

62082

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**GIYSİLİK KOYUN DERİSİ İŞLEYEN İŞLETMELERDE, TEKDÜZEN HESAP
SİSTEMİNE GÖRE MALİYET MUHASEBESİ VE
BİGA YÖRESİNDEN ÖRNEK UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez danışmanı
Yrd.Doç.Dr. Bekir Erol UÇMAN

Hazırlayan
Bahaettin ÇETİN

Çanakkale - 1997

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bahaettin ÇETİN'e ait "Giysilik Koyun Derisi İşleyen İşletmelerde, Tekdüzen Hesap Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi Ve Biga Yöresi'nden Örnek Uygulama" adlı çalışma, jürimiz tarafından Muhasebe Finansman Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan Y. Doç. Dr. A. Tansu Say

Üye Y. Doç. Dr. M. Muhlis ÇELİK

Üye Y. Doç. Dr. F. UÇMAK

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylasın.

/ / 1998

Prof. Dr. Kemal YÜCE
Enstitü Müdürü



(Handwritten signature of Prof. Dr. Kemal YÜCE)

ÖZET

“Deri işletmelerinde, Tekdüzen Hesap Sistemine Göre Maliyet Muhasebesi Ve Biga Yöresinden Örnek Uygulama” adlı Yüksek Lisans Tezimin metin kısmı, giriş ve sonuç bölümleri de dahil altı bölümden oluşmaktadır.

Giriş bölümünde, ilerideki bölümlerde kullanılan, muhasebe sistemi ve maliyet muhasebesi sistemlerinin oluşturulmasının, tam olarak anlaşılabilmesi için gerekli olan, temel kavramlar açıklanmıştır. İşletme kavramı, muhasebe kavramı, üretim kavramı, maliyet kavramı, deri ve dericilik kavramları üzerinde durulmuş, işletme organizasyonunda muhasebenin önemi ve yeri vurgulanmıştır. Muhasebe Fonksiyonları açıklanmış, ve muhasebe akışı belirtilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde, maliyet sisteminin oluşturulabilmesi amacı ile maliyet yöntemleri bir bir ele alınıp incelenmiştir. Maliyet sisteminin kurulabilmesi için, maliyet yöntemlerinin hangilerinin kullanılacağı belirtilmiş ve maliyet sisteminin nasıl oluşturulacağı hakkında bir tablo önerilmiştir.

Üçüncü bölümde, dericiliğin tanımı, dericilik sektörünün tarihi gelişimi, Türk Deri Sektörünün gelişimi, sektörün sorunları araştırılmış ve Türk Deri sektörü için çözüm önerileri sunulmuştur. Biga Yöresi’ndeki deri işletmelerinin durumu, üretim kapasiteleri ve gelecekteki durumları hakkında bilgiler verilmiştir.

Dördüncü bölümde, Tekdüzen Hesap Sistemi ve sistem içerisinde maliyet muhasebesinin yeri belirtilmiş ve farklı bir yaklaşımla, sistemin öğrenilmesinde bir yöntem geliştirilerek öneride bulunulmuştur.

Beşinci bölümde de, Biga Yöresi'nde giysilik koyun derisi işleyen örnek bir işletme seçilmiş, kurulan maliyet sistemine göre ürün maliyetleri hesaplanıp, muhasebe kayıtları yapılarak kurulan maliyet sistemi savunulmuştur.

Sonuç Bölümünde de giysilik koyun derisi işleyen, küçük ve orta ölçekli deri işletmelerinde kurulan maliyet sistemini destekleyen, tekdüzen hesap sistemine göre hesap planı hazırlanmış ve önerilmiştir.



Abstract

My thesis for master degree on accounting named “Cost Accounting According to Monotonous Calculation System in Leather Business and A Sample Application in Biga Province” is composed of six sections including the introduction, main body and conclusion.

