

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BÜYÜK MAĞAZALARDA HESAP İŞLERİ VE
MUHASEBE ORGANİZASYONU

(Doktora Tezi)

Haluk SUMER

İstanbul, 1984

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sayfa No.</u>
0- GİRİŞ	1
1- TEMEL KAVRAMLAR	4
10. TİCARET	4
100. Ticari İşletme Kavramı	4
101. Ticari İşletmede Üretim Faktörleri ...	7
102. Perakende Ticaret ve Perakendeci İşletme	9
103. Perakendeci İşletme Tipleri	11
11. BÜYÜK MAĞAZALAR	12
110. Büyük Mağazaların Tanımı	12
111. Büyük Mağazaların Özellikleri	14
112. Büyük Mağazaların Tarihi Gelişimi	17
113. Büyük Mağazaların Diğer Perakendeci İşletmelerden Farkları	19
114. Büyük Mağaza Çeşitleri	23
115. Büyük Mağazalarda Örgüt Yapıları	26
1150. Örgütlenme Süreci	26
1151. Büyük Mağazaların İşlevsel ve Bölümsel Biçimde Örgütlenmesi...	28
1152. Büyük Mağazalarda Satınalma ve Satış İşlevlerinin Örgüt Yapı- sına Etkisi	31
11520. Satınalma ve Satış İşlevlerinin Aynı Kişi Veya Bölüm Yetki ve So- rumluluğunda Olması	33

II

	<u>Sayfa No.</u>
11521. Satınalma ve Satış İşlevlerinin Ayrı Kişi Veya Bölüm Yetki ve Sorumluluğunda Olması.....	37
11522. Satınalma ve Satış İşlevlerinin Kısmen Aynı Kişi Veya Bölüm Yetki ve Sorumluluğunda Olması.....	40
1153. Büyük Mağazalarda Örgüt Yapılarındaki Gelişmeler	40
116. Büyük Mağazalarda Mal ve Anlamı.....	43
1160. Büyük Mağazalarda Mal Karışımı ..	43
1161. Büyük Mağazalarda Malların Sınıflandırılması ve Kodlanması ..	45
11610. Büyük Mağazalarda Malların Sınıflandırılması ...	45
11611. Büyük Mağazalarda Malların Kodlanması	53
1162. Büyük Mağazalarda Satış Yeri ve Malların Satışa Sunulması	55
12. BÜYÜK MAĞAZALARDA MUHASEBE	57
120. Muhasebenin Tanımı	57
1200. Finansal Muhasebe	58
1201. Maliyet Muhasebesi	59
1202. Yönetim Muhasebesi	64
121. Büyük Mağazalarda Muhasebenin Amacı...	67
1210. Büyük Mağazalarda İşletme Politikaları	67
1211. Muhasebenin Ticari İşletme Politikalarına Katkısı	67

12110. Muhasebenin Faaliyet Programı Politikasına Katkısı	63
12111. Muhasebenin Pazarlama Yönetimi Politikasına Katkısı	69
12112. Muhasebenin Teknoloji Politikasına Katkısı	70
2- BÜYÜK MAĞAZALARDA GİDERLER, MALİYETLER, MALİYET YÖNTEMLERİ VE KULLANIM ALANLARI .	71
20. GİDER VE MALİYET TANIMLARI	71
21. BÜYÜK MAĞAZALARDA GİDERLERİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	73
22. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI	75
220. Giderlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması	75
2200. Mal ile İlgili Giderler	76
2201. İşletme Giderleri	79
221. Giderlerin Çalışma Düzeyi ile İlişkileri Açısından Sınıflandırılması	85
2210. Sabit Giderler	85
2211. Değişken Giderler	86
222. Giderlerin İşlemlerle İlgileri Açısından Sınıflandırılması	89
2220. Dolaysız Giderler	89
2221. Ortak Giderler	89
223. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması	91
2230. Kontrol Edilebilir Giderler	91
2231. Kontrol Edilemeyen Giderler	91

23. GİDER TAŞIYICILARI	92
24. GİDER YERLERİ	93
240. Mekânsal Bölümleme	97
241. Mal Gruplarına Göre Bölümleme	98
242. İşlevsel Bölümleme	99
25. MALİYET YÖNTEMLERİ VE KATKI PAYI	99
250. Büyük Mağazalarda Maliyet Yöntemleri ...	99
2500. Tam Maliyet Yöntemi	99
2501. Değişken Maliyet Yöntemi	104
2502. Dolaysız Maliyet Yöntemi	106
251. Büyük Mağazalarda Katkı Payı ve Uygulama Alanları	116
2510. Katkı Payı	116
2511. Büyük Mağazalarda Katkı Payının Uygulama Alanları	122
25110. Reyonlarla İlgili Kararlarda Katkı Payının Rolü	123
25111. Mallarla İlgili Kararlarda Katkı Payının Rolü	130

3- BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ

ENVANTER VE DEĞERLEMESİ

30. BÜYÜK MAĞAZALARDA STOK HAREKETLERİ

31. BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ ENVANTERİ...

32. BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ DEĞERLEMESİ.

33. MAL STOKLARINI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

 330. Maliyet İle Değerleme Yöntemleri

 3300. Maliyet Unsurları

 33000. Alış Bedeli

 33001. Mal İle İlgili Giderler

	<u>Sayfa No.</u>
3301. Maliyet Temeline Dayanan Değer- leme Yöntemleri	145
33010. Gerçek (Fiili) Maliyet Yön- temi	145
33011. Ortalama Maliyet Yöntemi ..	145
33012. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi	145
33013. Son Giren İlk Çıkar Yöntemi	146
33014. Perakende Satış Yöntemi ...	147
33015. Brüt Kâr Yöntemi	153
331. Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi	154
332. Maliyet Veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi	155
34. DEĞERİNİ KAYBEDEN STOKLAR VE DEĞERLEMESİ	158
340. Değerini Kaybeden Stoklar	158
3400. Fiziki Nedenlerle Değer Kaybı	158
3401. Ekonomik Nedenlerle Değer Kaybı ...	158
341. Değerini Kaybeden Stokların Değerlemesi..	159
342. Fire	162
4- BÜYÜK MAĞAZALARDA UYGULANABİLİR BİR HESAP PLANI MODELİ ÖNERİSİ.....	164
40. BÜYÜK MAĞAZALARDA STOK KAYIT YÖNTEMLERİ	164
400. Maliyet + Kâr Yöntemi	165
401. Satış Fiyatı Yöntemi	168
41. ŞUBESİZ BÜYÜK MAĞAZALARDA UYGULANABİLİR BİR HESAP PLANI MODELİ ÖNERİSİ VE HESAPLARIN AÇIK- LANMASI	172
410. Hesap Planı İle İlgili Kavramlar	172
4100. Hesap Çerçevesi	172

VI

	<u>Sayfa No.</u>
4101. Genel Hesap Plânı	172
4102. Hesap Plânı	172
411. Şubesiz Büyük Mağazalarda Uygulanabilir Hesap Plânı Modeli	173
412. Önerilen Hesap Plânı Modelinin ve Kulla- nılan Hesapların Açıklanması	184
4120. Hesap Plânı Modeli Hakkında Açıkla- ma	184
4121. Hesap Plânında Kullanılan Özellikli Hesapların Açıklanması	189
4122. Hesap Hareketleri İle İlgili Bir Uygulama	202
5- SONUÇ	208
6- YARARLANILAN KAYNAKLAR	213
7- EKLER	225

K I S A L T M A L A R

AG	: Aktiengesellschaft
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.s.e.	: adı geçen son eser
Auf1.	: Auflage
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KP	: Katkı Payı
Md.	: Madde
NRMA	: National Retail Merchant Association
S.	: Sayı
s.	: sayfa
SMM	: Satılan malın maliyeti
T.A.Ş.	: Türk Anonim Şirketi
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

0- GİRİŞ

Perakendecilik, mal ve hizmetleri en son tüketicilere satma eylemi, yani pazarlama sürecinin en son aşamasıdır (1). Mal ve hizmetlerin satıldığı sabit yerlerin en eskisi dükkândır. Dükkânlarda belirli mal gruplarına ait mallar satışa sunulduğundan birkaç mal grubuna ait mal satın almak için tüketicinin birkaç dükkân dolaşması gerekmektedir.

Özellikle günümüzde büyük yerleşim merkezlerinde zaman kavramının önemli oluşu, kişi gereksinmelerinin kısa sürede karşılanabilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. Buna bağlı olarak kişilerin dayanıklı ve özellikle dayanıksız tüketim mallarına olan gereksinmelerinin büyük bir kısmının aynı zamanda, aynı yerden karşılanması amacıyla çeşitli mal gruplarına ait malların satışı bir çatı altında toplanmış ve bu çatı altındaki büyük dükkân "büyük mağaza", kendine özgü satış yöntemleri ile ortaya çıkmıştır. Zamanla büyük mağazalar şubeleşerek "büyük mağazalar" veya "büyük mağaza zinciri" oluşturmuştur.

Günümüz ekonomik şartları incelendiğinde gerek gelişmiş ülkelerde, gerekse gelişmekte olan ülkelerde dayanıklı ve dayanıksız tüketim mallarına ait dağıtım faaliyetinin küçük esnaf tarafından değil, büyük mağazalar aracılığı ile gerçekleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ülkemizde de özellikle 1956 yılında (2) Gima T.A.Ş.'nin kurulması ile büyük mağazacılıkta ilk adım atılmıştır.

Büyük mağazalar adından da anlaşıldığı gibi yıllık satış hacmi, personel sayısı, toplam sermayeleri ve pazar payı açısından büyük işletme sınıfına girmektedir.

(1) CEMALCILAR, İ. : Pazarlama, Eskişehir, 1977, s. 171.

(2) AKTER, E. : Büyük Mağazacılık ve Gima, Gima Büyük Mağazacılık Dergisi, S. 13, Aralık 1977, s. 16.

Büyük işletmeler, işletme işlevleri ile ilgili kararların o işlevleri yürüten yöneticiler tarafından, üst düzey yönetimde verilen genel politika direktifleri içerisinde alınabildiği ve büyük örgütü olan işletmelerdir (3).

İster ticaret işletmesi olsun, ister endüstri işletmesi olsun, bu işletmelerin ortak özellikleri vardır.

Endüstri işletmelerinde mamul üretimi söz konusu iken, ticaret işletmelerinde tüketilecek malları zamanında ve uygun miktarlar üzerinden emre hazır bulunduracak hizmet üretimi söz konusudur. Ticarete üretim tüketilecek malların zamanında ve uygun miktarlarda hazır bulundurmaktır (4).

Her iki tür işletmede de işletme işlevleri, amaçlar, bu amaçlar için alınan kararlar ve bu kararlar için gerekli olan bilgilerin elde edildiği kaynaklar aynıdır. İşletme içi bilgileri toplayan ve ileten bu kaynaklardan biri de muhasebedir.

Bu çalışmada ticaret işletmesi olan büyük mağazalarda muhasebenin yeri, önemi, yönetime sağlayacağı bilgiler ve bu özelliklere sahip bir muhasebe düzeninin nasıl olması gerektiği incelenmiştir.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde büyük mağazalar tanıtıldıktan ve öteki ticaret işletmelerinden farkları belirtildikten sonra büyük mağazalarda uygulanabilecek örgüt yapıları, örgüt yapısının geliştirilmesinde satınalma ve satış işlevlerinin önemi ile sorumluluk merkezleri açıklanmaya çalışılmış, ticaret işletmelerindeki en önemli üretim faktörü olan malların özellikleri, cins, tür ve çeşitleri itibarıyla sınıflandırılmaları ve satışa sunulma şekillerine değinilmiştir.

(3) TÜMER, M. : İşletme Nedir, İstanbul, 1975, s. 111.

(4) KESKİNOĞLU, S. : Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul, 1959, s. 196.

Bölümün son kısmında ticaret işletmelerinde muhasebenin amacı, yeri, görevi ve büyük mağazalarda yönetim kararlarındaki rolü belirtilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölüm büyük mağazalarda maliyetler, gider türleri, gider yerleri, gider taşıyıcıları, maliyet yöntemleri ve elde edilen muhasebe bilgilerinin kullanım alanlarına ayrılmıştır.

Üçüncü bölümde büyük mağazalarda satışa sunulan sayısı yüzbine varabilen malların envanter ve değerlemesi, kontrola yönelik ve kısa sürede mal mevcudunun yaklaşık maliyetini verebilen değerlendirme yöntemlerine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde büyük mağazalarda yönetimin muhasebe sisteminden beklentilerine cevap verecek bir hesap planı modeli önerilmiş ve hesaplar açıklanmıştır.

Beşinci bölüm sonuç bölümüdür. Bu bölümde ülkemiz şartları dikkate alınarak sonuca varılmıştır.

1- TEMEL KAVRAMLAR

10- TİCARET

Bu çalışma çerçevesinde (5) ticaret, malların dağıtım kanallarından geçerek sahip değiştirmesi ve bu suretle üreticiden tüketiciye gelerek değer kazanması ve gereksinimleri gidermeye yaraması için yapılan faaliyet olarak tanımlanabilir.

Ticaretin belli başlı görevi mallar için sürüm olanakları aramak, malları tüketicilerin bulunduğu yere kadar getirerek onların gereksinmelerini gidermek için bu mallardan almalarını sağlamaktır.

Ülke ekonomisi açısından ele alınınca ticaret, üretim ile ilgili olan ve teknik alanda ileri aşamalara ulaşmış bulunan endüstri işletmelerine ait satış işlerinin kısmen esas işletmeden ayrılmasıdır (6).

100- Ticari İşletme Kavramı

Gümbel'e göre ticari faaliyette bulunan her ekonomik birim üretim veya başka amaçlarına bakılmaksızın ticari işletmedir (7), (8).

(5) T.T.K.'nin 3. maddesi "... bir ticarethane veya fabrika veyahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele fiil ve işler ticari işlerdendir" demekle ticari faaliyeti geniş kapsamda ele almaktadır.

(6) KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 196.

(7) GÜMBEL, R. : Die Sortimentpolitik in den Betrieben des Wareneinzelhandels, 1963, s. 9.

(8) Türk Ticaret Kanunundaki "Ticari İşletme" tanımı da aynı yöndedir. T.T.K.'nin 11'inci maddesinde ticari işletme "Ticarethane veya fabrika ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır" şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre üretim faaliyetinde bulunan işletmeler de "ticari işletme" sayılır.

8 Şubat 1957 gün ve 9530 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Ticaret Sicili Nizamnamesi"nin 14'üncü maddesinde ise ticari işletme şu şekilde tanımlanmıştır. "Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde tarif edilen ticarethane ve fabrikalar ile 13. maddesinde tarif edilen ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletmedir..."

Bkz. DOĞANAY, İ. : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Ankara, 1981, s. 98.

Gelir Vergisi Kanunu ise "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır" diyerek ticari ve sınai faaliyeti birbirinden ayırmış, ancak her ikisinin kazancını da ticari kazanç olarak nitelemiştir.

Bkz. G.V.K. Md. 37.

Gutenberg daha dar anlamda bir tanım yapmıştır. Ona göre kendi adlarına, hesaplarına ve risklerine mal satın alan, bunları üretim faaliyetinde kullanmadan kendi risk ve adlarına satan, tasarruf serbestliği başka işletmeler tarafından engellenmeyen işletmeler ticari işletmedir (9).

Tanımdan da anlaşıldığı gibi Gutenberg bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için şu şartları aramaktadır:

- Üretim faaliyetinde bulunmadan satmak,
- Kendi adına, hesabına ve riskine satmak,
- Bağımsız işletme politikası izlemek.

İki tanımdan anlaşıldığı gibi bir üretim işletmesine ait satış bölümü Gümbel'e göre ticari işletme olmasına rağmen, Gutenberg'e göre ticari işletme değildir.

Welzel'e göre ticari işletmede konu mal ve malın dağıtımıdır. Bu dağıtım üretici işletme dahil çeşitli organlar aracılığı ile olabilir (10).

Bu çalışmada söz konusu olan ticari işletme bir pazardan mal satın alan ve manipulasyon işlemleri (temizleme, ayıklama, ayırma, karıştırma, tartma, ölçme, ambalajlama, ambalaj değiştirme, boşaltma, doldurma gibi) dışında malın niteliğini değiştirecek bir işlem yapmadan başka bir pazara satan işletmedir.

(9) GUTENBERG, E. : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, der Absatz, Band II, Berlin-Heidelberg-New York, 1973, s. 140.

(10) WELZEL, K. : Marketing im Einzelhandel, Wiesbaden, 1974, s. 19.

101- Ticari İşletmede Üretim Faktörleri

Literatürde ticari işletmelerde üretim faktörleri işgücü ve maddesel işletme varlıkları olarak ikiye ayrılmıştır (11).

Malın üretim faktörü olup olmadığı tartışmalıdır. Mal da üretim faktörü sayıldığı takdirde ticari işletmedeki üretim faktörleri

- Mal,
- Mekân,
- İşgücü,
- Sermaye

olmak üzere 4'e ayrılabilir (12),(13).

Bir ticari işletmenin faaliyetini

- Sadece kullanıma hazır malların satışı

veya

- Malların hizmetle birleştirilerek satışı

şeklinde görmeye göre, mal, üretim faktörü kabul edilir veya edilmez.

Birinci görüşe göre mal üretim faktörü değildir. Mal sadece satış için belirlenmiş, ticari işletme faaliyetine

(11) Seyffert maddesel işletme varlıklarını mekân faktörü altında toplamıştır. Bkz. SEYFFERT, R. : Handbuch des Einzelhandels, Stuttgart, 1932, S. 164. Ancak bu faktör tüm işletme varlıkları için dar kapsamlıdır. Zira maddesel işletme varlıkları mekândan başka, taşıma araçları, satış tezgâhları, donatım ve reklâm malzemesi gibi araçları da kapsamaktadır.

(12) FALK, B. R. - WOLF, J. : Handelsbetriebslehre, 1971, s. 39.

(13) Bu çalışmada sadece üretim faktörü olarak "mal" incelenmiştir.

dahil olmayan, ticari işletmeden geçen bir mamuldur. Diğer işletme faktörlerinden farklıdır. Sunulan hizmetle bir ilgisi yoktur. Ticari işletme hizmet üretiminin bir parçası olmadığından ticari işletmenin bir ürünü değildir. Üretim faktörü değil, sadece hizmetlerin hamilidir (14).

Bu görüşe göre ticari faaliyet, üretim faktörleri bileşimi sonucu ortaya çıkmamış, sadece bir başka işletmenin üretmiş olduğu malın dağıtımını olarak görülürse, malın alış maliyeti, faaliyetin elde edilmesi için değer tüketimi, dolayısıyla ticari işletmede bir maliyet unsuru olamaz. Buna bağlı olarak satış hasılatı da gelir unsuru sayılmaz. Satış hasılatı sadece hizmetleri kapsadığından gelir oluşumunun dayanağıdır. Çünkü aynı şekilde, malın satış fiyatı ticari faaliyet sonucunun unsuru değildir.

Buddeberg faktör bileşiminin geleneksel görüşünü değiştirmiş, malı ticari işletmenin faaliyetinde tasarruf faktörü olarak görmüştür (15). Buddeberg'e göre mal üretim faktörü değildir, sadece varlığından dolayı ticari faaliyetin yerine getirilmesini sağlar. Ticari mallar satın alınır, belirli bir süre işletmenin tasarrufu altında kaldıktan sonra esaslı bir şekil değişikliğine uğramadan satılır. Malın üretim işletmesindeki madde ve malzemedeki farkı da buradadır. Üretim işletmelerinde madde ve malzeme üretim faktörleri ile birleşince şekil değiştirdiği halde, ticari işletmede mal şekil değiştirmez.

Buddeberg ticari malı tasarruf faktörü olarak görmekte, bir yandan üretim ve ticari işletmelerdeki faaliyetin farklılığına dikkati çekmekte, diğer yandan genel bir model olan üretim işletmesi faktörlerini ticari işletmeye uygulamaya çalışmaktadır.

(14) NOWAK, P. : Zur Frage der Kostenrechnung in Handelsbetrieben, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang, Heft No. 10/11, 1961, s. 631.

(15) BUDDEBERG, H. : Betriebslehre des Binnenhandels, Wiesbaden, 1959, s. 41.

Buddeberg malın maddesel içeriğini işletme faktörü olarak görmediğinden malın maliyeti faaliyet üretimi için değer tüketimi değildir. Ancak mal, tasarruf faktörü olduğundan, tasarruf sırasında malda meydana gelen değer azalmaları (eskime, kırılma, çalınma, bozulma, çürüme) faaliyetin gideri olarak görülebilir. Birinci görüş çerçevesi içinde kendi kurallarına aykırı olmadan bu giderlerin kabulü mümkün değildir.

Malın ticari işletmede, üretim işletmelerindeki malzeme ve madde gibi şekil değiştirmemesinden dolayı üretim faktörü dışı bırakılması şeklindeki açıklama yeterli değildir. Üretim işletmesinde madde, işçilik, maddesel işletme araçları, yeni ekonomik faaliyetler oluşturduğu gibi, ticari işletmelerde de mal, işçilik ve maddesel işletme araçları ile ticari faaliyet oluşturulmaktadır. Ekonomik görüş açısından malın şekil değişikliğinin olmaması önemli değildir. Mal, üretim işletmesindeki hammadde veya yardımcı malzeme gibi yeni bir ürün oluşturmaya bile, yeni bir hizmet faaliyeti bütünü oluşturur. Mal ve hizmet ayrılmayan bir bütün olur. Bundan dolayı malsız hizmet, hizmetsiz mal olmaz. Malın üretim faktörü olarak görülmesiyle mala bağlı hizmetlerin bir faaliyet bütünü olarak ele alınması mümkün olur.

İşletmede maksimum kârın elde edilmesi için işgücü, maddesel işletme araçları ve mal faktörlerinin nicelik ve nitelikleri itibarıyla en uygun şekilde kombinasyonu gerekir.

102- Perakende Ticaret ve Perakendeci İşletme

Seyffert'e göre perakende ticaret, malların üreticiden tüketiciye doğru hareket ettiği zincir üzerindeki sondan bir önceki halkadır (16).

Perakende ticaret işlemi, tanımından da anlaşıldığı gibi ticari malların tüketiciye ulaştırılmasına yöneliktir.

(16) SEYFFERT, R. : a.g.e., s. 40.

Ticari malların satışı değişik hizmetlerle birleşince perakende ticari faaliyet ortaya çıkar. Böylece perakende ticaret bir yandan ticari malların satışını, diğer yandan satılan mal ile birlikte faaliyet bütünü oluşturan hizmetlerin pazara yönelik değerlemesini kapsar (17).

Perakende ticaret fonksiyonel anlamda malların tüketiciye aktarılması işlemidir. Kuramsal anlamda ise tamamen veya çoğunlukla fonksiyonel anlamda perakende ticaret yapan işletmeleri kapsar (18).

"Son tüketim amacıyla kişinin kendi veya ailesinin gereksinmelerini karşılamak amacıyla mal ve hizmetleri satın aldığı yer veya kişiye perakendeci adı verilir" (19).

Gelir Vergisi Kanununa göre de "... Perakende satıştan maksat; satışı yapılan madde veya malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır..." (20).

Maddeden anlaşıldığı gibi bir malın satışının perakende satış olup olmaması, o malı satın alanın durumuna göre belirlenir. Alıcı satın aldığı malı başkasına satmıyor, kişisel gereksinmelerinde kullanıyor ise, o satış perakende satıştır.

Perakendeci işletmeler son tüketici veya kullanıcı ile yakın ilişki içinde buldukları için talep tercihleri, alıcı motivasyonu, alıcı zevki hakkında bilgi sahibi olduklarından, bu bilgileri toptancı kanalı ile üreticiye ileterek üretimin talebe uymasını sağlarlar.

Perakendecinin ilk işlevi satın almaktır. Perakende-

(17) WELZEL, K. : a.g.e., s. 19.

(18) FALK, B. R. - WOLF, J. : a.g.e., s. 19.

(19) KOCAMAZ, T. : Fiziksel Dağıtım, Ders Notları, İstanbul, 1981, s. 14.

(20) G. V. K. Md. 111.

ciler üretici veya toptancıdan satın aldıkları malları taşıyarak ve depolayarak yer ve zaman faydası yaratırlar (21); bölümlenme, ambalajlama gibi işlemleri de yaparak malları tüketici talebine uygun şekle dönüştürürler.

Perakende ticaret işletmesinin amacı

- doğru malı,
- doğru zamanda,
- doğru yerde,
- doğru miktarda,
- doğru fiyatla

satışa sunmaktır (22).

103- Perakendeci İşletme Tipleri

Perakendecilik, dinamizmi sayesinde yüzyıllardan beri çeşitli ticari işletme tipleri ortaya koymuştur. Sürekli yeni işletme tipleri gelişmiş ve kendilerine özgü satış yöntemleri ile pazarda belirli bir yer elde etmişlerdir. İşletmeler zaman içerisinde belirli bir değişime uğradıklarından her bir işletme tipinin tanımını yapmak ve sınırlarını belirlemek zorlaşmaktadır.

Bugün bu işletme tipleri arasında coğrafi dağılım, satış yerleri, satış şekilleri, dağıtım ve depolama sistemleri, sunulan mal cinsi, sunulan hizmet, alış ve satış organizasyonu, hizmet verdiği alıcı kitlesi ve satıcılarla olan ilişkileri açısından fark vardır (23).

(21) Zaman ve yer faydası için bkz. ZEYTİNOĞLU, E : Genel Ekonomi I, İstanbul, 1980, s. 39-40.

(22) JENNY, H. P. : Verkaufs - und Betriebskunde, Wettwil, 1973, s. 1/2.

(23) STURZENEGGER, M. : Warenbewirtschaftungssysteme in Warenhaus, Bern, 1974, s. 1.

Perakende satış yapan ticari işletmeler aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir (24):

a) Mal karışımı ve işletme büyüklüğüne göre

Çok çeşitli mal satan büyük mağazalar, uzmanlaşmış mağazalar.

b) Sunulan satış hizmetine göre

Personelli satış, personelsiz satış (self servis), otomat ile satış, sipariş üzerine satış, posta ile satış.

c) Kuruluş yerine göre:

Sabit ve gezici perakendeciler

d) Fiyat ilkesi ve mal karışımına göre

İndirimli mağaza, tüketici pazarları, tek fiyat mağazaları.

e) Merkezleşme ilkesine göre

Çok şubeli (zincir) mağazalar, alış-veriş merkezleri

11 - BÜYÜK MAĞAZALAR

110- Büyük Mağazaların Tanımı

"Büyük mağazalar çeşit zenginliğine dayanarak sürümü arttırmayı hedef tutan ticarethanelerdir" (25). Büyük mağaza kelimesi Fransızca "Grand Magazin" kelimesinin dilimize çevrilmesi ile ortaya çıkmıştır. Kimi yazarlar tarafından ise İngilizce "Department Store" karşılığı olan departmanlı

(24) KUMCU, E. : Dağıtım Kanalları Sistemi, Pazarlama Yönetimi, İstanbul, 1978, s. 271.

-KILKIŞ, Y. : Büyük Ticari İşletme Tipleri, İstanbul, Ticaret Odası Mecmuası, Ekim-Aralık 1979, No. 10-12, s. 24-36.

(25) ERGİN, F. : Ak İktisat Ansiklopedisi, İstanbul, 1973, s. 150.

mağazalar aynı anlamda kullanılmaktadır (26). Almanca "Warenhaus" kelimesindeki "Haus" sözcüğü de işletmenin büyüklüğünü ortaya koymaktadır (27).

Hanhardt'a göre büyük mağaza, iyi bir satış yerinde, herkes tarafından rahatlıkla gezilebilen, aktif bir pazar etkileme politikası ile birbiri ile ilgisi olmayan mal gruplarının satışa sunulduğu perakende satış yapan büyük ticari işletmedir (28).

Yukarıdaki tanıma göre bir perakendeci işletmenin büyük mağaza olabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir:

1- Büyük perakende ticari işletme

Bir büyük mağazanın büyüklüğü, satış alanı, satış hasılatı, personel ve şube sayısı ve pazar payı ile ölçülür. Her şubenin en az 1500 m² ve personel sayısının 200-300 olması gerekir. Şube sayısının işletmenin büyüklüğünü göstermede bir ölçek olmasına rağmen, büyük mağazaların şubesiz de olması mümkündür.

2- İyi bir satış yeri

Büyük mağazalar banliyölere kadar genişlemiştir. Şehirleşmenin geliştiği bölgelerde, şehir dışındaki banliyölerde, mağazaların tek katlı olabilmeleri, geniş otopark sahasının bulunması büyük mağazaları cazip hale getirmektedir.

3- Herkese açık olması

Büyük mağaza herkese açık olmalıdır. Satılan mallar gelir düzeyi farkı olmaksızın herkese hitap etmelidir. Burada alıcı mal ile karşı karşıyadır.

(26) ŞİRELİ, A. : Türkiye'de Departmanlı Mağazaların Müşterilerinin Sosyo-Ekonomik Özellikleri, İstanbul, 1973, s. 3.

(27) BIDLINGMAIER, J.-JOCABI, H.-UHEREK, E.W.: Absatzpolitik und Distribution, Wiesbaden, 1967, s. 177.

(28) HANHARDT, E.W. : Marktgerechte Koordination von Einkauf und Verkauf im Warenhaus, St. Gallen, 1967, s. 3.

- 4- Birbirleriyle ilgisi olmayan mal gruplarını içeren kapsamlı bir mal karışımı

Satışa sunulan mal grubu sayısının birbirleriyle ilişkisi dikkate alınmadan çok olması gerekir.

- 5- Aktif bir pazar etkileme politikası

Büyük mağazalar fazla miktarda satın aldıklarından alış fiyatlarını etkileyebilmektedirler. Satışların da yüksek olması, düşük fiyat ile mal satmalarına imkân vermektedir.

Alman Ticaret ve Satış Araştırmaları Komisyonu büyük mağazaları "Giyim eşyaları, tekstil, ev eşyası, mutfak eşyası, gıda ve keyif verici madde gibi çok çeşitli malları perakende olarak satan büyük ticari işletmeler" olarak tanımlar (29).

Başka bir tanıma göre "Büyük ve zincir mağazalar çeşitli grup malları, perakendeci, toptancı ve bazen imalâtçı gibi aracı niteliği taşıyan hizmet erbabına ihtiyaç göstermeden, ihtiyaç nisbetinde ve ihtiyaç duyulan yerlere aynı dağıtım sistemi içinde ulaştıran ve tüketici isteklerine göre satışlarını geliştiren, araştırma, muhasebe, kontrol ve stok işlemlerini merkezden yürütmek suretiyle idare masraflarını düşürebilen ve bu amaçla çeşitli satış ünitelerine bölünmek suretiyle örgütlenen ticaret teşebbüsleridir" (30).

111- Büyük Mağazaların Özellikleri

Temel prensipleri A. Boucicout tarafından ortaya konan büyük mağazaların en önemli özelliği kısa ve uzun süreli gereksinimleri karşılayan kapsamlı bir mal karışımıdır.

(29) ALTHOFF, T. : Waren und Kaufhaus, Handwörterbuch der Absatzwirtschaft, s. 2161.

(30) METEZADE, Z. : Tüketicinin Korunması, II. Türkiye İktisat Kongresi, VII. İç Ticaret ve Hizmetler Komisyonu Tebliğleri, İzmir, 2-7 Kasım 1981, s. 169.

Mal karışımı birbirleriyle ilişkisi olmayan mal gruplarından oluşur. Büyük mağazalarda en fazla kadın-erkek-çocuk giyimi, mobilya, ev eşyaları, gıda maddeleri, parfümeri, tuafiye gibi mal grupları sözkonusu olur.

Görüldüğü gibi büyük mağaza çeşitli branşları bir çatı altında toplar. Bu da her bir mal arasında riski dengeleyen geniş bir mal karışımı ortaya koyar, ancak işletmenin büyük mağaza olarak adlandırılabilmesi için yukarıda sayılan bütün branşların varolması gerektiği anlamını vermez. Örneğin bir çok işletmede gıda maddelerinin satılmaması o işletmenin büyük mağaza olarak adlandırılmasını engellemez (31), (32).

Satış hasılatının yüksek olması büyük mağazalarda üreticiden direkt alım yapma olanağı sağlamaktadır. Bir kısım büyük mağazalar konzernler halinde üretici ile işbirliğine girmekte (örtülü vertikal gelişme) ve üreticinin ürettiği malın % 50'sinden fazlasını satın almaktadırlar (33).

Jenny, günümüzdeki büyük mağaza özelliklerini şöyle sıralamaktadır (34):

- Büyük perakendeci işletme,
- Birbirleriyle ilgili olmayan malların satışı,
- Her mal grubunda ortadan fazla mal karışımı boyutu genişliği ve derinliği,
- Ortadan iyiye kadar kalitede mal,

(31) JENNY, H. P.: a.g.e., s. 1/47.

(32) Hatta şehir merkezlerindeki büyük mağazalarda genellikle gıda reyonu bulunmaz. Çünkü alıcı gıda maddelerini evinin yakınındaki bir supermarketten satın alır. Ayrıca şehir merkezinde bir ana cadde üzerindeki mağazanın kirası gıda maddeleri için çok yüksektir.

(33) Deutscher Industrie - und Handelstag, Konzentration im Einzelhandel, Bonn, 1983, s. 18.

(34) JENNY, H. P. : a.g.e., s. 1/ 41.

- Bakımlı ortam,
- Personelli veya personelsiz hizmet,
- Bir dizi yan hizmet (35).

Büyük mağazaların küçük perakendeci işletmelere göre üstünlükleri şöyle özetlenebilir (36):

- 1- İşgücü düzeyinde işbölümü dolayısıyla uzman yönetici ve personel çalıştırabilme,
- 2- Etkili satın alma gücüne sahip olmadan dolayı büyük miktarda alım yaparak daha çok indirim sağlayıp, daha düşük fiyatla mal satabilme,
- 3- Reklâmdan etkin biçimde yararlanabilme,
- 4- Kendilerine ait markalı malları satabilme,
- 5- Finansal açıdan güçlü olabilme,
- 6- Dikey ve yatay bütünleşmeye gidebilme (Toptan ticaret ile entegrasyon),
- 7- Uzman yönetim gücü ve finansal güç dolayısıyla pazarlama araştırması yapabilme olanağına sahip olma,
- 8- Alıcıya bir dizi hizmetler verebilme,

(35) Büyük mağazalarda satılan malların eve teslimi, otopark, satılan giyim eşyalarında kısaltma-daraltma gibi terzi-lik işlemleri, satılan mobilya-halı-abajur gibi malları evlere yerleştirme işlemleri (dekorasyon), mobilya-oyuncak-halı-kürk-ayakkabı-saat tamiri, elektrikli ev aletleri için servis, film banyosu, benzin istasyonu, kredi servisi, satılan malı geri alma servisi, restoran, çay-içki servisi, çocuk parkı, hediye paketleme servisi gibi bir dizi yan hizmet sunulmaktadır.
Bkz. MELCHER, P. : Kundendienst im Kauf - und Warenhaus, Stuttgart, 1972, s. 22.

(36) CEMALCILAR, İ. : a.g.e., s. 183
-HATİBOĞLU, Z. : Pazarlama, İstanbul, 1973, s. 70.

9- Standart ve ambalajlı mal sattığından, üreticiyi kaliteli mal üretmeye zorlama.

Büyük mağazaların sakıncaları ise şunlardır:

- 1- Faaliyet giderlerinin yüksek olması,
- 2- Yerel gereksinme ve isteklere karşı daha esnek olamama,
- 3- İşlevler arasında koordinasyon zorluğu.

112- Büyük Mağazaların Tarihi Gelişimi

19. y.y.'ın ikinci yarısında yaşam şartlarının düzeltilmesi, perakende satış pazarının da gelişmesine neden olmuş, ücretlerin artması, tüketimi ve perakendeci mağazaların önemini arttırmıştır.

Bugünkü anlamdaki büyük mağazanın ilki Fransa'da 1852 yılında Aristide Boucicout tarafından "Au Bon Marche" adı altında kurulmuştur. A. Boucicout tuafiye mağazasında kendine özgü yöntemler uygulamıştır. Bu yöntemler şunlardır (37):

1- O dönemde tekstil ürünleri yüksek fiyatlı idi. A. Boucicout düşük fiyatla daha fazla mal satacağını ve stok devir hızının yüksek olmasından dolayı kârının artacağını düşündü.

2- O dönemde satışa sunulan mallar etiketsizdi, fiyat pazarlık sonucu belirleniyordu. Perakendeciler tarafından fiyatların gösterildiği el ilânlarının dağıtımı bile yasaktı. A. Boucicout malları etiketledi ve sabit fiyatlarla satışa başladı.

3- Herkesin serbestçe mağazaya girip çıkabilmesini sağladı. Böylece psikolojik satınalma baskı olmadan herkes mağazaya girip çıkabiliyordu.

(37) PASDERMADJIAN, H. : Das Warenhaus, Köln und Opladen, 1954, s. 3.
-BIDLINGMAIER, J. - JACOBI, H. : a.g.e., s. 179.

4- Kısa bir süre sonra alıcı tarafından satın alınan, ancak sonradan beğenilmediğinden geri getirilen malları başka mallar ile değiştirmeyi kabul etti.

5- Peşin satış yöntemi uyguladı.

Uygulanan bu yöntemler sonucu mağazanın cirosu 1952 yılında 500.000 Frank iken 1860 yılında 5.000.000 Frank oldu. Bu gelişmeden sonra tuafiye yanında kadın giysileri de satmaya başladı.

Daha sonra İngiltere ve Amerika Birleşik Devletlerinde aynı yöntemler uygulanmaya başladı.

Almanya'da büyük mağazaların ilk türleri İngiltere'de olduğu gibi belirli sınıflara hitabeden tüketim kooperatifleridir. Örneğin 1884 yılında kurulan "Alman Subayları Kooperatifi" ve 1889 yılında kurulan "Alman Memurları Mağazası" büyük mağazaların Almanya'daki ilk örnekleridir.

Almanya'daki büyük mağazalardaki gelişme İkinci Dünya Savaşından sonra hızlanmıştır.

1980 yılında Avrupa ülkelerinde büyük mağazaların toplam perakende ticaret cirosu içindeki payları yüzde olarak şöyledir (38):

TABLO- 1

	<u>Büyük mağazalar</u>	<u>Halk mağazaları</u>	<u>Dev marketler</u>	<u>Toplam</u>
Almanya	7,8	1,1	10,0	18,9
Fransa	2,7	2,6	10,8	16,1
İngiltere	4,7	6,7	3,9	15,3
Belçika	2,3	1,6	8,9	12,8
Danimarka	2,9	5,3	3,0	11,2
Hollanda	3,2	2,2	2,1	7,5
İtalya	0,4	1,7	0,3	2,4

(38) RENCKER, E. : Avrupada Büyük Marketler, Avrupa Dergisi, Mayıs 1983, Sayı 81, s. 21.

Ülkemizde Baker, Yerli Mallar, Karlman, Dilberler, Atabek, Galata Bonmarşesi büyük mağazaların ilk örnekleridir (39). Günümüzdeki örnekler ise Gima ve Yeni Karamürsel mağazalarıdır.

113- Büyük Mağazaların Diğer Perakendeci İşletmelerden Farkları

Büyük mağazalara benzeyen başka işletme tipleri de vardır. Büyük mağazayı diğerlerinden ayırabilmek için bunlara kısaca değinmek gerekir. Özellikle giyim eşyası satan mağazalar (Kaufhaus) ve düşük fiyatlı mal satan büyük perakendeci işletmeler (Kleinpreisgeschaefte) büyük mağazalara benzemektedir.

a) Giyim Eşyası Satan Mağazalar

1900 yılında Prusya Büyük Mağaza Yasası ile büyük mağazaların giyim eşyası satan mağazalardan ayrılmış olmasına rağmen, büyük mağaza ile en fazla karıştırılan perakendeci işletmedir.

Giyim eşyası satan mağazalar (Kaufhaus) tekstil, giyim eşyası, dekorasyon eşyası ve benzeri gibi birkaç tür birbirine yakın malları perakende olarak satan büyük ticari işletmelerdir. Büyük mağaza ile bu tür işletme arasındaki fark satılan malların türlerindedir. Büyük mağazalarda satılan mallar heterojen, giyim eşyası satan mağazalarda homojendir (40).

Almanya'da bile büyük mağaza ile giyim eşyası satan mağaza arasında bir tanım birliği yoktur. Örneğin büyük mağaza olan KADEWE (Kaufhaus des Westens) ile düşük fiyatlı mal satan büyük perakendeci işletme olan KEPA "giyim eşyası satan mağaza" (Kaufhaus) adı altında reklâm ve ilân vermektedir. Genellikle büyük mağaza sözkonusu olduğu halde diğerinden söz edilmektedir. Konuşma dilinde bile bu iki kavramdan biri di-

(39) ALKAN, İ. : Perakende Ticaret, İstanbul, 1945, s. 33.

(40) BEHRENS, C. K. : Waren und Kaufhaeuser, Handbuch der Betriebswirtschaft, Band 4, s. 6170.

geri yerine kullanılmaktadır (41).

Ancak mal türü yapısı dışında işletme organizasyonu, satış politikası ve görünüş açısından her ikisi de birbirine benzemektedir.

Seyffert'e göre her ikisi de eş anlamlıdır (42).

Giyim eşyası satan mağazalar (Kaufhaus)ın özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Büyük perakendeci işletme,
- Birbirine benzer mallar,
- Her mal grubunda geniş ve derin boyut,
- Ortadan iyiye kadar kaliteli mal,
- Bakımlı ortam,
- Personelli veya personelsiz hizmet.

b) Özel Mağazalar

Birbirleriyle ilgili olan birkaç mal grubunu kapsayan derin bir mal karışımına sahip olan genelde büyük olmayan bir perakendeci işletmedir (43). Büyük mağazalardan farkı küçük, mal karışımı boyutlarının dar, fakat derin olmasıdır.

c) Tüketim Kooperatifleri

Tüketici kitlelerinin veya belirli meslek üyelerinin birleşerek gereksinmelerini giderecek malları yine üyelerine satarak, satıştan elde edilen kârı, satın aldıkları mal değerine orantılı olarak iade eden perakendeci işletme tipidir (44).

Bu işletmeler tüketicilerin birleşerek üyelerine yardım örgütü kurmak ve gereksinmelerini bu şekilde gidermek

(41) BIDLINGMAIER, J. - JACOBI, H. : a.g.e., s. 181.

(42) SEYFFERT, R. : a.g.e., s. 63.

(43) HANHART, E. : a.g.e., s. 6.

(44) KILKIŞ, Y. : a.g.m., s. 36.

düşünce ve arzusundan doğmuştur. Bu tür işletmelerin esas amacı, memurlar, askerler, aidat ödeyen üyeler gibi sınırlı ve belirli bir alıcı kitlesine hitap etmektir. Ancak bazı tüketim kooperatifleri üye olmayanlara da satış yapmakta, elde edilen kâr üyelere dağıtılmaktadır.

Mal karışımı boyutları biraz dar olmakla birlikte büyük mağazalara benzemektedir.

d) İndirimli Mağazalar

Bu mağazalar daha çok alış-veriş merkezlerinden uzakta, kirası ucuz, çok basit binalarda faaliyette bulunurlar. Satışa sunulan mallar daha çok radyo, televizyon, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi değeri yüksek mallardır. Fiyatlar normal perakende fiyatlardan % 20 - % 30 daha düşüktür. Satışlar peşin olup, tamir bakım gibi yardımcı hizmetler yoktur.

e) Düşük Fiyatlı Mal Satan Büyük Perakendeci İşletmeler (Kleinpreisgeschaefte)

Mal karışımının yatay boyutu büyük mağazalardan daha dar, dikey boyutu daha derindir (45). Malların fiyatları düşük olduğundan satış hızı yüksektir (46). Daha çok aynı türe giren malların satışını yaparlar. Her gruba giren mallara ait çok çeşit bulundururlar.

Büyük mağaza ortalama 50.000 çeşit mal satarken, bu tür mağazalarda satılan mal çeşidi sayısı 10.000 dolaylarındadır. Bu tip mağazalar genellikle çok şubelidirler ve büyük mağazaların ilk aşamasını oluştururlar.

f) Tüketici Pazarları

1000 - 5000 m² arasında satış alanı olan, çeşit yapısının yarısı gıda maddelerinden, yarısı tüketim mallarından oluşan, ortadan iyiye kadar kaliteli malları basit bir ortam-

(45) BERNINGHAUS, W. : Die absatzwirtschaftliche Ausrichtung des Kleinpreisgeschäftes, Köln, 1960, s. 15.

(46) MANGOLD, H.G. : Die Absatzpolitik der Deutschen Warenhausgesellschaften, Nürnberg, 1968, s. 33.

da genellikle personelsiz hizmet ile satan, yan hizmet olarak sadece otopark sunan büyük perakendeci işletmelerdir (47), (48).

g) Süpermarket

Süpermarket "Selfservis yöntemine göre işletilen, bak-kaliye, et, süt, yağ meyve sebze gibi 4 ana reyonu ve herhangi sayıda başka reyonları olan ve yıllık en az 500.000 dolarlık perakende satış yapan gıda mağazasıdır" (49).

Süpermarketin ana faaliyet sahası gıda maddeleri satışlarıdır. Ancak gıda maddeleri yanında dayanıksız tüketim malları ve basit giyim eşyaları da satılır (50).

Büyük mağazalarda her reyonda satılan mallar için belge düzenlenir, ödeme, alıcı tarafından reyon kasasına veya bir kaç reyonun tahsilâtını ayırarak yapan hafızalı kasalarla yapılır. Böylece hangi mal grubuna ait malların satışından ne kadar hasılat elde edildiği belirlenebilir. Süpermarketlerde ise ödeme genellikle mağaza çıkışında belge düzenlenmeksizin yapılır (51).

Migros ve Ankara Pazarları ülkemizdeki süpermarketlere örnektir.

h) Alışveriş Merkezleri

Çok sayıda birbirinden bağımsız perakendeci işletmenin aynı çatı altında toplandığı yerdir. Burada bulunan perakendeci işletmeler mal grupları, satın alma, satış ve personel

(47) JENNY, H. P. : a.g.e., s. 1/56.

(48) Almanya'da bu işletmelerde m² başına yılda 7.000 DM üzerinde satış yapılmaktadır.
Bkz. FALK, B.R. - WOLF, J. : a.g.e., s. 140.

(49) CHARVAT, E.J. : Supermarketing, New York, 1960, s. 6-7.

(50) Süpermarketler hakkında geniş bilgi için Bkz. TEK, Ü.B.: Modern Bir Gıda Perakendecilik Kurumu Süpermarket, Pazarlama Dergisi, Haziran 1977, Yıl 2, S. 4, s. 15-24.

(51) Bu çalışmada süpermarketler mal karışımının ve servis sisteminin değişik olmasından dolayı büyük mağazaların gıda reyonu olarak incelenecektir.

istihdamı açısından birbirinden tamamen bağımsızdırlar (52).

Ülkemizde alışveriş merkezlerine örnek Ufi (53) ve kapalı çarşılardır.

1) Posta ile satış

Büyük mağazanın tersine açık ve sabit bir satış yeri yoktur. Katalog üzerinden sipariş alınır ve genellikle mal posta ile gönderilir. Mal karışımı büyük mağaza gibi birbirine benzemeyen çok çeşitli mal gruplarından oluşur.

Bir çok büyük mağaza da zamanla müşterilerine daha iyi hizmet vermek için posta ile satış yapan ticari işletme şekline dönüşmüştür.

Tezgâh olmadan posta ile satış yapan bu işletmeleri gider yapılarının değişik olmasından dolayı büyük mağazalar ile karşılaştırmak mümkün değildir.

114- Büyük Mağaza Çeşitleri

Perakende ticari işletmelerden belirli özellikleri nedeniyle ayrılan büyük mağazalar kendi aralarında da çeşitlere ayrılır.

Ticaretin dinamizmi nedeniyle büyük mağazalar gittikçe gelişmekte ve değişiklik göstermekte, böylece diğer mağazalarla aralarındaki fark doğmaktadır. Uygulamada görülen bütün büyük mağazaları bir tip altında toplamak mümkün olmamaktadır.

Büyük mağazaların ilk ortaya çıktığı yıllarda, gelir düzeyi ayrımı yapmadan geniş bir alıcı kitlesine hitap etmek amaçlanmış ve gelir düzeyi ayrımı yapılmaması büyük mağaza özellikleri arasında sayılmıştı.

(52) Alışveriş merkezleri ve örgütlenmesi için bkz. FALK, B.: Einkaufszentren, Verlag, Moderne Industrie, 1982 ve KILKIŞ, Y. : a.g.m., s. 36.

(53) Ufi ilk açıldığında büyük mağaza iken, sonradan katlar, hatta reyonlar ayrı ayrı kiraya verilerek alışveriş merkezi haline dönüştürülmüştür.

Ancak günümüzde gelir düzeyinin zevkleri, gereksinimleri ve istekleri etkilemesinden dolayı,

- üst sınıf büyük mağaza,
- orta sınıf büyük mağaza,
- sıra mal satan büyük mağaza,

ayrımı kendiliğinden ortaya çıkmıştır (54).

Büyük mağazalar kurum organizasyonu ve gelişme şekline göre de sınıflanabilir.

- Tek büyük mağaza,
- Şubeli büyük mağaza,
 - . Şubeleri ana işletmeye bağlı büyük mağaza,
 - . Şubeleri bağımsız büyük mağaza,
- Zincirleme büyük mağaza.

Tek büyük mağaza şubeler açmaya başlayınca 3 değişik örgütsel yapı ortaya çıkabilmektedir.

İlk açılan şubeler ana mağazaya bağlı olurlar. Şubedeki bölümler ana mağazadaki bölüm yöneticileri tarafından yönetilir, yardımcı hizmetler ana mağazadan sağlanır.

Şube sayısı üçü geçerse şubeler bağımsızlık kazanır ve her birinin yönetimi ana mağazadan ayrılır. Şubeler bazan ana mağazadan daha büyük de olabilirler.

Şube sayısı artıp, şubeler belirli bir merkezden yönetilmeye başlanırsa zincirleme mağazalardan söz edilir. Bu tür perakendeciliğin başlıca üstünlükleri şunlardır (55):

1- Alımlar bir merkezden yapıldığından daha ucuz olur. Tüm mağazalar için tek bir merkezden alımın elverişli olmadığı durumlarda bölgesel alım yapılabilir. Böylelikle alım işlemleri uzman kişilerce yürütülür.

(54) HANHART, E. : a.g.e., s. 8.
-BIDLINGMAIER, J. - JACOBI, H. : a.g.e., s. 183.

(55) CEMALCILAR, İ. : a.g. e., s. 181.

2- Büyük miktarlarda alım daha ucuza yapılır. Reklâm giderleri tüm mağazalara dağıtılır. Bu nedenle fiyat rekabet aracı olarak kullanılabilir.

3- Pazarda saygınlık kazanmış bir perakendeci, yeni satış yerleri açarak pazarını kolaylıkla geliştirebilir.

Ülkemizde Gima, Migros bu tür işletmelere örnektir.

Büyük mağazalar satış hacimlerine göre de sınıflanabilir:

- Satış hasılatı yüksek olan büyük mağazalar,
- Satış hasılatı orta olan büyük mağazalar,
- Satış hasılatı düşük olan büyük mağazalar.

Büyük mağazalar kuruluş yerlerine göre ise şöyle sınıflandırılabilirler:

- Şehir içinde kurulu büyük mağazalar,
- Banliyölerde kurulu büyük mağazalar,
- Alışveriş merkezi şeklindeki büyük mağazalar.

Avrupa ülkelerindeki büyük mağazaların şube sayıları, satış alanları ve personel sayıları büyüklükleri hakkında fikir vermektedir (56).

Almanya:

Karstadt : Şube sayısı 160, personel sayısı 85.000, satış alanı 1,265 milyon m².

Kaufhof : Şube sayısı 200, personel sayısı 58.000, satış alanı 730.000 m².

Horten : Şube sayısı 59, personel sayısı 26.900, satış alanı 595.000 m².

İngiltere:

Mark and Spencer: Şube sayısı 445, personel sayısı 33.700, satış alanı 534.000 m².

115- Büyük Mağazalarda Örgüt Yapıları

1150- Örgütlenme süreci

Örgütlenme "Belirli bir amaca varmak için insanların ve fiziksel araçların bu amaçları gerçekleştirmek için biraraya getirilmesi"dir (57).

