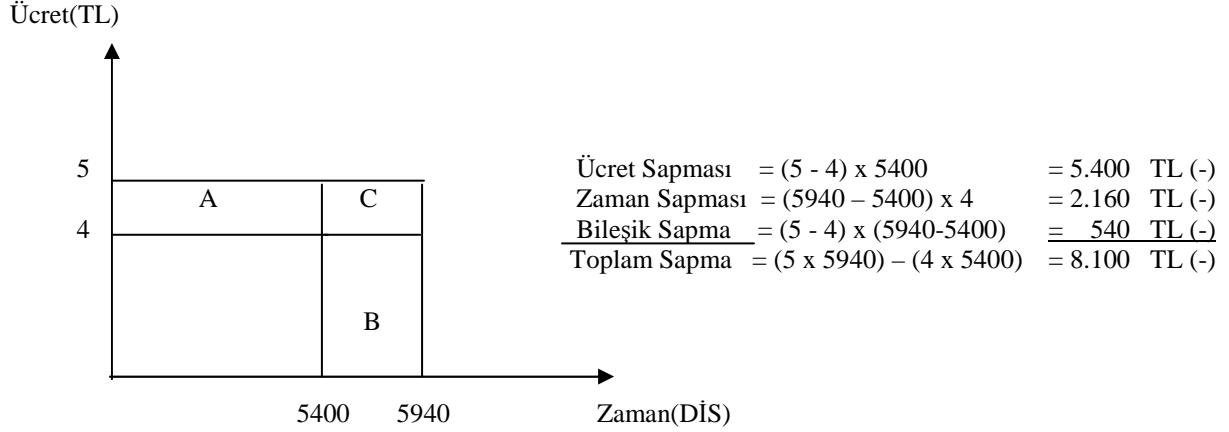
Buna göre 1350 birim K41 mamulü üretimi için çalışılması gereken standart zaman;

1350 br x 4 DİS = 5400 DİS olarak hesaplanır.

Fiili ücret ise 29.700 TL/ 5940 DİS= 5 TL/DİS olarak hesaplanır.

Bu durumda dolaysız işçilik toplam sapması ile üçlü sapma yöntemine göre ücret, zaman ve bileşik sapma aşağıdaki şekilde hesaplanacak ve grafikteki gibi gösterilecektir.

⁸⁴³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.415.

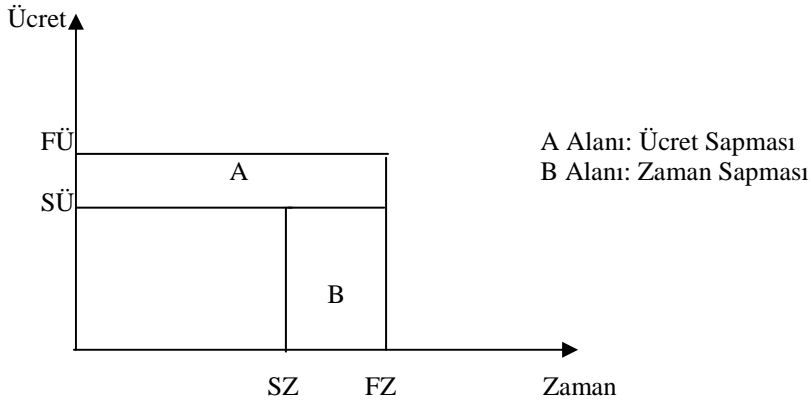


Bileşik sapmanın zaman sapmasına dahil edilmesi, zaman sapmasının saflığını bozacağından işçilerin verimliliğine ait çok önemli bir gösterge olan zaman sapmasının etkisini azaltır. Bileşik sapmanın önemsiz büyüklükte olduğu işletmelerde bu sapmanın ücret sapması içinde gösterilmesi önemli bir hata yaratmaz.⁸⁴⁴

433.22 İkili Sapma Yöntemi

İkili sapma yöntemi zaman ve ücret sapmalarının birlikte neden oldukları bileşik sapmayı hesap dışı bırakır. Bu yöntemde bileşik sapma, hesaplamada denetim olasılığı sınırlı olan ücret sapmasının içinde bırakılmıştır.⁸⁴⁵

İkili sapma yönteminin grafik üzerinde gösterimi şekil 26'da verilmiştir.



Şekil 26: İkili Sapma Yöntemi

A ve B alanlarının toplamı Dolaysız İşçilik Toplam Sapmasını göstermekte, A ve B alanları ise aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

$$\text{Dolaysız İşçilik Toplam Sapması} = (\text{Fiili Ücret} \times \text{Fiili Zaman}) - (\text{Standart Ücret} \times \text{Standart Zaman})$$

$$\text{A Alanı: Ücret Sapması} = (\text{FÜ} - \text{SÜ}) \times \text{FZ}$$

$$\text{B Alanı: Zaman Sapması} = (\text{FZ} - \text{SZ}) \times \text{SÜ}$$

⁸⁴⁴ Murat Atik, a.g.t., s. 49.

⁸⁴⁵ Sait Sevgener, Rüstem Hacırustemoğlu, a.g.e., s.270.

1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı'nda benimsenen yöntem, bileşik sapmayı denetim dışı unsur olarak kabul edip ücret sapmasının içine katan ikili yöntemdir. İkili sapma yönteminde ücret ve zaman sapmaları aşağıda incelenmiştir.

a) *Ücret Sapması*: Dolaysız malzeme fiyat sapması, ya satın alma sırasında ya da üretim tamamlandıktan sonra hesaplanabilmekte idi. Stoklanamaz maliyet unsuru olma özelliği taşıyan dolaysız işçiliğin ücret sapmasının hesaplanmasında üretimin işleminin tamamlanmasını beklemek gerekir.

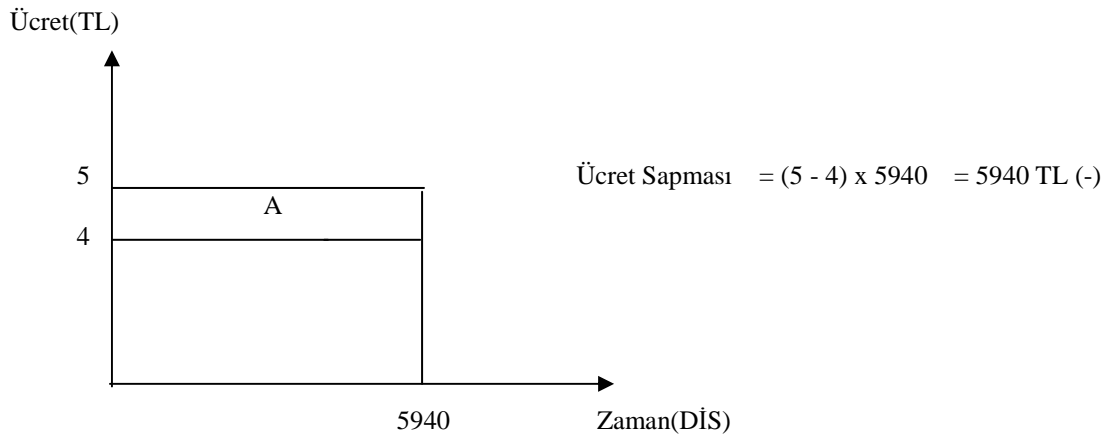
Aşağıda üçlü sapma yönteminde kullanılan örnek üzerinde ikili sapma yöntemine göre hesaplanan ücret sapması şekil ve grafik üzerinde gösterilmiştir..

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulünü üretmek için belirlenen standart zaman 4 dolaysız işçilik saati olup ortalama standart ücret ise 4 TL/DİS hesaplanmış, maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, toplam 5940 DİS çalışılmış ve toplam 29.700 TL ücret ödemesi yapılmıştı.

Buna göre 1350 birim K41 mamulü üretimi için çalışılması gereken standart zaman;

1350 br x 4 DİS = 5400 DİS olarak,

Fiili ücret ise 29.700 TL/ 5940 DİS= 5 TL/DİS olarak hesaplanmıştı.



Üçlü sapma yönteminde bileşik sapma olarak hesaplanan 540 TL'lik olumsuz sapma ikili sapma yönteminde ücret sapmasının içerisine dahil edilmektedir.

a1) *Ücret Sapması Çözümlemesi*: İşletmelerde eğer insan kaynakları bölümü belirlenmiş standart ücret düzeyinde ve standart nitelikte üretken işçiliğin istihdam edilmesi için karar verme yetkisine sahipse, ortaya çıkabilecek ücret sapmasından da sorumlu olacaktır. Bunun dışında eğer üretim bölümü yöneticisi üretim programını farklı nitelikte ve farklı ücret

düzeyinde işçilere göre hazırlayabiliyorsa ortaya çıkabilecek ücret sapmasından sorumlu olacaktır. Çünkü üretim bölümü yöneticisi eğer üretim sürecinde işçilik karışımını değiştirirse, daha yüksek ya da daha düşük işçilik maliyetine neden olabilir.⁸⁴⁶ Aşağıda ücret sapmasını ortaya çıkarabilecek bazı nedenler sıralanmıştır;⁸⁴⁷

- Toplu sözleşme gereği, işçilik ücretlerinde artışlar meydana geldiği halde, ücret standartlarında henüz bir güncelleme yapılmamıştır.

- Belirli çalışma sürelerini dolduran, bir kısım işçilerin saat ücretleri arttırıldığı halde, bu durum henüz ücret standartlarına yansıtılmamıştır.

- İşletmede normal işçilerin saat ücretlerinden farklı olarak çalıştırılan uzman veya geçici işçilerin ortaya çıkardığı ücret sapması olabilir.

- İlgili esas maliyet yerindeki işlerin yoğunluğu nedeni ile, daha farklı ücret düzeyine sahip diğer maliyet yerlerindeki işçilerden bir kısmının o maliyet yerinde geçici olarak çalıştırılması ücret sapmasına neden olabilir.

- Acele bir siparişin yetiştirilmesi amacıyla ya da maliyet yerindeki çalışmaların iyi planlanmamış olması nedeni ile fazla çalışma zorunluluğu doğmuş, fazla çalışma zamları fiili dolaysız işçilik giderlerine yansımış olabilir.

Dolaysız işçilik ücret sapması, dolaysız malzeme fiyat sapmasına paralel bir sapmadır. Ancak dolaysız malzeme fiyat sapmasının oluşumunda işletme dışı etkenler ana rolü oynadıkları halde, ücret sapmasının nedenleri çoğunlukla işletmenin içindedir. Bu nedenle de, ücret sapmasının nedenlerinin belirlenmesi, fiyat sapmasına göre daha kolaydır.⁸⁴⁸

b) Zaman Sapması: Zaman sapması, fiili üretimin standart üretim süresi ile fiili üretim süresi arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Sapmanın hesaplanmasında standart ücret kullanıldığı için, ücretten kaynaklanan fark ortadan kaldırılmakta ve sonuç yalnızca, süreden kaynaklanan farkı vermektedir.⁸⁴⁹ Dolaysız işçilik zaman sapmasının belirlenmesi için de üretim sürecinin bitmiş olması gerekir.

Aşağıda üçlü sapma yönteminde kullanılan örnek üzerinde ikili sapma yöntemine göre hesaplanan zaman sapması şekil ve grafik üzerinde gösterilmiştir..

⁸⁴⁶ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.527.

⁸⁴⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.632.

⁸⁴⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.632.

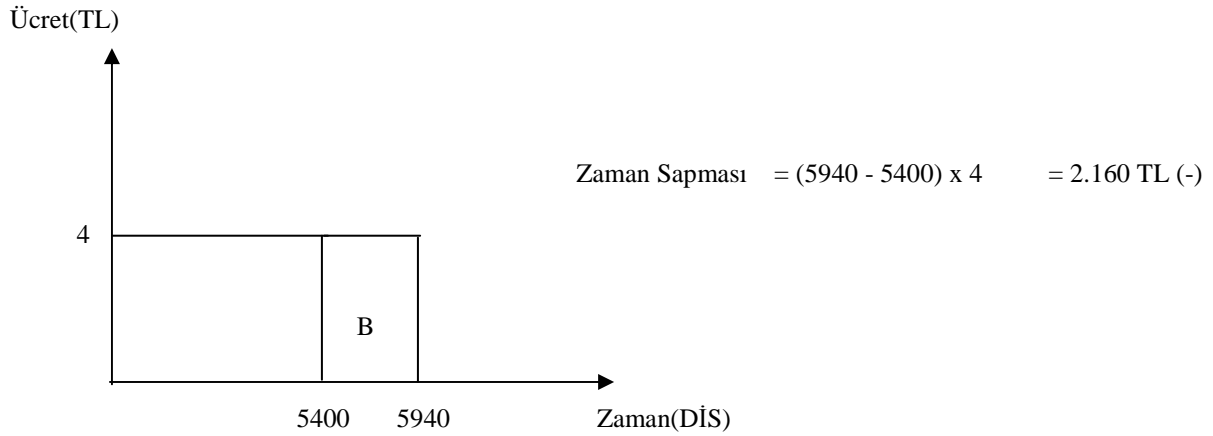
⁸⁴⁹ Selçuk Uslu, a.g.e, s.396.

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulünü üretmek için belirlenen standart zaman 4 dolaysız işçilik saati olup ortalama standart ücret ise 4 TL/DİS hesaplanmış, maliyet döneminde 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, toplam 5940 DİS çalışılmış ve toplam 29.700 TL ücret ödemesi yapılmıştı.

Buna göre 1350 birim K41 mamulü üretimi için çalışılması gereken standart zaman;

$$1350 \text{ br} \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS} \text{ olarak,}$$

Fiili ücret ise $29.700 \text{ TL} / 5940 \text{ DİS} = 5 \text{ TL/DİS}$ olarak hesaplanmıştı.



Zaman sapmasının hesaplanmasında ister ikili sapma, ister üçlü sapma yöntemi kullanılsın sonuç aynıdır. Çünkü her iki yöntemde de standart ücret düzeyinde, fiili zamanla standart zaman arasındaki fark dikkate alınmaktadır.

b1) Zaman Sapması Çözümlemesi: İşletmelerde üretim işçiliği zamanının verimli kullanılmasından genellikle en sorumlu kişi üretim bölümü yöneticisidir. Etkin iş programları ve motivasyon yöntemleri üretim işçiliği zamanının verimli kullanılmasını sağlayacaktır.⁸⁵⁰

Aşağıda ücret sapmasını ortaya çıkarabilecek bazı nedenler sıralanmıştır;

- Makine arızası, hammadde yokluğu yada kişisel gereksinimler gibi nedenlerle üretim süresinde standardı aşan boşa geçen zamanlar standart üretim süresini uzatabilir.⁸⁵¹

- Üretim yönteminde meydana gelen değişimlerin çalışma sürelerini olumlu veya olumsuz etkileyebilir.⁸⁵²

⁸⁵⁰ Ronald W.Hilton, a.g.e., 460.

⁸⁵¹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.475.

⁸⁵² Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.475.

- Kalifiye olmayan işgücü kullanımı veya düşük kaliteli malzeme kullanımı standart üretim süresini uzatabileceği gibi, kalifiye işgücü ile yüksek kaliteli malzeme kullanımı standart üretim süresini kısaltabilir.⁸⁵³

- Üretim faaliyeti sonunda normalden fazla miktarda bozuk mamul üretilirse, bunlar için harcanan süreler, sağlam mamuller için harcanan sürelerin üzerine binerek toplam süreyi uzatabilir.⁸⁵⁴

- İşçiler üretim sırasında standarttan farklı bir üretim temposu ile çalışmış olabilir.⁸⁵⁵

- İşçilere işin eğitimi yeterli düzeyde verilmemiş ise işçi elindeki işini standartta ön görülen süreden daha uzun sürede tamamlayabilir, benzer şekilde motivasyon yöntemlerinin kullanılmaması durumunda işçilerin verimi düşebilir ve işçiler işlerini standartta öngörülenden daha uzun sürede tamamlayabilirler.⁸⁵⁶

- Zaman etüdü yanlış yapılmış, bunun sonucunda standart zaman yanlış hesaplanmış olabilir.⁸⁵⁷

Tam zamanında üretim felsefesinin yerleşmiş olduğu üretim işletmelerinde olumsuz ücret ve zaman sapmaları en düşük düzeye indirilebilir. Çünkü tam zamanında üretim felsefesinin ana özelliklerinden birisi üretim süresince makine ayar zamanları, boşa geçen işçilik zamanları gibi üretime değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasıdır. Bu başarılırsa dolaysız işçilik zaman sapmaları ortadan kaldırılabilir. Yine iyi eğitilmiş ve motive edilmiş işçiler, normalden fazla çalışma zamanını ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle olumsuz ücret sapması en düşük düzeye çekilecek ya da sıfırlanacaktır.⁸⁵⁸

433.23 Formüllü Ürünlerde Dolaysız İşçilik Sapmaları

Formüllü ürünlerin dolaysız işçilik maliyeti sapmaları ücret ve zaman sapması şeklinde iki temel ayırma tabi tutulmakta, zaman sapması ise verimlilik ve getiri sapması şeklinde ayrılanmaktadır. Bu ayırım aşağıdaki şemada gösterilmiştir;⁸⁵⁹

⁸⁵³ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.475.

⁸⁵⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.634.

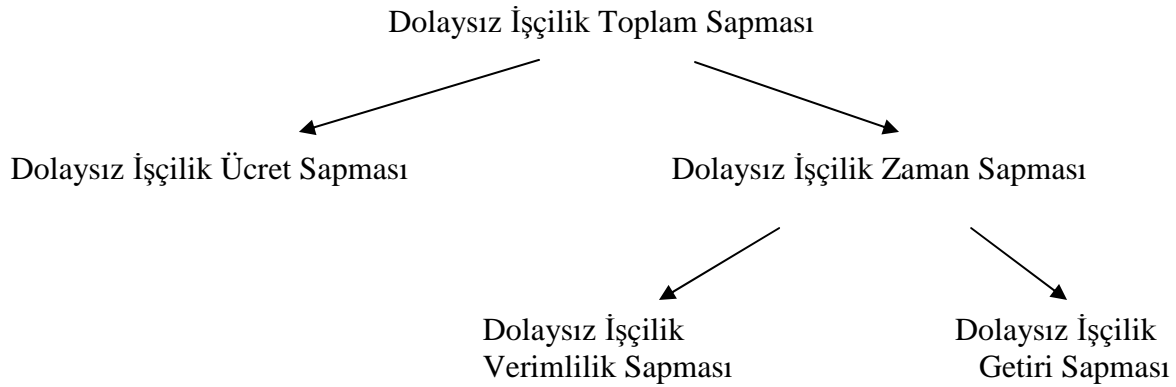
⁸⁵⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.634.

⁸⁵⁶ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.72-73.

⁸⁵⁷ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.3.

⁸⁵⁸ Robert F.Meigs, Mary A.Meigs, Mark Bettner, Ray Whitlington, a.g.e., s.935.

⁸⁵⁹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.227.



Aşağıda dolaysız malzeme karışım ve getiri sapmalarının hesaplanması için verilen C41 formüllü mamulü üretimi ile ilgili veriler tekrar verilmiştir;⁸⁶⁰

| Malzeme Cinsi | Standart Miktar (kg) | Standart Karışım Oranı | Standart Birim Fiyat (TL) | Standart Maliyet |
|--|----------------------------------|------------------------|---------------------------|------------------|
| A4 | 10.000 | 0.4 | 1.3 | 13.000 |
| A1 | 15.000 | 0.6 | 0.8 | 12.000 |
| Toplam Girdi Miktarı | 25.000 | 1 | | 25.000 |
| Toplam Çıktı Miktarı | 20.000 | | | |
| Girdi Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/25.000 kg = 1 TL/kg | | | |
| Çıktı Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/20.000 kg = 1.25 TL/kg | | | |

İşletmede dönemde 10.750 kg A4, 16.250 kg A1 malzemesi kullanılmıştır. Birim fiili alış maliyetleri ise A4 için 1.35 TL/kg, A1 için 0.78 TL/kg gerçekleşmiştir. Fiili çıktı ise 19.800 kg olarak belirlenmiştir. İşletmede bu üretim için 35 DİS çalışılmış ve saat ücreti 4.7 TL/DİS olarak gerçekleşmiştir.

İşletme 25.000 kg'lık girdi karışımını 20.000 kg'lık C41 mamulüne dönüştürmek için standart olarak toplam 40 DİS çalışmaktadır. Standart saat ücreti 4.5 TL/DİS olarak belirlenmiştir. 1kg C41 mamulünün standart dolaysız işçilik maliyeti aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$\text{Toplam Standart Dolaysız İşçilik Maliyeti} = 40 \text{ DİS} \times 4.5 \text{ TL/DİS} = 180 \text{ TL}$$

$$\text{Birim Standart Dolaysız İşçilik Maliyeti} = 180 \text{ TL} / 20.000 \text{ kg} = 0.009 \text{ TL/kg}$$

Birim Standart Dolaysız İşçilik Zamanı ise;

$$40 \text{ DİS} / 20.000 \text{ kg} = 0.002 \text{ DİS /kg} \text{ olarak hesaplanır.}$$

⁸⁶⁰ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.435.

a) *Ücret Sapması*: Formüllü ürünlerde dolaysız işçilik ücret sapması ikili sapma yöntemindeki gibi hesaplanacaktır;⁸⁶¹

$$\begin{aligned}\text{Ücret Sapması} &= (\text{Fiili Ücret} - \text{Standart Ücret}) \times \text{Fiili DİS} \\ &= (4.7 - 4.5) \times 35 \text{ DİS} = 7 \text{ TL olumsuz}\end{aligned}$$

b) *Zaman Sapması*: Dolaysız işçilik zaman sapması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;⁸⁶²

$$\begin{aligned}\text{Zaman Sapması} &= (\text{Fiili Zaman} - \text{Fiili Ürünün Standart Zamanı}) \times \text{Standart Ücret} \\ &= (35 \text{ DİS} - 39.6 \text{ DİS}^a) \times 4.5 \text{ TL/DİS} = - 20.7 \text{ TL olumlu}\end{aligned}$$

$$a : 19.800 \text{ kg} \times 0.002 \text{ DİS/kg} = 39.6 \text{ DİS}$$

İlgili maliyet döneminde üretilen 19.800 kg C41 mamulü için tüketilen dolaysız işçilik zamanının tüketilmesi gereken dolaysız işçilik zamanının altında kalması, zaman sapmasının olumlu hesaplanmasına yol açmıştır.

b1) *Verimlilik Sapması*: Dolaysız işçilik zaman sapmasının bir bileşeni olan verimlilik sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;⁸⁶³

$$\begin{aligned}\text{Verimlilik Sapması} &= (\text{Fiili Zaman} - \text{Beklenen Ürünün Standart Zamanı}) \times \text{Standart Ücret} \\ &= (35 \text{ DİS} - 43.2 \text{ DİS}^b) \times 4.5 \text{ TL/DİS} = -36.9 \text{ TL olumlu}\end{aligned}$$

$$b : \text{Kullanılan Girdi Miktarı} : 10.750 \text{ kg A4} + 16.250 \text{ kg A1} = 27.000 \text{ kg}$$

$$\text{Standart Çıktı Girdi Oranı} : 20.000 \text{ kg} / 25.000 \text{ kg} = 0.8$$

$$\text{Fiili Kullanımda Beklenen Standart Çıktı} = 27.000 \text{ kg} \times 0.8 = 21.600 \text{ kg}$$

$$\text{Beklenen Ürünün Standart Zamanı} = 21.600 \text{ kg} \times 0.002 \text{ DİS/kg} = 43,2 \text{ DİS}$$

İlgili maliyet döneminde üretilen 19.800 kg C41 mamulü için tüketilen dolaysız işçilik zamanının, mamulün beklenen üretim miktarı için tüketilmesi gereken dolaysız işçilik zamanının altında kalması, verimlilik sapmasının olumlu hesaplanmasına yol açmıştır.

b2) *Getiri Sapması*: Dolaysız işçilik zaman sapmasını bir bileşeni olan getiri sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;⁸⁶⁴

$$\begin{aligned}\text{Getiri Sapması} &= (\text{Beklenen Ürünün Standart Zamanı} - \text{Fiili Ürünün Standart Zamanı}) \\ &\quad \times \text{Standart Ücret}\end{aligned}$$

$$\text{Getiri Sapması} = (43,2 - 39,6) \times 4.5 = 16,2 \text{ olumsuz}$$

⁸⁶¹ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.438.

⁸⁶² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.228.

⁸⁶³ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.438.

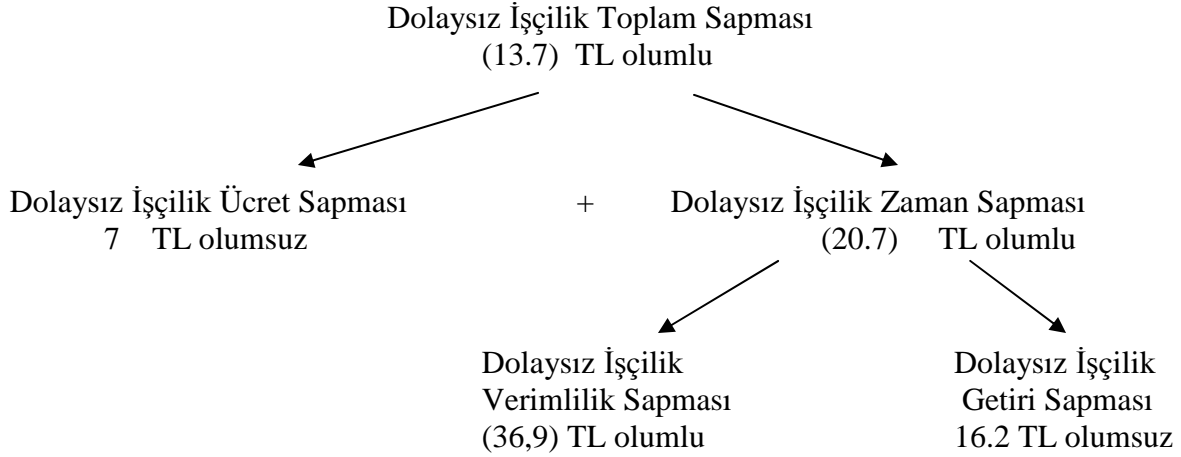
⁸⁶⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.228.

Fiili ürün miktarının beklenen ürün miktarından az olması nedeniyle getiri sapması olumsuz olarak hesaplanmıştır. Aynı sonuca aşağıdaki formülle de ulaşmak mümkündür;⁸⁶⁵

Getiri Sapması = (Beklenen Ürünün Standart İşçilik Maliyeti – Fiili Ürünün Standart İşçilik Maliyeti)

Getiri Sapması = (21.600 kg x 0.009 TL/kg)- (19.800 kg x 0.009 TL/kg)= 16,2 olumsuz

Bu durumda dolaysız işçilik toplam sapması aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;



Dolaysız işçilik toplam sapması topluca aşağıdaki şekilde de hesaplanabilir;⁸⁶⁶

Dolaysız İşçilik Toplam Sapması = Toplam Fiili Dolaysız İşçilik Maliyeti – Toplam Standart İşçilik Maliyeti

Toplam Fiili Dolaysız İşçilik Maliyeti = Fiili Üretim Toplam Fiili Zamanı x Fiili Saat Ücreti
= 35 DİS x 4.7 TL/DİS = 164.5 TL

Toplam Standart İşçilik Maliyeti = Fiili Üretim Toplam Standart Zamanı x Standart Saat Ücreti
= 39, 6 x 4.5 TL/DİS = 178, 2 TL

Dolaysız İşçilik Toplam Sapması = 164.5 – 178.2 = -13.7 olumlu

433.24 Malzeme ve İşçilik Sapmaları Etkileşimleri

Dolaysız malzeme ve işçilik sapmaları birbirlerinden etkilenebilirler. Sözelimi işletmenin satın alma bölümü olumlu fiyat sapması için standart kalite düzeyinin altında malzeme satın almış olabilir. Kalitesiz malzemenin üretimde kullanılması standart kullanım miktarından fazla kullanıma neden olup, olumsuz miktar sapmasının kaynağını oluşturur. Bu durumda üretim için harcanan zaman kalitesiz malzeme nedeniyle artabilir, olumsuz zaman

⁸⁶⁵ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.438.

⁸⁶⁶ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.230.

sapması ortaya çıkabilir.⁸⁶⁷ Yine üretim bölümü yöneticisi kalitesiz malzemenin üretimde kullanılması sırasında kalifiye ve kıdemli işçilerini kullanmak zorunda kalması olumsuz ücret sapmasına neden olabilir. Bu etkileşim aşağıda özetlenmiştir;⁸⁶⁸

Standart Dışı Satın Alınan Malzeme »»»

- Olumlu Dolaysız Malzeme Fiyat Sapması
- Olumsuz Dolaysız Malzeme Miktar Sapması
- Olumsuz Dolaysız İşçilik Ücret Sapması
- Olumsuz Dolaysız İşçilik Zaman Sapması

Bir başka etkileşimli durum geçici işçilerin hasta ya da izinli işçiler yerine kullanılması durumunda ortaya çıkar. Geçici işçilerin deneyimsizliği standart fire oranlarını yükseltebilir, bu da daha fazla malzeme kullanılmasına, üretim zamanının artmasına ve hızlı malzeme siparişlerinin neden olduğu olumsuz fiyat sapmasına neden olabilir.⁸⁶⁹ Bu etkileşim aşağıda özetlenmiştir;

Standart Dışı İşçilik Kullanımı »»»

- Olumlu Dolaysız İşçilik Ücret Sapması
- Olumsuz Dolaysız Malzeme Miktar Sapması
- Olumsuz Dolaysız Malzeme Fiyat Sapması
- Olumsuz Dolaysız İşçilik Zaman Sapması

433.25 Malzeme ve İşçilik Sapmalarının Teşvik Edici Etkileri

Standart maliyet sapmaları başarı değerlemenin bir unsuru olarak kullanıldığında bir takım teşvik edici olumsuz etkilere neden olabilirler. Bu etkiler aşağıda sıralanmıştır;⁸⁷⁰

- Dolaysız Malzeme Aşırı Stoklama Teşviği,
- Dışsallıklar,
- İşbirliğini Engellemek,
- Karşılıklı İzlemelere Yol Açmak
- Tatmin edilmiş Davranışlar

⁸⁶⁷ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.475.

⁸⁶⁸ Ronald W.Hilton, a.g.e., 461.

⁸⁶⁹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.475.