On the introduction, main concepts are explained in order to avoid misunderstanding of the accounting and cost systems applied in the presiding parts. Concepts of business accounting, production, cost leather and leather workmanship are given, and the place of accounting in the business organization is stressed, and the functions and the flow of accounting are given.

On the second part, cost methods are studied one by one with the intention of composing a framework of cost systems. Cost methods, cost systems and a table are designed for this purpose.

On the third section, leather workmanship, its history, development of Turkish leather industry and its problems are investigated and solutions are proposed. Information on the economic condition of the leather companies in Biga, their production capacities and predictions of future developments are given.

On the fourth section, monotonous calculation system and its place in the cost accounting system is examined and a new method for teaching is introduced.

On the fifth section, a sample company in Biga, working on sheep hides, is chosen and the cost of the product is calculated and written as explained in the introduced accounting system.

On the conclusion section, a monotonous calculation system that will back up the prevailing cost accounting system, in small and medium size businesses working on sheep hides for dressing is planned and proposed.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ÖZET (İNG)	ii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR CETVELİ	ix
TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ	x
ÖNSÖZ	xi
1. GİRİŞ	1
1.0. İşletme Kavramı	1
1.1. Muhasebe Kavramı	4
1.1.0. Muhasebe Fonksiyonları	4
1.1.0.1. Belgelendirme Fonksiyonu	5
1.1.0.2. Tasnifleme Fonksiyonu	5
1.1.0.3. Kaydetme Fonksiyonu	5
1.1.0.4. Sınıflandırma Fonksiyonu	6
1.1.0.5. Raporlama Fonksiyonu	6
1.1.0.6. Analiz Etme ve Yorumlama Fonksiyonu	6
1.1.1. Muhasebe Temel Kavramları	7
1.1.1.0. Sosyal Sorumluluk Kavramı	7
1.1.1.1. Kişilik Kavramı	7
1.1.1.2. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	7
1.1.1.3. Dönemsellik Kavramı	8
1.1.1.4. Parayla Ölçülme Kavramı	8
1.1.1.5. Maliyet Esası Kavramı	8
1.1.1.6. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	8

1.1.1.7. Tutarlılık Kavramı	9
1.1.1.8. Tam Açıklama Kavramı	9
1.1.1.9. İhtiyatlılık Kavramı	9
1.1.1.10. Önemlilik Kavramı	10
1.1.1.11. Öztin Önceliği Kavramı	10
1.1.2. Muhasebenin İşletme İçersindeki Yeri ve Önemi	10
1.1.2.0. Muhasebenin Bölümlenmesi	11
1.1.2.0.1.Genel Muhasebe	11
1.1.2.0.2. Maliyet Muhasebesi	11
1.1.2.0.3. Yönetim Muhasebesi	12
1.2 Üretim ve Maliyet Kavramı	12
1.2.0.Üretim Kavramı	13
1.2.1. Üretim İşletmeleri	13
1.2.2. Maliyet Kavramı	13
1.2.2.1 Gider Kavramı	14
1.2.2.2 Harcama Kavramı	15
1.3. Deri ve Dericilik Kavramı	16
2. MALİYET SİSTEMLERİ VE GİDERLERİN DAĞITIMI	18
2.0.Maliyet Yöntemleri	18
2.0.0. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri	18
2.0.0.0. Tam Maliyet Yöntemi	19
2.0.0.1. Normal Maliyet yöntemi	20
2.0.0.2. Değişken Maliyet Yöntemi	21
2.0.1.Maliyetin Saptanma Zamanına Göre Maliyet	22
2.0.1.0. Standart Maliyet Yöntemi	22
2.0.1.1. Tahmini Maliyet Yöntemi	23
2.0.1.2. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi	23