Örgütlenme örgüt yapısının oluşturulması ile ilgili faaliyetler topluluğunu, bir süreci ifade eder. Bu süreç:

- Bu faaliyetleri anlamlı ve etkili bir şekilde gruplamak,
- Bu grupları belirli örgüt kademe ve mevkileri haline getirmek,
- Bu mevkilere işgörenleri atamak

safhalarını içerir (58). Örgütlenme süreci sonunda ortaya çıkan yapı, örgüt yapısıdır.

Örgütlenme sürecinde işler belirlenip, işbölümü ve uzmanlaşma kararlaştırıldıktan sonra belirli işler biraraya getirilerek departman ve bölümler (kademeler) oluşturulur (59), (60).

Örgütte yetkiler alt kademelere doğru kaydırılırsa ademî merkezi, karar yetkisi üst kademelerde toplanırsa, merkezi bir örgütten söz edilir.

(57) YOZGAT, O. : İşletme Yönetimi, İstanbul, 1983, s. 204.

(58) TOSUN, T. : İşletme Yönetimi, İstanbul, 1978, s. 224.

(59) KOÇEL, T. : İşletme Yöneticiliği, İstanbul, 1982, s. 58.

(60) Türkçede işletme örgütlerindeki departmanlar belirtilirken kullanılan terimler için yaygın ortak bir terminoloji kullanılmamaktadır. Oysa yabancı dillerde departmanların büyükten küçüğe doğru tanımları yapılmıştır.

Bu tanımlar şöyle sıralanabilir:

<u>Departman büyüklüğü</u>	<u>İngilizce Adı</u>	<u>Türkçe Adı</u>
En büyük	Division	Daire, bölüm
Büyük	Branch	Şube
Orta büyük	Section	Kısım (bölüm)
Küçük	Unit	Grup
En küçük	Sub-unit	Alt-grup

Bu konuda bkz. TÜMER, M., Yönetim ve Yönetici, İstanbul, 1975, s. 217.

Ülkemizde büyük mağazalarda malların satışa sunulduğu örgüt birimlerine daire, reyon, seksiyon, bölüm, kısım gibi isimler verilmektedir. Bu çalışmada malların satıldığı birimler için seksiyon, kısım veya bölüm karşılığı olan ve Türkçeye yerleşmiş bulunan reyon sözcüğü kullanılmıştır.

Ademi merkezi örgütlerde faaliyetler departman veya bölüm olarak nitelenen yetki alanlarına bölünmüş ve gruplandırılmıştır. Özellikle merkezkaç örgütlerde departmanlara ayırma işlemi iki ana esasa göre yapılır ve örgüt yapıları açısından işletmeler ikiye ayrılarak incelenebilir:

- 1- İşlevsel ağırlıklı örgüt yapılı işletmeler,
- 2- Bölümsel ağırlıklı örgüt yapılı işletmeler.

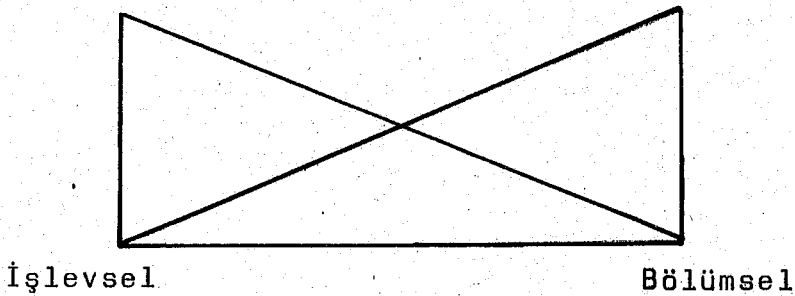
İşlevsel ağırlıklı örgüt yapılı büyük mağazalarda işlevleri, satın alma, satış, personel, muhasebe-finance ve yardımcı hizmetler oluşturur.

Bölümsel ağırlıklı örgüt yapılı büyük mağazalarda ise, bölümden, faaliyetlerin plânlanmasından satış sonrası hizmetlere kadar olan işlemlerden sorumlu olan yöneticinin meydana getirdiği birim anlaşıldığından (61), şubeler, reyonlar veya mal grupları bölümleri oluşturur.

1151- Büyük Mağazaların İşlevsel ve Bölümsel Biçimde Örgütlenmesi

Büyük mağazaların şubesiz, şubeli ve zincir mağaza şeklinde ortaya çıkması örgüt yapısını karmaşıktırmaktadır.

Büyük mağazalarda tamamen işlevsel veya tamamen bölümsel bir örgüt yapısı da mümkün değildir.



ŞEKİL- 1

Örgüt yapısı bu iki alternatif arasında değişmekte, bazen biri, bazen öteki ağırlık kazanmaktadır.

(61) SEVGENER, A. S. : Maliyet Çözömleri, İstanbul, 1982, s. 221.

a) Şubesiz büyük mağazalarda örgüt yapıları

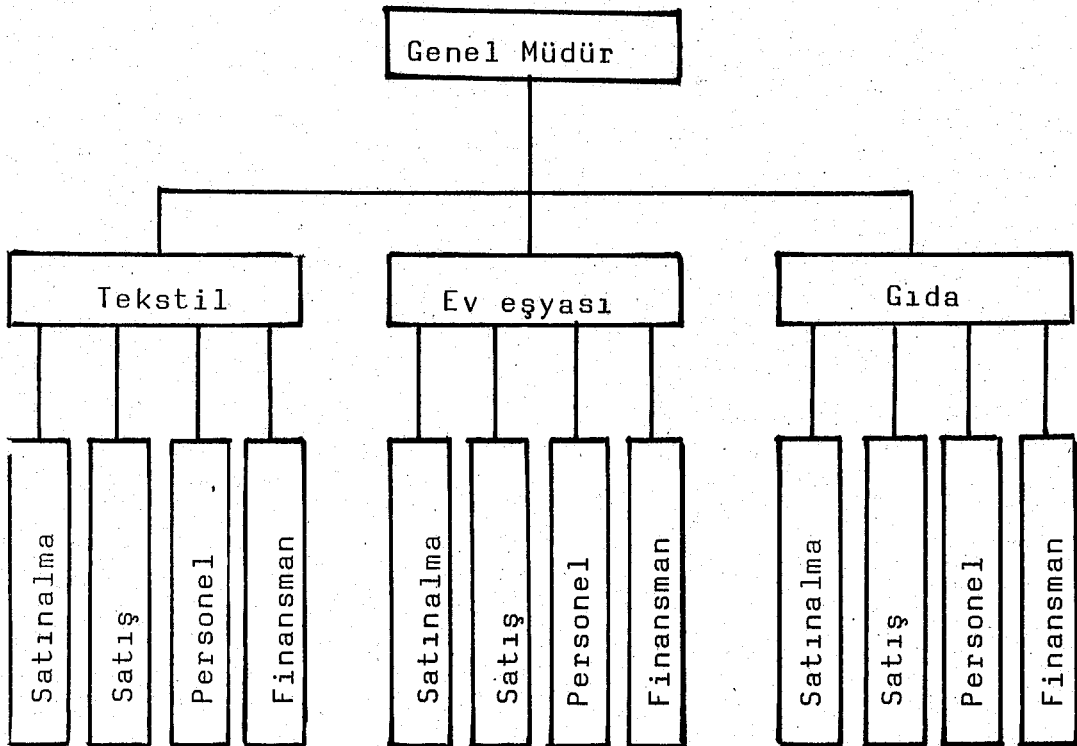
aa) Küçük ve orta çaplı büyük mağazalarda örgüt yapıları

İşlevsel örgütlenme ağırlıklıdır. Reyonlara hem satın alma, hem de satış sorumluluğu verildiği durumlarda reyon bölümü olarak düşünülebilir.

Büyük mağazalarda mal türlerine göre bir bölümlenme yapıldığı takdirde bölümsel örgüt yapısı söz konusu olur. Bu örgütlenme şeklinde tekstil, ev eşyası, gıda gibi mal türleri bölüm olarak incelenebilir.

ŞEKİL- 2

BÖLÜMSEL ÖRGÜT YAPISI



Mal gruplarına (cins) göre bölümlene de sözkonusu olabilir. Mal gruplarına göre bölümlene yapılan bir mağazada, reyonlara göre bölümlene yapılan bir mağazadaki gibi her mal grubu yöneticisi

- hem satınalma hem satıştan

veya

- sadece satıştan

sorumlu olabilir.

Mal grubu yöneticilerinin satınalmadan da sorumlu olduğu durumlarda bölümsel örgüt yapısından söz edilebilir. Aksi durumlarda örgüt yapısı işlevsel ağırlıklıdır.

ab) Büyük çaplı şubesiz büyük mağazalarda örgüt yapıları

Şekil 2'deki gibi mal türlerine göre bölümlene yapıldığı takdirde bölümsel örgüt yapısından söz edilir. Aksi halde işlevsel ağırlıklıdır.

b) Ana ve yavru şirket durumundaki büyük mağazalarda örgüt yapıları

ba) Küçük çaplı ana ve yavru şirket durumundaki mağazalarda örgüt yapıları

Bu tür büyük mağazalarda işlevsel örgütlenme uygundur. Şubelerin satınalma yetkisine sahip olup olmamalarına göre örgüt yapısı değişir.

bb) Büyük çaplı ana ve yavru büyük mağazalarda örgüt yapıları

Bu mağazalarda satın alma yetkisi merkezdedir. Şube birçok kararlarda bağımsız olamamakla birlikte karma örgüt yapısından söz edilebilir.

c) Zincir mağazalarda örgüt yapıları

Şube sadece satış yeridir. Bütün işlemler merkezden yürütülür. Şubelerin satınalma yetkisi yoktur veya çok sınırlıdır.

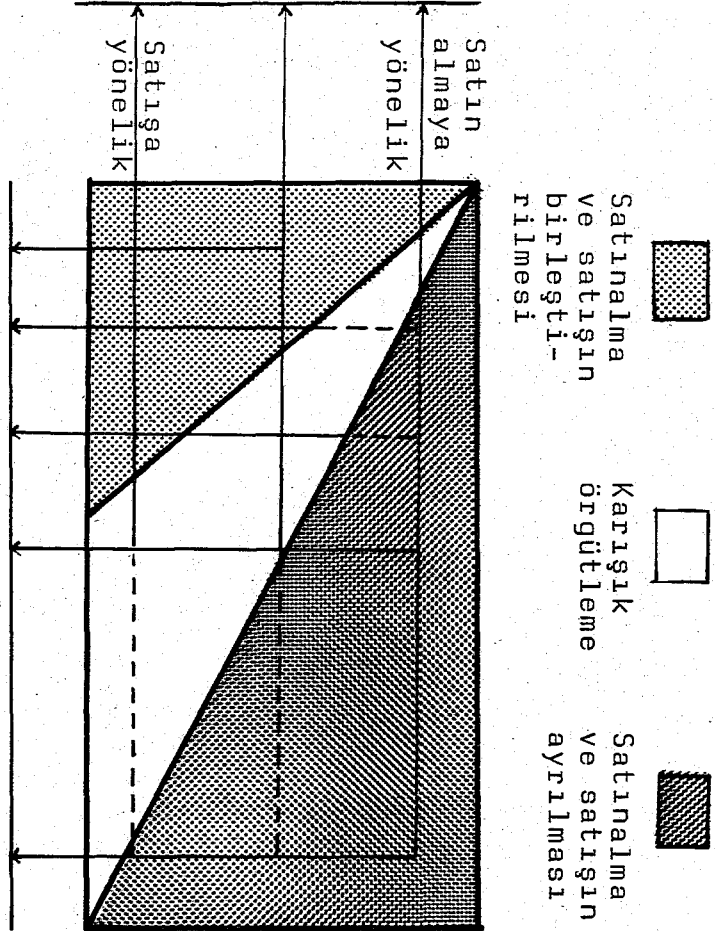
1152- Büyük Mağazalarda Satınalma ve Satış İşlevlerinin Örgüt Yapısına Etkisi

Büyük mağazaların faaliyet konusu mal alım-satımı olduğundan satınalma ve satış en önemli iki işlevdir.

Örgüt yapıları satınalma ve satış işlevlerinin durumuna göre 3'e ayrılarak incelenebilir (62):

- Satınalma ve satış işlevlerinin aynı bölüm veya kişi yetki ve sorumluluğunda olması,
- Satınalma ve satış işlevlerinin ayrı bölüm veya kişi yetki ve sorumluluğunda olması,
- Satınalma ve satış işlevlerinin kısmen aynı kişi veya bölüm yetki ve sorumluluğunda olması.

Aşağıdaki şekil büyük mağazalardaki satınalma ve satış örgütlerinin birleştiği veya ayrıldığı durumları göstermektedir.



ŞUBESİZ BÜYÜK MAĞAZA

- Tamamen bağımsız
- Konzerne bağlı

ŞUBELİ BÜYÜK MAĞAZA

- Ana ve yavru şirket
- Kısmen bağımsız şubeli mağaza

ZİNCİR MAĞAZA

- 10 şubeye kadar
- 25 şubeye kadar
- 50 şubeye kadar
- 75 şubeye kadar
- 100 şubeye kadar
- 100'den fazla şube

ŞEKİL- 3 (63).

Satınalma ve satış işlevlerinin bir bölüm veya kişiye verilmesi ile ayrı bölüm veya kişiye verilmesi yukarıda sayılan 3 tür bölümlenmeyi ve örgüt yapısını etkileyici faktördür.

Satınalma veya satış işlevlerinin merkezileştirilmesi (her iki işlevin ayrılması) veya adem-i merkezileştirilmesi (her iki işlevin birleştirilmesi)'ni etkileyen faktörler şunlardır:

- Büyük mağazanın türü (Şubesiz, şubeli, zincir mağaza),
- Büyük mağazanın büyüklüğü,
- Büyük mağazanın satışa veya satınalmaya yönelik olması,
- Satınalma kaynaklarının durumu,
- Satış yerlerindeki talebin durumu.

11520- Satınalma ve Satış İşlevlerinin Aynı Kişi Veya Bölüm Yetki ve Sorumluluğunda Olması

Reyon yöneticileri kendi reyonlarındaki malların satın alınmasından, depolanmasından, satışından, fiyatlarının belirlenmesinden, reklâmından ve reyonun yönetiminden sorumludur.

Reyon yöneticisinin üstü mağazanın büyüklüğüne göre işletme yöneticisi, ticaret müdürü veya grup şefi (kat şefi) olabilir. 100'den fazla reyon yöneticisinin çalıştığı büyük mağazalarda birkaç reyon yöneticisi grup şefine (genellikle kat şefi), orta büyüklükteki mağazalarda ise ticaret müdürüne bağlıdır. Banliyö şubelerinde bu görevi genellikle işletme yöneticisi veya şube yöneticisi alır.

Avrupa'daki büyük mağazalarda satış personeli reyon yöneticisine bağlı iken, Amerika'da mağaza müdürüne bağlıdır. Ancak bu ayırım satınalma ve satış işlevlerinin ayrımı anlamına gelmez. Zira sorumluluk yine reyon yöneticisindedir.

Satınalma ve satış işlevlerinin birleştirilmesi daha çok satınalmanın merkezileştirilmesi ile mal tedarikini rasyonelleştiremeyen şubesiz büyük mağazalar için uygundur. Şubesiz

büyük mağazalarda bu tip örgüt yapısı hem personel giderlerinden tasarruf sağlar, hem de satınalma ve satışın ayrılması halinde gerekli olan koordinasyon sorununu azaltır.

Satınalma ve satış işlevlerinin reyon düzeyinde birleştirilmesi satınalma ve satışın adem-i merkezileştirilmesidir.

Satınalma ve satış faaliyetlerinin birlikte örgütlenmesi durumunda reyon yöneticisinin görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır (64):

A- Ticari görevleri

Satınalma

- Arz ve talebin analizi, amaçların belirlenmesi
- Hangi malın ne zaman satın alınacağını belirlenmesi,
- Satılacak malın kalitesinin belirlenmesi,
- Satınalma kaynaklarının belirlenmesi,
- Satınalma,
- Mal karışımının düzenlenmesi.

Fiyat belirleme

- Fiyatların veya fiyat sınırlarının belirlenmesi,
- Fiyat değişiklikleri kararları (fiyat indirimleri),

Depolama

- Malların teslim alınması,
- Stok kontrolü,
- Mal iadesi ve şubelerin reyonları arasında mal transferi.

Satış ve dekorasyon

- Satışa hazırlık,
- Satış işlemleri,
- Reklam ve dekorasyon.

B- Yönetmel görevler

Personel

- Personel seçimi,
- Personel eğitimi,

Muhasebe

- Mal ve gider bütçelerinin hazırlanması,
- Bütçelerin uygunluğunun sağlanması,

Organizasyon

- Reyon çerçevesinde işletme prensiplerine uyumun kontrolü,
- Genel işletme organizasyonu gözetimi.

Ticaret müdürünün (grup şefi veya şube yöneticisi) nin görev, yetki ve sorumlulukları (65):

A- Koordinasyon görevi

- Mağazadaki mal politikasını belirlemek,
- Malların renk, kesim, fiyat ve moda uygunluklarını koordine etmek,
- Reyon yöneticisinin diğer yöneticiler ile işbirliğini sağlamak,
- Reyonlarda satışa sunulacak malları sınırlamak,
- Bütçe koordinasyonunu sağlamak.

B- Ticari görevler

Satınalma

- Reyonların mal karışımı politikasını onaylamak,
- Satınalma kaynakları ve moda hakkında öneride bulunmak,
- Grup satınalmalarını sağlamak.

Fiyat belirleme

- Fiyatların veya fiyat sınırlarının belirlenmesinde ö-
neride bulunmak,
- Fiyat indirimlerini gözetmek,

Depolama

- Malların depolanmasını gözetmek,
- Malların istatistiğini yapmak,

Satış ve dekorasyon

- Satışı gözetlemek,
- Rekabeti koordine etmek,
- Genel satış yöntemini düzenlemek,
- Vitrin dağıtımını yapmak.

C- Yönetmel görevler

Personel

- Reyonlar arası personel dağıtımını yapmak,
- Reyon yöneticilerini işe almak,
- Personel eğitimini gözetmek,

Muhasebe

- Bütçede reyon yöneticisine yol göstermek,
- Bütçeleri koordine ve kabul etmek,
- Bütçelere uyumu kontrol etmek, sapmaları belirlemek,

Organizasyon

- İşletme prensiplerine uyumu sağlamak.

Satınalma ve satış faaliyetlerinin birleştirilmesinin nedenleri şöyle sıralanabilir:

- Bölümün kârlılığında sadece bir kişi sorumlu olabilir. O da reyon yöneticisidir. Reyon yöneticisi hem malların tedarikinden, hem de satışından sorumludur.

- Satınalmadan sorumlu olan, o malların satışından da sorumlu olmalıdır.

- Satın alan kimsenin alıcı isteklerini bilmesi için onlarla direkt ilişkide olması gerekir.

- Merkezi satınalma ile mal karışımının yerel pazar şartlarına uyumu zorlaşmaktadır. Merkezi satınalma benzer talep şartlarını varsaydığından alıcıların özel istekleri yerine getirilememektedir.

- Sadece malı satın alan kimse satış personeline mal hakkında bilgi verebilir.

- Satın alan personel yanında satış yöneticisinin de olması maliyetleri yükseltir.

11521- Satınalma ve Satış İşlevlerinin Ayırıkça Kişi Veya Bölüm Yetki ve Sorumluluğunda Olması (Satınalmanın Merkezileştirilmesi)

Bu tür örgüt yapısında satınalma ve satış faaliyetleri ayrı bölümlerde yürütülür. Burada soru faaliyetin hangi düzeyde ayrılacağıdır. Bu ayırım yürütücü düzeyde (reyon yöneticisi) mi, yoksa plânlayıcı düzeyde mi (üst basamaklar) olmalıdır? Bu sorunun cevabı satınalma ile satış arasındaki koordinasyonunun sağlanacağı düzeyi belirler.

Satınalmanın merkezileştirilmesi yani satınalma ile satış işlevlerinin ayrılmasının yararları bu sistemin zincir mağazalar ile şubeli mağazalar için uygun olduğunu göstermektedir (66).

Satınalma ve satış işlevlerinin ayrılması halinde satış bölümlerinin organizasyonunda merkezkaç yönetime ağırlık verilmelidir. Zira satış faaliyetlerinde satınalmadan daha fazla hareket özgürlüğüne gereksinme vardır. Şubeli mağazalarda bu gereksinme daha da fazladır (67).

(66) A.g.s.e., s. 159.

(67) TOSUN, K. : a.g.e., s. 94.

Bu örgüt tipinde satınalma merkezileştirilmiş, satış ise adem-i merkezileştirilmiştir.

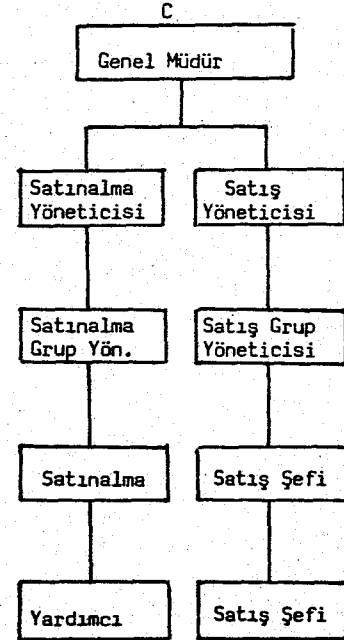
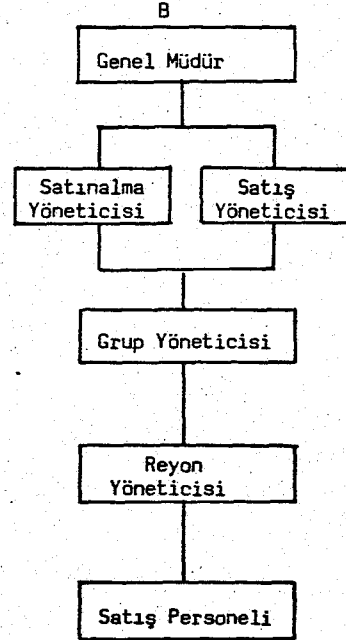
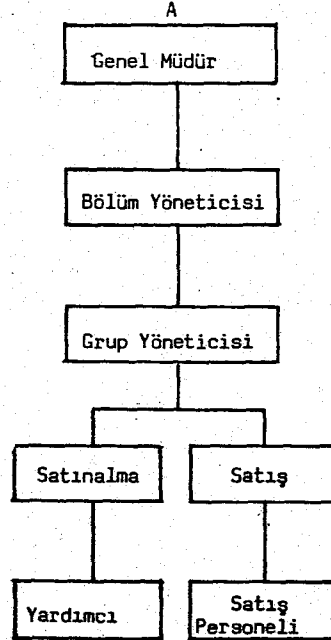
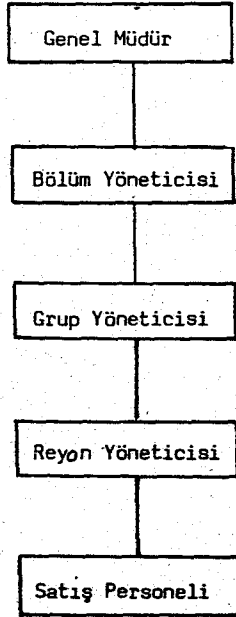
Satınalma ve satış işlevlerinin ayrı kişi veya bölüm yetki ve sorumluluğunda olmasının (satınalmanın merkezileştirilmesi'nin) nedenleri şunlardır:

- Satınalma ve satış, bir mal aracılığı işleminin iki ayrı faaliyetidir.
- Merkezi satınalma işletmeyi sürekli yeni ve moda olan mallara yöneltir. Reyon yöneticisinin modayı ve yeni malları izleyebilmesi için uzun süre satış ile ilgisini kesmesi gerekmektedir.
- Satınalmanın merkezileştirilmesi mal politikasında eşitliği sağlar.
- Örgütlenmiş satınalma elemanlarını yönetmek ve kontrol etmek, reyon veya dağıtık şube yöneticilerini kontrol etmekten kolaydır.
- Merkezi satınalma daha rahat bir plânlama ve kontrol sağlar. Hasılatın, kârın, giderlerin, fiyat indirimlerinin, ambar durumunun ve diğer bilgilerin karşılaştırılması satınalmanın daha iyi plânlanmasını sağlar.
- Satınalma ve satış faaliyetlerinin birbirinden ayrı olması aynı zamanda iki bölümün birbirini kontrol imkânı sağlar.
- Merkezi satınalma personel, nakliye, manipulasyon gibi satınalma giderlerini azaltır.
- Reklâm ve dekorasyonunun da merkezileştirilmesi ile daha uzman elemanlar çalıştırılabilir.
- Şubelerin benzer reyonları için satınalmanın merkezileştirilmesi mağazanın hem satınalma hacmini, hem de satınalma gücünü arttırmaktadır. Bu da sadece uygun satınalma şartlarını değil, aynı zamanda büyük mağazanın pazarı da etkilemesini sağlamaktadır.

Aşağıdaki şekil satınalma ve satış işlevlerinin aynı bölüm veya kişi tarafından yürütülmesi hali ile satınalma ve satışın değişik basamaklarda ayrı bölüm veya kişi tarafından yürütülmesi halini göstermektedir.

Satınalma ve satışın ayrı örgütlenmesi

Satınalma ve satışın birlikte örgütlenmesi



ŞEKİL- 4

SATINALMA VE SATIŞ İŞLEVLERİNİN BİRLEŞTİRİLMESİ VE AYRILMASI DURUMLARI

11522- Satınalma Ve Satış İşlevlerinin
Kısmen Aynı Kişi Veya Bölüm Yetki
Ve Sorumluluğunda Olması

Bu tür örgüt yapısı satınalmanın bir bölümünün merkezi-
leştirilmesi, bir bölümünün adem-i merkezileştirilmesidir.
Kısmen bağımsız şubeli büyük mağazalarda uygulanabilir satın-
alma şeklidir. Bu örgütlenme şeklinde şubelere bazı malları
satınalma yetkisi verilmiştir.

- Şubede günlük gıda maddelerinin (sebze, ekme-
k, yumur-
ta) satılması,

- Şubenin merkez veya merkez depodan uzak bir yerde ku-
rulmuş olması

hallerinde şubelere satınalma yetkisi verilebilir (68).

1153- Büyük Mağazalarda Örgüt Yapılarındaki
Gelişmeler

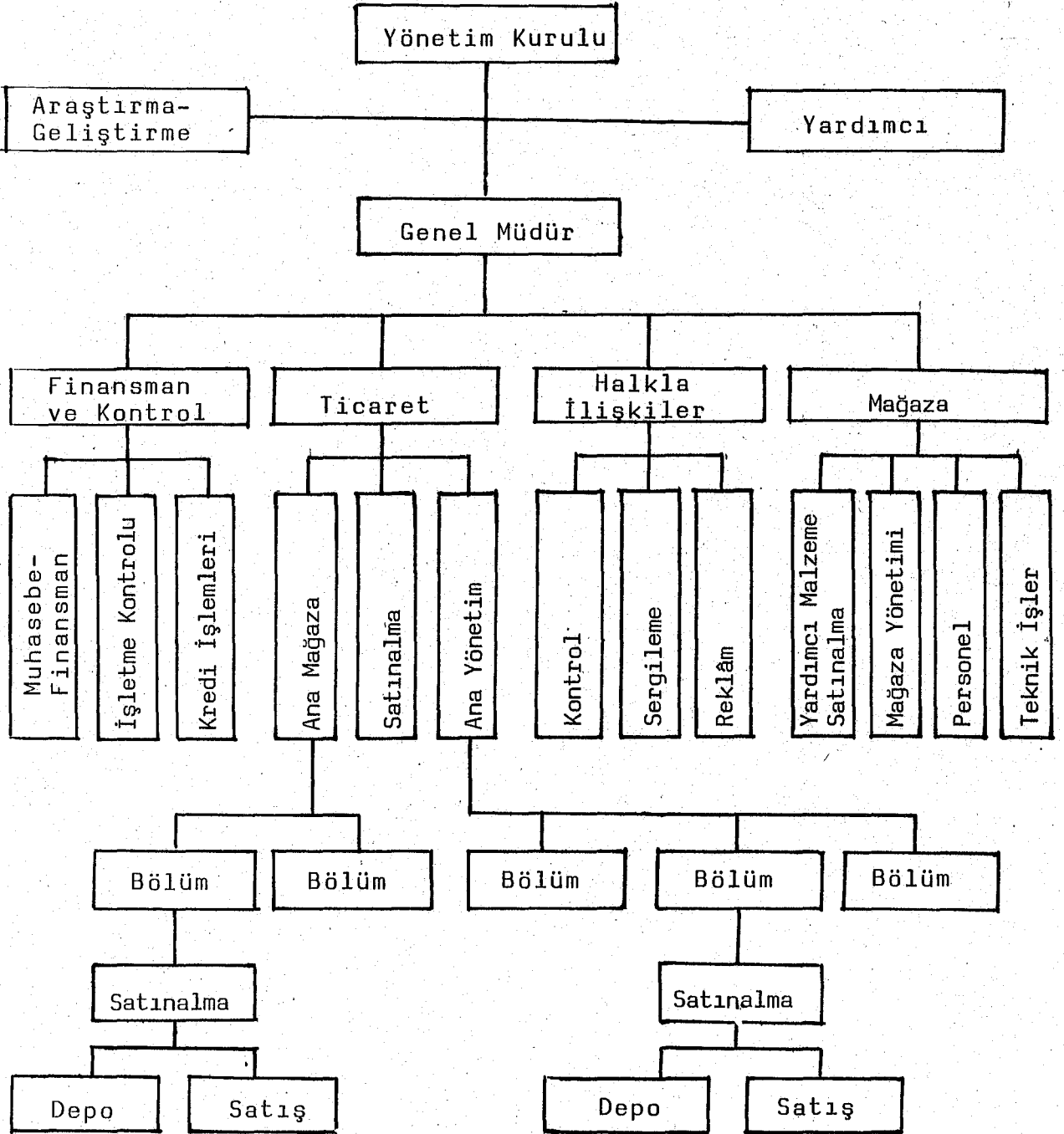
İlk kez 1927 yılında Paul M. Mazur Amerika Birleşik
Devletlerinde 13 büyük mağazayı inceledikten sonra bir
örgüt şeması önermiştir. Bu şema halen Amerika Birleşik Dev-
letleri ve Avrupa ülkelerindeki birçok büyük mağazanın örgüt-
lenmelerinde örnek aldıkları bir şemadır.

(68) GİMA T.A.Ş.'nde "Satınalma işlerinin anlam ve alanına gi-
ren esaslar gereğince genel müdürlükçe kurulacak ve ilgi-
li müdür veya muavininin bulunacağı en az 3 kişiden olu-
şan komisyon marifetiyle yapılacak alımlar ve görülecek
hizmetler şunlardır:

- 1- Ticaret Müdürlüğünce yapılacak alımlar.
- 2- Dış Ticaret Müdürlüğünce yapılacak alımlar.
- 3- Toplu Satışlar Müdürlüğünce yapılacak alımlar.
- 4- Bölge Müdürlükleri veya İrtibat Büroları tarafından yapılacak alımlar.
- 5- Genel Müdürlükçe vazifelendirilecek özel bir heyet tarafından yapılacak alımlar.
- 6- Verilen limitler dahilinde merkez ve taşra mağazala-
rında işyerlerinin yapılacak alımları ile tamir ve
onarım işleridir".

Bkz. GİMA T.A.Ş. Satınalma Esas ve Yetkilerine Dair Yö-
netmelik, Yürürlük tarihi 22.10.1982, Md. 3.

MAZUR TARAFINDAN ÖNERİLEN ÖRGÜT YAPISI



ŞEKİL- 5 (69)

Bugün de geçerli olan bu örgüt yapısında bölümlerin işlevleri şunlardır (70), (71):

- 1- Finansman ve Kontrol bölümü: Muhasebe, istatistik, envanter, bütçe ve kontrol.
- 2- Ticaret bölümü: Satın alınacak malın seçimi, satın alınması ve satışı.
- 3- Halkla İlişkiler bölümü: Mal grupları için reklâmlar hazırlamak, satış yerlerinin dekorasyonunu yapmak.
- 4- Mağaza Yönetimi bölümü: Mekân, araç ve malzeme tedariği, manipulasyon ve nakliye işleri, alıcı hizmetleri.

Mazur örgüt şeması büyük mağazalarda işbölümü sağlamış ve hem satınalma, hem de satış ile görevli olan her bölümü bir sorumluluk merkezi haline getirmiştir. Ancak Mazur örgüt şemasında bir bölüm kontrol işlevine ayrılmış ve yönetime her bölüm için kapsamlı kontrol olanağı sağlanmıştır. Mazur örgüt şemasında satış elemanları satınalma bölümüne bağlıdır.

Mazur plânı Robinson ve Brisco tarafından şu açılardan eleştirilmiştir (72):

- Fazla işbölümü önemli görevlerin bölünmesine neden olmaktadır,
- Dolambaçlı emir komuta hattı sorumlulukların kesin olarak belirlenmesini engellemektedir,
- Ayrıntılı kontrol iç sürtüşmelere neden olmaktadır.

Robinson ve Brisco Mazur'un 4 bölümlü örgüt şemasının eksik yönlerini gidermek amacıyla 3 bölümlü bir örgüt şeması önermişlerdir. Bu iki yazara göre emir komuta hattında 3 işlev vardır (73).

-
- (70) HANHART, E. : a.g.e., s. 102.
-PINTEL, G. - DIAMOND, J. : Retailing, New Jersey, 1971, s.74-82.
- (71) Ek 1'de günümüzdeki büyük mağaza örgüt şemalarına ait çeşitli örnekler verilmiştir.
- (72) HANHART, E. : a.g.e., s. 106.
- (73) A. g.s.e., s. 112.

- 1- Satınalma,
- 2- Satış,
- 3- Mağaza yönetimi.

Finansman, kontrol, personel, araştırma-geliştirme ve plânlama ise kurmay hattındadır.

Mamul karışımının belirlenmesi, satınalma, stok kontrolu satınalma bölümünün; satış, satış arttırıcı çabalar, reklâm, dekorasyon satış bölümünün görevleridir.

Her kattaki satışlardan kat yöneticisi sorumludur. Reyon yöneticileri kat yöneticilerine bağlıdır.

Satınalma ve satış işlevleri ilk kez bu iki yazar tarafından ayrılmıştır.

116- Büyük Mağazalarda Mal ve Anlamı

1160- Büyük Mağazalarda Mal Karışımı

Dar anlamda mal bir dizi fiziksel ve kimyasal özelliğin kolaylıkla görülebilecek biçimde biraraya toplanıp birleştirildiği bir nesne, geniş anlamda ise fiziksel ve kimyasal nesne boyutlarının ötesinde ekonomik ve psikolojik elemanlar bütünü olarak tanımlanır. Şöyle ki,

- Her marka ayrı bir maldır. (A marka erkek ceketi ile B marka erkek ceketi ayrı bir maldır.)

- Bir malın fiziksel niteliğinde her değişiklik başka bir mal yaratır (Malın biçiminde, renginde, ambalajında, büyüklüğünde değişiklik ayrı mal yaratır) (74).

Belirli bir gereksinimi doyurduğu, birlikte kullanıldığı, aynı tüketici grubuna aynı tür satış kurumlarında satıldığı, ya da belirli bir fiyat ölçütünde olduğu için birbiriyle yakın ilişkisi olan bir grup mal "mal dizisi" (75), satışa su-

(74) CEMALCILAR, İ. : a.g.e., s. 230.

(75) A.g.s.e., s. 251.

nulan mal dizilerinin tümü ise "mal karışımı" (76) olarak tanımlanır.

Mal karışımı yatay ve dikey olmak üzere 2 şekilde bölünebilir (77).

Mal karışımının yatay boyutu mağazada satışa sunulan mal gruplarının (sınıflarının) sayısını, dikey boyutu ise mal gruplarındaki (sınıflarındaki) renk, boy, şekil, kalite, fiyat, marka ve maddesel özellik açısından birbirinden farklı değişkenleri (çeşitleri) gösterir (78).

Yatay boyut ile dikey boyut arasında karşılıklı ters orantılı bir ilişki vardır. Sermaye, mekân ve personel sabit olduğu durumda yatay boyutun genişletilebilmesi için dikey boyutun azaltılması (kısaltılması) gerekir (veya tersi).

Yatay boyutla mal karışımı şu iki uç arasında olur.

1. En geniş yatay boyut ile en kısa (az) dikey boyut

2. En dar yatay boyut ile en derin dikey boyut.

Büyük mağazalarda mal karışımı politikası ile ilgili bir örnek gıda maddelerinin mal karışımına dahil edilip edilmeyeceğidir. Bu karar mal karışımının yatay boyutu, hangi gıda maddelerinin satılacağı ise dikey boyutu ile ilgili bir karardır.

Yatay ve dikey boyutların optimum noktası toplam katkı marjının en yüksek olduğu noktadır.

Bundan dolayı bu iki boyutun sınırının kesinlikle belirlenmesine uyulması gerekir. Aksi halde sürümü oldu-

1. - WOLF, J. : a.g.e., s. 59.

2. - KÖRNER, O. : Mamul Kavramı ve Mal Politikası, Pazarlama Sistemi, İstanbul, 1978, s. 112.

3. - HUTTENBERG, E. : Absatz, s. 391.

bu için satın alınan ve satılan bir mal başka bir malın devir hızını ve toplam katkı marjını azaltabilir.

Büyük mağazalarda genellikle mal karışımının yatay boyutu geniş, dikey boyutu ise kısadır. Yani alıcı burada gereksinimini giderecek her türlü malı bulur, ancak istediği her çeşidi (renk, boy, desen, şekil) bulamıyabilir.

1161- Büyük Mağazalarda Malların Sınıflandırılması ve Kodlanması

11610- Büyük Mağazalarda Malların Sınıflandırılması

Büyük mağazalarda mallar sınıflandırılarak satışa sunulur. Fretz'e göre mal sınıflaması örgütsel bir düzenlemedir ve malların mal karışımı çerçevesinde sınıflandırılmasını, satış alanının görünüşünü, alıcı ve satıcıların sorumluluklarını kapsar (79).

Sistemik olarak geliştirilmiş bir mal sınıflaması, mal karışımı ve stoklar için büyükten küçüğe doğru bir sınıflama sistemi ortaya koyar.

Fazla ayrıntıya yer vermeyen bir sınıflama bölüm düzeyinde yeterli bilgi alınmamasına, fazla ayrıntıya yer veren bir sınıflama ise, mal gruplarındaki kalemlerin başka gruptan kalemler ile ikame edilme olasılığını arttırdığından yanlış bilgi alınmasına neden olur. Bu sınıflama ne kadar açık olursa, sınıflamayı etkileyen faktörler dikkate alınarak bölümler, alt bölümler ve mal grupları ne kadar açık tanımlanırsa ve faktörlerin güncellikleri kontrol altında tutulursa, bunun üzerine oturtulmuş olan bilgi sistemi de o kadar etkili olur.

Sınıflandırılmış mal alım-satımının amacı,

- Stok plânlaması,

(79) FRETZ, J. : Die Warengliederung als Führungsinstrument der Einzelhandelsunternehmung (mit besonderer Berücksichtigung des Warenhauses), St. Gallen, 1971, s. 23.

- Bütçeleme,
- Stok kontrolü,
- Mal grupları ve çeşitleri

hakkında düzenli bilgi sağlamadır.

Malların sınıflandırılmasını bir dizi faktör etkilemektedir. Bu faktörler şunlardır (80):

- Bilgiler hangi amaca hizmet edecektir?
- Bu bilgilerden kim yararlanacaktır?
- Bilgi değerlemesi nasıl yapılacaktır?
- Sınıflamada malın hangi özelliklerine dikkat edilecektir?
- Satılacak mal karışımı boyutları nedir?

Malların sınıflandırılmasında 2 temel görüş vardır (81).

- 1- Geleneksel sınıflama.
- 2- İşlevsel sınıflama.

Geleneksel görüşe göre sınıflamada mallar alış yerlerine, üretim yerlerine veya benzerliklerine göre sınıflanırlar. Örneğin metal mallar, koloni malları, ağaç eşyalar kendi aralarında sınıflanır ve satışa sunulur. Satınalma işlemlerinin bölüm yöneticileri tarafından yürütüldüğü büyük mağazalarda bu tür bir sınıflama görülür.

İşlevsel sınıflamada ise mallar alıcının satınalma alışkanlığına ve malların birbirleriyle olan yakınlığına göre gruplanır. İşlevsel sınıflamanın sınırı yine yönetim kararlarına bağlıdır. Aşırı bir işlevsel sınıflama sonunda bir mal grubu bütün aksesuarları ile birlikte bir mal sınıfı oluşturur. Örneğin bütün çocuk eşyaları (çocuk giysileri, çocuk oyuncakları, çocuk kitapları), yemek odası eşyaları (masa, sandalye, büfe, tabak, çatal, kaşık), mutfak eşyaları (tencere, mutfak gereçleri, plâstik kaplar), bahçe eşyaları (hortum, bahçe makası, kürek...).

(80) STURZENEGGER, M. : a.g.e., s. 40.

(81) HANHART E., a.g.e., s. 42.

İşlevsel sınıflamada merkezi bir satınalma örgütünün gerekliliği açıktır. Zira bölüm yöneticisinin çeşitli türdeki malları satın alması mümkün değildir. Bu tür sınıflamada ayrıca aynı mal birden fazla bölümde satışa sunulduğundan bölümler arası koordinasyon gereklidir. Malların sınıflaması büyük ölçüde satınalma ve satış organizasyonuna bağlıdır (82).

Malların büyükten küçüğe doğru sınıflandırılmasında çeşitli görüşler ve sıralamalar vardır.

<u>Fretz (83)</u>	<u>Mangold (84)</u>	<u>Passardi (85)</u>
Ana sektör	Mal karışımı	Mal grubu
Sektör	Mal grubu	Mal
Mal sınıfı	Kalem	Çeşit (birim)
Mal grubu	Ünite, birim	
Kalem		

şeklinde bir sınıflama yapmışlardır (86).

NRMA (National Retail Merchant Association) 1967 yılında aynen uygulanabilen veya başka bir sınıflama için temel alınabilen bazı standartlar ortaya koymuştur (87).

NRMA 9 mal karışımını 70 mal sınıfına, 70 mal sınıfını 500 mal grubuna, 500 mal grubunu 4000 alt gruba ayırmıştır.

9 Mal karışımı
70 Mal sınıfı
500 Mal grubu
4000 Alt mal grubu

(82) A.g.s.e., s. 43.

(83) FRETZ, J. : a.g.e., s.26.

(84) MANGOLD, H. G. : a.g.e., s. 84.

(85) PASSARDI, A. : Kostenrechnung und Kalkulation im gewerblichen Detailhandel, Zürich, 1980, s. 74.

(86) Ek 2'de İsviçre'deki Oscar Weber AG de kullanılmış olan mal sınıflamasına ait bir örnek verilmiştir.

(87) NRMA, Standard Classification, 1967.

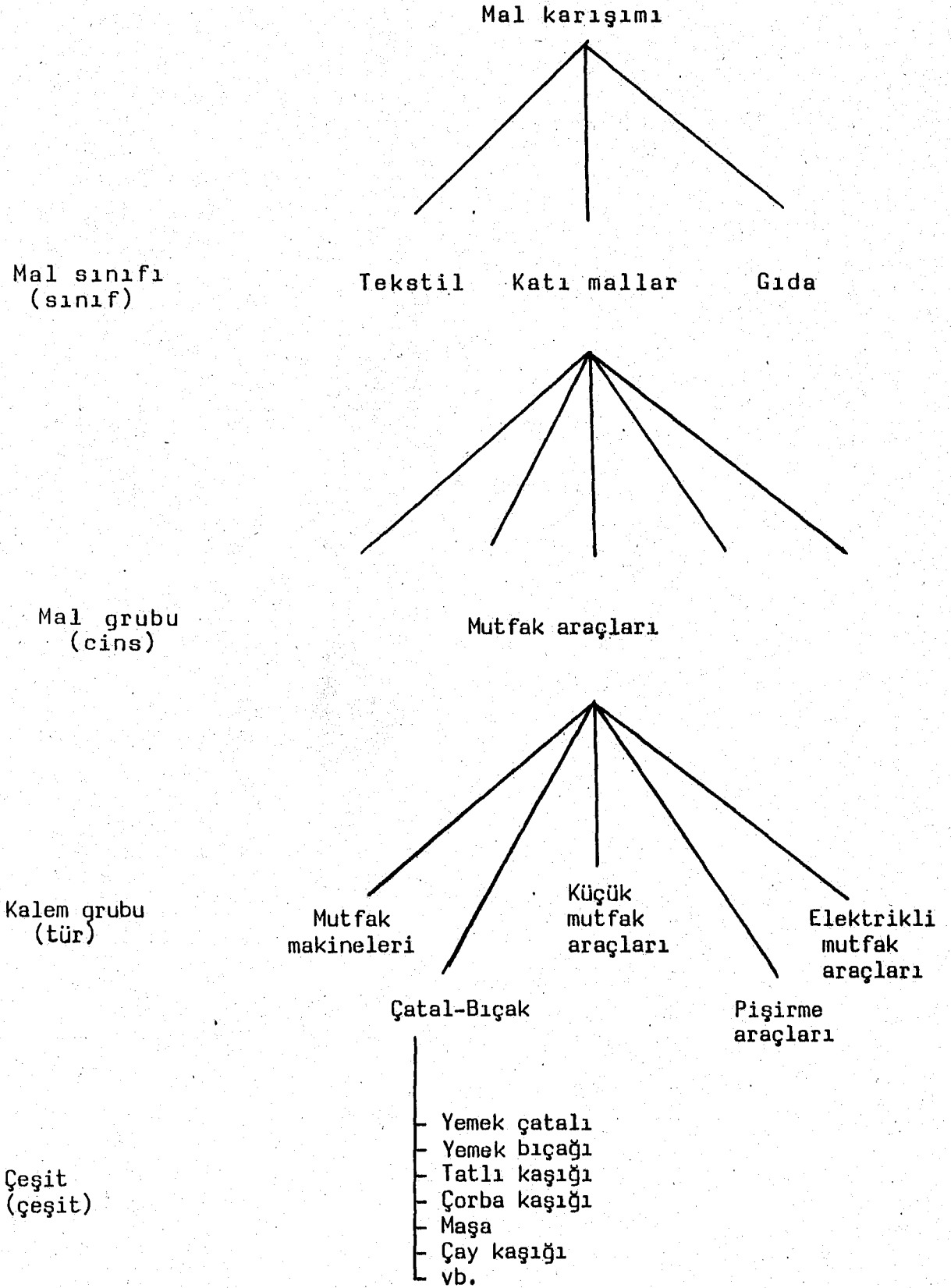
Villiger ise NRMA tarafından önerilen sınıflamayı uygun görmekte, ancak 500 mal grubu yerine 300 mal grubu önermektedir (88).

Buna benzer bir bölümlenme de biolojik sınıflamaya dayanılarak şu şekilde yapılabilir:

- Mal sınıfı	Tekstil
- Mal cinsi (89)	Erkek giyimi
- Mal türü (90)	Pantolon
- Mal çeşidi (91)	Keten pantolon

Bir büyük mağazadaki 3 mal karışımı aşağıdaki şema ile gösterilebilir (92).

-
- (88) VILLIGER, R. : Einzelhandel - Planung, Steuerung und Kontrolle des Warenbestandes, Bern und Stuttgart, 1981, s.47.
- (89) Cins: Aralarında ortak özellikler bulunan varlık veya nesnelere topluluğu: Her cins birçok türü kapsar. Meydan Larousse, Cilt 2, s. 956.
- (90) Tür : Cinsin alt bölümü. Bir cinsin içinde bulunan ayrı grup. Meydan Larousse, Cilt 12, s. 337.
- (91) Çeşit: Aynı türe giren şeylerin bazı özelliklerle ayrılan örneklerinden her biri. Meydan Larousse, Cilt 3, s.201.
- (92) WOITKEWITSCH, M.R. : Planung und Steuerungs - Techniken für das Nonfood-Geschäft, Köln, 1978, s.13.



ŞEKİL- 6

Yukarıdaki sınıflamada, mal karışımı 3 sınıfa, her sınıf 5 mal grubuna (cins), her mal grubu 5 kalem grubuna (tür), kalem grupları da çeşitlere ayrılmıştır. Bu tür sınıflama ile işletmede

3 mal sınıfı	sınıf
15 mal grubu	cins
75	tür

bulunur.

Mal grubu bugün kabul gören tanıma göre kullanım alanı açısından ve aynı zamanda tüketicinin gözünde birbirleriyle ikame edilebilen kalemler topluluğudur (93).

Grup sayısı bütün mal karışımı için aynı sayıda olmak zorunda değildir. Mal grubunun önemine (fiyatın yüksekliğine ve ünite düzeyinde miktarsal kontrol olup olmadığına) göre az veya çok gruplama yapılabilir. Ancak bir bölümdeki mal grubu satış hasılatı, bölüm hasılatının % 15 - % 20'sini geçmemeli, % 5'in de altına düşmemelidir. Mal grubu satış hasılatının, reyon satışlarının % 5'inin altında olması, fazla gruplama yapıldığını göstermektedir (94).

Ülkemizde ise en eski ve en gelişmiş büyük mağaza olarak GİMA T.A.Ş. de sınıf, cins, tür ve çeşitlere göre bir sınıflama yapılmamış, mallar sadece mal gruplarına göre sınıflandırılmıştır. Bu mal grupları aşağıdaki gibidir (95):

Manifatura	Saraciye
Tuafiye	Büyük ev aparatları
Konfeksiyon	Mutfak eşyaları
Mefruşat	Müzik aletleri
Halı	Hediyelik eşya
Ayakkabı ve çanta	Züccaciye

(93) STURZENEGGER, M. : a.g.e., s. 40.

(94) A.g.s.e., s.41.

(95) GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş., Muhasebe Yönetmeliği ve Hesap Plânı, 1974.

Plâstik eşya	Avize ve mobilya
Kırtasiye	Spor malzemeleri ve oyuncak
Parfümeri	Gıda ve temizlik maddeleri

GİMA Satınalma Esas ve Yetkilerine Dair Yönetmeliğin 15'inci maddesine göre "Ticari emtia ile her türlü ihtiyaç maddeleri tasnife tâbi tutularak kodlanır. Her türlü mal hareketlerinde malın ismi ile kod numarası beraberce kaydolunur" (96).

Büyük mağazalarda mallar ayrıca çeşitli açılardan da sınıflandırılır (97).

Üretilerek pazarlara arz edilen mallar, satın alanların kullanma amaçlarına göre üretim ve tüketim malı olarak ikiye ayrılırlar. Üretim malları başka malların elde edilmesinde, tüketim malları ise doğrudan doğruya gereksinmelerin giderilmesinde kullanılan mallardır (98).

Büyük mağazalarda satılan mallar genellikle tüketim malıdır. Mallar ayrıca kullanım ve tüketimleri için geçen zamana göre dayanıklı ve dayanıksız mal olarak ikiye ayrılır. Buzdolabı, çamaşır makinesi gibi mallar dayanıklı, sabun, meyve gibi mallar da dayanıksız tüketim malıdır.

Dayanıklı malların devir hızları düşük, kâr marjları yüksek; dayanıksız malların ise devir hızları yüksek, kâr marjları düşüktür.

Tüketim malları da kendi aralarında sınıflandırılır. Bu türden sınıflandırmanın en eskisi ve genel kabul görmüş olanı, tüketicinin satınalma davranış biçimine göre, malları kolayda mallar, beğenmeli mallar ve özellikli mallar olmak üzere 3 gruba ayıran Copeland yaklaşımıdır (99).

(96) GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş., Satınalma Esas ve Yetkilerine Dair Yönetmelik, Md. 15.

(97) DELİGÖNÜL, Ş. Z. : Malların Sınıflandırılması, GİMA Büyük Mağazacılık Dergisi, S. 10, Haziran 1976, s. 4-7.

(98) ZEYTİNOĞLU, E. : a.g.e., s. 32.

(99) DELİGÖNÜL, S. : a.g.m., s. 7 ve CEMALCILAR, İ.: a.g.e., s.109.