⁸⁷⁰ Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman, a.g.e., s.532-535.

a) *Dolaysız Malzeme Aşırı Stoklama Teşviği*: Satın alma bölümünün başarı değerlemesinde olumlu fiyat sapmalarının kullanılması, bu olumlu sapmanın oluşmasını sağlayacak olan satın alma bölümü yöneticisinin fazla miktarda dolaysız malzeme siparişine neden olabilecek ve bu durum aşırı stoklamaya yol açabilecektir. Bu durumun önüne geçebilmek için aşırı stoklamanın neden olacağı, depolama, modası geçme, taşıma, sigorta, finansman masrafları gibi stok maliyetlerinin de satın alma bölümü başarı değerlemesinde caydırıcı unsur olarak kullanılması gerekir. Bir başka yol ise tam zamanında üretim felsefesinin işletme içinde kullanılmasıdır. Bu felsefenin yerleşik olduğu işletmelerde satın alma bölümü üretim bölümünden gelen malzeme istekleri doğrultusunda alım yapmakta, malzeme stoklaması en düşük düzeyde kalmaktadır.

b) *Dışsallıklar*: Dışsallıklar işletme içerisinde bir bireysel davranışın diğer bireyleri etkilemesi anında ortaya çıkar. Örneğin satın alma bölümünün standart kalitenin altında satın aldığı dolaysız malzeme, bu malzemeyi işlemek için gerekli çalışma zamanını ve kalifiye işçilik kullanımını arttırabilir. Standart kalite altı bu malzemeler ortaya çıkan bozuk mamuller için ek işlem sürelerine neden olabilir. Bu dışsallıkları gidermek için satın almaların satın alma anında standart kalite kontrolüne tabi tutulması gerekir. Ayrıca standart dışı malzemelerin yol açtığı ek işleme maliyetlerinin satın alma bölümünde başarı değerlendirme aracı olarak kullanılması satın alma bölümünün kalite standartlarına uymasını kendiliğinden sağlayabilir.

c) *İşbirliğini Engellemek*: İşletme içerisinde standart maliyet sapmalarına dayalı olarak bireylerin başarılarını ölçümlemek işbirliğine engel olabilir. Bazı işletmelerde her bir işçinin başarısı işçilik zaman sapması ile değerlendirilir. Diğer bir deyişle işçilerin nasıl ödüllendirileceğini belirlemek için her bir işçinin üretim başarısı ölçülür ve standart veri ile karşılaştırılır. Bu işletmelerde çalışan işçilerin değerlendirilmesi yalnızca bireysel olarak ürettikleri şeyi yansıtıyorsa, bu işçiler birbirlerini desteklemek için işbirliği yapmak konusunda isteksiz olurlar. İşbirliğini teşvik etmek için bireysel değerlendirmelerin yerine takım ya da bölüm değerlendirmesi yapmak daha doğru olur. Ancak takım ya da bölüm değerlendirmesini kötüye kullanan işçilerin davranışlarını engellemek için aynı zamanda bireysel değerlendirmeye de yer verilmelidir.

d) *Karşılıklı İzlemelere Yol Açmak*: Eğer satın alma bölümü miktar sapmasını da içerecek şekilde dolaysız malzeme sapmasından sorumlu ise, üretim bölümünün malzeme kullanımlarını izlemeye alabilir. Tersine üretim bölümü de satın alma bölümünün standart kalite düzeyine uygun malzeme satın alıp almadığını izleyebilir. Satın alma bölümünün hem

fiyat hem miktar sapmasından sorumlu olması durumunda satın alma bölümü, standart malzeme kullanımını başarması için üretim bölümüne yardımcı olacak, aynı şekilde üretim bölümü de satın alma bölümünün standart fiyattan malzeme satın alması için bu bölüme yardım edecektir.

e)Tatmin Edilmiş Davranış Etkisi: Eğer standart maliyetler yöneticilerin başarısını ölçümlemede bir kıyas noktası olarak kullanılıyorsa, bir ödüllendirme sistemi de standartların başarması için kullanılacaktır. Eğer bir yönetici standartların başarması için yeteri kadar çalışıyorsa, genellikle bir ödüllendirme payından yararlanmalıdır. Ancak bu noktada standardı yakalayan yöneticilerin daha iyisi için çaba sarf etmemeleri etkisi ortaya çıkabilir. Buna tatmin edilmiş davranış etkisi denir. Oysa işletme, yöneticilerinden işletmeyi sürekli geliştirmelerini istemekte, standartların gerçekleştirilmesini yeterli görmemektedir. Eğer yöneticiler diğer işletmelerle rekabet ortamında sadece standartların başarması için çaba sarfederlerse, işletme yeni taleplerin karşılanması için yenilik üretemeyecektir. Dolayısıyla işletmelerde ödüllendirme sisteminin, yenilik üretme düzeyini de dikkate alarak düzenlenmesinde büyük yarar vardır.

433.3 GÜG Sapmaları

433.30 Önaçıklama

Genel üretim giderlerinin denetimi bir dönemin gerçekleşen genel üretim gideri tutarı ile aynı dönemin çıktı düzeyi için gerçekleşmesi gereken standart genel üretim gideri tutarı arasındaki farkın nedeninin belirlenmesi çalışmalarını kapsar. Fiili genel üretim giderleri ile standart genel üretim giderleri arasındaki fark, mamullere az veya fazla yüklenen genel üretim gideri tutarını verir. Bu tutar aynı zamanda genel üretim gideri toplam sapmasıdır.⁸⁷¹

Mamul üretiminde dolaylı olarak yer alan bir çok gideri kapsayan genel üretim gideri standartları ile fiili genel üretim giderleri arasındaki farklar genelde üç nedene bağlıdır;⁸⁷²

- Faaliyet hacmindeki farklılıklar (kapasite),
- Faaliyet etkinliğinin ya da etkinsizliğinin sonucu olan farklar (verimlilik),
- Standart gider tutarlarından farklı harcamaların neden olduğu farklar (bütçe).

⁸⁷¹ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.74.

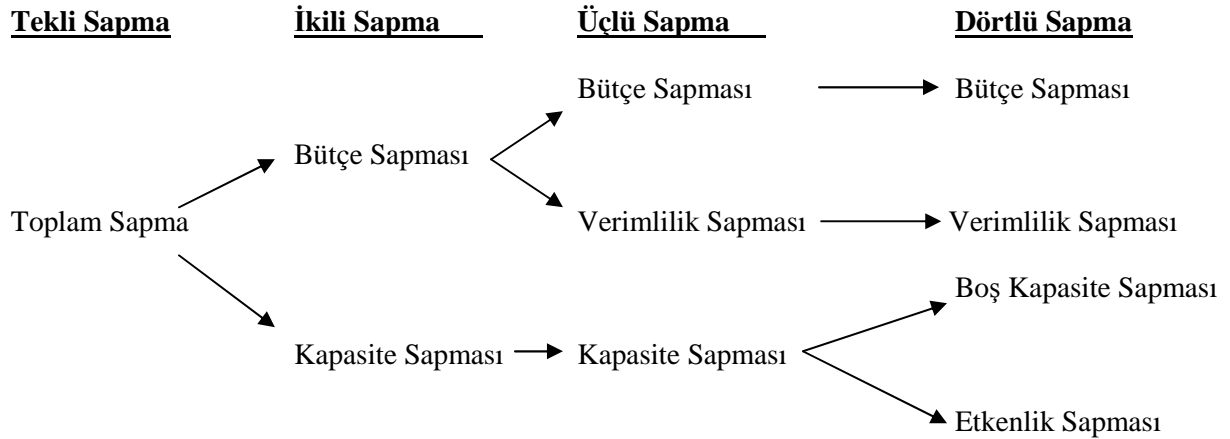
⁸⁷² Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.275.

Genel üretim giderleri sapmalarının hesaplanmasında ilk adım esnek bütçelerin düzenlenerek, normal kapasiteye göre genel üretim gideri yükleme oranlarının hesaplanmasıdır.⁸⁷³ Sapma çözümlenmeleri de bu yükleme oranları temel alınarak yapılır.

Genel üretim gideri sapmaları, maliyet yerleri itibariyle belirlenir ve sapma çözümlenmeleri, ürünler temelinde değil, dönemler ve ana maliyet yerleri temelinde yapılır. Genel üretim gideri sapma çözümlenmeleri, maliyet yerleri yöneticilerinin başarılarının daha doğru ölçülebilmesine ve değerlendirilebilmesine olanak verir.⁸⁷⁴ Esnek bütçe uygulamasının yardımıyla standart ve fiili genel üretim giderleri arasındaki toplam sapmanın çözümlenmesi amacıyla muhasebe yazınında;

- Tekli sapma yöntemi,
- İkili sapma yöntemi,
- Üçlü sapma yöntemi,
- Dörtlü sapma yöntemi.

olmak üzere dört temel yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlere hesaplanan sapmalar aşağıdaki şema üzerinde gösterilmiştir;



Aşağıda yer alan örnekte esnek bütçe verileri ve fiili veriler yardımıyla genel üretim giderleri sapma yöntemleri ayrı ayrı incelenmiştir.

⁸⁷³ Selçuk Uslu, a.g.e, s.397.

⁸⁷⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.189.

Bir sanayi işletmesinin 2008 yılı için A Ana Maliyet Yerinin toplam genel üretim giderlerinin yer aldığı çeşitli kapasite düzeyleri için oluşturulmuş esnek bütçesi ve normal kapasiteye göre hesaplanan genel üretim gideri yükleme oranları aşağıdaki şekilde öngörülmüştür.

| Kapasite Düzeyi | (Beklenen Kapasite) %60 | (Normal Kapasite) %80 | (Kuramsal Kapasite) %100 |
|---|------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------|
| Üretim Miktarı(birim) | 13.500 | 18.000 | 22.500 |
| Faaliyet Hacmi (DİS) | 54.000 | 72.000 | 90.000 |
| Toplam Sabit GÜG (TL) | 273.600 | 273.600 | 273.600 |
| Toplam Değişken GÜG (TL) | 135.000 | 180.000 | 225.000 |
| TOPLAM GÜG (TL) | 408.600 | 453.600 | 498.600 |
| Normal Kapasite Sabit GÜG Yükleme Oranı 273.600 TL / 72.000 DİS | | 3.8 TL/DİS | |
| Normal Kapasite Değişken GÜG Yükleme Oranı 180.000 TL / 72.000 DİS | | 2.5 TL/DİS | |
| Normal Kapasite Toplam GÜG Yükleme Oranı 453.600 TL / 72.000 DİS | | 6.3 TL/DİS | |

İşletmenin 2008 ocak ayı bütçelenmiş üretimi 1500 birim olup bütçelenmiş kapasitesi 6000 DİS'dir. İşletmenin A Ana Maliyet Yerinin normal kapasitesi için hazırladığı aylık genel üretim gideri rakamları da aşağıdaki gibidir;

| GÜG Türleri | Aylık Sabit Bölümü TL | DİS'e göre Değişken TL/DİS |
|--------------------|----------------------------------|---------------------------------------|
| Dolaylı işçilik | 17.000 | 0 |
| Dolaylı malzeme | 1.000 | 0.5 |
| Amortisman | 3.000 | 0 |
| Sigorta | 800 | 0 |
| Enerji | 750 | 1.25 |
| Çeşitli Giderler | 250 | 0.75 |
| TOPLAM GÜG | 22.800 | 2.5 |

İşletmenin aylık esnek bütçe formülü $y = 22.800 + 2.5 (x)$ şeklinde yazılır.

İşletmenin ocak ayının sonundaki fiili verileri aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

Fiili Üretim : 1350 birim

Fiili DİS : 5940 DİS

Fiili GÜG : 38.780 TL

Fiili Üretim İçin Standart DİS : $1350 \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS}$

Fiili Üretim İçin Standart Olarak Yüklenen GÜG : $5400 \text{ DİS} \times 6.3 \text{ TL/DİS} = 34.020 \text{ TL}$

433.31 Tekli Sapma Yöntemi

Bu yöntemle hesaplanan sapma genel üretim gideri toplam sapması vermektedir. Diğer yöntemlerle hesaplanan sapmalar, toplam sapmanın parçalara ayrılmasıdır.⁸⁷⁵ Toplam genel üretim gideri sapması, fiili toplam genel üretim gideri ile fiili üretim düzeyinde standart olarak yüklenen genel üretim gideri arasındaki fark olup aşağıdaki formülle hesaplanır;⁸⁷⁶

Toplam GÜG Sapması = Fiili GÜG – Fiili Üretim Düzeyinde Standart Olarak Yüklenen GÜG

Fiili üretim düzeyinde standart olarak yüklenen GÜG, fiili üretim miktarı için olması gereken standart dolaysız işçilik saati ile dolaysız işçilik saatine göre hesaplanmış standart genel üretim gideri yükleme oranının çarpılması sonucunda bulunur.

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre A maliyet yerinin toplam genel üretim gideri sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

Toplam GÜG Sapması = 38.780 - (5400 DİS x 6.3 TL/DİS) = 4.760 TL olumsuz

İşletmenin fiili genel üretim gideri, mamullere standart olarak yüklenen genel üretim giderinden yüksek olduğu için sapma olumsuzdur. Diğer yöntemler 4.760 TL olumsuz olarak hesaplanan bu sapmanın bileşenlerini hesaplamaktadır. Yani tekli sapma yöntemi sapmayı toplu olarak göstermekte ancak nedenlerini göstermemektedir. Bunun yerine diğer yöntemlerin kullanılması daha doğru olur.⁸⁷⁷

433.32 İkili Sapma Yöntemi

Bu yönteme göre sapmalar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanmaktadır;⁸⁷⁸

- Fiili üretim düzeyinde gerçekleşen fiili değişken genel üretim giderleri, bütçelenmiş değişken genel üretim giderinden fazla veya noksandır.

- Fiili üretim normal kapasite düzeyinin altında veya üstündedir.

İlk neden denetlenebilen değişken genel üretim gideri için bütçe sapmasını, ikinci neden sabit genel üretim gideri için kapasite sapmasını oluşturmaktadır.⁸⁷⁹

Yukarıda tekli sapma yönteminde hesaplanan 4.760 TL olumsuz sapma bütçe sapması ve kapasite sapması olarak iki bölüme ayrılacaktır.

⁸⁷⁵ Selçuk Uslu, a.g.e, s.399.

⁸⁷⁶ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.431.

⁸⁷⁷ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.528.

⁸⁷⁸ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s.889.

⁸⁷⁹ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s.889.

a) *Bütçe Sapması* : Denetlenebilir sapma adı da verilen bu sapma, fiili genel üretim gideri ile standart iş hacmi için esnek bütçe denklemine göre olması gereken genel üretim gideri arasındaki fark olup aşağıdaki formüle göre hesaplanır;⁸⁸⁰

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili GÜG} - \text{SİHİB GÜG (Standart iş hacmi için bütçelenmiş GÜG)}$$

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre A maliyet yerinin genel üretim gideri bütçe sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Bütçe Sapması} = 38.780 - [(22.800 + 2.5 (5400 \text{ DİS}))] = 2.480 \text{ TL olumsuz}$$

Denetlenebilir sapma da denen bütçe sapmasının nedenleri çeşitlidir. Genel üretim gider türlerinin fiili fiyatlarının öngörülen fiyatlardan farklı gerçekleşmesi mümkündür. Birim değişken giderlerin öngörülenden farklı gerçekleşmesi mümkündür. Dolaysız işçilik zamanı harcaması öngörülenden farklı olabilir. Bu etkenler göz önünde bulundurulduğunda denetlenebilir olarak nitelenen sapmanın yöneticinin denetim sınırlarını aşan unsurları kapsadığı görülür. Özellikle gider türlerinin fiyatları sorumlu üretim bölümü yöneticisinin denetimi dışındadır. Yöneticilerin denetleyebileceği unsur ise üretilen miktarları için standartlara uygun girdi kullanılmasıdır.⁸⁸¹ Örneğin üretimde kullanılan enerji gideri sapmasının fazla miktarda elektrik kullanımından kaynaklanması durumunda maliyet yeri yöneticisi sorumlu olacak, elektrik fiyatı artışından kaynaklanan sapsmalardan sorumlu tutulmaması gerekecektir.⁸⁸²

Denetlenebilir sapma, fiili değişken genel üretim gideri ile standart değişken genel üretim gideri arasındaki sapsmadan kaynaklanır. Dolayısıyla bu sapma aşağıda gösterildiği şekilde de hesaplanabilir;⁸⁸³

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken GÜG} - \text{SİHİB Değişken GÜG}$$

Fiili değişken genel üretim gideri, maliyet yerlerinde genellikle fiili ve standart sabit genel üretim gideri arasında fark olmadığı için maliyet merkezinin fiili genel üretim giderinden bütçelenmiş standart sabit genel üretim giderinin düşülmesi sonucunda bulunur.⁸⁸⁴

Örnek işletmede fiili değişken genel üretim gideri aşağıdaki şekilde belirlenir;

$$\text{Fiili Değişken GÜG} = \text{Fiili GÜG} - \text{Bütçelenmiş Standart Sabit GÜG}$$

$$\text{Fiili Değişken GÜG} = 38.780 - 22.800 = 15.980 \text{ TL}$$

⁸⁸⁰ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.528.

⁸⁸¹ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.278-279.

⁸⁸² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.193.

⁸⁸³ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.194.

⁸⁸⁴ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.194-195.

Bu durumda bütçe sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

Bütçe Sapması = Fiili Değişken GÜG – SİHİB Değişken GÜG

Bütçe Sapması = 15.980 – [(2.5 x 5400 DİS)] = 2.480 TL olumsuz

Aslında ikili sapma yöntemi ile genel üretim gideri sapmasının denetlenebilirlik kıstasına göre çözümlenmesi asıl amaç değildir. Oluşan bu sapmanın yönetim için önem taşıyan bölümünün yönetime sunulması, dolayısıyla yönetimin işine yarayan bölümlerle yaramayan bölümünün ayrımının yapılmış olması yöntemin amacı olmaktadır.⁸⁸⁵

Örnekte bütçelenen değişken genel üretim giderinden daha fazla fiili değişken genel üretim gideri ortaya çıktığı için olumsuz sapma oluşmuştur. Bu olumsuz sapmanın değişken genel üretim gider türleri düzeyinde çözümlenmesi gereklidir. Aşağıda varsayılan fiili değişken gider türleri ve standart değişken gider türleri ile sapmaları gösteren çözümleme tablosu gösterilmiştir;

| Değişken Gider Türleri | Fiili (TL) | SİHİB Değişken GÜG (TL) (Birim Değişken Gider x Standart DİS) | Sapma (TL) |
|------------------------|---------------|--|----------------|
| Dolaylı malzeme | 2.780 | 2.700 (0.5 x 5400 DİS) | (80) |
| Enerji | 8.250 | 6.750 (1.25 x 5400 DİS) | (1.500) |
| Çeşitli Giderler | 4.950 | 4.050 (0.75 x 5400 DİS) | (900) |
| TOPLAM | 15.980 | 13.500 (2.5 x 5400 DİS) | (2.480) |

Bu tabloda ortaya çıkan sapmalar için dikkat çeken gider türü enerji gideri ve çeşitli giderler olmaktadır. Yaklaşık %20'lik bu olumsuz sapmanın maliyet yeri yöneticisinin sorumluluğu açısından ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir.

b) *Kapasite Sapması* : Bu sapma, kullanılmayan üretim kapasitesinden kaynaklanmaktadır. İşletmelerde kullanılmayan kapasitenin oluşmasının en başlıca nedeni, işletmenin ürünlerine yeterli talebin oluşturulamamasıdır.⁸⁸⁶ Talep yetersizliği, malzeme noksanlığı, enerji yetersizliği, üretim akışının herhangi bir noktasında dar boğazın olması, üretim planlamada yanlışlıklar gibi aylak kapasite nedenlerinin söz konusu olması durumlarında kapasite sapmasından maliyet yeri yöneticileri sorumlu tutulamaz. Tüm bu nedenlerin dışında, iş yüklemesi yapıldığı halde, maliyet yeri yöneticisinin üretim kapasitesini etkin bir şekilde kullanamamasından kaynaklanan kapasite sapmalarından maliyet yeri yöneticisini sorumlu tutmak mümkündür.⁸⁸⁷

⁸⁸⁵ Murat Atik, a.g.t., s. 75.

⁸⁸⁶ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.514.

⁸⁸⁷ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.195.

Fiili üretim kapasitesi ile bütçelenmiş üretim kapasitesinin farklı oluşlarından dolayı ya mamullere fazladan yüklenmiş ya da yüklenememiş sabit genel üretim gideri bulunabilir. Dolayısıyla kapasite sapması sadece sabit genel üretim gideri için söz konusu olan bir farktır. Kapasite sapmasının sıfır olması durumu ancak fiili üretim kapasitesinin bütçelenmiş üretim kapasitesine eşit olması durumunda söz konusu olacaktır.⁸⁸⁸ Eğer fiili üretim kapasitesi bütçelenmiş üretim kapasitesinin altında kalırsa mamullere yetersiz sabit genel üretim gideri yüklemesi yapıldığı için sapma olumsuz olacak, tersi durumda ise sapma olumlu olacaktır.⁸⁸⁹

Kapasite sapmasının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılır;⁸⁹⁰

Kapasite Sapması = Bütçelenmiş Sabit GÜG – Mamullere Standart Olarak Yüklenmesi Gereken Sabit GÜG

Bu durumda örnek işletmedeki A maliyet yerinin için kapasite sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Kapasite Sapması} = 22.800 - [(22.800 / 6000 \text{ DİS}) \times 5400 \text{ DİS}] = 2.280 \text{ TL olumsuz}$$

Standart iş hacmi için bütçelenmiş sabit genel üretim gideri, fiili üretime standart çalışma saatine göre yüklenmesi gereken sabit genel üretim giderinden fazla olduğu için sapma olumsuz olacaktır.

Aynı sonuca aşağıdaki formül yardımıyla da ulaşılır;⁸⁹¹

$$\text{Kapasite Sapması} = \left[\frac{\text{Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi}}{\text{Fiili Üretim İçin Standart Faaliyet Hacmi}} - 1 \right] \times \text{Standart Sabit GÜG Yükleme Oranı}$$

Bu durumda örnek işletmedeki A maliyet yerinin için kapasite sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{Kapasite Sapması} = (6000 \text{ DİS} - 5400 \text{ DİS}) \times 3.8 \text{ TL/DİS} = 2.280 \text{ TL olumsuz}$$

Bütçelenmiş faaliyet hacmi, fiili üretim için gerekli standart faaliyet hacminden fazla olduğu için sapma olumsuz olarak hesaplanmıştır. Yani fiili üretim için standart faaliyet hacmi 22.800 TL toplam bütçelenmiş sabit maliyetin ancak 20.520 TL lik bölümünü üretime yükleyebilmiştir. 2.280 TL tutarındaki üretime yüklenemeyen olumsuz fark bu yüzden oluşmuştur. Olumsuz farkın pratik sonucu fiili üretime göre belirlenen dolaysız işçilik saati

⁸⁸⁸ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.515.

⁸⁸⁹ Carl S. Warren, James M.Reeve, Philip E. Fess, a.g.e., s.890.

⁸⁹⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.419.

⁸⁹¹ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.640.

başına sabit maliyetin, bütçelenmiş dolaysız işçilik saati başına sabit maliyetten daha yüksek gerçekleşmesidir. Şöyle ki;⁸⁹²

| | |
|---|--------------------------------|
| Bütçelenmiş Sabit GÜĞ Yükleme Oranı | 22.800 TL/6000DİS =3.8 TL/DİS |
| Fiili Üretim için Standart DİS'e göre Yükleme Oranı | 22.800 TL/5400DİS =4.22 TL/DİS |
| FARK | =0.42 TL/DİS olumsuz |

Diğer bir ifade ile üretim tarafından emilmeyen 2.280 TL'lik olumsuz fark mevcut mamullere yüklenecek ve onların birim maliyetini bütçelenen birim maliyetin üstüne çıkaracaktır. Buna göre bir birim mamul 4 DİS'de üretileceğine göre birim başına bütçe üstü maliyet; $4 \text{ DİS} \times 0.42 \text{ TL} / \text{DİS} = 1.68 \text{ TL}$ olacaktır.⁸⁹³

Bir başka açıdan sabit genel üretim giderleri birim başına $22.800 \text{ TL} \div 1500 \text{ br} = 15,2 \text{ TL/br}$ olarak bütçelenmiş ise de, gerçek kapasite kullanımı için fiili birim sabit genel üretim gideri $22.800 \text{ TL} \div 1350 \text{ br} = 16.88 \text{ TL}$ olmuştur. İki birim maliyet arasındaki fark $15,2 - 16.88 = 1.68 \text{ TL}$ 'lik bütçe üstü maliyeti verecektir.⁸⁹⁴

Olumsuz kapasite sapması aynı zamanda standart çalışma saatine göre bütçelenmiş genel üretim giderleri ile, maliyetlere yüklenen standart genel üretim giderleri arasındaki farktır. Bu nedenle söz konusu sapmayı aşağıdaki şekilde de hesaplanabilir;⁸⁹⁵

$$\text{Kapasite Sapması} = \left[\begin{array}{c} \text{Bütçelenmiş Genel} \\ \text{Üretim Gideri} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Mamulere Yüklenen Standart} \\ \text{Genel Üretim Gideri} \end{array} \right]$$

Bu durumda örnek işletmedeki A maliyet yerinin için kapasite sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{Kapasite Sapması} = [(22.800 + (2.5 \times 5400 \text{ DİS})) - [(6.3 \times 5.400 \text{ DİS})] = 2.280 \text{ TL olumsuz}$$

İkili sapma yöntemi açısından kapasite sapması, muhasebe kayıtlarının denkleştirilebilmesi amacıyla hesaplanan bir sapma olup, yönetim açısından bir önem taşımamaktadır.⁸⁹⁶

İkili sapma yönteminde ortaya çıkan bütçe ve kapasite sapmaların grafik üzerinde görünümü şekil 27'de gösterilmiştir.

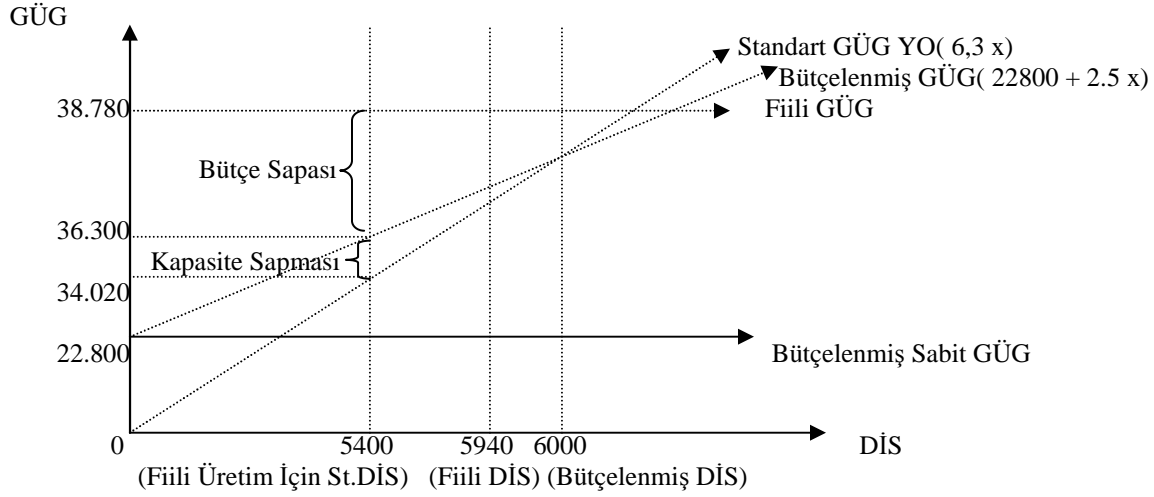
⁸⁹² Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.490.

⁸⁹³ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.490.

⁸⁹⁴ Muzaffer Civelek, Azzem Özkan, a.g.e., s.490.

⁸⁹⁵ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, s.529.

⁸⁹⁶ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.641.



Şekil 27: GÜG Sapmaları İkili Sapma Yöntemi Grafiği

433.33 Üçlü Sapma Yöntemi

Üçlü sapma yöntemi, ikili sapma yöntemindeki bütçe sapmasını, bütçe ve verimlilik sapması şeklinde iki bölüme ayırarak daha detaylı hale getirmiştir. Kapasite sapması ise ikili sapma yöntemindeki gibi hesaplanmaktadır.⁸⁹⁷

İkili sapma yönteminde denetlenebilir sapma olarak tanımlanan bütçe sapması hesaplanırken işletmenin fiili genel üretim gideri ile standart iş hacmindeki bütçelenmiş genel üretim gideri arasındaki fark dikkate alınır. Ancak bu sapma hesaplanırken işçi verimliliğinin genel üretim gideri harcama tutarına etkisi ihmal edilmiştir. Dolaysız işçilik saatinin faaliyet hacmi olarak kabul edilmesi nedeniyle dolaysız işçilik saatindeki artış veya azalışlar değişken genel üretim gideri tutarını da artırır veya azaltır. Bunun sonucu olarak denetlenebilir sapma, harcama etkisiyle işçi verimliliği etkisinin birbirinden ayrılması amacıyla bütçe ve verimlilik sapması olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır.⁸⁹⁸

a) *Bütçe Sapması* : Bütçe sapması, fiili genel üretim gideri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim gideri arasındaki farktır. Bir başka deyişle fiili iş hacmi için harcanan genel üretim gideri ile bütçeye göre harcanması gereken genel üretim gideri arasındaki farkı gösterir.⁸⁹⁹ Bütçe sapmasının formülü aşağıdaki gibidir;⁹⁰⁰

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili GÜG} - \text{FİHİB GÜG (Fiili iş hacmi için bütçelenmiş GÜG)}$$

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre üçlü sapma yöntemi için A maliyet yerinin genel üretim gideri bütçe sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

⁸⁹⁷ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.515.

⁸⁹⁸ Zeynep Hatunoğlu, a.g.t., s.82-83.

⁸⁹⁹ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.515.

⁹⁰⁰ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.419.

$$\text{Bütçe Sapması} = 38.780 - [(22.800 + 2.5 (5.940 \text{ DİS}))] = 1.130 \text{ TL olumsuz}$$

İlgili maliyet döneminde A maliyet yerinde fiili olarak 5940 dolaysız işçilik saati çalışılmış, fakat bu çalışma düzeyinde esnek bütçeye göre gerçekleşmesi gereken genel üretim gideri 1.130 TL fazla gerçekleşmiştir.

Denetlenebilir sapma, fiili değişken genel üretim gideri ile standart değişken genel üretim gideri arasındaki sapmadan kaynaklanır. Dolayısıyla bu sapma aşağıda gösterildiği şekilde de hesaplanabilir;⁹⁰¹

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken GÜG} - \text{FİHİB Değişken GÜG}$$

Maliyet yerlerinde genellikle fiili ve standart sabit genel üretim gideri arasında fark olmadığı için fiili değişken genel üretim gideri, maliyet merkezinin fiili genel üretim giderinden bütçelenmiş standart sabit genel üretim giderinin düşülmesi sonucunda bulunur.⁹⁰²

Örnek işletmede fiili değişken genel üretim gideri aşağıdaki şekilde belirlenir;

$$\text{Fiili Değişken GÜG} = \text{Fiili GÜG} - \text{Bütçelenmiş Standart Sabit GÜG}$$

$$\text{Fiili Değişken GÜG} = 38.780 - 22.800 = 15.980 \text{ TL}$$

Bu durumda bütçe sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken GÜG} - \text{FİHİB Değişken GÜG}$$

$$\text{Bütçe Sapması} = 15.980 - [(2.5 \times 5940 \text{ DİS})] = 1.130 \text{ TL olumsuz}$$

Örnekte fiili iş hacmi için bütçelenen değişken genel üretim giderinden daha fazla fiili değişken genel üretim gideri ortaya çıktığı için olumsuz sapma oluşmuştur. Bu olumsuz sapmanın değişken genel üretim gider türleri düzeyinde çözümlenmesi gereklidir. Aşağıda varsayılan fiili değişken gider türleri ve fiili iş hacmi için bütçelenmiş değişken gider türleri ile sapmaları gösteren çözümleme tablosu gösterilmiştir;

| Değişken Gider Türleri | Fiili (TL) | FİHİB Değişken GÜG (TL) (Birim Değişken Gider x Fiili DİS) | Sapma (TL) |
|-------------------------------|-------------------|---|-------------------|
| Dolaylı malzeme | 2.780 | 2.970 (0.5 x 5940 DİS) | 190 |
| Enerji | 8.250 | 7.425 (1.25 x 5940 DİS) | (825) |
| Çeşitli Giderler | 4.950 | 4.455 (0.75 x 5940 DİS) | (495) |
| TOPLAM | 15.980 | 14.850 (2.5 x 5940 DİS) | (1.130) |

5940 saatlik fiili çalışma hacminde dolaylı malzeme giderleri bütçe rakamının altında gerçekleşmiş ve olumlu sapmaya neden olmuştur. Olumsuz sapmalar için dikkat çeken gider türü yine enerji gideri ve çeşitli giderler olmaktadır. Yaklaşık %11'lik bu olumsuz sapmanın

⁹⁰¹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.194.