2.0.2. Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemleri	27
2.0.2.0. Sipariş Maliyet Yöntemi	27
2.0.2.1. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi	29
2.1. Maliyet Sistemlerinin Kurulması	31
2.2. Gider Yerleri ve Giderlerin Dağıtımı	33
2.2.0. Birinci Dağıtım	38
2.2.1. İkinci Dağıtım	39
2.2.1.0. Basit Dağıtım Yöntemi	40
2.2.1.1. Kademeli Dağıtım Yöntemi	43
2.2.1.2. Planlı Dağıtım Yöntemi	44
2.2.1.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi	44
2.2.2. Üçüncü Dağıtım	45
3. DERİ VE DERİCİLİĞİN GELİŞİMİ, DERİ İŞLENTİSİ	46
3.0. Dericiliğin Tarihçesi	46
3.1. Türk Deri Sektörü ve Gelişimi	49
3.1.0. Ham Deri	50
3.1.1. Maliyetler	53
3.1.2. Deri ve Deri Ürünleri Sanayinin Mali Yapısı	53
3.1.2.0. Aktif ve Pasif Yapısı	54
3.1.2.1. İşletme Sermayesi	55
3.1.2.2. Sektörle İlgili Teşvik Tedbirleri ve Vergi Mevzuatı	56
3.1.2.2.0. Yatırım Teşvikleri	56
3.1.2.2.1. İhracat Teşvikleri	57
3.1.2.3. Teşvik Tedbirlerinin Yatırımcı ve İhracatçı Firmalara Etkisi	57
3.1.3. Sektörde Karşılaşılan Sorunlar ve Öneriler	58
3.1.3.0. Ham Deri Arzı	58

3.1.3.1. Derinin İşlenmesi ve Nakli	58
3.1.3.2. Ham Deri ve Kimyevi Madde İthalatı	59
3.1.3.3. Ar-Ge Faliyetlerindeki Yetersizlik	59
3.1.3.4. Vasıflı İşgücü ve Teknik Elaman Sorunu	59
3.1.3.5. Finansman Sorunu	59
3.1.3.6. Diğer Sorunlar	60
3.2. Deri İşlentisi	61
3.2.0. İslatma ve Yumşatma İşlemleri	63
3.2.1. Kıl Giderme İşlemleri	63
3.2.2. Kireçlik İşlemi	64
3.2.3. Kireçlik Giderme ve Sama İşlemleri	64
3.2.4. Yağ Giderme İşlemleri	65
3.2.5. Pikle (Salamura) İşlemleri	65
3.2.6. Krom Tabaklama İşlemleri	66
3.2.7. Nötralizasyon İşlemleri	67
3.2.8. Boyama, Yağlama, Retenaj İşlemleri	67
3.2.9. Finisaj	68
3.3. Biga Yöresinde Dericilik ve Sorunlar	69
4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ	72
4.0. Tekdüzen Hesap Sistemi	72
4.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi	74
4.1.1. Hesap Sınıfları	74
4.1.1.0. Bilanço Sınıfları	75
4.1.1.1. Gelir Tablosu Hesapları Sınıfı	76
4.1.1.2. Maliyet Hesapları Sınıfı	77
4.1.1.3. Serbest Hesaplar Sınıfı	77
4.1.2. Sınıflandırmanın Önemi ve Amacı	77

4.1.3. Hesap Grupları	79
4.1.3.1. Dönen Varlıklar Grubu	80
4.1.3.2. Duran Varlıklar Grubu	81
4.1.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubu	83
4.1.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubu	84
4.1.3.5. Öz kaynaklar Grubu	86
4.1.3.6. Gelir Tablosu Grupları	87
4.1.3.7. Maliyet Hesapları Grubu	89
4.1.3.8. Serbest Hesaplar Grubu	92
4.1.3.9. Nazım Hesaplar Grubu	93
4.2. Hesaplar	93
4.2.1. Ana Hesaplar	93
4.2.2. Alt Hesaplar	94
4.2.3. Yardımcı Hesaplar	95
4.2.4. Detay Hesaplar	95
4.3. Hesapların Çalışma Kuralları	96
4.3.1. Bilanço Hesaplarının Çalışma Kuralları	96
4.3.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Çalışma Kuralları	98
4.3.3. Maliyet Hesaplarının Çalışma Kuralları	99
4.3.4. Nazım Hesaplarının Çalışma Kuralları	114
4.4. Sistemde Maliyet Muhasebesinin Yeri	115
5. BİGA TABAKHANELERİ'NDEN ÖRNEK ÇALIŞMA	116
6. SONUÇ	150
KAYNAKÇA.....	154
EKLER.....	161
EK 1 Temel ve Ek Mali Tablolar, Bilanço ve Gelir Tablosu Dipnotları.....	161
EK 2 Tekdüzen Hesap Sisteminde, Hesap Sınıfları, Grupları Ve Hesaplar.....	178
EK 3 Deri İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Sistemine Göre Hesap Planı.....	190
EK 4 Sipariş Maliyet Sisteminde Kullanılan Belgeler.....	205