Bu üç grubun çeşitli açılardan karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Genel Nitelikler	KOLAYDA MALLAR	BEĞENMELİ MALLAR	ÖZELLİĞİ OLAN MALLAR
Alışveriş için alıcının katlandığı külfet	Çok az	Oldukça çok	Çok az
Alışverişin plânlanması için gerekli zaman	Çok az	Oldukça çok	Oldukça çok
Gereksinmenin duyulmasından kullanıma kadar geçen zaman	Çok az	Oldukça çok	Oldukça uzun
Karşılaştırma yapılıyor mu?	Hayır	Evet	Hayır
Fiyat	Düşük, satıcının denetiminde değil	Yüksek, satıcının denetimi oldukça önemli	Yüksek, satıcının denetimi önemli
Alım Sıklığı	Genelde sık	Seyrek	Seyrek
Alışverişin önemi	Önemsiz	Önemli	
Malın ikame olanağı	Çok yüksek	Yüksek	Düşük

Pazarlama Uygulaması

Kanal uzunluğu	Uzun	Kısa	Kısa veya çok kısa
Her perakendecinin bireysel önemi	Çok az	Fazla	
Satış yeri sayısı	Mümkün olduğu kadar fazla	Az	Çok az
Stok devir hızı	Yüksek	Düşük	Düşük
Brüt kâr marjı	Düşük	Yüksek	Yüksek
Reklâm sorumluluğu	Üreticinin	Perakendecinin	Ortak
Satış yerinde reklâm, pano ve benzeri unsurlar	Çok önemli	Daha az önemli	Daha önemli
Marka	Üretici	Dağıtıcı	Ortak
Paketleme önemi	Çok önemli	Daha az önemli	Daha az önemli

TABLO- 2

Bu yaklaşımda kolayda mallar (sigara, kibrit, pil, yumurta, ampul gibi) alıcının alımdan önce mal hakkında tam bilgiye sahip olduğu, karşılaştırmaları ve alımları çok az bir külfeti gerektiren ve düşünülmeden satın alınan mallardır.

Beğenmeli mallar ise (giyim eşyası, mücevherat) alıcının satınalma öncesi malın niteliği hakkında düşündüğü ve ikameleri ile karşılaştırma yaparak satın aldığı mallardır.

Özellikli mallar ise (belirli marka saat, kalem gibi) alıcının ısrarla aradığı mallardır.

Tüketim mallarını bu tür bir sınıflamaya tâbi tutmanın amacı tüketici davranışlarına göre malları gruplama, yerleştirme ve satış arttırıcı çabalara girmez.

Mallar problemlili ve problemsiz olmak üzere de bir sınıflamaya tâbi tutulabilir (100). Problemlili mallar alıcının, satıcı personelden bilgi alarak ve ikna edilerek satın aldığı mallardır. Beğenmeli mallar ve özelliği olan mallar bu gruba girer. Problemsiz mallar ise alıcının satıcı personelden bilgi almaya gerek olmaksızın satın aldığı mallardır. Kolayda mallar problemsiz mallara örnektir. Bu tür bir ayırımın amacı malların yerleştirme düzeni ile ilgilidir.

Mallar sezonluk ve tüm yıl boyu satılan mallar olmak üzere de ikiye ayrılır. Yaz giysileri, kış giysileri, deniz malzemesi, okul kitap ve çantaları, sezonluk mallara örnektir.

Mutfak eşyaları, tuafiye gibi mallar da mal karışımından çıkarılmaması gereken mallardır.

11611- Büyük Mağazalarda Malların Kodlanması

Yüzbine yakın mal çeşidinin satışa sunulduğu büyük mağazalarda malların kodlanması sınıflamaya göre değişmektedir. Mallar satış listelerinde ve hesap plânında,

- Sınıf - cins - tür - çeşit şeklindeki bir sınıflamada cinsler,
 - Mal sınıfı - mal grubu - kalem grubu - çeşit şeklindeki bir sınıflamada mal grubu,
 - Gereksinim grubu - ana reyon grubu - alt reyon grubu - kalem - çeşit şeklindeki bir sınıflamada alt reyon grupları
- düzeyinde izlenmekte, bunların altında kalan birimler (çeşitler) ise reyon veya mal grubu yöneticisi tarafından reyonlarda izlenmektedir. Reyonlarda her mal çeşidinin tanımlandığı kartlar tutulmaktadır (101).

Avrupa Ekonomik Topluluğu üyesi ülkelerde özellikle ambalajlı satılan mallarda özel kodlama yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde topluluk içinde üretilen her malın bir kod numarası vardır. Bu kod üretici tarafından malın ambalajının üzerine işaretlenmektedir. İnce ve kalın 13 çizgiden oluşan bu işaretle ilk iki çizgi malın üretildiği ülkenin kodu, 3-7'nci çizgiler üretici firmanın kodu, 8-12'nci çizgiler malın kodu ve son çizgi kontrol kodudur.

İlk iki kod merkezi Brüksel'de bulunan üye ülkelerin temsil edildiği "Avrupa Kod Konseyi" (Europäische Nummernrat), bunu izleyen kodlar ise Konseyin ilgili ülke temsilcisi tarafından belirlenmektedir (102).

Malın ambalajında bulunan her çizgi bir sayıyı ifade etmektedir. Böylelikle bir firmanın ürettiği mallar 1'den 99.999'a kadar numaralandırılabilir. Böylece bütün Avrupa Ekonomik Topluluğu'na dahil ülkelerde satılan, özellikle hazır ambalajlı mallar, büyük mağazaya gelmeden önce kodlanmış olmaktadır. Bu kodlama yöntemi ile, hem Topluluk üyesi ülkeler arasında bir birlik sağlanmakta, hem de mağaza kasalarında bulunan okuyucu aygıtlarla bu çizgilerden alıcının ödeyeceği tutar hesaplanırken aynı zamanda malın stoktan çıkışının yapılması ve

(101) OSCAR WEBER AG., Warengliederung

(102) STERNBERG, H. : Warenwirtschaft, BAG-Nachrichten, 10/1982, s. 4.

gerekiyorsa yeni sipariş miktarının belirlenmesi sağlanmaktadır (103).

1162- Büyük Mağazalarda Satış Yeri ve Malların Satışa Sunulması

Malların sergilenmesinde satış alanı, satış hasılatını etkileyen önemli bir faktördür. Büyük mağaza yerleşim düzeni belirlenirken bu konu üzerinde inceliklerle durmak gerekmektedir.

Araştırmalar yerleşim düzeni ile ilgili belirli temel prensiplerin ortaya konmasını sağlamıştır. Bu prensiplerin bazıları şunlardır (104):

- Satılacak mal görünür yerde olmalıdır,
- Çabuk ve çok satılması istenen mallar göz hizasındaki raflara alıcının yürüdüğü yönde sağ tarafa yerleştirilmelidir. (Araştırmalar herhangi bir kapıdan giren bir kişinin genellikle sağ tarafa yönlendiğini ve yürürken sağ tarafa daha çok baktığını göstermektedir)
- Aynı tür malın çeşitleri, alıcının karşılaştırma yapabileceği şekilde sergilenmelidir.

Malların bu prensiplere göre sergilenmesi, bölümlerin kullanım alanını (105), yerleşme düzenini, tezgâhları, mal adedini ve personel sayısını etkilemektedir.

Yine araştırmalar, bazı malların alıcının alışmış olduğu belirli yerlerde satılması gerektiğini göstermektedir. Örneğin alıcının ani kararı ile satın alınan ucuz ziynet eşyası, kadın ve erkek aksesuarı en iyi yerlerde (kapı girişleri, asansör bekleme yeri, merdiven başı), tuvalet malzemesi, kırtasiye malzemesi, hediyelik eşya gibi mallar da iyi yerlerde satışa sunulmalıdır.

(103) SCHULZE, W : Tagesaktuelle Entscheidungshilfen für Verkauf und Management, Handel, 5.4.1983, s. 16.

(104) HANHART, E. : a.g.e., s. 39.

(105) FALK, B. - WOLF, J. : a.g.e., s. 63.

Ayrıca, mağazanın iyi yerlerinde stok devir hızı yüksek olan malların mı, yoksa düşük olanların mı satılması gerektiği, bölüm ve mal grubu analizleri ile yönetici kararlarına bağlıdır.

Amerika ve Avrupa ülkelerinde büyük mağazaların büyük bir kısmında malların katlara dağılımı şöyledir (106):

Alt kat	Gıda
Giriş katı	Kadın aksesuarı (eldiven, çanta, yün örgü) Erkek aksesuarı Kitap Şemsiye Mücevherat
1. kat	Kadın konfeksiyon ve ayakkabı
2. kat	Kadın iç çamaşırı ve çocuk giyimi
3. kat	Ev ve mutfak eşyası Hediyelik eşya
4. kat	Erkek giyim, ayakkabı, erkek çocuk giyimi Spor malzemesi, oyuncak
5. kat	Ev eşyası, porselen, elektrikli ev aletleri
6. kat	Mobilya

Büyük mağazalarda malların satışa sunulmasında (sergilenmesinde) 4 şekil vardır (107):

a) Bir malın bir veya birden fazla adedinin bir bölümde satışa sunulması: Örneğin aynı renk, boy ve fiyatta bir veya birkaç paltonun veya 100 adet saç spreyinin aynı yerde ve birarada satışa sunulması.

b) Satışa sunulan malların tamamının alıcıya gösterilmesi: Halı, mobilya gibi fazla yer kaplayan malların tamamı değil de örnekleri gösterilir ve malların mevcut olduğu veya temininin hemen mümkün olduğu belirtilir. Görme ile gereksinimin uyanmadığı mallar yer ekonomisinden dolayı bu şekilde satışa sunulur.

(106) HANHART, E. : a.g.e., s. 43.

(107) FRETZ, J. : a.g.e., s. 98.

c) Bir mal, tür veya çeşidinin birden fazla bölümde satışa sunulması: İşlevsel sınıflama gereği mallar, tüketim işlevlerine, alıcının satınalma alışkanlığına ve malların birbirlerine yakınlığına göre birarada satışa sunulur. Örneğin erkek parfümlerinin hem parfümeri bölümünde, hem de erkek giyim bölümünde satışa sunulması veya gençler bölümünde 2-5 no.lu gömleklerin, yetişkinler bölümünde ise 4-15 no.lu gömleklerin satılması (4 ve 5 yaka no.lu gömleklerin iki bölümde satışa sunulması).

Aynı malların birden fazla bölümde satışa sunulması durumunda 2 soru cevap bekler.

1-Bu tür malların satış sorumluluğu kime aittir?

2-Bu tür malların satınalma sorumluluğu kime aittir?

Satılırken bilgi vermek gerekmeyen problemsiz mallardan, malın satıldığı bölüm yöneticisi sorumludur. Problemlilerden ise o malın satıldığı bölüm yöneticisi değil, o mal grubunun satışa sunulduğu bölüm yöneticisi sorumludur. Örneğin erkek reyonunda satışa sunulan parfümün satışından parfüm reyonu yöneticisi sorumludur.

d) Bir mal tür veya çeşidinin ait olduğu bölüm dışında satılması: Örneğin 200 düşük fiyatlı erkek kazağının yün örgü bölümünde değil de, kapı girişinde satışa sunulması.

Malların yukarıda sayılan şekillerde çeşitli ve değişik yerlerde satışa sunulması büyük mağaza mal karışımı politikası ile ilgilidir. Bir büyük mağazada bunlardan sadece biri veya hepsi birden uygulanabilir.

12- BÜYÜK MAĞAZALARDA MUHASEBE

120- Muhasebenin Tanımı

Muhasebe "Kişisel teşebbüs, şirket ve kamu kurumlarına ait işletmelerde meydana gelen ve para ile değerlendirilebilen işlemleri sınıflandırarak kayıtlara geçirmek, bu kayıtlar yardımı ile işletme faaliyetlerinin sonuçlarını hesaplayarak tesbit etmek ve kayıtlardaki bilgileri karşılaştırarak yorumlamak

suretiyle, yönetici için gerekli bilgilerden rapor hazırlayarak ilgililere sunma işlemlerinin tümü" (108) veya "İşletme eylemlerinin kontrolunu olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini plânlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınması için mâli olaylarla ilgili bilgilerin toplanarak iletilmesi işlemi" (109) şeklinde tanımlanabilir.

Muhasebe Devlet Plânlama Teşkilâtı tarafından "Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle varılan sonuçları, yorumlayarak ticari kişiliğin sahiplerine, yöneticilerine ve bu kişilikte ilişkisi bulunan diğer kimselere, amaçlarına uygun, faydalı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve tatbikattır" şeklinde tanımlanmıştır (110).

Muhasebe üç temel dala ayrılır:

- Finansal Muhasebe (Ticari Muhasebe),
- Maliyet Muhasebesi,
- Yönetim Muhasebesi,

1200- Finansal Muhasebe

Finansal muhasebe, işletmenin sermaye - varlık ve borç - alacak durumları hakkında bilgi verir. İşlemlerin para birimi cinsinden kaydolunması, tasnif edilmesi ve özetlenmesi finansal muhasebenin görevidir. Büyük mağazalarda finansal muhasebe, işletme dışına borç ve işletme dışından alacaklardan başka şube ve satış yerlerinin işletmeye olan borç ve alacaklarını da kapsamaktadır.

(108) ÖZASLAN, İ. : Muhasebenin Teknik Yapısı, İstanbul, 1984, s. 2.

(109) ATAMAN, Ü. : Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, İstanbul, 1983, s. 1.

(110) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Yayın No. DPT. 863-KD: 96, İstanbul, 1970, s. 3.

1201- Maliyet Muhasebesi

Finansal muhasebe işletmenin dışı dönük borç ve alacak ilişkilerini hesaben izlemeyi amaçlarken, maliyet muhasebesi işletme içinde oluşan iş ve işlemleri izler. Maliyet muhasebesinin amacı;

- Üretilen mal ve hizmetlere isabet eden giderleri sınıflamak ve saptamak,
- Gider kontroluna yardımcı olmak,
- Bütçe ve plânlamaya yardımcı olmak,
- İşletme yöneticilerine alınacak kararlarda yardımcı olmak,
- Mamullerin maliyetini hesaplamak

şeklinde özetlenebilir (111).

"Maliyet muhasebesi hem ticari, hem de endüstri işletmelerini ilgilendirir. Ancak maliyet kavramı, muhasebede genellikle sanayi işletmelerini ilgilendiren bir mefhum olarak düşünülür" (112).

Endüstri işletmelerinde özellikle üretim ve maliyet teorilerinin geliştirilmesi ve üretim işlemlerinin incelenmesi yoğunluk kazanmıştır. Ticari işletmelerde ise bunun tersi olmuş ve maliyet muhasebesi zayıf teorik dayanaklar üzerine oturtulmuştur. Ticari işletmelerde endüstri işletmesindeki gibi sağlam teorik bir dayanağın olmaması, maliyet muhasebesinin veri hacmini daraltmaktadır.

Nowak ticari işletmelerde maliyet muhasebesi hakkında eserlerin sayısının az olmasının nedenlerini şöyle sıralamaktadır (113):

1- Endüstri işletmeleri için belirlenmiş maliyet muhase-

(111) ALTUĞ, O. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, İstanbul, 1982, s. 4-6.

(112) HIÇŞAŞMAZ, M. : Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara, 1970, s. 85.

(113) NOWAK, P. : a.g.m., s. 624.

besi ilke ve prensipleri ticari işletmeler için de geçerli olduğundan, ticari işletme maliyet muhasebesi, ayrıca özellikle incelenmemiştir.

2- Ticari işletmede maliyet muhasebesinin önemi azdır.

3- Ticari işletmelerde basit maliyet muhasebesi gerektiğinden fazla ayrıntıyı incelemeye gerek yoktur.

İkinci görüş, maliyet muhasebesinin görevinin sadece maliyet belirlenmesi olmamasından ötürü yanlıştır.

Üçüncü görüş sadece küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için geçerli olabilir. Zira büyük işletmelerde maliyet kontrolü, mal karışımı politikası, fiyat saptama, işletme düzenlemesi ve bölümler hakkında kararlarla ilgili olarak ayrıntıları da incelemek gerekmektedir.

İkinci ve üçüncü görüşlerin geçersiz olmasından sonra ticari işletmelerde maliyet muhasebesi hakkında eserlerin sayısının az olmasının nedenleri birinci görüşe bağlanabilir. Zira maliyet muhasebesi sadece üretim işletmesine uygulanabilecek bir yöntem değildir. Herhangi bir maliyetin olduğu yerde maliyet kontrolü ve maliyetlerin mümkün olan en düşük düzeye indirilmesi gereksinimi belirecek ve üretim işletmelerinin bu konudaki sorunlarını çözümlenmek amacı ile geliştirilmiş genel yöntemler diğer işletme alanlarına, satış veya pazarlama faaliyetlerine ve yönetime de uygulanabilecektir (114). Ancak ticari işletmelerde maliyet muhasebesinin teorik dayanağının olmamasının nedenleri ticari işletme özelliklerinde de aranabilir.

Ticari işletmelerde belirsizlik endüstri işletmelerinden daha fazladır. Ticari işletmelerde tedarik ve satış faaliyetlerinin yoğunluğu, zaman ve şekli konusunda yönetimin etkisi sınırlıdır. Bundan dolayı kapasiteler değişik şekilde kullanılır, tedarik ve satınalma tam anlamı ile yönlendirilemez. Endüstri işletmelerinde ise üretim işleminin yönlendirilebilmesi daha kolaydır.

(114) PATON, W. A. - DIXON, L. R. : Muhasebenin Temelleri, Çev. Aysan, M., İstanbul, 1964, s. 601.

Ticari işletmeler pazar şartları ile endüstri işletmelerine göre daha yakın ve derin ilişkiindedirler. Ticari işletme pazarı şartları, endüstri işletmesi pazarının şartlarına göre daha değişkendir. Ticarete faaliyetin büyük bir kısmı pazar tarafından yönlendirilir. Gider ve gelirler işletme tarafından kontrol edilemeyen pazar şartlarına bağlıdır. Hatta hava şartlarına bağlıdırlar. Tarımdan sonra hava şartlarına karşı en hassas olan sektör perakende ticaret sektörüdür. Geç gelen bir kış veya erken gelen bir yaz perakende ticari işletme gider ve hasılatını büyük ölçüde etkiler.

Ticari işletmelerde sezonluk, aylık, haftalık, günlük, hatta saatlik dalgalanmalar sözkonusudur (115). Endüstri işletmelerinde ise bu kadar sık ve sürekli dalgalanma yoktur.

Ticari işletmelerde teorik maliyet muhasebesi modelinin oluşmamasının nedenlerine şunlar da ilâve edilebilir (116).

a) Ticarete hangi fiyatların, ne kadar maliyet kaldırdığı veya belirli maliyeti kaldıran fiyatın ne olduğunun tesbiti önemlidir. Ticaret işletmelerinde maliyet kararları pazar tarafından etkilenir. Bundan dolayı ticaret işletmelerinde maliyet üzerine kâr ilâve ederek, satış fiyatı bulmak yerine, satış fiyatına göre mümkün alış fiyatı hesaplanır.

b) Gider taşıyıcılarının tanımlanması endüstri işletmelerine göre tartışmalıdır. Her ürün uygun bir gider taşıyıcı değildir.

c) Çok sayıda mal satıldığından birim maliyet hesaplamak zordur.

d) Ticaret işletmesinde pazara yönelik faktör girdisi belirli bir fiyatla değişik bir pazar etkisi doğurur. Fiyat değişikliği belirli faktör girdisi düzeyinde pazar etkisini değiştirir.

(115) Bkz.: İkinci Bölüm, s. 74.

(116) TIETZ, B. : Spezialgebiete der Kostenrechnung, Kosten und Handel, Unternehmensführung, Wiesbaden, 1978, s. 7-9.

e) Bir malın veya mal grubunun bir dönemdeki satış hızı veya kârı gelecek dönem hakkında bilgi vermez. Sonucun tekrarı sınırlıdır.

f) Endüstri işletmesinde üretim programının değiştirilmesi mümkündür. İşletme bir mamul üretiminden vazgeçip, başka mamul üretimine geçebilir. Ticari işletmede ise seçilen yöntemin değiştirilme olanağı daha sınırlıdır.

g) Ticaret işletmelerinde malın alış fiyatı içinde gizli işletme giderleri bulunmaktadır. Rekabetten dolayı üretici işletmeler sattıkları malın satış yerine yerleştirilmesi, satış yerinin dekorasyonu gibi faaliyetleri de üstlenmekte ve bunun maliyetini satış fiyatına dahil etmektedirler. Bu tür faaliyet giderleri büyük mağaza için gizli gider olmakta, ancak brüt satış kârını azaltmaktadır. Bundan dolayı malın gerçek maliyeti de bilinmemektedir.

h) Büyük mağazalarda mal fiyatları, mallar değişik ve fazla faaliyet içerse bile bütün alıcılar için aynıdır. Ürneğin depodan uzak bir yerde satışa sunulan mal ile depoya yakın bir yerde satışa sunulan malın satış fiyatı aynıdır.

ı) Ticaret işletmesi pazar şartlarından etkilendiği için verimliliğin ölçülmesi ve kontrol edilmesi ve ayrıca verim değişikliği belirlense bile verimliliğin analizi zordur.

Daha önce değinildiği gibi endüstri işletmeleri mal ve hizmet üretiminde bulunurken, ticaret işletmeleri satın aldıkları malları genellikle herhangi bir değişikliğe tâbi tutmadan alıcılara satmaktadırlar. Dolayısıyla her iki işletmede de maliyet söz konusu olmaktadır. Ancak ticaret işletmelerinde satılan malın maliyeti alış maliyeti ile alış giderlerinin toplamından oluşmaktadır. Bunların dışında kalan yönetim ve satış giderleri belirli hesaplarda toplandıktan sonra dönem gideri olarak kâr ve zarar hesabına aktarılmaktadır. "... bugünkü uygulamada ... satılan malın maliyeti bulunurken yalnızca malın satınalma maliyeti kullanılmaktadır. Bütün idari masraf-

lar, finansman masrafları, devre gideri kabul edilmektedir"(117).

Satın alınan malınhiç bir değişikliğe uğramadan satılmasına rağmen, hizmet ile birleştiği düşünülürse ve maliyet kavramının da

- "Bir mamul, bir emtia, bir hizmetin (ya da mamul, emtia, hizmet gruplarının) en son aşamasındaki (satış dahil) gider öğelerinin toplamı" (118),

- "İşletmenin mal ve hizmet üretimi için değer kullanımı" (119),

- "Bir amaca erişmek için katlanılan fedakârlıkların toplamı" (120)

şeklinde tanımlandığı dikkate alınırsa gider öğelerinin toplamı, hizmet için değer kullanımı, hizmet için katlanılan fedakârlıklar bir maliyet olup, bu maliyetlerden satılan mala pay vermek gerekmektedir.

Endüstri işletmelerinin amacı mamul üretmektir. Ana faaliyet mamul üretimidir. Bu işletmelerde ana faaliyet ile ilgili olan fedakârlıklar üretilen malın maliyetini oluşturur. Bu üretim için gerekli olan yönetim ve satış faaliyetinden doğan değer tüketiminden mamule pay vermek isteğe bağlıdır.

Ticaret işletmesinde de üretim sözkonusudur. Ancak burada üretilen mal değil, bir hizmettir. Ticaret işletmelerinde üretim, tüketilecek malları zamanında ve uygun miktarlar üzerinden emre hazır bulundurmaktır (121). Dolayısıyla malı emre (satışa) hazır bulundurmak için katlanılan fedakârlıklar

(117) ERTUNA, İ. Ö. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1977, s. 41.

(118) ÖCAL, F. : Maliyet Muhasebesi, Temel Bilgiler, İstanbul, 1976, s. 15.

(119) YAZICI, M. : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, İstanbul, 1977, s. 22.

(120) ALTUĞ, O. : a.g.e., s. 6.

(121) MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band 1, Berlin, 1974, s. 108 ve
KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 196.

satılan malın maliyetidir. Yönetim giderlerinden satılan mala pay vermek endüstri işletmelerinde olduğu gibi isteğe bağlı olmalıdır.

1202- Yönetim Muhasebesi

Muhasebe bilgilerinden yönetim aracı olarak yararlanılması görüşünün ağırlık kazanması ile birlikte muhasebede "Yönetim Muhasebesi" anlayışı gelişmiştir. Miktar bilgilerinin de yönetim muhasebesi içinde ele alınması, muhasebe bilgilerinin yönetici kararlarında etkili olma olanağını arttırmıştır (122).

Yönetim muhasebesinin işletme yönetiminde oynadığı rolün derecesi, işletmelerde sayısal bilgilere duyulan gereksinmeye bağlıdır. Buna göre bir işletmede yönetim kararları için ne denli fazla sayısal bilgi gerekiyorsa, yönetim muhasebesinin de o denli büyük önem taşıyacağı söylenebilir (123).

Yasa ve genel kabul görmüş ilkelere bağlı olmaması içe ve ileriye dönük özelliği ile yönetim muhasebesi, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinin toplanmasını, sınıflanmasını, yorumlanmasını ve aynı zamanda kontrolünü üstlenir. Yönetim muhasebesinin görevi muhasebe verilerini yorumlayarak karar alıcıya alınacak kararlarla ilgili bilgi vermektir. Bir kararın doğruluğu o kararın alınması sırasında hazır olan bilgilerin niceliğine ve niteliğine bağlıdır (124). Çünkü bilgi işletme kararları için önemli bir araçtır (125).

Maliyet muhasebesinin geleneksel görevleri homojen olmayıp, bazı durumlarda çatışmaktadır. Bundan dolayı bu amaçlar günümüz işletmelerinin yönetimi için yeterli olmamaktadır. Amaca yönelik bilgi elde eden ve bilgi işleyen sosyal bir sis-

(122) SEVGENER, A. S. : Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçüleme, İstanbul, 1982, s. 6.

(123) BÜYÜKMİRZA, K. : Yönetim Muhasebesi, Ankara, 1982, s. 29.

(124) MEFFERT, H. : Betriebswirtschaftliche Kosteninformation, Wiesbaden, 1968, s. 24.

(125) GYLLENSVARD, U. : Modell einer entscheidungsorientierten Kosten- und Nutzenrechnung, Zürich, 1975, s. 19.

tem olarak işletme, rasyonel bir yönetim için gerekli bilgileri veren bir muhasebe sistemi ister.

İşletme yönetim sürecinin 3 aşaması olan,

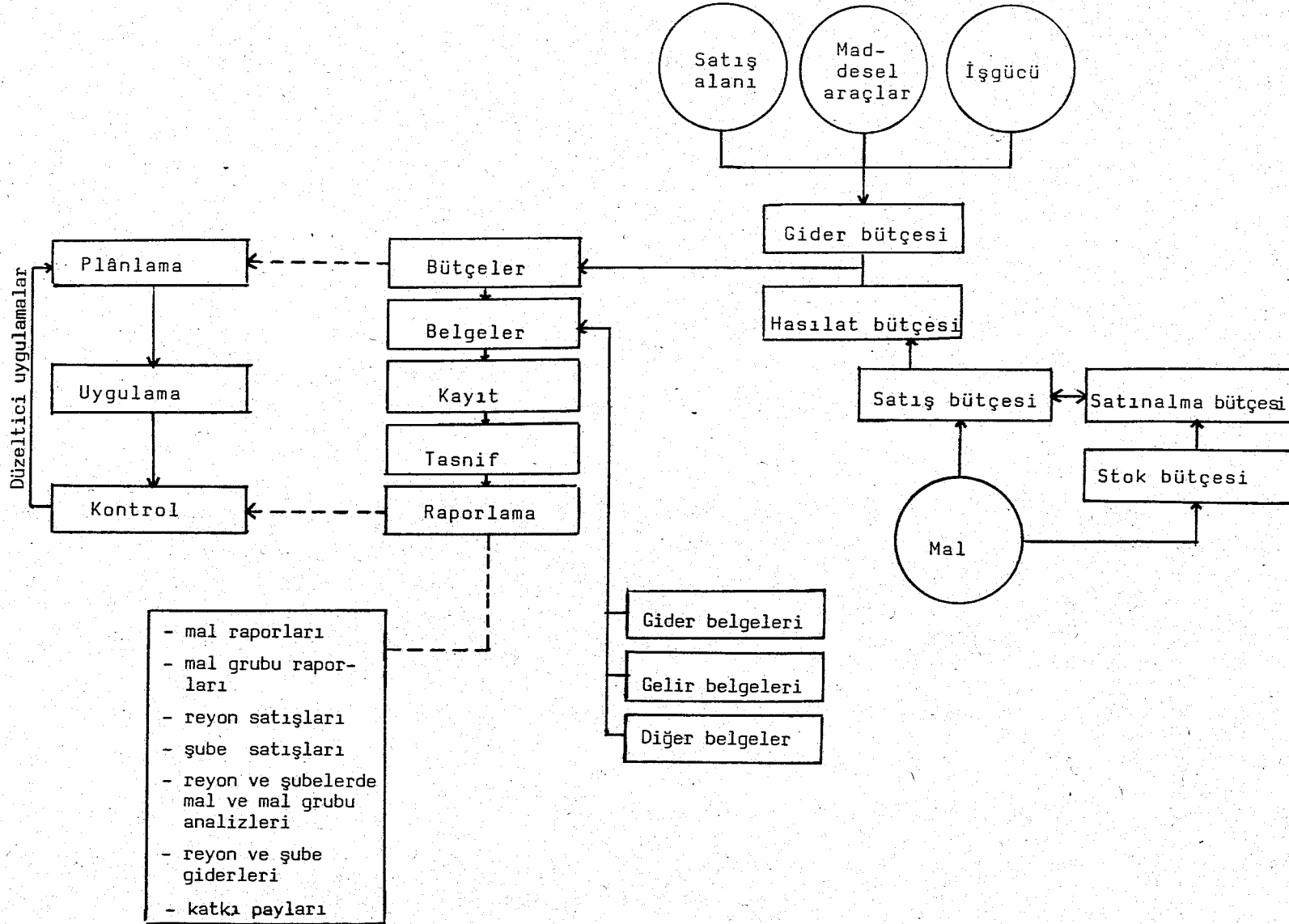
- Plânlama
- Uygulama
- Uygulamanın kontrolü ve plânlama ile karşılaştırılma-

sında

muhasebeye önemli görevler düşer. Plânların sayısal ifadesi olan bütçelerin hazırlanması ile uygulamanın izlenmesi ve sonuçlarının kontrolü yönetim muhasebesinin görevidir (126).

(126) HATİPOĞLU, Z. - GÜRSOY, C. T. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1979, s. 5.

(127) WOITKEMITSCH, M. R. : a.g.e., s. 10. ve
HATİPOĞLU Z. - GÜRSOY, C. T. : a.g.e., s. 5'den değışti-
rilerek düzenlenmiştir.



ŞEKİL- 7 (127)

121- Büyük Mağazalarda Muhasebenin Amacı

1210- Ticari İşletme Politikaları

Muhasebenin genel amacı işletme amacına yönelik bilgi hazırlamaktır. İşletme amacı işletme politikaları ile belirlenir.

Ticari işletme politikaları şunlardır (128):

1- Faaliyet programı politikası:

- Temel yapı politikası: İşletmenin bütün temel alanlarına ait kararları kapsar. Örneğin faaliyet konusunun saptanması, kuruluş yerinin seçimi.

- Pazar politikası: Satınalma ve satış ile ilgili kararları kapsar.

- Faktör bileşimi politikası: İşgücü, mal ve diğer faktörlerin uygun bileşimine ait kararları kapsar.

- Finansman politikası: Diğer politikalar için gerekli sermayenin tedarik edilmesi, kullanılması ve nakit akışları ile ilgili kararları kapsar.

2- Pazarlama yönetimi politikası: Ana işlev olan pazarlama faaliyetinin plânlama, organizasyon ve kontrolü ile ilgili kararları kapsar.

3- Teknoloji politikası: Alınan kararların nasıl uygulamaya konulacağını gösterir. Yapılabilirlik ve uygulanabilirlik en önemli şarttır.

1211- Muhasebenin Ticari İşletme Politikalarına Katkısı

12110- Muhasebenin Faaliyet Programı Politikasına Katkısı

121100- Muhasebenin Temel Yapı Politikasına Katkısı

Muhasebe bu politika ile ilgili şu konularda bilgi verir:

- Yatırım yapma veya yapmama kararları. Örneğin yeni şube açılması veya açılmaması, eski şubelerin kapatılması veya kapatılmaması, depo sayısının değiştirilmesi,

- Yeni işletme tiplerine yapılan yatırımın değerlemesi,
- İşletmenin yardımcı bölümleri arasındaki kapasitenin harmonizasyonu,

- Rantabilite analizi ve yatırım plânlaması için karar vermeye yardımcı bilgilerin toplanması.

Bu politika ile ilgili bilgiler şu maliyet bilgilerini içerir:

- Fiyat endeksi yapabilmek için fiyat düzeyi bilgileri,
- Malların tedarik edilebilmesi ve işletmedeki gider düzeylerinin belirlenebilmesi için alış maliyeti ve brüt kâr oranı bilgileri,
- Gider türleri ve gider yerleri bilgileri.

121101- Muhasebenin Pazar

Politikasına Katkısı

Pazar politikası en fazla "belirli bir kapasitede en fazla hasılat nasıl elde edilir?" ve "hangi pazar araçları devreye sokulmalıdır?" soruları ile ilgilenir (129).

Muhasebe bu politikaya şu sorulara cevap verecek bilgi vererek, alınacak kararlara yardımcı olur.

- Devreye sokulan pazar aracı marjinal giderleri karşı-
lıyor mu?

- Aynı gider ile değişik bir aracın devreye sokulması-
nın etkisi nedir?

- Daha az gider ile devreye sokulan değişik aracın et-
kisi aynı mı?

- Mal karışımı ve fiyatların değiştirilmesinin satış
hasılatına ve brüt gelire katkısı nedir?

(129) Satınalma ve satış kararlarında muhasebeden sağlanabile-
cek bilgiler için bkz. ERDAMAR, C. : Muhasebe Bilgileri
ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar, İstanbul, 1982,
s. 25-30, 39-45, 75-86, 92-98.

- Mal karışımının etkinlik kontrolü sağlanıyor mu?
- Belirlenmiş satış fiyatları doğru mu?

121102- Muhasebenin Faktör Bileşimi Politikasına Katkısı

Faktör bileşimi politikasında muhasebe yardımı ile "belirli bir hasılat en az giderle nasıl elde edilir?" sorusuna cevap aranır. Faktör bileşimi politikasının amacı, kapasite kullanım derecesi dalgalanmalarını değiştirerek giderleri azaltmaktır. Örneğin hafta içinde belirli günlerde fiyatları indirerek hafta sonu alıcı yüklenmesini gidermek.

Muhasebenin bu politika için en önemli görevi;

- Sabit - değişken gider ayırımı,
- Faaliyete bağlı olan ve olmayan giderlerin belirlenmesi,
- Kontrol edilen ve edilemeyen giderlerin belirlenmesi yolu ile gider kontrolünün sağlanmasına yardım etmektir.

121103- Muhasebenin Finansman Politikasına Katkısı

Muhasebenin amacı genelde 2'ye ayrılır.

- İşletme içine yönelik bilgi verme,
- İşletme dışına yönelik bilgi verme.

12111- Muhasebenin Pazarlama Yönetimi Politikasına Katkısı

Muhasebeden, plânlama ve kontrol faaliyetleri ile ilgili gerekli bilgileri en doğru biçimde ve zamanda sağlaması beklenir. Bu işlemleri yerine getirecek muhasebe uygulamasının,

- İleriye yönelik bir maliyet anlayışı,
- İşletmede oluşan olayları örgüt ile bütünlük kazandıracak ve sorumluluk noktalarının niteliklerine tamamen uyacak

biçimde saptama niteliklerini taşıması gerekir (130).

Muhasebenin işletme örgütü ile uyum içinde olması, örgütte yer alan bölümlerin niteliklerine ayrı ayrı uyan biçimde düzenlenmesi gerekir. İşletmenin büyüklüğüne ve çalışma alanlarının niteliklerine bağlı kalınarak örgüt içinde çeşitli karar düzeyleri oluşturulur. Muhasebe bu karar merkezleri (bölümler, basamaklar) için gerekli bilgileri sağlar.

Ticarette yakınılan teorik eksikliklere rağmen işletme içi kontrol ve yönetim araçlarının anlamı büyüktür. Hatta işletme içi karşılaştırmaların maliyet muhasebesinin yerini alabileceği bile ileri sürülmektedir.

12112- Muhasebenin Teknoloji Politikasına Katkısı

Ticari işletmede her faaliyet bir yöntem yardımı ile olur. Yöntemler de faktör kullanımını gerektirir ve gidere neden olur.

Muhasebe, teknoloji politikasına şu bilgileri verir:

- Yöntem değişikliklerinin gider ve gelirlere etkisi. Örneğin yerleşme düzeninin değiştirilmesi,
- Gelir azalması olmadan yöntem düzeltilmesi için öneri,
- Uygun giderlerle faaliyetlerin bölümlenmelerinin değiştirilmesinde gerekli bilgi.

2- BÜYÜK MAĞAZALARDA GİDERLER, MALİYETLER, MALİYET YÖNTEMLERİ VE KULLANIM ALANLARI

20- GİDER VE MALİYET TANIMLARI

Alman ve Anglosakson literatüründe gider ve maliyet kavramları değişik şekilde tanımlanmıştır. Anglosakson literatüründe gider "belirli bir dönemin gelirlerine uygulanan tükenmiş maliyetler", maliyet ise "elde edilen veya elde edilecek bir mal veya hizmet karşılığında yapılan harcamaların toplamı" (131) olarak tanımlanmaktadır. Anglosakson literatürüne göre maliyetler giderlere dönüştürülür, giderlerin maliyete dönüşmesi sözkonusu değildir (132).

Alman literatüründe ise gider daha geniş kapsamlıdır. Schmalenbach'a göre gider "kurum hesabına, onun amacına uygun olarak veya olmayarak, bir işletmenin içinde veya dışında tüketilen veya yok olan madde ve hizmetlerin değeridir" (133).

Maliyet ise Mellerowicz tarafından "işletmenin üretimi için değer kullanımı" olarak tanımlanmıştır (134), (135). Başka bir tanıma göre maliyet "üretilen mal ve hizmetler için yapılan faktör harcamalarının değeridir" (136).

Tüm giderlerden, yalnız mal ve hizmet üretimi için olanlar finansal muhasebede gider, maliyet muhasebesinde ise maliyet adını alırlar (137). Böylece gider, işletmedeki her türlü fiziksel üretim faktörü harcamasının karşılığı olarak

(131) ALTUĞ, O. : a.g.e., s. 7.

(132) ERCAN, Y. : Maliyet ve Gider Kavramları, Muhasebe Dergisi, S. 10, Kasım 1977, s. 14.

(133) SCHMALENBACH, E. : Dynamische Bilanz, Köln und Opladen, 1963, s. 82.

(134) MELLEROWICZ, K. : a.g.e., s. 3
-YAZICI, M. : a.g.e., s. 22.

(135) KAEFER ve KOSIOL, Mellerowicz'in bu tanımında birleşmişlerdir. Bkz. HEINEN, E. : Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Wiesbaden, 1965, s. 57.

(136) BURSAL, N. : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, İstanbul, 1983, s. 5.

(137) YAZICI, M. : a.g.e., s. 19.

kullanılır.

"Giderlerin büyük bir kısmı o dönemde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetini meydana getirir. Ancak bu giderler finansal muhasebede ilk yazıldıkları hesaplardan maliyet muhasebesi için kullanılan özel hesaplara devredilirken gider olarak değil, maliyet türü olarak yazılır. Satılan malların maliyeti, maliyet muhasebesindeki hesaplardan finansal muhasebeye aktarılır ve orada gider olarak o dönemin satış gelirleri ile karşılaştırılır" (138). Böylece Alman literatüründe önce gider oluşmakta, bu gider maliyete dönüştükten sonra satışların maliyeti yolu ile tekrar gider haline gelmektedir.

Buna en açık örnek alış giderleri ile alış maliyetidir. Malın satın alınmasından sonra depoya getirilmek üzere ödenen tutar alış gideridir. Alış gideri hesaba kaydedilebilir. Daha sonra mal hesabına devredilir ve alış maliyetinin unsuru olur. Daha sonra satışların maliyeti ile birlikte kâr ve zarar hesabına devredilerek tekrar gider haline dönüşür.

Para ile ifade edilen fedakârlığın maliyet ya da gider olması, o fedakârlığın kendi niteliğine bağlı değildir. Bir fedakârlığın gider veya maliyet olması, o fedakârlığın yapıldığı sorumluluk merkezinin işletme örgütündeki yeri ile sözkonusu fedakârlıktan beklenen amaç ve uygulanan maliyet yöntemine göre değişmektedir (139).

Örneğin reyon maliyeti sözkonusu olduğu zaman personel ücretleri reyon maliyetinin unsuru, yani maliyet, aksi halde işletme gideridir. Tam maliyet yöntemi uygulandığı zaman personel ücreti, kira, amortisman, maliyet, değişken maliyet yöntemi uygulandığı zaman giderdir.

Bir kısım faaliyetler için yapılmış olan fedakârlıklar satışa sunulan malla ilgili değildir. Bunlar, mal satılsın veya satılmasın yalnızca geçen zamanla ilgili fedakârlıklardır. Bu durumda sözkonusu fedakârlıklar ilgili oldukları dö-

(138) BURSAL, N. : a.g.e., s. 5.

(139) PEKER, A. : a.g.e., s. 166 ve 168.

nemde giderdir.

Ticaret işletmelerinde mal ile ilgili giderler maliyeti oluşturur. Onun dışında kalan sabit karakterli giderler ise dönem gideridir. Örneğin alış gideri mal ile ilgilidir, değişkendir, malın maliyetini oluşturur. Personel ücretleri, kira, amortisman ise mal ile ilgili değildir, dolayısıyla dönem gideridir.

21- BÜYÜK MAĞAZALARDA GİDERLERİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Perakende ticaret işletmesinde mal, sermaye ve işgücü faktörleri birleştirilerek yeni faaliyetler oluşturulur. Bu faaliyetlerin oluşturulmasında ortaya çıkan mal ve hizmetlerdeki değer tüketimi perakende ticaret işletmesinin giderleridir (140).

İşletme faaliyeti dolayısıyla ortaya çıkan giderleri etkileyen çeşitli faktörler vardır. Bu faktörlere gider faktörü denir (141).

Gerçekte faaliyetin durdurulması, donatımın değiştirilmesi, her türlü yönetim değişikliği, örgütsel önlemler işletmede giderlerin oluşmasına neden olur. Ancak işletme için önemi az olan neden-sonuç ilişkilerini dikkate almak (142) ve ampirik faktörlerden hareket etmek yerine (143), giderlerin incelenmesinde bu faktörlerden gider tutarlarına etkisi en fazla olanlar ve alınacak kararlarla ilgili olanlar incelenmelidir (144).

Perakende ticaret işletmesinde giderleri etkileyen ana faktörler şunlardır:

(140) HECKER, W. : Kurzfristige Erfolgsrechnung im Einzelhandel, Stuttgart, 1968, s. 61.

(141) MEFFERT, H. : a.g.e., s. 98.

(142) HEINEN, E. : a.g.e., s. 121.

(143) MEFFERT, H. : a.g.e., s. 98.

(144) HEINEN, E. : a.g.e., s. 121 ve 485.

- Kapasite,
- Mal karışımı,
- Müşteri yapısı,
- Faktör fiyatları,
- Ticari işletme faktör kombinasyonu,
- Satın alınan mal miktarı.

Yukarıda sayılan faktörlerden en önemlisi kapasite faktörüdür (145).

Kapasite kavramının değişik tanımları vardır. Bir tanıma göre kapasite kavramından "işletme çıktısı veya üretim faktörlerinin zamansal kullanımı" (146) anlaşılır. Kaefer kapasiteyi "üretim faktörlerinin zamansal kullanımı" olarak ele almakta ve işletme çıktısını "üretim hacmi" olarak adlandırmaktadır.

Ticaret işletmelerinde ise bütün faaliyetlerin amacı mal ve hizmet satışlarıdır. Bundan dolayı kapasite "satış hacmi" ile belirlenir. Ancak perakende ticaret işletmesinde satış çok sayıda malı kapsadığından, endüstri işletmesindeki gibi miktar olarak değil, değer olarak ele alınır (147). Yani ticari işletmelerde kapasite ölçüğü satış hasılatıdır.

Büyük mağazalarda çeşitli zaman aralıklarında kapasite dalgalanmaları aşağıda görüldüğü gibi farklılık göstermektedir (148).

Gün içindeki dalgalanmalar: yazın 1 : 3,4
kışın 1 : 5,3

-
- (145) GUTENBERG, E. : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre Produktion, Berlin - Heidelberg - New York, 1966, s. 333.
- (146) KAEFER, K. : Standartkostenrechnung, Zürich, 1964, s.215.
-KOSIOL, E. : Warenkalkulation in Handel und in Industrie, Stuttgart, 1953, s. 105.
- (147) KOSIOL, E. : a.g.e., s. 106.
- (148) HENZEL, F. : Kosten und Leistung, Essen, 1967, s. 133.

Hafta içindeki dalgalanmalar: 1 : 1,8 ve 1 : 1,5

Ay içindeki dalgalanmalar : 1 : 2,4

Bu oranların yanısıra örneğin oyuncak satışı yılbaşı nedeniyle Aralık ayında aylık ortalamanın 7 katına, mendil satışı kış aylarında yaz ayları ortalamasının 5 katına çıkmaktadır. Kapasite dalgalanmaları makine endüstrisinde 1 : 2 iken perakende ticaret işletmesinde 1 : 5 ve 1 : 7 olabilmektedir.

Kapasite kullanım derecesindeki dalgalanmalar yüksek olduğundan, işletmede yüksek kapasite seçilmekte ve bu da sabit giderlerin yüksek olması sonucunu doğurmaktadır.

Yine perakende ticaret işletmesi ile makine endüstrisi karşılaştırılırsa, makine endüstrisinde sabit giderlerin toplam giderler içindeki payının % 25 - % 33, perakende ticaret işletmesinde ise ortalama % 56 olduğu görülmektedir (149).

İşletmenin satışa sunduğu malların karışımı da giderleri etkilemektedir.

22- GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

220- Giderlerin Türlerine Göre Sınıflandırılması

Büyük mağazada tüm değer tüketimini açıkça ortaya koyabilmek için giderlerin hangi kriterlere göre gruplanacağı belirlenmelidir.

Kosiol, giderleri,

1- Mal ile ilgili giderler,

2- İşletme giderleri

olmak üzere 2'ye ayırmıştır (150)

(149) HENZEL, F. : a.g.e., s. 134. Bu konuda değişik yazarlar değişik oranlar vermektedir. Bkz. dipnotlar 156, 157, 167, 237.

(150) KOSIOL. E. : a.g.e., s. 14.

2200- Mal İle İlgili Giderler

Mal maliyeti, bir görüşe göre ticari işletmenin maliyet unsuru olmayıp geçici bir aktif kıymettir. Bu görüşün doğruluğu, satışa hazır malların aracılığını yapan ticari işletmenin faaliyet işleminin sadece devir işlemi olarak anlaşılıp anlaşılmamasına veya faaliyet işleminin mal ve hizmetlerin birleştirilerek satışa hazır yeni faaliyet olarak görülmesine göre değişir (151). Hizmetsiz mal, malsız hizmet sözkonusu olmayacağından ticaret işletmelerinde ikinci görüş geçerlidir. Mal, diğer faktörler gibi ticari işletmede bir üretim faktörüdür. Mal maliyetini, böylece, nedeni faaliyet üretiminde oluşan mal ve hizmet tüketimi olarak anlamak gerekir.

Satınalma bedeli ve mal ile ilgili giderlerin tümü malın maliyetini oluşturur. Tedarik (büro ve haberleşme giderleri, satınalma personeli ücretleri gibi) ve depolama (personel ücretleri, depo kirası veya amortismanı gibi) giderleri Almanya'daki uygulamada ayrı bir gider yerinde toplanmakta (152), bu tür giderler, satın alınan malın maliyetine dahil edilmemektedir.

Malın satınalma bedeli alınan malın miktarı ile fiyatının çarpımı sonucu bulunan tutardır (153).

İndirimler, satınalma maliyetini, azaltıcı yönden etkileyen faktörlerdendir. İndirimler ticaret iskontosu, miktar iskontosu ve kasa iskontosu olarak incelenebilir.

- İşletmeler arası alım satım ilişkilerinin geçmişe dayalı olması nedeniyle veya yeni alıcılar edinmek amacıyla fatura toplamı üzerinden belirli bir yüzde ya da değerlerle iskonto yapılabilir. Bu iskontolar ticari ilişkiler derecesiyle değerlendirildiğinde ticari iskonto olarak adlandırılır (154).

(151) HECKER, W. : a.g.e., s. 20.

(152) BURSAL, N. : a.g.e., s. 49.

(153) YAZICI, M. : a.g.e., s. 157.

(154) ALTUĞ, O. : a.g.e., s. 42.

- Miktar iskontosu belirli bir miktarın üzerinde mal satın alan alıcılara uygulanan bir indirimdir. İndirim fatura üzerinde gösterilir.

- Kasa iskontosu fatura tutarının peşin ödenmesi nedeniyle elde edilen indirimdir. Fatura brüt tutar üzerinden düzenlenir. Alıcı, eğer faturada belirtilen süreler içerisinde ödemede bulunursa yüzde ile ifade edilen bir indirim elde eder.

İndirimlerden ticaret iskontosu ve miktar iskontosu, fatura üzerinde belirtildiğinden malın satınalma maliyetini azaltır. Satın alınan malın alış maliyeti indirimden sonraki tutardır. Birkaç cins malı kapsayan faturada ortak iskonto sözkonusu ise, her malın alış tutarından iskonto yüzdesi üzerinden hesaplanan tutar çıkarılarak gerçek alış bedeli bulunur. Fatura toplamına belirli bir oran yerine götürü bir iskonto yapılmış ise, iskonto tutarı faturadaki brüt toplam iskonto tutarına bölünür, kalan her malın gerçek fiyatı ile çarpılarak her mala ait iskonto tutarı hesaplanır. İskonto tutarı malların gerçek fiyatlarından çıkarılarak alış bedeli bulunur ve mal hesabına kaydedilir.

Mal satın alındığı zaman, kasa iskontosunun sözkonusu olup olmayacağı belli olmadığından fatura tutarı mal maliyeti olarak kaydedilir. Fatura bedeli faturada belirtilen sürede ödenip kasa iskontosu elde edildiği zaman bu tutar faaliyet dışı gelir veya finansman geliri olarak kaydedilir.

Kasa iskontosunun satın alınan mal maliyetini azaltıcı bir unsur olarak görülmemesinin iki nedeni vardır. Birinci neden, mal çeşidinin fazla olmasından dolayı özellikle bir faturada birden fazla malın bulunması durumunda her mala ait stok kartında indirimin kaydedilmesinin zaman alması ve ikinci neden, kasa iskontolarının mal fiyatlarıyla ilgili olmayıp işletmenin finansal gücünün bir sonucu olduğu düşüncesidir.

Alış giderleri, satın alınan malların mağaza veya depoya getirilinceye kadar yapılan değer kullanımlarının tümüdür. Bunların başlıcaları yükleme, taşıma, boşaltma, paketleme ücretleri, gümrük, resim ve harçlar, sigorta, yurt dışından satın alınan mallarda havale, akreditif ve banka giderleri ve benzerleridir.

Büyük mağazalarda satın alınan mallar satıcı tarafından mağaza veya depoya getirildiğinden, yurt dışından satın almalar ise yan kuruluşlar tarafından yapıldığından, alış giderlerinin toplam satın alınan mal maliyeti içindeki payı azdır.

Alış giderlerinin işletmeye ait olması durumunda alış faturasının bir tek malı içermesi halinde, birim başına düşen alış giderini hesaplamak bir sorun ortaya çıkarmasa da, aynı faturada birkaç cins mal ve bunların tümünü kapsayacak ortak alış giderleri bulunması daha malın giriş aşamasında basit bir gider dağıtımını gerektirebilir. Bu gibi durumlarda genellikle uygulanan yöntem, ortak alış giderlerinin, malın alış tutarları veya ağırlıkları ile oranlı olarak mal cinsleri arasında bölüştürülmesidir. Ulaştırma giderlerinin dağıtım ölçüsü olarak ağırlık, sigorta giderleri için ise alış değerleri uygun olabilir (155).