⁹⁰² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.194-195.

maliyet yeri yöneticisinin sorumluluğu açısından ayrıntılı olarak incelenmesi gerekir. Bu gider türlerinin fiyat artışlarından kaynaklanan olumsuz sapsmalar maliyet yeri yöneticisinin sorumluluğu dışındadır. Ancak fiyat değişiklikleri oldukça düşükse ve sapsmalar ilgili giderlerin üretimde verimsiz kullanılmasından kaynaklanıyorsa bu durumda maliyet yeri yöneticisinin sorumlu tutulması gerekecektir.⁹⁰³ Yukarıdaki örnekte enerji giderlerindeki olumsuz sapmanın bilinen bir fiyat artışından meydana gelmediği belirlenmişse, ilgili maliyet yerinde enerji kaçağı, makinelerin boşa çalıştırılması gibi durumların olup olmadığı araştırılmalı, varsa gerekli önlemler alınmalıdır.⁹⁰⁴

b) Verimlilik Sapması : Faaliyet hacmini temsil eden ölçünün kullanımındaki fiili verimin standart verimden farklı olmasının genel üretim gideri üzerindeki etkisi verimlilik sapması ile ölçülür. Yani verimlilik sapması, fiilen kullanılan faaliyet hacmi ölçüsünün, elde edilen üretim için kullanılmış olması gereken standart faaliyet hacmi ölçüsünden farklı bulunması nedeniyle, genel üretim giderinde ortaya çıkan artışları veya sağlanmış tasarrufları gösterir.⁹⁰⁵ Verimlilik sapmasının formülü aşağıda gösterilmiştir;⁹⁰⁶

$$\text{Verimlilik Sapması} = \text{FİHİB GÜG} - \text{SİHİB GÜG}$$

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre üçlü sapma yöntemi için A maliyet yerinin genel üretim gideri verimlilik sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\begin{aligned} \text{Verimlilik Sapması} &= [(22.800 + 2.5 (5.940 \text{ DİS})] - [(22.800 + 2.5 (5.400 \text{ DİS})] \\ &= 1.350 \text{ TL olumsuz} \end{aligned}$$

Fiili üretim düzeyinde standart olarak 5400 dolaysız işçilik saati çalışılması gerekirken 5940 dolaysız işçilik saati çalışılmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan bu 540 dolaysız işçilik saati kadar verimsiz çalışma mamullere 1350 TL fazla genel üretim gideri yüklenmesine neden olmuştur.

Yukarıdaki hesaplamada esnek bütçe denklemlerindeki sabit genel üretim gideri aynı olup bu rakam, verimlilik sapmasının hesaplanmasında etkisiz bir unsurdur. Dolayısıyla verimlilik sapmasının değişken genel üretim giderleri temelinde değiştiği söylenebilir.⁹⁰⁷

⁹⁰³ Don R. Hansen, Maryanne M.Mowen, **Cost Management**, s.746.

⁹⁰⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.637.

⁹⁰⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.637.

⁹⁰⁶ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.419.

⁹⁰⁷ Lane K. Anderson, Donald K.Clancy, a.g.e., s.516.

Çünkü faaliyet hacim ölçüsüne bağlı olarak ortaya çıkan genel üretim gideri, değişken genel üretim gideridir. Bu bakımdan verimlilik sapması aşağıdaki formülle de hesaplanabilir;⁹⁰⁸

Verimlilik Sapması = (Fiili İş Hacmi – Standart İş Hacmi) x Standart Değişken GÜG Yükleme Oranı

Bu durumda verimlilik sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

Verimlilik Sapması = (5940 DİS – 5400 DİS) x 2.5 TL/DİS = 1.350 TL olumsuz

Bu olumsuz sapmanın değişken genel üretim gider türleri düzeyinde çözümlenmesi gereklidir. Aşağıda varsayılan fiili iş hacmi için bütçelenmiş değişken gider türleri ve standart iş hacmi için bütçelenmiş değişken gider türleri ile sapmaları gösteren çözümlenme tablosu gösterilmiştir;

| Değişken Gider Türleri | FİHİB Değişken GÜG (TL) (Birim Değişken Gider x Fiili DİS) | SİHİB Değişken GÜG (TL) (Birim Değişken Gider x Standart DİS) | Sapma (TL) |
|------------------------|---|--|----------------|
| Dolaylı malzeme | 2.970 (0.5 x 5940 DİS) | 2.700 (0.5 x 5400 DİS) | (270) |
| Enerji | 7.425 (1.25 x 5940 DİS) | 6.750 (1.25 x 5400 DİS) | (675) |
| Çeşitli Giderler | 4.455 (0.75 x 5940 DİS) | 4.050 (0.75 x 5400 DİS) | (405) |
| TOPLAM | 14.850 (2.5 x 5940 DİS) | 13.500 (2.5 x 5400 DİS) | (1.350) |

İlgili maliyet döneminde standartlara göre 5400 dolaysız işçilik saati çalışmasıyla elde edilmiş olması gereken mamuller, fiilen 5940 dolaysız işçilik saati çalışarak üretilmiştir. Yani faaliyet hacmi ölçüsünü oluşturan dolaysız işçilik saatleri kullanımında 540 dolaysız işçilik saati bir fazlalık söz konusudur. Genel üretim giderlerinin değişken bölümü dolaysız işçilik saati başına 2.5 TL artış göstermektedir. Bu nedenle 540 dolaysız işçilik saati fazladan çalışma yani verimsiz zaman, söz konusu giderlerde 1.350 TL bir artışa yol açmıştır. Verimlilik sapmasının nedenleri faaliyet hacmi ölçüsü olarak hangi ölçünün kullanıldığına bağlı olarak değişir. Yukarıdaki gibi dolaysız işçilik zamanı faaliyet hacmi ölçüsü olarak kullanıldıysa verimlilik sapmasının nedeni dolaysız işçilik zaman sapmasının nedenleri ile aynı olacaktır. Öte yandan faaliyet hacmi ölçüsü olarak hammadde tüketim miktarı kullanıldıysa bu durumda verimlilik sapmasının nedeni dolaysız malzeme miktar sapmasının nedenleriyle çakışacaktır. Bu nedenler giderilip, ilk durumda zaman, ikinci durumda miktar sapması ortadan kaldırıldığında genel üretim gideri verimlilik sapması da kendiliğinden ortadan kalkacaktır.⁹⁰⁹ Dolayısıyla verimlilik sapması esnek bütçe temelinde kullanılan faaliyet hacim ölçüsünün verimliliğini ölçtüğü için, bu faaliyet hacim ölçüsünün kullanımından sorumlu olan birim verimlilik sapması içinde sorumlu olacaktır.⁹¹⁰

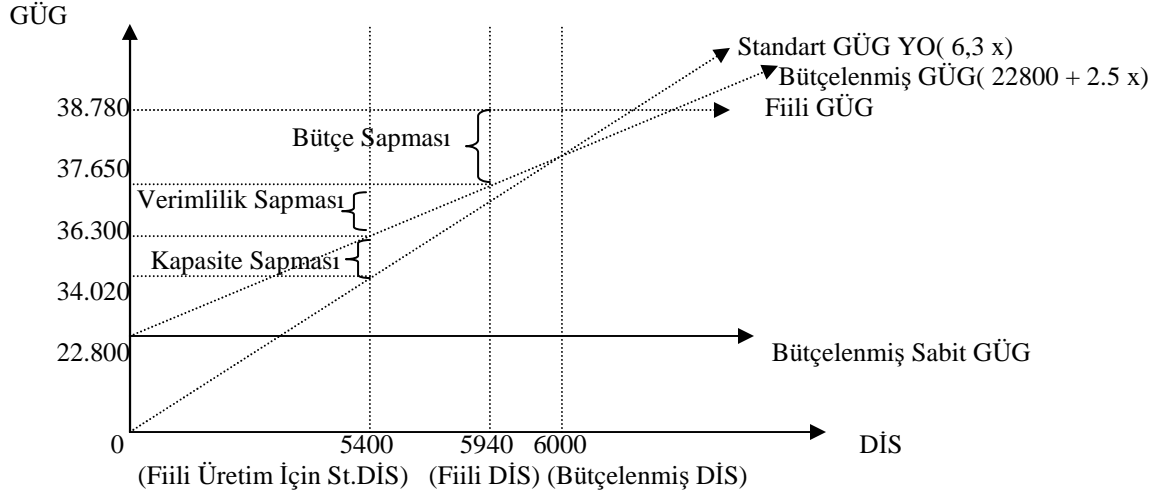
⁹⁰⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.638.

⁹⁰⁹ Kamil Büyükmirza, a.g.e, s.638.

⁹¹⁰ Ray H. Garrison, a.g.e., s.442.

c) *Kapasite Sapması* : Üçlü sapma yöntemi kapasite sapması için ikili sapma yönteminden farklı bir hesaplama ve çözümleme şekli öngörmemiştir. Dolayısıyla üçlü sapma yönteminde kapasite sapması için ikili sapma yöntemindeki incelemeler dışında değerlendirme yapılmamıştır.

Üçlü sapma yönteminde ortaya çıkan bütçe, verimlilik ve kapasite sapmalarının grafik üzerinde görünümü şekil 28’de gösterilmiştir.



Şekil 28: GÜG Sapmaları Üçlü Sapma Yöntemi Grafiği

1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer alan Tekdüzen Hesap Planı’nda genel üretim giderleri sapmalarıyla ilgili benimsenen yöntem, üçlü sapma yöntemidir.⁹¹¹

433.34 Dörtlü Sapma Yöntemi

Dörtlü sapma yöntemi üçlü sapma yönteminin uzantısı niteliğindedir. Bütçe ve verimlilik sapmalarını üçlü sapma yöntemindeki gibi ele alan bu yöntemde farklı olarak kapasite sapması boş kapasite sapması ve etkenlik sapması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Denetlenemeyen sapma olarak nitelenen kapasite sapmasının içinde maliyet yeri yöneticisinin denetim sınırları içinde olması gerekli sabit genel üretim gideri etkenlik sapması yer almaktadır. Dolayısıyla yöntem verimsiz kullanılan kapasite unsurları ile kullanılmayan boş kapasite unsurlarının ayrılması olanağı sağlamaktadır.⁹¹²

Dörtlü sapma yönteminde bütçe ve verimlilik sapmaları üçlü sapma yöntemindeki gibi hesaplandığından burada sadece kapasite sapmasının bileşenleri olan boş kapasite sapması ve etkenlik sapması incelenmiştir.

⁹¹¹ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, s.368.

⁹¹² Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.279.

a) *Boş Kapasite Sapması* : Boş kapasite sapması bütçelenmiş sabit genel üretim gideri ile fiili iş hacmine göre mamullere standart olarak yüklenmesi gereken sabit genel üretim gideri arasındaki farktır. Boş kapasite sapmasının formülü aşağıda verilmiştir;⁹¹³

$$\text{Boş Kapasite Sapması} = \left[\frac{\text{Bütçelenmiş Sabit GÜG}}{\text{Fiili İş Hacmi İçin Mamullere Yüklenmesi Gereken Sabit GÜG}} \right]$$

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre dörtlü sapma yöntemi için A maliyet yerinin genel üretim gideri boş kapasite sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Boş Kapasite Sapması} = 22.800 - (3.8 \text{ TL/DİS} \times 5940 \text{ DİS}) = 228 \text{ TL olumsuz}$$

Fiili üretim için fiili faaliyet hacmi 22.800 TL toplam bütçelenmiş sabit maliyetin ancak 22.572 TL lik bölümünü üretime yükleyebilmiştir. 228 TL tutarındaki üretime yüklenemeyen olumsuz fark bu yüzden oluşmuştur. Bu olumsuz farkın kaynağı 60 DİS'lik kullanılmayan boş kapasitedir.

Aynı sonuca aşağıdaki formül yardımıyla da ulaşılır;⁹¹⁴

$$\text{Boş Kapasite Sapması} = \left[\frac{\text{Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi}}{\text{Fiili Faaliyet Hacmi}} \right] \times \text{Standart Sabit GÜG Yükleme Oranı}$$

Bu durumda örnek işletmedeki A maliyet yerinin için kapasite sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{Boş Kapasite Sapması} = (6000 \text{ DİS} - 5940 \text{ DİS}) \times 3.8 \text{ TL/DİS} = 228 \text{ TL olumsuz}$$

b) *Etkenlik Sapması* : Etkenlik sapması fiili iş hacmine göre mamullere standart olarak yüklenmesi gereken sabit genel üretim gideri ile standart iş hacmine göre mamullere standart olarak yüklenmesi gereken sabit genel üretim gideri arasındaki farktır. Etkenlik sapmasının formülü aşağıda verilmiştir;⁹¹⁵

$$\text{Etkenlik Sapması} = \left[\frac{\text{Fiili İş Hacmi İçin Mamullere Yüklenmesi Gereken Sabit GÜG}}{\text{Standart İş Hacmi İçin Mamullere Yüklenmesi Gereken Sabit GÜG}} \right]$$

Yukarıdaki örnekte verilen verilere göre dörtlü sapma yöntemi için A maliyet yerinin genel üretim gideri etkenlik sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{Etkenlik Sapması} = (3.8 \text{ TL/DİS} \times 5940 \text{ DİS}) - (3.8 \text{ TL/DİS} \times 5400 \text{ DİS}) = 2.052 \text{ TL olumsuz}$$

⁹¹³ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.426.

⁹¹⁴ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.285.

⁹¹⁵ Vasfi Haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, s.426.

Aynı sonuca aşağıdaki formül yardımıyla da ulaşılır;⁹¹⁶

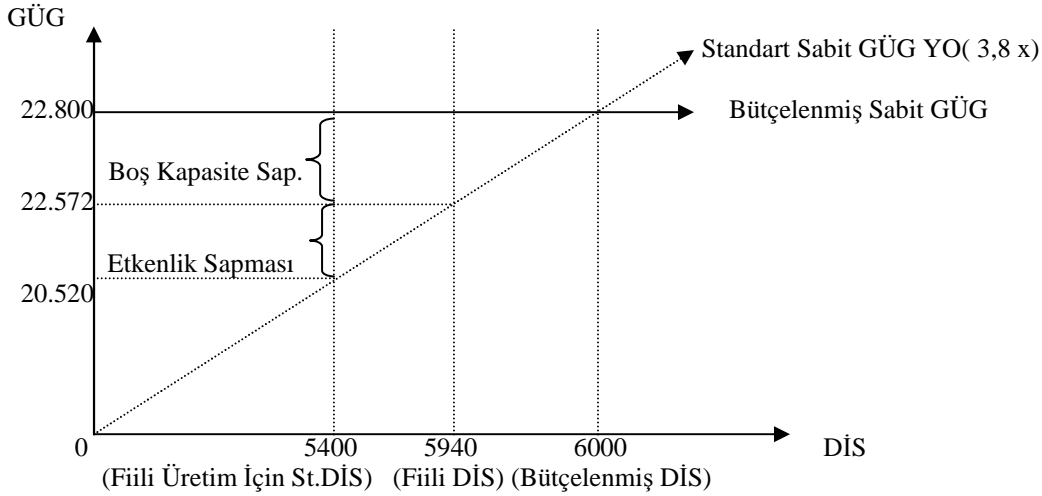
$$\text{Etkenlik Sapması} = \left[\frac{\text{Fiili Faaliyet Hacmi}}{\text{Standart Faaliyet Hacmi}} - 1 \right] \times \text{Standart Sabit GÜG Yükleme Oranı}$$

Bu durumda örnek işletmedeki A maliyet yerinin için kapasite sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

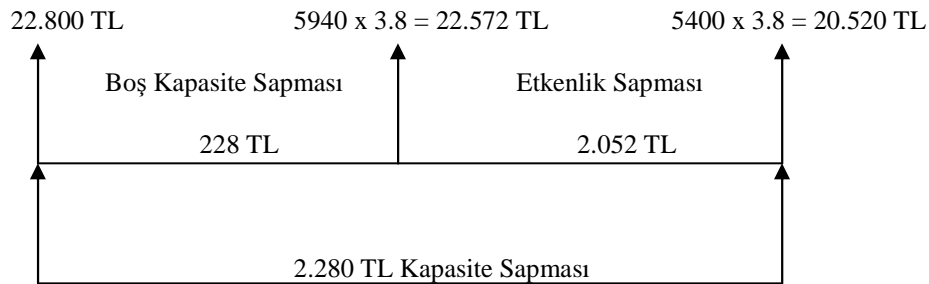
$$\text{Etkenlik Sapması} = (5940 \text{ DİS} - 5400 \text{ DİS}) \times 3.8 \text{ TL/DİS} = 2.052 \text{ TL olumsuz}$$

İlgili maliyet döneminde standartlara göre 5400 dolaysız işçilik saati çalışmasıyla elde edilmiş olması gereken mamuller, fiilen 5940 dolaysız işçilik saati çalışarak üretilmiştir. Yani faaliyet hacmi ölçüsünü oluşturan dolaysız işçilik saatleri kullanımında 540 dolaysız işçilik saati bir fazlalık söz konusudur. Verimsiz kullanılan faaliyet hacim ölçüsü dolaysız işçilik zamanının bu verim sorunu ortadan kaldırıldığında etkenlik sapması da kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

Dörtlü sapma yönteminde ortaya çıkan kapasite sapmalarının grafik üzerinde görünümü şekil 29’da gösterilmiştir.



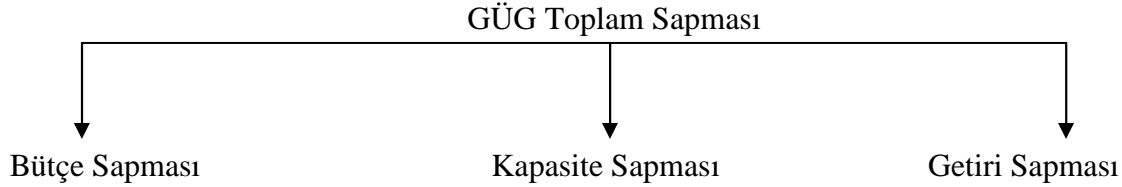
Şekil 29: Dörtlü Sapma Yöntemi GÜG Kapasite Sapmaları Grafiği



⁹¹⁶ Sait Sevgener, Rüstem Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.285.

433.35 Formüllü Ürünlerde GÜG Sapmaları

Formüllü ürünlerin genel üretim gideri sapmaları bütçe sapması, kapasite sapması ve getiri sapması şeklinde üç temel ayırma tabi tutulmaktadır. Bu ayırım aşağıdaki şemada gösterilmiştir;⁹¹⁷



Aşağıda formüllü ürünler için dolaysız malzeme ve dolaysız işçilik sapmalarının hesaplanmasında kullanılan C41 formüllü mamulü üretimi ile ilgili veriler tekrar verilmiştir;⁹¹⁸

| Malzeme Cinsi | Standart Miktar (kg) | Standart Karışım Oranı | Standart Birim Fiyat (TL) | Standart Maliyet |
|--|----------------------------------|------------------------|---------------------------|------------------|
| A4 | 10.000 | 0.4 | 1.3 | 13.000 |
| A1 | 15.000 | 0.6 | 0.8 | 12.000 |
| Toplam Girdi Miktarı | 25.000 | 1 | | 25.000 |
| Toplam Çıktı Miktarı | 20.000 | | | |
| Girdi Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/25.000 kg = 1 TL/kg | | | |
| Çıktı Standart Tartılı Ortalama Birim Fiyatı | 25.000 TL/20.000 kg = 1.25 TL/kg | | | |

İşletmede dönemde 10.750 kg A4, 16.250 kg A1 malzemesi kullanılmıştır. Birim fiili alış maliyetleri ise A4 için 1.35 TL/kg, A1 için 0.78 TL/kg gerçekleşmiştir. Fiili çıktı ise 19.800 kg olarak belirlenmiştir. İşletmede bu üretim için 35 DİS çalışılmıştır. İşletme 25.000 kg'lık girdi karışımını 20.000 kg'lık C41 mamulüne dönüştürmek için standart olarak toplam 40 DİS çalışmaktadır. İşletmede standart genel üretim gideri yükleme oranı 5 TL/DİS'dir. Standart değişken genel üretim gideri yükleme oranı 3 TL/DİS ve bütçelenmiş standart sabit genel üretim gideri ise 80 TL'dir. Fiili genel üretim gideri ise 210 TL gerçekleşmiştir. Bu durumda birim başına standart dolaysız işçilik saati ve standart genel üretim gideri yükleme oranı aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Birim başına standart DİS} = 40 \text{ DİS} / 20.000 \text{ kg} = 0.002 \text{ DİS/kg}$$

$$\text{Birim başına standart GÜG Yükleme Oranı} = 0.002 \text{ DİS/kg} \times 5 \text{ TL/DİS} = 0.01 \text{ TL/kg}$$

⁹¹⁷ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.231.

⁹¹⁸ James A.Cashin, Ralph S.Polimeni, a.g.e., s.435-439.

a) *Bütçe Sapması* : Fiili genel üretim gideri ile beklenen ürünün standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim gideri arasında fark olması durumunda bütçe sapması oluşur.⁹¹⁹

$$\text{GÜG Bütçe Sapması} = \text{Fiili GÜG} - \text{Beklenen Ürünün SİHİB GÜG}$$

$$\text{GÜG Bütçe Sapması} = 210 \text{ TL} - [80 \text{ TL} + (3 \text{ TL/DİS} \times 43,2^a \text{ DİS})] = 0,4 \text{ TL Olumsuz}$$

a: Beklenen Ürünün Standart Zamanı = 21.600 kg x 0.002 DİS/kg = 43,2 DİS

Genel üretim gideri ikili sapma yöntemlerindeki bütçe sapması gibi hesaplanan formüllü ürünler genel üretim gideri bütçe sapmasında fiili genel üretim giderleri beklenen ürünün standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinden yüksek olduğu için olumsuz sapma gerçekleşmiştir.

b) *Kapasite Sapması* : Beklenen ürünün standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri ile bu iş hacmi için standart olara yüklenen genel üretim gideri arasında fark olması durumunda kapasite sapması oluşur.⁹²⁰

GÜG Kapasite Sapması = Beklenen Ürünün SİHİB GÜG - Beklenen Ürünün SİHİ yüklenen standart GÜG

$$\begin{aligned} \text{GÜG Kapasite Sapması} &= [80 \text{ TL} + (3 \text{ TL/DİS} \times 43,2 \text{ DİS})] - (43,2 \text{ DİS} \times 5 \text{ TL/DİS}) \\ &= - 6,4 \text{ TL Olumlu} \end{aligned}$$

Aynı hesaplama sonucuna aşağıdaki formülle de ulaşmak mümkündür;

$$\text{GÜG Kapasite Sapması} = \left[\frac{\text{Bütçelenmiş İş Hacmi}}{\text{Beklenen Ürünün Standart İş Hacmi}} - 1 \right] \times \text{Standart Sabit GÜG Yükleme Oranı}$$

$$\text{GÜG Kapasite Sapması} = [40 \text{ DİS} - 43 \text{ DİS}] \times 2 \text{ TL/DİS} = - 6,4 \text{ olumlu}$$

Beklenen ürünün standart iş hacmi bütçelenmiş faaliyet hacminden fazla olduğu için kapasite sapması olumlu olarak hesaplanmıştır.

c) *Getiri Sapması* : Fiili ürünün standart çalışma süresi ile beklenen ürünün standart çalışma süresi arasında fark olması durumunda genel üretim gideri getiri sapması hesaplanabilir. Genel üretim gideri getiri sapmasının hesaplanması, dolaysız işçilik getiri sapmasının hesaplanmasına benzer. Formüldeki tek fark birim başına standart genel üretim gideri yükleme oranının kullanılmasıdır.⁹²¹

$$\text{GÜG Getiri Sapması} = \text{Beklenen Ürünün Standart GÜG} - \text{Fiili Ürünün Standart GÜG}$$

⁹¹⁹ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.231.

⁹²⁰ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.233.

⁹²¹ Selçuk Uslu, a.g.e, s.411.

$$\text{GÜG Getiri Sapması} = (21.600 \text{ kg}^a \times 0.01 \text{ TL/kg}) - (19.800 \text{ kg} \times 0.01 \text{ TL/kg}) = 18 \text{ TL}$$

a: Standart Girdi / Çıktı Oranı = 25.000 kg / 20.000 kg = 1,25 olarak bulunur.
Fiili malzeme girdisi ile standart olarak elde edilmesi gereken çıktı düzeyi ise;
27.000 kg / 1,25 = 21.600 kg olarak belirlenir.

Beklenen ürün fiili üründen fazla olduğu için 18 TL'lik sapma olumsuzdur.

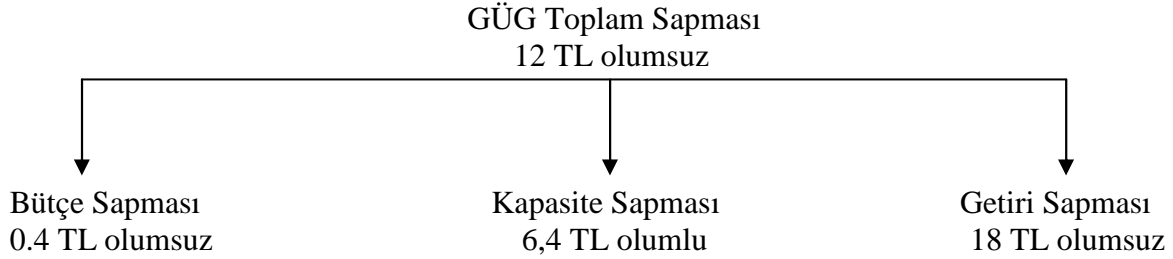
Aynı hesaplama sonucuna aşağıdaki formülle de ulaşılabilir;⁹²²

$$\text{GÜG Getiri Sapması} = \left[\frac{\text{Beklenen Ürünün Standart Zamanı}}{\text{Fiili Ürünün Standart Zamanı}} - 1 \right] \times \text{Standart GÜG Yükleme Oranı}$$

$$\text{GÜG Getiri Sapması} = (43,2 \text{ DİS} - 39,6 \text{ DİS}) \times 5 \text{ TL/DİS} = 18 \text{ TL olumsuz}$$

Formüllü ürünler için genel üretim gideri toplam sapması ise aşağıdaki gibi hesaplanır;⁹²³

$$\begin{aligned} \text{GÜG Toplam Sapması} &= \text{Fiili GÜG} - \text{Fiili Ürünün Standart GÜG} \\ &= 210 \text{ TL} - (19.800 \text{ kg} \times 0.01 \text{ TL/kg}) \\ &= 12 \text{ TL olumsuz} \end{aligned}$$



433.4 Üretim Maliyeti Sapmalarının Muhasebeleştirilmesi

433.40 Önaçıklama

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çerçevesinde esasları belirlenen Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı'na göre standart maliyet yönteminin uygulanmasına imkan veren seçenek 7 sayılı Maliyet Hesap Sınıfı 7A seçeneği'nde dolaysız malzeme sapmalarının belirlenmesi için kullanılacak 71 sayılı hesap kümesi altında yer alan hesaplar aşağıda sıralanmıştır;

- 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
 - 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı

⁹²² Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.234.

⁹²³ Selim Pazarçeviren, **Maliyet Muhasebesi**, s.236.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı'na göre standart maliyet yönteminde dolaysız malzeme sapmaları için ikili sapma yöntemi tercih edilmiş, fiyat ve miktar sapmaları için 712 ve 713 sayılı hesapların kullanılması öngörülmüştür.

7 sayılı Maliyet Hesap Sınıfı 7A seçeneği'nde dolaysız işçilik sapmalarının belirlenmesi için kullanılacak 72 sayılı hesap kümesi altında yer alan hesaplar aşağıda sıralanmıştır;

- 72 Direkt İşçilik Giderleri
 - 720 Direkt İşçilik Giderleri
 - 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 722 Direkt İşçilik Ücret Farkı
 - 723 Direkt İşçilik Süre (Zaman)Farkı

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı'na göre standart maliyet yönteminde dolaysız işçilik sapmaları için ikili sapma yöntemi tercih edilmiş, ücret ve zaman sapmaları için 722 ve 723 sayılı hesapların kullanılması öngörülmüştür.

7 sayılı Maliyet Hesap Sınıfı 7A seçeneği'nde genel üretim gideri sapmalarının belirlenmesi için kullanılacak 73 sayılı hesap kümesi altında yer alan hesaplar aşağıda sıralanmıştır;

- 73 Genel Üretim Giderleri
 - 730 Genel Üretim Giderleri
 - 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
 - 732 Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkı
 - 733 Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkı
 - 734 Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkı

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı'na göre standart maliyet yönteminde Genel Üretim Giderleri için üçlü sapma yöntemi tercih edilmiş, bütçe, verimlilik ve kapasite sapmaları için 732, 733 ve 734 sayılı hesapların kullanılması öngörülmüştür.

Standart maliyet yönteminde fiilen gerçekleşen dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleri ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Standart üretim maliyetleri ise ilgili yansıtma hesabının alacaklandırılması sureti ile 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabının borcuna aktarılır. Üretimi tamamlanan mamuller standart maliyetleri üzerinden 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabının alacaklandırılması ile 152 Mamuller hesabının borcuna aktarılır. Mamullerden satılanlar 152 Mamuller hesabının alacağına, 620 Satılan Mamuller Hesabının borcuna kaydedilir. Maliyet dönemi sonunda gider ve yansıtma hesapları karşılaştırılarak kapatılır ve fiili maliyetlerle standart maliyetler arasındaki farklar ilgili fark

hesaplarına alınır. Yıl sonunda her bir fark hesabını kalanları ilgili hesaplara devredilerek kapatılır.

433.41 Tekdüzen Hesap Planı Muhasebe Kayıtları

Aşağıda dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleri sapmalarının hesaplanmasında kullanılan örneklerdeki veriler tekrar edilerek belirlenen dönem içinde ve dönem sonunda yapılması gereken ilgili muhasebe kayıtları gösterilmiştir;

Dolaysız Malzeme Giderleri:

Bir sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiş, birim alış fiyatı 4 TL/kg'dan İ4 kodlu malzeme 3.450 kg satın alınmış, ocak ayında 1350 birim K41 mamulü üretilip, İ4 kodlu malzemedan 3.360 kg kullanılmıştı.

Dolaysız İşçilik Giderleri:

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulünü üretmek için belirlenen standart zaman 4 dolaysız işçilik saati olup ortalama standart ücret ise 4 TL/DİS'dir. Ocak ayında 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, toplam 5940 DİS çalışılmış ve toplam 29.700 TL ücret ödemesi yapılmıştı.

Buna göre 1350 birim K41 mamulü üretimi için çalışılması gereken standart zaman;

$$1350 \text{ br} \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS} \text{ olarak hesaplanır.}$$

Fiili ücret ise $29.700 \text{ TL} / 5940 \text{ DİS} = 5 \text{ TL/DİS}$ olarak hesaplanır.

Genel Üretim Giderleri:

Aynı işletmenin aylık esnek bütçe formülü $y = 22.800 + 2.5 (x)$ şeklinde hesaplanmıştı.