KISALTMALAR CETVELİ

a.g.e.	:	Adı Geçen Eser
a.g.m.	:	Adı Geçen Makale
a.g.k.	:	Adı Geçen Kaynak
a.g.t.	:	Adı Geçen Tebliğ
S.	:	Sayı
C.	:	Cilt
s.	:	Sayfa
Derl.	:	Derleyen
p.	:	Page
Ed.	:	Editör
Çev.	:	Çeviren
Vol.	:	Volume
Böl.	:	Bölüm
Nu.	:	Numara
No.	:	Numero/ Numara
D.	:	Dergi (si)
Gzt.	:	Gazete (si)
G.V.	:	Gelir Vergisi
V.U.K.	:	Vergi Usul Kanunu
M.S.U.G.T.	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
T.T.K.	:	Türk Ticaret Kanunu
Md.	:	Madde
Tab.	:	Tablo
Şek.	:	Şekil

TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ	Sayfa NO
Şek. 2-1 Sipariş Maliyet Akış Şeması	28
Şek. 2-2 Maliyet Sistemleri	32
Tab. 2-3 Genel Üretim Giderleri I. Dağıtım Tablosu	38
Tab. 2-4 Genel Üretim Giderleri II. Dağıtım Tablosu	42
Tab. 3-1 Yıllar İtibari ile Hamderi Üretimi	51
Tab. 3-2 Yıllar İtibari İle Kesilen Hayvan Sayısı	51
Tab. 3-3 Hamderi İthalat Tablosu	52
Şek. 4-1 Hesap Sınıfları	75
Şek. 4-2 Bilanço Hesap Sınıfları	76
Şek. 4-3 Gelir Tablosu Hesap Sınıfları	76
Şek. 4-4 Maliyet Hesap Sınıfları	77
Şek. 4-5 Serbest Hesap Sınıfları	77
Şek. 4-6 Dönen Varlıklar Hesap Grubu	80
Şek. 4-7 Duran Varlıklar Hesap Grubu	82
Şek. 4-8 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Grubu	84
Şek. 4-9 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesap Grubu	85
Şek. 4-10 Özkaynaklar Hesap Grubu	86
Şek. 4-11 Gelir Tablosu Hesap Grubu	88
Şek. 4-12 Maliyet Tablosu Hesap Grubu	90
Şek. 4-13 Hazır Değerler Hesap Grubu Hesapları	93
Şek. 4-14 Alt Hesaplar	94
Şek. 4-15 Yardımcı Hesaplar	95
Şek. 4-16 Detay Hesapları	95
Şek. 4-17 Hesap Kodları ve Anlamları	96
Şek. 4-18 Bilanço Hesaplarının Çalışma Kuralları.....	97
Şek. 4-19 Gelir Tablosu Hesaplarının Çalışma Kuralları.....	99

ÖNSÖZ

Deri işletmelerinde, Tekdüzen Hesap Sistemi'ne göre Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesapları hakkında yaptığım araştırmalar sonucunda herhangi bir kaynağa rastlayamadım. Deri sektörü ve Deri İşlentisi hakkında yazılan bilimsel eserlerin tamamı dokuza ulaşmamıştır. Günüümüzde, ihracatta lokomotif sektör, rolünü üstlenen bu dericilik mesleğinde, bu kadar az bilimsel çalışmaların olması beni oldukça üzmüştür. Ülkemiz için gelecek vadeden bu sektörde maliyet sistemlerinin kurulması ve Tekdüzen Hesap Sistemine göre muhasebe kayıtlarının yapılması ve ilgililere yardımcı olacak bilgileri sunabilmek ve bu konudaki boşluğu doldurma amacı, ile bu çalışmayı yapmış bulunmaktayım.