Büyük miktarda satın alınan mallar depoda küçük parçalar haline getirilip paketleniyorsa ambalaj giderleri, temizleme, ayıklama vb. işlemlerden (manipulasyon) geçiriliyorsa bu işle ilgili giderler de o malın maliyetine girer.

Mal ile ilgili giderler dolaysız ve değişken gider olarak mal veya mal gruplarına kolayca yüklenebilirler.

2201- İşletme Giderleri

Büyük mağazalarda mal ile ilgili giderlerin dışında kalan giderlerin tümü işletme gideridir (156).

a) Madde giderleri

Perakende ticaret işletmesinde madde giderleri tüketiciye iletilmeyecek maddelerin tüketimi sonucu ortaya çıkar. Endüstri işletmelerindeki yardımcı madde ve işletme malzemesi karşılığıdır.

Tüm giderler içindeki payı düşüktür. İşletmenin her bölüm ve alanında sözkonusu olur.

Madde giderleri şu şekilde bölünebilir:

- Büro malzemesi,
- Temizlik malzemesi,
- Ambalaj malzemesi,
- Reklâm,dekorasyon malzemesi.

Ayrıca yakıt, gaz gibi işletme malzemesine ait giderler de madde giderlerine dahil edilebilir.

(156) Almanya'da satış alanı 4.000 ile 10.000 m² arasında olan self servis yöntemine göre hizmet veren büyük mağazalarda çeşitli giderlerin hasıllata oranı aşağıdaki gibidir:

Bkz. SB - Warenhaus - Report 1983, s. 15.

Personel giderleri	6,73
Kira	2,51
Bakım, aydınlatma	1,18
Reklâm	1,14
Faiz	0,41
Amortisman	0,86
Diğer giderler	2,12
Toplam	<u>14,95</u>

b) Personel giderleri

Mal ile ilgili giderlerden sonra en önemli giderdir. İşletme giderleri içindeki payı oldukça yüksektir (157).

Personel giderleri,

- Ücret

- . Yönetim düzeyi ücretleri,
- . Şube, bölüm yönetici veya şefleri ücretleri,
- . Büro personeli ücretleri,
- . Satış personeli ücretleri,
- . Yardımcı eleman ücretleri.

- Sosyal Sigortalar

- Sosyal yardımlar

- . Hastalık yardımı,
- . Jübile,
- . Lojman,
- . Eğitim

gibi giderlerden oluşur.

Perakende ticaret işletmesinin personel giderleri sabit giderdir. Bu giderler süreye bağlıdır. Personel aylık ücret yerine saat ücreti alsa bile bu değişmez.

Bölüm yöneticisinin (şefinin), bölümde çalışan satış ve yardımcı personelin (kasadar, ambalaj yapan personel),

(157) Büyük mağazalarda personel giderlerinin tüm giderler içindeki oranı için çeşitli yazarlar değişik oranlar vermektedir. Bu oran,
Wenzel'e göre % 50 - % 65 (a.g.e., s. 60).
Mellerowicz'e göre % 40 - % 50 (a.g.e., s. 44).
Hecker'e göre % 40 - % 50 (a.g.e., s. 133).
arasında değişmektedir. Ayrıca Mellerowicz'e göre (a.g.e., s. 116) satılan malın maliyetinin % 11'i personel gideridir.
Migros Türk Ticaret A.Ş.'nde 1981 yılı tüm işletme giderlerinin % 83'ü personel gideridir.
Bkz. Migros Türk Ticaret A.Ş., 1981 yılı faaliyet raporu.
Benzer oranlar için Bkz. Kaufhof AG., Geschaeftsbericht, 1981 ve Neckermann Versand AG., Geschaeftsbericht 1981.

faaliyetleri sadece bir bölüme ayrılmış olan personelin (satınalma, dekorasyon) ücreti o bölümün dolaysız gideridir.

Bölümler ile ilgili olmayan personelin ücreti ise tüm satış faaliyetinin dolaysız gideridir. Örneğin yönetici personel ücreti, yardımcı gider yerlerinde (sosyal hizmetler, temizlik, ısıtma, tamir bakım bölümlerinde) çalışan personelin ücreti o yardımcı gider yerine veya tüm faaliyete ait dolaysız giderdir.

Satışların yüksek olduğu dönemlerde çalıştırılan ek yardımcı personel ücreti de sıçrayan sabit giderdir. Bu gider o personelin hizmet verdiği mal grubu veya reyonun veya tüm işletmenin dolaysız gideridir.

Satıcının çalışmasının ritmini kendisinin yerine müşterinin belirlemesi büyük mağazalarda personel giderini yükseltmektedir (158).

c) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerle ilgili giderler

Bu giderler işletme faaliyetlerinden dolayı işletme içinden (örneğin tamir-bakım personeli tarafından yapılan onarım) değil, yabancı kişi veya işletmelerin faaliyeti sonucu oluşan yabancı hizmet giderleridir.

Bu giderlerin ortak özelliği, giderin, gideri yüklenen işletmede değil, dışarıda ortaya çıkmasıdır. Dışarıdan elde edilen hizmetlerin her zaman bir faturaya dayanması bu tür giderlerin kayıt, dağıtım veya yüklenmesini kolaylaştırmaktadır.

Büyük mağazalarda dışarıda yaptırılan işlerle ilgili tüm giderleri birlikte incelemek, yapılacak analizi zorlaştırır. Bu gider şu şekilde bölümlenebilir:

- Reklâm ve dekorasyon giderleri,
- Seyahat ve temsil giderleri,
- Haberleşme giderleri,
- Temizlik ve bakım giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Tamir bakım giderleri,
- Dava ve danışma giderleri.

ca) Reklâm ve dekorasyon giderleri:

Reklâmlar ve dekorasyon yabancı işletmeler tarafından yürütüldüğünde reklâm giderleri yabancı gider karakteri taşır. Bu giderler reklâm plânının hazırlanmasından, reklâmın alıcı kitlesi üzerindeki etkilerinin araştırılmasına kadar olan birçok faaliyetin karşılığını kapsar.

Reklâm yazılarının, resimlerinin, ilânların, radyoda okunacak, TV'de gösterilecek metinlerin hazırlanması bunlara örnektir.

Büyük mağazalarda reklâm, malın reklâmından çok satışın reklâmıdır (159). Malın reklâmı genellikle üretici firma tarafından yapılır.

Büyük mağazalar sadece gazete, radyo, TV ilânları ile yetinmezler. Modern tesis ve demirbaşlar, kafeterya, mal iade servisi gibi faktörler de büyük mağazalarda reklâm amacı ile kullanılır. Ancak bunlarla ilgili giderler reklâm giderleri hesabında gözükmez.

cb) Seyahat ve temsil giderleri:

İşletme yöneticilerinin ve satınalma yöneticilerinin seyahat giderleri bu gruba girer.

cc) Haberleşme giderleri:

Telefon, teleks, posta gibi giderlerdir. Bu giderler genellikle tüm işletmeye veya yardımcı hizmet yerlerine (mu-hasebe, satınalma) aittir.

cd) Temizlik giderleri:

Büyük mağazalarda vitrin ve işletme temizliği genel-likle bu hizmeti sunan işletmelere yaptırılır. Fatura reyon adına düzenlenmiş ise bu gider reyonun dolaysız gideridir. Aksi halde tüm işletmeye ait bir giderdir.

ce) Sigorta giderleri:

Bina, taşıma araçları ve mallar için yapılan sigortaları kapsar. Bina ve taşıma araçları sigortası tüm işletmenin, demirbaş sigortası reyon veya tüm işletmenin, mal sigortası (ziynet eşyaları sigortası, nakliye sigortası) mal grubunun dolaysız gideridir.

cf) Tamir bakım giderleri:

Bu giderler de genellikle reyon, şube veya tüm işlet-meye ait dolaysız giderdir.

cg) Dava ve danışma giderleri:

Mahkeme giderleri, avukat ve bilirkişi ücretleri; teknik, ekonomik ve hukuki konularda hazırlattırılan rapor-lar ve her türlü danışma işleri için ödenen ücretler işlet-menin dolaysız gideridir.

d) Amortisman

"Amortisman, işletmede kullanılan sabit aktif varlık-ların kullanıldıkları devre içinde uğradıkları değer azalma-larının gider unsuru olarak dikkate alınmasıdır" (160).

Büyük mağazaların geniş alanlar üzerine kurulması ve ileri teknikten dolayı demirbaş ve tesislerin yüksek fiyatlı olması amortismanın önemini arttırmaktadır.

Yürüyen merdiven, asansör, nakliye araçları, ambalaj makineleri, hafızalı kasa ve büro makineleri, ısıtma ve soğutma cihazları, buzluklar, binalar, taşıtlar amortismanına konu olmaktadır.

Duran varlıklardan tüm mal - mal grupları ile reyonlar aynı anda yararlandıklarından bu giderlerin gider taşıyıcılarına yüklenmesi mümkün değildir.

Bu duran varlıkların büyük bir kısmının amortismanı mal-mal grupları ve reyonlar tarafından oluşturulmadıkları için işletmenin tüm satış faaliyetinin dolaysız gideridir. Ancak sadece bir reyonda veya şubede kullanılan duran varlıklara ait amortismanlar, o şube veya reyonun dolaysız gideri olabilir.

Modern dekorasyon zorunluğu demirbaşların kullanım süresini azaltmakta ve dönemdeki hesapsal amortisman tutarını yükseltmektedir. Ancak buna rağmen perakende ticaret işletmesinde hesapsal amortismanın önemi endüstri işletmelerine göre daha azdır (161).

e) Vergi, harç ve aidatlar

Bina ve arazi vergileri, nakit araçları vergileri, tüketim vergileri, belediye harçları, üyelik aidatları gibi giderler bu grupta toplanır. Bu giderlerin mal grubu veya reyonlarla hiç bir ilgisi yoktur. Bundan dolayı işletmenin tüm faaliyetinin dolaysız gideridir. Şubeler için ödenen harçlar ve vergiler şube dolaysız gideri olarak ele alınır.

f) Faizler

Faiz, öz ve yabancı sermayenin işletmenin emrinde kul-

(161) HECKER, W. : a.g.e., s. 138.

lanılmasının bedelidir (162).

Banka kredileri ve satıcılara olan borçlara ait faizlerden başka hesapsal faiz de bu grup altında toplanır.

221- Giderlerin Çalışma Düzeyi İle İlişkileri Açısından Sınıflandırılması

Ticari işletmede giderler, satış hasılatına göre değişip değişmemelerine göre sabit ve değişken olmak üzere 2'ye ayrılırlar.

2210- Sabit Giderler

"Perakende ticaret işletmesinde sabit giderler belirli dönemdeki satış hasılatına bağlı olmayan mal ve hizmet tüketimidir" (163).

Sabit giderler, işletmeyi satışa hazır durumda tutabilen ve işletme kapasitesinden yararlanma oranına karşı aynı kalan, yani değişmeyen değer kullanımlarıdır (164).

Belirli bir zaman aralığı içinde faaliyet düzeyi ile bağımsız olarak oluşan giderler sabit giderdir. Sabit giderlerin toplamı işletmenin uzun dönemli faaliyet düzeyinin (kapasitesinin) ölçüsüdür. Bundan dolayı zamana bağlı giderlerdir (165).

Kapasite kullanım derecesindeki dalgalanmalar ne kadar fazla ise mağazanın kapasitesi de o kadar büyüktür. Büyük mağazalarda günlük, haftalık, aylık ve sezonluk dalgalanmaları karşılayacak bir kapasite seçilir. Yani kapasite, olası en yüksek talep noktasına göre ayarlanır. Ancak bundan kapasite kullanım derecesinin sıfır olduğu, yani işgücü organizasyonunun olmadığı durum anlaşılmalıdır. Bundan dolayı büyük mağazada sıçrayan sabit giderler de azdır. Bunlar ol-

(162) KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 169.

(163) PASSARDI, A. : a.g.e., s. 20.

(164) YAZICI, M. : a.g.e., s. 42.

(165) SEVGENER, S. : Maliyet Çözümlemeleri, İstanbul, 1982, s. 27.

sa olsa talebin fazla olduğu zamanlarda (yılbaşı ve bayram öncesi ve sezon sonu satışlarda) çalıştırılan ek personelden dolayı ortaya çıkar (166).

Sabit giderler işletmenin hazır durumda olması için yapılan giderlerdir. İşletme faktörlerinin kullanılıp kullanılmaması bu giderleri etkilemez. İşletme faaliyette bulunmasa bile zamandan dolayı yine değer tüketimi sözkonusu olur. Bundan dolayı sabit giderler her faaliyet birimine değil, plânlanan faaliyet çerçevesine aittir. Hazır tutma giderleri faaliyetin yapılabilmesi için gerekli giderlerdir. Yoksa faaliyetten doğan gider değildir (167).

Büyük mağazalarda işletmeye hazır tutma giderlerinin yüksek olması zorunluluğu sabit giderlerin de yüksek olmasına neden olur. Büyük mağazalarda işletme giderlerinin % 70'i sabit giderdir (168).

Personel ücretleri, amortisman, kira, sigorta, yönetici giderleri, aydınlatma giderleri, temizlik giderleri, ısıtma giderleri büyük mağazanın sabit giderlerindedir (169).

2211- Değişken Giderler

Değişken giderler "giderlerin, kapasiteden yararlanma oranına uygun olarak değişen bölümüdür" (170) veya başka bir tanıma göre "faaliyet düzeyinin değişmesi ile değişiklik gösteren" (171) giderlerdir.

(166) HECKER, W. : a.g.e., s. 64.

(167) A.g.s.e., s. 66.

(168) Sabit giderlerin toplam işletme giderleri içindeki oranını için çeşitli yazarlar değişik oranlar vermektedir. Henzel'e göre bu oran % 70, % 42,8 - % 72,7 (a.g.e, s.133). Keskinoglu'na göre % 59,3 - % 88,8 (a.g.e., s. 240). Hecker'e göre % 70 (a.g.e., s. 65). Pasdermajian'a göre % 65 - % 75 (a.g.e., s. 96).

(169) PASDERMAJIAN, H. : a.g.e., s. 96.

(170) YAZICI, M. : a.g.e., s. 41.

(171) SEVGENER, A. S. : Maliyet Çözümlenmeleri, s. 28.

Değişken giderler, sabit giderlere (hazır tutma giderlerine) karşılık işletme faaliyette bulunduğu zaman ortaya çıkan giderlerdir. Değişken giderler tutarının faaliyet miktarı ile fonksiyonel bir ilişkisi vardır. İşletmenin kapasitesinin değişmesiyle değişen sabit giderlere karşılık, faaliyete bağlı giderler aynı kapasitede üretilen faaliyete bağlı olarak değişirler. Bundan dolayı değişken giderlerin ortaya çıkması bir faaliyet biriminin üretimine bağlanabilir (172).

Bir büyük mağazanın bir dönemde gerçekleştirdiği satış kombinasyonu, işletmenin bir dönemdeki kapasite kullanım derecesinin ifadesi olarak kabul edilirse, bu dönemdeki değişken giderler ile kapasite kullanım derecesi arasında belirli bir ilişki görülür.

Ancak aynı kapasite kullanım derecesi içinde satılan mal karışımı miktarı değişik olabileceğinden, büyük mağazada tek tür mal satan işletmelerde olduğu gibi değişken giderler ile kapasite kullanım derecesi arasında fonksiyonel ilişki, buna bağlı olarak da belirli bir kapasite kullanım derecesinde değişken giderler açıkça ortaya konulamaz. Başka bir ifade ile belirli bir değişken gider düzeyinde değişik kapasite kullanım dereceleri olabilir.

Büyük mağazada her bir mal çeşidine düşen gideri belirlemek için, belirlenmesi istenen malın satış miktarının değişeceğini ve diğer malların satış miktarının sabit kalacağını varsaymak gerekmektedir. Bu şartlar altında tüm giderlerin tutarındaki değişiklikler böylece sadece incelenmekte olan mal cinsinin satış miktarı değişikliğine dayanır. Bu nedenle tüm giderlerdeki değişiklikler, satış hacmi değişen malın değişken giderini gösterir (173).

Bir birim malın değişken gideri, o malın satış miktarı değiştiği zaman diğer malların satış miktarı değişmeden işletmenin giderlerinin hangi ölçüde değiştiğine bağlıdır.

(172) HECKER, W. : a.g.e., s. 67.

(173) A.g.s.e, s. 60.

Sadece bir malın satış miktarındaki değişimin her bir gider çeşidinin tutarına etkisi yok ise bu malın değişken gideri yok demektir. Bir malın satış miktarının azalması veya artması ile değişmeyen giderler ya sabit giderlerdir, ya da diğer malların değişken gideridir (174).

Perakende ticari işletme giderlerinin sadece bir malın satış miktarının varyasyonlarında değişen kısmı, malın değişken gideridir. Perakende ticari işletmede her bir malın değişken giderinin bu şekilde ele alınması, her bir malın satış işleminin faaliyet açısından birbirine bağlı olmaması durumunda mümkündür. Ancak ticari işletmede bir faaliyet aracının kullanılması ile birden fazla mal çeşidinin satışı etkilendiğinden bu şart genellikle sözkonusu olamaz. Bu tür giderlerin ortaya çıkış nedeni satılan her bir birim mal değil, birbiri ile satış faaliyeti açısından ilgili malların tümüdür. Örneğin aynı anda birden fazla mal cinsinin nakliyesinde ortaya çıkan giderler bütün mallara aittir.

Perakende ticaret işletmesinde tüm giderlerin içinde değişken giderlerin en önemlisi malın alış maliyetidir. Malın alış maliyeti satınalma fiyatı yanında nakliye gibi malın tedariki sırasında oluşan giderleri de kapsar. Perakende ticari işletmede mal ile ilgili giderlerin tüm giderler içindeki oranı % 50 ile % 70 arasındadır (175).

Satış pirimleri ve ambalaj malzemesi giderleri, büyük mağazaların önemli değişken gideridir (176).

(174) A.g.s.e., s. 69.

(175) KÜHNE, F. P. : Model einer Kosten-und Nutzenrechnung für die Warenhausunternehmung, Zürich, 1978, s. 57.

(176) HECKER, W. : a.g.e., s. 71.

222- Giderlerin İşlemlerle İlgileri Açısından
Sınıflandırılması

2220- Dolaysız Giderler

"Dolaysız giderler bir belgeye dayanarak gider taşıyıcısına veya gider yerine doğrudan doğruya yüklenebilen giderlerdir" (177).

Büyük mağazalarda mal ve mal grubu ile ilgili dolaysız giderlerin büyük bir kısmı değişken, reyon, şube ve işletmenin tümü ile ilgili giderlerin büyük bir kısmı ise sabittir.

Örneğin malın alış fiyatı, alış giderleri malın veya mal grubunun dolaysız gideridir, aynı zamanda değişken giderdir. Reyondaki personel gideri reyonun dolaysız gideridir, sabit karakterlidir. Kira veya amortisman, reyon veya işletmenin tümünün dolaysız gideridir, aynı zamanda sabit bir giderdir.

2221- Ortak Giderler

"Ortak giderler işletme faaliyeti ile ilgili olarak meydana gelip de belirli bir gider taşıyıcısına veya gider yerine dolaysız olarak yüklenemeyen giderlerdir" (178).

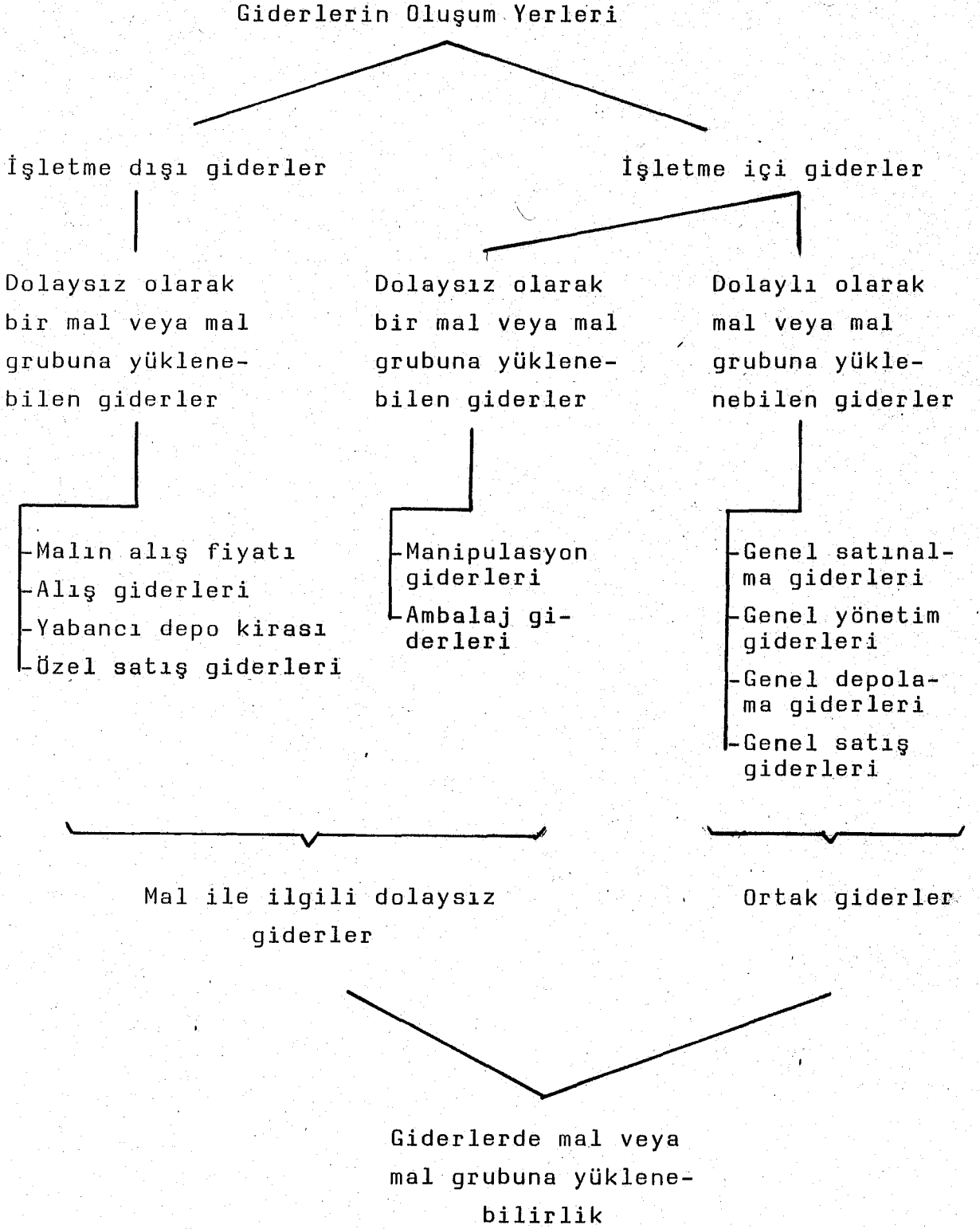
Ortak giderler hangi gider taşıyıcısı veya gider yeri için katlanıldığı bilinmeyen giderlerdir. Her ortak gider bir üst düzeyde (basamakta) dolaysız gider olur (179).

Örneğin bir reyonda birden fazla mal grubuna ait mallar satılıyorsa, personel giderleri mal grubunun ortak, reyonun ise dolaysız gideridir veya havalandırma ve ısıtma tesisatı giderleri reyonların ortak, şubenin ise dolaysız gideridir.

(177) DEYHLE, A. : Gewinn Management, München, 1971, s. 83.

(178) A.g.s.e., s. 85.

(179) Bkz.: İkinci Bölüm, s. 106-109.



ŞEKİL- 8 (180)

223- Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması

2230- Kontrol Edilebilir Giderler

Bir bölüm yöneticisinin kararından etkilenen, dolaysız olarak sorumluluk merkezine yüklenebilen giderler kontrol edilebilir gider olarak tanımlanır (181).

Dolaysız giderler ile kontrol edilebilir giderler arasında bir yakınlık vardır. Ancak kontrol edilebilir giderlerin tümü dolaysız gider olmasına rağmen, her dolaysız gider kontrol edilebilir gider değildir. Örneğin;

- Bir reyonda bulunan bir duran varlığın amortismanı o reyonun dolaysız gideridir, ancak reyon yöneticisinin o duran varlık üzerinde tasarruf yetkisi yok ise (satınalma-satınalmama-seçme), amortisman, o reyon yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen giderdir.

- Reyon yöneticisinin ücreti reyonun dolaysız gideridir, ancak bir üst tarafından kontrol edilir.

- Reyon yöneticisi satınalma işleminden sorumlu değilse, değişken bir gider olan malın alış bedeli reyon yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen giderdir.

Sabit giderler de kontrol edilebilir. Ancak yöneticinin sabit giderlere tasarruf yetkisinin olması gerekir. Burada zaman ve hiyerarşik düzey de önemlidir. Zaman süresi ne kadar uzarsa ve yönetici ne kadar üst düzeyde ise o kadar fazla sabit gider kontrol edilebilir.

2231- Kontrol Edilemeyen Giderler

Sorumluluk merkezi yöneticisi kararı ile oluşmayan ve o sorumluluk merkezine doğrudan yüklenemeyen giderler "kontrol edilemeyen" giderdir. Örneğin sorumluluk merkezine dağıtım

yolu ile gelen giderler kontrol edilemeyen giderdir.

23- GİDER TAŞIYICILARI

"Gider taşıyıcıları, değer tüketimine neden olan ve aynı zamanda onları yüklenen faaliyetlerdir" (182). Faaliyet birimi başına gider, taşıyıcı gideri, faaliyet birimi ise gider taşıyıcı olarak adlandırılır (183).

Ticari işletmelerdeki gider taşıyıcı ile endüstri işletmelerindeki gider taşıyıcı birbirine benzese bile aynı değildir (184).

Nowak'a göre "endüstri işletmelerinde gider taşıyıcı, işletme faaliyeti sonucu ortaya çıkan faaliyet birimidir. Ticaret işletmelerinde ise mal, ticari işletmenin faaliyet birimi değildir. Mal satın alınır ve üzerinde bir işlem yapılmadan satılır. Bundan dolayı ticari işletmelerde gider taşıyıcı veya ticari faaliyet biriminden söz etmek anlamsızdır. Ancak ticaret işletmelerinde gider taşıyıcı kavramı endüstri işletmelerindekinden değişik olarak, sadece işletmedeki giderleri üstlenen bir hesap objesi olarak ele alınırsa, mal birimleri, gider taşıyıcı veya faaliyet taşıyıcı ile eş anlamlı olur" (185).

Gider taşıyıcı kavramının bu şekilde açıklanması ile ticari işletmede durum açıklığa kavuşur.

Kosiol'a göre ise hizmet işletmesi olan ticari işletmede faaliyet, malların belirli bir zamanda belirli bir yere getirilmesidir. Maliyet muhasebesinin amacı da faaliyetler nedeniyle ortaya çıkan değer tüketimini ortaya koymaktır (186).

(182) PASSARDI, A. : a.g.e., s. 17.

(183) TIETZ, B. : a.g.e., s. 54.

(184) KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 324 ve
MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung Band 2,1,
Berlin-New York, 1974, s. 411.

(185) NOWAK, P. : a.g.m., s. 63.

(186) KOSIOL, E. : a.g.e., s. 42.

Ancak buna rağmen ticari işletmenin giderlerinin oluşması ve nedenselliğini gider taşıyıcıları ile karşılaştırmak mümkün değildir. İşletme giderleri, gider taşıyıcı (mal) dolayısıyla değil, malın satışını etkileyen ve buna bağlı olarak ortaya çıkan ticari faaliyetten oluşur. Mal, bu giderlere kendisi neden olmadığı halde, gider taşıyıcı olarak ticari işletmenin giderlerini yüklenir.

Burada "gider taşıyıcı maliyeti"nden çok "gider taşıyıcı başına düşen ticari faaliyet" sözkonusudur (187).

Endüstri işletmelerinde gider yerlerinin gider taşıyıcılarında toplanıp ertesi döneme devretmelerine karşılık, ticari işletmelerde sadece malın satınalma değeri, nakliye gibi dolaysız-değişken giderler ertesi döneme devreder, depolama, yönetim ve satış giderleri malın maliyetine dahil edilmez. Bu tür giderler o dönem satılan mallara aitmiş gibi sonuç hesabına aktarılır.

Ticari işletmelerde ayrıca neyin gider taşıyıcı, neyin gider yeri olduğu da genellenemez, sadece amaca bağlı olarak tanımlanabilir. Bundan dolayı, bir ticari işletmede farklı gider taşıyıcıları sözkonusu olabilir (188). Bunlara örnek mal grupları, mal veya reyonlardır.

24- GİDER YERLERİ

Kaefer gider yerlerini "Mekansal, örgütsel, fonksiyonel veya hesapsal açılardan oluşturulmuş, faaliyet üretilen hesaplaşma alanları" (189), Yazıcı "Kurum ve işletme içinde kendi arasında bölümlenmiş ve sınıflanmış yetki, sorumluluk, görev ve hesap yeri" (190) olarak tanımlamaktadır. Her iki tanım da gider yerlerini bir hesaplaşma yeri olarak ele almıştır. Gider yerinin amacı tüm işletmeyi, işletme içi belirli faaliyetlerin üretildiği tekdüze ve hesaplaşılabilir

(187) HECKER, W. : a.g.e., s. 32.

(188) TIETZ, B. : a.g.e., s. 55.

(189) KAEFER, K. : a.g.e., s. 206.

(190) YAZICI, M. : a.g.e., s. 64.

bölümlere ayırmaktır (191).

Ticari işletmelerdeki gider yerleri, gider taşıyıcıları gibi endüstri işletmelerindeki gider yerlerinden farklıdır. Ticari işletmelerde giderlerin gider yerlerinde toplanmasının amacı, giderlerin taşıyıcılara yüklenmesi değil, giderlerin ve gider yerlerinin kontroluna yöneliktir (192).

Ticari işletmelerde giderlerin gider yerlerinde toplanmasının amaçları şöyle sıralanabilir:

- Gider yerlerindeki giderlerin kontrolu (kontrol),
- Hangi faaliyetler için hangi giderlerin oluştuğunun belirlenmesi (kontrol),
- Bölümlerin maliyetlerinin belirlenmesi (193),
- Giderlerden kimin sorumlu olduğunun belirlenmesi (sorumluluk merkezleri),
- Satış politikası ile ilgili kararlara yardımcı olma (194) (plânlama).

Gider yerlerinin oluşturulmasında işletmenin örgütsel yapısı yanında şu hesapsal noktalara da dikkat etmek gerekmektedir:

- Gider yerlerinin faaliyetleri homojen olmalıdır (195),
- Gider yerleri sorumluluk merkezleri ile sınırlanmalıdır (196),

(191) GYLLENSVARD, U. : a.g.e., s. 69.

(192) A.g.s.e., s. 29, 65 ve 66.

(193) MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band 2.1, s. 34 ve 378.

(194) A.g.s.e., s. 378.

(195) KAEFER, K. : a.g.e., s. 206 ve TIETZ, B. : a.g.e., s. 53.

(196) KAEFER, K. : a.g.e., s. 127, 204 ve 206.

- Bütün giderler gider yerinin dolaysız gideri olarak ele alınabilmeli ve anahtar ile dağıtımdan sakınılmalıdır (197).

Ticari işletmelerde gider yerlerinin tanımından ve oluşturulmasının nedenlerinden anlaşıldığı gibi, ticaret işletmelerindeki gider yerleri ile yönetim muhasebesinde sorumluluk merkezi olarak ele alınan ve "kontrol sisteminin gerçekleşen giderleri ölçümlendiği (fakat çıktıkların parasal değerini ölçümlemediği) gider merkezi" (198) ile eş anlamlıdır. Gider yerleri gördükleri işlevler bakımından ana gider yeri ile yardımcı ve hizmet gider yerleri olarak 2'ye ayrılabilir.

A- Ana gider yerleri

Endüstri işletmelerinde ana gider yeri, giderlerin dolaysız olarak gider taşıyıcılarına yüklendiği gider yerleridir (199). Ticari işletmelerde ise ana faaliyet ile ilgili olan giderlerin ortaya çıktığı yere ana gider yeri denir. Ticaret işletmelerinde ana faaliyet satıştır. Şubesz büyük mağazalarda reyonlar veya mal grupları; şubeli mağazalarda ise şubeler, reyonlar veya mal grupları ana gider yeridir (200).

B- Yardımcı ve hizmet gider yerleri

Üteki gider yerleri için faaliyet üreten, satış faaliyeti ile direkt ilgisi olmayan gider yerleridir (201).

(197) RIEBEL, P. : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeitraegen, Unternehmungsrechnung, 1976, s. 28.

(198) SEVGENER, A. S. : Maliyet Çözümlemeleri, 1982, s. 213.

(199) MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band 2.1, s. 378.

(200) Sorumluluk muhasebesi açısından, bu bölüm yöneticisi hedeflenen gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçülüyor ve gelirleri etkileyebilecek yetkiye sahip ise, bu bölümler gelir merkezi olarak adlandırılır. Bkz. SEVGENER, A.S. : Maliyet Çözümlemeleri, s. 215. Reyon veya şubelerin maliyet muhasebesinde gider yeri oldukları halde, yönetim muhasebesinde gelir merkezi olarak ele alınmaları, reyon veya şube yöneticilerinin giderlerden çok, hedeflenen gelir düzeyine ulaşma dereceleri ile ölçümlendiği durumlarda sözkonusu olabilir.

(201) MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band 2.1, s. 379.

Gerekli olduğu takdirde,

- Yardımcı gider yerleri

ve

- Hizmet gider yerleri

olarak ikiye ayrılabilir.

Reyonlar veya mal grupları ana gider yeri olduğu zaman tedarik, depolama ve satış, yardımcı gider yerleri; bakım-onarım gibi yerler, hizmet gider yeri olur.

Örgüt yapısı gereği eğer reyonlar kendi bölümlerinde satılan malların tedarikinden ve depolanmasından da sorumlu iseler, tedarik ve depolama yardımcı gider yerlerine gerek kalmaz. Bunlarla ilgili giderler ana gider yerinin (reyonun) gideri olur.

İşletmede dolaysız maliyet yöntemi uygulandığı takdirde, yardımcı ve hizmet gider yerlerinden ana gider yerlerine dağıtım yapılmaz. Burada gider yerlerinin ana ve yardımcı gider yeri olarak ayrılması sadece şeklidir. Bölümün maliyeti hesaplandığından buna gerek de yoktur. Bölüm maliyeti o bölümde ortaya çıkan (sabit, değişken ve yarı değişken) giderlerden ve o bölümde satılan malın maliyetinden oluşur (202).

Ayrıca reyonlar, giderlerin yüklendiği en son hesaplaşma yeri olarak düşünülürse gider taşıyıcıları ile eş anlamlı olur.

Bir büyük mağazada gider yerleri aşağıdaki kriterlere göre oluşturulur:

- Mekânsal bölümlenme,
- Mal gruplarına göre bölümlenme,
- İşlevsel bölümlenme.

Ancak bu 3 kriterden birinin veya hepsinin kullanımı sözkonusu olabilir. Örneğin şubesiz büyük mağazada reyonlar, yönetim, satınalma, depo, tamir-bakım; şubeli büyük mağazada ise şube, yönetim, satınalma, depo, tamir-bakım gider yeri olarak incelenebilir (203). Gider yerlerinin bu şekilde karma biçimde belirlenmesi yönetime yeterli bilgi sağlayacaktır.

240- Mekânsal Bölümleme

Bu tür bölümlenmede reyonlar ana gider yeridir. Reyonların dolaysız giderleri ile satılan malın maliyetinin toplamı reyon maliyetini verir.

Reyon yöneticisinin ücreti, satış personelinin ücreti, enerji giderleri, reyonda satılan mallara ait ambalaj giderleri; vitrin giderleri, temizlik giderleri ve bakım-onarım giderleri reyonların dolaysız giderleridir.

Reyon yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden sorumlu olmamalarından dolayı, yönetim giderlerinden reyonlara pay verilmemesi gerekmektedir (204).

Ticari işletmelerde fiyat, maliyet dışı faktörlere dayanılarak saptandığından ve sabit reyon giderlerinden mala pay verilmemesinden dolayı giderlerin bir bölümde toplanmasının amacı, fiyat ve maliyet saptamasından çok, giderlerin kontrolüne ve reyon kârının hesaplanmasına yöneliktir (205). Bu nedenden dolayı gider dağıtımı da gereksizdir.

Reyonun kârı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Reyon satış hasılatı

-Reyonda satılan malın maliyeti

Reyon satış kârı

-Dolaysız reyon giderleri

Reyon kârı

(203) KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 69-75.

(204) SONNTAG, K. M. : Kostenrechnung und Kostenpolitik in Handelsbetrieben, Würzburg, 1972, s. 55.

(205) A.g.s.e., s. 52.

241- Mal Gruplarına Göre Bölümleme

Bu tür bölümlemede her bir mal grubu gider yeri olarak düşünülür. Burada mal grubu ile reyon arasındaki sınırın doğru olarak ortaya konulması gerekmektedir. Mal grubu, değişik ekonomik ve öznel açıdan ele alınmış, biraraya getirilmiş mal çeşitlerini kapsar. Bölümlerin oluşturulmasında ise mekân ve personel ön plândadır. Reyonlar, yönetilen en alt basamaktır (206).

Bir mal grubuna dahil olan mallar reyonlarda değişik şekillerde satışa sunulabilirler (207).

- Bir mal grubu sadece bir reyonda satışa sunulur,
- Bir mal grubu birden fazla reyonda satışa sunulur,
- Bir reyonda birden fazla mal grubu satışa sunulur.

Uygulamada en çok rastlanan ikinci ve üçüncü seçeneklerdir.

Mal grubu gider yeri kabul edildiğinde, bu gider yerinin dolaysız giderlerini belirlemek zordur. Örneğin bir reyonda birden fazla mal grubunun satıldığı durumlarda, reyon yöneticisinin ücreti reyonun dolaysız, mal gruplarının ise ortak gideridir.

Bir mal grubu sadece bir reyonda satışa sunuluyorsa, bu tür bölümleme yeterli bilgi verecektir. Aksi halde hem mal grubu sayısının reyon sayısından fazla olması, hem mal grubuna ait dolaysız giderlerin saptanmasının zor olması, hem de mal grubuna ait malların birden fazla reyonda satışa sunulması bu tür ayırımdan sağlanan bilgi derecesini azaltacaktır (208).

(206) A.g.s.e., s. 59.

(207) Bkz. Birinci bölüm, s. 56.

(208) TIETZ, B. : a.g.e., s. 54.

242- İşlevsel Bölümler

Ticaret işletmelerinde 2 önemli işlev vardır. Bunlar satınalma ile satıştır. Bu iki işlev dışında üretim işlevi de ticaret işletmelerinde ana işlevi oluşturur. Ticaret işletmelerinde üretim işlevi hizmet üretimi ile mal depolamasıdır (209).

Büyük mağazalarda malların büyük bir kısmının depo yerine satış yerinde bulunmasından dolayı, depolamanın satınalma veya satış işlevlerinden hangisine ait olduğunu da belirlemek güçtür. Bu açıdan ayrı bir işlev olarak ele almakta yarar vardır. Böylece bir büyük mağazada ana işlevleri satınalma, depolama, satış; yardımcı işlevleri ise personel, finansman-muhasebe ve mağaza yönetimi olarak bölümlenmek mümkündür.

Bir büyük mağazada sadece işlevleri gider yeri olarak belirlemek, özellikle satışların reyonlar itibariyle yapılması ve reyonların ve reyonlarda satılan mal ve mal gruplarının kârlılıkları önemli olduğundan, yönetime yeterli bilgi sağlamayacaktır.

25- MALİYET YÖNTEMLERİ VE KATKI PAYI

250- Büyük Mağazalarda Maliyet Yöntemleri

2500- Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, dolaysız ya da ortak (dolaylı) giderlerin (ister sabit, ister değişken olsun) tümünün maliyete dahil edildiği yöntemdir (210).

Satış ve yönetim giderleri dahil olmak üzere tüm giderlerin maliyete dahil edilmesi ile bulunan maliyet, satış maliyeti veya ticari maliyettir (211). Özellikle satış fiyatının, maliyetler üzerine belirli bir kâr oranının

(209) KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 196.

(210) ALTUĞ, O. : a.g.e., s. 229.

(211) A.g.s.e., s. 17.

eklenmesi ile bulunduğu durumlarda, tam maliyet yöntemi uygulanabilir.

Tam maliyet yöntemi uygulamasında bölümlere önce dolaysız giderler yüklenmekte, sonra dolaylı giderler anahtar yardımı ile dağıtılmaktadır. Bölümlerde toplanan giderler daha sonra mallara, malların alış maliyeti, stok devir hızı, stokta kalma süresi, satış süresi, satış fiyatı gibi ölçeklerle dağıtılmaktadır.

Tam maliyet yönteminde muhasebenin yönetime doğru bilgi verme derecesi, maliyetin belirlenmesinde, giderlerin nedensellik prensibine göre dağıtılıp dağıtılmamasına bağlıdır (212).

Değişken - sabit, dolaylı dolaysız ayırımı yapmadan bütün giderlerin bölümlere dağıtılması gerektiğini savunucuları şöyle açıklamaktadırlar (213):

1- Yönetim organı, her bölümün, bütün giderlerden sonra kalan net kârını bilmek istemektedir. Her satış yerinin (şube, reyon) veya mal türü veya grubunun başlı başına bir kâr merkezi olduğu, bu nedenle her bölümün toplam tam maliyetinin hesaplanması gerektiği yönünde görüşleri ileri sürülmektedir.

2- Faaliyet gösteren bir işletmede kârın realize edilebilmesinin bütün giderlerin karşılanmasına bağlı olduğu belirtilmekte, dolayısıyla bir maliyetin içinde, o maliyeti oluşturan bütün giderlerin payı yok ise, bunun bütün maliyetlerin karşılanması yönünden, yönetim organını yanıltabileceği ileri sürülmektedir.

3- Tam maliyet yönteminin uygulanması sonucunda net kâr tutarlarının,

(212) HECKER, W. a.g.e., s. 72.

(213) AKDOĞAN, N. : Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi, Ankara, 1982, s. 46.

URAZ, Ç. : İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri Uygulama Örneği, Ankara, 1971, s. 90.

- Bölümler veya mal grupları arasında,
 - Önceki dönemlerin kârlarıyla,
 - Aynı bölüm veya mal grubu kârlarının standartlarla,
- karşılaştırılması mümkün olmaktadır.

Tam maliyet yönteminin özellikle büyük mağazalarda kullanılamamasının nedenleri de şöyle özetlenebilir:

Oluşumları faaliyete bağlı olmayan, sadece hazır bulundurma giderleri olan sabit giderler, faaliyetler ile amaç-araç ilişkisi içindedir. Bu ilişkiden dolayı bunların gider taşıyıcılarına yüklenmesi doğru değildir (214).

Perakende ticari işletmenin sabit giderleri, satılan mal miktarından bağımsız olduğu ve mal çeşitlerinin miktarsal oranlarının değişmesi durumunda sabit kaldığı için, sabit giderlerin satılan hangi mala ait olduğunu da belirlemek mümkün olamaz. Yani sabit giderler ile satılan mal arasındaki ilişkiyi gösterecek bir ölçek yoktur. Örneğin iki takım elbiselik kumaş fiyatı, 6 metre elbiselik kumaş fiyatına eşittir. İki alıcı ayrı ayrı iki kumaş satın aldığı zaman, bir alıcının bir defada iki takım elbiselik kumaş almasına göre, iki satış görüşmesi yapılacak, kumaş iki kez ölçülüp kesilecek, iki kez ambalajlanacak, iki kez kasa fişi düzenlenecek ve iki ayrı muhasebe kaydı yapılacaktır. Bundan dolayı sabit gider olan personel giderlerinin taşıyıcılara yüklenmesinde kullanılacak değişik anahtarlar, maliyeti tam ve doğru olarak göstermeyecek, değişik sonuçlar verecektir (215).

Ayrıca bir malı bir alıcının . bilgi almadan satın alması ile bir saat bilgi aldıktan sonra satın alması arasında personel giderlerinin sabit olmasından dolayı mala düşen personel gideri açısından bir fark yoktur. Gider kısa görüşmede azalmaz, uzun görüşmede artmaz. Dolayısıyla giderlerin faaliyete yüklenmesi mümkün olmaz.

(214) HECKER, W. : a.g.e., s. 75.

(215) TIETZ, B. : a.g.e., s. 68.

Sabit giderlerin mal çeşitlerine yüklenmesiyle bulunan maliyetin doğru olmamasının nedeni aynı dönemde satılan başka malların miktarına da bağlıdır. Mal karışımı değişince, mal çeşitlerine yüklenen sabit gider miktarı da değişmektedir. Bir malın satışının artması, başka mallara yüklenen sabit gider tutarını o ana kadar kârlı olan malları o andan sonra zararlı mal haline getirecek şekilde yükseltir.

Sabit giderlerin dağıtımında malın alış maliyeti esas alınır, satılan her mala o malın alış maliyeti oranında sabit gider yüklenecektir. Alış maliyeti o malın satış miktarına da bağlı olduğu için, her mala düşen sabit gider tutarı da değişecektir.

Günümüzde ticari işletmelerde muhasebenin amacı, uygun mal karışımını belirlemek, işletmenin en iyi sonucu elde etmesi için çeşitli ve gerekli araçlarla mal karışımının düzenlenmesini sağlamaktır. Bunun için de her bir malın katkısının, mal karışımının ve değişikliklerinin işletme sonucuna etkisinin belirlenmesi gerekir. Tam maliyet yönteminde mal çeşitlerinin kâr veya zarara katkısını belirlemek mümkün değildir (216).

Muhasebenin verdiği bilgiler kârlı malların satışını arttırmaya, toplam kârı düşürmemek için zararlı malların satışını durdurmaya veya satışından vazgeçilmesi mümkün olmayanların satışını azaltmaya yöneliktir. Tam maliyet yöntemi, değişken giderleri ve bir kısım sabit giderleri karşılamaları halinde "zararlı" malların satışının da toplam kârı olumlu etkilediğini görmezden gelmektedir. Çünkü, bu mal çeşitlerinin mal karışımından çıkarılması halinde, bunlara yüklenen sabit giderler diğer mallara yüklenecektir. Sonuç işletme kârının azalması olacaktır (217).

Satış fiyatı ile işletmenin sabit giderlerinin bir kısmını karşılayan "zararlı" malların satıştan kaldırılması

(216) HECKER, W. : a.g.e., s. 94.

(217) Bu varsayım satıştan kaldırılan malların yerine yenisi getirilmediği takdirde geçerlidir.

veya satışının azaltılması, yani "gider azaldığından, kâr artar" düşüncesi yanlıştır. Bu görüş sadece malın satış fiyatının değişken giderleri karşılamaması halinde geçerlidir. Satış fiyatı ile değişken giderlerin fazlasını karşılayan her fazla satılan mal, sabit giderleri de karşılamaya yardımcı olacağından işletme sonucunu olumlu şekilde etkileyecektir.

Tam maliyet yönteminde satış fiyatını hesaplamak için malın maliyetine, işletme giderlerini (sabit giderleri) karşılamak üzere önceden saptanan bir tutar (veya oran), daha sonra kârı karşılamak için bir marj eklenir.

Mal bedeli	
+ Mal ile ilgili giderler	
<hr/>	
Mal maliyeti	
+ İşletme giderleri	
<hr/>	
Satış maliyeti	
+ Kâr	
<hr/>	
Satış fiyatı	

Burada sorun o mala düşen işletme giderlerinin hesaplanmasıdır. Bu yöntemde, bütçelenmiş giderlerin bütçelenmiş alışlara bölünmesi ile bulunan oranın mal maliyetine uygulanması ve toplanması ile bulunan satış maliyetinin gerçek maliyet olmadığı açıktır. Örneğin büyük mağazada,

Bütçelenmiş giderler	1.000.000
Bütçelenmiş alışlar	2.000.000

ise, işletme gideri oranı $1.000.000 : 2.000.000 = \% 50$ 'dir.

Bir birim malın maliyeti	100.- TL.	ise
işletme giderleri % 50	<u>50.- TL.</u>	
satış maliyeti	150.- TL.	olur.

Aynı malın maliyeti (satınalma fiyatının artmasından dolayı) 200.- TL.'na yükselirse,

Bir birim malın maliyeti	200.- TL.
İşletme giderleri % 50	<u>100.- TL.</u>
Satış maliyeti	300.- TL. olur.

Bu durumda o mala düşen işletme giderlerini % 100 artmış varsaymak mümkün değildir (218).

Ayrıca bu yöntemde maliyeti yüksek olan mallara daha fazla işletme gideri düşmektedir. Bu da doğru bir dağıtım değildir.

Yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı ticaret işletmelerinde tam maliyet yönteminin uygulanması uygun değildir (219), büyük mağazalarda da uygulanmamaktadır (220).

2501- Değişken Maliyet Yöntemi

Endüstri işletmelerinde değişken maliyet yönteminde mamul maliyeti "Direkt madde + Direkt işçilik + Değişken genel imal giderleri"nden oluşur. Sabit giderler dönem gideri olarak kâr ve zarar hesabına devrolur.

Burada sözkonusu olan dolaysız madde ve dolaysız işçilik, işletme faaliyeti ile çok yakından ilgili olan, faaliyet hacmi ile dolaysız, dolayısıyla orantılı olarak değişen maliyetlerdir. Dolaysız kavramı direkt yüklenebilirlikten çok, ek faaliyet biriminin nedenselliği ile ilgilidir. Böylelikle dolaysız maliyetler faaliyet ile ilgili maliyetlere eş değer olur. Yani doğrusal dolaysız giderler ile değişken ortak giderlerin toplamı olur (221).

(218) MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band II, 2., Berlin, 1968, s.350.

(219) NOWAK, P. : a.g.m., s. 625.
-GUTENBERG, E. : der Absatz, s. 302.

(220) Deckungsbeitragsrechnung - Eine schnelle scharfe Mehrzweckwaffe, Lebensmittel - Zeitung, Nr.12, vom 23.3.1979, s. 52.

(221) PASSARDI, A. : a.g.e., s. 26.

Dolaysız maliyetler taşıyıcılara direkt olarak yüklenebildikleri halde,değişken ortak giderler için dağıtım anahtarı gerekir. Kullanılacak dağıtım anahtarı da dağıtılacak ortak giderlere uygun olmalıdır (222). Bu maliyetlerin ölçüsü miktar birimi başına para birimidir (223).

Dolaylı maliyetler ise işletmenin faaliyet hacmine bağlı olmaksızın işletmenin yönetimi ve geliştirilmesi için gerekli olan, işletmenin faaliyetine bağımlı olmayan maliyetlerdir. Dolaysız maliyetlere karşılık,dolaylı maliyetler sabit maliyetlere eş değerlidir. Bu maliyetler faaliyet maliyetlerine karşılık zamana bağlı maliyetler veya dönem maliyeti olarak adlandırılır ve ölçütü zaman birimi başına para birimidir (224).

Büyük mağazalarda mal ile ilgili giderler değişken, işletme giderlerinin de büyük bir kısmı sabittir (225), (226). Mal ile ilgili giderler satılan malın maliyetini oluştururken, işletme giderleri dönem gideri olarak kâr ve zarar hesabına devredilir.

Net satış hasılatından satılan malın maliyeti (mal ile ilgili giderler) çıkarılınca,brüt satış kârı veya sabit giderleri karşılayıp kârın oluşmasına katkıda bulunan "katkı payı" elde edilir. Değişken maliyet yönteminde brüt satış kârı kat-

(222) HECKER, W. : a.g.e., s. 105.

(223) PASSARDI, A. : a.g.e., s. 26.

(224) A.g.s.e., s. 26.

(225) NISCHLAG, R. : Kostenrechnung und Kalkulation in Lebensmittel Selbstbedienungsläden, Selbstbedienung und Supermarket, Heft 6, 1963, s. 26.

(226) İşletme giderleri içinde sabit olmayan en önemli gider ambalaj gideridir. Değişken karakterli olan ambalaj malzemesi satın alındığı zaman aktifleştirilir, dönem içinde kullanılanlar ise kâr ve zarar hesabına ambalaj gideri olarak devredilir. Aynı düşünce mal için de geçerlidir. Mal satın alındığı zaman aktifleştirilir, dönem içinde satılanlar da satılan malın maliyeti olarak kâr ve zarar hesabına aktarılır. Ambalaj malzemesi dönemsonu mal stokuna, ambalaj giderleri de satılan malın maliyetine dahil edilmezler. Ancak buna rağmen iki değişken giderin (satılan malın maliyeti ile ambalaj giderleri) arasında yakın ilişki vardır.

kı payı ile eş anlamlıdır.