İşletmenin ocak ayının sonundaki fiili verileri aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

Fiili Üretim : 1350 birim

Fiili DİS : 5940 DİS

Fiili GÜG : 38.780 TL

Fiili Üretim İçin Standart DİS : $1350 \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS}$

Fiili Üretim İçin Standart Olarak Yüklenen GÜG : $5400 \text{ DİS} \times 6.3 \text{ TL/DİS} = 34.020 \text{ TL}$

| | | | |
|----|--|--------|----------------------------|
| Dİ | <u>150 İLK MADDE VE MALZEME</u> 150.01. İ4 Kodlu Malzeme <u>İLGİLİ HESAPLAR</u> İ4 Kodlu Malzemenin Satın Alınması 3450 kg x 4 TL/kg | 13.800 | 13.800 |
| Dİ | <u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u> 730.01. K41 Fiili GÜG <u>İLGİLİ HESAPLAR</u> İlgili Dönem GÜG Fiili Tutarlarının gerçekleştikçe kaydedilmesi | 38.780 | 38.780 |
| DS | <u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</u> 720.01. K41 Fiili İşçilik <u>İLGİLİ HESAPLAR</u> İlgili Dönem Dolaysız İşçilik Fiili Tutarlarının kaydedilmesi | 29.700 | 29.700 |
| DS | <u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</u> 710.01. İ4 Kodlu Malzeme <u>150 İLK MADDE VE MALZEME</u> 150.01. İ4 Kodlu Malzeme Dönem Sonunda Belirlenen Kullanılan Malzemenin Fiili Tutarı | 13.440 | 13.440 |
| DS | <u>151 YARI MAMULLER ÜRETİM</u> 151.01. K41 Standart Tutarı <u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 711.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutar <u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 721.01. K41 Standart İşçilik <u>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 731.01. K41 Standart GÜG İlgili Dönem Standart Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Aktarılması | 67.932 | 12.312 21.600 34.020 |
| DS | <u>152 MAMULLER ÜRETİM</u> 152.01. K41 Standart Tutarı <u>151 YARI MAMULLER ÜRETİM</u> 151.01. K41 Standart Tutarı İlgili Dönem Tamamlanan Mamullerin Standart Maliyetleri Üzerinden Stok Hesabına Alınması | 67.932 | 67.932 |

| | | | |
|----|---|---|--|
| DS | <u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 711.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart <u>712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI</u> 712.01. İ4 Fiyat Farkı Olumsuz <u>713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI</u> 713.01. İ4 Miktar Farkı Olumsuz <u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</u> 710.01. İ4 Kodlu Malzeme İlgili Dönem Sonu Dolaysız Malzeme Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Sapmaların İlgili Hesaplara Kaydedilmesi | 12.312 672 456 13.440 | |
| DS | <u>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 721.01. K41 Standart İşçilik <u>722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI</u> 722.01. K 41 Ücret Farkı Olumsuz <u>723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE FARKLARI</u> 723.01. K 41 Zaman Farkı Olumsuz <u>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</u> 720.01. K41 Fiili İşçilik İlgili Dönem Sonu Dolaysız İşçilik Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Sapmaların İlgili Hesaplara Kaydedilmesi | 21.600 5.940 2.160 29.700 | |
| DS | <u>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 731.01. K41 Standart GÜG <u>732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI</u> 732.01. K41 Bütçe Farkı Olumsuz <u>733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI</u> 733.01. K41 Verimlilik Farkı Olumsuz <u>734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI</u> 713.01. K41 Kapasite Farkı Olumsuz <u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u> 730.01. K41 Fiili GÜG İlgili Dönem Sonu Genel Üretim Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Sapmaların İlgili Hesaplara Kaydedilmesi | 34.020 1.130 1.350 2.280 38.780 | |

Yukarıdaki kayıt şeklinde dolaysız malzeme fiyat sapmasının belirlenmesi için dönem sonunu beklemek gerekmektedir. Çünkü dolaysız malzeme tüketim miktarları dönem sonunda belirlenecektir. Fiyat sapmasının satın alma anında hesaplanması durumunda alternatif kayıt şekli aşağıdaki şekilde yapılabilir;⁹²⁴

| | | | | |
|----|---|--------|-----|--------|
| Dİ | <u>150 İLK MADDE VE MALZEME</u> 150.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutarı <u>712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI</u> 712.01. İ4 Fiyat Farkı Olumsuz <u>İLGİLİ HESAPLAR</u> İ4 Kodlu Malzemenin Satın Alınması ve Standart Fiyatla Stoka Kaydedilmesi 3450 kg x 3.8 TL/kg | 13.110 | | |
| | | 690 | | 13.800 |
| Dİ | <u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</u> 710.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutarı <u>150 İLK MADDE VE MALZEME</u> 150.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutarı Dönem Sonunda Belirlenen Kullanılan Malzemenin Standart Tutarı (3360 kg x 3.8 TL/kg) | 12.768 | | 12.768 |
| DS | <u>151 YARI MAMULLER ÜRETİM</u> 151.01. K41 Standart Tutarı <u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 711.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutar İlgili Dönem Standart Dolaysız Malzeme Giderlerinin Üretim Maliyetlerine Aktarılması | 12.312 | | 12.312 |
| DS | <u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> 711.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutar <u>713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI</u> 713.01. İ4 Miktar Farkı Olumsuz <u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</u> 710.01. İ4 Kodlu Malzeme Standart Tutarı İlgili Dönem Sonu Dolaysız Malzeme Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Miktar Sapmasının İlgili Hesaba Kaydedilmesi | 12.312 | 456 | 12.768 |

⁹²⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.648.

Yıl boyunca yukarıda ifade edilen şekilde çalışan fark hesapları, yıl sonunda aşağıdaki yollardan birisine göre kapatılır;⁹²⁵

Birinci Yol: Fark hesaplarının borç veya alacak kalanları 620 Satılan Mamuller Hesabına aktarılır.

İkinci Yol: Farkların yıl sonu alacak kalanları 679 Olağandışı Gelir ve Kârlar, borç kalanları 689 Olağandışı Gider ve Zararlara aktarılır.

Üçüncü Yol: Fark hesaplarının yıl sonu kalanları 151 Yarımamuller-Üretim, 152 Mamuller, 620 Satılan Mamullerin Maliyeti hesapları arasında paylaştırılarak, bu hesaplardaki tutarlar standart maliyetten fiili maliyete dönüştürülür.

Genel muhasebe ve vergi mevzuatı açısından geçerli olan uygulama sonuncusudur. Bu sonuncu uygulamada, dolaysız malzeme fiyat sapmasının satın alma anında hesaplanması ve yukarıda gösterilen alternatif kayıt şeklinin uygulanması durumunda oluşan fiyat ve miktar sapmalarından 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına da pay verilmesi gerekecektir.⁹²⁶

Yukarıda kaydedilen fark hesaplarının standart maliyetle değerlendirilmiş 151, 152 ve 620 kodlu hesapların yıl sonunda fiili maliyete dönüştürülmesini hedef alan üçüncü yola göre kapatılması için stok hesaplarının yıl sonu kalanlarının aşağıdaki şekilde gerçekleştiği ve yıl içinde başka sapma olmadığı varsayılmıştır. Bu dağıtımda 150 kodlu hesabın fiili maliyetle izlendiği varsayılacak ve bu hesaba pay verilmeyecektir. Bu dağıtım için aşağıdaki yöntem uygulanır;⁹²⁷

| | | |
|---|---|-------------------------------|
| Dağıtılacak Olumsuz Sapma Tutarı | = | 13.988 TL |
| - Dağıtılacak Olumlu Sapma Tutarı | = | ----- |
| = Dağıtılacak Olumsuz Net Sapma Tutarı | = | 13.988 TL |
| 151 Yarı Mamuller Üretim Borç Kalanı | = | 35.000 TL (Standart Maliyet) |
| 152 Mamuller Borç Kalanı | = | 60.400 TL (Standart Maliyet) |
| 620 Satılan Mamuller Maliyeti Borç Kalanı | = | 604.000 TL (Standart Maliyet) |
| Dağıtımdan Pay Alacak Kalemler Toplamı | = | 699.400 TL |

⁹²⁵ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.649-650.

⁹²⁶ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s. 650.

⁹²⁷ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s. 651.

$$\text{Standart Maliyet Sapma Oranı} = 13.988 / 699.400 = 0.02$$

Bu durumda ortaya çıkan olumsuz sapmalardan;

| | | |
|--|---------------------------|-------------|
| 151 Yarı Mamuller Üretim Hesabına | = 35.000 x 0.02 = 700 | } 13.988 TL |
| 152 Mamuller Hesabına | = 60.400 x 0.02 = 1.208 | |
| 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabına | = 604.000 x 0.02 = 12.080 | |

ekleme yapılarak ilgili hesaplar fiili maliyet düzeyine yükseltilir. Bu dağıtımdan sonra fark hesapları aşağıdaki gibi kapatılır.

| | | | |
|----|---|--------|-------|
| DS | | | |
| | <u>151 YARI MAMULLER ÜRETİM</u> | 700 | |
| | 151.02. K41 Olumsuz Sapma | | |
| | <u>152 MAMULLER ÜRETİM</u> | 1.208 | |
| | 152.02. K41 Olumsuz Sapma | | |
| | <u>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ</u> | 12.080 | |
| | 620.02. K41 Olumsuz Sapma | | |
| | <u>712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI</u> | | 672 |
| | 712.01. İ4 Fiyat Farkı Olumsuz | | |
| | <u>713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI</u> | | 456 |
| | 713.01. İ4 Miktar Farkı Olumsuz | | |
| | <u>722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI</u> | | 5.940 |
| | 722.01. K 41 Ücret Farkı Olumsuz | | |
| | <u>723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE FARKLARI</u> | | 2.160 |
| | 723.01. K 41 Zaman Farkı Olumsuz | | |
| | <u>732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI</u> | | 1.130 |
| | 732.01. K41 Bütçe Farkı Olumsuz | | |
| | <u>733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI</u> | | 1.350 |
| | 733.01. K41 Verimlilik Farkı Olumsuz | | |
| | <u>734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI</u> | | 2.280 |
| | 713.01. K41 Kapasite Farkı Olumsuz | | |
| | İlgili Dönem Sonu Fark Hesaplarının Stoklar ile Satışların Maliyetine Dağıtılarak Kapatılması | | |

433.5 İktisadilik Sapmaları

433.50 Önaçıklama

İktisadilik sapmasının ölçümü kısmi iktisadilik açısından bir denetim ölçümüdür. Burada fiilen gerçekleşen giderlerle tahmini giderlerin ya da daha sık bir kullanımla sanayi işletmeleri açısından fiili üretim maliyeti ile standart üretim maliyetinin karşılaştırılması yapılmakta ve fiili üretim maliyeti ile standart üretim maliyeti arasındaki sapmanın oran olarak belirlenmesi söz konusu olmaktadır.

Bu açıdan maliyet iktisadilik sapması kısmi iktisadilik açısından fiili üretim maliyetinin standart üretim maliyetine oranı olarak tanımlanmaktadır. Bu oranın hesaplanabilmesi için dönemin gerçekleşen üretiminin fiili maliyeti ile standart maliyetinin hesaplanmış olması gerekir.⁹²⁸ Bu hesaplama işlemini her maliyet türü açısından yapılabilir. Böylece maliyet iktisadilik sapmasının yanında, dolaysız malzeme iktisadilik sapması, dolaysız işçilik iktisadilik sapması ve genel üretim gideri iktisadilik sapmaları hesaplanabilir.

433.51 Maliyet İktisadilik Sapması

Maliyet iktisadilik sapması kısmi iktisadilik açısından fiili üretim maliyetinin standart üretim maliyetine oranı olarak tanımlanmakta ve aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır;⁹²⁹

$$\text{Maliyet İktisadilik Sapması} = \frac{\text{Fiili Üretim Maliyeti}}{\text{Standart Üretim Maliyeti}} - 1$$

Yukarıda dolaysız malzeme, dolaysız işçilik ve genel üretim gideri sapmalarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde kullanılan örnekteki veriler iktisadilik sapmasının hesaplanabilmesi için aşağıda tekrar edilmiştir.

Dolaysız Malzeme Giderleri:

Bir sanayi işletmesinde K41 mamulün İ4 kodlu dolaysız malzeme standart miktarı 2,4 kg/br olup, fiyat standardı 3,8 TL/kg olarak belirlenmiş, birim alış fiyatı 4 TL/kg'dan İ4 kodlu malzeme 3.450 kg satın alınmış, ocak ayında 1350 birim K41 mamulü üretilip, İ4 kodlu malzemedan 3.360 kg kullanılmıştı. Bu durumda standart ve fiili dolaysız malzeme maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Standart Dolaysız Malzeme Maliyeti} = 1350 \times 2,4 \text{ kg/br} \times 3,8 \text{ TL/kg} = 12.312 \text{ TL}$$

$$\text{Fiili Dolaysız Malzeme Maliyeti} = 3360 \text{ kg} \times 4 \text{ TL/kg} = 13.440 \text{ TL}$$

⁹²⁸ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.73.

⁹²⁹ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümlenmeleri**, s.83.

Dolaysız İşçilik Giderleri:

Aynı sanayi işletmesinde K41 mamulünü üretmek için belirlenen standart zaman 4 dolaysız işçilik saati olup ortalama standart ücret ise 4 TL/DİS'dir. Ocak ayında 1350 birim K41 mamulü üretilmiş olup, toplam 5940 DİS çalışılmış ve toplam 29.700 TL ücret ödemesi yapılmıştır.

Buna göre 1350 birim K41 mamulü üretimi için çalışılması gereken standart zaman;

$$1350 \text{ br} \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS} \text{ olarak hesaplanır.}$$

Fiili ücret ise $29.700 \text{ TL} / 5940 \text{ DİS} = 5 \text{ TL/DİS}$ olarak hesaplanır. Bu durumda standart ve fiili dolaysız işçilik maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Standart Dolaysız İşçilik Maliyeti} = 1350 \times 4 \text{ DİS} \times 4 \text{ TL/DİS} = 21.600 \text{ TL}$$

$$\text{Fiili Dolaysız İşçilik Maliyet} = 5940 \text{ DİS} \times 5 \text{ TL/DİS} = 29.700 \text{ TL}$$

Genel Üretim Giderleri:

İşletmenin ocak ayının sonundaki fiili verileri aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir.

$$\text{Fiili GÜG} : 38.780 \text{ TL}$$

$$\text{Fiili Üretim İçin Standart DİS} : 1350 \times 4 \text{ DİS} = 5400 \text{ DİS}$$

$$\text{Fiili Üretim İçin Standart Olarak Yüklenen GÜG} : 5400 \text{ DİS} \times 6.3 \text{ TL/DİS} = 34.020 \text{ TL}$$

Bu verilere göre işletmenin fiili üretim maliyeti ve standart üretim maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Fiili Üretim Maliyeti} = \text{Fiili DMM} + \text{Fiili DİM} + \text{Fiili GÜG}$$

$$\text{Fiili Üretim Maliyeti} = 13.440 + 29.700 + 38.780 = 81.920 \text{ TL}$$

$$\text{Standart Üretim Maliyeti} = \text{Standart DMM} + \text{Standart DİM} + \text{Standart GÜG}$$

$$\text{Standart Üretim Maliyeti} = 12.312 + 21.600 + 34.020 = 67.932 \text{ TL}$$

Bu durumda maliyet iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{Maliyet İktisadilik Sapması} = \frac{81.920 \text{ TL}}{67.932 \text{ TL}} - 1$$

$$\text{Maliyet İktisadilik Sapması} = 1,205 - 1 = 0,205$$

Maliyet iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin fiili üretim maliyetleri olması gereken standart üretim maliyetlerinin yaklaşık 0,20 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu sapma oranının anlamlı olabilmesi için her maliyet türü açısından maliyet iktisadilik sapmasının ayrı ayrı hesaplanıp ayrıca geçmiş dönem karşılaştırmalarının yapılması gereklidir.

Yukarıdaki sonuca aşağıdaki formülle de ulaşmak mümkündür;⁹³⁰

$$\text{Maliyet İktisadilik Sapması} = \frac{\text{Toplam Sapma}}{\text{Standart Üretim Maliyeti}}$$

$$\text{Maliyet İktisadilik Sapması} = 13.988 / 67.932 = 0.205$$

433.52 Dolaysız Malzeme İktisadilik Sapması

Maliyet iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin olması gereken standart üretim maliyetlerinin yaklaşık 0,20 üzerinde gerçekleşen fiili üretim maliyetlerinin dolaysız malzeme maliyetleri açısından durumunu incelemek gereklidir. Bu durumda dolaysız malzeme iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Dolaysız Malzeme İktisadilik Sapması} = \frac{\text{Fiili Dolaysız Malzeme Maliyeti}}{\text{Standart Dolaysız Malzeme Maliyeti}} - 1$$

Örnek işletme için dolaysız malzeme iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

$$\text{Dolaysız Malzeme İktisadilik Sapması} = (13.440 / 12.312) - 1 = 0.09$$

Dolaysız malzeme iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin fiili dolaysız malzeme maliyeti olması gereken standart dolaysız malzeme maliyetinin yaklaşık 0,09 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu sapma oranının anlamlı olabilmesi için geçmiş dönem karşılaştırmalarının yapılması gereklidir.

433.53 Dolaysız İşçilik İktisadilik Sapması

Maliyet iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin olması gereken standart üretim maliyetlerinin yaklaşık 0,20 üzerinde gerçekleşen fiili üretim maliyetlerinin dolaysız işçilik maliyetleri açısından durumunu incelemek gereklidir. Bu durumda dolaysız işçilik iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

⁹³⁰ Vasfi Haftacı, **Verimlilik Çözümleri**, s.83.

$$\text{Dolaysız İşçilik İktisadilik Sapması} = \frac{\text{Fiili Dolaysız İşçilik Maliyeti}}{\text{Standart Dolaysız İşçilik Maliyeti}} - 1$$

Örnek işletme için dolaysız işçilik iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

$$\text{Dolaysız İşçilik İktisadilik Sapması} = (29.700 / 21.600) - 1 = 0.375$$

Dolaysız işçilik iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin fiili dolaysız işçilik maliyetleri olması gereken standart dolaysız işçilik maliyetlerinin yaklaşık 0,375 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu sapma oranının anlamlı olabilmesi için geçmiş dönem karşılaştırmalarının yapılması gereklidir.

433.54 Genel Üretim Gideri İktisadilik Sapması

Maliyet iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin olması gereken standart üretim maliyetlerinin yaklaşık 0,20 üzerinde gerçekleşen fiili üretim maliyetlerinin genel üretim giderleri açısından durumunu incelemek gereklidir. Bu durumda genel üretim giderleri iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Genel Üretim Gideri İktisadilik Sapması} = \frac{\text{Fiili Genel Üretim Gideri}}{\text{Standart Genel Üretim Gideri}} - 1$$

Örnek işletme için genel üretim giderleri iktisadilik sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Genel Üretim Gideri İktisadilik Sapması} = (38.780 / 34.020) - 1 = 0.139$$

Genel üretim gideri iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde işletmenin fiili genel üretim giderleri olması gereken standart genel üretim giderlerinin yaklaşık 0,14 üzerinde gerçekleşmiştir. Bu sapma oranının anlamlı olabilemesi için geçmiş dönem karşılaştırmalarının yapılması gereklidir.

Maliyet iktisadilik sapmasına göre ilgili dönemde olması gereken işletmenin standart üretim maliyetlerinin yaklaşık 0,20 üzerinde gerçekleşen fiili üretim maliyetlerinden en çok dikkat çeken maliyet unsuru 0.375'lik olumsuz sapmayla gerçekleşen dolaysız işçilik maliyetleridir. Eğer işletmede %10'luk hoşgörülebilir sapma sınırı belirlenmiş ise bu durumda üzerinde durulması gereken sapmalar dolaysız işçilik ve genel üretim gideri sapmaları olacaktır.

433.6 Dönem Giderleri Sapmaları

433.60 Önaçıklama

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetine yüklenmeyen araştırma geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim, finansman giderleri ile faaliyet dışı giderlerden oluşan dönem giderlerinin de genel iktisadilik denetimi açısından denetlenmesi gerekir. Bu denetimin yapılabilmesi için bu giderlerin denetimine temel olacak durağan bütçe ve esnek bütçe yöntemleri ile belirlenmiş standart bütçelenmiş değerleri ile aynı dönem için gerçekleşmiş fiili değerlerinin karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırma sonucunda fiili dönem giderlerinin bütçelenmiş dönem giderlerinden büyük olması durumunda oluşan sapma olumsuz, fiili dönem giderlerinin bütçelenmiş dönem giderlerinden küçük olması durumunda oluşan sapma olumlu olarak yorumlanacak ve bu giderlerin oluşumundan sorumlu birimler denetlenecektir. Aşağıda araştırma ve geliştirme, finansman giderleri ile faaliyet dışı giderler için durağan bütçe denetimi, genel yönetim ve pazarlama, satış ve dağıtım giderleri için esnek bütçe denetimi üzerinde durulmuştur.

433.61 Ar-Ge Sapmaları

Ekonomik, sosyal, politik, teknolojik ve çevresel etmenlerde oluşan hızlı değişiklikler işletmeler açısından Ar-Ge faaliyetlerinin önemini artırmıştır. Uluslararası teknolojik açığın kapatılabilmesi, toplumsal refah ve mutluluğun yükseltilebilmesi Ar-Ge faaliyetlerine önem vermekle ve bu faaliyetler için ayrılan kaynakları artırmakla sağlanabilir. Yoğun bir rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin yaşayabilmeleri Ar-Ge faaliyetlerine önem vermeleri, buna bağlı olarak yeni mamul ve üretim süreçlerini geliştirmeleri ile yakından ilişkilidir.⁹³¹

Bilim ve teknolojinin alt yapısını oluşturan bu işlev, özünde araştırma ve geliştirme olmak üzere iki unsur bulundurur. Bilinmeyenlerin ortaya çıkarılması ile ilgili sistematik işlemlere araştırma, araştırma ile ortaya çıkarılanların ekonomik bir şekilde uygulanmasını sağlayacak yöntemlerin oluşturulması ile ilgili çalışmalara ise geliştirme denir.⁹³²

Ar-Ge faaliyetlerinin her birisi için tahsis edilecek fonların tahmininin zor olması ve yapılan giderlerle elde edilen sonuçlar arasında kesin bir ilişki kurulamaması bu giderlerin denetimlerini güçleştirir. Dolayısıyla çabuk ve kesin sonuç vermeyen Ar-Ge faaliyetlerinin çok yakından izlenmesi ve denetlenmesi gerekir. O nedenle faaliyetlerin proje bazında

⁹³¹ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s. 44.

⁹³² Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s. 44.

bütçelenmesi, üç aydan fazla olmamak üzere proje sonuçlarının zaman zaman değerlendirilmesi ve sonuç vermeyecek olanlarının iptal edilmesi gerekir.⁹³³

İşletme yönetimi için isteğe bağlı gider niteliğinde olan araştırma ve geliştirme giderlerinin denetimi için durağan bütçe yapılması gerekir. Çünkü bu giderleri oluşturan unsurların belirli bir faaliyet hacmine bağlı olan değişken, bağlı olmayan sabit unsurlarını belirlemek mümkün değildir. Durağan bütçeyi oluşturan proje bazlı bütçe rakamlarının bir ay gibi kısa dönemler itibarıyla fiili tutarları ile karşılaştırılması ve önemli farklılıkların çözümlenmesi gerekir.

Aşağıda Ar-Ge standartlarının belirlenmesinde kullanılan durağan bütçe rakamlarının aylık bölümü ile ilgili dönemde gerçekleşen fiili rakamların karşılaştırıldığı Ar-Ge sapmalarını gösteren tablo verilmiştir;

| AR-GE Bölümü Durağan Bütçe Denetimi(TL) | | | |
|--|--------------------|-----------------|----------------|
| | 1.ay (Standart) | 1.ay (Fiili) | Sapma |
| A Projesi (Yeni Mamul Geliştirme) | | | |
| Personel Ücret | 8.000 | 8.000 | --- |
| Dolaylı Malzeme | 4.000 | 6.000 | (2.000) |
| Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler | 2.000 | 2.500 | (500) |
| Çeşitli Giderler | 3.000 | 4.000 | (1.000) |
| Toplam | 17.000 | 20.500 | (3.500) |
| B Projesi (Mamul Düzeltme ve Satış Artırma) | | | |
| Personel Ücret | 2.000 | 2.000 | --- |
| Dolaylı Malzeme | 1.000 | 2.500 | (1.500) |
| Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler | 500 | 900 | (400) |
| Çeşitli Giderler | 500 | 1.500 | (1.000) |
| Toplam | 4.000 | 6.900 | (2.900) |
| Aktifleştirilen Ar- Ge Amortisman Giderleri | 500 | 500 | ---- |
| Genel Toplam | 21.500 | 27.900 | (6.400) |

Yukarıdaki tabloda belirlenen 6.400 TL toplam olumsuz sapmanın projeler bazında ayrı ayrı çözümlenmesi gerekir. Yeni mamul geliştirme ile ilgili A pojesinde meydana gelen 3.500 TL olumsuz sapmanın katlanılabilirliği proje için başlangıçta öngörülen süreye ve hoşgörülebilecek sapma yüzdesine bağlı olarak değişecektir. Yeni mamul geliştirme faaliyeti için öngörülen zaman 12 ay ile sınırlı ise ve bütçelenmiş tutarın %25 ine kadar gerçekleşen olumsuz sapmalar hoşgörülüyorsa, 12 ay sonunda projenin öngörülen yani mamulü geliştirme yeterliliği ve öngörülen sapma sınırları denetlenecektir. İlgili denetleme faaliyetlerinde ortaya çıkan bulgular olumsuz ise A projesinden vazgeçilmesi gerekecektir. Aynı çözümlenmenin

⁹³³ Cevat Manav, a.g.e., s.399-404

toplam 2.900 TL olumsuz sapmanın gerçekleştiği mamul düzeltme ve satış artırma faaliyetini öngören B Projesi için de yapılması gerekir.

Tekdüzen Hesap Planı açısından ilgili dönemin başında ve sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| DB | <u>630 AR-GE GİDERLERİ</u> | 21.500 | |
| | 630.01. Standart Tutar | | |
| | <u>751 AR-GE YANSITMA HESABI</u> | | 21.500 |
| | 751 01 A Projesi 17.000 751 02 B Projesi 4.000 751 03 Amortisman 500 | | |
| | Arge Standart Tutarının Dönem Başında Yansıtılması | | |
| Dİ | <u>750 AR-GE GİDERLERİ</u> | 27.900 | |
| | 750.01. A Projesi 20.500 750.02. B Projesi 6.900 750.03. Amortisman 500 | | |
| | <u>İLGİLİ HESAPLAR</u> | | 27.900 |
| | Gerçekleşen AR-GE fiili tutarı | | |
| DS | <u>751 AR-GE YANSITMA HESABI</u> | 21.500 | |
| | 751 01 A Projesi 17.000 751 02 B Projesi 4.000 751 03 Amortisman 500 | | |
| | <u>752 AR-GE GİDER FARKLARI</u> | 6.400 | |
| | 752 01 A Projesi Olumsuz 3.500 752 02 B Projesi Olumsuz 2.900 | | |
| | <u>750 AR-GE GİDERLERİ</u> | | 27.900 |
| | 750.01. A Projesi 20.500 750.02. B Projesi 6.900 750.03. Amortisman 500 | | |
| | Arge Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Belirlenmesi | | |
| | | | |
| DS | <u>630 AR-GE GİDERLERİ</u> | 6.400 | |
| | 630.02. Olumsuz Sapma | | |
| | <u>752 AR-GE GİDER FARKLARI</u> | | 6.400 |
| | 752 01 A Projesi Olumsuz 3.500 752 02 B Projesi Olumsuz 2.900 | | |
| | Arge Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Yansıtılması | | |

433.62 PSDG Sapmaları

Bir hesap dönemi içinde oluşan fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile dönem içinde bütçelenmiş pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasındaki farka pazarlama, satış ve dağıtım giderleri sapması adı verilir. Fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin bütçelenmiş pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden büyük olması durumunda sapma olumsuz, fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin bütçelenmiş pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden

küçük olması durumunda sapma olumlu olacaktır. Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrıldığı bütçelenmiş tutarlar ile fiilen gerçekleşen pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin karşılaştırılmasına esnek bütçe denetimi adı verilir. Esnek bütçe denetiminde pazarlama, satış ve dağıtım giderleri toplam sapması bütçe ve kapasite sapması bileşenlerine ayrılarak incelenir.⁹³⁴

a) *Bütçe Sapması*: Fiili pazarlama, satış dağıtım giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş pazarlama, satış dağıtım giderleri arasındaki farka bütçe sapması denir ve aşağıdaki formüle göre hesaplanır;⁹³⁵

$$\text{PSDG Bütçe Sapması} = \text{Fiili PSDG} - \text{FİHİB PSDG}$$

Aşağıda pazarlama, satış dağıtım giderleri standartlarının belirlenmesinde kullanılan normal satış hacmine göre bütçelenmiş pazarlama, satış dağıtım giderleri ile değişken ve sabit pazarlama, satış dağıtım giderleri yükleme oranları gösterilmiştir.

| Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Esnek Bütçesi (Ocak Ayı) | |
|---|------------|
| Bütçelenmiş Satış Hacmi(TL) | 300.000 TL |
| Değişken PSDG (TL) | |
| Seyahat Giderleri (0.02 TL) | 6.000 TL |
| Satış Komisyonları (0.01 TL) | 3.000 TL |
| Reklam Giderleri (0.02 TL) | 6.000 TL |
| Taşıma Giderleri (0.05 TL) | 15.000 TL |
| Haberleşme Giderleri (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Toplam Değişken PSDG | 31.500 TL |
| Sabit PSDG | |
| Bölüm Ücretleri | 11.000 TL |
| Reklam giderleri | 3.000 TL |
| Haberleşme Giderleri | 500 TL |
| Bölüm Amortisman | 500 TL |
| Toplam Sabit PSDG | 15.000 TL |
| Toplam PSDG | 46.500 TL |
| Standart Değişken PSDG Yükleme Oranı (31.500TL/300.000 TL) | 0.105 TL |
| Standart Sabit PSDG Yükleme Oranı (15.000TL/300.000 TL) | 0.05 TL |
| Standart Toplam PSDG Yükleme Oranı (46.500TL/300.000 TL) | 0.155 TL |

İşletmede ilgili dönemde satış hacmi 250.000 TL ve fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ise 39.550 TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçe sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{PSDG Bütçe Sapması} = 39.550 - [15.000 + 0.105 (250.000\text{TL})]$$

$$\text{PSDG Bütçe Sapması} = 39.550 - 41.250 = -1.700 \text{ TL olumlu sapma}$$

⁹³⁴ Vasfi Haftacı, *İşletme Bütçeleri*, s. 129.

⁹³⁵ Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.295.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçe sapması aslında denetlenebilir sapma olup, fiili değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile fiili iş hacminde standart değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasındaki sapmadan kaynaklanır. Dolayısıyla bu sapma aşağıda gösterildiği şekilde de hesaplanabilir;

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken PSDG} - \text{FİHİB Değişken PSDG}$$

Fiili değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genellikle fiili ve standart sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasında fark olmadığı için dönemin fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden bütçelenmiş standart sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin düşülmesi sonucunda bulunur. Örnek işletmede fiili değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri aşağıdaki şekilde belirlenir;

$$\text{Fiili Değişken PSDG} = \text{Fiili PSDG} - \text{Bütçelenmiş Standart Sabit PSDG}$$

$$\text{Fiili Değişken PSDG} = 39.550 - 15.000 = 24.550 \text{ TL}$$

Bu durumda bütçe sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{PSDG Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken PSDG} - \text{FİHİB Değişken PSDG}$$

$$\text{PSDG Bütçe Sapması} = 24.550 - [(0.105 \times 250.000 \text{ TL})] = - 1.700 \text{ TL olumlu}$$

Bu olumsuz sapmanın değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri türleri düzeyinde çözümlenmesi gereklidir. Aşağıda varsayılan fiili değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri türleri ve fiili iş hacmi için bütçelenmiş değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri türleri ile sapmaları gösteren çözümlene tablosu gösterilmiştir;

| Değişken Gider Türleri | Fiili (TL) | FİHİB Değişken PSDG (TL) (Birim Değişken Gider x Fiili SATIŞ) | Sapma (TL) |
|-------------------------------|-------------------|--|-------------------|
| Seyahat Giderleri | 4.550 | 5.000 (0.02 TL x 250.000) | 450 |
| Satış Komisyonları | 2.150 | 2.500 (0.01 TL x 250.000) | 350 |
| Reklam Giderleri | 4.950 | 5.000 (0.02 TL x 250.000) | 50 |
| Taşıma Giderleri | 12.000 | 12.500 (0.05 TL x 250.000) | 500 |
| Haberleşme Giderleri | 900 | 1.250 (0.005 TL x 250.000) | 350 |
| TOPLAM | 24.550 | 26.250 (0,105 x 250.000) | 1.700 |

250.000 TL satış hacminde fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, bütçelenmiş pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin altında gerçekleşmiş ve olumlu sapmaya neden olmuştur.

b) Hacim Sapması: : Bu sapma, ulaşılamayan satış hacminden kaynaklanmaktadır. Bunun en başlıca nedeni, işletmenin ürünlerine yeterli talebin oluşturulamamasıdır. Hacim sapması sadece sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderleri için söz konusu olmaktadır. Hacim

sapmasının sıfır olması durumu ancak fiili satış hacminin bütçelenmiş satış hacmine eşit olması durumunda söz konusu olacaktır. Eğer fiili satış hacmi bütçelenmiş satış hacminin altında kalırsa yetersiz sabit pazarlama satış ve dağıtım gideri hesaplandığı için sapma olumsuz olacak, tersi durumda ise sapma olumlu olacaktır.

Hacim sapmasının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılır;

PSDG Hacim Sapması = Bütçelenmiş Sabit PSDG – Standart Olarak Tahakkuk Eden Sabit PSDG

Bu durumda pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

PSDG Hacim Sapması = 15.000 – [(15.000/ 300.000 TL) x 250.000 TL] = 2.500 TL olumsuz

Standart satış hacmi için bütçelenmiş sabit pazarlama, satış ve dağıtım gideri, fiili satış hacmi için standart olarak tahakkuk eden sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderinden fazla olduğu için sapma olumsuz olacaktır.

Aynı sonuca aşağıdaki formül yardımıyla da ulaşılır;

PSDG Hacim Sapması = $\left[\frac{\text{Bütçelenmiş Satış Hacmi}}{\text{Fiili Satış Hacmi}} - 1 \right] \times \text{Standart Sabit PSDG Yükleme Oranı}$

Bu durumda pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi de hesaplanır;

PSDG Hacim Sapması = (300.000 TL – 250.000 TL) x 0.05 TL = 2.500 TL olumsuz

Bütçelenmiş satış hacmi, fiili satış hacminden fazla olduğu için sapma olumsuz olarak hesaplanmıştır. Yani fiili satış hacmi 15.000 TL toplam bütçelenmiş sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderinin ancak 12.500 TL lik bölümü için hesaplanmıştır. 2.500 TL tutarındaki tahakkuk etmeyen olumsuz fark bu yüzden oluşmuştur.

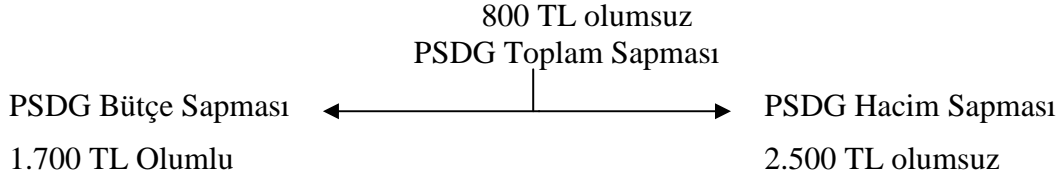
Olumsuz hacim sapması aynı zamanda bütçelenmiş pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile, fiili satış hacminde standart olarak tahakkuk eden pazarlama, satış ve dağıtım giderleri arasındaki farktır. Bu nedenle söz konusu sapmayı aşağıdaki şekilde de hesaplamak mümkündür;

PSDG Hacim Sapması = Bütçelenmiş PSDG – Standart Olarak Tahakkuk Eden PSDG

Bu durumda pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi de hesaplanır;

PSDG Hacim Sapması = [(15.000 + (0.105 x 250.000TL)] – [(0.155 x 250.000 TL)] = 2.500 TL olumsuz

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçe ve hacim sapmasının toplamı pazarlama, satış ve dağıtım giderleri toplam sapmasını verecektir;



Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri toplam sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

PSDG Toplam Sapması = Fiili PSDG - Standart Olarak Tahakkuk Eden PSDG

Bu durumda pazarlama, satış ve dağıtım giderleri toplam sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{PSDG Toplam Sapması} = 39.550 - [(0.155 \times 250.000 \text{ TL})] = 800 \text{ TL olumsuz}$$

Dönemde gerçekleşen fiili pazarlama, satış ve dağıtım giderleri standart olarak tahakkuk eden pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinden fazla olduğu için sapma olumsuz olarak hesaplanmıştır. Tekdüzen hesap planında pazarlama, satış ve dağıtım giderleri sapmaları bütçe ve hacim sapması şeklinde bölümlenmemiş, toplam sapma olarak dikkate alınmıştır. Ancak toplam sapmayı gösteren fark hesabına alt hesap açmak sureti ile bütçe ve hacim sapmalarını izlemek mümkündür.

Tekdüzen Hesap Planı açısından ilgili dönemin başında ve sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

| | | | |
|----|---|--------|--------|
| DB | <u>631 PSDG GİDERLERİ</u> 631.01. Standart Tutar 761 PSDG YANSITMA HESABI | 38.750 | |
| | PSDG Standart Tutarının Yansıtılması | | 38.750 |
| Dİ | 760 PSDG GİDERLERİ | 39.550 | |
| | <u>Aktif ve Pasif HESAPLAR</u> Gerçekleşen PSDG fiili tutarı | | 39.550 |

| | | | |
|----|--|--------|--------|
| DS | 761 PSDG YANSITMA HESABI | 38.750 | |
| | <u>762 PSDG GİDER FARKLARI</u> | 2.500 | |
| | 762 01 Hacim Sapması Olumsuz 2.500 TL | | |
| | 760 PSDG GİDERLERİ | | 39.750 |
| | <u>762 PSDG GİDER FARKLARI</u> | | 1.700 |
| | 762 02 Bütçe Sapması Olumlu 1.700 TL | | |
| | PSDG Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Belirlenmesi | | |
| DS | <u>762 PSDG GİDER FARKLARI</u> | 1.700 | |
| | 762 02 Bütçe Sapması Olumlu 1.700 TL | | |
| | <u>631 PSDG GİDERLERİ</u> | 800 | |
| | 631.02. Olumsuz Sapma | | 2.500 |
| | <u>762 PSDG GİDER FARKLARI</u> | | |
| | 762 01 Hacim Sapması Olumsuz 2.500 TL | | |
| | PSDG Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Yansıtılması | | |

433.63 Genel Yönetim Giderleri Sapmaları

Bir hesap dönemi içinde oluşan fiili genel yönetim giderleri ile dönem içinde bütçelenmiş genel yönetim giderleri arasındaki farka genel yönetim giderleri sapması adı verilir. Fiili genel yönetim giderlerinin bütçelenmiş genel yönetim giderlerinden büyük olması durumunda sapma olumsuz, fiili genel yönetim giderlerinin bütçelenmiş genel yönetim giderlerinden küçük olması durumunda sapma olumlu olacaktır. Genel yönetim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrıldığı bütçelenmiş tutarlar ile fiilen gerçekleşen genel yönetim giderlerinin karşılaştırılmasına esnek bütçe denetimi adı verilir. Esnek bütçe denetiminde genel yönetim giderleri toplam sapması bütçe ve kapasite sapması bileşenlerine ayrılarak incelenir.⁹³⁶

a) *Bütçe Sapması*: Fiili genel yönetim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel yönetim giderleri arasındaki farka bütçe sapması denir ve aşağıdaki formüle göre hesaplanır;

$$\text{GYG Bütçe Sapması} = \text{Fiili GYG} - \text{FİHİB GYG}$$

Aşağıda genel yönetim giderleri standartlarının belirlenmesinde kullanılan normal satış hacmine göre bütçelenmiş genel yönetim giderleri ile değişen ve sabit genel yönetim giderleri yükleme oranları gösterilmiştir.

⁹³⁶ Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, s. 134.

| Genel Yönetim Giderleri Esnek Bütçesi (Ocak Ayı) | |
|--|------------|
| Bütçelenmiş Satış Hacmi(TL) | 300.000 TL |
| Değişken GYG (TL) | |
| Seyahat Giderleri (0.03 TL) | 9.000 TL |
| Haberleşme Giderleri (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Bölüm Malzeme (0.005 TL) | 1.500 TL |
| Toplam Değişken GYG | 12.000 TL |
| Sabit GYG | |
| Bölüm Maaş ve Ücretleri | 30.000 TL |
| Haberleşme giderleri | 1.000 TL |
| Seyahat Giderleri | 2.000 TL |
| Temsil ve Ağır lama Giderleri | 1.000 TL |
| Personel Eğitim Giderleri | 10.000 TL |
| Sigorta Giderleri | 2.500 TL |
| Kira Gideri | 3.000 TL |
| Bölüm Amortisman | 1.500 TL |
| Toplam Sabit GYG | 51.000 TL |
| Toplam GYG | 63.000 TL |
| Standart Değişken GYG Yükleme Oranı (12.000TL/300.000 TL) | 0.04 TL |
| Standart Sabit GYG Yükleme Oranı (51.000TL/300.000 TL) | 0.17 TL |
| Standart Toplam GYG Yükleme Oranı (63.000TL/300.000 TL) | 0.21 TL |

İşletmede ilgili dönemde satış hacmi 250.000 TL ve fiili genel yönetim giderleri ise 62.580 TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda genel yönetim giderleri bütçe sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{GYG Bütçe Sapması} = 62.580 - [51.000 + 0.04 (250.000\text{TL})]$$

$$\text{GYG Bütçe Sapması} = 62.580 - 61.000 = 1.580 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Genel yönetim giderleri bütçe sapması aslında denetlenebilir sapma olup, fiili değişken genel yönetim giderleri ile fiili iş hacminde standart değişken genel yönetim giderleri arasındaki sapmadan kaynaklanır. Dolayısıyla bu sapma aşağıda gösterildiği şekilde de hesaplanabilir;

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken GYG} - \text{FİHİB Değişken GYG}$$

Fiili değişken genel yönetim giderleri, genellikle fiili ve standart sabit genel yönetim giderleri arasında fark olmadığı için dönemin fiili genel yönetim giderlerinden bütçelenmiş standart sabit genel yönetim giderlerinin düşülmesi sonucunda bulunur. Örnek işletmede fiili değişken genel yönetim giderleri aşağıdaki şekilde belirlenir;

$$\text{Fiili Değişken GYG} = \text{Fiili GYG} - \text{Bütçelenmiş Standart Sabit GYG}$$

$$\text{Fiili Değişken GYG} = 62.580 - 51.000 = 11.580 \text{ TL}$$

Bu durumda bütçe sapması aşağıdaki şekilde de hesaplanır;

$$\text{GYG Bütçe Sapması} = \text{Fiili Değişken GYG} - \text{FİHİB Değişken GYG}$$

$$\text{GYG Bütçe Sapması} = 11.580 - [(0.04 \times 250.000 \text{ TL})] = 1.580 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Bu olumsuz sapmanın değişken genel yönetim giderleri türleri düzeyinde çözümlenmesi gereklidir. Aşağıda varsayılan fiili değişken genel yönetim giderleri türleri ve fiili iş hacmi için bütçelenmiş değişken genel yönetim giderleri türleri ile sapmaları gösteren çözümleme tablosu gösterilmiştir;

| Değişken Gider Türleri | Fiili (TL) | FİHİB Değişken GYG (TL) (Birim Değişken Gider x Fiili SATIŞ) | Sapma (TL) |
|-------------------------------|-------------------|---|-------------------|
| Seyahat Giderleri | 8.500 | 7.500 (0.03 TL x 250.000) | (1.000) |
| Haberleşme Giderleri | 1.950 | 1.250 (0.005 TL x 250.000) | (700) |
| Bölüm Malzeme Giderleri | 1.130 | 1.250 (0.005 TL x 250.000) | 120 |
| TOPLAM | 11.580 | 10.000 (0,04 x 250.000) | 1.580 |

250.000 TL satış hacminde fiili genel yönetim giderleri, bütçelenmiş genel yönetim giderlerinin üstünde gerçekleşmiş ve olumsuz sapmaya neden olmuştur.

b) Hacim Sapması: : Bu sapma, ulaşılamayan satış hacminden kaynaklanmaktadır. Hacim sapması sadece sabit genel yönetim giderleri için söz konusu olmaktadır. Hacim sapmasının sıfır olması durumu ancak fiili satış hacminin bütçelenmiş satış hacmine eşit olması durumunda söz konusu olacaktır. Eğer fiili satış hacmi bütçelenmiş satış hacminin altında kalırsa yetersiz sabit genel yönetim gideri hesaplandığı için sapma olumsuz olacak, tersi durumda ise sapma olumlu olacaktır.

Hacim sapmasının hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılır;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = \text{Bütçelenmiş Sabit GYG} - \text{Standart Olarak Tahakkuk Eden Sabit GYG}$$

Bu durumda genel yönetim giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = 51.000 - [(51.000/ 300.000 \text{ TL}) \times 250.000 \text{ TL}] = 8.500 \text{ TL olumsuz}$$

Standart satış hacmi için bütçelenmiş sabit genel yönetim giderleri, fiili satış hacmi için standart olarak tahakkuk eden sabit genel yönetim giderlerinden fazla olduğu için sapma olumsuz olacaktır.

Aynı sonuca aşağıdaki formül yardımıyla da ulaşılır;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = \left[\frac{\text{Bütçelenmiş Satış Hacmi} - \text{Fiili Satış Hacmi}}{\text{Standart Sabit GYG Yükleme Oranı}} \right] \times \text{Standart Sabit GYG Yükleme Oranı}$$

Bu durumda genel yönetim giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi de hesaplanır;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = (300.000 \text{ TL} - 250.000 \text{ TL}) \times 0.17 \text{ TL} = 8.500 \text{ TL olumsuz}$$

Bütçelenmiş satış hacmi, fiili satış hacminden fazla olduğu için sapma olumsuz olarak hesaplanmıştır. Yani fiili satış hacmi, 51.000 TL toplam bütçelenmiş sabit genel yönetim giderinin ancak 42.500 TL lik bölümü için hesaplanmıştır. 8.500 TL tutarındaki tahakkuk etmeyen olumsuz fark bu yüzden oluşmuştur.

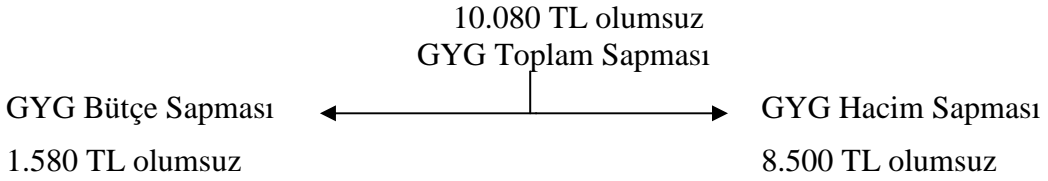
Olumsuz hacim sapması aynı zamanda bütçelenmiş genel yönetim giderleri ile, fiili satış hacminde standart olarak tahakkuk eden genel yönetim giderleri arasındaki farktır. Bu nedenle söz konusu sapmayı aşağıdaki şekilde de hesaplamak mümkündür;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = \text{Bütçelenmiş GYG} - \text{Standart Olarak Tahakkuk Eden GYG}$$

Bu durumda genel yönetim giderleri hacim sapması aşağıdaki gibi de hesaplanır;

$$\text{GYG Hacim Sapması} = [(51.000 + (0.04 \times 250.000\text{TL})) - [(0.21 \times 250.000 \text{ TL})] = 8.500 \text{ TL olumsuz}$$

Genel yönetim giderleri bütçe ve hacim sapmasının toplamı genel yönetim giderleri toplam sapmasını verecektir;



Genel yönetim giderleri toplam sapması aşağıdaki şekilde hesaplanır;

$$\text{GYG Toplam Sapması} = \text{Fiili GYG} - \text{Standart Olarak Tahakkuk Eden GYG}$$

Bu durumda genel yönetim giderleri toplam sapması aşağıdaki gibi hesaplanır;

$$\text{GYG Toplam Sapması} = 62.580 - [(0.21 \times 250.000 \text{ TL})] = 10.080 \text{ TL olumsuz}$$

Dönemde gerçekleşen fiili genel yönetim giderleri standart olarak tahakkuk eden genel yönetim giderlerinden fazla olduğu için sapma olumsuz olarak hesaplanmıştır. Tekdüzen hesap planında genel yönetim giderleri sapmaları bütçe ve hacim sapması şeklinde bölümlenmemiş, toplam sapma olarak dikkate alınmıştır. Ancak toplam sapmayı gösteren fark hesabına alt hesap açmak sureti ile bütçe ve hacim sapmalarını izlemek mümkündür.

Tekdüzen Hesap Planı açısından ilgili dönemin başında ve sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

| | | | |
|----|--|------------------|--------|
| DB | <u>632 GYG GİDERLERİ</u> 632.01. Standart Tutar 771 GYG YANSITMA HESABI GYG Standart Tutarının Yansıtılması | 52.500 | 52.500 |
| Dİ | 770 GYG GİDERLERİ <u>Aktif ve Pasif HESAPLAR</u> Gerçekleşen GYG fiili tutarı | 62.580 | 62.580 |
| DS | 771 PSDG YANSITMA HESABI <u>772 PSDG GİDER FARKLARI</u> 772 01 Hacim Sapması Olumsuz 8.500 TL 772 02 Bütçe Sapması Olumsuz 1.580 TL 770 GYG GİDERLERİ GYG Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Belirlenmesi | 52.500 10.080 | 62.580 |
| DS | <u>632 GYG GİDERLERİ</u> 632.02. Olumsuz Sapma <u>772 PSDG GİDER FARKLARI</u> 772 01 Hacim Sapması Olumsuz 8.500 TL 772 02 Bütçe Sapması Olumsuz 1.580 TL GYG Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Yansıtılması | 10.080 | 10.080 |

433.64 Finansman Giderleri Sapmaları

Finansman giderlerinin denetimi için durağan bütçe yapılması gerekir. Çünkü bu giderleri oluşturan unsurların belirli bir faaliyet hacmine bağlı olan değişken, bağlı olmayan sabit unsurları belirlenemez. Durağan bütçeyi oluşturan bütçe rakamlarının bir ay gibi kısa dönemler itibarıyla fiili tutarlar ile karşılaştırılması ve önemli farklılıkların çözümlenmesi gerekir. Aşağıda finansman gideri standartlarının belirlenmesinde kullanılan durağan bütçe rakamlarının aylık bölümü ile ilgili dönemde gerçekleşen fiili rakamların karşılaştırıldığı finansman gideri sapmalarını gösteren tablo verilmiştir;

| Finansman Giderleri Durağan Bütçe Denetimi | | | |
|--|------------------|------------------|--------------|
| | 1.ay (Bütçe) | 1.ay (Fiili) | Sapma |
| Uzun Süreli Finansman Giderleri (Ödeme planı belirli olan) | | | |
| Mali Borçlar Faiz Ödemeleri | 4.000 TL | 4.000 TL | ----- |
| Tahvil Faiz Ödemeleri | 2.000 TL | 2.000 TL | ----- |
| Ticari Borçlar Faiz Ödemeleri | 2.000 TL | 2.000 TL | ----- |
| Toplam Uzun Süreli Finansman Gideri | 8.000 TL | 8.000 TL | ----- |
| Kısa Süreli Finansman Giderleri (Nakit Bütçesi Gereksiniminden) | | | |
| Mali Borçlar Faiz Ödemeleri | 2.000 TL | 2.150 TL | (150) |
| Ticari Borçlar Faiz Ödemeleri | 6.000 TL | 5.500 TL | 500 |
| Toplam Kısa Süreli Finansman Gideri | 8.000 TL | 7.650 TL | 350 |
| Toplam Finansman Giderleri | 16.000 TL | 15.650 TL | 350 |

Uzun süreli borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin denetlenmesinde genellikle sapma rakamlarına rastlanmamaktadır. Çünkü bu krediler sözleşme aşamasında itfa tablosuna bağlanır ve vade dönemlerinde ödemeleri yapılır. Burada ortaya çıkabilecek sorun, ilgili vade döneminde işletmenin itfa yapabilme kabiliyetidir. Çünkü bu dönemde karşılaşılabilecek likidite sorunu yeni borçlanmaları beraberinde getirebilir, yeni borçlanmalar ise yeni finansman giderleri ortaya çıkarabilir. Finansman giderlerinin denetlenmesinde sapma rakamlarına genellikle kısa süreli borçlanmalara ilişkin bölümde rastlanır. Piyasa koşullarına göre sıkça değişkenlik gösteren çalışma sermayesi gereksiniminin belirlenmesi için kullanılan araç nakit bütçesidir. Nakit bütçesinde belirlenen çalışma sermayesi gereksinimleri için kullanılması planlanan kredi miktarına göre finansman giderleri gerçekleşen fiili finansman giderinin altında veya üstünde gerçekleşebilir. Burada üzerinde durulması gereken konu, çalışma sermayesi gereksiniminin hedeflenen şekilde gerçekleşmesidir. Eğer bu hedef gerçekleştirilirse ya olumlu sapma ya da piyasa faiz oranı değişkenliğinden dolayı artan borçlanma maliyetlerinden kaynaklanan olumsuz sapma ortaya çıkar. Yukarıda verilen örnekte işletmenin çalışma sermayesi ihtiyacı için yararlanılan mali borçlar için ödenen faiz, planlanandan yüksek gerçekleşmiş, yararlanılan ticari borçlar için ödenen faiz planlanandan altında kalmıştır. Toplamda finansman giderleri için olumlu sapma gözlenen bu işletmede nakit bütçesinin ilgili dönem için çalışma sermayesi hedefini gerçekleştirip gerçekleştirmediği incelenmelidir.

Tekdüzen Hesap Planı açısından ilgili dönemin başında ve sonunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilebilir.

| | | | |
|----|--|---------------------------------|--|
| DB | <u>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</u> 660.01. Standart Tutar <u>661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</u> 661.01. Standart Tutar <u>781 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> <u>YANSITMA HESABI</u> 781 01 Kısa Vadeli 8.000 781 02 Uzun Vadeli 8.000 Finansman Giderleri Standart Tutarının Dönem Başında Yansıtılması | 8.000 8.000 16.000 | |
| Dİ | <u>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> 780 01 Kısa Vadeli 7.650 780 02 Uzun Vadeli 8.000 <u>Aktif ve Pasif HESAPLAR</u> Gerçekleşen Finansman Gideri fiili tutarı | 15.650 15.650 | |
| DS | <u>781 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> <u>YANSITMA HESABI</u> 781 01 Kısa Vadeli 8.000 781 02 Uzun Vadeli 8.000 <u>780 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> 780 01 Kısa Vadeli 7.650 780 02 Uzun Vadeli 8.000 <u>782 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> <u>FARK HESABI</u> 782 01 Kısa Vadeli Olumlu 350 Finansman Giderleri Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Belirlenmesi | 16.000 15.650 350 | |
| DS | <u>782 FİNANSMAN GİDERLERİ</u> <u>FARK HESABI</u> 782 01 Kısa Vadeli Olumlu 350 <u>660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ</u> 660.03. Olumlu Sapma Finansman Giderleri Sapma Tutarlarının Dönem Sonunda Yansıtılması | 350 350 | |

433.65 Faaliyet Dışı Giderler Sapmaları

İşletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerinden dolayı sürekli olarak gerçekleşme olasılığı olan, komisyon giderleri, karşılık giderleri, kambiyo zararları, menkul kıymet satış zararları gibi olağan gider ve zararların ile olağan dışı gider ve zararların da genel iktisadilik denetimi gereğince durağan bütçeler yoluyla denetlenmeleri mümkündür.

Tekdüzen hesap planına göre oluştukları anda doğrudan ilgili sonuç hesaplarına fiili tutarları ile kaydedilen bu giderlerin bütçelenmiş ya da standart tutarlarının izlenmesi için ayrı

bir hesap grubu ya da ana hesap belirlenmemiştir. Muhasebeleştirilme anlamında standart maliyet uygulaması olmayan bu giderlerin genel iktisadilik denetimi için durağan bütçeler yoluyla faaliyet dışı giderleri oluşturan her bir ana hesap açısından denetlenmelerinde yarar olabilir.

Sözgelimi 654 Karşılık Giderleri Hesabında meydana gelen dikkat çekici artışlar dönemler itibariyle izlendiğinde, menkul kıymetlerde meydana gelen sürekli değer düşüklüğü kısa vadeli yatırım faaliyetlerinin başarısızlığına, tahsilatı şüpheli duruma düşen alacaklar için ayrılan ve artış gösteren karşılık giderleri alacakların tahsil kabiliyetinin zayıfladığına, veresiye satışların özenle takip edilmesi gerektiğine işaret edebilir.

Yine 655 Menkul Kıymet Satış Zararları Hesabında meydana gelen dikkat çekici artışlar, faiz geliri ve kâr payı sağlama faaliyetlerinin başarısızlıkla sonuçlandığına işaret edecek, 656 Kambiyo Zararları Hesabında meydana gelen dikkat çekici artışlar, yabancı paralı işlemlerde kur takibinde ve kur risklerinden korunma yöntemlerine önem verilmediğini gösterebilir.

44. UYGULAMA

440. Genel Açıklama

Uygulama bölümünde sanayi işletmesi olarak, kurulu işletmelerinden biri İzmit'te olan dünyanın en büyük naylon ve polyester iplik, kord bezi ve tek kord tedarikçisi olan Kordsa Global Sanayi İşletmesi seçilmiştir.

Uygulamada iktisadilik denetiminin özellikle gider denetimi bölümünün sanayi işletmelerinde ne şekilde uygulandığı belirlenmeye çalışılmıştır. Kordsa fabrikası muhasebe bölümünde yetkili kişilerle yapılan görüşmelerde ayrıca bir gelir denetimi uygulamasının olmadığı anlaşılmıştır. Bunun nedeni fabrikada üretim faaliyetinin müşterilerden gelen talepler doğrultusunda planlanması, üretimin bu siparişlere göre gerçekleştirilmesi, üretilen tüm mamullerin satılması ve stoklama yapılmamasıdır. Sektörünün öncü kuruluşlarından biri olan Kordsa fabrikası mamullerinin çoğunu bağlı olduğu grubun Lassa, Brisa gibi fabrikaları ile Goodyear, Michelin, Continental gibi uluslararası lastik fabrikalarına satmaktadır. Kordsa'nın müşterileri gelecek yıl için gereksinim duydukları malzemelerin sipariş bilgilerini genellikle yıl sonlarına doğru Kordsa'ya iletmekte, kısa zaman aralıklarıyla yapılan güncellemeler sonrasında üretim planlanmakta ve müşteri ihtiyacı kadar üretim yapılmaktadır. Yıllık satış bütçeleri alınan siparişlere göre düzenlenmekte, yıl içinde gerçekleşen satışlar, bütçelenmiş satışlardan miktar olarak fark göstermemektedir. Nadiren tutar olarak ortaya

çıkabilen fiyat sapmaları iç piyasadaki fiyat hareketliliğinden kaynaklanmaktadır. Üretim tam zamanında üretim felsefesiyle gerçekleştirilmesi ve siparişe dayalı olması, gelirlerin kapsamlı bir denetime tabi tutulmasını gerekli kılmamaktadır. Alınan bu bilgiler sonucunda Kordsa Fabrikasında gelir denetimi uygulamasına yer verilmemiştir.

Gider denetimi ile ilgili uygulamada Kordsa tercihinin öncelikli sebebi Sabancı Grubu üretim işletmelerinin üretim maliyetlerinin denetimine verdikleri önem ve bu denetimde standart maliyet yöntemini kullanıyor olmalarıdır.

Uygulamada öncelikle Kordsa Global'in genel bilgileri, ürün çeşitleri ve üretimin gerçekleştiği üretim safhalarının tanıtımı ele alınmış, daha sonra bu üretim safhalarından sadece biri üzerinde standart maliyet uygulamasına yer verilmiştir.

441. Kordsa Global A.Ş.

Kordsa'nın başarı öyküsü, 1973 yılında İzmit'teki Kordsa Türkiye Bez Fabrikası'nın kuruluşuyla başlamıştır. Geçen 35 yıl içerisinde, şirket stratejik alımlar ve Dupont gibi güçlü iş ortakları ile ortak girişimler vasıtasıyla, yıllar içerisinde küresel bir lider haline gelmiştir. Şirket bugün 5 kıtaya dağılmış, 10 ülkede yer alan 12 Fabrikası ve 5.000 kişiyi aşan işgücü ile küresel liderliğini devam ettirmektedir. Genel merkezi İstanbul'da bulunan Kordsa Global faaliyetlerini dört bölgede yürütmektedir.

- 1. Bölge (Avrupa, Ortadoğu, Afrika Bölgesi) : Bu coğrafyada Türkiye, Almanya, Mısır ve İran tesislerindeki üretimi ile şirket en büyük tedarikçi konumundadır. Bu bölgede Kordsa Global Türkiye, esas itibarıyla Avrupa ve Bağımsız Devletler Topluluğu pazarlarına hitap etmekte olup, tüm tesisler arasında en büyük ve entegre üretim merkezidir. Mısır ve İran'daki tesisler Afrika ve Ortadoğu pazarlarına hitap etmektedir.

- 2. Bölge (Kuzey Amerika Bölgesi): Kurulu tesis ABD.

- 3. Bölge (Güney Amerika Bölgesi): Kurulu tesis Brezilya, Arjantin.

- 4. Bölge (Asya Pasifik Bölgesi): Kurulu tesis Çin, Endonezya, Tayland.

Kordsa Global A.Ş.'nin %91,1 hissesi Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.'ye ait olup, kalan %8.9 hisse halka açık olup İMKB'de işlem görmektedir.

441. Ürünler ve Üretim Kapasiteleri

Lastik Takviye Malzemeleri ve Endüstriyel iplik pazarlarında faaliyet gösteren Kordsa Global A.Ş.'nin ürünleri;

- İplik,
- Kord Bezi,
- Endüstriyel Bez,
- Tek Kord

ürünlerinden oluşmaktadır.

- İplik:

Kordsa Global, dünya çapındaki yatırımları ile endüstriyel uygulamalar için yüksek kaliteli naylon ve polyester iplik üretmektedir. Naylon iplik ürün gamında üretilen Naylon 6.6 ve Naylon 6 iplikler poliamid malzemelerdir. Naylon 6.6 adipik asit ve HMD' den (hexamethylene diamine), Naylon 6 ise caprolactam'dan üretilmektedir. Polyester iplikler ise DMT (Dimethy Terephthalate) türevidir.

İpliklerin ilk madde olarak kullanıldığı başlıca uygulama alanlarına; kord bezi, endüstriyel bez, tek kord, emniyet kemeri gibi otomotiv tekstilleri, halat türleri ve balık ağıları örnek olarak gösterilebilir.

- Kord Bezi:

Kordsa Global, ileri teknolojiye sahip tesislerinde naylon 6, naylon 6.6 ve polyester iplikleri işleyerek çok çeşitli uygulamalara dönük kord bezi üretmektedir. Araç lastiğinin gövdesi, lastiğe mukavemet ve dayanıklılık veren kauçuklaştırılmış kord bezi katlarından meydana gelmektedir.

Kord bezinin ilk madde olarak kullanıldığı başlıca uygulama alanlarına; araç lastikleri, bisiklet lastikleri, hava körükleri ve otomotiv kauçuk parçaları örnek olarak gösterilebilir.

- Endüstriyel Bez

Kordsa Global, ileri teknolojiye sahip tesislerinde naylon 6, naylon 6.6 ve polyester iplikleri işleyerek çok çeşitli uygulamalara dönük endüstriyel bez üretmektedir.

Endüstriyel bezinin ilk madde olarak kullanıldığı başlıca uygulama alanlarına; çeşitli tiplerdeki malzemelerin bir yerden başka bir yere sürekli ve verimli bir şekilde aktarılmasında

kullanılan konveyör (taşıyıcı) bant bezleri, genel olarak lastik sektöründe chafer bezleri, tente ve branda gibi kaplama sektörü ile nakliye ve ambalaj sektöründe kullanılan diğer endüstriyel bezler örnek olarak gösterilebilir.

- Tek Kord

Kordsa Global, ileri teknolojiye sahip tesislerinde naylon 6, naylon 6.6 ve polyester iplikleri işleyerek çok çeşitli uygulamalara dönük tek kord üretmektedir.