Ticaret işletmelerinde bu yönteme ters düşen sadece işletme giderleri içinde payı az olan, ancak belirlenmesi zor olan değişken giderlerdir. Bu giderler satışa sunulan tüm mallarla ilgilidir. Her bir mal veya mal grubu ile bunların ilişkisini kurmak zordur. Bu tür değişken ortak giderler en iyi yöntemlerin kullanımı ile bile bir birime tam ve doğru olarak yüklenemez. Perakende ticaret işletmelerinde giderlerin büyük bir kısmının dolaysız giderlerden oluştuğu ve değişken ortak giderlerin tüm giderlere oranının düşük olduğu düşünülürse, değişken ortak giderleri tam olarak hesaplamak için gerekli olan giderin elde edilen faydaya oranının oldukça yüksek olduğu görülür.

2502- Dolaysız Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde giderler sabit ve değişken olarak ayrılırken bu yöntemde (227) dolaysız ve dolaylı (ortak) giderler olarak 2'ye ayrılır. Dolaylı ve dolaysız giderler içinde sabit ve değişken giderlerin bulunduğu dikkate alınmaz.

(227) Alman literatüründe dolaysız maliyet yöntemi ile değişken maliyet yöntemleri birbirinden ayrılmıştır. Birinci yöntem "Einzelkostenrechnung", ikinci yöntem "Grenzkostenrechnung" olarak adlandırılmıştır. Yazıcı "Einzelkosten"i Türkçe'ye "ayrık maloluş", Keskinöglü, "direkt maliyet masrafı" olarak çevirmiştir. Bkz. YAZICI, M. : a.g.e., s. 34 ve KESKİNOĞLU, S. : a.g.e., s. 206.

Ülkemizde değişken ve dolaysız sözcükleri, birbirinin yerine kullanılmakta ve terminoloji karışıklığına yol açmaktadır. Bu sözcüklerin birbirinin yerine kullanılmasının iki nedeni olabilir:

- "Direct Costing" kavramındaki "Direct" sözcüğünün Türkçe karşılığı, "direkt-dolaysız"dır.
- "Direct Costing" yöntemi uygulandığı zaman mamul maliyeti değişken maliyetlerden (direkt madde ve direkt işçilik de değişkendir) oluşmakta, sabit giderler dönem gideri kabul edilmektedir.

Aynı yöntem için birinci nedenden dolayı "dolaysız (direkt)", ikinci nedenden dolayı ise "değişken" sözcükleri kullanılmaktadır.

Bu yöntemde gider taşıyıcılarına (mallara) ve gider yerlerine (reyon, depo vb.) sadece dolaysız giderler yüklenir, ortak giderler anahtar ile dağıtılmaz (228).

Değişken maliyet yöntemi kullanılarak elde edilen dönem sonucu ile dolaysız maliyet yöntemi kullanılarak elde edilen dönem sonucu arasındaki fark, işletmedeki sabit/değişken giderlerin oranına bağlıdır. Dolaysız maliyet yöntemi ile bulunan maliyet ile değişken maliyet yöntemine göre bulunan maliyet arasındaki fark perakende ticaret işletmelerinde, ortak giderlerde sabit giderlerin ağırlıklı olmasından dolayı fazla önemli değildir (229).

Dolaysız maliyet yöntemi Riebel tarafından geliştirilmiştir. Riebel dolaysız ve ortak gider ayırımını da kaldırmış, bütün giderleri işletmede oluşturulan çeşitli düzeylerde dolaysız gider olarak ele almıştır.

Bir gider taşıyıcı veya gider yerine dolaysız olarak yüklenebilen giderler, o gider taşıyıcı veya gider yerinin varlığı veya oluşumu ile ilgili giderlerdir (230).

Böylece gider taşıyıcı dolaysız giderleri ile gider yeri dolaysız giderleri ortaya çıkmıştır.

Bu yöntemde bütün ortak giderler dolaysız olarak yüklenildikleri yerde toplanır. Böylece birbirleriyle ilişkili hiyerarşik düzeylerden bir sıralama, yani her giderin dolaysız olarak yüklenebileceği bir hiyerarşik düzey elde edilir (231).

(228) HECKER, W. : a.g.e., s. 109.

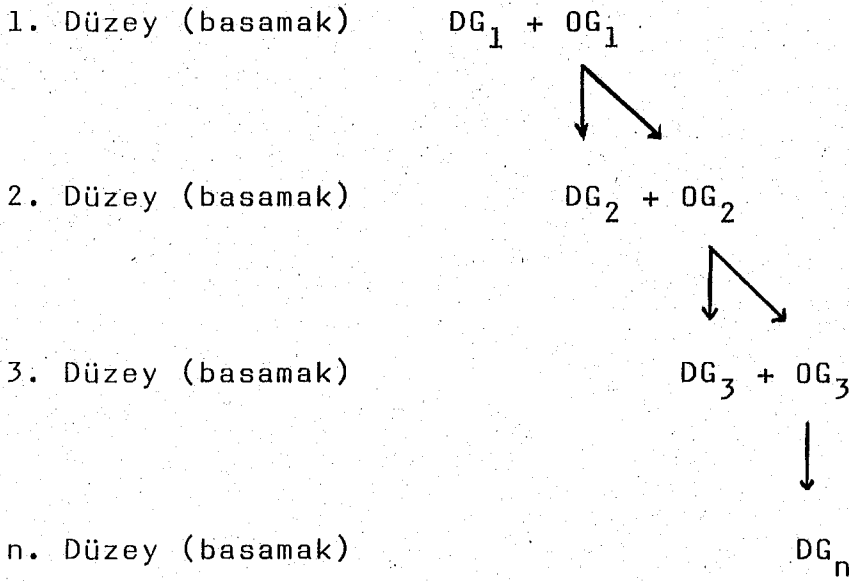
(229) NOWAK, P. : a.g.m., s. 640.

(230) RIEBEL, P. : Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen, 1972, s. 36.

(231) KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 36 ve 48.
-GYLLENSVARD, U. : a.g.e., s. 58.

Bir hiyerarşik düzeyin ortak gideri bir üst düzeyin dolaysız gideridir. Bu gider, dolaysız olduğu üst düzeye yüklenir. Bir işletmede her giderin dolaysız olarak yüklenebileceği bir düzey bulunur (232).

"Burada kaçınılmaz maliyet kavramından hareket edilmekte ve ilgili bölümlere hem değişken, hem de o bölüm ile dolaysız olarak ilişkilendirilebilen sabit giderler yüklenmektedir. Bunun nedeni ise o bölüm veya mağaza faaliyette bulunmazsa, işletmenin söz konusu giderleri yapmayacağı görüşüdür" (233).



ŞEKİL- 9 (234)

DG : Dolaysız gider

OG : Ortak gider

(232) RIEBEL, P. : Einzelkosten, s. 37.

(233) AKDOĞAN, N. : a.g.e., s. 50.

(234) KÜHNE, E. P. : a.g.e., s.36.

En düşük düzey ile en yüksek düzey arasındaki basamak sayısı büyük mağazanın özelliğine (şubeli veya şubesiz oluşuna) ve muhasebeden beklenen amaca göre değişebilir. Eğer mal ile ilgili giderler muhasebede mal hesabında toplanıyor, işletme giderleri ise sadece gider türlerine göre kaydediliyor ise iki basamak söz konusu olur.

Bu yöntem her bir mal çeşidinin, her bir mal grubunun, her bir reyonun, var ise her bir şubenin, yardımcı gider yerlerinin ve tüm işletmenin dolaysız giderlerinin belirlenmesini sağlar.

Şubesiz bir büyük mağazada basamaklar

- Mal
- Mal grubu
- Reyon
- İşletme

Şubeli bir büyük mağazada ise

- Mal
- Mal grubu
- Reyon
- Şube
- İşletme

şeklinde olabilir (235). Satınalma, depolama, muhasebe, araştırma-geliştirme, bilgi-işlem gibi yardımcı gider yerleri de ayrı birer basamak oluşturabilir veya yukarıda sayılan basamaklara eklenebilir.

Riebel tarafından geliştirilmiş bu yöntemde bir gider yukarıdaki basamaklardan hangisinin dolaysız gideri ise oraya yüklenir. Örneğin satın alınan malın alış bedeli birinci basamağın dolaysız gideri, a reyonunda çalışan personelin ücreti

ise a reyonunun dolaysız gideridir. Giderlerin mümkün olduğu kadar alt basamaklara yüklenmesine çalışılır. Aksi halde katkı payından elde edilecek bilgi azalır.

Bir giderin hangi düzeye yükleneceği, o mağazanın örgüt yapısına, basamak sayısına ve giderin hangi basamakta dolaysız olarak ele alınabileceğine bağlıdır. Örneğin her reyonda elektrik sayacı var ise, elektrik gideri o reyonun dolaysız gideri, yok ise işletmenin dolaysız gideridir. Katkı payının amaca ulaşabilmesi için giderlerin mümkün olduğu kadar alt basamaklarda ele alınması gerektiğinden, her reyonda elektrik sayacı bulunması gerekmektedir. Ayrıca özel aydınlatma (mücevherat), soğutma (gıda maddeleri), ısıtma gerektiren malların satıldığı bazı reyon ve katlarda ötekilerine göre daha fazla enerji kullanıldığından, böyle durumlarda enerji giderlerini işletme gideri olarak en üst düzeye yüklemek reyon düzeyindeki analizin bilgi verme derecesini sınırlandıracaktır.

Basamakların dolaysız giderleri şunlardır (236):

- Mal: Alış bedeli, alış giderleri ve manipulasyon söz konusu ise ambalaj ve işçilik giderleri.

- Mal grubu: Çeşitlerin çok olmasından dolayı malların gruplandığı durumlarda, mal grubu alış bedeli ve o mal grubuna ait alış giderleri. Örneğin, çatal bıçaklar. Bunların maliyetleri çeşitler itibariyle ayrı ayrı belirlenemediğinden grup halinde incelenir. Belirli bir mal veya mal grubunun satışa sunulmasında kullanılan duran varlığın amortismanı, reyon amortismanı olarak ele alınır.

- Reyon: Reyon yöneticisi ücreti, satış personeli ücreti(237), bakım ve temizlik giderleri, kasa ve ambalaj bölümü

(236) HEIMES, A. : So funktioniert, die Deckungsbeitragsrechnung, Einzelhandelsberater, 11/1977, s. 431.

(237) Reyonların en önemli gideri reyon yöneticisi, satış personeli ve yardımcı satış elemanlarının ücretidir. Personel giderleri reyon giderlerinin % 60'ı kadardır. Bkz. HEIMES, A. : Wie die Deckungsbeitragsrechnung einführen, Einzelhandelsberater, 12/1977, s. 474.

giderleri, sayaç ile saptanabiliyorsa elektrik giderleri, kırtasiye giderleri, amortisman, ambalaj giderleri.

- Şube: Şube kirası veya amortismanı, duran varlık amortismanları, personel ve yönetici ücretleri, kırtasiye giderleri, haberleşme giderleri vb.

- İşletme: Reyon, kat ve şubelerin ortak giderleri, kira, amortisman, ücretler, yönetim giderleri, bilgi işlem, araştırma gibi yardımcı hizmet yerleri giderleri vb.

Tam maliyet ve değişken maliyet yöntemleri bir kayıt tekniğidir. Dolaysız maliyet yöntemi ise kayıt tekniği olmaktan çok belirli faaliyet merkezlerindeki faaliyetlerin veya bölümlerin maliyeti ile ilgilidir. Bu yöntemde gider dağıtımı yoktur. Yani basamaklara başka basamaklardan dağıtım yapılmaz.

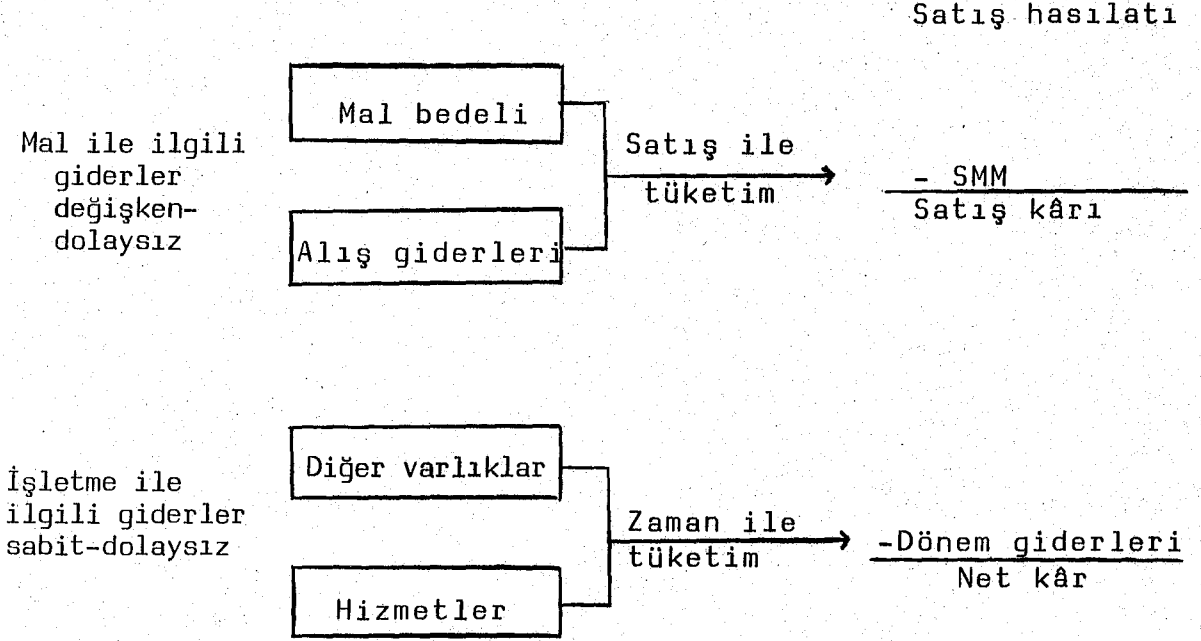
Bu maliyetleme örgüt içi değerlemeye yöneliktir. Her sorumluluk merkezinde o merkezin sınırları içinde oluşan maliyetleri diğer sorumluluk merkezlerinden ayırarak saptar. Her sorumluluk merkezinin kendi bölümündeki maliyetinin hesaplanması, her bölümdeki maliyet denetimini kolaylaştırır.

Değişken maliyet yönteminde değişken giderlerin malın maliyetini oluşturması, sabit giderlerin ise dönem gideri olarak kâr ve zarar hesabına devredilmesi gerektiğinden değişken olan ambalaj giderlerinin de malın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada ambalaj giderleri malın maliyetine dahil edilmeyip satış gideri olarak kâr ve zarar hesabına aktarılmaktadır.

Dolaysız maliyet yönteminde ise ambalaj giderleri malın değil, reyonların dolaysız gideridir.

Dolaysız maliyet yönteminde sadece birinci ve/veya ikinci basamakta toplanan maliyetler mal maliyetini oluşturur. Diğer basamaklardaki maliyetler ise bölüm veya sorumluluk mer-

kezi maliyetidir (238). Bu maliyetler mal ile ilgili olmayan gider olarak kâr ve zarar hesabına devredilir.



ŞEKİL- 10

Bu yöntem ile her basamağın ayrı ayrı tam maliyeti bulunur. Ancak sadece birinci ve/veya ikinci basamak satılan malların maliyetini verdiği için kısmi maliyet yöntemleri arasında sayılabilir.

Dolaysız maliyet yöntemi yukarıda değinildiği gibi aslında bir kayıt yöntemi değildir. Ancak dördüncü bölümde açıklanacağı gibi bilgisayarla tutulan bir muhasebede gider türleri altında bu basamaklara yer verilmiş ve bu yöntemin kayıt tekniği olarak kullanılması sağlanmıştır.

Dolaysız maliyet yönteminde satış fiyatı malın dolaysız maliyetine belirli bir kâr oranı eklemek suretiyle saptanır (239). Ticaret işletmelerinde mala düşen dolaylı gider payının, malın dolaysız maliyetine oranı bütün mallar için he-

(238) DEYHLE, A. : a.g.e., s. 224-225.

(239) HATİPOĞLU, Z. - GÜR SOY, C. T. : a.g.e., s. 317.

men hemen aynı olduğundan bu yöntem başarılı bir şekilde kullanılabilir.

Dolaysız maliyet yöntemine göre fiyat belirlemenin dayandırıldığı temel gerekçe, dolaylı giderlerin dağıtımının tamamen keyfi olduğu ve sağlıklı bir tam maliyet ölçme olanağının bulunmadığıdır (240).

Bu yöntemde malın satış fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Mal alış bedeli
Mal ile ilgili giderler
<hr/>
Mal maliyeti
Kâr %
<hr/>
Satış fiyatı

Burada önemli olan işletme giderlerine katkısı olacak ve kâr sağlayacak oranın belirlenmesidir.

Bu oran mal, sınıf, tür, cins ve çeşitlerine göre değişmektedir. Ayrıca yönetici yüksek fiyatla satın aldığı mala düşük marj uygulayabilmek için, düşük fiyatla satın aldığı mala da yüksek marj uygulamak zorundadır.

Bu yöntemde mal maliyetinin (dolaysız maliyetlerin) üzerindeki her fiyat sabit işletme giderlerine katkıda bulunacak ve toplam zararı bu katkı ölçüsünde azaltacaktır.

Malın alış fiyatından hareketle, malın satış fiyatı bulunduğu gibi, malın piyasadaki satış fiyatının belli olduğu durumlarda, malın satış fiyatından hareket edilerek alış fiyatı da hesaplanır. Böylelikle işletme bütçelenmiş kâr marjını verecek fiyatlı mal arar. Bazı mallarda ise malın hem alış fiyatı, hem de satış fiyatı belirlidir. Bu durumda hem alış,

hem de satış fiyatından hareket edilerek kâr marjı hesaplanır (241).

Ancak ticaret işletmelerinde her zaman malların satış fiyatlarını dolaysız mal maliyetine belirli bir kâr marjı ekleyerek hesaplamak mümkün değildir. Çünkü perakende ticarette fiyat, maliyetlerden çok, fiyat politikası olanaklarını ve sınırlarını belirleyen pazar şartlarına bağlıdır (242). Perakende ticaret pazarında firmalardan biri sattığı malın fiyatını düşürürse, diğerleri de düşürür, biri yükseltirse diğerleri yükseltmez (243).

Büyük mağazalarda çok sayıda mal ve hizmet satışa sunulduğundan genel tanımlara göre bir fiyat politikası izlemek zordur. Çünkü her mal ve karışımının her parçası için değişik pazar şartları söz konusudur.

Günlük gereksinimleri karşılayacak mallar için alıcıda mallar hakkında karar verme ve fiyat bilme yeteneği yüksektir. Bu mallarda fiyatların alt ve üst sınırları birbirine çok yakındır. Üst fiyat sınırı ise alıcının aklındadır.

Uzun aralıklarla satın alınan dayanıklı tüketim mallarında ise üst fiyat sınırı yoktur. Büyük mağazada aktif fiyat politikası için hareket sahası geniştir. Alıcının, bu tür mallarla ender ilgilendiği için, kalite ve fiyat değerlemesi yapması zordur. Bu da büyük mağazalara fiyat belirlemede esneklik sağlar.

Bundan başka her büyük mağazada mal karışımında yeniliğinden veya sadece orada satıldığından piyasa fiyatı oluşmamış mallar mevcuttur. Bu mallar için büyük mağaza tekel olarak kâr maksimizasyonuna yarayacak bir fiyat talep edebilir. (Yabancı ülkelerden ithal edilen hediyelik eşya gibi).

(241) Bkz. VORBAUM, H. : a.g.e., s. 115 ve devamı.

(242) MANGOLD, H. G. : a.g.e., s. 127.

(243) GUTENBERG, E. : Absatz, s. 266.

Birbirini tamamlayan mallarda da değişik fiyatlama yöntemleri uygulanır. Birbirini tamamlayan mallar ya birbirleriyle sabit oranda, ya da değişken oranda satın alınır. Ayakkabı boyası ve cilâsı birinciye, fotoğraf makinesi ve film ikinciye örnektir. Bu tür mallarda tamamlayıcı malın fiyatı yüksek tutulur, çünkü alıcı düşük fiyatlı ana malı satın aldıktan sonra yüksek fiyatlı tamamlayıcı malı da satın almak zorundadır. Düşük fiyatla, hatta zararına satılan ana mala "kayıp lider" (244) veya "lokomotif mal" denir. Tamamlayıcı malın getireceği kâr, ana malın neden olduğu zarardan daha fazla olduğundan, iki malın birden satışı işletmenin kâr etmesini sağlar.

Açıklanması bu çalışmanın kapsamını aşan nedenlerden dolayı büyük mağazalarda fiyatlar pazar şartlarına, yani rakip firma fiyatlarına, mala olan talebe, işletmenin politikasına ve malın cinsine göre değişmektedir.

Fiyat belirleme açısından mallar aşağıdaki gibi gruplanabilir (245).

- 1- Borsa ve pazar fiyatı olan mallar,
- 2- Fiyatı üretici tarafından belirlenmiş olan markalı mallar,
- 3- Zararlı satılan mallar,
- 4- Fiyatı devlet tarafından belirlenen mallar,
- 5- Fiyatı işletme tarafından belirlenen mallar.

Yukarıda sayılan 5 gruptan sadece bir grubun fiyatı perakendeci kuruluş tarafından, diğerleri ise işletme dışı faktörlerin etkisiyle oluşturulmaktadır.

Bütün bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi büyük mağazalarda fiyatların saptanmasında maliyet bilgilerinin sınır-

(244) HATİPOĞLU, Z. - GÜRSOY, C. T. : a.g.e., s. 320.

(245) ALBACH, H. : Zur Sortimentkaltulation im Einzelhandel, Handelsbetrieb und Marktforschung, Wiesbaden, 1962, s. 18.

lı bir önemi vardır. Ancak bu hiç bir zaman maliyetlerin fiyat politikasının bir aracı olmadığı şeklinde anlaşılmalıdır.

Bir dönemdeki tüm giderler ve maliyetler hakkında bilgi, fiyat politikasının maliyet muhasebesinden aldığı en önemli bilgidir. Böylece hangi maliyetlerin satış fiyatı ile karşılanacağı öğrenilir.

Alt fiyat sınırının saptanması da maliyet muhasebesinin görevidir. Alt fiyat sınırı, belirli bir malın satışından vazgeçilmesi halinde yapılmayacak olan giderlerin toplamıdır. Dolaysız maliyet yönteminde bir malın alt fiyat sınırı, mala dolaysız olarak yüklenebilen giderler kadardır (246).

Büyük mağazalarda da önemli olan pazar şartlarına uyan optimal fiyatın saptanmasıdır. Optimal fiyatın seçimi için de muhasebe sistemi, alternatif fiyat - satış miktarı kombinasyonlarında hangi maliyetlerin oluştuğunu ve hangi fiyat ile karşılandığını gösteren bilgi hazırlar.

251- Büyük Mağazalarda Katkı Payı ve Uygulama Alanları

2510- Katkı Payı

Katkı payı, satış hasılatından belirli giderler çıkarıldıktan sonra kalan ve satış hasılatından çıkarılmayan giderleri karşılamaya ve kâra olan katkıyı gösteren tutardır (247). Bu tutarın yüksek olması işletmede kısa sürede kâra geçilebileceğini gösterir.

Büyük mağazalarda satış hasılatı ile mal ve/veya mal grubu ile ilgili dolaysız giderlerin (satılan malın maliyeti) arasındaki fark katkı payı I'dir ve brüt satış kârına eşittir.

Katkı payı I'den reyonların dolaysız giderleri çıkarılınca katkı payı II elde edilir. Katkı payı II kalan giderleri karşılayacak ve kâra katkısı olacak tutarı gösterir.

(246) HECKER, W. : a.g.e., 153.

(247) DEYHLE, A. : a.g.e., s. 206.

Sabit maliyetlerin bu şekilde kademelendirilmesi bunların mallara yüklenmesi anlamında değildir. Burada bu tür maliyetlerin hangi katkı payı ile karşılanacağını ortaya konulması amaçlanmaktadır (248).

Büyük mağazalarda katkı payları ve işletme basamakları dikkate alınarak dönem sonucu aşağıdaki tablolarda gösterilebilir.

(248) SEICHT, G. : Grenzkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Kostenrechnung und Praxis, 2/1982, s. 2.
-BİLGİNOĞLU, F. : Faaliyet Sonuçlarının Plânlanması ve Kontrolünde Katkı Payı Analizi ve Sabit Maliyetlerin Kademelendirilmesinden Yararlanma, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, S. 31, Şubat 1983, s. 15-22.

(000)

	Reyon 1		Reyon 2	
	Mal Grupları			
	1	2	3	4
Net satışlar	100.000	120.000	80.000	170.000
-Satılan malın maliyeti (Dolaysız mal giderleri)	40.000	70.000	30.000	70.000
Katkı payı I (Brüt kâr)	60.000	50.000	50.000	100.000
Katkı payının hasıllata oranı	% 60	% 41,7	% 62,5	% 52,9
Sıralama	(2)	(4)	(1)	(3)
-Mal grubu dolaysız giderleri	30.000	40.000	35.000	60.000
Katkı payı II Mal gruplarının katkı payı	30.000	10.000	15.000	40.000
Katkı payının hasıllata oranı	% 30	% 8,3	% 18,8	% 17,6
Sıralama	(1)	(4)	(2)	(3)
		40.000		55.000
-Reyonların dolaysız giderleri	20.000			17.000
Katkı payı III Reyonların katkı payı		20.000		38.000
				58.000
-İşletmenin dolaysız giderleri			18.000	
D ö n e m k â r ı		40.000		

TABLO- 3 (249)

(249) DIEFENBACH, R. : So Erfahren Sie, Wo Ihr Gewinn Entsteht, Einzelhandelberater, November, 1982, s. 485.

ŞUBESİZ BÜYÜK MAĞAZALARDA İŞLETME SONUÇLARI

Kaynak: KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 52.

Gider yerleri		GİDER YERLERİ										TÜM İŞLETME
		REYON 1	REYON 2			TOPLAM	SATIN-ALMA	DÉPO	TAMİR-BAKIM	MUHA-SEBE	TOPLAM	
Gider türleri												
Mal gruplarının ve reyonlarının dolaysız giderleri	Hasılat -SMM											
	Katkı payı I											
	-Personel giderleri -Üteki giderler .Satış giderleri .Dışarıdan sağla- nan fayda ve hizmetler											
	Katkı payı II											
İşletme düzeyinin dolaysız giderleri	-Personel giderleri -Kira -Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler -Vergi, resim, harç -Reklam giderleri -Satış giderleri -Faiz ve banka gid. -Amortisman -Büro, haberleşme giderleri -Üteki giderler											
	İşletme sonucu											

TABLO - 4

ŞUBELERDE ŞUBE SONUCU

Gider yerleri		G İ D E R Y E R L E R İ											Toplam
		Mal grupları 1				Mal grupları n				Depo	Tamir bakım	Mağaza yönetimi	
		Reyon 1	Reyon 2	Reyon 3	Toplam	Reyon 10	Reyon 11	Reyon 12	Toplam				
Gider türleri													
Mal gruplarının ve reyonlarının dolayısıyla giderleri	Hasılat												
	-SMM												
	Katkı payı I												
	-Personel giderleri												
	-Diğer giderler												
	.Satış giderleri												
	.												
	.												
Katkı payı II													
Şubenin kontrol edilebilir dış giderleri	-Personel giderleri												
	-Diğer giderler												
	.												
	.												
	.												
Katkı payı III													
Şubenin kontrol edilebilir dış giderleri	Gayrimenkul giderleri												
Şube kârı													

Kaynak: KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 52.

TABLO- 5

ŞUBELİ BÜYÜK MAĞAZALARDA İŞLETME SONUCU

Gider yerleri		G İ D E R Y E R L E R İ										
		ŞUBE 1	ŞUBE 2		ŞUBE	TOPLAM	SATIN- ALMA	DEPO	TAMİR BAKIM	MUHASEBE	İŞLETME	TOPLAM
Gider türleri												
Şubenin ünvanı	Hasılat -SMM											
	Katkı payı I											
	Personel giderleri Üteki giderler											
	Katkı payı 2											
İşletmenin ünvanı	-Personel giderleri											
	-Kira giderleri											
	-Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler											
	-Vergi, resim, harç											
	-Reklâm giderleri											
	-Satış giderleri											
	-Faiz ve banka gid.											
	-Amortisman											
-Büro, haberleşme giderleri												
-Diğer giderler												
İşletme kârı												

Kaynak: KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 53.

TABLO - 6

2511- Büyük Mağazalarda Katkı Payının Uygulama Alanları

Katkı payı yönteminin ticari işletmelerde uygulamasının kolay olmasının 2 nedeni vardır (250).

1- Ticari işletmelerde fiyatlar maliyetlere göre değil, pazar şartlarına, hatta en yakın mağazalarda uygulanan fiyatlara göre belirlenir.

2- Değişken ve dolaysız giderler satıcı tarafından gönderilen faturalar dolayısıyla kolaylıkla belirlenir. Endüstri işletmelerinde ise işletme içinde oluşturulan değişken giderler dolayısıyla hesaplama yapmak zordur.

Katkı payının en önemli rolü şubesiz büyük mağazalarda reyon ve mal gruplarının, şubeli büyük mağazalarda ise şubelerin kârlılığının belirlenmesidir. Büyük mağazalarda ayrıca katkı payı genel olarak;

- Satış fiyatının belirlenmesi,
- Satış arttırıcı çabaların nerelerde yoğunlaştırılacağına belirlenmesi,
- Kuruluş yerinin belirlenmesi,
- Yatırımlar

ile ilgili kararda kullanılır (251). Bu kararlar büyük mağazalarda katkı payı yardımı ile maliyet-hasılat bilgilerine dayanılarak alınan kararlardır.

Bu çalışmada sadece reyonlar ve mal grupları ilgili kararlarda katkı payının rolü incelenecektir.

(250) DEYHLE, A. : a.g.e., s. 207.

(251) Ayrıca katkı payı büyük mağazalarda şu zayıf noktaları da gösterir: düşük satış fiyatı, yüksek alış fiyatı, kalite düşüklüğü, yetersiz stok devir hızı, yoğun mal karışımı, uygun olmayan mal sunuşu, uygun olmayan kuruluş yeri, kötü ve kalitesiz mal imajı, yüksek düzeyde hırsızlık, iyi olmayan satış elemanı, fazla kapasite, dar boğaz. Bkz. Deckungsbeitragsrechnung, Eine schnelle scharfe Mehrzweckwaffe, Lebensmittelzeitung, Nr. 12, 23 Maerz 1979.

25110- Reyonlarla İlgili Kararlarda
Katkı Payının Rolü

Reyon kârlılık hesabı büyük mağazalarda en önemli karar ve kontrol aracıdır.

Reyon hesabının hareket noktası, reyon hasılatından malların dolaysız giderlerinin çıkartılması ile bulunan katkı payı I'dir. Ancak bu katkı payı reyon başarısının hesabında güvenilmemesi gereken bir tutardır. Zira yüksek bir brüt kâr (örneğin % 50) ile bile reyon giderleri karşılanmış olabilir.

TABLO- 7

(000)

	Reyon 1	Reyon 2	Reyon 3	Reyon 4
Hasılat	4.000.-	2.200.-	6.000.-	8.000.-
-SMM (Dolaysız mal giderleri)	3.600.-	1.900.-	3.000.-	5.800.-
Katkı payı I	400.-	300.-	3.000.-	2.200.-
-Reyonun dolaysız giderleri	30.-	40.-	3.100.-	1.000.-
Katkı payı II (Reyon KP)	370.-	260.-	- 100.-	1.200.-
Katkı payı I oranı	10	13,6	50	27,5
Katkı payı II oranı	9,3	11,8	- 1,6	15
Satış alanı (m ²)	60	40	30	140
m ² başına KP II	6.167	6.500	-	8.571
Personel sayısı				
Personel başı KP II				

Reyona ait katkı payı I'den reyonun dolaysız giderleri çıkarılınca katkı payı II elde edilir. Katkı payı II, reyon hasılatının dolaysız yüklenebilen giderleri karşıyıp karşılamadığını ve kalan giderleri karşılamaya katkısının ne olduğunu gösterir. Kendi dolaysız giderlerini karşılamayan reyon zararlı reyondur, dönem sonucunu olumsuz etkiler.

Olumlu reyon katkı paylarının (KP II) da bütçelenmiş katkı payına erişip erişmediği de kontrol edilmelidir. Bütçelenmiş katkı payına erişilmemiş ise, reyonun verimsiz mi olduğu, yoksa bütçelemede standartların yüksek mi tutulduğu araştırılmalı, özel katkı payları incelenmelidir.

Reyon katkı payları darboğaz birimi olan mekân ve sermaye ile satış personeli sayısı değerleri ile tamamlanır (252).

Reyon sermaye gereksinmesi dönemdeki ortalama reyon stokuna bağlıdır.

$$\left[\frac{\text{Reyon katkı payı}}{\text{Ortalama reyon stoku}} \right]$$

Reyonun mekân analizi, reyon alanının kolayca ölçülebilmesinden dolayı mal grubunun mekân analizine göre daha anlamlıdır. Bu analiz sonucu reyon alanının verimli kullanılıp kullanılmadığı saptanır. Satış alanının reyonlara ayrılmasında da bu bilgiler önemli kıstastır.

Her reyonun katkı payının personel sayısına bölümü ile personelin kalan gidere ve kâra olan katkısı bulunur. Bu oranlar ile personelin verimli olduğu alanlar belirlenir.

Reyon katkı payı II'nin reyon hasılatına oranı,

$$\left[\frac{\text{Reyon katkı payı II} \times 100}{\text{Reyon hasılatı}} \right]$$

reyon hasılatının yüzde kaçının kalan sabit giderleri karşıladığını ve kâra katkısını gösterir.

Katkı payı mevcut reyonların kapatılması veya yeni reyonların açılması kararlarında da kullanılır.

Genelde dolaysız giderleri karşılamayan, yani katkı payı II'nin olumsuz olduğu reyonlar zararlı reyondur. Dolaysız giderlerini karşılayan reyonlar zararlı olan reyonların zararını da taşımak durumundadırlar. Buna bağlı olarak işletmenin toplam kârı zararlı reyonun zararı kadar azalacaktır. Ancak reyon katkı payları ve hasılatları aylık ve sezonluk dalgalanmalardan etkilenebilecekleri için, reyonların kapatılması ile ilgili kararlar uzun dönemde alınmalıdır.

Tabloda görüldüğü gibi yılın ilk yarısında reyon katkı payları olumsuz iken dönemsonu itibariyle 6.250.000.- TL. kümüle katkı payı (reyon kârı) elde edilmiştir (253).

TABLO- 8

(000)

Reyon 2	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz-Kasım	Aralık
Katkı payı I	2.000	1.800	1.700	1.650	2.100	2.300	15.500	2.500
Reyonun dolaysız giderleri (sabit-değişken)	1.900	1.900	1.800	1.700	1.900	2.000	10.000	2.100
Reyon katkı payı	100	- 100	- 100	- 150	+ 200	300	5.500	400
Reyon kümüle KP.	100	0	- 100	- 250	+ 50	350	5.850	6.250

(253) HECKER, W. : a.g.e., s. 204
KÜHNE, F. P. : a.g.e., s. 111.

Reyon dolaysız giderleri x 100

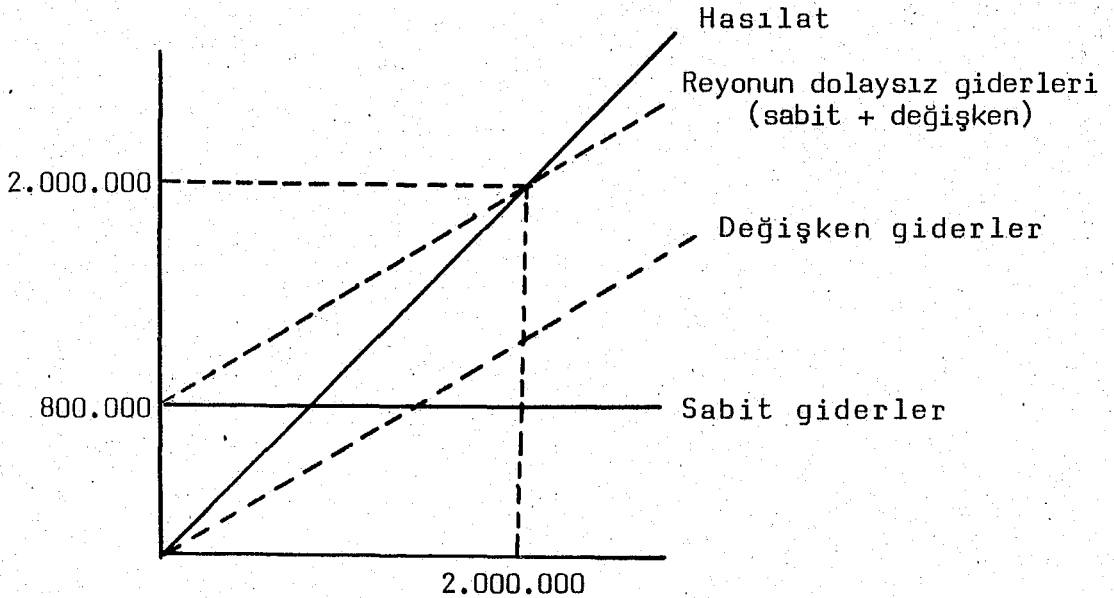
Ortalama katkı payı oranı

formülü ile dolaysız reyon giderlerini karşılayacak hasılat hesaplanır.

$$\frac{800.000 \times 100}{40} = 200.000.- \text{ TL.}$$

hasılat ile incelenen reyonun mallarının satış hasılatı, reyondaki dolaysız giderleri karşılayacak katkı payını verir.

Gerçek hasılat, bütçelenmiş hasılatın üzerinde ise yeni reyonun açılması yararlı görülür. Başabaş noktasının üzerinde olan her hasılat, kalan giderleri (reyon dışındaki giderleri) karşılar ve işletme kârına katkısı olumlu olur.



ŞEKİL- 11

Yukarıdaki şekilde 2.000.000.- TL. hasılat ile reyon giderlerinin karşılandığı görülmektedir.

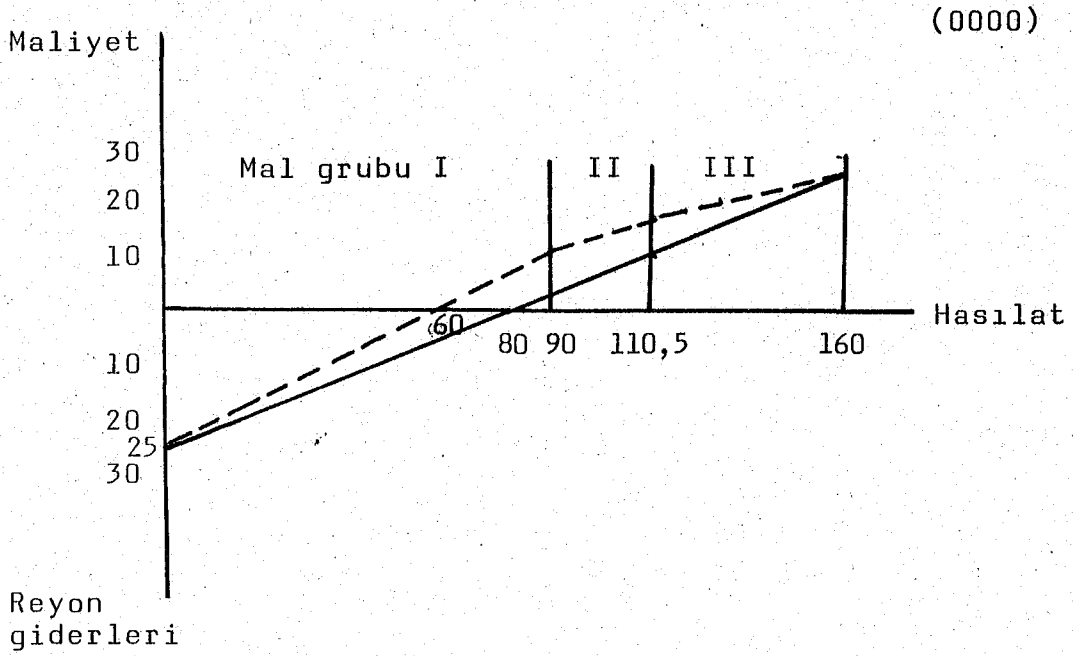
Hasılat	2.000.000 TL.
SMM	1.200.000 TL.
KP I	800.000 TL.
Reyon giderleri	800.000 TL.
	0

Yine katkı payına dayanarak bir reyonda satışa sunulan mal grubu bileşimleri incelenerek hangilerinin satıştan kaldırılması gerektiği belirlenebilir.

Aşağıdaki örnekte bir reyonda 3 mal grubu satışa sunulmaktadır. Reyonun toplam dolaysız giderleri 250.000 TL., reyonun toplam hasılatı ise 1.600.000 TL.'dir (254).

	KP I	Hasılat	Mal satışının reyon satışına oranı	Toplam KP I'in mal gruplarına oranı
Mal grubu I	350.000	900.000	56,3	72,2
Mal grubu II	70.000	250.000	15,6	14,4
Mal grubu III	65.000	450.000	28,1	13,4
T o p l a m	485.000	1.600.000	100	100
Reyonun dolaysız giderleri (sabit-değişken)	250.000			
Reyonun katkı payı KP II	235.000			

TABLO- 9



ŞEKİL- 12

Tablodan 1.600.000 TL. hasılatla 485.000 TL. katkı payı I ve 235.000 TL. katkı payı II'ye ulaşıldığı görülmektedir. Şekildeki kesik çizgili eğri reyonun ortalama katkı payını göstermektedir.

Burada ilk bakışta anlamlı bir kalem stratejisinin önemini, eğri yükseldikçe arttığı görülmektedir.

1 no.lu grup ile hasılatın % 56,3'ü, grup katkı payının % 71,4'ü sağlanır. Bu da bu kısmi katkı payı eğrisinin ortalama eğriden daha dik'olduğunu gösterir. Sadece bu mal grubu ile reyon dolaysız giderleri karşılanabilir ve 900.000 TL. hasılatla, 100.000 TL. katkı payı II elde edilir.

2 no.lu grubun katkı payı eğrisi 1 Nr.lı grubun eğrisinin altındadır.

3 no.lu gruba ait katkı payı eğrisinin eğimi ise ortalama katkı payı eğrisinin altındadır. Bu grubun hasılatınınve katkı payının değerlendirilmesinde oranların yanında mutlak ve özel katkı paylarının da göz önünde bulundurulması gerekir.

Reyonlar arası katkı payının birbirinden farklı olduğu da gözden uzak tutulmamalıdır. Ayrıca büyük mağazalarda dolaysız giderleri karşılamayan reyonlar da mevcuttur. Bu reyonların, diğer reyonların hasılatına ve dönem sonucuna etkileri incelenmeden hizmet dışı bırakılmamaları gerekir.

Zararlı reyonların yerine yeni reyon açılması, yeni reyonun katkı payının eskisinden yüksek olması ve diğer reyonların hasılatını azaltmaması durumunda yararlıdır.

Olumsuz reyon katkı payının nedenleri çoktur. Düşük brüt kâr marjı veya devir hızı düşük mal, zararlı satılan malların çokluğu, yüksek reyon giderleri, olumsuz mal karışımı, mağazada avantajsız bir yer, az satış arttırıcı çaba vb. nedenlerden reyonun hasılatı dolaysız giderleri karşılayamaz. Dolaysız giderlerin karşılanamaması, yukarıda sayılan nedenlerden bir veya daha fazlasından meydana gelmesine göre çeşitli önlemler alınır. Reyon kapatılması kararı için ayrıntılı bir analiz gereklidir.

Reyon maliyetini azaltmak için ortalama mal stokunu azaltmak ve personel dağılımını düzenlemek gibi önlemlerle, personel ve faiz giderlerini azaltmak, fiyat indirmek, reklâm gibi satış arttırıcı çabalar ile stok devir hızını yükseltmek mümkündür. Bütün bu önlemlere rağmen reyon katkı payını arttırmak mümkün olmuyorsa, başka reyonlara etkisi dikkate alınarak reyonun kapatılması söz konusu olabilir.

Bir reyonun kapatılması kararı alınınca, geçmiş dönemlerdeki satış hasılatına ve katkı payına bakılır. Yeni bir reyonun açılması ise tahminlere dayanır (255). Yeni açılan reyonun giderlerinin bütçelenmesi, hasılatının bütçelenmesinden daha kolaydır. Ancak yeni reyonun açılmasında hasılat ile giderlerin karşılanıp karşılanmayacağı belirlenmesi önemlidir. Bu konuda da katkı payı ve başabaş analizi yardımcı olur (256).

(255) GYLLENSVARD, U. : a.g.e., s. 96.

(256) KAEFER, K. : a.g.e., s. 489.

25111- Mallarla İlgili Kararlarda Katkı Payının Rolü

Büyük mağazalar genellikle orta yükseklikte fiyatlar ile yatay boyutu geniş, dikey boyutu kısa olan bir mal karışım politikası izlerler.

Mal karışım politikasının amacı, sınırlı işletme kapasitesi çerçevesinde en yüksek katkı payını ve en fazla kârı veren, satışa sunulacak mal çeşit ve miktarını belirlemektir (257).

Bir büyük mağazada katkı payı yardımı ile mallar hakkında alınacak kararlar 3 grupta toplanabilir. Bu kararlar;

- Hangi malların satışının süreceği,
- Hangi malların satışından vazgeçileceği,
- Hangi malların mal karışımına dahil edileceği

hakkındadır.

Burada söz konusu olan kararlar uygulamada sadece kâr- katkı payı- ve hasılat bilgileriyle alınmaz. Çünkü mal karışımının optimal bileşimi zor tanımlanan birçok faktörün etkisindedir. Yöneticinin mal karışım kararları talep, satınalma, rekabet, satış dalgalanmaları, moda gibi faktörlere de bağlıdır. Ancak burada bu faktörlerin ayrıntısına inilmeden sadece hasılat - maliyet bilgilerine dayanan kararlar incelenecektir.

Hasılatı dolaysız maliyetini karşılamayan mallar zararlı maldır. Lokomotif mal veya kayıp lideri olarak adlandırılan bu mallar, başka malların satışını arttırdığı veya sağladığı için mal karışımından çıkarılmaz. Bu arada malların katkı paylarının analizinde ortalamaların reyonlara göre değiştiği de gözden uzak tutulmamalıdır. Bunun için mallar incelenirken hangi reyonda satışa sunulduğu da dikkate alın-

(257) KÖRLIN, E. : Gewinnorientiertes Verkaufsmanagement mit Deckungsbeitragsrechnung und Profit Centers, München, 1975, s. 154.

malıdır.

TABLO- 10

(000)

	Mal 1	Mal 2	Mal 3	Mal n
Hasılat	1.000	6.500	2.100	330
-SMM (Dolaysız mal gideri)	750	3.000	1.750	350
Katkı payı I	250	3.500	350	- 20
Adet	500.000	1.000.000	700.000	220.000
Katkı payı/adet	0,50	3,5	0,50	-0,09
Katkı payının hasılatı oranı	0,25	0,54	0,167	-0,066

Mal karışım yapısındaki her gelişme, mal karışımına dahil edilen her yeni kalem, hasılat ile kendi maliyetini karşıladığı sürece büyük mağazanın dönemsonu başarısını artırır. İşletmenin kârı, mal karışımına dahil edilen yeni malın katkı payı kadar artar. Mal karışımının genişletilmesi büyük mağazanın kapasitesi ile sınırlıdır.

Muhasebe, reyonlarla ilgili kararlarda olduğu gibi satışa sunulan yeni mallar hakkında sadece belirli bir katkı payının sağlanması için satış hasılatı sınırını belirler.

Mal karışımının kapasite nedeniyle genişletilmediği durumlarda darboğaz söz konusudur (258). Büyük mağazalarda darboğaz sermaye ve satış yerindedir. Başka mallar mal karışımından çıkarılmadan, mal karışımının dikey veya yatay boyutlarında genişleme yapılamaması durumları kapasiteyi belirlemektedir (259)

Mal karışımının dikey boyutunun arttırılması, mevcut

(258) DEYHLE, A. : a.g.e., s. 105.

(259) PASSARDI, A. : a.g.e., s. 33.

malların hasılatının gerilemesine neden olur. Bu önlem ile her bir kalem için satış alternatifleri artar aynı reyon hasılatında eskiden beri satılmakta olan malların satışında azalma söz konusu olur. Ancak bu önlemler mal karışımına hareketlilik kazandırır, eski malların satışının artması da mümkündür.

Mal karışımının yatay doğrultuda genişletilmesi alıcılara ek satınalma olanakları sağlar. Mevcut malların satışında bir azalma olmaz. Yeni ve eski mallar arasında talep ilişkisi bulunuyorsa, mevcut malların satışında artma da olabilir.

Mal karışımının daraltılmasının amacı ise, bazı malların satışından vazgeçmekle kalan mallardan daha iyi yararlanmaktır. Mal karışımının dikey boyutunun daraltılması, çıkarılan mallar dolayısıyla azalan katkı payları karşılındığı sürece yapılır. Katkı payı düşük olan benzer malların mal karışımından çıkartılması alıcıların dikkatini büyük mağaza için daha kârlı olan mallara çekecektir. Ancak mal karışımının daraltılması dolayısıyla, az seçim olanaklarından dolayı, alıcının ilgisinin azalması ve kalan malların satışının azalması da söz konusu olabilecektir.

Mal karışımının yatay boyutunun daraltılması da aynı olumsuz sonuçları doğurabilir. Bu durum özellikle rakip ve kullanımı zorunlu olan mallar ile günlük satın alınan mallarda söz konusudur.

Mal kalemlerinde yapılan değişikliğin amacı, katkı payı düşük olan mallar yerine katkı payı yüksek olanları satarak dönem kârını arttırmaktır. Burada katkı payının satış hasılatına oranının önemi fazla değildir.

Örneğin A malının katkı payı 20.- TL., katkı payının satış hasılatına oranı % 20, B malının katkı payı 22.- TL., katkı payının satış hasılatına oranı % 18 olduğu durumda B malının satılması işletme kârlılığını arttıracaktır.

TABLO- 11

	Satış fiyatı	Katkı payı	KP I/Satış fiyatı
A malı	100	20	% 20
B malı	122	22	% 18

Ayrıca büyük mağazalar alıcılarının tutar yerine miktar ile ifade edilen bütçe kullanmalarından dolayı özellikle kısa süreli tüketime yönelik mallarda, içinde fazla miktarda mal bulunan büyük - aile boyu paketler sunmaktadırlar. Bu yöntemle kâr marjı biraz düşük olmakla birlikte hem toplam hasılat, hem de toplam katkı payı arttırılarak iki amaca birden erişilmektedir (260).

3- BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ ENVANTER VE DEĞERLEMESİ

30- BÜYÜK MAĞAZALARDA STOK HAREKETLERİ

Şubersiz bir büyük mağazada satın alınan mallar

- depoya konulduktan sonra, gerekli zamanlarda satış yerine gönderilir

veya

- doğrudan doğruya satış yerine gönderilir.

Bu iki yöntemden hangisinin uygulanacağı mağazanın stok politikasına (261), malın miktar ve cinsine bağlıdır.

Şubeli büyük mağazalarda da aynı yöntemler geçerlidir:

- Satın alınan mal depoya girer, depodan satış yerlerine (şubelere) gerekli zaman veya miktarda gönderilir,

veya

- Doğrudan şubelere gönderilir.

Şubersiz büyük mağazalarda daha çok birinci, şubeli mağazalarda ise ikinci yöntem uygulanır.

Şubeli mağazalarda ayrıca şubenin satınalma yetkisi olduğu durumlarda, satın alınan mal doğrudan şubeye gelir, faturalar ise merkeze gönderilir ve orada mal depoya girmiş çıkmış gibi kayıt yapılır.