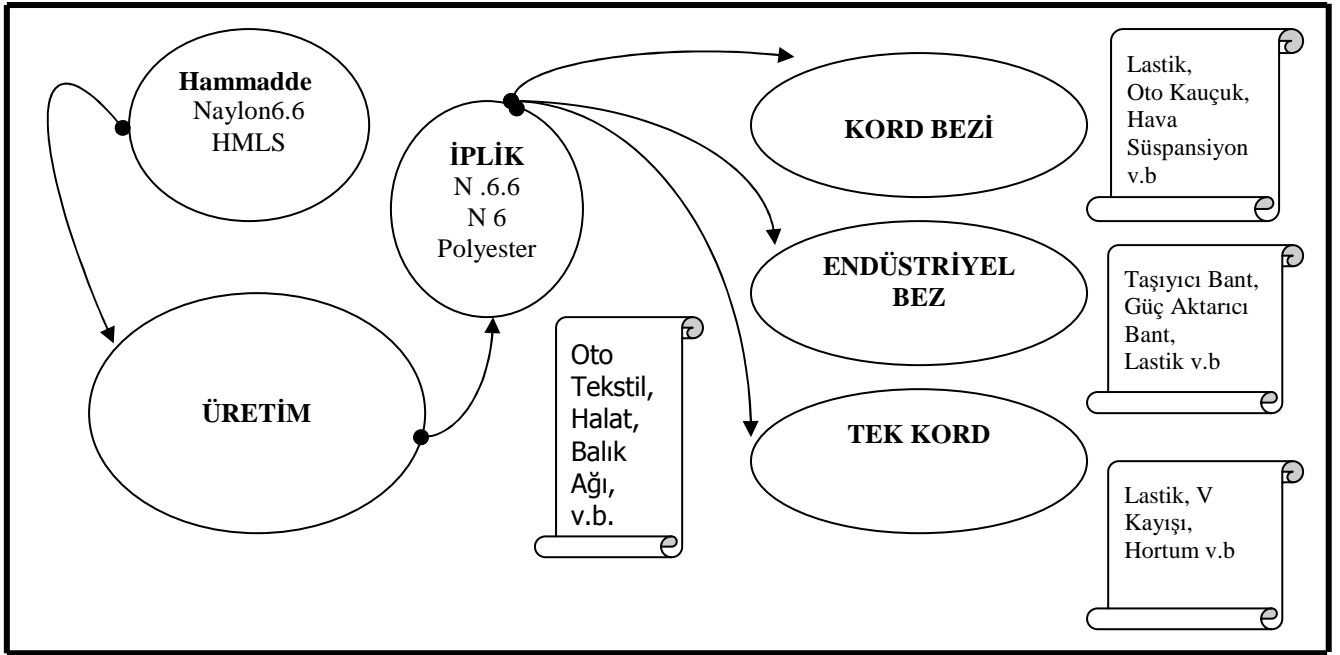
Tek kordun ilk madde olarak kullanıldığı başlıca uygulama alanlarına; V Kayışı gibi güç iletim sistemleri için üretilen ürünler, hortum, lastik ve kağıt keçe uygulamaları örnek olarak gösterilebilir.

Kordsa Global A.Ş. 10 ülke genelinde yukarıda ifade edilen ürünleri aşağıda gösterilmiş üretim kapasitelerine göre üretmektedir.

ÜRETİM KAPASİTELERİ (000 ton)

| ÜLKE | İPLİK | KORD BEZİ | ENDÜSTRİYEL BEZ | TEK KORD | TOPLAM |
|---------------|------------|------------|-----------------|----------|------------|
| Türkiye | 59 | 52 | 5 | -- | 116 |
| Mısır | 0 | 6 | -- | -- | 6 |
| İran | 0 | 10 | -- | -- | 10 |
| Almanya | 0 | 0 | -- | 4 | 4 |
| Amerika | 49 | 14 | -- | -- | 63 |
| Arjantin | 16 | 10 | -- | -- | 26 |
| Brezilya | 24 | 18 | -- | -- | 42 |
| Endonezya | 35 | 24 | -- | -- | 59 |
| Tayland | 0 | 18 | -- | -- | 18 |
| Çin | 3 | 0 | -- | -- | 3 |
| Toplam | 186 | 152 | 5 | 4 | 347 |
| % | 54 | 44 | 1 | 1 | 100 |

Aşağıda üretim süreci genel olarak gösterilmiştir.



Aşağıda ürünlerin dünya genelindeki üretim yerleri gösterilmiştir.

| KORDSA GLOBAL | | | |
|---|------------------------------------|---|--|
| 1.BÖLGE | 2.BÖLGE | 3.BÖLGE | 4.BÖLGE |
| KORDSA TÜRKİYE İplik (Polyester, N 6.6) Kord Bezi Endüstriyel Bez | KORDSA USA İplik (N 6.6) | KORDSA BRASİL İplik (Polyester, N 6.6) Kord Bezi | KORDSA CHINA İplik (N 6.6) |
| NİLE KORDSA MİSİR Kord Bezi | KORDSA USA Kord Bezi | KORDSA ARGENTİNA İplik (N 6.6) Kord Bezi | İNDOKORDSA TAYLAND Kord Bezi |
| KIAN KORDSA İRAN Kord Bezi | | | İNDOKORDSA ENDONEZYA İplik (Polyester, N 6.6) Kord Bezi |
| İTERKORDSA ALMANYA Tek Kord | | | |

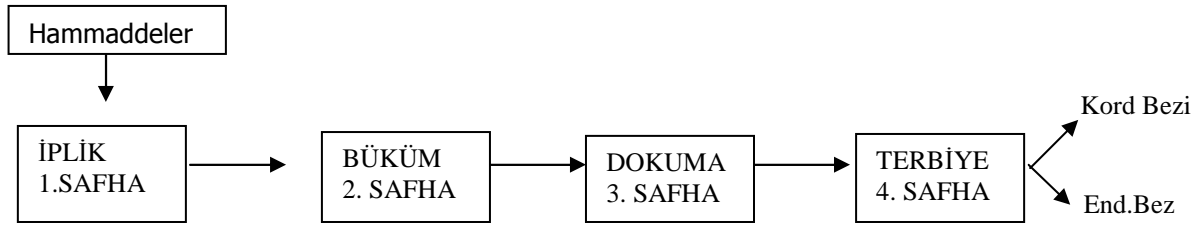
Kordsa Global, dünyada lastik sektörüne yönelik yüksek denye Naylon 6.6 iplik ve kord bezinde %40'a yakın Pazar payı ile 2007 yılında global liderliğini devam ettirmiştir. Yine bu sektörde yüksek denye HMLS polyester kord bezi pazarında %10 Pazar payı ile global anlamda önemli bir oyuncu olma özelliğini 2007 yılında da sürdürmüştür.

442. Üretim Safhaları ve İşlemler

Kordsa Global Türkiye/İzmit Fabrikasında İplik (Polyester, N 6.6), Kord Bezi, Endüstriyel Bez mamullerinin üretimi yapılmaktadır.

Üretim işlemi genel olarak dört üretim safhasında tamamlanmaktadır. İlk safha, çeşitli hammaddelerin işlenmesiyle elde edilen “İplik Safhası”dır. Bu safhada elde edilen ürünlerin bir kısmı doğrudan satılabildiği gibi büyük bir bölümü ikinci safha olan “Büküm Safhası”na geçmekte, bükme işlemine tabi tutulan iplikler, bu safhadan üçüncü safha olan “Dokuma Safhası”na aktarılmaktadır. Bu safhada bükülmüş iplikler dokuma tezgahlarında dokunarak son üretim safhası olan “Terbiye Safhası”na aktarılmaktadır. Terbiye safhasında müşteri isteklerine göre çeşitli karışımlarla terbiye edilen bezler mamul ambarına satış için aktarılırlar.

Genel olarak üretim safhaları aşağıdaki şekilde gösterilebilir;



KORDSA GLOBAL İZMİT FABRİKASI



Hat-3

Hat-1 Hat-2

Büküm & Dokuma (Kord Bezi)

Terbiye (Kord Bezi)

Büküm & Dokuma (Endüstriyel Bez)

Terbiye (Endüstriyel Bez)

PE İplik

NY İplik

K-1 K-3 K-4

T-1 T-2 T-5

K-2

T-3 T-4

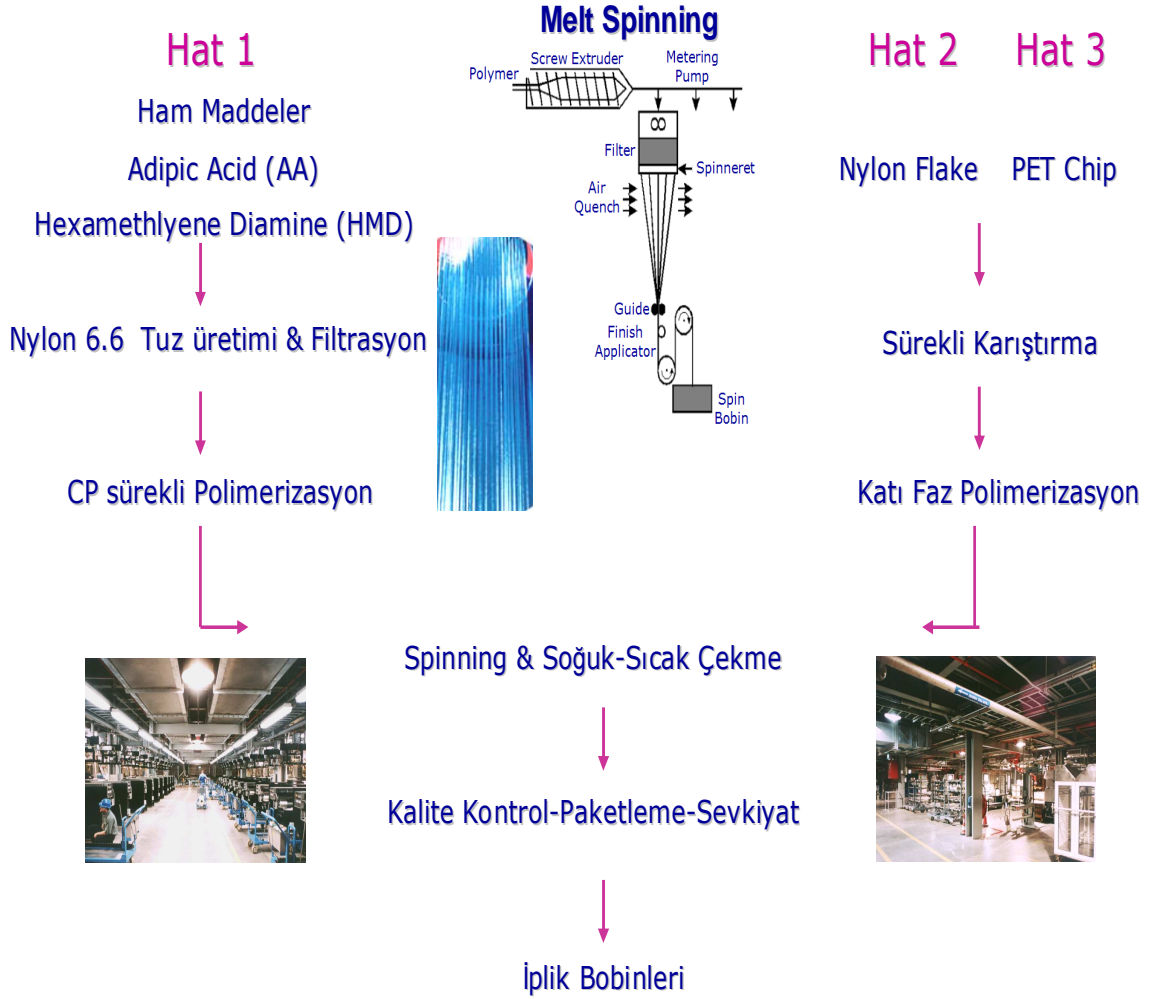
Korda Global İzmit Fabrikasında kurulu üretim yerlerinin fabrika alanı içerisindeki yerleşimi yukarıdaki resimde gösterilmiştir. Naylon İplik üretimi Hat 1 ve Hat 2 de gerçekleşmektedir. Hat 1 ve Hat 2 de üretilen naylon iplik, K1, K2 ve K3 tesislerinde kurulu büküm ve dokuma safhalarında işlem görmektedir. Naylon kord bezi, K1 ve K3'de üretilmektedir. K1 ve K3 de bükülerek dokunan naylon iplikler T1 ve T2 de terbiyelendikten sonra Naylon Kord Bezi olarak paketlenir. Naylon Endüstriyel Bez üretimi K2 tesislerinde gerçekleşir. K2 tesislerinde bükülerek dokunan naylon iplik T3 ve T4'de terbiyelendikten sonra Endüstriyel Bez olarak paketlenir.

Polyester İplik üretimi ise Hat 3'de gerçekleşmektedir. Polyester İplik Hat 3 de üretildikten sonra K4 üretim tesisinde, bu tesiste kurulu büküm ve dokuma safhalarında işlem görerek T5 terbiye safhasına aktarılmakta ve polyester kord bezine dönüşmektedir.

Naylon iplik üretiminin yapıldığı Hat 1'de Kordsanın eski üretim teknolojisi kullanılarak hammaddeler, Adibic Asit (AA) ve Hexamethylene Diamine (HMD) den elde edilen bir karışımla akışkan hale getirilir, filtrasyon ve polimerizasyon işlemlerinden sonra çekilerek iplik bobinlerine sarılır ve paketlenir.

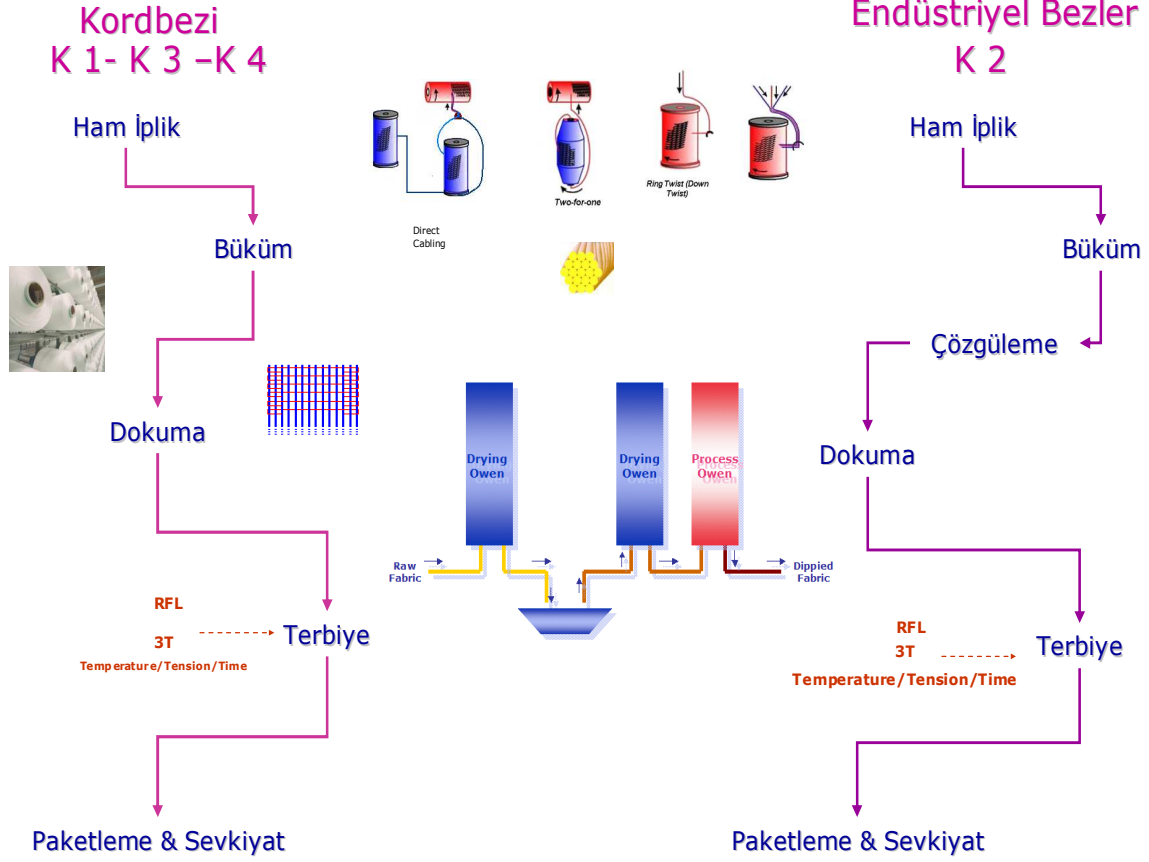
Kapasite artırımı için kurulmuş olan Hat 2'de Naylon Flake ve Hat 3'de Pet Chip malzemeleri yeni teknoloji kullanımı ile sürekli karıştırılıp ısı ile eritilmekte ve böylece Hat 1 deki tuz üretimi safhası ortadan kalkmaktadır. Katı faz polimerizasyon işlemlerinden sonra çekilerek iplik bobinlerine sarılır ve paketlenir. Aşağıda iplik üretimi gösterilmiştir.

Endüstriyel İplik Üretimi



İplik safhasından elde edilen iplik bobinleri K1, K2, K3 ve K4 tesislerinde aşağıdaki şekilde gösterilen üretim işlemlerine tabi tutulup kord bezi ve endüstriyel bez haline dönüştürülerek satışa hazır mamuller haline gelmektedirler. Kord bezi ve endüstriyel bez ürünlerinin üretim şeması genel olarak aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir.

Kord Bezi & Endüstriyel Bez Üretimi



443. Üretim Maliyetinin Hesaplanması ve Sapma Çözümlemesi

Kordsa Global İzmit Fabrikasında üretim maliyetlerinin kolaylıkla hesaplanması ve denetlenmesi amacıyla standart maliyet yöntemi SAP/CO (Standart İşletme Prosedürü ve Kontrol) adı verilen bir entegre bilgisayar programı aracılığı ile gerçekleştirilmektedir.

Bu başlık altında üretim maliyetinin denetlenmesi amacıyla kullanılan ve çalışma prensibi diğer safhalarda da aynı olan standart maliyet yöntemi sadece iplik üretim safhası için ele alınmış ve bunun için Hat 1 tesislerinde üretilen naylon iplik için standart maliyet ve fiili maliyet hesaplamaları yapılmıştır.

Aşağıda standart maliyet yöntemi temelli SAP/CO programını temel çalışma ilkeleri anlatılmıştır;

Bu program ile mali metotlar çerçevesinde, üretimin zamanında ve doğru bir biçimde maliyetlendirilmesi, satış fiyatının belirlenmesine yönelik standart birim maliyetlerin hesaplanması, gerçek fiili maliyetler ile doğru kârlılıkları ve verimsizlikleri tespit edecek

raporların hazırlanıp yönetimin doğru kararlar almasına yönelik çalışmaların yapılması amaçlanmaktadır.

Aşağıda SAP/CO programında yer alan bazı tanımlar yer almaktadır;

Ürün ağacı: Belirli bir ölçekteki mamul veya yarımamulü oluşturan bileşenlerin çeşit ve miktarını içeren ve standart maliyet hesaplamasına temel olan üretim reçetesidir.

İşyeri: İşin yapıldığı birimdir.

İşplanı: İş planı işin hangi operasyonlardan geçeceği, bu operasyonların hangi iş yerinde yapılacağı, hangi faaliyetlerin tüketileceği vb. bilgileri içeren plandır.

Aktivite: Belirli bir ölçekteki mamul veya yarımamulün maliyetini oluşturan mal ve hizmet maliyetlerinden ürün ağacı dışından kalan her türlü maliyet elemanlarıdır.

Standart fiyat: Bütçe ve ürün ağaçlarını referans alarak hesaplanan ve sistemin yürümesi için gerekli olan geçici maliyettir.

Shop floor sistemi: İşletmelerin anlık fiili üretim verilerinin (fiili üretim zamanı, fiili üretim birimi, fiili enerji tüketimi vb) alındığı sistemdir.

Esas üretim masraf yeri: Üretimin bizzat yapıldığı, işyeri ve işplanlarının tanımlı olduğu, aktivite miktarlarının oluştuğu masraf yerleridir.

Yardımcı üretim masraf yeri: Üretim yapmak amacıyla değil üretim yapılan masraf yerlerine hizmet etmek amacıyla oluşturulan üzerinde topladığı masrafları diğer yardımcı üretim masraf yerleri, esas üretim masraf yerleri ya da genel yönetim masraf yerlerine masraf dağıtımını vasıtasıyla aktaran ve dönem sonunda kendi üzerinde masraf kalmayan enerji, bakım onarım gibi masraf yerleridir.

CO-1: SAP - Masraf yeri muhasebesi

Üretim maliyetlendirme ve kontrol sistemi SAP/CO Muhasebe Müdürlüğü sorumluluğundadır. Ay içerisindeki üretim, satılan malın maliyeti ve stok hesaplarındaki kayıtlar standart fiyatlı olarak teyit verildiği anda otomatik olarak gerçekleşmektedir.

Her ay standart ve fiili maliyetler arasındaki varyansın minimum olmasını sağlamak amacıyla standart maliyetler hesaplanıp onaylanır. Her ay 1. günü 00:00'da toplu standart maliyetin onaylanması gerektiği için öncesinde hesaplanmış olması gerekmektedir. Toplu standart maliyet hesaplanıp onaylanmazsa sistem bir önceki ayın standart maliyetleriyle işlemeye devam eder.

Standart maliyetlendirme masraf yeri muhasebesi sistemine girilen masraf yeri bütçeleri ile birlikte sistemde bütçe döneminde ilgili masraf yeri sorumlularından alınarak tanımlanmış olan dağıtım anahtarı; işyeri, işplanı, ürün ağacı ve aktivite miktarlarını kullanarak yapılmaktadır.

Öncelikle üretim masraf yerlerine bütçede belirlenmiş olan masrafların ve aktivite miktarlarının girilmiş olduğu kontrol edilir.

Yardımcı üretim masraf yerlerinde girilmiş olan giderler masraf dağıtım yapılarak diğer masraf yerlerine dağıtılır. Böylece yardımcı üretim masraf yerlerinin bakiyesinin 0 olduğu ilgili CO raporlarından kontrol edilir.

Esas üretim masraf yerlerinde toplanmış olan masraflar aktiviteler bazında ayrıştırılır ve aktivite birim fiyatları belirlenir.

Toplu standart maliyet çalıştırma ekranından iki önceki ay referans alınarak yeni ay için maliyet hesaplama varyantı yaratılır. Maliyet hesaplanır.

Ayın 1. günü saat 00:00'da MM döneminin açılması ve toplu standart maliyetlerin onaylanması için SAP sisteminde iş emri yaratılır.

Fiili maliyetlendirme işlemleri; kısaca yıllık bütçeden hareketle ya da geçmiş dönemin fiili kayar ortalama fiyatları ile standart olarak oluşmuş maliyetin düzeltilip güncellenmesi ve bu düzeltmelerin ilgili hesaplara aktarılması şeklinde tanımlanabilir.

Fiili maliyetlendirme sisteminde, üretim maliyetlendirme işleminde shoop floor sisteminden alınan fiili aktivite zamanları, miktarları ve CO-1 modülünden alınan fiili üretim masrafları kullanılır.

Bakım masraf yerleri tarafından dönem içerisinde yapılan bakım-onarım masrafları bakım siparişleri vasıtasıyla ilgili masraf yerlerine yüklenir.

Yardımcı üretim masraf yerlerindeki aylık giderler bütçede tespit edilen dağıtım anahtarına göre şelale yöntemiyle esas üretim masraf yerlerine ve genel yönetim masraf yerlerine dağıtım yapılır. İlgili dağıtım anahtarı her yıl bütçe döneminde ilgili masraf yerleri sahipleriyle görüşülerek güncellenir.

Shoop floor'dan gelen aktiviteler (iplik işletmelerinde toplam üretim miktarı, bez işletmelerinde ise direkt işçilik süresi nispetinde) belirlenir.

Esas üretim masraf yerlerinde toplanan giderler amortisman, direkt işçilik, endirekt işçilik, enerji, bakım, ambalaj, sigorta, genel üretim gideri adıyla adlandırılan aktivitelere ayrıştırılır ve ilgili aktivite miktarlarına bölünmek suretiyle aktivite birim fiyatları hesaplanır.

Tüm maliyet tutarları mamul, aramamul ya da yarımamuller üzerine verilmekte olup çıkan telefler bu sistemin dışında tutulmaktadır. Telefler maliyetsiz olarak takip edilmektedir.

HAT 1 TESİSLERİNDE ÜRETİLEN NAYLON İPLİK İÇİN STANDART MALİYET HESAPLAMASI:

Hat 1 üretim tesislerinde hammaddeler, Adibic Asit (AA) ve Hexamethylene Diamine (HMD) den elde edilen bir karışımla akışkan hale getirilir, filtrasyon ve polimerizasyon işlemlerinden sonra çekilerek iplik bobinlerine sarılır ve paketlenir.

Hat 1’de naylon iplik üretimi için ilki 711 kodlu tuz hazırlama safhası, ikincisi 712 kodlu polimer üretim safhası, üçüncüsü 713 kodlu iplik paketleme safhası olan üç alt safha söz konusudur.

Aşağıda belirli bir ölçekte naylon iplik üretimi için standartlaştırılmış malzeme miktarlarının yer aldığı ürün ağacı ile safhalar için standartlaştırılmış aktivite giderlerinin standartlarının hesaplanması örneklendirilmiştir.

Malzeme Miktar ve Fiyat Standardı:

10.000 kg 1100151 kodlu iplik üretimi için gerekli malzemelerin çeşit ve miktarını içeren ve standart maliyet hesaplamasına temel olan üretim reçetesi aşağıda gösterilmiştir.

| İPLİK ÜRÜN AĞACI | | | | | | |
|------------------|-----------|-------------------|-------|----|-------------|----|
| Ürün | 1100151 | NY 1400 K 728 | | | | |
| Üretim yeri | HAT1 | Kordsa Global A.Ş | | | | |
| Alt.ürün ağacı | 1 | | | | | |
| Taban miktarı | 10.000 kg | | | | | |
| | | | | | 1kg ip için | |
| Kalem | 100 | Hammadde1 | 6.200 | kg | 0,62 | kg |
| Kalem | 200 | Hammadde2 | 4.970 | kg | 0,497 | kg |
| Kalem | 300 | Yardımcı1 | 100 | kg | 0,01 | kg |
| Kalem | 400 | Yardımcı2 | 20 | kg | 0,002 | kg |
| Kalem | 500 | Yardımcı3 | 10 | kg | 0,001 | kg |
| Kalem | 600 | Yardımcı4 | 5 | kg | 0,0005 | kg |
| Kalem | 700 | Yardımcı5 | 4,00 | kg | 0,0004 | kg |
| Kalem | 800 | Yardımcı6 | 6 | kg | 0,0006 | kg |

İki ay öncesinin fiili birim malzeme fiyatları ilgili dönemin standart birim malzeme fiyatları olarak onaylanmaktadır. Böylece yukarıdaki ürün ağacı yardımı ile 1 kg iplik standart ürün ağacı maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanır;

| İPLİK ÜRÜN AĞACI | | | | | | |
|------------------|-----------|-------------------|-------|---------------------|------------------|--------------------------|
| Ürün | 1100151 | NY 1400 K 728 | | | | |
| Üretim yeri | HAT1 | Kordsa Global A.Ş | | | | |
| Alt.ürün ağacı | 1 | | | | | |
| Taban miktarı | 10.000 kg | | | | | |
| | | | Kg | St.Br.Fiyat (TL/Kg) | 1kg ip için (kg) | 1kg ip için Maliyet (TL) |
| Kalem | 100 | Hammadde1 | 6.200 | 3,2 | 0,62 | 1,984 |
| Kalem | 200 | Hammadde2 | 4.970 | 2 | 0,497 | 0,994 |
| Kalem | 300 | Yardımcı1 | 100 | 50 | 0,01 | 0,5 |
| Kalem | 400 | Yardımcı2 | 20 | 5 | 0,002 | 0,01 |
| Kalem | 500 | Yardımcı3 | 10 | 10 | 0,001 | 0,01 |
| Kalem | 600 | Yardımcı4 | 5 | 20 | 0,0005 | 0,01 |
| Kalem | 700 | Yardımcı5 | 4,00 | 12,5 | 0,0004 | 0,005 |
| Kalem | 800 | Yardımcı6 | 6 | 24 | 0,0006 | 0,0144 |
| Toplam | | | | | | 3.5274 |

Bu üretim reçetesi dikkate alınarak gerçekleşen fiili üretim miktarının standart ürün ağacı maliyeti hesaplanacaktır.