Büyük mağazalarda

- Mağaza dışı depo,

- Mağaza içi depo,

- Reyon deposu,

- Reyon dışında mal bekleme yeri

(261) Büyük mağazalarda özellikle modaya tâbi olan mallar genellikle bir kez satın alınır. Malın tümü satılsa bile yeni parti mal satın alınmaz. Bu mallar doğrudan reyonlarda satışa sunulur veya bir kısmı reyonda satışa sunulurken bir kısmı depoda bekletilir. İkinci parti mal gelmediğinden bu malları stok kartında izlemek kolaydır. Bazı mağazalarda ise birden fazla depo bulunur. Mallar bu depoların hepsinden veya bir kısmından geçirilerek satışa sunulur.

olmak üzere 4 tip depo vardır. Bu 4 tip depo alanı malların cinsine ve satış yeri alanına, malların depodan reyona kadar geçtikleri depo sayısı da o mağazadaki stok akımı politikasına bağlıdır. Malların bu 4 depoda gördükleri işlemler (paketleri ayırma, kutulama gibi manipulasyon işlemleri) ve depoların işlevleri değişiktir (262).

Almanya'da 5 büyük mağazada yapılan incelemeye göre elde edilen depo ve satış alanları sonuçları aşağıdaki tablo ile özetlenebilir (263).

TABLO- 12

	Satış alanı m ²	Depo alanı m ²	Depo alanının satış alanına oranı
<u>A İşletmesi</u>			
Tekstil sınıfı	7.644	1.988	26
Katı mallar sınıfı	3.444	2.050	60
Mobilya	464	1.436	310
Gıda	<u>900</u>	<u>322</u>	<u>36</u>
T o p l a m	12.452	7.556	61
<u>B İşletmesi</u>			
Tekstil sınıfı	5.000	580	12
Katı mallar sınıfı	3.400	1.180	35
Mobilya	400	450	113
Gıda	<u>1.200</u>	<u>340</u>	<u>28</u>
T o p l a m	10.000	2.550	26
<u>C İşletmesi</u>			
Tekstil sınıfı	7.200	1.530	21
Katı mallar sınıfı	3.900	4.260	110
Mobilya	500	1.440	290
Gıda	<u>900</u>	<u>350</u>	<u>39</u>
T o p l a m	12.500	7.580	61

(262) Bkz. Rationalisierungs-Gemeinschaft des Handels beim RKW e.V., Vom Lager in den Laden, das Absortieren in Kauf- und Warenhäusern, Köln, 1974, s. 6-15

(263) A.g.s.e., s. 16-21.

<u>D İşletmesi</u>			
Tekstil sınıfı	600	200	33
Katı mallar sınıfı	400	190	48
Mobilya	-	-	-
Gıda	400	220	55
T o p l a m	1.400	610	44
<u>E İşletmesi</u>			
Tekstil sınıfı	8.800	5.400	38
Katı mallar sınıfı	5.400		
Mobilya	1.800	4.300	240
Gıda	1.900	1.500	79
T ó p l a m	17.900	11.200	63

Beş büyük mağazada depo alanının satış alanlarına oranı mal sınıflarına göre aşağıdaki gibidir.

	en az	en çok
Tekstil sınıfı	12	33
Katı mallar sınıfı	35	110
Mobilya	113	310
Gıda	28	79
Toplam depo alanı	26	63

Yukarıda verilen tablolardan mobilya dahil 100 m² satış alanı için 60 m² depo alanı yeterli görülmektedir. Ayrıca büyük mağazalarda depoda bulunan mal miktarı ile satış alanında bulunan mal miktarının oranının 1:1 olması uygundur (264).

31- BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ ENVANTERİ

Envanter "muhasabe kayıtlarının doğruluğunu ölçmek için muhasabe dışında bu kayıtlardaki rakamların temsil ettik-

(264) Bu veriler büyük mağazalarda stok akımı, depo ile ilgili giderlerin önemi ve anlamı, depoda ve satış yerinde bulunan stokların değerlemesinde kullanılacak yöntemler hakkında açıklayıcı bilgi verdiği için bu bölümde incelenmiştir.

leri varlıkların sayılması ve değerlemesi suretiyle kontrolüdür" (265). Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesinde ise, envanter şu şekilde tanımlanmıştır: "Envanter çıkartmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde müfredatlı olarak tesbit etmektir" (266).

Envanter işleminin zamanı çeşitli işletmelere göre değişmektedir. Küçük işletmeler dönemin son günü envanter yaparken, büyük işletmeler envanter işlemine dönem sonundan bir kaç gün önce başlamaktadırlar. Büyük mağazalarda ise yılbaşı nedeniyle satışların hareketli olmasından dolayı, envanter işlemine dönemin son günü başlanır ve ertesi yılın ilk günlerinde sayım işleri bitirilir. Envanterin dönem sonundan sonraki günlere kalmasına "ertelenmiş envanter" denir (267). Yılbaşı nedeniyle malların büyük bir kısmının da satılmış olmasından dolayı dönemsonu sayım işlemi, diğer zamanlarda yapılan sayım işlemlerinden daha kolay olur.

Envanter sadece dönemsonu yapılan bir işlem değildir. Batı ülkelerinde büyük mağazalarda 6 ayda bir (268), supermarketlerde ise her hafta (269) envanter yapılmaktadır. Büyük mağazalarda yılda iki kez envanter yapılmasının nedeni yılda iki sezon olmasıdır. Supermarketlerde ise haftalık envanter, satış yeri yöneticisine bilgi vermek ve istatistiki kayıt tutmak, aylık envanter ise muhasebe kayıtları yapmak için gerekmektedir.

Büyük mağazalarda mallar hesap plânında her ne kadar gruplar itibariyle izleniyorsa da, reyon yöneticilerinin reyonlarında satışa sunulan malları, envanter için miktar

(265) ÖZASLAN, İ. : a.g.e., s. 200.

(266) V.U.K. Md. 186.

(267) FÜLLING, F. : Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf, 1976, s. 65.

(268) CIANCA, B. L. : Auditing of a Department Store, Encyclopedia of Auditing Techniques, 1966, s. 492.

(269) POWERS, J. T. : Auditing of a Food Chain, Encyclopedia of Auditing Techniques, 1966, s. 633.

olarak da izlemeleri gerekmektedir. Büyük mağazalarda her reyon için satışa sunulan malların isim ve kod numaralarını kapsayan mal listeleri vardır. Yapılan sayımda malların miktarları ve satış fiyatları reyon yöneticisi tarafından mal isimlerinin karşılıklarına kaydedilir. Daha sonra bu listeler muhasebe bölümünde uygulanan değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir.

Ülkemizde Vergi Usul Kanununun 190'ıncı maddesine göre büyük mağazalar envanter işleminin zor olmasından dolayı Maliye Bakanlığının iznine bağlı olarak 2 veya 3 yılda bir envanter yapabilirler. Üç yılda bir envanter sadece stoklar için geçerlidir. İşletmeye dahil diğer varlıklarla, borç ve alacakların envanterinin her yıl yapılması gerekir. Ancak bu tür işletmelerin envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben envanter yapıp bilanço düzenlemeleri zorunludur (270). Eğer mal mevcudu hesaben takip edilemiyorsa, envanterin 3 yılda bir yapılması mümkün değildir (271).

Vergi Usul Kanununda iktisadi kıymetlerin hesaben nasıl bulunacağı açık değildir. Büyük mağazalarda depodaki mallar sürekli envanter yöntemine göre izlenebilir, ancak satış yerindeki malların sürekli envanter yöntemine göre izlenmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanununun bu maddesi iki şekilde yorumlanabilir (272):

- Büyük mağazalar 3 yılda bir envanter yapabilmek için her yıl satış yerinde, envanter yapmaktan zor olan sürekli envanter yöntemini uygulamak zorundadırlar.

(270) V.U.K. Md. 190.

(271) ÖZBALCI, Y. : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1982, s. 323.

(272) TORUN, O. N. : Perakendeci Envanter Usulü, İktisat ve Maliye Dergisi, İstanbul, 1954, C.1, s. 5.

- Büyük mağazalar mal stoklarını Vergi Usul Kanunu madde 186/2'ye (273) göre 3 yılda iki kez tahmini değerle değerleyebilirler.

Ülkemizdeki uygulamada büyük mağazalarda her yıl en az bir kez envanter yapılmaktadır (274).

32- BÜYÜK MAĞAZALARDA MAL STOKLARININ DEĞERLEMESİ

Envanterin ikinci aşaması değerlemedir. Birinci aşamada iktisadi kıymetler saymak, ölçmek, tartmak suretiyle miktar itibarıyla saptanır, ikinci aşamada ise miktar itibarıyla belirlenen iktisadi varlıkların değerlerinin saptanması yapılır. Değerleme "bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerlerinin para ile ifade edilmesidir. Ölçme, sayma ve tartma sonucu elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş, yani değerlenmiş olur" (275).

Vergi Usul Kanunu da değerlemeyi "Vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti" (276) şeklinde tanımlamaktadır. İkinci tanımdan anlaşıldığı gibi değerlemenin ana amacı işletme kârını ve özvarlığını doğru olarak saptamaktır. Çünkü varlıklar yüksek değerlenirse dönemsonunda kâr yüksek, düşük değerlenirse dönem sonunda kâr düşük çıkacaktır.

Türk vergi sisteminde her iktisadi varlık ayrı bir değerlendirme birimi kabul edilmiştir. Genel kural, her bir varlığın değerlendirme sırasındaki özelliklerini ayrı ayrı dikkate almaktır. Ancak mendil, çorap gibi "teamülen aynı cinsten sa-

(273) V.U.K. Md. 186 : "... ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutlak olmayan malların değeri tahminen tesbit olunur".

(274) Süpermarket şube yöneticileri mağazada bulunan mal miktarını yakinen izlediklerini, kısa aralıklarla sayım yaptıklarını söylemektedirler.

(275) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 58.

(276) V.U.K. Md. 258.

yılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir" (277).

İşletmelerde bilânçoya dahil varlıklarda değerlendirme günü bilânço günüdür.

Vergi Usul Kanunu iktisadi değerlerin hangi değerlendirme ölçeği ile değerlendirileceğini saymış ve satın alınan malların maliyet bedeli ile değerlendirileceğini belirtmiştir (278).

Ancak ticari bilânço hazırlanırken kullanılan değişik değerlendirme ölçekleri vardır. Aşağıda bu ölçekler ve büyük mağazalarda mal stoklarının değerlendirilmesinde bu ölçeklerin kullanılabilirlikleri incelenecektir.

33- MAL STOKLARINI DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

Ticari işletmeler için en çok kullanılan değerlendirme yöntemleri,

- Maliyetle değerlendirme yöntemi,
- Piyasa fiyatı ile değerlendirme yöntemi,
- Maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yöntemidir (279).

330- Maliyet İle Değerlendirme Yöntemleri

3300- Maliyet Unsurları

Satın alınan mallarda maliyet bedeli, satın alınan malların işletmenin deposuna veya mağazaya girinceye kadar, o mal için yapılan bütün harcamaların toplamından oluşur.

Maliyet bedelinin unsurları şunlardır:

(277) V.U.K. Md. 260.

(278) V.U.K. Md. 261 ve Md. 274.

(279) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 129.

33000- Alış Bedeli

Alış bedeli, iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan tutardır. Maliyet bedelinden farkı, alış bedeli veya fatura tutarı dışındaki giderleri içermemesidir.

33001- Mal İle İlgili Giderler

Dahilde satın alınan mallarda, malların işletmeye getirilmesine kadar ödenen taşıma ve sigorta giderleri ile varsa ödenen alış komisyonları, ithal edilen mallarda ise gümrük, taşıma, sigorta ve diğer giderler de maliyet bedelinin unsurudur (280).

Büyük mağazalarda satın alınan mallar için ödenen nakliye ve sigorta giderleri o malın ait olduğu mal grubunun maliyetine dahil edilir (281).

Ancak büyük mağazaların satın aldıkları mallar genellikle satıcı tarafından mağazaya veya depoya teslim edildiklerinden, taşıma giderleri fatura bedeline dahil olmaktadır (282).

Satınalma giderleri dışında kalan satınalma bölümünün giderleri ile depo ve depolama giderlerinin maliyet bedeline eklenmeyip, genel idare gideri olarak işlem görmesi doğru olur (283).

Manipulasyon giderleri satın alınan malın maliyet unsurudur. Maliyete satınalma bedeli ve bununla ilgili gider unsurlarından başka manipulasyon işçiliği, manipulasyon işleminde makine kullanılması halinde, makine amortismanı ve

(280) ÖZBALCI, Y. : a.g.e., s. 424.

(281) GİMA Gıda ve İhtiyaç maddeleri T.A.Ş. hesap plânında satınalma giderleri maliyete dahil edilmeyip, çeşitli giderler hesabında toplandıktan sonra, dönem sonunda kâr ve zarar hesabına aktarılmaktadır.

(282) Beymen, Vakko ve Yeni Karamürsel Mağazaları Muhasebe Müdürlerinden sağlanan bilgi.

(283) ERİMEZ, R. : Değerleme ve Mali Tablolar, İstanbul, 1975, s. 84.

ambalaj giderlerinden pay verilmesi gerekmektedir.

Büyük mağazalarda manipulasyon işlemi en fazla gıda reyonları için söz konusu olur. Değerleme açısından manipulasyona tâbi olan mallar ikiye ayrılarak incelenebilir:

- Büyük miktarlarda satın alındıktan sonra işletme deposunda küçük parçalara ayrılan ve paketlenen mallar,

- Büyük miktarlarda satın alındıktan sonra işletme deposunda kalite farklarına göre bölümlenen ve paketlenen mallar.

Birinci mal türüne şeker, un gibi mallar örnek olarak gösterilebilir. Bu mallar büyük miktarlarda çuvallar içinde satın alınır, depoda küçük paket, kutu veya torbalara doldurulur.

İkinci yöntemde ise mal, küçük parçalara ayrılırken kalite farkları ve fire de söz konusu olur. Bu mallara örnek sebze ve meyvedir. Bu mallar kalitelerine göre ayrılır ve değişik fiyatlar ile satışa sunulur.

Malları bu şekilde ikiye ayırmanın nedeni, değerlemenin farklı olması ve manipulasyon giderlerinin mallara değişik şekilde dağıtılmasıdır.

Bu tür malların satınalma bedeli malların satın alınması için ödenen paraların toplamıdır. Ancak yukarıda birinci türde sözkonusu olan mallarda manipulasyon giderlerini mallara ortalama maliyet esasına göre yüklemek mümkün iken, mallar kalitelerine göre değişik fiyatlarda satılacağından ayrı kalitelere bölünen malların her birini ortak bir ortalama maliyet bedeli ile değerlemek doğru olmaz (284).

"Bu bakımdan bu tip mallar ayıklandıktan ve işleme tâbi tutulduktan sonra meydana çıkan kalitelerin miktarlarının

(284) ÖZBALCI, İ. : a.g.e., s. 266.

piyasadaki fiyatlarına göre bulunacak değerlerini göz önüne alarak toplam malolma bedellerinden paylarına düşen maliyetleri hesaplayarak değerlemeye tâbi tutulmaları en uygun yol olur" (285), (286).

- Sadece küçük parçalara ayrılan mallarda manipülasyon giderlerinin mal maliyetine yüklenmesinin hesaplanmasına ait bir örnek:

1.000 kg. un için

Alış maliyeti	100.000.-
Manipülasyon giderleri	<u>20.000.-</u>
Toplam maliyet	120.000.- TL.

ise 1 kg.'lık paketlerin maliyeti

$$\frac{120.000}{1.000} = 120.- \text{ TL.'dir.}$$

- Kalite farkına göre bölümlenen mallarda manipülasyon giderlerinin mal maliyetine yüklenmesinin hesaplanmasına ait bir örnek:

Alış maliyeti	100.000.-
Manipülasyon giderleri	<u>20.000.-</u>
Toplam maliyet	120.000.- TL.

Ayırım sonunda birinci kaliteden 600 kg., ikinci kaliteden 400 kg. olmak üzere iki kalite mal ortaya çıktığı ve birinci kalitenin kilosu 150.- TL.'na, ikincinin 80.- TL.'na satılacağı varsayılırsa manipülasyon giderleri aşağıdaki gibi hesaplanır:

(285) A.g.s.e., s. 266.

(286) İstanbul'da büyük bir supermarketin yöneticisi ile yapılan görüşmede üreticiden kamyon ile satın alınan malın işletmenin deposunda kalitelerine göre ayrılıp sandıklandıktan sonra yukarıda söz konusu olduğu şekilde maliyet hesaplandığı anlaşılmıştır.

1. kalite	600 kg. x 150.- TL. =	90.000.- TL.
2. kalite	400 kg. x 80.- TL. =	32.000.- TL.
		<u>122.000.- TL.</u>

Birinci kalitenin maliyeti

$$120.000 \times 90.000 / 122.000 = 88.524,59 \text{ TL.}$$

Bir kg.'ın maliyeti:

$$88.524,59 / 600 = 147,54 \text{ TL.}$$

İkinci kalitenin maliyeti

$$120.000 \times 32.000 / 122.000 = 31.475,41 \text{ TL.}$$

Bir kg.'ın maliyeti:

$$31.475,41 / 400 = 78,69 \text{ TL.}$$

$$\underline{120.000.00 \text{ TL.}}$$

Manipulasyon giderleri mal alışları hesabında 03 no.lu öteki giderler adlı yardımcı hesaba kaydedilir (287). Malın maliyeti belirlendikten sonra mal alışları hesabı mal stokları hesabına aktarılır. Mal stokları hesabında kalite farklarından dolayı bir ayırım yapılmaz. Örnekteki malın maliyeti 120.000 TL.'dir. Mal stok hesabına 120.000 TL. devreder. Ancak kaliteler işletmenin uyguladığı sisteme göre stok kartlarında ayrı ayrı veya birlikte takip edilir. Reyon yöneticisi ise kendi bölümünde bulunan malları kalitelerine göre ayrı ayrı izlemek zorundadır. Çünkü her kalitenin fiyatı farklıdır. Böylece dönemsonunda iki kalite malı da birbirinden ayırmak mümkün olur. Bu malların maliyet bedelleri stok kartlarında görülmektedir. Stok kartlarından ileride açıklanacak yöntemlere göre (ortalama stok - ilk giren ilk çıkar - son giren ilk çıkar) maliyet bulunur.

Büyük mağazada bir maldan bölümleyerek birkaç kalite mal çıkarma işlemi bu malların genellikle günlük satılan mal

(287) Bkz. Dördüncü Bölüm, s. 177 ve 195.

olmalarından dolayı (dönem sonunda en son alınan mal kalacaktır) sorun olmayacaktır. Bundan dolayı bu malların aynı stok kartında izlenmesi de sorun olmayacaktır.

Ancak sorun, bir depoda birden fazla mala ait ayırım işlemi yapılıyorsa işçilik giderlerinin (personel giderlerinin) ve makine kullanıldığı takdirde makinelerin amortismanının, manipulasyona tabi olan mala hangi ölçekler itibariyle yükleneceğidir. Yani sorun örnekteki 20.000 TL. manipulasyon giderinin belirlenmesidir.

Büyük mağazalarda manipulasyona tâbi birkaç cins mal var ise bu hesaplamaları yapmaya gerek yoktur. Kullanılan makinenin amortismanı ve işçilik giderleri (personel ücretleri) sabit işletme gideri olarak kâr ve zarar hesabına devredilir. Manipulasyona tâbi mal cinsi çok ise bu hesaplamaları maliyet muhasebesi çerçevesi içinde yapmaya gerek vardır.

3301- Maliyet Temeline Dayanan Değerleme Yöntemleri

33010- Gerçek (fiili) Maliyet Yöntemi

Dönem sonunda mal stoklarının her kaleminin ayrı ayrı gerçek maliyetleri bilindiği durumlarda uygulanır.

Büyük mağazalarda buzdolabı, mobilya gibi büyük parça ve yüksek değerli mal stoklarının değerlemesinde uygulanabilir.

33011- Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde dönem içinde değişik tarihlerde, değişik fiyatlarla yapılan alışların miktarları da dikkate alınarak dönem sonunda ortalama bir maliyet bulunur. Mevcutlar bu maliyet ile değerlendirilir.

33012- İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

Bu yöntem mağaza veya depoya ilk giren malın ilk çıktığı varsayımına dayanır. Mağaza veya depoya ilk giren malın

ilk çıktığı, dönem sonunda mağazada son alınan malların kaldığı varsayılır.

Bu yöntem fiyatların yükseldiği dönemde uygulanıyorsa, satış kârı, ortalama maliyet, gerçek maliyet veya son giren ilk çıkar yöntemlerine göre bulunan kârdan daha fazla, fiyatların azaldığı dönemlerde ise daha düşük çıkar.

Büyük mağazalarda bazı mallarda gerçekten ilk giren mal ilk çıkar. Zira alıcı genellikle rafların ve tezgâhların ön sıralarında bulunan malları alır. Satış personeli de rafta kalan malları öne çekerek arka tarafa ilâve yapar. Dolayısıyla arkada kalan malların eskimesi, modasının geçmesi, bayatlaması, tozlanması, kuruması, ambalajının bozulması ve renginin uçması önlenmiş olur. Bu özellikle gıda maddelerinde söz konusudur. Bu durumda stokta kalan mallar en son satışa sunulan mallardır. Depodan satış yerine çıkış da aynı şekilde olur.

Muhasebede de bu mallar ilk giren ilk çıkar yöntemi ile değerlendirilirse, bulunan stok değeri gerçek (fiili) maliyete yakın olur.

Bu yöntemin ilk giren malın ilk satıldığı durumlarda veya fiyatların yükseldiği dönemlerde uygulanması vergi yasalarımız açısından mümkündür.

Büyük mağazalarda genellikle ilk giren mal ilk satıldığı için ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması kolay bir değerlendirme yöntemidir.

33013- Son Giren İlk Çıkar Yöntemi

Bu yöntemde ise mağazaya son giren malların ilk çıktığı, dolayısıyla dönem sonunda mağaza veya depoda ilk satın alınan malların (yani eski malların) kaldığı varsayılır.

Bu yöntem fiyatların yükseldiği dönemde uygulanıyorsa satış kârı, ortalama maliyet, gerçek maliyet veya ilk giren ilk çıkar yöntemlerine göre hesaplanan kârdan daha düşük, fiyatların azaldığı dönemlerde ise daha yüksek çıkar.

Raflarda ve tezgâhlarda boşalan yerlere mallar ön taraftan ilâve ediliyorsa, alıcı yine ön sıradaki mala eriştiği için son giren mal ilk çıkıyor demektir. Bu da dönem sonundaki stokların yine gerçek maliyete yakın değerlendirilmesi demektir.

Son giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi ülkemiz vergi hukukunda, son giren malın ilk çıktığı fiilen belgelenmedikçe uygulanamaz (288).

33014- Perakende Satış Yöntemi

Büyük mağazalarda satışlar tek tek izlenemeyecek kadar çok sayıda küçük miktarlar biçiminde yapılır. Bu özelliklerden dolayı yukarıda açıklanan maliyet yöntemleri büyük mağazalarda kolay uygulanamaz (289).

Ancak stok denetiminin büyük mağazalarda özellikle önemli olmasından dolayı muhasebeleştirilme amacı yanında onun kadar önemli denetim amacı da güden (290), stok değerlerinin ve satılan malların maliyetinin belirlenmesinde, aylık ve üç aylık mali tabloların hazırlanması için tahmini (291) bir stok değerlendirme yöntemi olarak perakende satış yöntemi önerilmektedir.

Büyük mağazalarda mal gruplarına uygulanan kâr oranları belli ve genellikle sabit olduğundan, bu yöntemin denetim amacıyla kullanılması ile sağlıklı sonuçlar elde edilebilmektedir (292).

Mal gruplarına uygulanan bu yöntem stok giriş-çıkış

(288) ERİMEZ, R. : Değerleme ve Mali Tablolar, İstanbul, 1975, s. 144.

(289) PEKER, A. : Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO, İstanbul, 1975, s. 75.

(290) A.g.s.e., s. 76.

(291) PATON, A. - DIXON, R. L. : a.g.e., s. 402.

(292) Migros T.A.Ş.'nde satışa sunulan mallar 11 grup altında toplanmıştır. Her mal grubunun kârlılık oranı değişik ve genellikle sabittir.

sırası ile ilgilenmemektedir.

Bu yöntemde belirli bir oranın satış fiyatı ile mevcut stoklara uygulanması ile stokların maliyeti bulunur. Bu oran şu şekilde hesaplanır (293):

$$\begin{aligned} & \text{a) Satış fiyatı ile dönembaşı mal mevcudu} \\ & + \text{Dönem içinde satın alınan malların satış fiyatı} \\ & + \text{Dönem içindeki fiyat artışları} \\ & - \text{Satış hasılatı} \\ & - \text{Dönem içindeki fiyat indirimleri} \\ \hline & = \text{Satış fiyatı ile dönem sonu mal mevcudu} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{b) } \frac{\text{Maliyetle dönembaşı mal mevcudu} + \text{Maliyetle alışlar}}{\text{Satış fiyatı ile dönembaşı mal mevcudu} + \text{Satış fiyatı ile alışlar}} = \\ & = \text{Maliyet oranı} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{c) } \text{Satış fiyatı ile dönemsonu mal mevcudu} \times \text{Maliyet oranı} = \\ & = \text{Dönemsonu mal mevcudunun tahmini maliyeti} \end{aligned}$$

Örnek (294):

	<u>Maliyet fiyatı</u>	<u>Satış fiyatı</u>	<u>Oran</u>
Dönembaşı mal mevcudu	400.000	600.000	66,7
Alışlar	600.000	920.000	65,20
	<u>1.000.000</u>	<u>1.520.000</u>	65,8
Fiyat artışları		150.000	
Fiyat indirimleri		(120.000)	
Toplam	<u>1.000.000</u>	<u>1.550.000</u>	64,5
Satış hasılatı		<u>1.300.000</u>	
Dönemsonu mal stoku (250.000 x 64,5)	<u>161.250</u>	<u>250.000</u>	
SMM	838.750		

(293) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 138.

(294) Benzer örnek FİNNEY, H.A. - MILLER, H.E.: Principles of Accounting Introductory, New Jersey, 1964, s. 198 ve Accountant's Encyclopedia, New Jersey, 1966, s. 225'de bulunmaktadır.

Bu yöntemde maliyet oranının hesaplanmasında;

- Fiyat artışlarının ve fiyat indirimlerinin birlikte dikkate alınması,
- Fiyat artışlarının ve fiyat indirimlerinin ikisinin de dikkate alınmaması,
- Yalnız fiyat indirimlerinin dikkate alınması,
- Yalnız fiyat artışlarının dikkate alınması

durumlarına göre değişik dönemsonu maliyetleri elde edilmektedir.

Bir reyonda dönem başı mal mevcudu maliyetinin 100.000.- TL., bu malların satış fiyatının 150.000.- TL., dönem içi alışların maliyetinin 200.000.- TL., bu malların satış fiyatının 360.000.- TL., fiyat artışlarının 40.000.- TL., fiyat indirimlerinin 60.000.- TL. ve satış hasılatının 400.000.- TL. olduğu durumda yukarıda sayılan 4 değişik yöneme göre aşağıdaki sonuçlar elde edilir.

1- Maliyet oranının hesaplanmasında fiyat artışlarının ve fiyat indirimlerinin birlikte ele alınması:

	<u>Maliyet değeri (000)</u>	<u>Satış fiyatı (000)</u>	<u>Maliyet oranı</u>
Dönembaşı mal mevcudu	100	160	62,5
Dönem içi alışlar	200	360	55,5
Fiyat artışları		40	
Fiyat indirimleri		(60)	
	<u>300</u>	<u>500</u>	60
Satışlar		<u>400</u>	
Dönem sonu stoku	60 (100 x 0,60)	100	
Satılan malın maliyeti	240		

2- Maliyet oranı hesaplanmasında fiyat artışlarının ve fiyat indirimlerinin ikisinin de dikkate alınmaması:

	<u>Maliyet değeri (000)</u>	<u>Satış fiyatı (000)</u>	<u>Maliyet oranı</u>
Dönembaşı mal mevcudu	100	160	62,5
Dönem içi alışlar	<u>200</u>	<u>360</u>	<u>55,5</u>
	300	520	57,7
Fiyat artışları		40	
Fiyat indirimleri	<u> </u>	<u>(60)</u>	
	300	500	
Satışlar		<u>400</u>	
Dönemsonu stoku	<u>57,7</u> (100 x 0,577)	<u>100</u>	
Satılan malın maliyeti	242,3		

3- Maliyet oranının hesaplanmasında yalnız fiyat indirimlerinin dikkate alınması

	<u>Maliyet değeri (000)</u>	<u>Satış fiyatı (000)</u>	<u>Maliyet oranı</u>
Dönembaşı mal mevcudu	100	160	62,5
Dönem içi alışlar	200	360	55,5
Fiyat indirimleri	<u> </u>	<u>(60)</u>	
	300	460	65,2
Fiyat artışları	<u> </u>	<u>40</u>	
	300	500	
Satışlar		<u>400</u>	
Dönemsonu mal mevcudu	<u>65,2</u> (100 x 0,652)	100	
Satılan malın maliyeti	234,8		

4- Maliyet oranının hesaplanmasında sadece fiyat artışlarının dikkate alınması:

	Maliyet değeri (000)	Satış fiyatı (000)	Maliyet oranı
Dönembaşı mal mevcudu	100	160	62,5
Dönem içi alışlar	200	360	55,5
Fiyat artışları	—	40	—
	300	560	53,6
Fiyat indirimi		(60)	
		500	
Satışlar		400	
Dönemsonu stoku	53,6 (100 x 0,536)	100	
Satılan malın maliyeti	246,4		

Maliyet oranının hesaplanmasında kullanılan 4 değişik yöntem bir tablo üzerinde aşağıdaki gibi gösterilebilir:

	Maliyet değeri	Perakende satış fiyatı			
		1	2	3	4
Dönembaşı stoku	100	160	160	160	160
Dönem içi alışlar	200	360	360	360	360
	300	520	520	520	520
Fiyat artışı 40					
Fiyat indirimi (60)		-20			
Fiyat indirimi (60)				-60	
Fiyat artışı 40					40
	300	500	520	460	560
Maliyet oranları		% 60	% 57,7	% 65,2	% 53,6
Satışa sunulan mallar		500	500	500	500
Satışlar		400	400	400	400
Satış fiyatı ile dönem sonu mevcudu		100	100	100	100
Maliyet fiyatı ile dönem sonu stoku		60	57,7	65,2	53,6
Satılan malın maliyeti		240	242,3	234,8	246,4

Yukarıda açıklanan hesaplamalar sonucu bulunan dönemsonu stoku maliyetleri küçük bir tablo ile aşağıdaki gibi sıralanabilir:

En yüksek dönemsonu stoku	65.200	3. Yöntem
İkinci en yüksek dönemsonu stoku	60.000	1. Yöntem
İkinci en düşük dönemsonu stoku	57.500	2. Yöntem
En düşük dönemsonu stoku	53,600	4. Yöntem

Bu örnekte fiyat artışları tutarı fiyat indirimleri tutarından fazladır. (Fiyat artışları 40.000 TL. fiyat indirimleri 60.000 TL.)

Birinci yöntemde maliyet oranının hesaplanmasında fiyat artışları ve fiyat indirimleri birlikte dikkate alınmıştır. Bu yöntem tartılı ortalamanın perakende yöntemine uygulanması sayılabilir.

İkinci yöntemde fiyat artışları ve fiyat indirimleri dikkate alınmadan maliyet oranı bulunmuştur. Bu yöntem satış yerindeki stokların fiyatlarının fazla hareket görmediği veya fiyat değişikliklerinin oranlara etki etmeyecek kadar küçük olduğu durumlarda kullanılabilir.

Üçüncü yöntemde maliyet oranının hesaplanmasında sadece fiyat indirimleri dikkate alınmıştır. Bu yöntem en yüksek dönemsonu stok maliyetini verdiği için ilk giren ilk çıkar yönteminin perakende yöntemine uygulanışı olarak kabul edilebilir.

Dördüncü yöntemde maliyet oranı hesaplanırken sadece fiyat artışları dikkate alınmıştır. Bu yöntem stokların düşük değerlendirilmesi sonucunu vermektedir. Bu özelliği ile stokların tutucu bir görüşle değerlendirilmesini doğru bulanların uygulayacakları bir yöntemdir. Bu değerlendirme "maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme" yönteminin vereceği sonucu göstermektedir (295).

Fiyat artışlarının, fiyat indirimleri tutarından az olduğu durumlarda ise (örneğin fiyat artışları 60.000, fiyat indirimleri 40.000) en yüksek ve en düşük dönemsonu değerini veren yöntemler değişmeyecek (yine 3. yöntem en yüksek, 4. yöntem en düşük dönemsonu stokunu verecek), ancak birinci ve ikinci yöntemler yer değiştirecektir (1. yöntem ikinci en düşük dönemsonu stoku, 2. yöntem ise, ikinci en yüksek dönemsonu stokunu verecektir).

Perakende satış yönteminin avantajları şöyle sıralanabilir (296).

- Fiili sayım yapmaksızın tahmini ara stok değerleri bulunabilir,

- Dönem sonunda fiziki sayım yapıldığında mal mevcudu perakende satış fiyatı ile değerlendirilir ve her birine ait maliyet fatura aranmaksızın hesaplanabilir,

- Gerçek maliyetler ile perakende satış yöntemine göre bulunan maliyetler karşılaştırılarak kontrol sağlanır.

33015- Brüt Kâr Yöntemi

Bu yöntem de perakende satış yöntemine benzemektedir. Brüt kâr yönteminin perakende satış yönteminden farkı dönembaşı mal mevcudunun ve dönem içi alışların satış fiyatı ile bilinmesini gerektirmemesidir. Perakende satış yönteminde maliyet fiyatlarının satış fiyatlarına bölünmesi ile bulunan oran kullanılırken, bu yöntemde geçmiş yıllarda ve tahmin sonucu elde edilen brüt kâr oranı (kâr/satışlar) kullanılır. Burada önemli olan işletmenin brüt kâr oranını bilmesi ve aynı oranı uygulamasıdır. Brüt kâr yöntemi ile elde edilen sonuç perakende satış yöntemine göre elde edilen sonuçtan daha sağlıklıdır (297). Bu yöntemde satış hasılatına uygulanan brüt kâr oranı satışlardan çıkartılarak satılan malın

(296) CEMALCILAR, Ö. : Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Eskişehir, 1974, s. 147.

(297) FULLING, F. : a.g.e., s. 191.

tahmini maliyeti bulunur. Satılan malın tahmini maliyeti de satışa elverişli mallardan çıkarılınca dönemsonu stokunun tahmini maliyeti elde edilir.

Dönembaşı mevcudunun 40.000 TL. dönem içi alışların 60.000 TL., satışların 100.000 TL. ve brüt kâr oranının % 30 olduğu durumda dönemsonu mevcudu aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Dönembaşı mal mevcudu	40.000
Dönem içi alışlar	<u>60.000</u>
Satışa elverişli mallar	100.000
Eksi: Satılan malın maliyeti	
Satışlar	100.000
-Brüt kâr (100.000 x % 30)	<u>30.000</u> <u>70.000</u>
Tahmini stok maliyeti	<u><u>30.000</u></u>

Brüt kâr yönteminin avantajları şöyle sıralanabilir (298):

- Önceki yılın hesaplanmış maliyetlerini kontrol için olduğu gibi, cari yıl içinde fiziki envanterin mümkün olmaması durumunda stokların belirlenmesi amacıyla kullanılabilir,

- İşletmelerin aylık mali durum tabloları çıkarmaları gerektiği hallerde, eğer sürekli envanter yöntemi ile kayıt tutulmuyorsa veya her an fiziki sayım güç ise bu yöntem kullanılabilir,

- Sürekli envanter uygulanmadığı hallerde yangın vb. nedenlerle değerini kaybeden malların değerini hesaplamada bu yöntem kullanılabilir.

331- Piyasa Fiyatı İle Değerleme Yöntemi

Bu yöntem uygulandığı takdirde mal stokları bilançoda

piyasa değeri ile gözükecektir. Hesaplarda maliyet değeri ile gözüken stoklar mal stokları hesabının borçlandırılması ve "stok yeniden değerlendirme fonu" gibi bir hesabın alacaklandırılması ile piyasa fiyatına çıkarılır (299).

Bu yöntem muhasebedeki tutuculuk kavramına ters düşmekte, bu yüzden uygulama alanı bulmamaktadır (300). Ancak bilâncoda mal stokları maliyet değeri ile gösterilirken açıklamada piyasa değerlerinin verilmesi işletmenin gerçek durumu hakkında açıklayıcı bilgi verdiğiinden yararlıdır (301).

332- Maliyet Veya Piyasa Fiyatından Düşük Olanı İle Değerleme Yöntemi

Bu yönteme göre değerlemeye konu olan mallar maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

Piyasa veya maliyet değerinden düşük olan ile değerlemenin amacı, fiyat düşüşlerinden doğabilecek zararı satışın yapıldığı tarihte değil, fiyatların düştüğü dönemde dikkate alınmasını ve dönem kârının buna göre hesaplanmasını sağlamaktır (302).

Maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yönteminin temeli mağaza, depo veya raflardaki malların sadece bozulma, çürüme, uçma, çekme, modası geçme gibi nedenlere değil, aynı zamanda fiyatların düşmesi nedeni ile değer kaybına uğrayacakları düşüncesine dayanmaktadır. Burada söz konusu olan piyasa fiyatı değerlendirme tarihindeki yeniden satınalma bedelidir (303).

(299) SOLAŞ, Ç. : Para Değerindeki Değişmelerin Muhasebeye Yansıtılması, İstanbul, 1974, s. 53.

(300) CEMALCILAR, Ü. : a.g.e., s. 135.

(301) Çalışmada değerlendirme yöntemlerinin büyük mağazalarda uygulanabilirlikleri incelendiğinden değerlendirme yöntemlerinin teorik incelemesine girilmemiştir.

(302) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 139.

Bu yöntem dönemsonunda mevcut mallara aşağıda belirtilen şekilde uygulanır (304).

- Her bir malın maliyet değeri ile piyasa fiyatı ayrı ayrı karşılaştırılır, düşük olan değer değerlemeye esas alınır.

- Mal gruplarının maliyet değeri ile piyasa fiyatı karşılaştırılır, düşük olan değer değerlemeye esas alınır.

- Bütün malların maliyet değeri ile piyasa fiyatı karşılaştırılır, düşük olan toplam değer değerlemeye esas alınır.

1- Her bir malın maliyet değeri ile piyasa fiyatı karşılaştırılır, düşük olan değer değerlemeye esas alınır.

	<u>Miktar</u>	<u>Birim değer</u>		<u>Düşük olan değer (000)</u>
		<u>Maliyet (000)</u>	<u>Piyasa (000)</u>	
Erkek reyonu				
Palto	200	20	18	3.600
Takım elbise	100	15	16	1.500
Kadın reyonu				
Elbise	200	10	12	2.000
Etek	300	8	10	2.400
Maliyet veya piyasa değerinden düşük olan				9.500

2- Mal gruplarının maliyet değerleri ve piyasa fiyatları karşılaştırılır, düşük olan değer değerlemeye esas alınır.

	<u>Miktar</u> <u>(000)</u>	<u>Birim değer</u>		<u>Maliyet</u> <u>(000)</u>	<u>Piyasa</u> <u>(000)</u>	<u>Düşük</u> <u>olan</u> <u>(000)</u>
		<u>Maliyet</u> <u>(000)</u>	<u>Piyasa</u> <u>(000)</u>			
Erkek reyonu						
Palto	200	20	18	4.000	3.600	
Takım elbise	100	15	16	<u>1.500</u>	<u>1.600</u>	
Toplam				5.500	5.200	5.200
Kadın reyonu						
Elbise	200	10	12	2.000	2.400	
Etek	300	8	10	<u>2.400</u>	<u>3.000</u>	
Toplam				4.400	5.400	<u>4.400</u>
Maliyet veya piyasa değerinden düşük olan						9.600

3- Bütün malların maliyet değeri ile piyasa değeri karşılaştırılır, düşük olan toplam değer değerlemeye esas alınır.

	<u>Miktar</u>	<u>Birim değer</u>		<u>Toplam değer</u>		<u>Düşük</u> <u>olan</u> <u>(000)</u>
		<u>Maliyet</u> <u>(000)</u>	<u>Piyasa</u> <u>(000)</u>	<u>Maliyet</u> <u>(000)</u>	<u>Piyasa</u> <u>(000)</u>	
Erkek reyonu						
Palto	200	20	18	4.000	3.600	
Takım elbise	100	15	16	1.500	1.600	
Kadın reyonu						
Elbise	200	10	12	2.000	2.400	
Etek	300	8	10	<u>2.400</u>	<u>3.000</u>	
Toplam				9.900	10.600	
Maliyet veya piyasa değerinden düşük olan						9.900

34- DEĞERİNİ KAYBEDEN STOKLAR VE DEĞERLEMESİ

340- Değerini Kaybeden Stoklar

Stoklar çeşitli nedenlerden dolayı değerlerini kısmen veya tamamen kaybederler. Bu nedenleri,

- a) Fiziki nedenler
- b) Ekonomik ve teknik nedenler

olmak üzere 2 grupta toplamak mümkündür (305).

3400- Fiziki Nedenlerle Değer Kaybı

Malların fiziki yapısı itibariyle sağlamlığını ya da niteliğini kısmen kaybetmiş olması sonucu doğan değer kaybıdır.

Ağaç eşyaların şekillerinin bozulması, maden eşyaların paslanması, kumaşların solması, malların nakliye ve satış sırasında kırılması, çatlama, bozulması, ıslanması, yangın, deprem, su baskını gibi tabii afetlerden dolayı bozulması fiziki nedenlerle değer kaybına örnektir. Fiziki nedenler dolayısıyla değer kaybı ticari faaliyetin normal şartları içinde meydana gelmelidir. Bunların dışında olanlar (örneğin çalınan mal) değerini kaybetmiş stok sayılarak değer kayıpları sonuç hesaplara işlenemez (306).

3401- Ekonomik ve Teknik Nedenlerle Değer Kaybı

Stoklar ekonomik ve teknik nedenlerle de değerlerini kaybedebilirler. Ekonomik nedenlerden dolayı değer kaybına örnek malın modasının geçmesi, teknik nedenlerden dolayı değer kaybına örnek ise teknik gelişmeler sonucu stokların artık satılamaz durumda olmasıdır. Teknik nedenlerle değer kaybı daha çok sanayi işletmeleri için söz konusudur.

Vergi Usul Kanununa göre stokların değerini kaybetmiş stok sayılabilmesi için malların değerlendirme günündeki satış

(305) Bkz. ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 143 ve DURMUŞ, A. H. : Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İstanbul, 1979, s. 90-92.

(306) D4D. 3.10.1979 T., E. 1979/78, K. 1979/2429 ve ÖZBALCI, Y. : a.g.e., s. 438.

fiyatları maliyet bedelinden % 10 veya daha fazla düşük olmalıdır (307). Satış fiyatında sadece o işletmenin değil, piyasadaki genel satış fiyatı dikkate alınmalıdır.

341- Değerini Kaybeden Stokların Değerlemesi

Vergi Usul Kanununda değerini kaybeden stokların değerlendirilmesi ile ilgili 3 madde vardır:

- V.U.K. Md. 274

"Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir..."

- V.U.K. Md. 278

"Yangın, su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mümkün olmayan... döküntüler ... emsal bedeli ile değerlendirilir".

Görüldüğü gibi her iki madde de değerini kaybeden malların değerlendirilmesinde emsal bedeli esasını dikkate almaktadır.

- V.U.K. Md. 267 (Emsal bedeli ve emsal ücreti)

"Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir .

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

(307) V.U.K. Md. 274.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan - ortalama satış fiyatı - ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'den az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilâve etmek suretiyle emsal bedelini bizzat tayin eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır ... " .

Yukarıdaki maddelerden anlaşıldığı gibi iktisadi ve teknik nedenlerden dolayı değerini kaybetmiş stoklar ortalama fiyat esası (birinci sıra) ve takdir esası (üçüncü sıra) yollarından biri ile değerlendirilir (308).

Fiziki nedenlerden dolayı değerini kaybeden stoklar ise sadece takdir esası (üçüncü sıra) ile değerlendirilir. Değer kaybı her stok biriminde aynı olmaz. Dönem içinde satılan ve dönem sonunda mevcut stoklardaki hasar derecesi de farklı olduğundan ortalama satış fiyatı esası (birinci sıra) esas alınamaz. Değer kaybında satış fiyatı maliyet değerinin altına düştüğü için de maliyet esası kullanılamaz (309).

Büyük mağazalarda en sık rastlanan, satışa sunulan mal-

(308) V.U.K. Md. 274.

(309) DURMUŞ, A. H. : a.g.e., s. 94.
ÖZBALCI, Y. : a.g.e., s. 439.

ların satış sırasında düşüp kırılmasıdır. Kırılma fiziki nedenler dolayısıyla değer kaybıdır. Fiziki nedenlerle değerini kaybeden stoklar V.U.K.'na göre takdir esası ile değerlendirilir. Ancak büyük mağazada kırılma olaylarının sık olması ve kırılan malların değerlerinin de çok yüksek olmamasından dolayı malın düşüp kırıldığı an düzenlenen bir tutanakla değerinin sıfır olarak belirlenmesi V.U.K. açısından kabul edilir olmalıdır.

Modası geçen mallar, iktisadi ve teknik nedenlerden dolayı değer kaybına uğrayan mal olarak ilk önce ortalama fiyat esasına göre, bu esasa göre değerlendirilemiyorsa takdir esasına göre değerlendirilir. Ortalama fiyat esasına göre değerlendirme mükellef, takdir esasına göre değerlendirme ise idare tarafından yapılır.

Ortalama fiyat esasının uygulanabilmesi için değerlemenin yapıldığı ay veya değerlendirme gününden geriye doğru son ikinci ay, veya son üçüncü ayda değerlemesi yapılacak stok miktarının % 25'inden fazla satış yapılmış olması gerekir. Aksi halde ortalama fiyat esasının uygulanması mümkün değildir. Bu durumda takdir için vergi dairesine başvurulur.

Dönem sonunda maliyeti 20.000 TL. olan ve satış fiyatı maliyetine göre % 10'dan fazla düşüş göstermiş 40 adet modası geçmiş erkek takım elbisesi ortalama fiyat esasına göre şu şekilde değerlendirilir.

Son üç ayda yapılan satışlar miktar ve fiyat olarak aşağıdaki gibidir:

<u>Aylar</u>	<u>Ortalama satış fiyatı</u>	<u>Satış miktarı</u>
Aralık	15.000 TL.	8 adet
Kasım	16.000 TL.	15 adet
Ekim	18.000 TL.	20 adet

Aralık ayı satış miktarı dönemsonu mevcudunun % 25'inden az olduğu için dikkate alınmaz. Kasım ayı satış miktarı % 25'i aştığından bu ayın ortalama satış fiyatı dönemsonundaki 40 adet takım elbisenin değerlemesinde kullanılır. Dolayısıyla dönemsonunda mevcut 40 adet takım elbisenin değeri (40 x 16.000) 640.000 TL.'dir.

Büyük mağazalarda sezon Şubat ve Temmuz aylarında değiştiğinden Ekim, Kasım, Aralık ayları içinde moda değişmesi yüzünden stoklardaki değer kaybına ender rastlanır. Son üç ay içinde hiç veya dönemsonu mevcudunun % 25'inden az satış yapılması halinde bu değerlendirme esasının uygulanamaması, bu esasın uygulama alanını daraltmaktadır.

Uygulamada modası geçen mallar sezon sonlarında indirimli fiyatlarla satılmakta, uzun süre satılmayan mallar ise takdir esası ile değerlendirilmektedir.

341- Fire

Geniş anlamıyla fire, "madde ve gereç stoklarında niteliklerine uygun olarak miktar yönünden azalmadır" (310). Bu azalmanın fire olarak benimsenebilmesi için o stok türünde nitelik itibariyle miktar azalmasının sözkonusu olması gerekir. Stoklarda fire nedenleri kırılma, akma, sızıntı, çürüme, bozulma suretiyle yok olma ve kurumadır.

Ticari hayatta satın alınan malların mağazada veya depoda bekletilmesi ve satış şekilleri bunların bir miktar fire vermesine neden olmaktadır. Yasal fire oranları kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından malların cins ve satış şekillerine göre saptanmaktadır (131).

Fire bütün mallar için söz konusu değildir. Örneğin patatesin, sabunun kuruyarak ağırlık kaybetmesi fire olduğu halde buzdolabı, çamaşır makinesi gibi mallarda miktar noksanlığı fire değildir, çalınan mallar da fire olarak kabul edilmemektedir.

Mallardaki fire oranları malın cinsine, ambalajına, depolama süresine göre değişiktir.

(310) DURMUŞ, A. H. : a.g.e., s. 144.

(311) Fire ve Zayıf Nisbetleri, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 1977.

Firenin muhasebeleştirilebilmesi için mal hareketlerinin kayden izlenmesi ve dönem sonundaki mevcutlarla karşılaştırılması gerekmektedir. Satılan malın maliyeti mevcut malların sayılması, tartılması, ölçülmesi suretiyle yapılan fiili envanter sonucu "Dönembaşı mal mevcudu + Dönem içi alışlar - Dönemsonu mal mevcudu" formülü ile bulunuyorsa, fireler sayım sırasında dikkate alınmış olacağından ayrı bir kaydın yapılmasına gerek kalmaz (312).

Stoklardaki değer kaybı normal fire oranını aşyorsa değerini kaybetmiş stok olarak işlem görmelidir (313).

(312) ÖZASLAN, İ. : a.g.e., s. 274.

(313) DURMUŞ, A. H. : a.g.e., s. 147.

4- BÜYÜK MAĞAZALARDA UYGULANABİLİR BİR HESAP PLANI MODELİ ÖNERİSİ

40- BÜYÜK MAĞAZALARDA STOK KAYIT YÖNTEMLERİ

Çok çeşitli mal satan ve birçok bölümleri olan mağazalarda hesap plânında her cins malın hareketini devamlı olarak izlemek mümkün değildir.

Bu tip mağazalarda stok ambardan çıktığı zaman maddeliğini kaybeder ve sadece değer üzerinden izlenir (314). Dolayısıyla satılan malın maliyeti ve cinsi bilinmediğinden satışlar için sürekli envanter uygulanamaz. Ancak depodan çıkıp satış yerine gönderilen mallar için her çıkıştan sonra maliyet kaydı yapılarak depodaki mallar sürekli olarak izlenebilir.

Reyonlarda ise reyon yöneticileri reyona gelen malları kalem veya grup halinde reyon kartlarına işleyerek miktar olarak izlerler. Dönem sonunda reyona gelen mal miktarı ile mevcut arasındaki fark satılan mal miktarını verir.

Reyonlarda her kalem veya mal grubu ayrı kartlar üzerinde olabileceği gibi birden fazla kalem veya mal grubu bir kart üzerinde de izlenebilir.

Büyük mağazalarda muhasebede depodaki mallar tutar ve miktar olarak sürekli envanter yöntemine göre izlenirken, reyonlardaki mallar satış fiyatı ve miktar olarak aralıklı envanter yöntemine göre izlenir.

Ana depodan satış yerine mal verilirken iki kayıt yönteminden hareket edilebilir (315).

- 1- Maliyet + Kâr Yöntemi
- 2- Satış Fiyatı Yöntemi

(314) ERKURAL, K. : Muhasebe, Prensipler ve Uygulama, İstanbul, 1982, s. 280.

(315) DURMUŞ, A. H. : Muhasebe Organizasyonu, basılmamış ders notları, 17.4.1981 tarihli dersin notları.

400- Maliyet + Kâr Yöntemi

Bu yöntemde mal hareketleri ile ilgili olarak

- Mal alışları hesabı,
- Mal stokları hesabı,
- Satış yeri stokları hesabı,
- Satış yeri hasılatı hesabı,
- Satış yeri kârı hesabı (316),
- Satış yeri zarar hesabı

kullanılır (317).

Maliyet + Kâr yönteminde hesaplara kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılır.

- Mal satın alındığı zaman mal alışları hesabı borçlandırılır.
- Mal ile ilgili gider yapıldığı zaman mal alışları hesabı borçlandırılır.
- Mal alışları hesabı mal stokları hesabına devredilir.
- Satış yerine mal gönderildiği zaman satış yeri stokları hesabı gönderilen malın satış fiyatı ile borçlandırılır, mal stokları hesabı maliyet değeri ile, satış yeri kârı hesabı ise maliyet ile satış fiyatı arasındaki fark kadar alacaklandırılır.