Şekillendirme (Aktivite) Standartları:

Belirli bir ölçekteki mamul veya yarımamulün maliyetini oluşturan mal ve hizmet maliyetlerinden ürün ağacı dışından kalan ve muhasebe yazımında dolaysız işçilik ve GÜG toplamı olarak şekillendirme kavramı ile tanımlanan dolaysız işçilik, dolaylı işçilik, dolaylı malzeme, enerji, bakım onarım, sigorta, amortisman ve diğer GÜG gibi maliyet unsurları SAP programında aktivite olarak adlandırılmaktadır. Bu aktivitelerin standart maliyetleri Hat 1 üretim kapasitesine göre bütçelenmiş tutarlar üzerinden belirlenmektedir. Hat 1 üretim kapasitesi ölçü birimi kg olup, 600.000 kg/ay (600 ton/ay) olarak belirlenmiştir. Bu bütçelenmiş tutarlar aylık üretim bütçesi verilerinden hareketle, üç alt üretim safhalarına ya doğrudan aktarılmakta, ya da dolaylı olanlar yardımcı üretim masraf yerlerinden kademeli dağıtım yöntemine göre dağıtılmaktadır. Bu dağıtım sonunda üç alt üretim safhasında biriken bütçelenmiş aktivite giderleri Hat 1 aylık üretim kapasitesine oranlanarak her alt safha için birim başına standart aktivite giderleri hesaplanmaktadır. Aşağıda üç alt üretim safhası için aktivite giderlerinin 1kg iplik üretimi başına düşen standart paylarının hesaplanması gösterilmiştir;

TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711:

| | | AKTİVİTELER | Bütçelenmiş Tutar(TL) | Kapasite(kg) | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) |
|----------------------------------|----|------------------|--------------------------|----------------|-----------------------------|
| TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711 | 20 | Amortisman | 60.000 | 600.000 | 0,1 |
| | 21 | Bakım Onarım | 12.000 | 600.000 | 0,02 |
| | 22 | Doğalgaz | 90.000 | 600.000 | 0,15 |
| | 23 | Direkt İşçilik | 60.000 | 600.000 | 0,1 |
| | 24 | Endirekt İşçilik | 30.000 | 600.000 | 0,05 |
| | 25 | Enerji | 108.000 | 600.000 | 0,18 |
| | 26 | Malzeme | 12.000 | 600.000 | 0,02 |
| | 27 | Sigorta | 24.000 | 600.000 | 0,04 |
| | 28 | Diğer GÜG | 24.000 | 600.000 | 0,04 |
| | | | TOPLAM | 420.000 | 600.000 | 0,7 |

POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712:

| | | AKTİVİTELER | Bütçelenmiş Tutar(TL) | Kapasite(kg) | St.Güg YO(TL/kg) |
|-----------------------------------|----|------------------|--------------------------|----------------|---------------------|
| POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712 | 29 | Amortisman | 108.000 | 600.000 | 0,18 |
| | 30 | Bakım Onarım | 24.000 | 600.000 | 0,04 |
| | 31 | Doğalgaz | 60.000 | 600.000 | 0,1 |
| | 32 | Direkt İşçilik | 120.000 | 600.000 | 0,2 |
| | 33 | Endirekt İşçilik | 90.000 | 600.000 | 0,15 |
| | 34 | Enerji | 144.000 | 600.000 | 0,24 |
| | 35 | Malzeme | 24.000 | 600.000 | 0,04 |
| | 36 | Sigorta | 30.000 | 600.000 | 0,05 |
| | 37 | Diğer GÜG | 30.000 | 600.000 | 0,05 |
| | | | TOPLAM | 630.000 | 600.000 | 1,05 |

İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713:

| | | AKTİVİTELER | Bütçelenmiş Tutar(TL) | Kapasite(kg) | St.Güg YO(TL/kg) |
|------------------------------------|----|------------------|--------------------------|----------------|---------------------|
| İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713 | 38 | Ambalaj | 30.000 | 600.000 | 0,05 |
| | 39 | Amortisman | 36.000 | 600.000 | 0,06 |
| | 40 | Bakım Onarım | 24.000 | 600.000 | 0,04 |
| | 41 | Doğalgaz | 12.000 | 600.000 | 0,02 |
| | 42 | Direkt İşçilik | 6.000 | 600.000 | 0,01 |
| | 43 | Endirekt İşçilik | 6.000 | 600.000 | 0,01 |
| | 44 | Enerji | 30.000 | 600.000 | 0,05 |
| | 45 | Malzeme | 25.200 | 600.000 | 0,042 |
| | 46 | Sigorta | 18.000 | 600.000 | 0,03 |
| | 47 | Diğer GÜG | 7.200 | 600.000 | 0,012 |
| | | TOPLAM | 194.400 | 600.000 | 0,324 |

Standart Maliyet Kartı:

Aşağıda 1100151 kodlu iplik ürünün 1 kg'ı için standart maliyet tablosu verilmiştir.

| STANDART MALİYET KARTI | | | | | |
|---|------------------------|-------------------------------|---------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| HAT 1 /1100151 kodlu iplik | | | | | |
| ÜRÜN AĞACI STANDART MALİYETİ | | | | 1kg ip için (kg) | 1kg ip için Maliyet (TL/kg) |
| | Kalem | 100 | Hammadde1 | 0,62 | 1,984 |
| | Kalem | 200 | Hammadde2 | 0,497 | 0,994 |
| | Kalem | 300 | Yardımcı1 | 0,01 | 0,5 |
| | Kalem | 400 | Yardımcı2 | 0,002 | 0,01 |
| | Kalem | 500 | Yardımcı3 | 0,001 | 0,01 |
| | Kalem | 600 | Yardımcı4 | 0,0005 | 0,01 |
| | Kalem | 700 | Yardımcı5 | 0,0004 | 0,005 |
| | Kalem | 800 | Yardımcı6 | 0,0006 | 0,0144 |
| | Toplam | | | | 3.5274 |
| TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711 | | Bütçelenmiş Tutar (TL) | Kapasite(kg) | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | |
| | TOPLAM AKTİVİTE | 420.000 | 600.000 | 0,7 | |
| POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712 | | Bütçelenmiş Tutar (TL) | Kapasite(kg) | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | |
| | TOPLAM AKTİVİTE | 630.000 | 600.000 | 1,05 | |
| İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713 | | Bütçelenmiş Tutar (TL) | Kapasite(kg) | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | |
| | TOPLAM AKTİVİTE | 194.400 | 600.000 | 0,324 | |
| 1 kg ip için Toplam Standart Maliyet | | | | | 5,6014 |

Standart Üretim Maliyetinin Hesaplanması:

Hat 1 üretim teslerinde ilgili ayda 1100151 kodlu iplik ürününden 500.000 kg/ay (500 ton/ay) üretilmiştir. Bu üretim miktarı için standart maliyetler ürün ağacı maliyetleri ve aktivite giderleri için aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

| İPLİK ÜRÜN AĞACI STANDART MALİYET | | | | |
|-----------------------------------|--|---------------------------------------|------------------------|--------------------|
| ÜRÜN | 1100151 | | | |
| Üretim yeri | HAT 1 | | | |
| Alt.ürün ağacı | 1 | | | |
| Fiili Üretim | 500.000 kg | | | |
| | (10.000 Kg İp için) Standart Miktar | 500.000 kg İp için Gerekli Malzeme | St.Br.Fiyat (TL/KG) | St.Maliyet (TL) |
| Hammadde1 | 6.200 | 310.000 | 3,2 | 992.000 |
| Hammadde2 | 4.970 | 248.500 | 2 | 497.000 |
| Yardımcı1 | 100 | 5.000 | 50 | 250.000 |
| Yardımcı2 | 20 | 1.000 | 5 | 5.000 |
| Yardımcı3 | 10 | 500 | 10 | 5.000 |
| Yardımcı4 | 5 | 250 | 20 | 5.000 |
| Yardımcı5 | 4 | 200 | 12,5 | 2.500 |
| Yardımcı6 | 6 | 300 | 24 | 7.200 |
| | | | TOPLAM | 1.763.700 |
| | | | Üretim (kg) | 500.000 |
| | | | Birim TL/KG | 3,5274 |

| TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711 | | AKTİVİTELER | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | Fiili Kapasite(kg) | St. Aktivite Maliyeti (TL) |
|---------------------------|---------------|------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| | 20 | Amortisman | 0,1 | 500.000 | 50.000 |
| | 21 | Bakım Onarım | 0,02 | 500.000 | 10.000 |
| | 22 | Doğalgaz | 0,15 | 500.000 | 75.000 |
| | 23 | Direkt İşçilik | 0,1 | 500.000 | 50.000 |
| | 24 | Endirekt İşçilik | 0,05 | 500.000 | 25.000 |
| | 25 | Enerji | 0,18 | 500.000 | 90.000 |
| | 26 | Malzeme | 0,02 | 500.000 | 10.000 |
| | 27 | Sigorta | 0,04 | 500.000 | 20.000 |
| | 28 | Diğer GÜG | 0,04 | 500.000 | 20.000 |
| | TOPLAM | | 0,7 | 500.000 | 350.000 |

| POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712 | | AKTİVİTELER | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | Fiili Kapasite(kg) | St. Aktivite Maliyeti(TL) |
|----------------------------|---------------|------------------|-----------------------------|-----------------------|------------------------------|
| | 29 | Amortisman | 0,18 | 500.000 | 90.000 |
| | 30 | Bakım Onarım | 0,04 | 500.000 | 20.000 |
| | 31 | Doğalgaz | 0,1 | 500.000 | 50.000 |
| | 32 | Direkt İşçilik | 0,2 | 500.000 | 100.000 |
| | 33 | Endirekt İşçilik | 0,15 | 500.000 | 75.000 |
| | 34 | Enerji | 0,24 | 500.000 | 120.000 |
| | 35 | Malzeme | 0,04 | 500.000 | 20.000 |
| | 36 | Sigorta | 0,05 | 500.000 | 25.000 |
| | 37 | Diğer GÜG | 0,05 | 500.000 | 25.000 |
| | TOPLAM | | 1,05 | 500.000 | 525.000 |

| İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713 | | AKTİVİTELER | Standart GÜG Y.O.(TL/kg) | Fiili Kapasite(kg) | St. Aktivite Maliyeti |
|-----------------------------|---------------|------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|
| | 38 | Ambalaj | 0,05 | 500.000 | 25.000 |
| | 39 | Amortisman | 0,06 | 500.000 | 30.000 |
| | 40 | Bakım Onarım | 0,04 | 500.000 | 20.000 |
| | 41 | Doğalgaz | 0,02 | 500.000 | 10.000 |
| | 42 | Direkt İşçilik | 0,01 | 500.000 | 5.000 |
| | 43 | Endirekt İşçilik | 0,01 | 500.000 | 5.000 |
| | 44 | Enerji | 0,05 | 500.000 | 25.000 |
| | 45 | Malzeme | 0,042 | 500.000 | 21.000 |
| | 46 | Sigorta | 0,03 | 500.000 | 15.000 |
| 47 | Diğer GÜG | 0,012 | 500.000 | 6.000 | |
| | TOPLAM | | 0,324 | 500.000 | 162.000 |

Muhasebeleştirme:

İlgili dönem gerçekleşen üretimin standart maliyetleri yansıtma hesapları aracılığı ile 151 Yarımamuller Üretim Hesabına aktarılmaktadır. 500.000 kg (500 ton/ay) üretilen 1100151 kodlu iplik ürünün standart maliyetinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır;

| | | | |
|----|---|-----------|-----------|
| DS | <u>151 YARI MAMULLER ÜRETİM</u> 151.01. 1100151 Kodlu İplik <u>711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME</u> <u>GİDERLERİ YANSITMA HESABI</u> <u>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u> <u>YANSITMA HESABI</u> 731.01. 711 Tuz Hazırlama 350.000 731.02. 712 Polimer Üretim 525.000 731.03. 713 İplik Paketleme 162.000 İlgili Dönem Standart Maliyetlerinin Üretim Hesabına Aktarılması | 2.800.700 | |
| | | | 1.763.700 |
| | | | 1.037.000 |

Sapmaların Belirlenmesi:

Hat 1 üretim tesislerinde ilgili ayda 1100151 kodlu iplik ürününden 500.000 kg/ay (500 ton/ay) üretilmiştir. Bu üretim miktarı için fiili maliyetler ve standart maliyetlerden sapmaları ürün ağacı maliyetleri ve aktivite giderleri için aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. Standart maliyet yöntemi temelli SAP/CO programını Kordsa fabrikası sadece toplam sapmaların birim düzeyinde belirlenmesi için kullanılmaktadır. Ayrıca sapma analizi yapılmamaktadır. Olumsuz sapmalar %10 kabul edilebilir düzeyde değerlendirilmekte, %10'un üzerinde gerçekleşen olumsuz sapmalar için ayrıca maliyet denetimi yapılmaktadır.

| İPLİK ÜRÜN AĞACI | | | | | | |
|------------------|-----------------------------|---------------------------|-----------------------|--------------------|---|----------------|
| ÜRÜN | 1100151 | | | | | |
| Üretim yeri | HAT1 | | | | | |
| Alt.ürün ağacı | 1 | | | | | |
| Fiili Üretim | 500.000 kg | | | | | |
| | 500.000 kg İp için Kullanım | Fiili Birim Fiyat (TL/KG) | Fiili Maliyet(TL) (1) | St.Maliyet(TL) (2) | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) - 1] | Sapma |
| Hammadde1 | 311.400 | 3,4 | 1.058.760 | 992.000 | 0,067 | Olumsuz |
| Hammadde2 | 248.750 | 2 | 497.500 | 497.000 | 0,001 | Olumsuz |
| Yardımcı1 | 5.100 | 48 | 244.800 | 250.000 | -0,021 | Olumlu |
| Yardımcı2 | 1.050 | 5 | 5.250 | 5.000 | 0,050 | Olumsuz |
| Yardımcı3 | 450 | 10 | 4.500 | 5.000 | -0,100 | Olumlu |
| Yardımcı4 | 254 | 20 | 5.082 | 5.000 | 0,016 | Olumsuz |
| Yardımcı5 | 202 | 13 | 2.620 | 2.500 | 0,048 | Olumsuz |
| Yardımcı6 | 301 | 26 | 7.826 | 7.200 | 0,087 | Olumsuz |
| | | TOPLAM | 1.826.338 | 1.763.700 | 0,036 | Olumsuz |
| | | kg | 500.000 | 500.000 | | |
| | | Birim TL/KG | 3,652675 | 3,5274 | 0,036 | Olumsuz |

500.000 kg üretilen 1100151 kodlu iplik ürünü için fiili ürün ağacı maliyetleri 1.826.338 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu üretim miktarı için standart ürün ağacı maliyeti 1.763.700 TL belirlenmiş olup, aradaki 62.638 TL'lik farkın ürünlerin maliyetine yüklenmesi gerekecektir. Bu fark %10'luk kabul edilebilir düzeyin altında olduğundan ayrıca bir inceleme yapılmamaktadır.

| TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711 | | AKTİVİTELER | Fili Aktivite Maliyeti (1) | St. Aktivite Maliyeti (2) | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma |
|---------------------------|--------------------|------------------|----------------------------|---------------------------|--|----------------|
| | 20 | Amortisman | 61.000 | 50.000 | 0,22 | Olumsuz |
| | 21 | Bakım Onarım | 9.275 | 10.000 | -0,0725 | Olumlu |
| | 22 | Doğalgaz | 78.280 | 75.000 | 0,04373 | Olumsuz |
| | 23 | Direkt İşçilik | 50.000 | 50.000 | 0 | |
| | 24 | Endirekt İşçilik | 25.000 | 25.000 | 0 | |
| | 25 | Enerji | 94.875 | 90.000 | 0,05416 | Olumsuz |
| | 26 | Malzeme | 9.855 | 10.000 | -0,0145 | Olumlu |
| | 27 | Sigorta | 24.000 | 20.000 | 0,20 | Olumsuz |
| | 28 | Diğer GÜG | 21.780 | 20.000 | 0,089 | Olumsuz |
| | | TOPLAM | 374.065 | 350.000 | 0,06875 | Olumsuz |
| | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | |
| | Birim TL/KG | 0.74813 | 0.7 | 0,06875 | Olumsuz | |

Tuz hazırlama safhasında aktivitelere dikkati çeken unsurlar, amortisman ve sigorta gideridir. Bu unsurların kabul edilebilir %10 luk düzeyi aşmış olmalarının nedeni kapasitenin tam kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. Sabit gider niteliğinde olan bu giderlerde ortaya çıkan %20 lik bu kapasite sapması için ayrıca bir inceleme yapılmamaktadır.

| POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712 | | AKTİVİTELER | Fili Aktivite Maliyeti (1) | St. Aktivite Maliyeti (2) | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma |
|----------------------------|--------------------|------------------|----------------------------|---------------------------|--|----------------|
| | 29 | Amortisman | 109.500 | 90.000 | 0,216 | Olumsuz |
| | 30 | Bakım Onarım | 21.945 | 20.000 | 0,09725 | Olumsuz |
| | 31 | Doğalgaz | 54.375 | 50.000 | 0,0875 | Olumsuz |
| | 32 | Direkt İşçilik | 100.000 | 100.000 | 0 | |
| | 33 | Endirekt İşçilik | 75.000 | 75.000 | 0 | |
| | 34 | Enerji | 127.450 | 120.000 | 0,062083 | Olumsuz |
| | 35 | Malzeme | 21.475 | 20.000 | 0,07375 | Olumsuz |
| | 36 | Sigorta | 30.000 | 25.000 | 0,20 | Olumsuz |
| | 37 | Diğer GÜG | 26.475 | 25.000 | 0,059 | Olumsuz |
| | | TOPLAM | 566.220 | 525.000 | 0,07851 | Olumsuz |
| | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | |
| | Birim TL/KG | 1.13244 | 1.05 | 0,07851 | Olumsuz | |

Polimer üretim safhasında da aktivitelere dikkati çeken unsurlar, amortisman ve sigorta gideridir. Bu unsurların kabul edilebilir %10 luk düzeyi aşmış olmalarının nedeni kapasitenin tam kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. Sabit gider niteliğinde olan bu giderlerde ortaya çıkan %20 lik bu kapasite sapması için ayrıca bir inceleme yapılmamaktadır.

| | | AKTİVİTELER | Fiili Aktivite | St. Aktivite | Maliyet | Sapma | |
|-----------------------------|----|------------------|--------------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|
| | | | Maliyeti | Maliyeti | İktisadilik | | |
| | | | (1) | (2) | Sapması | | |
| | | | | | [(1) / (2) -1] | | |
| İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713 | 38 | Ambalaj | 27.275 | 25.000 | 0,091 | Olumsuz | |
| | 39 | Amortisman | 36.000 | 30.000 | 0,20 | | |
| | 40 | Bakım Onarım | 21.850 | 20.000 | 0,0925 | Olumsuz | |
| | 41 | Doğalgaz | 10.912 | 10.000 | 0,0912 | Olumsuz | |
| | 42 | Direkt İşçilik | 5.000 | 5.000 | 0 | | |
| | 43 | Endirekt İşçilik | 5.000 | 5.000 | 0 | | |
| | 44 | Enerji | 27.380 | 25.000 | 0,0952 | Olumsuz | |
| | 45 | Malzeme | 22.485 | 21.000 | 0,070714286 | Olumsuz | |
| | 46 | Sigorta | 18.000 | 15.000 | 0,20 | | |
| | 47 | Diğer GÜG | 6.575 | 6.000 | 0,09583 | Olumsuz | |
| | | | TOPLAM | 180.477 | 162.000 | 0,11405 | Olumsuz |
| | | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | |
| | | | Birim TL/KG | 0.360954 | 0.324 | 0,11405 | Olumsuz |

İplik Paketleme safhasında da aktiviteleredeki sapmalar için dikkati çeken unsurlar, amortisman ve sigorta gideridir. Bu unsurların kabul edilebilir %10 luk düzeyi aşmış olmalarının nedeni kapasitenin tam kullanılmamasından kaynaklanmaktadır. Sabit gider niteliğinde olan bu giderlerde ortaya çıkan %20 lik bu kapasite sapması için ayrıca bir inceleme yapılmamaktadır. Toplam üretim maliyetindeki yaklaşık %11 lik sapmanın nedeni de sabit giderlerdeki kapasite sapmasıdır.

500.000 kg fiili üretim için ürün ağacı maliyetleri ve aktivite giderleri için fiili maliyetler, standart maliyetler ve standart maliyetlerden sapmalar toplam olarak aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

| TOPLAM FİİLİ MALİYET, STANDART MALİYET VE SAPMALAR | | | | | | | |
|--|-------------|-----------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|--|----------------|---------|
| ÜRÜN | | 1100151 | | | | | |
| Üretim yeri | | HAT1 | | | | | |
| FİİLİ ÜRETİM | | 500.000 kg | | | | | |
| İPLİK ÜRÜN AĞACI | | FİİLİ MALİYET(TL) (1) | St.Maliyet (TL) (2) | Toplam Sapma (TL) [(1)-(2)] | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma | |
| | | TOPLAM | 1.826.338 | 1.763.700 | 62.638 | 0,036 | Olumsuz |
| | | kg | 500.000 | 500.000 | | | |
| | | Birim TL/KG | 3,652675 | 3,5274 | 0.125275 | 0,036 | Olumsuz |
| TUZ HAZIRLAMA SAFHASI 711 | | FİİLİ AKTİVİTE MALİYETİ (1) | St. Aktivite MALİYETİ (2) | Toplam Sapma (TL) [(1)-(2)] | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma | |
| | | AKTİVİTELER | | | | | |
| | | TOPLAM | 374.065 | 350.000 | 24.065 | 0,06875 | Olumsuz |
| | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | | |
| | Birim TL/KG | 0.74813 | 0.7 | 0.04813 | 0,06875 | Olumsuz | |
| POLİMER ÜRETİM SAFHASI 712 | | FİİLİ AKTİVİTE MALİYETİ (1) | St. Aktivite MALİYETİ (2) | Toplam Sapma (TL) [(1)-(2)] | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma | |
| | | AKTİVİTELER | | | | | |
| | | TOPLAM | 566.220 | 525.000 | 41.220 | 0,07851 | Olumsuz |
| | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | | |
| | Birim TL/KG | 1.13244 | 1.05 | 0.08244 | 0,07851 | Olumsuz | |
| İPLİK PAKETLEME SAFHASI 713 | | FİİLİ AKTİVİTE MALİYETİ (1) | St. Aktivite MALİYETİ (2) | Toplam Sapma (TL) [(1)-(2)] | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma | |
| | | AKTİVİTELER | | | | | |
| | | TOPLAM | 180.477 | 162.000 | 18.477 | 0,11405 | Olumsuz |
| | | Üretim(kg) | 500.000 | 500.000 | | | |
| | Birim TL/KG | 0.360954 | 0.324 | 0.036954 | 0,11405 | Olumsuz | |
| | | FİİLİ ÜRETİM MALİYETİ (1) | St. Üretim MALİYETİ (2) | Toplam Sapma (TL) [(1)-(2)] | Maliyet İktisadilik Sapması [(1) / (2) -1] | Sapma | |
| GENEL TOPLAM | | 2.947.100 | 2.800.700 | 146.400 | 0,052 | Olumsuz | |
| Üretim(kg) | | 500.000 | 500.000 | | | | |
| Birim TL/KG | | 5.8942 | 5.6014 | 0.2928 | 0,052 | Olumsuz | |

Muhasebeleştirme:

500.000 kg (500 ton/ay) üretilen 1100151 kodlu iplik ürünün fiili maliyetinin muhasebeleştirilmesi topluca aşağıdaki gibi yapılmıştır;

| | | | |
|----|--|-----------|-----------|
| Di | <u>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</u> | 1.826.338 | |
| | <u>150 İLK MADDE VE MALZEME</u> | | 1.826.338 |
| | 1100151 için Kullanılan Malzemenin Fiili Tutarı | | |
| Di | <u>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</u> | 1.120.762 | |
| | 730.01. 711 Tuz Hazırlama 374.065 | | |
| | 730.02. 712 Polimer Üretim 566.220 | | |
| | 730.03. 713 İplik Paketleme 180.477 | | |
| | <u>Aktif ve Pasif HESAPLAR</u> | | 1.120.762 |
| | İlgili Dönem GÜG Fiili Tutarlarının kaydedilmesi | | |

Sapmaların Belirlenmesi İçin Muhasebeleştirme:

Kordsa Fabrikasında SAP bilgisayar programında muhasebeleştirilen sapmalar için tekdüzen hesap planında 7A seçeneği ilgili gider hesap kümesi altında boş bırakılan hesaplar kullanılmaktadır. Bunun nedeni tekdüzen hesap planının dolaysız malzemeler için öngördüğü fiyat ve miktar sapması, dolaysız işçilik için öngördüğü ücret ve zaman sapması, genel üretim giderleri için öngördüğü bütçe, verimlilik ve kapasite sapmasının bu işletmede hesaplanmıyor olmasıdır. Bu işletmede malzemeler için belirlenmiş ürün ağacına göre ortaya çıkan sapmalar 714 Direkt İlk Madde ve Malzeme Toplam Sapma Hesabında muhasebeleştirilmekte, aktivite olarak ifade edilen her alt safhada oluşan ürün ağacı dışında kalan şekillendirme maliyetlerinde ortaya çıkan sapmalar 735 Genel Üretim Giderleri Toplam Sapma Hesabında muhasebeleştirilmektedir. Bu sapma hesapları daha sonra 151 Yarımamuller Üretim Hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır. Aşağıda sapma ve kapama kayıtları gösterilmiştir.

DS

711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
GİDERLERİ YANSITMA HESABI

1.763.700

714 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
TOPLAM SAPMA HESABI

62.638

714.01. Toplam Sapma Olumsuz 62.638

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
GİDERLERİ

1.826.338

İlgili Dönem Sonu Malzeme Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Sapmaların İlgili Hesaba Kaydedilmesi

DS

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
YANSITMA HESABI

1.037.000

731.01. 711 Tuz Hazırlama 350.000

731.02. 712 Polimer Üretim 525.000

731.03. 713 İplik Paketleme 162.000

735 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
TOPLAM SAPMA HESABI

83.762

735.01. 711 Tuz Hazırlama Olumsuz Sapma 24.065

735.02. 712 Polimer Üretim Olumsuz Sapma 41.220

735.03. 713 İplik Paketleme Olumsuz Sapma 18.477

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

1.120.762

730.01. 711 Tuz Hazırlama 374.065

730.02. 712 Polimer Üretim 566.220

730.03. 713 İplik Paketleme 180.477

İlgili Dönem Sonu Genel Üretim Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması ve Sapmaların İlgili Hesaba Kaydedilmesi

DS

151 YARI MAMULLER ÜRETİM

146.400

151.01. 1100151 Kodlu İplik

714 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
TOPLAM SAPMA HESABI

62.638

714.01. Toplam Sapma Olumsuz 62.638

735 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

83.762

TOPLAM SAPMA HESABI

735.01. 711 Tuz Hazırlama Olumsuz Sapma 24.065

735.02. 712 Polimer Üretim Olumsuz Sapma 41.220

735.03. 713 İplik Paketleme Olumsuz Sapma 18.477

İlgili Dönem Olumsuz Sapmaların Üretim Hesabına Aktarılması

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

İşletmeler iktisadi faaliyetlerinin ana amacına ulaşabilmek için kendilerine tahsis edilmiş olan kaynakları asgari seviyede kullanmak ve bu asgari kaynaklarla azamileştirdikleri üretim miktarını gelire çevirmek zorundadırlar. Böylece işletmelerin ana amacı olan uzun dönemde kazanç ya da kâr ençoklaması sağlanmış olur. Yani en düşük kaynak kullanımı ile en yüksek gelire ulaşıp, iktisadilik amacı gerçekleştirilir.

Bugünün yoğun rekabet ortamında işletmeler, varoluşlarını sürdürebilmek için genel kabul görmüş rasyonellik ilkelerine uygun davranmalı ve bu ilkeleri gözeterek şekilde yönetilmelidirler. İşletme yazınında temel işletmecilik ilkeleri adı da verilen bu ilkeler işletmenin yapısal düzeni değişse bile değişmezler. Üretkenlik, iktisadilik ve kârlılık kavramları ile ifade edilen bu ilkelere uygun hareket eden işletmeler kendi başarılarının yanında toplumsal gereksinimleri de etkili bir şekilde karşılarlar. Bu ilkelere uyulmadan faaliyet gösteren işletmelerde büyüme, kârlılık, işletmenin yaşamını sürdürme gibi uzun dönemli amaçlara ulaşamayp gibi, toplumsal açıdan da kıt olan ülke kaynakları israfa neden olacak şekilde kullanılmış olur. Mikro düzeyde işletmeler, makro düzeyde ülke ekonomisi için karşılaşılmak istenmeyen bu sonuçlar için işletmeler rasyonellik ilkelerine uygun hareket etmelidirler.

Rasyonellik ilkelerinden en önemlisi iktisadilik ilkesidir. Çünkü iktisadilik ilkesinde amaç işletmelerde kaynak kullanımını en düşük seviyelerde tutmak ve en yüksek faydayı sağlamaktır. Çaba ve sonuç ilişkisine göre şekillenen bu ilkenin amacına ulaşabilmenin ilki belirli miktardaki sonuca en az çaba ile ulaşmak, ikincisi belirli miktardaki çaba ile en fazla sonuca ulaşmak şeklinde iki temel yolu vardır. Burada çaba ve sonuçla ifade edilmek istenen iktisadilik ilkesinin tutumluluk alt ilkesidir. Tutumluluk alt ilkesi; en yüksek ilkesi ve en düşük ilkesi şeklinde ortaya çıkar. En yüksek ilkesi, işletmeye tahsis edilen belirli miktarlardaki kaynaklarla üretilecek mal ve hizmet miktarının ençoklanmasının hedeflendiğini ifade eder. En düşük ilkesi ise, bunun tersine, belirli seviyedeki mal ve hizmet üretimi için harcanacak kaynak miktarının en düşük düzeyde tutulmasını amaçlar. İktisadilik ilkesinin tutumluluk alt ilkesi bu sonuç çaba dengelemesinde en uygun bileşime ulaşmayı hedefler. Burada en uygun bileşim, sonuç ile çaba farkının veya oranının en yüksek olduğu bileşim olarak kabul edilmelidir.

İktisadilik ilkesinin amacına sadece tutumluluk alt ilkesine uyum sağlama ile ulaşılamamaktadır. Çünkü tutumluluk alt ilkesine en üst düzeyde uyum sağlansa bile sonuç kavramı ile ifade edilen üretilen mal ve hizmetlerin tamamı veya bir bölümü satılamayıp elde kalıyorsa kaynak israfı varlığını sürdürmüş olur. Dolayısıyla iktisadilik ilkesinin bir gereği olarak tutumluluk alt ilkesinin yanında talebe dönüklük alt ilkesinin de gerçekleştirilmesi gerekir. İktisadilik ilkesine uyum sağlamak ya da bu ilkenin gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek iktisadiliği dönemler itibarıyla ölçümlemekten geçmektedir.

İktisadilik kavramı genel açıdan bakıldığında işletme ekonomisi için tüm işletme gelirleri ile tüm işletme giderlerini karşılaştırmakta, dolayısıyla gelir yönünden mal ve hizmetlerin pazarlanması ile, gider yönünden ise mal ve hizmetlerin üretimi yönüyle ilgili olmaktadır. Başka bir deyişle iktisadilik, bir işletmede giderleri azaltarak ve gelirleri arttırarak en uygun kazancı elde etmektir. Bundan da anlaşılacağı gibi iktisadi olma, iktisadi davranma yani iktisadilik az giderle çok gelir sağlam amacı güder. Böylece işletme, tükettiği tüm ekonomik değerleri ile ulaştığı işletme sonuçlarının birbirine uygun olması hedefine ulaşmaya çalışır.

İktisadilik düzeyini ortaya koyan ise iktisadilik oranıdır. Genel açıdan tüm işletme gelirlerinin tüm işletme giderlerine oranı şeklinde hesaplanan iktisadilik oranı, tüm işletme gelirlerinin tüm işletme giderlerini karşılama derecesini ölçmektedir. Yani genel iktisadilik, gelir tanımına dahil olan işletmeye akan tüm gelir unsurları ile gider tanımına dahil olan işletmeden çıkan tüm gider unsurlarını kapsamına almakta, geniş anlamda bir ölçüm yapmaktadır. Genel iktisadilik oranının belirlenebilmesi için gerekli veriler muhasebeden, özellikle işlem muhasebesinden elde edilebilir. Genel iktisadilik oranının hatasız ölçümü, iyi bir muhasebe örgütlenmesini, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Genel Hesap Planından türetilmiş işletmeye özgü hatasız bir hesap planını ve gelir ve giderlere ilişkin dönem ayırımının doğru bir şekilde yapılmasını gerektirir. Buna göre işletme ekonomisi açısından işletmelerin iktisadi çalışması demek tüm işletme gelirlerinin, tüm işletme giderlerinden yüksek olması demektir. Dönemler itibarıyla bu oranda meydana gelen yükselme genel açıdan iktisadilik ilkesine uygun hareket edildiğinin göstergesi niteliğindedir. Ters durumlar ise iktisadilik ilkesinin gerçekleşmediğini gösterir.

İktisadilik kavramına daha dar bir sınırlama ile sanayi işletmeleri açısından da bakılabilir. Sanayi işletmeleri için iktisadilik, üretilen mal ve hizmetlerin satış geliri, yan gelirler ve işletmenin aktifleştirilen üretiminden oluşan işletme gelirleri ile mal ve hizmetlerin üretim maliyetini karşılaştırmaktadır. Kısmi iktisadilik olarak ifade edilen sanayi işletmeleri

açısından iktisadilik, belirli bir dönemde elde edilen işletme gelirinun aynı dönemde oluşan üretim maliyetine oranlanması şeklinde tanımlanmış, bu anlamı ile kısmi iktisadiliğin ölçümünde oranın payında yer alan gelirlerin üretilen mal ve hizmetlerin satışı ile üretimle ilgili diğer işlemler karşılığında işletmeye sağlanan işletme geliri, paydada yer alan giderlerin ise üretime etkili gider olmasının önemine dikkat çekilmiştir.

Kısmi iktisadilik, gelir tanımına dahil olan işletmeye akan tüm gelir unsurları değil sadece işletme geliri unsurlarını göz önüne almakta, gider tanımına dahil olan işletmeden çıkan tüm gider unsurlarını kapsamına almayıp üretime etki eden giderleri dikkate almakta ve dar anlamda bir ölçüm yapmaktadır. Genel iktisadilik oranının belirlenebilmesi için gerekli verilerden hareketle kısmi iktisadilik oranı ölçülebilir. Bunun için işletme geliri ve üretim maliyetini oluşturan unsurların genel iktisadilik çizelgesinden belirlenmesi gerekir. Buna göre sanayi işletmesinin iktisadi çalışması demek, işletme gelirinun, üretim maliyetinden yüksek olması demektir. Dönemler itibarıyla bu oranda meydana gelen yükselme kısmi açıdan iktisadilik ilkesine uygun hareket edildiğinin göstergesi niteliğindedir. Tersî durumlar ise iktisadilik ilkesinin gerçekleşmediğini gösterecektir.