(316) Satış yeri kârı hesabı, maliyet + kâr yöntemi ile satış fiyatı yöntemini birbirinden ayıran hesaptır. Bu hesapta, depodan reyona gönderilen malların tümünün satılması halinde elde edilecek brüt satış kârı gözükür.

(317) GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş.'nde

- Depolar emtea stokları,
 - Mağazalar emtea stokları,
 - Depo emtea satışları,
 - Mağazalar satışları,
 - Depolar ticari emtea satış kârları (zararları),
 - Mağazalar ticari emtea satış kârları (zararları),
- hesapları kullanılarak maliyet + kâr yöntemi uygulanmaktadır. Bkz. GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş. Muhasebe Yönetmeliği ve Hesap Planı, 1970.

- Satış yapıldığı zaman satış yeri kasası hesabı borçlandırılırken, satış yeri hasılatı hesabı alacaklandırılır.

Dönem sonunda;

- Satış yeri hasılatı hesabı kalanı borçlandırılır, satış yeri stoku hesabı alacaklandırılır. (Satış yeri hasılatı hesabı satış yeri stoku hesabına devredilir.)

- Satış yeri kârı hesabı satılmayan mala ait kâr tutarı ile borçlandırılıp, satış yeri stoku hesabı alacaklandırılır. Böylece satış yeri stoku hesabı kalanı satış fiyatı esasından maliyet esasına indirilmiş olur.

- Satış yeri kârı hesabı kâr ve zarar hesabına devredilir.

- Mal satın alındığı zaman

MAL ALIŞLARI HESABI

BORÇLAR HESABI

- Mal ile ilgili gider yapıldığı zaman

MAL ALIŞLARI HESABI

BORÇLAR HESABI

- Mal ile ilgili giderler tamamlandıktan sonra

MAL STOKLARI HESABI

MAL ALIŞLARI HESABI

- Satış yerine mal gönderildiği zaman

SATIŞ YERİ STOKLARI HESABI

MAL STOKLARI HESABI

SATIŞ YERİ KARI HESABI

- Satış yapıldığı zaman

SATIŞ YERİ KASASI HESABI

SATIŞ YERİ HASILATI HESABI

- Dönem sonunda

SATIŞ YERİ HASILATI HESABI

SATIŞ YERİ STOKLARI HESABI

SATIŞ YERİ KARI HESABI

SATIŞ YERİ STOKLARI HESABI

SATIŞ YERİ KARI HESABI

KAR VE ZARAR HESABI

Bu yöntemin sakıncaları şunlardır:

- Mallar satılmadığı halde satış yeri kârı hesabında kâr gözükmektedir.

- Dönem sonunda kâr ve zarar hesabında sadece satış kârı gözükmektedir; bu da bilanço ve kâr zarar hesabının açıklık ilkesine uymamaktadır.

- Dönem sonunda mal hesabı ve satış kârları ile ilgili çok kayıt yapmak gerekmektedir.

- Envanter yapmadan gerçek kârı görmek mümkün değildir.

- Sonuç hesabı olduğundan kâr ve zarar hesabına dönem sonunda kayıt yapılması gerekirken bu yöntemde dönem içinde kayıt düşülmektedir.

401- Satış Fiyatı Yöntemi

Bu yöntemde mal hareketleri ile ilgili olarak;

- Mal alışları hesabı,
- Mal stokları hesabı,
- Satış yerleri hesabı,
- Satışlar hesabı,
- Satılan malın maliyeti hesabı

kullanılır (318).

Satış fiyatı yönteminde hesaplara kayıtlar aşağıdaki şekilde yapılır:

- Mal satın alındığı zaman mal alışları hesabı borçlandırılır,
- Mal ile ilgili gider yapıldığı zaman mal alışları hesabı borçlandırılır,
- Mal alışları hesabı mal stokları hesabına devredilir,

(318) FINNEY ve MILLER departmanlı işletmelerde departman kârının hesaplanması için

- A departmanı stokları hesabı
- B departmanı stokları hesabı
- A departmanı satışları hesabı
- B departmanı satışları hesabı
- A departmanı satılan malın maliyeti hesabı
- B departmanı satılan malın maliyeti hesabı

kullanılmasını önermektedir.

Bkz. FINNEY, H. A. - MILLER, H. E. : a.g.e., s. 365 ve BEKTÖRE, S. : Muhasebe, Eskişehir, 1982, s. 270.

- Satış yerine mal gönderildiği zaman satış yerleri hesabı satış fiyatı ile borçlandırılır, satışlar hesabı alacaklandırılır,

- Satılan malın maliyeti hesabı satış yerine gönderilen malın maliyeti ile borçlandırılır, mal stokları hesabı alacaklandırılır,

- Satış yapıldığına dair belgeler muhasebeye geldikçe satış yeri kasası hesabı borçlandırılırken, satış yerleri hesabı alacaklandırılır.

Dönem sonunda;

- Satışlar hesabı satış yerinde bulunan malların satış fiyatı ile borçlandırılır, satılan malın maliyeti hesabı alacaklandırılır. Böylece satılmamış mallara ait satış kaydı iptal edilmiş olur.

- Mal stokları hesabı satılmamış malların maliyet değeri ile borçlandırılır, satılan malın maliyeti hesabı alacaklandırılır. Böylece satılmamış olan mallara ait maliyet kaydı iptal edilmiş olur.

- Satılan malın maliyeti ve satışlar hesapları kâr ve zarar hesabına devredilir.

- Mal satın alındığı zaman

MAL ALIŞLARI HESABI

BORÇLAR HESABI

(Alış bedeli ile)

- Mal ile ilgili gider yapıldığı zaman

MAL ALIŞLARI HESABI

BORÇLAR HESABI

- Mal ile ilgili giderler tamamlandıktan sonra

MAL STOKLARI HESABI

MAL ALIŞLARI HESABI

- Satış yerine mal gönderildiği zaman

SATIŞ YERLERİ HESABI

SATIŞLAR HESABI

(Satış fiyatı ile)

SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

MAL STOKLARI HESABI

(Maliyet fiyatı ile)

- Satış yerinde satış yapıldığına dair belge geldiği zaman

SATIŞ YERİ KASASI HESABI

SATIŞ YERLERİ HESABI

(Satış fiyatı ile)

- Dönem sonunda

MAL STOKLARI HESABI

SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

(Satış yerinde kalan
malın maliyet değeri ile)

SATIŞLAR HESABI

SATIŞ YERLERİ HESABI

(Satış yerinde kalan
malların satış fiyatı ile)

KAR VE ZARAR HESABI

SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

SATIŞLAR HESABI

KAR VE ZARAR HESABI

Satış fiyatı yönteminin sakıncaları şunlardır:

- Satılmamış olmasına rağmen mal, satılan malın maliyeti ve satışlar hesabında satılmış gibi gözükmektedir.
- Envanter yapmadan gerçek kârı görmek mümkün değildir.
- Dönem sonunda fazla kayıt yapmak gerekmektedir.

Her iki yöntemde de benzer sakıncalar olmasına rağmen kâr ve zarar hesabında satış hasılatını ve satılan malın maliyetini ayrı ayrı gösteren ve satış kârı hesabına dönem içinde kayıt yapılmayan bu yöntem, maliyet + kâr yöntemine tercih edilmiş ve hesap plânı bu kayıt yöntemine göre hazırlanmıştır.

41- ŞUBESİZ BÜYÜK MAĞAZALARDA UYGULANABİLİR BİR HESAP PLANI MODELİ ÖNERİSİ VE HESAPLARIN AÇIKLANMASI

410- Hesap Plânları İle İlgili Kavramlar

4100- Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesi "bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir" (319).

Hesap çerçevesi hesap plânının iskeletini oluşturur ve ayırımın prensiplerini saptar.

4101- Genel Hesap Plânı

Genel hesap plânı "aynı işi yapan kurumları, ya da birçok şubesi olan kurum ya da işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda belirli bir plân ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir" (320).

Ülkedeki bütün işletmelerin özelliklerinden dolayı aynı plânı uygulamaları olanaksız olduğu için her işkolu için ayrı ayrı genel hesap plânları düzenlenmiştir (321).

4102- Hesap Plânı

"Hesap plânı, kumlarda tutulacak hesapları belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde amaca, plâna ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı olayların daima aynı hesaplara kaydedilmesini sağlayan özel bir yönergedir"(322).

(319) YAZICI, M. : İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970, s. 35.

(320) A.g.s.e., s. 38.

(321) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 12.

(322) YAZICI, M. : İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, s. 38.

Büyük işletmelerde amaç sadece işlemlerin sonuçlarını görebilmek için kayıtlar yapmak olmayıp, modern anlamdaki muhasebenin bütün amaçlarını elde etmek ve muhasebeden beklenen bütün çözümsel ve istatistiki rakamlara sahip olmaktadır (323). Önerilen hesap plânında bu özelliğe dikkat edilerek yardımcı hesaplara ağırlık verilmiştir.

411- Şubesiz Büyük Mağazalarda Uygulanabilir Hesap Plânı Modeli

1. A K T İ F

10. DÖNEN VARLIKLAR

100. Kasa ve Bankalar

1000. Kasa

1000.00. Nakit kasası

1000.01. Çek kasası

1000.02. Yabancı paralar kasası

1000.03. Hediye çekleri

1000.04. Satış yeri kasası

1000.04.00.

1000.04.01.

1001. Bankalar

1001.00. A Bankası

101. Hisse senedi ve tahviller

1010. Hisse senetleri

1011. Tahviller

102. Alacak senetleri

1020. Alacak senetleri

- 1021. Tahsildeki senetler
- 1022. Teminattaki senetler

103. Senetsiz alacaklar

- 1030. Alıcılar
- 1031. Kredi kurumlarından alacaklar
- 1032. Diğer alacaklar

104. Şüpheli alacaklar

105. Satış yerleri

1050.00. A Reyonu

- 1050.00.00. A Mal grubu
- 1050.00.01. B Mal grubu

1050.01. B Reyonu

- 1050.01.00. A Mal grubu
- 1050.01.01. B Mal grubu

106. Stoklar

1060. Mal stokları

- 1060.00. A Mal grubu
- 1060.01. B Mal grubu

- 1061. Ambalaj malzemesi stokları
- 1062. Büro malzemesi stokları
- 1063. Temizlik malzemesi stokları
- 1064.

107. Değerini kaybeden stoklar

1070. Değerini kaybeden stoklar

- 1070.00. A Mal grubu
- 1070.01. B Mal grubu

108. Geçici alacaklar

1080. Peşin ödenmiş giderler (Gelecek yıl giderleri)

1081. Kasa sayım noksanı

1082. Mal sayım noksanı

11. MADDİ DURAN VARLIKLAR

110. Binalar ve arsalar

1100. İdare binaları

1101. Satış binaları

1102. Depo binaları

1109. Arsalar

111. Tesisler, makineler, cihazlar

1110. Asansörler

1111. Yürüyen merdivenler

1112. Kapalı devre TV - Müzik, anons

1113. Ambalaj makineleri

1114. Isıtma ve havalandırma tesisatı

1115. Vinçler

112. Döşeme ve demirbaş

1120. Masalar, koltuk, sandalyeler

1121. Etejerler

1122. Vitrin ve büfeler

1123. Raflar

1124. Mankenler, kalıplar

1125. Tezgâhlar

1126. Kasalar

1127. Sandıklar

1128.

113. Taşıt araçları

1130. Kamyonlar

1131. Binek arabaları

1132. Motorsuz taşıt araçları

1133. Forkliftler

114. Alet - Edevat

12. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

120. İlk kuruluş giderleri

121. Patentler

122.

13. YATIRIMLAR

130. Hisse senetleri

131. Tahviller

2. P A S İ F

20. KISA SÜRELİ BORÇLAR

200. Banka kredileri

201. Borç senetleri

202. Satıcılar

2020. Yurt içi satıcılar

2021. Yurt dışı satıcılar

203. Diğer borçlar

204. Vergi, resim, harç ve kesintiler

2040. Şirket vergi resim harç ve kesintileri

2040.00. Kurumlar vergisi

2040.01. İşletme vergisi

2041. Personel vergi resim harç ve kesintileri

2041.00. Gelir vergisi

2041.01. Damga vergisi

2041.02. S.S.K. primleri

2041.03. Ödenecek ücretler

2042. Üçüncü kişiler vergi, resim, harç ve kesintiler

2042.00. Ödenecek G.V. kesintisi

21. UZUN SÜRELİ BORÇLAR

210. Banka kredileri

215. Tahviller

22. KARŞILIKLAR

220. Şüpheli alacak karşılığı

221. Değerini kaybeden stoklar karşılığı

222. Amortisman karşılığı

23. ÖZSERMAYE

230. Sermaye

231. Ödenmiş sermaye

232. Kanuni yedek akçeler

2320.

2321.

233. İhtiyari yedek akçeler

234. Özel karşılıklar

235. Dönem kârı

236. Dönem zararı

3. ALIŞLAR

30. MAL ALIŞLARI

300. Mal grupları

3000.00. A Mal grubu

3000.00.00. Mal alışları

3000.00.01. Alış giderleri

3000.00.02. Ambalaj giderleri

3000.00.03. Öteki giderler

3000.01. B Mal grupları

3000.01.00. Mal alışları

3000.01.01. Alış giderleri

3000.01.02. Ambalaj giderleri

3000.01.03. Öteki giderler

4. GİDERLER

40. Faaliyet giderleri

400. Personel giderleri

4000.00. A Reyonu

4000.00.00. Ücretler

4000.00.01. SSK işveren hissesi

4000.00.02. Personel ek ücretleri

4000.00.03. Sosyal yardımlar

4000.00.04. Personel eğitim giderleri

4000.01. B Reyonu

4000.90. Depo

4000.90.00. Ücretler

4000.90.01. SSK işveren hissesi

4000.90.02. Personel ek ücretleri

4000.90.03. Sosyal yardımlar

4000.90.04. Personel eğitim giderleri

4000.91. Muhasebe

4000.92. Satınalma

4000.03. Tamir bakım

4000.99. İşletme

4000.99.00. Ücretler

4000.99.01. SSK işveren hissesi

4000.99.02. Personel ek ücretleri

4000.99.03. Sosyal yardımlar

4000.99.04. Personel eğitim giderleri

- 4000.99.05. Seyahat giderleri
- 4000.99.06. Yönetim kurulu üye-
leri ücretleri
- 4000.99.07. Fazla mesai

401. Kira giderleri

- 4010.90. Depo
 - 4010.90.10. Depo kirası
- 4010.97. Satış binası
 - 4010.97.10. Satış yeri kirası
- 4010.98. Vitrin
 - 4010.98.10. Vitrin kirası
- 4010.99. İşletme
 - 4010.99.10. İşletme kirası

402. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler

- 4020.00. A reyonu
 - 4020.00.11. Aydınlatma
 - 4020.99.12. Isıtma
 - 4020.99.13. Havalandırma
 - 4020.99.14. Su
 - 4020.99.15. Tamir bakım
 - 4020.99.16. Sigorta
- 4020.90. Depo
- 4020.91. Muhasebe
- 4020.92. Satınalma
- 4020.93. Tamir bakım
- 4020.99. İşletme

403. Vergi, resim, harç ve aidatlar

- 4030.90. Depo
- 4030.99. İşletme

- 4030.99.25. Bina vergileri
- 4030.99.26. Belediye vergi ve resimleri
- 4030.99.27. Taşıt araçları vergisi
- 4030.99.28. Noter giderleri
- 4030.99.29. Meslek kuruluşları aidatları
- 4030.99.30. Diğer vergi, resim ve harçlar

404. Reklâm giderleri

4040.00. A reyonu

4040.01. B reyonu

4040.99. İşletme

4040.99.40. Gazete ilânları

4040.99.41. TV ilânları

4040.99.42. Afiş ve pankart giderleri

4040.99.43. Dekorasyon giderleri

405. Satış giderleri

4050.00. A reyonu

4050.00.46. Ambalaj giderleri

4050.00.47. Etiket giderleri

4050.00.48. Müşteri hediyeleri

4050.00.49.

4050.99. İşletme

4050.99.46. Ambalaj giderleri

4050.99.47. Etiket giderleri

4050.99.48. Müşteri hediyeleri

4050.99.49.

4050.99.50. Fiyat indirimleri

4050.99.51.

406. Faiz ve banka giderleri

4060.99. İşletme

- 4060.99.52. Banka faizleri
- 4060.99.53. Satıcılara ödenen faizler
- 4060.99.54. Banka giderleri

407. Amortisman

4070.00. A reyonu

4070.00.60. Tesis, makine, cihaz amortismanı

4070.90. Depo

4070.99. İşletme

4070.99.60. Tesis, makine, cihaz amortismanı

4070.99.61. Döşeme ve demirbaş amortismanı

4070.99.62. Taşıt araçları amortismanı

408. Haberleşme, ulaşım, büro giderleri

4080.00. A reyonu

4080.00.70. Kırtasiye giderleri

4080.90. Depo

4080.90.70. Kırtasiye giderleri

4080.90.71. Telefon giderleri

4080.90.72. Teleks giderleri

4080.90.73. PTT giderleri

4080.90.74. Taşıt onarım giderleri

4080.90.75. Taşıt araçları yakıt giderleri

4080.99. İşletme

4080.99.70. Kırtasiye giderleri

4080.99.71. Telefon giderleri

4080.99.72. Teleks giderleri

4080.99.73. PTT giderleri

- 4080.99.74. Taşıt onarım giderleri
- 4080.99.75. Taşıt araçları yakıt giderleri
- 4080.99.76. Basılı evrak giderleri
- 4080.99.77. Danışmanlık ücretleri
- 4080.99.78. Şehir içi ulaşım giderleri
- 4080.99.79. Şehir dışı ulaşım giderleri

409. Kanunen kabul edilmeyen giderler

41. Faaliyet dışı giderler

410. Değerini kaybeden stok zararı

4100.

411. Şüpheli alacak zararı

5. BOŞ

6. BOŞ

7. SATILAN MALIN MALİYETİ

70. SATILAN MALIN MALİYETİ

700. Satılan malın maliyeti

7000.00. A Mal grubu

7000.00.00. A reyonu

7000.00.01. B reyonu

7000.00. B Mal grubu

7000.01.00. A reyonu

8. GELİRLER

80. FAALİYET GELİRLERİ

800. Satışlar

8000.00. A Mal grubu

8000.00.00. A reyonu

8000.00.01. B reyonu

8000.01. B Mal grubu

8000.01.00. A reyonu

8000.01.01. B reyonu

81. FAALİYET DIŞI GELİRLER

810. Kira gelirleri

811. Faiz gelirleri

812. Kur farkları

813. Duran varlık satış kârları

814. Alınan iskontolar

815. Sayım fazlaları

8150.00. Kasa fazlası

8150.01. Mal fazlası

816. İştirak gelirleri

817. şüpheli alacaklardan tahsilât

9. SONUÇ HESAPLARI

90. SONUÇ HESAPLARI

900. Kâr ve zarar hesabı

412- Önerilen Hesap Plânı Modelinin ve Kullanılan Hesapların Açıklaması

4120- Hesap Plânı Modeli Hakkında Açıklama

Bir işletmede muhasebe sistemi yönetime alınacak kararlarda yardımcı olacak şekilde düzenlenmelidir.

İşletme, bölümler halinde organize edilmiş ise, muhasebe sisteminden, bu bölümler hakkında gerekli bilgileri yöneticilerin istedikleri şekilde vermesi beklenir.

Büyük mağazalarda muhasebeden beklenen bilgiler değişik ve çeşitlidir. Yönetim satış yerleri hasılatını, satış yerinde satılan malların maliyetini, satış yeri kârını, satış yeri giderlerini bilmek ister. Hesapların gruplandırılması da beklenen amaca göre değişik olur. Örneğin, eğer yönetim, muhasebe bilgilerini bölüm müdürlerinin başarılarını değerlemede kullanmak istiyorsa, bölüm giderleri bölüm müdürünün bu giderleri kontrol edebilme olanağına göre gruplandırılmalıdır. Eğer işletme binasına verilecek kira sadece üst düzey yöneticileri tarafından kararlaştırılıyorsa, ödenen kira hiç bir şekilde (bölüme pay verilmek suretiyle) bölüm müdürünün başarısını ölçmede ele alınmamalıdır. Ancak yönetim bir bölüm kârlılığını ölçmek istiyorsa, kiranın uygun bir hesaba katılması gerekmektedir (324).

Büyük mağazalarda da muhasebe sisteminin temelini oluşturan hesap plânının yönetimin isteklerine cevap verecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada önerilen hesap plânı şubesiz büyük mağazalarda bilgisayarlı muhasebede kullanılabilir bir modeldir (325).

(324) BEKTÖRE, S. : a.g.e., s. 270-271.

(325) Şubesiz büyük mağazalar için önerilen bu hesap plânı, reyonlar yerine şube hesabı ve şubeler ile merkez arasındaki ilişkiyi sağlamak üzere üniteler bağlantı hesabı kullanılmak suretiyle şubeli büyük mağazalarda da uygulanabilir.

Hesap plânının sınıflaması "İsviçre Ticaret Birliği Hesap Çerçevesi" ne uygundur (326), (327).

Hesap çerçevesinin sınıfları aşağıdaki gibidir:

- 1- Aktifler
- 2- Pasifler
- 3- Alışlar
- 4- Giderler
- 5- Boş
- 6- Boş
- 7- Satılan malın maliyeti
- 8- Gelirler
- 9- Sonuç hesapları.

Hesap plânında 1 rakamlı hesaplar sınıfı, 2 rakamlı hesaplar hesap grubunu, 3 rakamlı hesaplar ana hesapları (Büyük defter hesaplarını) üçten fazla rakamlı hesaplar ise yardımcı hesapları göstermektedir.

Hesap plânında ana hesaplar bütün olarak incelenirken, yardımcı hesaplarda ayrıntılara kadar inilmiştir. Büyük mağazalarda önemli olan hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir:

1. Aktifler

10. Dönen Varlıklar

105. Satış yerleri

1050.00. A reyonu

1050.01. B reyonu

1050.01.00. A mal grubu

1050.01.01. B mal grubu

(326) KAEFER, K. : Kontenrahmen, Bern, 1982, s. 48-49.

(327) Önerilen hesap plânının hazırlanmasında aynı hesap çerçevesine uygun olan İsviçre LOEB adlı büyük mağaza ile İsviçre kökenli olan Migros T.A.Ş. ve bilanço esasına göre hazırlanmış olan GİMA T.A.Ş.'nin hesap plânlarından yararlanılmıştır.

3. Alışlar

30. Mal alışları

300. Mal grupları

3000.00. A mal grubu

3000.00.00. Mal alışları

3000.00.01. Alış giderleri

3000.00.02. Ambalaj giderleri

3000.00.03. Öteki giderler

4. Giderler

40. Faaliyet giderleri

400. Personel giderleri

4000.00. A reyonu

4000.00.00. Ücretler

4000.00.01. SSK İşveren hissesi

8. Gelirler

80. Faaliyet gelirleri

800. Satışlar

8000.00. A mal grubu

8000.00.00. A reyonu

8000.00.01. B reyonu

Yardımcı hesapların bu tür bölümlenmesi ile birden fazla mal grubu veya bir mal grubunun birden fazla reyonda satışa sunulduğu durumlarda, mal grubu, reyonlar ve reyon giderleri hakkında yeterli bilgi elde edilecektir.

Bu hesap plânında

- 00 - 89. Satış yeri (reyon)
- 90. Depo
- 91. Muhasebe
- 92. Satınalma
- 93. Tamir bakım
- 94.
- 95.
- 99. İşletme

olmak üzere 100 gider yeri oluşturulmuştur. Gider yerleri sayısı 100'den fazla olduğu durumlarda üç haneli bölümlenme yapmak mümkündür.

Bu hesap plânı ayrıca 10 grup içinde 100 gider türünü kapsamaktadır. Giderler 00 - ile 99 arası numaralanmıştır. Örneğin

- 00. Ücretler
- 01. SSK İşveren hissesi
- 02. Personel ek ücretleri
- 10. Kira
- 16. Sigorta giderleri
- 43. Dekorasyon giderleri
- 54. Banka giderleri vb.

Gider türleri 100'den fazla olduğu takdirde yine 3 haneli bölümlenme yapmak mümkündür. Gider yerleri için ticaret işletmesi özelliği gereği ayrı bir sınıf açılmamış, gider türleri altında toplanmıştır. Bu bölümlenme ile gider türleri ve gider yerleri hakkında yeterli bilgi sağlanacaktır.

Önerilen dolaysız maliyet yöntemine göre bir gider hangi düzeyin gideri ise, o düzeye yüklenecektir. Örneğin B reyonu personel ücreti 4000.01.00 no.lu hesaba, her reyonda elektrik sayacı var ise, A reyonu elektrik gideri 4020.00.01 no.lu hesaba, reyondarda sayaç yok ise, elektrik giderinin - dolaysız gider olduğu bir üst basamağa, yani 4020.99.11 no.lu işletme hesabına kaydedilecektir.

Bu şekilde bir kayıt yöntemi şu yararları sağlayacaktır: 400 no.lu ana hesap kalanı tüm personel giderlerini, 4000.00. no.lu hesap ise sadece A reyonundaki personel giderlerini 4000.00.00. no.lu hesap ise sadece A reyonundaki çıplak (brüt) ücretleri gösterecektir. Bu durumda hesap kalanından gözükmeyen tüm işletmede ne kadar ücret ödendiğidir. Bu durumda bilgisayardan 4000.00 ile 4000.99 arası hesaplardan sonu 00 ile bitenlerin (7 ve 8'inci rakamları 0 olan) toplamı istenecektir. Veya, 105 satış yeri hesabı kalanı tüm işletmede satış yerlerinde bulunan malların satış fiyatını, 1050.00. no.lu hesap A reyonundaki malların satış fiyatını, 1050.00.00. no.lu hesap kalanı A reyonunda bulunan A grubu malların satış fiyatını verecektir.

Yönetici eğer işletmenin tümünde bulunan A mal grubuna ait malların satış fiyatını bilmek isterse 1050.00. ile 1050.89. arasında yedi ve sekizinci rakamları 00 olan hesapların toplamını bilgisayardan isteyecektir.

Ayrıca birinci rakamı 4, altı ve yedinci rakamları 00'dan 99'a kadar olan hesapların kalanı da gider türlerinin dökümünü verecektir.

Bu hesap plânında gider yerleri, gider türlerinden ön plâna alınmıştır. 4 no.lu hesap sınıfında

4. Giderler

40. Faaliyet giderleri

400.00. Ücretler

400.00.00. A reyonu

400.00.90. Depo

400.01. SSK İşveren hissesi

400.01.00. A reyonu

400.01.90. Depo

şeklindeki bir bölümlenme ile gider türleri ön plâna alınarak 400.00. no.lu hesapta işletmede ödenen tüm ücretler görüle-

cek, herhangi bir gider yerinde ne kadar ücret ödendiği bilinmek istendiği takdirde, bilgisayardan yukarıda açıklanan işlemler istenecektir.

4121- Hesap Plânında Kullanılan Özellikli Hesapların Açıklanması

a- Kasa hesabı

Büyük mağazalarda her reyonun satış hasılatını ayrı ayrı saptamak gerekmektedir. Bunun için her reyonda bir veya birden fazla kasa makinesi veya birkaç reyon için hafızalı tek bir kasa makinesinin bulunması gerekmektedir. Hatta aynı reyonda satışa sunulan değişik mal gruplarına ait satışları hafızalı makinelerde ayrı ayrı kaydetmek hem reyon, hem de mal grubu düzeyinde analize olanak sağlayacaktır.

Modern büyük mağazalarda mal kodu ve fiyatını okuyan elektronik araçlar analizleri daha da kolaylaştırmaktadır.

Büyük mağazalarda günlük hasılatlar reyon kasalarından gelen belgelere dayanılarak, satış yeri kasası hesabına borç, satış yerleri hesabına alacak kaydedilir. Satış yerindeki para ana kasaya devredilince bu hesap alacaklandırılır, 1000.00 no.lu nakit kasası hesabı borçlandırılır.

Alıcı çek ile ödeme yaptığı zaman satış yeri kasasındaki çekler ana kasaya devredilirken 1000.01 veya 1000.03 no.lu hesaplar borçlandırılır, satış yeri kasası alacaklandırılır.

b- Satış yerleri hesabı .

Faaliyet dönemi içinde tüketiciye sunulmak üzere satın alınarak satış ünitelerinde bulundurulmuş malların hareketleri bu hesapta izlenir.

Satın alınan mal satış yerine gönderildiği zaman, bu hesap o malların satış fiyatı ile borçlandırılır, 800. no.lu satışlar hesabı alacaklandırılır. Mallar satıldıkça her iş gününün akşamı itibariyle bu hesap alacaklandırılıp satış

yeri kasası hesabı borçlandırılır.

Hesabın kalanı, satılmak üzere satış yerinde bulunan malların satış fiyatı ile değerini gösterir (328).

Satış yerinin sorumluluğu malların cins ve miktarından değil, bunların satış bedellerinin toplamı üzerindedir (329). Satış yerleri bu hesabın kalanı kadar sorumludur. Ancak reyon yöneticileri reyonlarında bulunan malları miktar olarak da izlerler.

Dönem sonunda satış yerinde mevcut mallar satış fiyatı üzerinden bu hesaba alacak, 800 no.lu satışlar hesabına borç kaydedilir. Dolayısıyla bu hesap kapanmış, satışlar hesabında görülen satılmayan mallara ait satış kaydı iptal edilmiş olur. Ertesi yılın ilk ayında satış yeri hesabı mevcut malların satış fiyatı üzerinden tekrar borçlandırılır.

Dönem içerisinde satış yerinde mal bulunurken yeni fiyatlı ikinci parti mal gelebilir. Bu durumda yeni gelen partinin fiyatı yüksek ise,

- eski mallar eski fiyatla, yeni mallar yeni fiyatla

veya

- bütün mallar yeni fiyatla satılır.

Uygulamada ikinci partinin fiyatı yüksek ise, eski mallar düşük olan ilk fiyatla, yeni mallar ise yüksek olan yeni fiyatla (dolayısıyla ilk partinin fiyatı düşük olduğu için ilk önce o satılacak, yüksek fiyatlılar sona kalacaktır); ikinci parti malın fiyatı düşük ise, bütün mallar düşük fiyatla satılmaktadır. Bazı günlerde ise belirli mallara düşük fiyat uygulanmaktadır.

-(328) Ek 3'de büyük mağazalarda kullanılabilir bir satış yeri kartı örneği verilmiştir.

(329) ERKURAL, K. : a.g.e., s. 280.

Reyonda mal mevcut iken fiyat artışı veya indirimi söz konusu olduğu durumlarda mevcut mallar reyon yöneticisi tarafından sayılır, "fiyat değişikliği" formu düzenlenir. (Ek 4)

Fiyat indirimi söz konusu olduğu zaman mevcut malların yeni fiyatı ile eski fiyatı arasındaki fark, reyon yöneticisinin gönderdiği belgeye göre satış yeri hesabına alacak, satışlar hesabına borç; fiyat artışı söz konusu olduğu zaman fark satış yeri hesabına borç, satışlar hesabına alacak kaydedilir.

Alıcı satın almış olduğu malı iade edip, aynı reyonda aynı mal grubu içinden başka bir mal ile değiştirirse hiç bir kayıt yapmaya gerek yoktur. Ancak başka bir mal grubuna ait bir mal ile değiştirmek isterse, reyon yöneticisi tarafından bir iade fişi düzenlenir. Alıcının iade ettiği mal ile aldığı mal değişik mal grubunda, fakat aynı reyon içinde ve aynı fiyatta ise, satış yerleri hesabı gerekli yardımcı hesaplar ile hem borçlandırılır, hem alacaklandırılır.

Örneğin alıcı A reyonda 00 mal grubundan bir malı iade edip 01 mal grubundan bir malı alırsa 1050.00.00. no.lu hesap borçlandırılır, 1050.00.01. no.lu hesap alacaklandırılır.

Alıcı A reyondan 00 mal grubuna ait bir malı geri getirip, B reyondan 03 mal grubuna ait bir malı alırsa 1050.00.00. no.lu hesap borçlandırılır, 1050.01.03. no.lu hesap alacaklandırılır.

Alıcının iade ettiği malın fiyatı ile aldığı malın fiyatı değişik ise, reyon yöneticisi tarafından düzenlenen iade fişine dayanılarak merkez kasa hesabı (1000.00. no.lu) hesap alacaklandırılır, satış yerleri ve yardımcı hesapları iade gemalın satış fiyatı kadar borçlandırılır. Alıcıya, iade ettiği mal bedeli merkez kasadan ödenir, başka mal satın alırsa yeni malın fiyatı reyonda tahsil edilir. Mal da ilgili reyona gönderilir.

Satış iadelerinin kaydı ve izlenmesi belirli ve ağır işlemler gerektirdiğinden büyük mağazalarda özellikle farklı fiyatlı mallar başka mallar ile değiştirilmez.

c- Kredi kurumlarından alacaklar

Müşteri satın aldığı mal bedelini Diners Club veya Vi-za gibi kartlarla ödemek istediği takdirde bu hesap borçlandırılır. Gerekli belgeler kuruluşlara gönderilip tahsilât yapılmıca alacaklandırılarak hesap kapatılır.

d- Stok hesapları

da) Mal stokları hesabı

Dönem sonunda mağaza depo veya reyonlarında bulunan malların izlendiği hesaptır (330).

Malın alış bedeli ve mal ile ilgili giderler (nakliye, sigorta, ambalaj vb.) mal alış hesabına kaydedilir. Mal ile ilgili bütün gider faturaları geldikten ve malın maliyeti mal alış hesabında oluştuktan sonra (331), malın maliyeti bu hesaba borç, mal alış hesabına alacak yazılarak mal alış hesabı kapatılır (332).

db) Öteki stok hesapları

Bu hesaplar dönem sonundaki ambalaj maddesi, büro malzemesi, temizlik malzemesi gibi varlıkları gösterir.

Yukarıda sayılan malzeme satın alındığı zaman bu hesap borçlandırılır. Malzeme kullanılmak üzere reyonlara veya yardımcı gider yerlerine gönderildiği zaman bu hesap alacaklandırılır, 4 no.lu hesap sınıfındaki ilgili hesap borçlandırılır.

(330) Ek 5'de büyük mağazalarda kullanılabilir bir stok kartı örneği verilmiştir.

(331) ERKURAL, K. : a.g.e., s. 276.

(332) Alış giderleri ile ilgili olarak gelen faturanın en son fatura olup olmadığı her zaman kolaylıkla bilinmediğinden uygulamada bu hesaba belirli dönemler itibarıyla kayıt yapılmaktadır.

Dönemsonunda reyon veya diğer gider yerlerinde mevcut malzemeler tekrar bu hesaba borç, 4 no.lu hesap sınıfındaki ilgili hesaba alacak kaydedilir.

e- Değerini kaybeden stoklar hesabı

Değerini kaybeden stok, satış değeri maliyet değerinin altında olan stoktur. Depoda bulunan mal değerini kaybettiği zaman bu hesap, değerini kaybeden malın maliyet değeri ile borçlandırılır, mal stokları hesabı alacaklandırılır.

Değerini kaybeden mal düşük fiyatla satılmak üzere reyona gönderildiğinde ilk önce bu hesap maliyet değeri ile alacaklandırılır, satılan malın maliyeti hesabı borçlandırılır. Sonra satış yeri hesabı satış fiyatı ile borçlandırılır, satışlar hesabı alacaklandırılır.

Reyona sağlam olarak gönderilen malın değerini yitirmesinden dolayı düşük fiyatla satılması gerekiyorsa, reyon yöneticisinin düzenlediği fiyat indirim formuna göre satış yeri hesabı alacaklandırılır, satışlar hesabı borçlandırılır.

Dönemsonunda reyonda bulunan değerini kaybetmiş mallar için ilk önce satış yeri hesabı satış fiyatı ile alacaklandırılır, satışlar hesabı borçlandırılır. Sonra değerini kaybeden stoklar hesabı malın maliyet değeri ile borçlandırılır, satılan malın maliyeti hesabı alacaklandırılır.

Reyonda kırılan mal reyon yöneticisi tarafından belgelendiği zaman, satışlar hesabı malın satış fiyatı ile borçlandırılır, satış yeri hesabı alacaklandırılır. Sonra kırılan malın maliyeti SMM hesabına alacak, değerini kaybeden mallar hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda (veya kırılma olayının belgelendiği tarihte) 410 no.lu değerini kaybeden stok zararı hesabı borçlandırılarak, değerini kaybeden stoklar hesabı alacaklandırılır.

f- Sayım fazlaları ve noksanları

fa) Sayım fazlaları

- Kasa fazlası: Herhangi bir ödemenin kayıtlara fazla veya herhangi bir tahsilâtın kayıtlara eksik geçmesi sonucu gerçek kasa mevcudu hesap kalanından fazla gözükür.

Kasa fazlası 8150.00. no.lu faaliyet dışı gelirler hesabına kaydedildikten sonra nedenleri araştırılır. Fazlalığın nedeni bulununca bu hesap kapatılır. Nedeni bulunamıyorsa fazla, faaliyet dışı gelir olarak bu hesapta kalır.

- Mal fazlası: Herhangi bir mal çıkışının kayıtlara fazla veya herhangi bir alışın kayıtlara eksik geçmesi sonucu, muhasebe dışı envanter mevcudu mal hesabı kalanından fazla çıkar.

Mal fazlası tutarı 8150.01. no.lu faaliyet dışı gelirler hesabına kaydedildikten sonra nedenleri araştırılır. Fazlalığın nedeni bulununca bu hesap kapatılır. Nedeni bulunamıyorsa, mal fazlası, faaliyet dışı gelir olarak bu hesapta kalır.

fb) Sayım noksanları

- Kasa noksanı: Herhangi bir ödemenin kayıtlara eksik, tahsilâtın fazla geçmesi kasa mevcudunun kasa hesabı kalanından eksik olmasına neden olur.

Kasa noksanı nedenleri araştırılmak üzere 1081 no.lu hesaba borç, kasa hesabına alacak kaydedilir. Kasa noksanının nedeni bulununca bu hesap alacaklandırılarak kapatılır.

Kasa noksanının nedeni bulunamıyorsa; bu fark bir ihmal sonucu ortaya çıkmış ise, noksan olan tutar, eksikliğe neden olan sorumlu kişinin hesabına borç, 1081 no.lu hesaba alacak kaydedilir. Fark sorumlu kimseye yüklenmek istenmiyorsa kanunen kabul edilmeyen bir giderdir, 409 no.lu kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonunda her ne şekilde olursa olsun bu hesap kapatılır.

- Mal noksanı: Herhangi bir mal çıkışının kayıtlara eksik (hırsızlık dahil), herhangi bir alışın kayıtlara fazla olarak geçmesi veya fire nedeniyle, muhasebe dışı envanter sonucu mal hesabı kalanından eksik çıkar.

Mal noksanı nedenleri araştırılmak üzere 1082 no.lu sayım noksanları hesabına borç, mal stok hesabına alacak kaydedilir. Mal noksanının nedeni bulununca hesap alacaklandırılarak kapatılır.

Mal noksanının nedeni bulunamıyorsa ve mal noksanı normal fire oranının üzerinde ise, fire oranının üzerinde olan tutar stoklardan sorumlu olan veya ihmali görülen kişinin hesabına borç, 1082 no.lu sayım noksanları hesabına alacak kaydedilir.

Büyük mağazalarda mal noksanının en önemli nedenlerinden biri de sergilenen malların çalınmasıdır. Çalınma sonucu meydana gelen değer kayıplarının "sonuç hesapları ile ilgilendirilmesine vergi hukukumuzun yapısı ve ilkeleri yönünden imkân yoktur" (333). Dolayısıyla mal noksanının fire oranını aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu durumda kanunen kabul edilmeyen giderler hesabı borçlandırılır, 1082 sayım noksanları hesabı alacaklandırılır.

g- Mal alış hesabı

Mal satın alındığı zaman bu hesap alış bedeli ve varsa alış giderleri ve ambalajlama mağazaya ait ise (334) ambalaj giderleri kadar borçlandırılır.

Manipulasyon giderleri de 03 no.lu öteki giderler adlı yardımcı hesaba kaydedilir.

(333) ÖZBALCI, Y. : a.g.e., s. 438.

(334) Burada söz konusu olan ambalaj gideri, malın satışı sırasında kullanılan naylon torba, karton kutu veya malın sarıldığı ambalaj kâğıdı değil, malın büyük miktarlarda satın alındıktan sonra işletmede küçük parçalara ayrılıp satışa sunulmak üzere kullanılan ambalaj malzemesidir.

Mala ait bütün faturalar geldikten ve bütün giderler belli olduktan sonra hesabın kalanı 1060 no.lu mal stok hesabına devredilerek kapatılır.

h- Maddi duran varlık hesapları

Satılmak amacı ile değil de, işletmenin kendi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere satın alınan ve tahmini kullanma ömrü bir yıldan fazla olan maddi varlıklar için yapılan sermaye yatırımlarının izlendiği gruba maddi duran varlıklar denir (335).

Bu gruptaki hesaplar satınalma ve satınalma giderleri toplamı tutarı ile borçlandırılır, kullanılma yeteneğini kaybeden varlıkların işletmeden kaydının silinmesiyle de alacaklandırılır.

İktisadi işletmelere dahil duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (336). Satın alınan duran varlıklarda maliyet değeri, satınalma bedelinden başka taşıma, montaj giderleri, ithal edilen duran varlıklarda gümrük vergisi ve diğer giderlerden oluşur (337).

Duran varlığın faydalı ve etkili çalışma durumunu devam ettirmesi için yapılan bakım, onarım ve önemsiz yenileme giderleri dışında onun iktisadi değerini arttırmak, genişletmek ve ömrünü uzatmak amacıyla yapılan harcamalar duran varlığın maliyet bedeline eklenir. Maliyet arttırıcı gider duran varlığın kullanma süresini uzatıyorsa (asansörün motorunun değiştirilmesi), bu tür maliyet arttırıcı giderler duran varlığa ait sürede aktifleştirildikleri yıldan başlayarak amorti edilirler.

Eğer maliyet arttırıcı gider, duran varlığın kullanma süresini uzatmayan ancak fonksiyonunu geliştiren bir gider ise (yürüyen merdivenin süratinin arttırılması, bir bölümün

(335) ATAMAN, Ü. : a.g.e., s. 152.

(336) V.U.K. Md. 269.

(337) V.U.K. Md. 270, 273.

genişletilmesi), duran varlığın kalan amortisman süresi içinde eşit tutarlarla amorti edilir.

Hesap plânında maddi duran varlıklar

- Bina ve arsalar,
- Tesisler, makineler, cihazlar,
- Döşeme ve demirbaşlar,
- Taşıt araçları,
- Alet edavat

şeklinde bölümlenmiştir.

Tesis, makine ve cihazlar aşağıdaki gibi tanımlanabilir (338):

- Tesisler: Herhangi bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya makine ve cihazların gördüğü işi geniş uzaklık ve alana iletmek için bu makine ve cihazlarla bunlara bağlı aletler arasındaki düzeni sağlayan ayrıntıların bütünüdür.

Özellikle büyük mağazalarda kullanılan tesisler şunlardır: Su tesisleri, aydınlatma ve elektrik tesisleri, telefon tesisleri, ısıtma - havalandırma rutubetlendirme ve soğutma tesisleri, müzik tesisleri, taşıma tesisleri.

- Makineler: Kendi kendine düzgün bir örnekte olmak üzere ilk veya hammaddelerin biçimini değiştiren, biçim veren veya yer altından çıkaran, enerjiyi hareket haline getiren veya enerji alıcısının hareketlerini işgören parçaya ileten, ilgili bulunan faaliyetin yapılması için hizmet sağlayan aygıtlardır. Büyük mağazalarda kullanılan makinelere örnek ambalajlama makineleridir (339).

(338) T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı Tekdüzen Genel Hesap Plânı ve Açıklamaları, İstanbul, 1970, s.187 ve 188.

(339) GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş. Muhasebe Yönetmeliği ve Hesap Plânı, s. 27.

- Cihazlar: Birkaç aletin uygun bir tarzda eklenmesinden meydana gelen belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan takımlardır. Buzdolabı, elektrik süpürgesi, telefon, radyoteyp, alıcı verici cihazlar, vantilatör, aspiratör, bilgisayar, kasalar.

- Döşeme ve demirbaşlar: İşletme ve yönetim faaliyetinin geçtiği servislerle, sosyal gayeli tesislerde personelin dinlenmesini oturlan yerlerin güzelleştirilmesi ve süslenmesini sağlayan, kullanılan eşya ve malzemenin düzenlenmesi, bölümlenmesi ve korunmasına hizmet eden, büro ve oturlan yerlerde işlerin görülmesinde yardımcı olarak kullanılan mobilya, eşya ve maddi varlıklardır. Gardroplar, etajerler, vitrinler, büfeler, mankenler, tezgâhlar, raflar, tel sepetler, hesap ve yazı makineleri büyük mağazalarda döşeme ve demirbaşlara örnektir.

- Taşıt araçları: Mal ve personelin taşınmasına, yüklenmesine, boşaltılmasına yarayan her türlü araç ve gereçlerdir. Vinçler, vagonlar, forkliftler, konveyörler, kamyon ve otomobiller bir büyük mağazada kullanılan taşıt araçlarına örnektir.

- Alet edevat: Ölçü ve tartı aletleri gibi varlıklardır.

1- Karşılık Hesapları

a) Şüpheli alacak karşılığı hesabı

Büyük mağaza kredili satış yaptığı takdirde, alacaklardan şüpheli hale gelenler 411 no.lu şüpheli alacak zararı hesabına borç kaydedilirken, bu hesap alacaklandırılır.

Şüpheli hale gelmiş ve karşılık ayrılmış olan alacak tahsil edildiği zaman hesap borçlandırılır, faaliyet dışı gelirler grubunda olan 817 no.lu şüpheli alacaklardan tahsilât hesabı alacaklandırılır.

Karşılık ayrılmış bir alacağın tahsili mümkün görülüyorsa, bu hesap borçlandırılır, şüpheli alacaklar hesabı alacaklandırılır. Böylece iki hesap da kapatılmış olur.

b) Değerini kaybeden stoklar karşılığı hesabı

Stoklar değerlerini kaybettikten ve yasal şartlar yerine getirildikten sonra bu hesap değer kaybı kadar alacaklandırılır ve faaliyet dışı giderler grubundaki 410 no.lu değerini kaybeden stok zararı hesabı borçlandırılır.

Değerini kaybetmiş ve karşılık ayrılmış stok ertesi dönem satılırsa bu hesap kâr ve zarar hesabına devredilerek kapatılır.

c) Amortisman karşılığı hesabı

Dönem sonunda 407 no.lu amortisman hesabı amortisman tutarları kadar borçlandırılırken, bu hesap alacaklandırılır.

j- Gider hesaplarının açıklanması

Hesap plânında 4 no.lu sınıf gider hesaplarını kapsamaktadır. Bu sınıfta giderler faaliyet giderleri ve faaliyet dışı giderler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Faaliyet giderleri 10 gider türünü kapsamaktadır. Her gider türü de ticari işletme gereği gider yerlerine ayrılmıştır (340). Böylece bu hesap plânında aynı sınıf altında hem gider yerleri, hem de gider türleri ile ilgili bilgileri görmek mümkün olmaktadır (341). Bu hesap plânında dolaysız maliyet yöntemine göre bir gider hangi basamak (gider yeri) gideri ise, o basamağa (gider yerine) kaydedilecektir. Örneğin A reyonuna ait personel ücretleri 4000.00.00. no.lu hesaba kaydedilecektir.

Buna karşılık mağaza binasının kirası 4010.99.10 no.lu hesaba kaydedilecek, dönem sonunda ise gerektiği durumlarda muhasebe dışı raporlar hazırlanırken bu hesapta toplanmış kira giderleri ek 5'deki anahtarlar kullanılarak reyonlara dağıtılabilir olacaktır.

(340) Gider yerleri üretim işletmesi gibi ayrı bir sınıfta toplanırsa, gider yerlerinde biriken giderler kâr ve zarar hesabında gider türlerine göre değil de, gider yerlerine göre (örneğin reyon giderleri, depo giderleri gibi) gözükeceğinden bu tür uygulama ticaret işletmeleri için gereksiz görülmüştür.

(341) Bkz. Dördüncü Bölüm, s. 187 ve 188.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler başlıklı gider türü işletme özelliğine göre değişik şekil ve hesaplarda düzenlenebilir.

405 no.lu satış giderleri hesabı, ambalaj giderleri (satılan malın paketlenmesinde kullanılan kâğıt, poşet, torba vb.) etiket giderleri, alıcılara verilen armağanlar, özel durumlarda uygulanan satış indirimleri (indirimli satışlar hariç) gibi hesapları kapsamaktadır.

Reyonlara veya diğer gider yerlerine ambalaj malzemesi gönderildiğinde bu hesap borçlandırılır, ambalaj stokları hesabı alacaklandırılır. Dönemsonunda reyonlarda bulunan ambalaj malzemesi tekrar ambalaj stokları hesabına devredilir.

Büyük mağazalarda mallar etiketli olduğu için genellikle indirim yapılmaz. Ancak alıcıda müşteri kartı veya indirim sağlayacak başka bir hak var ise, reyonda indirim fişi düzenlenir. Muhasebede bu belgeye dayanılarak satış giderleri hesabı (4050.00.49 no.lu hesap) borçlandırılır, satış yeri hesabı yardımcı hesapları ile birlikte alacaklandırılır. Alıcı, kasaya, indirimden sonraki tutarı öder.

Faiz ve banka giderleri genellikle tüm işletmeyi ilgilendiren giderlerdir. Bu giderler 4060.99. no.lu işletme hesabına kaydedilir.

Her gider yerinin (basamağın) amortismanı ayrı ayrı belirlenebiliyorsa gider yerlerine, ayrı ayrı belirlenemiyorsa 4070.99. no.lu işletme hesabına kaydedilir. İşletme hesabında toplanan amortismanlar dönem sonunda gerekiyorsa anahtarlar aracılığı ile gider yerlerine dağıtılabilir.

Dönemsonunda amortisman giderleri hesabı borçlandırılırken 222 no.lu amortisman karşılığı hesabı alacaklandırılır.

Haberleşme, ulaşım, büro giderleri genellikle işletme ve depo basamağı ile ilgilidir. Ancak reyonu dolaysız olarak ilgilendiren giderler de vardır. Dolaysız maliyet yöntemi gereği yine her gider ilgili olduğu gider yerine kaydedilir.

409 no.lu hesap ise kanunen kabul edilmeyen giderlere aittir.

41 no.lu hesap grubunda faaliyet dışı giderler izlenmektedir. Hesap plânında sadece iki gider türüne yer verilmiştir. Bu gider türleri işletmeye göre arttırılabilir.

k- Satılan malın maliyeti hesabı

Depodan reyona mal gönderildiği zaman bu hesap, gönderilen malın maliyet değeri ile borçlandırılır, karşılığında mal stokları hesabı alacaklandırılır.

Dönem sonunda ise reyonda bulunan mal maliyeti kadar alacaklandırılır, karşılığında mal stokları hesabı yardımcı hesapları ile birlikte borçlandırılır. Hesabın kalanı dönem sonunda kâr ve zarar hesabına devredilir.

l- Gelir hesapları

Hesap plânında 8 no.lu hesap sınıfını oluşturan gelirler de, giderler gibi faaliyet gelirleri ve faaliyet dışı gelirler olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Büyük mağazalarda faaliyet gelirleri satışlardan elde edilen gelirdir.

Reyona mal gönderildiği zaman 800 no.lu satışlar hesabı gönderilen malın satış fiyatı ile alacaklandırılır, karşılığında satış yeri hesabı borçlandırılır. Büyük mağazalarda satış yerine mal gönderildiğinde satılmış varsayıldığından, mal gerçekte satılmadığı halde satış hesabında satılmış gözükür. Dönem sonunda reyonda bulunan mallar, satış fiyatı ile satış yeri hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilerek satılmayan mallara ait kayıt iptal edilmiş olur. Hesabın kalanı kâr ve zarar hesabına devredilir.

Faaliyet dışı gelirler ise mal satışı dışındaki gelirleri kapsamaktadır. İşletme bilançosunda bulunan duran varlıklardan elde edilen kira gelirleri, bankalardaki mevduattan elde edilen faiz gelirleri ve diğer faizler, elde edilen kur farkları, duran varlık satış kârları ve iştirak gelirleri bu hesaplara alacak kaydedilir.