Bir işletmede gelirleri arttırıp giderleri azaltarak en uygun kazancı elde etmek olan iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için işletme faaliyetlerinin gelirler ve giderler yönünden denetlenmesi gerekir. Dolayısıyla az giderle çok gelir elde etme amacı güden iktisadiliği denetleme, gelir yönünden gelir denetimi, gider yönünden gider denetimi şeklinde bölümlendirilebilir.

İktisadilik denetim yöntemleri kullanılacak ölçü rakamlarının aynı işletmede veya farklı işletmelerde elde edilmesine göre, işletmeler arası karşılaştırmalar ve işletme içi karşılaştırmalar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Bir işletmenin iktisadilik oranlarını aynı iş kolunda faaliyet gösteren işletmelerin iktisadilik oranları ile karşılaştırma işletmeler arası iktisadilik denetimi olarak tanımlanır. İşletmeler arası karşılaştırmaların anlamlı olabilmesi için karşılaştırılan işletme için bir takım iç ve dış faktörlerin göz önünde tutulması gerekir. Bu gereklilik iktisadilik denetiminde işletme içi karşılaştırmalar yönteminin tercih edilmesine yol açar.

İşletme içi karşılaştırmaların, belirli bir zaman dönemine ait ölçü rakamlarının, daha önceki bir zaman dönemine ait ölçü rakamlarıyla karşılaştırıldığı zaman açısından karşılaştırma veya aynı zaman döneminin planlanmış ölçü rakamları ile karşılaştırıldığı planlanmış karşılaştırma şeklinde iki çeşidi vardır.

Zaman açısından karşılaştırmada iki sorunla karşılaşılır. Birincisi, koşullar zaman içinde değişebilir, böylece iki ayrı dönemin muhasebe verileri farklı koşullara göre oluşmuş olabilir, bu da karşılaştırmayı geçersiz kılabilir.

Bunun yanı sıra zaman açısından karşılaştırma, yöneticiye verimlilik konusunda bilgi vermez. Örneğin yönetici belli bir yılın maliyetlerinin “ne olması gerektiğini” zaman bakımından karşılaştırma verileri ile elde edemez. Bu nedenle iktisadilik denetimi sürecinde zaman açısından karşılaştırma yöntemini kullanmanın sınırlamaları vardır

İşletmelerde iktisadiliğin denetlenmesinde, aynı işletmenin cari dönemi içinde olan ile olması gerekenin belirlenmesi ve bunların karşılaştırılması da önemlidir. Böylece kimi farklılıkların zaman geçirilmeden belirlenmesi, gerekli önlemlerin en kısa zamanda alınması sağlanmış olur. Bunun yapılabilmesi için de faaliyet sonuçlarına ilişkin standartların, özellikle iktisadilik açısından üretim eylemlerine ilişkin standartların belirlenmesi gereklidir.

Geliştirilen standart rakamlar, sonradan gerçekleşen fiili ölçü rakamları ile karşılaştırılarak aralarındaki farklar belirlenir. Fiili ölçü rakamlarının, standart ölçü rakamlarından fazla olması halinde olumsuz fark, tersi durumda işletme için olumlu fark söz konusu olur. Bu şekilde ortaya çıkan farkların nedenlerini araştırmak iktisadilik denetiminin amacını oluşturduğundan bu farkların analiz edilmesi gerekmektedir.

İktisadilik denetiminin bir bileşeni olan gelir denetiminin, işletme içi karşılaştırma yöntemlerinden planlanmış karşılaştırma yöntemine göre yapılması durumunda planlanmış karşılaştırma ölçütü satış bütçeleri olmaktadır. Satış bütçeleri işletmelerin arzuladığı satış başarısının ölçülmesinde kullanılan ve işletmenin diğer bölümsel bütçelerine yön veren bir gösterge niteliğindedir.

Gelir denetimi satışlara ilişkin fiyat ve miktar verilerini bütçeleme, fiili satış sonuçlarını belirleme ve farkları belirleyip çözümlenme aşamalarından oluşur. Gelir denetimi aşamalarının ilki olan hangi mamullerin hangi fiyatlarla satılacağı sorunu gelirlerin tahmin edilmesi konusunu oluşturmaktadır. Gelirler tahmin edilip, satış bütçesi düzenlendikten sonra ikinci aşamada fiili satış sonuçları ile bütçe rakamları karşılaştırılır ve sapma çözümlenmesi yapılır.

İşletmelerin iktisadi olarak çalışması elde edilen gelirlerin arttırılmasına ya da giderlerin azaltılmasına bağlıdır. Ancak satış gelirlerinin arttırılması daha çok pazar koşullarına bağlı olmaktadır. Günümüzde rekabet koşullarının zorlaşması, işletmeleri ürünlerini istedikleri fiyattan pazara sunamaz duruma getirmiştir. İşletmelerin fiyatlara etki

edemediği böyle bir ortamda kârlarını arttırmaları ya da en azından aynı düzeyde tutabilmeleri için ürünlerinin maliyetlerini düşürmeleri gerekmektedir. Maliyet düşürme ise ancak etkin bir maliyet denetimi ile sağlanabilir.

İktisadilik denetiminin bir bileşeni olan gider denetiminin, işletme içi karşılaştırma yöntemlerinden planlanmış karşılaştırma yöntemine göre yapılması durumunda planlanmış karşılaştırma ölçütü planlanmış maliyetler olmaktadır. Giderlerin denetiminde planlanmış maliyetler içerisinde biri tahmini maliyet yöntemi diğeri standart maliyet yöntemi olmak üzere iki yöntem yer almaktadır. Genelde aynı amacı içeren her iki yöntem arasındaki farklar planların saptanmasında görülür. Standart maliyetlerin teknik ve daha bilimsel verilere dayanmasına karşın tahmini maliyetler kişisel deneyimlere ve geçmiş maliyet bilgilerinin gelişimine dayanır. Ancak tahmini maliyetlerin denetim aracı olarak geçmiş maliyet bilgilerini kullanması işletme yönetimini yanıltabilir. Denetim işlevini uzun süreli bilimsel planlara dayandıran standart maliyet yöntemi mamul maliyetlerini bilimsel planlarla olması gerekli düzeyde belirleyerek maliyetlerin ne olması gerektiğini baz gösterge olarak vurgular ve faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesine olanak sağlar.

Öncelikli amacı maliyetlerin denetimi olmakla birlikte, bütçeleme ve mamul fiyatlandırma gibi diğer yönetsel çalışmalara da önemli katkılar sağlayan standart maliyetler, bir mamule ait planlanmış maliyetleri temsil ederler ve genellikle üretim süreci başlamadan oluştururlar. Oluşturulan bu standartlar, yönetime, ulaşılması hedeflenen ve fiili sonuçlarla karşılaştırma için temel olacak ölçütleri sunarlar.

Kurulması ve uygulaması pahalı ve zaman alıcı olan standart maliyet yönteminde standartların iyi belirlenmemiş olması veya eskimesi denetim faaliyetlerinde yanıltıcı sonuçlara neden olabileceği gibi, çalışanlar üzerinde baskı oluşturarak işletme içi beşeri ilişkilerde olumsuzluk meydana getirebilir.

İlke olarak her tür maliyet ve gider için standart belirleme yapılabilir. Ancak standart maliyet yöntemi, işlemlerin standart bir düzenle yapılabileceği alanlar için uygun olduğundan buna olanak tanımayan bölümlere genellikle uygulanamaz. Dolayısıyla bir mamulün üretim maliyeti, dolaysız malzeme giderleri, dolaysız işçilik giderleri ve o mamule düşen genel üretim giderleri payı toplamından oluştuğu için mamul standart üretim maliyetinin belirlenmesinde bu üç maliyet unsurunun ayrı ayrı ele alınması ve her birisi için standart tutarların belirlenmesi gerekir. Her bir maliyet unsuru açısından standart tutarlar belirlendikten sonra bunlar fiili üretim düzeyinde olması gereken standart maliyetlerin hesaplanması için kullanılır. Fiili üretim düzeyinin fiili maliyetleri ile standart maliyetler

arasında yapılan karşılaştırmalarla bulunan sapmalar, işletmenin maliyet denetiminin yapıldığı başarı değerlendirme ölçümünde göz önünde bulundurulurlar.

İşletmenin faaliyet giderlerinden pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve ar-ge giderleri ve finansman giderleri için tam anlamıyla standart belirleme mümkün olmayabilir. Ancak bu bölümler için gider bütçesi hazırlamak suretiyle sapma ölçümü yapılabilir. Dolayısıyla genel iktisadilik denetiminde bir dönem içerisinde gerçekleşeceği umulan tüm gider unsurları dikkate alınmakta ve sözü geçen bu unsurlar için de bütçeleme faaliyeti ile denetim yapılabilmektedir.

YARARLANILAN YAYINLAR

- ALPUGAN, Oktay **:Küçük İşletmeler, Kavramı, Kuruluşu ve Yönetimi,** Özgün Matbaacılık, Ankara, 1998.
- ALPUGAN, Oktay,
Demir, Hulûsi,
Oktav, Mete,
Üner, Nurel **:İşletme Ekonomisi ve Yönetimi,** İstanbul: Beta A.Ş., 1995.
- ALTINUŞIK, Remzi,
Özdemir, Şuayip,
Torlak, Ömer **:Modern Pazarlama,** İstanbul: Değişim Yayınları, 2002.
- ALTUĞ, Osman **: Muhasebe Hukuk İlişkileri,** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999
- ALTUĞ, Osman **: Maliyet Muhasebesi,** İstanbul: Türkmen Kitabevi, 13.bs, 2001.
- AKAL, Zühal **: İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi,** MPM Yayınları Yayın No:473, Ankara, 1998.
- AKAL, Zühal **: Performans Kavramları ve Performans Yönetimi,** Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Ankara, 2003.
- AKDEMİR, Ali **: Temel İşletmecilik Bilgileri,** Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2003.

- AKDOĞAN, Nalan,
Aydın, Hamdi
- : **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniv. Yayınları,
Yayın No:98/44, 1987.
- AKDOĞAN, Nalan,
Sevilengül, Orhan
- : **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMMO
Yayınları, İstanbul, 1995.
- AKDOĞAN, Nalan
- : **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi,
Ankara, 2000.
- AKDOĞAN, Nalan,
Tenker, Nejat,
- : **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**,
Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- AKGÜL Başak Ataman,
- : **İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme
Sistemleri**, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi,
SN:24, Ekim 2004.
- AKGÜÇ, Öztin
- : **Mali Tablolar Analizi**, İstanbul: Arayış, 2002.
- ANDERSON, Needles,
Caldwell, Mills,
- : **Managerial Accounting**, Houghton Mifflin Company,
1996.
- ANDERSON, Lane K,
Clancy, Donald K
- : **Cost Accounting**, Boston: IRWIN, 1991.
- APAN Caner,
- : **Prodüktivite Ölçümleri**, YTÜ Kalite ve Verimlilik
Kulübü, www.ytukvk.org.tr.
- ARNOLD John,
Hope, Tony,
Southworth, Alan,
Kirkham,Linda,
- : **Financial Acoounting**, Prentice Hall Publications,
1994.
- ATAMAN Ümit,
Hacırüstemoğlu, Rüstem,
Bozkurt, Nejat,
- : **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa
Yayınevi, , 2001.
- ATAN, Murat
- : **Üretim ve Verimlilik Arttırma Teknikleri Eğitim
Notları**, [http:// muratatan.info/notes/10.pdf](http://muratatan.info/notes/10.pdf). Nisan, 2005.

- ATİK, Murat : **Üretim Maliyetlerinin Kontrolünde Sapma Çözümlerinin Rolü: Elroksan A.Ş.'de Bir Uygulama**”, Başkent Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, 2002.
- AYDIN, Nurhan : **Finansal Yönetim I**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 2004.
- BANGS, David : **Business Planning Guide; Creating a Winning Plan For Success**, IL,USA: A Kaplan Com., 2002.
- BAZLEY, John D., Nikolai, Loren A, Grove, Hugh D. : **Financial Accounting**, Boston:PWS-Kent Publishing Company, 1988.
- BELKAOUİ, Ahmed Riahi : **Behavioral Management Accounting**, Wesport, CT, USA: Greenwood Publishing Group, 2001.
- BLACK, Homer A., Champion, John E. : **Accounting in Business Decision**, Prentice-Hall, 1961.
- BLOCHER, Edward, Chen, J. Kung H., Lin, Thomas W. : **Cost Management**, McGraw Hill Company, 1999.
- BOURNE, M., Milss, J., Wilcox, M., Neely, A., Platts, K. : **Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems**, International Journal of Operation and Production Management, Vol:20, No:7, 2000.
- BOURNE, M., Neely, A., Platts, K., Mills, John : **The Success and Failure of Performance Measurement Initiatives**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:22, No:11, 2002.
- BOZKURT, Nejat : **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 1999.
- BROCK, Horace R., Palmer, Charles E., Cunningham, Billie M. : **Accounting Principles and Applications**, New York: McGraw Hill Book Company, 1986.
- BURK, James : **Financing Your Small Business**, USA, Naperville: Sphinx Publishing, 2004.

- BURSAL, Nasuhi,
Ercan, Yücel : **Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama,**
İstanbul:Der Yayınları, 1992.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** Ankara: Gazi
Kitabevi, 2003.
- CAN, Ahmet Vecdi : **Maliyet Muhasebesi,** Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2006.
- CASHIN, James A.,
Polimeni, Ralph S. : **Cost Accounting,** Tokyo: McGraw Hill Company,
1981.
- CEMALCILAR, İlhan : **İşletme Bütçeleri,** İstanbul: Eskişehir İTİA Yayınları
Yayın No:24-2, 1965.
- CEMALCILAR, Özgül,
Önce, Saime : **Muhasebenin Kuramsal Yapısı,** Eskişehir: Anadolu
Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1093/150, 1999.
- CEYHAN, Murat : **Muhasebe Biliminde Belge,**
http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_belge.htm,
2004.
- CEYLAN, Ali : **İşletmelerde Finansal Yönetim,** Ekin Kitabevi, Bursa,
2000.
- CHASTEEN, Lanny G.,
Flaherty, Richard E.,
O'Connor, Melvin C. : **Intermediate Accountig,** McGraw-Hill, 6.e,1998.
- CHRİSTENSEN, John A.,
Demski, Joel J. : **Accounting Theory,** McGraw-Hill, 2003.
- CİVELEK, Muzaffer : **Maliyet Muhasebesi,** Ankara: Detay Yayıncılık, 2002.
- CİVELEK, Muzaffer, Özkan,
Azzem : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,** Ankara: Detay
Yayıncılık, 2006.
- COPELAND, Roland M.,
Dascher, Paul E.,
Strawser, Jerry R. : **Managerial Accounting,** Houston: Dame Publications,
1991.

- COŞKUN, Ali : **Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı:Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2006.
- ÇAKICI, Latif : **Sanayi İşletmelerinde Rantabilite**, Ankara Üniversitesi SBF Yayın No:485, Ankara, 1981.
- DECOSTER, Don T., Schafer, Eldon L., Ziebell, Mary T. : **Management Accounting; A Decision Emphasis**, John-Wiley & Sons, 1988.
- DORWEILER, Vernon P., Yakhou, Mehenna : **Scorecard For Academic Administration Performance On The Campus**, Managerial Auditing Journal, Vol:20, No:2, 2005.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri, Arat, Mehmet Emin : **İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi**, İstanbul:M.Ü.Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2004.
- DYCKMAN, Thomas R., Dukes, Roland E., Davis, Charles J. : **Intermediate Accounting**, Volume 1, Newyork: McGraw Hill Company, 1998.
- ERDEN, Selman Aziz : **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Isparta, 1997.
- ERDEN, Selman Aziz : **Yatırım Merkezi Başarı Değerlemesinde Kullanılan Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ile Dengeli Değerleme Kartı Uygulaması**, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, S:20, Ekim 2003.
- ERDEN, Selman Aziz : **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004.
- ERKURAL, Kenan : **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**, İstanbul: Der Yayınları, 1995.
- FETTAHOĞLU, Abdurrahman : **İşletmecilik Finans İlkeleri**, İstanbul: Rengin Basımevi, 2000.
- FIELDS, Edward : **Essentials of Finance and Accounting for Nonfinancial Managers**, USA:Amacom, Newyork, NY, 2002.

- FİTZGERALD, Ray : **Business Finance for Managers;An Essential Guide to Planning, Control and Decision Making**, London: GBR, Kogan Page, Limited, 2002.
- GARRİSON, Ray H. : **Managerial Accounting**, Boston: BPI, IRWIN, 1998.
- GHALAYİNİ, A.M., Noble, J.S. : **The Changing Basis of Performance Measurement**, International Journal of Operation and Production Management, Vol:16, No:8, 1996.
- GOLGBERG, Louis :**Journey İnto Accounting Thought**, London: GBR Routledge, 2001.
- GÖKÇEN, Gürbüz : **Ekonomik Katma Değer**, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, S.24, Ekim 2004.
- GÖKÇEN, Gürbüz, Akgül, Başak Ataman, Cakıcı, Cemal : **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.
- GREUNİNG, Hennie Van : **International Financial Repoting Standards: Practical Guide**, USA: World Bank Publications, Herndon, VA, 2004.
- GÜCENME, Ümit : **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2007.
- GÜREDİN, Ersin : **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1998.
- GÜRİSOY, Cudi Tuncer : **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 1997.
- HAFTACI, Vasfi : **Maloluş Muhasebesinden Yararlanarak Üretkenliği Ölçme ve Denetleme**, KTÜ SBE Doktora Tezi, Trabzon, 1985.
- HAFTACI, Vasfi : **Verimlilik Çözömlmeleri**, KTÜ Yayın no:33, Trabzon, 1988.

- HAFTACI, Vasfi : **İşletme Bütçeleri**, İstanbul: Beta Yayınevi, 4.bs, 2005.
- HAFTACI, Vasfi : **Yönetim Muhasebesi**, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2008.
- HAFTACI, Vasfi : **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Avcı Ofset, 5.bs, 2006.
- HAFTACI, Vasfi : **İşletmelerde Finansal Çözümleme**, İstanbul: Avcı Ofset, 4.bs, 2006.
- HAFTACI, Vasfi : **İşlem Muhasebesi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.
- HAFTACI, Vasfi : **Modern Değerleme Yöntemleri**, Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu 1,22-25/06/2006.
- HAFTACI, Vasfi : **Temel Muhasebe**, KSMMMO Eğitim Yayınları Dizisi-10, İzmit, 2007.
- HALACHMİ, Arie : **Performance Measurement is Only One Way of Managing Performance**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol:54, No:7, 2005.
- HANSEN, Don R., Mowen, Maryanne M. : **Management Accounting**, South- Western College Publishing, 1994.
- HANSEN, Don R., Mowen, Maryanne M. : **Cost Management**, South- Western College Publishing, 1997.
- HASS, Susan, Burnaby, Priscilla, Bierstaker, James L. : **The Use of Performance Measures as an Integral Part of an Entity's Strategic Plan**, Managerial Auditing Journal, Vol.20, No.2, 2005.
- HATUNOĞLU, Zeynep : **Tekstil Sektöründe Standart Maliyet Sistemi Uygulaması**, T.C.Çukurova Üniversitesi SBE: Doktora Tezi, 1999.
- HELFERT, Erich : **Financial Analysis Tools and Techniques**, OH, USA: McGraw Hill Pro., 2001.
- HİLTON, Ronald W. : **Managerial Accounting**, McGraw Hill Company, 1994.

- HOLLANDER, A.S.,
Denna, E.L.,
Cherringham, J.O. : **Accounting, Information Technology, Business Solutions**, McGraw-Hill, 1996.
- HORNGREN, Charles T.,
Harrison, Walter T.,
Bamber, Linda Smith : **Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, 1999.
- HORNGREN, Charles T.,
Datar, Srikant M.,
Foster, George : **Cost Accounting**, New Jersey: Prentice Hall, 2005.
- INTERNATIONAL
ACCOUNTING
STANDARD COMMITTEE, : **IA Standards Explained**, John Willey & Sons LTD, 2000.
- İSLAMOĞLU, Ahmet Hamdi : **Pazarlama Yönetimi**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.
- JARRAR, Yasar : **Performans Measurement in the 21st Century; from Performans Measurement to Performans Management**, Business Process Management Journal, Vol.10, No.5,UK, 2004.
- KABADAYI, Ebru Tümer : **İşletmelerdeki Üretim Performans Ölçütlerinin Gelişimi**, Özellikleri ve Sürekli İyileştirme ile İlişkisi, Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002/6.
- KANAWATY, George : **İş Etüdü**, Milli Produktivite Merkezi/ILO Yayınları; 29, Ankara, 1997.
- KARAYALÇIN, İlhami : **Endüstri Mühendisliği ve Üretim Yönetimi El Kitabı 1**, Çağlayan Kitabevi, 1986.
- KARAYALÇIN, İlhami : **Fabrika Organizasyonu**, İstanbul: Çağlayan Kitabevi, 1984.
- KARCIOĞLU, Reşat : **Stratejik Maliyet Yönetimi**, İstanbul: Aktif Yayınevi, 2000.
- KAYGUSUZ, Sait : **Yönetim Muhasebesini Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard**, İş.Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:7, S.1, Ocak 2005.

- KAYGUSUZ, Sait : **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Aktüel Basım, Bursa, 2006.
- KEMP, Sid : **Budgeting For Managers**, OH,USA: McGraw Hill Professional, 2002.
- KÜÇÜKBERKSUN, Serdar : **İşletmelerde Yönetim Denetimi**, Der Yayınları, İstanbul, 1998.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat : **Genel Muhasebe**, İstanbul: Beta Yayınevi, 1997.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat : **Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Beta Basım Dağıtım A.Ş., 2002.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat : **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, İstanbul: Kare Yayınları, 2006.
- KOBU, Bülent : **Üretim Yönetimi**, İÜ İşletme Fakültesi İİEA ve YV Yayın No:04, İstanbul 1998.
- KOÇ, Yüksel : **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1972.
- KOÇ-YALKIN, Yüksel : **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985.
- KOÇ YALKIN, Yüksel : **Genel Muhasebe İlkeleri-Uygulaması**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.
- KOÇEL, Tamer : **İşletme Yöneticiliği**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003.
- KOTAR, Erhan,
Dokur, Şükrü : **İşletmelerin Mali İşlemleri Ve Muhasebesi**, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2002.
- LERNER, Joel J. : **Bookkeeping and Accounting**, OH:USA: McGraw-Hill, 2004.

- MANAV, Cevat : **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama**, Ankara, 1990.
- MATZ, Adolp, Curry, Othel J., Frank, George W. : **Cost Accounting**, South Western Pub.Com, NY:1962.
- MEİGS, Robert F., Meigs, Mary A., Bettner, Mark, Whitlington, Ray : **Accounting; The Basis For Business Decisions**, 10.e.,McGraw-Hill, 1996.
- MEYER, Marshall : **Rethinking Performance Measurement: Beyond the Balanced Scorecard**, Cambridge University Pres, NY, USA, 2003.
- MILLER, John : **A Practical Guide to Performance Measurement, The Journal of Corporate Accounting & Finance**, May/June, 2005.
- MONTGOMERY, A.Thomson : **Financial Accounting Information**, California: Addison-Wesley Publishing Company, 1982.
- MOORE, Carl L., Jaedicke, Robert K., Çeviren: Alparslan Peker, : **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Yayını, 1980.
- MORGAN, Chris : **Structure, Speed and Salience: Performance Measurement in the Supply Chain**, Business Process Management Journal, Vol.10, No.5,UK, 2004.
- MORSE, Dale C., Zimmerman, Jerold L. : **Managerial Accounting**, McGraw Hill Company, 1997.
- MOTT, Graham : **Accounting for Non Accountants**, London: GBR: Kogan Page, Limited, 2005.
- MUCUK, İsmet : **Pazarlama İlkeleri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1997.
- MUSSELMAN, Vernon A., Jackson, John H. : **İntroduction to Modern Business**, Prentice Hall, 1984.

- MÜFTÜOĞLU, Tamer : **İşletme İktisadı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- ÖNCER, Mustafa : **Kobilerde Verimliliği Etkileyen Yönetimle İlgili Temel Sorunlar**, Verimlilik Dergisi, MPM, 2000/1.
- ÖRTEN, Remzi, Karapınar, Aydın : **Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.
- ÖRTEN, Remzi : **Genel Muhasebe**, Ankara: G.Ü.İİBF Yayınları, 2003.
- ÖZTEK, Mehmet Yaman : **Performans Ölçümünde Ele Alınan Ölçütler**, MÜ Öneri Dergisi, C:6, s:23, Ocak 2005.
- ÖZULUCAN, Abitter : **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2002.
- PAZARÇEVİREN, Selim : **Standart Maliyet Sistemi Kaynak Tabanlı Maliyetleme Yöntemi**, İstanbul: Çizgi Yayıncılık, 2000.
- PAZARÇEVİREN, Selim : **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya: Sakarya Kitabevi, 2006.
- PEKİNER, Kâmuran : **İşletmelerde Prodüktivite Denetimi**, Fakülte Matbaası, İstanbul, 1971.
- PEKİNER, Kâmuran : **İşletme Denetimi**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3271, İstanbul, 1984.
- PINSON, Linda : **Anatomy of a Business Plan: A Step by Step Guide to Building a Business and Securing Your Company's Future**, IL, USA: A Kaplan Professional Com., 2004.
- POLIMENI, Ralph S. : **Cost Accounting**, McGraw Hill, New York, 1991.
- PROKOPENKO, Joseph : **Verimlilik Yönetimi**, Milli Prodüktivite Merkezi/ILO Yayınları; 476, Ankara, 1995.

- ROEHL-ANDERSON, Janice : **Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant**, NJ,USA: John Wiley&Sons, 2004.
- SAĞLAM, Nejdet, Şengel Salim, Öztürk, Bünyamin : **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat, Tokol, Tuncer, Onal, G. : **İşletme Bilimine Giriş**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1985.
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat, Tokol, Tuncer : **İşletme**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.
- SAĞMANLI, Metin : **Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi**, İstanbul: Yaylım Matbaası, 2002.
- SALMONSON, R.F. : **Basic Financial Accounting Theory**, Wadsworth Publishing Company, 1969.
- SALT, Ahmet : **Performans Yönetimi ve Ücretlendirme Sistemleri**, YTÜ FBE Yıl İçi Projesi, İstanbul, 2002.
- SAYAR, Zafer : **KOBİ'lerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları**, TESMER Yayın No: 79, Ankara, 2008.
- SEVİLENGÜL, Orhan : **Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- SEVGİNER, Sait, Hacırüstemoğlu, Rüstem : **Yönetim Muhasebesi**, İstanbul: Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993.
- SİPAHİ, Barış : **İşletme Performansının Ölçümünde Ekonomik Katma Değer**, MÜ SBE Öneri Dergisi, C:6, S:23, Ocak 2005.
- SMİTH, Jay M., Skousen, K.Fred : **Intermediate Accounting**, Cincinnati Ohio: South Western Publishing, 1992.

- STEINDEL, Charles,
Stiroh, Kevin : **Productivity; What is it and Why do we care about it**, Staff Reports; April N:122, Federal Reserve Bank of New York, 2001.
- SULAIMAN, Maliah,
Ahmad, Nik Nazli Nik,
Alwi, Norhayati Mofd : **“Is Standard Costing Obsolote?”**, Managerial Auditing Journal, Vol.20, No.2, 2005.
- SÜR MEN, Yusuf : **Muhasebe-1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2006.
- SÜR MEN, Yusuf : **Muhasebe-2**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2006.
- ŞİMŞEK, M. Şerif : **İşletme Bilimlerine Giriş**, Günay Ofset, Konya, 2001.
- TANER, Tuna,
Öncü, Semra : **İşletmelerde Planlama- Bütçeleme- Kontrol**, Manisa: Emek Matbaası, 1999.
- TAŞKIN, Erdoğan : **Yönetim, Pazarlama, Satış**, İstanbul: Der Yayınları, 1990.
- TEK, Ömer Baybars : **Pazarlama İlkeleri: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları**, 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.
- TEMTE, Andrew : **Financial Statement Analysis**, Chicago: Dearborn Trade, A Kaplan Professional Company, 2005.
- TESMER : **Seçilmiş Muhasebe Standartları Uygulamaları- Eğitim Notları**, Sürekli Eğitici Eğitimi Projesi.
- THOMSETT, Michael C.,
Çev: Ezgi Sungur, : **Bütçeleme ve Tahmin**, İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1997.
- TOKOL, Tuncer : **Pazarlama Yönetimi**, Bursa: Ceylan Matbaacılık, 1996.

TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI KURULU,

: **Türkiye Muhasebe Standartları**, Grup Matbaası,
Ankara, 2006.

TÜRMOB,

: **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı**, 1-12 Nolu MSUGT, Türmob Yayın No:234, Ankara, 2005.

USLU, Selçuk

: **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ankara: G.Ü.İİBF Yayınları, 1991.

ÜRETEN, Sevinç

: **Üretim/İşletmeler Yönetimi**, Stratejik Kararlar ve Karar Modelleri, Başar Ofset, Ankara, 1999.

VERWEİRE, K.

: **İntegrated Performance Management: A Guide to Strategy İmplementation**, GBR: Sage Publications, Incorporated, London, 2004.

YAZICI, Mehmet
Durmuş, Ahmet Hayri

: **Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları**, İstanbul: Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1975.

YAZICI, Mehmet

: **İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri**, İİTİA Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1977.

YAZICI, Mehmet

: **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Bir Araştırma**, İstanbul: Yüksek İktisat Mezunları Derneği Yayını, 1986.

YAZICI, Mehmet,
Durmuş, Ahmet Hayri,
Pamukçu, Fatma

: **MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması**, MÜ İİBF Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1996.

YAZICI, Mehmet

: **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, 1998.

YAZICI, Mehmet

: **Muhasebe Bilimöğeleri**, İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, 2001.

YAZICI, Mehmet

: **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İYMO Yayını, 2003.

- YAZICI, Mehmet : **Muhasebede Çiftyanlı İşleme Yöntemi**, MUFAD, Muhasebe Finansman Dergisi, Ekim 2003.
- YILDIRIM, Veysel : **Genel İşletmecilik**, Değişim Yayınları, Adapazarı, 2000.
- YU-LEE, Reginald Thomas : **Explicit Cost Dynamics: An Alternative to Activity-Based Costing**, John Wiley & Sons, Incorporated, USA:New York, 2001.
- YÜKSELEN, Cemal : **Pazarlama:İlkeler-Yönetim**, Ankara: Detay Yayıncılık, 1998.
- WARREN, Carl S.,
Reeve, James M.,
Fess, Philip E. : **Financial & Managerial Accounting**, Thomson South Western, 2005.
- WILLIAMSON, Duncan : **Cost and Management Accounting**, Prentice Hall, 1996.

www.borsa.terimleri.com/Likidite.html

www.mpm.org.tr/ verimlilik terimleri sözlüğü

www.ydk.gov.tr/ eğitim notları.

www.tmsk.org.tr

www.atonet.org.tr/ato_basel.pdf.

ÖZGEÇMİŞ

09 Ağustos 1978 tarihinde Kocaeli'nin İzmit ilçesinde doğdu. İlk-orta ve lise tahsilini İzmit'te tamamladıktan sonra 1995 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde öğrenimine başladı. 1999 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin İktisat Bölümünü bitirdikten sonra 1 yıl yabancı dil eğitimi aldı.

2000 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe-Finansman programında yüksek lisans öğrenimine başladı. Aynı yıl içerisinde 8 ay süre ile özel sektörde muhasebe ile ilgili çalışmalarını sürdürdü.

Yüksek lisans ders aşamasını başarı ile tamamladıktan sonra 2001-2002 öğretim yılının Ocak ayında aynı üniversitenin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe- Finansman Ana Bilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı.

Halen aynı görevini sürdürmekle birlikte, 2003-2004 öğretim yılında başladığı Muhasebe-Finansman doktora programında öğrenimiyle ilgili olarak "Muhasebe Verilerinden Yararlanarak İktisadiliğin Ölçümü ve Denetimi" konulu doktora tez çalışmasını hazırlamaktadır.