814 no.lu alınan iskontolar hesabına, satıcılara faturalarda belirtilen süreler içinde ödeme yapıldığı durumlarda elde edilen nakit iskontoları ile satıcılardan dönem sonunda alınan miktar iskontoları kaydedilir.

815 no.lu sayım fazlaları hesabına ise sayım fazlası olduğu ve nedeninin anlaşılmadığı durumlarda kayıt yapılır (338).

Hesapların kalanı dönem sonunda kâr ve zarar hesabına devredilir.

4122- Hesap Hareketleri ile İlgili Bir Uygulama

- Mağazaya 100.000 TL. alış bedelli çeşitli erkek ke-
meri satın alınmıştır.

300. MAL ALIŞ HESABI	100.000
3000.00. DERİ AKSESUAR	
3000.00.00. DERİ AKSESUAR	
202. SATICILAR HESABI	100.000

- Bu mal ile ilgili 100.000 TL. alış gideri (taşıma)
apılmıştır.

300. MAL ALIŞ HESABI	10.000
3000.00. DERİ AKSESUAR	
3000.00.01. DERİ AKSESUAR	
100. KASA VE BANKALAR HESABI	10.000
1000. KASA	
1000.00. NAKİT KASASI	

106. STOKLAR HESABI	110.000
1060. MAL STOKLARI	
1060.01. DERİ AKSESUAR	
300. MAL ALIŞ HESABI	110.000
3000.00. DERİ AKSESUAR	
3000.00.00.	100.000
3000.00.01.	10.000

- Mal bedeli 10 gün içinde anlaşma gereği % 2 iskonto
ile ödenmiştir.

202. SATICILAR HESABI	2.000
814. ALINAN İSKONTOLAR HESABI	2.000

- Kemerler, adedi 1300 TL. karşılığı satılmak üzere erkek giyim reyonuna gönderilmiştir.

105. SATIŞ YERLERİ HESABI	130.000
1050.10. ERKEK GİYİM	
1050.10.01. DERİ AKSESUAR	
800. SATIŞLAR HESABI	130.000
8000.01. DERİ AKSESUAR	

700. SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI	110.000
7000.01. DERİ AKSESUAR	
106. STOKLAR HESABI	110.000
1060. MAL STOKLARI	
1060.01. DERİ AKSESUAR	

- Erkek giyim reyonunda 13.000 TL. karşılığı deri aksesuar satışı olmuştur.

100. KASA VE BANKALAR HESABI	13.000
1000. KASA HESABI	
1000.10. ERKEK GİYİM	
105. SATIŞ YERLERİ HESABI	13.000
1050.10. ERKEK GİYİM	
1050.10.01. DERİ AKSESUAR	

- Reyonda bulunan kemerlerin satış fiyatınının 1.300 TL.'-
ndan 1.000 TL.'na indirilmesine karar verilmiş, reyonda sayım
yapılmış ve 90 adet kemerin bulunduğu saptanmış, reyon yöne-
ticisi tarafından fiyat indirim formu düzenlenmiş ve muhase-
be departmanına gönderilmiştir.

800. SATIŞLAR HESABI	9.000
----------------------	-------

8000.01. DERİ AKSESUAR

105. SATIŞ YERLERİ HESABI	9.000
---------------------------	-------

1050.10. ERKEK GİYİM

1050.10.01. DERİ AKSESUAR

- Erkek giyim reyonunda bulunan 10 adet kemer, aksesuar
reyonuna gönderilmiştir.

105. SATIŞ YERLERİ HESABI	12.000
---------------------------	--------

1050.15. AKSESUAR

1050.15.01. DERİ AKSESUAR

105. SATIŞ YERLERİ HESABI	12.000
---------------------------	--------

1050.10. ERKEK GİYİM

1050.10.01. DERİ AKSESUAR

- Erkek giyim reyonuna 40.000 TL. tutarında ambalaj
malzemesi gönderilmiştir.

405. SATIŞ GİDERLERİ HESABI	40.000
-----------------------------	--------

4050.15. ERKEK GİYİM

4050.15.46. AMBALAJ MALZEMESİ

106. STOKLAR HESABI	40.000
---------------------	--------

1061. AMBALAJ MALZEMESİ STOKLARI

- Depoda bulunan teleks için 20.000 TL. aidat ödenmiş, satınalma bölümü için 25.000 TL. şehir içi ulaşım gideri yapılmıştır.

408. HABERLEŞME, ULAŞIM, BÜRO GİDERLERİ HESABI	45.000
4080.90. DEPO	
4080.90.72. TELEKS GİDERİ	20.000
4080.92. SATINALMA	
4080.92.78. ŞEHİR İÇİ ULAŞIM	25.000
100. KASA VE BANKALAR HESABI	45.000
1000. NAKİT KASASI	
1000.01. NAKİT KASASI	

- Dönemsonunda erkek giyim reyonunda 80, aksesuar reyonunda 10 adet kemer bulunduğu saptanmıştır. Kemerlerin satış fiyatı 1.200 TL., maliyeti ise 1.100 TL.'dir.

106. STOKLAR HESABI	99.000
1060. MAL STOKLARI	
1060.01. DERİ AKSESUAR	
700. SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI	99.000
7000.01. DERİ AKSESUAR	

- Dönemsonu Kayıtları

800. SATIŞLAR HESABI	108.000
8000.01. DERİ AKSESUAR	
105. SATIŞ YERLERİ	108.000
1050.15. AKSESUAR	
1050.15.01.	12.000
1050.10. ERKEK GİYİM	
1050.10.01.	96.000

900. KAR VE ZARAR HESABI		96.000
700. SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI		110.000
7000.01. DERİ AKSESUAR		
405. SATIŞ GİDERLERİ HESABI		40.000
4050.15. ERKEK GİYİM		
4050.15.46. AMBALAJ GİDERLERİ		
408. HABERLEŞME, ULAŞIM, BÜRO GİDERLERİ HESABI		45.000
4080.90. DEPO		
4080.90.72. TELEKS GİDERLERİ	20.000	
4080.92. SATINALMA		
4080.92.78. ŞEHİR İÇİ ULAŞIM	25.000	
800. SATIŞLAR HESABI		13.000
8000.01. DERİ AKSESUAR		
900. KAR VE ZARAR HESABI		13.000

5- SONUÇ

Ülkemizde büyük mağazacılık alanında ilk önemli adım GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş.'nin kurulmasıyla atılmıştır. Ancak bu adım, ülkemiz ekonomik şartları gereğinden çok, batıyı taklit sonucu ve tüketici baskısından çok, küçük perakendeci kuruluşların büyüme arzuları ile olmuştur. Bundan dolayı ülkemizde şu anda bulunan büyük mağazaları batıdaki büyük mağazalar ile karşılaştırmak mümkün değildir.

Büyük mağazalarda rekabet kaçınılmazdır. Ancak ülkemizdeki büyük mağazaların diğer büyük mağazalardan çok, küçük perakendeci işletmelerle rekabet ettikleri görülmektedir (339). Bunun nedeni büyük mağaza sayısının az olması ve çaplarınının küçük olmasıdır.

Ülkemizdeki büyük mağazaların genellikle aile şirketi olması veya sermayenin büyük bir kısmının bir kişi elinde bulunması veya mağazanın sadece bağlı olduğu kuruluşa nakit sağlaması amacı ile kurulmuş olmaları, kararların işletme verilerine dayanarak profesyonel yönetici tarafından alınmasından çok, müteşebbis tarafından alınmasına yol açmaktadır.

Alınan kararlarda işletme içi verilere dayanılmaması büyük mağazalarda muhasebeye verilen önemi de azaltmaktadır. Bu tür işletmelerde muhasebe, birçok endüstri işletmesinde olduğu gibi sadece mali bilançoyu çıkartmaya yöneliktir.

Ticaret işletmelerinde endüstri işletmelerindeki gibi dönemsonu yarı mamul bulunmaması, giderlerin daha çok işletme dışında olması ve faturaların işletme dışından gelmesi, giderlerin büyük bir kısmının sabit olması gibi nedenlerden dolayı muhasebe uygulaması daha kolay görülmektedir. Ancak büyük mağazalarda mal çeşitlerinin çok ve mal ile ilgili kararların ön plânda olması işlemlerin sayısını arttırmaktadır.

(339) KARABULUT, M. : Türkiye'de Büyük Mağazacılığın İşletme ve Tüketici Açısından Sorunları, GİMA Büyük Mağazacılık Dergisi, S. 9, Mayıs 1976. s. 8.

Ülkemizde incelenen büyük mağaza ve supermarketlerde bilgisayar kullanılmayıp el ile kayıt yöntemi uygulandığından çok sayıda kayıt personeli, zamanlarının tümünü fiş kesmek, yevmiye ve büyük defter yazmak ve mizan çıkarmakla geçirmektedir.

Hazırlanan mizanlar da, hesap plânlarının mal grupları ve reyonlar (şubeler) düzeyinde ayrıntılı düzenlenmemiş olmasından dolayı, yorumlanacak ve kararlara yardımcı olacak bilgileri vermemektedir. Muhasebeden yeterli bilgi alınamaması nedeniyle malların ve mal gruplarının stok devir hızlarının hesaplanması, stok düzeyinin satış hasılatına, satış alanına, personel sayısına, depo alanına oranlanması; personel başına düşen satış hasılatı ve kiranın hesaplanması; kullanım alanı (m²) başına düşen personel sayısı, satış hasılatı ve kira hesaplamaları; başabaş analizi gibi karar araçları kullanılamamaktadır.

Bu çalışma, ticaret sektörünün bir alt birimi olan perakende satış yapan büyük işletmelerin muhasebe sistemlerinin incelenmesi ve ülkemiz şartlarına uyan bir muhasebe sistemi önerisidir.

Ticaret işletmelerinde giderlerin belirlenmesi, giderlerin başka işletmeler tarafından faturalanmasından dolayı endüstri işletmelerine göre daha kolaydır. Büyük mağazalarda giderlerin büyük bir bölümü kira, personel gideri, ambalaj malzemesi gideri ve enerji gideridir. Bu giderler ise kira makbuzu, ücret bordrosu ve faturalar ile belgelendiğinden hesaplanması ve kaydedilmesi sorun yaratmamaktadır.

Ticaret işletmelerinde giderlerin büyük bir kısmı sabit karakterlidir. Bu giderlerin satılan mal miktarı ve satış hasılatı ile ilgisi yoktur, mal satışı olmasa bile bu giderler ortaya çıkarlar. Sabit giderlere bu açıdan hazır bulundurma giderleri de denir. Personel giderleri, kira, amortisman, enerji giderleri sabit giderlere, ambalaj giderleri ve satış primleri de değişken giderlere örnektir.

Bu giderlerin, büyük mağazalarda bölümler (şube veya reyon) itibariyle dikkate alınması ve giderlerin o bölümlerin maliyetini oluşturması, perakende ticaret işletmesi muhasebesini endüstri işletmeleri maliyet muhasebesine yaklaştırmaktadır. Giderlerin bir bölüme ait olan kısmı, o bölümün maliyetini meydana getirir. Büyük mağazada bölümlerin maliyetinin büyük bir kısmını o bölümde satılan malın maliyeti oluşturmaktadır. Bölümün tüm maliyeti ise o bölüme ait giderler ile o bölümde satılan malın maliyetinin toplamından oluşmaktadır.

Bölüm maliyetlerinin hesaplanmasında en doğru yöntem dolaysız maliyet yöntemidir. Bu yöntemde göre giderler, hangi düzeye dolaysız olarak yüklenebiliyorsa o düzeye yüklenecektir.

İşletme giderlerinin, dolayısıyla reyon giderlerinin büyük bir kısmının personel gideri olması, bu maliyet yöntemi ile bölüm maliyetinin büyük bir kısmını belirlemiş olmaktadır.

Bu yöntemde gider dağıtımı yoktur. Giderlerin dolaysız oldukları düzeye (basamağa) yüklenmelerinde dolaysız kavramının kıstası değişik olabilir. Giderler kontrol edilebilirliklerine göre yükleniyorsa, bölüm sonucu ile bölüm yöneticisi de kontrol edilmiş olur. Dolaysız maliyet yönteminde gider dağıtımının olmaması, yapılmaması anlamına gelmez. Yöneticiler eğer bölüm kârlılığını bilmek isterlerse, bölüm yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen bir gider olan kira ve amortisman giderleri ile diğer giderler uygun anahtarlar yardımı ile bölümlere dağıtılabılır.

Satılan malın maliyeti, dolaysız maliyet yöntemine göre dolaysız giderlerin toplamından oluşur. Bir malın dolaysız maliyeti, alış bedeli, satın alma giderleri ve varsa manipulasyon giderlerinden oluşur. Malın dolaysız giderlerinin tümü değişken giderdir.

Bölüm ve mal maliyetlerinin incelenmesinden görüldüğü gibi, mal ve mal grubu düzeyindeki giderlerin tümü değişken, bölüm düzeyindeki giderlerin ise büyük bir kısmı sabit karakterlidir.

Büyük mağazalarda satılan malın maliyetinin hesaplanmasında özellik gösteren bir konu da mal stoklarının envanter ve değerlemesidir. Mal stokları envanter ve değerlemesinin özellik göstermesinin nedeni, mal çeşidinin çok olması ve bütün kalemlerin stok kartlarında ayrı ayrı izlenmesinin zorluğudur.

Doğru bir değerlendirme yapılabilmesi için bütün mal çeşitlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Ancak bunun zorluğundan dolayı büyük parça mallar (mobilya gibi) teker teker, küçük parçalar ise (kurşun kalem, çeşitli ebatlarda çizgili, çizgisiz, kareli blöknöt gibi) mal grupları itibariyle izlenebilmektedir.

Mallar ayrı ayrı izleniyor ise, fiyatı ve şekli, özelliği ve markası değişik olan her mal ayrı bir maldır. Her bir mal için ayrı bir stok kartı açmanın zorluğunu gidermek için mallar gruplar halinde aynı kart üzerinde ayrı ayrı izlenebilir. Büyük mağazalarda genellikle parti maliyeti uygulandığından ve ilk satın alınan mal ilk önce satıldığından dönem sonunda mevcut mal son alınan partiye aittir. Bu yüzden değerlendirme daha kolay yapılabilir.

Büyük mağazalarda başka malların satışını arttırması veya desteklemesinden dolayı zararlı malların satışa sunulması veya yine başka reyonların satışını arttırması veya desteklemesinden dolayı zararlı reyonların sürdürülmesi gerektiğinden, mal, mal grubu ve bölümlerin ayrıntılı analizi gerekmektedir. Ayrıntılı bir analiz için ise muhasebeden yeterli bilgi almak gerekmektedir. Bunun için de kullanılan hesap plânı yeterli şekilde bölümlendirilmiş olmalıdır. Bu çalışmada önerilen hesap plânı modeli, işletme özelliğine göre küçük değişikliklerle istenilen bilgileri verebilecek düzeydedir.

Hesap plânı gider türlerine göre düzenlenmiş, gider yerleri ise basamaklar itibariyle gider türlerinin altında izlenmiştir. Bu hesap plânında, her bölümde oluşan giderleri, her bölümün satış hasılatını, her bölümde satılan mal hasılatını, malın maliyet unsurlarını ayrı ayrı, ayrıca gider türlerini gruplar itibariyle görmek mümkündür.

Bu hesap plânı büyük mağaza (bölümlü işletme) muhasebesinde uygulanabilen kayıt yöntemlerinden satış fiyatı yöntemine göre düzenlenmiştir. Satış fiyatı yönteminin Maliyet-Kâr yöntemine tercih edilmesinin nedeni, dönemsonunda kâr ve zarar hesabında satış hasılatının ve satılan malın maliyetinin ayrı ayrı görülmesi, aynı zamanda maliyet + kâr yönteminde olduğu gibi dönem içinde satış kârı hesabına kayıt yapılmamasıdır.

6- YARARLANILAN KAYNAKLAR

60- YARARLANILAN KİTAPLAR

- ACCOUNTANT'S Encyclopedia, Volume I, New Jersey, 1966
- AKDOĞAN, N. : Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksek Okulu Matbaası, Ankara, 1982.
- ALKAN, İ. : Perakende Ticaret, Kenan Matbaası, İstanbul, 1945.
- ALTUĞ, O. : Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1982.
- ATAMAN, Ü. : Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1982.
- BEKTÖRE, S. : Muhasebe, E.İ.T.İ.A. Yayın No. 212/137, Eskişehir, 1982.
- BERNINGHAUS, W. : Die Absatzwirtschaftliche Ausrichtung des Kleinpreisgeschäftes, Doktora Tezi, Nürnberg, 1960.
- BIDLINGMAIER, J. - JACOBI, H. - UHEREK, E.W. : Absatzpolitik und Distribution, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Gabler, Wiesbaden, 1967.
- BUDDEBERG, H. : Betriebslehre des Binnenhandels, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Gabler, Wiesbaden, 1959.
- BURSAL, N. : Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, 7. Baskı, AR Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş. İstanbul, 1983.
- BÜYÜKMİRZA, K. : Yönetim Muhasebesi, Ders Notları, Ankara, 1982.
- CHARUAT, E. J. : Supermarketing, The MacMillian Co., New York, 1960.

- CEMALCILAR, İ. : Pazarlama, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No. 188, Eskişehir, 1977.
- CEMALCILAR, İ. : Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama, 2. Baskı, E.İ.T.İ.A. Yayın No. 102, Kalite Matbaası, Ankara, 1974.
- Deutscher Industrie und Handelstag, Konzentration im Einzelhandel, Bonn, 1983.
- DOĞANAY, İ. : Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.
- DEYHLE, A. : Gewinn Management, Verlag Moderne Industrie, 3. Auflage, München, 1971.
- DURMUŞ, A. H. : Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, Met/Er Matbaacılık, İstanbul, 1979.
- ERDAMAR, C. : Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları, Teori ve Uygulamalar, EKO-BİL Yayınları Ltd. Şti., İstanbul, 1982.
- ERİMEZ, R. : Değerleme ve Mali Tablolar, Üçer Matbaacılık, İstanbul, 1975.
- ERKURAL, K. : Muhasebe Prensipleri ve Uygulama, 6. Baskı, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1982.
- ERTUNA, İ. Ö. : Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, No. 17/77 - 52/01, İstanbul, 1977
- FALK, B. R. : Einkaufszentren, Planung, Entwicklung, Realisierung und Management, Verlag Moderne Industrie, Landsberg am Lech, 1982.
- FALK, B. R. - WOLF, J. : Handelsbetriebslehre, Verlag Moderne Industrie, München, 1982.
- FINNEY, H. A. - MILLER, H. E. : Principles of Accounting Introductory, Sixth Edition, New Jersey, 1964.

- Fire ve Zayiat Nisbetleri, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 1977.
- FRÉTZ, J. : Die Warengliederung als Führungsinstrument der Einzelhandelsunternehmung (mit besonderer Berücksichtigung des Warenhauses), Verlag Hans Schnellenberg Winterthur, St.Gallen, 1971.
- FÜLLING, F. : Grundsätze Ordnungsmässiger Bilanzierung für Vorräte, IdW - Verlag GmbH., Düsseldorf, 1976,
- GUTENBERG, E. : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, die Produktion, Band I, Berlin-Heidelberg-New York, 1966.
-
- _____ : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, der Absatz, Band II, 14. Auflage, Springer Verlag, Berlin Heidelberg, New York, 1973.
- GUMBEL, R. : Die Sortimentpolitik in den Betrieben des Wareneinzelhandels, 1963.
- GYLLENSVARD, U. : Modell einer entscheidungsorientierten Kosten- und Nutzenrechnung, Mitteilungen aus dem Handelswirtschaftlichen Seminar der Universität Zürich, Heft 144, Doktora Tezi, Schulthess Polygraphischer Verlag, Zürich, 1975.
- HATİPOĞLU, Z. : Pazarlama, Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1973.
- HATİPOĞLU, Z. - GÜRSOY, C. T. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1979.
- HANHART, E. W. : Marktgerechte Koordination von Einkauf und Verkauf im Warenhaus, Doktora Tezi, Verlag Paul Haupt Bern, St. Gallen, 1967.

- HECKER, W. : Kurzfristige Erfolgsrechnung im Einzelhandel, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 1968.
- HEINEN, E. : Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Band I, Betriebswirtschaftlicher Verlag, Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1965.
- HENZEL, F. : Kosten und Leistung, Verlag W. Girardet, Essen, 1967.
- HİÇŞAŞMAZ, M. : Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, A.İ.T.İ.A. Yayını, Yayın No. 20, Kalite Matbaası, Ankara, 1970.
- Institut für Selbstbedienung und Warenwirtschaft e. V., Köln, (ISB), Rationalisierte Arbeitsabläufe im Supermarket, Verlag Gesellschaft für Selbstbedienung, Köln, 1981.
-
- SB - Warenhaus Report, 1983.
- JENNY, H. P. : Verkaufs- und Betriebskunde, Wettwil, 1973.
- KAEFER, K. : Kontenrahmen, 8. Auflage, Verlag Paul Haupt Bern, 1982.
-
- Standartkostenrechnung, 2. Auflage, Verlag des Schweizerischen Kaufmaennischen Vereins, Zürich, 1964.
- KESKİNOĞLU, S. : Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İ.İ.T.İ.A. Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu, Sayı 143/959, İstanbul, 1959.
- KOCAMAZ, T. : Fiziksel Dağıtım, Ders Notları, İstanbul, 1981.
- KOÇEL, T. : İşletme Yöneticiliği, İstanbul Üniversitesi Yayın No. 2998, İşletme Fakültesi Yayın No. 132, Evrim Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1982.

- KOSIOL, E. : Warenkalkulation in Handel und in Industrie, Stuttgart, 1953.
- KORLIN, E. : Gewinnorientiertes Verkaufsmanagement mit Deckungsbeitragsrechnung und Profit Centers, Verlag Moderne Industrie, München, 1975.
- KUHNE, F. P. : Model einer Kosten- und Nutzenrechnung für die Warenhausunternehmung, Zürich, 1978.
- MANGOLD, H. G. : Die Absatzpolitik der Deutschen Warenhausgesellschaften, Doktora Tezi, Nürnberg, 1968.
- MEFFERT, H. : Betriebswirtschaftliche Kosteninformation, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1968.
- MELCHER, P. : Kundendienst im Kauf- und Warenhaus, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 1972.
- MELLEROWICZ, K. : Kosten und Kostenrechnung, Band I, 5. Auflage, Walter de Gruyter Co., Berlin, 1974.
- Kosten und Kostenrechnung, Band 2,1, 5. Auflage, Walter de Gruyter Co., Berlin, 1974.
- Kosten und Kostenrechnung, Band II 2, 4. Auflage, Berlin, 1968.
- MEYDAN LAROUSSE: Büyük Lugat ve Ansiklopedi
- ÖCAL, F. : Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, Beyazıt İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayın ve Yardım Derneği Yayınları, Yayın No. 44, İstanbul, 1976.
- ÖZASLAN, İ. : Muhasebenin Teknik Yapısı, Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No. 392-626, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1984.

- ÖZBALCI, Y. : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Gül Matbaası, İstanbul, 1982.
- PASDERMADJIAN, H. : Das Warenhaus, Köln und Opladen, 1954.
- PASSARDI, A. : Kostenrechnung und Kalkulation im gewerblichen Detailhandel, Schriftenreihe Unternehmungsführung im Gewerbe, Cosmos Verlag, A.G., Zürich, 1980.
- PATON, W. A. - DIXON, R. L. : Muhasebenin Temelleri, Çev. Aysan, M., İktisat Fakültesi, İşletme İktisadı Enstitüsü Yayınları, No. VII, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.
- PEKER, A. : Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO, İ. Ü. Yayın No. 2021. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975.
-
- Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1983.
- PINTEL, C. - DIAMORD, J. : Retailing, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1971.
- Rationalisierungs - Gesellschaft des Handels beim RKW e.V., Vom Lager in den Laden, das Absortieren in Kauf- und Warenhäusern, Köln, 1974.
- RIEBEL, P. : Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, Westdeutscher Verlag, Opladen, 1972.
- SCHMALENBACH, E. : Dynamische Bilanz, 13. Aufl. Köln und Opladen, 1963.
- SEVGENER, A. S. : Maliyet Çözümlenmeleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 367-600, İstanbul, 1982.

- SEVGENER, A. S. : Finansal Kontrol Sisteminde Yönetici Etkinliğini Ölçümlene, Doktora Tezi, İstanbul, 1982.
- SEYFFERT, R. : Handbuch des Einzelhandels, Stuttgart, 1932.
- SOLAŞ, Ç. : Para Değerindeki Değişmelerin Muhasebeye Yansıtılması, Doktora Tezi, İstanbul, 1974.
- SONNTAG, M. : Kostenrechnung und Kostenpolitik in Handelsbetrieben, Doktora Tezi, Würzburg, 1972.
- STURZENEGGER, M. : Warenbewirtschaftungssysteme in Warenhaus, Doktora Tezi, Bern, 1974.
- ŞİRELİ, A. F. : Türkiye'de Departmanlı Mağazaların Müşterilerinin Sosyo - Ekonomik Özellikleri, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No. 1889/20, İsmet Şedele Matbaası, 1973.
- T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı Yayın No. DPT 863-KD:96, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1974.
- _____ : Tekdüzen Genel Hesap Plânu ve Açıklamaları, T.C. Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilâtı Yayın No. DPT. 862-KD:95, Milli Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970.
- TIETZ, B. : Spezialgebiete der Kostenrechnung, Kosten und Leistungsrechnung im Handel, Unternehmungsführung, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Band 24, Wiesbaden, 1978.
- TOSUN, K. : İşletme Yönetimi, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1978.
- TÜMER, M. : İşletme Nedir, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1975.

- TÜMER, M. : Yönetim ve Yönetici, Üçler Matbaası, İstanbul, 1975.
- URAZ, Ç. : İşletme Yönetim Aracı Olarak Pazarlama Maliyet Analizleri ve Uygulama Örneği, A.İ.T.İ.A. Yayınları, No. 50, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.
- ÜNALAN, S. - ÖZDORA, G. - ÇALDAĞ, Y. - SAYARI, M. : Genel Muhasebe, A.İ.T.İ.A. Yayınları, Ankara, 1976.
- VILLIGER, R. : Einzelhandel - Planung, Steuerung und Kontrolle des Warenbestandes, Verlag Paul Haupt Bern und Stuttgart, 1981.
- VORBAUM, H. : Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, 4. Auflage Sammlung Poeschel, C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart, 1977.
- WELZEL, K. : Marketing im Einzelhandel, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1974.
- WOITKEWITSCH, M. R. : Planung und Steuerungs - Techniken für das Nonfood - Geschäft, Institut für Selbstbedienung und Warenwirtschaft e.V., Verlag Gesellschaft für Selbstbedienung, Köln, 1978.
- YAZICI, M. : İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970.
-
- _____ : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, Çeltük Matbaası, İstanbul, 1977.
- YOZGAT, O. : İşletme Yönetimi, 5. Baskı, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1983.
- ZEYTİNOĞLU, E. : Genel Ekonomi I, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 333-566, Met/Er Matbaası, İstanbul, 1980.

61- YARARLANILAN MAKALELER

- AKTER, E. : Büyük Mağazacılık ve GİMA, Gıma Büyük Mağazacılık Dergisi, Ankara, Aralık 1977. S. 13.
- ALBACH, H. : Zur Sortimentkalkulation im Einzelhandel, Handelsbetrieb und Marktforschung, Festschrift für Carl Ruberg, Wiesbaden, 1962.
- ALTHOFF, T. : Waren- und Kaufhaus, Handwörterbuch der Absatzwirtschaft.
- BEHRENS, C. K. : Waren- und Kaufhaus, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band 4.
- BİLGİNOĞLU, F. : Faaliyet Sonuçlarının Plânlanması ve Kontrolünde Katkı Payı Analizi ve Sabit Maliyetlerin Kademelendirilmesinden Yararlanma, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul, Şubat 1983/1, S. 31.
- CIANCA, B. L. : Auditing of a Department Store, Encyclopedia of Auditing Techniques, 1966.
- Deckungsbeitragsrechnung - Eine schnelle scharfe Mehrzweckwaffe, Lebensmittelzeitung, Nr. 12, 23 März, 1979.
- DELİGÖNÜL, Ş. : Malların Sınıflandırılması, GİMA Büyük Mağazacılık Dergisi, Ankara, Haziran 1976. S.10.
- DIEFENBACH, R. : So erfahren Sie, wo Ihr Gewinn entsteht, Einzelhandelsberater, 1982.
- DURMUŞ, A. H. : Muhasebe Organizasyonu, Basılmamış Ders Notları, 1981.
- ENGİN, O. : Pazarlama Yönetimi, Mamul Kavramı ve Mal Politikası, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Pazarlama Enstitüsü, İstanbul Matbaası, 1978.

- ERCAN, Y. : Maliyet ve Gider Kavramları, Muhasebe Dergisi, İstanbul, Kasım 1977, S. 10.
- ERGİN, F. : Büyük Mağazalar, Ak İktisat Ansiklopedisi, Cilt 1, Ak Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1973.
- HEIMES, A. : So funktioniert die Deckungsbeitragsrechnung, Einzelhandelsberater, 11/1977.
-
- Wie die Deckungsbeitragsrechnung einführen, Einzelhandelsberater, 12/1977.
- KARABULUT, M. : Türkiye'de Büyük Mağazacılığın İşletme ve Tüketici Açısından Sorunları, GİMA Büyük Mağazacılık Dergisi, Ankara, Mayıs 1976, S. 9.
- KILKIŞ, Y. : Büyük Ticari İşletme Tipleri, İstanbul Ticaret Odası Mecmuası, İstanbul, Ekim-Aralık, 1979.
- KUMCU, E. : Pazarlama Yönetimi, Dağıtım Kanalları Sistemi, İstanbul Üniversitesi, Pazarlama Enstitüsü, İstanbul Matbaası, 1978.
- METEZADE, Z. : Tüketicinin Korunması, 2. Türkiye İktisat Kongresi, VII. İç Ticaret ve Hizmetler Komisyonu Tebliğleri, İzmir, 2-7 Kasım 1981.
- NIESCHLAG, R. : Kostenrechnung und Kalkulation in Lebensmittel Selbstbedienungsläden, Selbstbedienung und Supermarket, Heft 6, 1963.
- NOWAK, P. : Zur Frage der Kostenrechnung in Handelsbetrieben Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung, 13. Jahrgang, Heft Nr. 10/11, 1961.
- POWERS, J. T. : Auditing of a Food Chain, Encyclopedia of Auditing Techniques, 1966.

- RECKER, E. : Avrupada Büyük Marketler, Avrupa Dergisi, Mayıs 1983, S. 31.
- RIEBEL, P. : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, Unternehmungsrechnung, Herseg. Coennenberg AG, Vahlen Verlag, 1976.
- SCHULZE, W. : Tagesaktuelle Entscheidungshilfen für Verkauf und Management, Handel, 4/1983.
- STERNBERG, H. : Warenwirtschaft, BAG-Nachrichten, 10/1982.
- TEK, Ö. : Modern Bir Gıda Perakendecilik Kurumu, Supermarket, Pazarlama Dergisi, Yıl 2, Haziran 1977, S. 4.
- TORUN, O. N. : Perakendeci Envanter Usulü, İktisat ve Maliye Dergisi, İstanbul, 1954, C. 1.

62- YARARLANILAN KANUN VE KARARLAR

GELİR VERGİSİ KANUNU

VERGİ USUL KANUNU

TÜRK TİCARET KANUNU

DANIŞTAY KARARLARI

63- YARARLANILAN ÖTEKİ KAYNAKLAR

KAUFHOF AG. Geschaeftsbericht, 1981.

GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş., Muhasebe Yönetmeliği ve Hesap Plânı, 1970.

GİMA Gıda ve İhtiyaç Maddeleri T.A.Ş., Satınalma Esas ve Yetkilerine Dair Yönetmelik, 1982.

LOEB AG Hesap Plânı ve Muhasebe Organizasyonu Yönetmeliği, 1983.

MİGROS Türk Ticaret A.Ş., 1981 yılı Faaliyet Raporu

MIGROS Türk Ticaret Anonim Şirketi Hesap Planı, 1975.

NECKERMANN VERSAND AG. Geschäftsbericht, 1981.

NRMA, Standard Classification, 1967.

OSCAR WEBER AG. Warengliederung.

WAHRIG DEUTSCHES WÖRTERBUCH

WIRTSCHAFTSWÖRTERBUCH VON EICHBORN

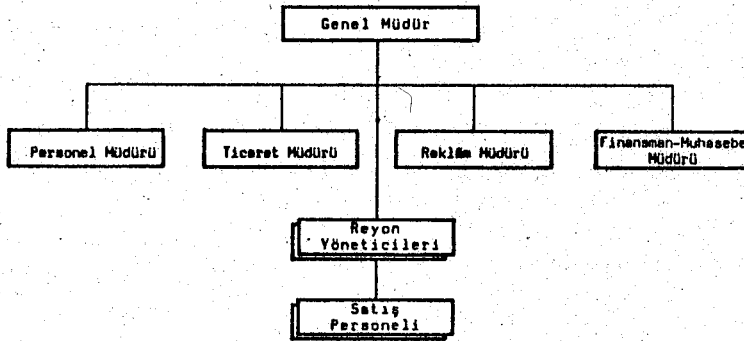
WÖRTERBUCH DER WIRTSCHAFT - H. C. Recktenwald.

EKLER

GÜNÜMÜZDEKİ BÜYÜK MAĞAZALARDA ÖRGÜT YAPILARI

1- Küçük şubesiz mağazalarda örgüt yapısı

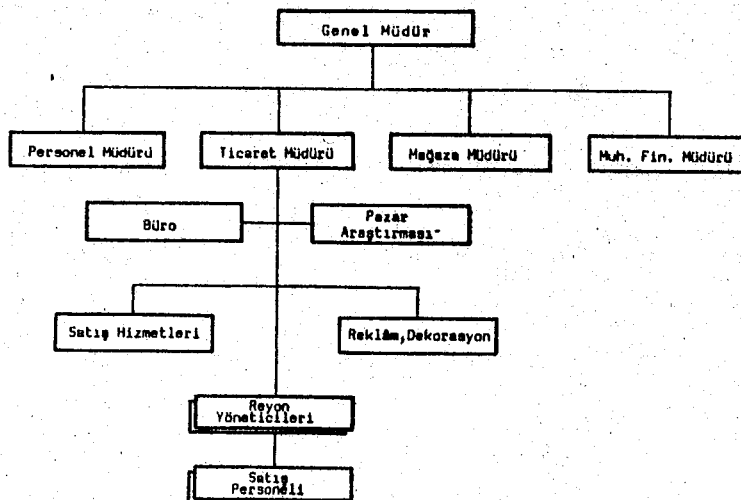
Satınalma ve satış, reyon yöneticisi düzeyinde birleştirilmiştir. Bu şema Mazur önerisine dayanan geleneksel örgüt şemasıdır.



Satınalma ve satışın, reyon yöneticisinde birleştirilmesi, küçük çaplı mağazalar için uygun bir alım satım sistemidir.

Bu örgütlenme şeklinde genel müdüre bağlı 5 yönetici vardır. Satınalma ve satıştan reyon yöneticisi sorumludur. Pazarlama sorumluluğu genel müdüre aittir.

2- Orta büyüklükte şubesiz mağazalarda örgüt yapısı



Genel müdüre 4 yönetici bağlıdır (Personel, Ticaret, Mağaza ve Finansman - Muhasebe müdürleri).

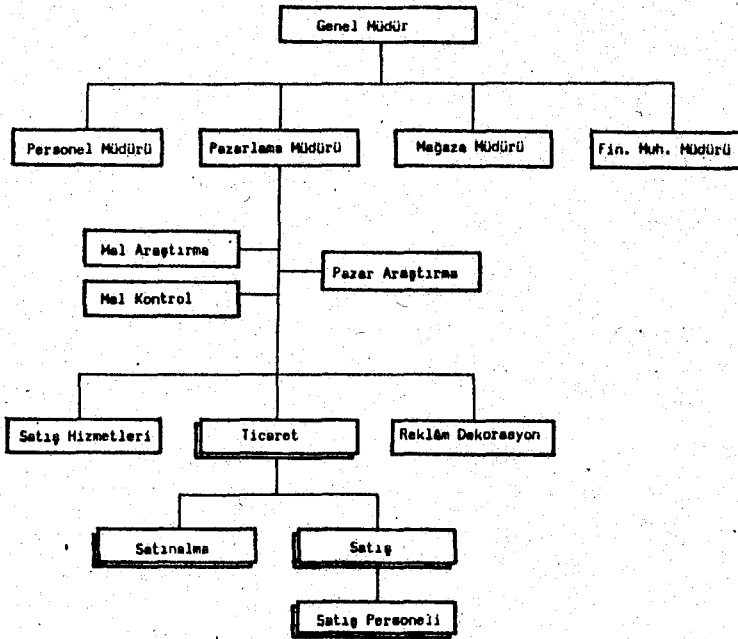
Satış hizmetleri, reklâm-dekorasyon ve reyon yöneticileri ticaret müdürüne bağlıdır.

Reyon yöneticileri kendi reyonlarındaki mal karışımının belirlenmesi, satınalma, depolama ve satıştan sorumludur.

Pazarlama sorumluluğu genel müdürden ticaret müdürüne devredilebilir. Ticaret müdürü reyonlarda satılacak malların fiyatlarını, kalitesini, modaaya uygunluğunu ve indirimli satışları koordine eder.

Genel müdür, ana bölümlerin faaliyet sınırlarını belirler.

3- Büyük çaplı şubesiz mağazalarda örgüt yapısı



Bu örgüt şeması satış hacmi yüksek ve yükselmekte olan büyük mağazalara uygundur. Satınalma ve satış birbirinden ayrılmıştır.

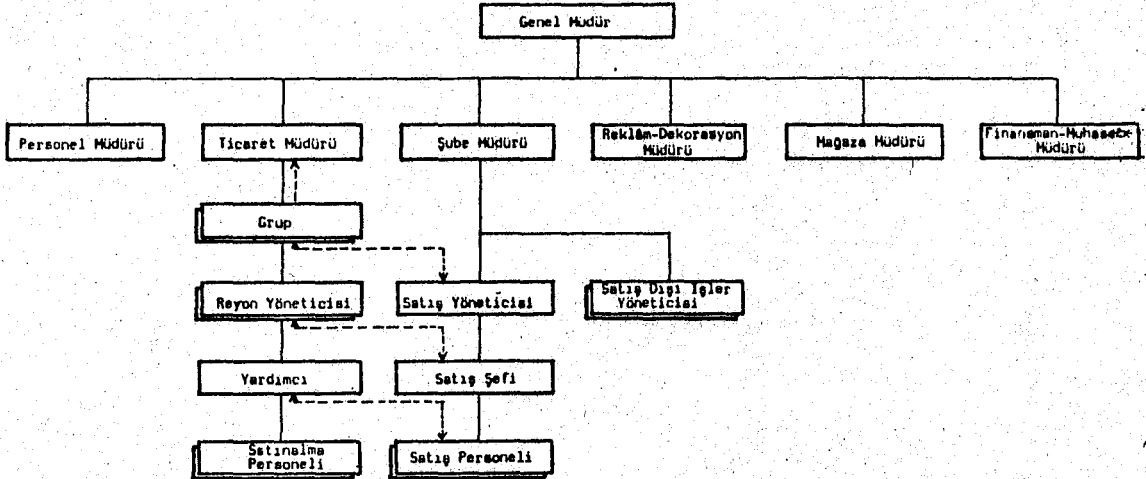
Pazarlama müdürüne, reklâm-dekorasyon ve satış hizmetleri yanında, her bir mal grubundan sorumlu mal grubu yöneti-

cileri (ticaret müdürü) bağlıdır.

4- Ana ve yavru şirket durumundaki büyük mağazalarda örgüt yapısı

Bu örgüt şeması ana şirketin 1-3 yavru şirket yönettiği büyük mağazalar için geçerlidir.

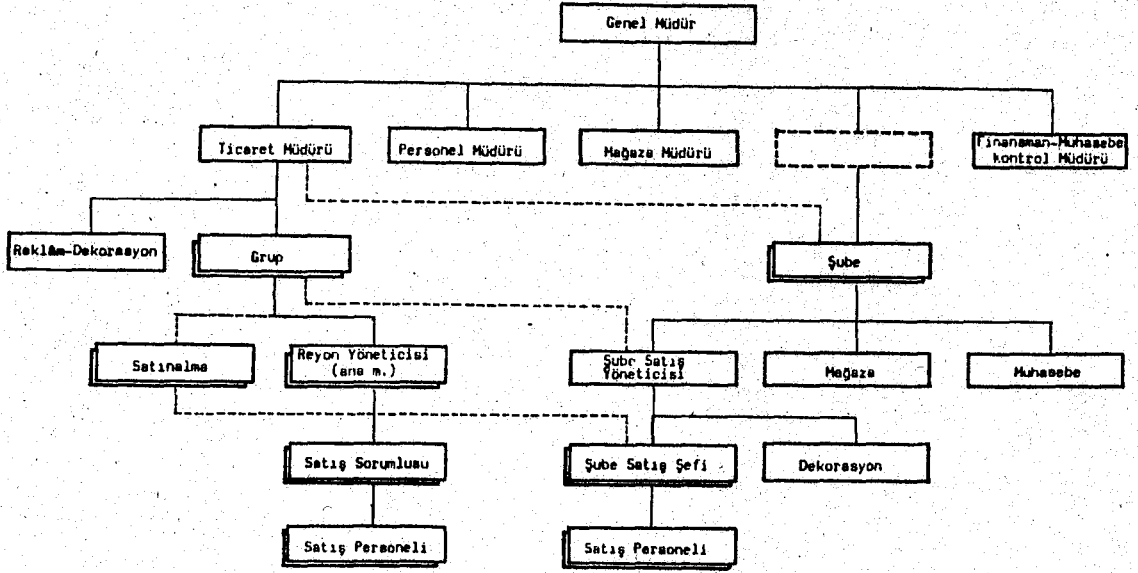
Bu tür mağazalar için satınalma ve satışın reyon yöneticisi düzeyinde birleştirilmesi ve bölümsel mal planı (Divisional Merchandise Plan) uygulanması uygundur.



Bu örgüt yapısında satınalma, ana mağazadaki reyon yöneticilerine aittir. Şube satış şefleri, ana mağaza reyon yöneticisinin ve şube satış yöneticisinin denetimi altında satışları yürütürler.

Pazarlama sorumlusu genel müdürdür.

5- Büyük çaplı ana ve yavru mağazalarda örgüt yapısı

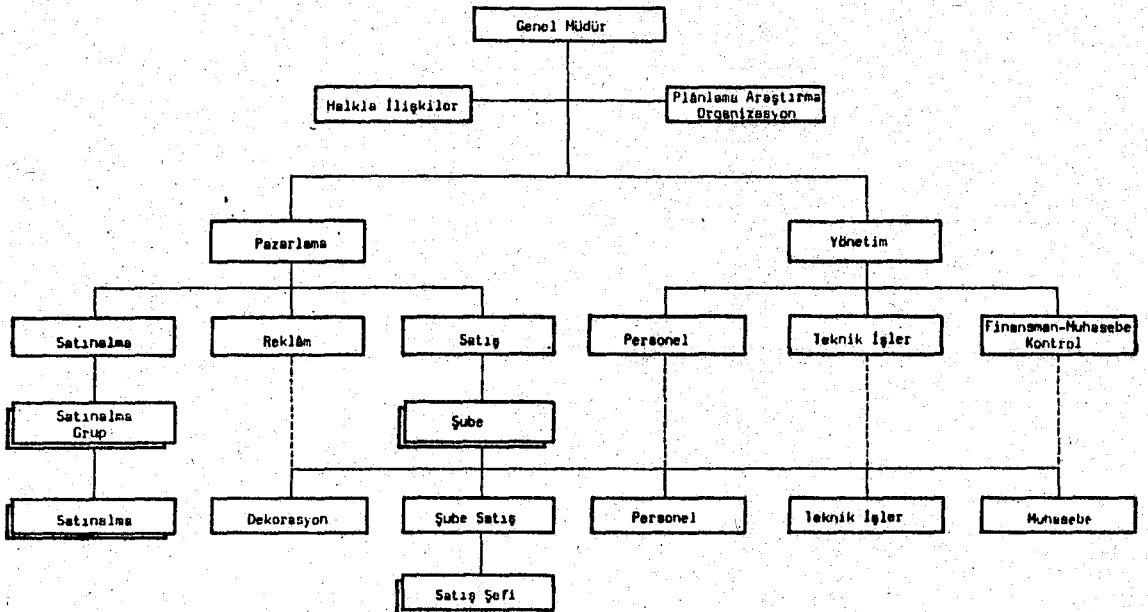


Satınalma, grup yöneticisinin emrindedir. Reyon yöneticisinden ayrılmıştır. Ticaret müdürü ile grup yöneticisi şubeler arasında koordinasyonu sağlamakla görevlidir.

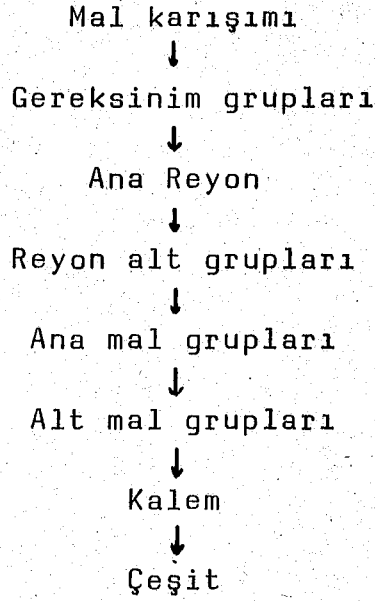
6- Zincir mağazalarda örgüt yapısı

Zincir mağazalarda bütün işlemler merkezden yürütülür. Şube sadece satış yeridir.

Satınalma ve satış kesin olarak birbirinden ayrılmıştır. Koordinasyon çok önemlidir.



İSVİÇRE'DE OSCAR WEBER AG ' DEKİ MAL SINIFLAMASI



Gereksinim Grupları:

Mal karışımı 10 gereksinim grubuna ayrılmıştır:

- A Kişisel gereksinim
- B Aksesuar
- C Kadın giyim
- D Bebek eşyaları
- E Erkek/çocuk giyim
- F Boş zamanı değerlendirme
- G Ev dekorasyonu
- H Ev eşyaları
- I Çeşitli
- K Restoran

Ana Reyonlar:

Her gereksinim grubu ana reyonlara bölünmüştür. Her ana reyon sonu 0 ile biten üç rakamlı bir sayı ile kodlanmıştır. A gereksinim grubunun reyonları şöyle bölünmüştür:

- Ana Reyon 100 Parfüm
- 110 Tuvalet malzemesi
- 120 Kırtasiye/kitap
- 130 Boş

- 140 Kumaş
- 150 Tuafiye/düğme
- 160 Elişi
- 170 Yün
- 180 Boş
- 190 Boş

Alt reyon grupları.

Ana reyonların bir kısmı alt gruba ayrılmış, bir kısmı için ise ayırım gereksiz görülmüştür. Her reyon alt grubu üç rakamlı sayı ile belirlenmiştir. Reyon alt grubunun ilk iki rakamı ana reyon ilk iki rakamına eşittir.

120	Kırtasiye/kitap	Ana reyon
121	Kırtasiye	Alt reyon grubu
125	Kitap	Alt reyon grubu
230	Eldiven	Ana reyon
231	Deri eldiven	Alt reyon grubu
235	Yün eldiven	Alt reyon grubu

Ana mal grubu:

Her reyon alt grubu ana mal grubuna bölünmüştür.

- 121.1. Kâğıt, zarf
- 121.2. Yazı, resim, boya araçları
- 121.3. Okul malzemesi
- 121.4. Büro malzemesi
- 121.5. Matbua
- 121.6. Evde kullanılan malzeme
- 121.7. Pul ve fotoğraf malzemesi
- 121.8. Hediyeelik eşya, ambalaj malzemesi
- 121.9. Öteki çeşitler

Alt mal grubu:

Her ana mal grubu alt mal grubuna ayrılmıştır.

Alt mal grubu,

- Reyon alt grubunun 3 rakamlı kodu
- Ana mal grubunun 1 rakamlı kodu
- 0-9 arası sayılar

ile kodlanmıştır.

- 121 Kirtasiye
- 121.1 Zarf, kâğıt
- 121.10 Kâğıt bloklar
- 121.11 Çocuk kâğıtları
- 121.12 Kartvizitler, kartlar, kart kutuları
- 121.13 Poşetler
- 121.14
- 121.15 Kasetler
- 121.16 Defterler, not defterleri
- 121.17 Karbon kâğıdı
- 121.18 Ataç, iğne, maşa
- 121.19 Diğer

Kalemler:

Alt mal grupları da kalemlere ayrılır.

- 121 Kirtasiye
- 121.1 Zarf, kâğıt
- 121.10 Kâğıt bloklar
- 121.10.001 Boş
- 121.10.045 Rekor marka kâğıt bloknot, ipek kâğıt, 80 yaprak, düz çizgili, çizgisiz, kareli, DIN A 5.

Gereksinim Grupları	Ana Reyon	Reyon Alt Grupları	Ana Mal Grupları	Alt Mal Grubu	Kalemler	Çeşitler
K i ş i s e l G e r e k s i n i m	100. Parfüm		121.1 Kâğıt, zarf	121.10 Kâğıt bloklar	121.10.045 Rekor marka ipek kâğıt	Her renk çizgili
	110. Tuvalet Malz.		121.2 Yazı, resim, boya araçları	121.11 Çocuk kâğıt- ları	80 yaprak, DIN A 4	kareli düz
	120. Kırtasiye/ Kitap	121. Kırtasiye -125. Kitap	121.3 Okul malze- mesi	121.12 Kartvizit, kart, kart- postal	121.10.046 Rekor marka karton 140 gr. 40 yap- rak, DIN A 4	Her renk çizgili kareli düz
	130.		121.4 Büro malzemesi	121.13 Poşet, zarf		
	140. Kumaş		121.5 Matbua	121.14		
	150. Tuafiye/Düğme		121.6 Evde kullanı- lan Kırt.Malz.	121.15 Kasetler		
	160. Elişi		121.7 Pul ve Fotoğ- raf malzemesi	121.16 Defter, Not defteri		
	170. Yün		121.8 Hediyelik eşya	121.17 Karbon kâğıdı		
	180.		121.9 Üteki çeşitler	121.18 Ataş, iğne, maşa		
	190.			121.19 Diğer		

SATIŞ YERİ ADI:

SATIŞ YERİ KARTI

Tarih	Belge No.	Depodan Giren Malın				Başka satış yerinden gelen	Fiyat artışı	İade	Satış yerinden çıkan	Fiyat indirimi	Kırık dökük	Net ciro	Satış fiyatı ile stok		
		Cinsi	Kod No.	Miktar	S.Fiy.								+	-	Kalan

FİYAT DEĞİŞİKLİĞİ FORMU

Reyon Adı :

Reyon No. :

Tarih :

Fiş No. :

Tamim No. :

Grup No. (1)	Kat No (2)	Malın cinsi (3)	Miktar (4)	Eski birim fiyat (5)	Yeni birim fiyat (6)	4 x 5 (7)	4 x 6 (8)	Toplam fark 8 - 7 (9)

Fiyat indirimi/Fiyat yükseltimi

Reyon Yöneticisi

(İMZA)

Malın Cinsi :
Grup No. :
Pozisyon No. :

STOK KARTI

Giren								Çıkan								Kalan							
Giriş Fişi		Fatura		Kod	Açıklama	Miktar	Fiyat	Tutar	Tarih	Açıklama	Miktar	Birim Maliyet	Birim satış fiyatı	Tutar (maliyet)	Tutar (satış fiyatı)	Kâr Marjı		Miktar	Birim (satış fiyatı)	Birim maliyet	Tutar (maliyet)	Tutar (satış fiyatı)	
Tarih	No.	Tarih	No.													%	TL.						

Açıklama	F.p	2.p	3.p	4.p	5.p	Sonuçlar	0	Ş	M	N	M	H	A	Yıl sonu
Brüt alış fiyatı						Dönem başı stok								
-İskonto						+Alışlar								
Net alış fiyatı						-Dönemsonu stok								
Satış fiyatı						SMH								
Kâr						Satışlar								
Fire oranı						Kâr								
						Fire								
						Devir hızı								