Danışman hocam, Sayın Yard. Doç. Dr. Bekir Erol UÇMAN' ın teşviki ve yardımlarıyla, bu konudaki yaptığım çalışmalarda beni yönlendirdiğinden ve çalışmalarımın, kaynak yetersizliği nedeniyle gecikmesi yüzünden, beni sabırla beklediğinden dolayı kendisine teşekkür eder, saygılarımı arz ederim.

Sektör hakkında bilgi edinmemde, bana büyük destek olan değerli büyüğüm, Sayın Selami Koyuncuoğlu'na ve Ustabaşı Cavit Bey'e teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Çalışmalarında, gerek bilgi toplamamda, gerekse tezin bilgisayarda yazımında bana yardımcı olan, mezun ettiğim sevgili öğrencilerim, Aydın Güler, Hazret Annageldiev, Pakize Aras, Gülnur Tuna, Fatma Şule Tunç'a teşekkür eder, kendi çalışmalarında ve yaşantılarında başarılar dilerim.

Tezimin araştırma ve yazımı aşamalarında, kendilerine gerekli ilgi ve sevgiyi yeterince gösteremediğimden, eşim ve çocuklarıma da, sabır ve anlayışlarından dolayı teşekkür ederim.

Bahaettin ÇETİN
Çanakkale - 1997

1. GİRİŞ

Araştırma ve inceleme konusunu ilgilendiren kavramlar, deyimler, tanımlar bu bölümde sırasıyla incelenmiştir. İncelenen kavramlar ve tanımlar, işletme kavramı, muhasebe kavramı, üretim ve maliyet kavramı, deri ve dericilik kavramı olmak üzere dört arabaşlık altında toplanmıştır. Her arabaşlık, kendi grubu içersinde altbaşlıklara ayrılıp tek tek incelenmeye çalışılmıştır.

1.0. İŞLETME KAVRAMI

İşletme, ekonomik değer yaratan ekonominin temel taşlarından birisidir. İşletmenin tanımını, farklı yaklaşımlarla ele alıp yapmak mümkündür. “en kısa anlatımla ekonomik değer taşıyan mal yada hizmetin üretildiği veya pazarlandığı yada her iki eylemin birden yapıldığı kuruluşa işletme denilebilir.”¹ Daha özet bir tanımlama yapmak gerekirse “İşletme, ekonomik bir amaca yönelik mali, teknik ve beşeri unsurların tümüne denir.”² Daha başka bir açıdan geniş ve kapsamlı bir tanımda “İşletme, tüketici ihtiyaçlarını tatmin ederek belli bir kâra ulaşmak amacıyla üretim faktörlerini (Emek,Sermaye, Doğal Kaynaklar) sistemli bir şekilde birleştirilmesiyle oluşturulan teknik, ekonomik ve sosyal bir kuruluştur.”³ Genel kabul görmüş ve geniş kapsamlı bir tanım yapmak gerekirse “Belirli ölçüde kâr elde etmek yada hizmet yaratmak amacıyla, üretim faktörlerini (Emek, Sermaye, Doğal Kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getiren ve toplumun

¹ -SABUNCUOĞLU, Z: T. TOKOL: G. ONAL: İşletme Bilimine Giriş.Bursa, 1985, s.5

² -KOTAR, Erhan: Genel Muhasebe Temel İlkeleri Cilt II. Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa - 1996, s. 5.

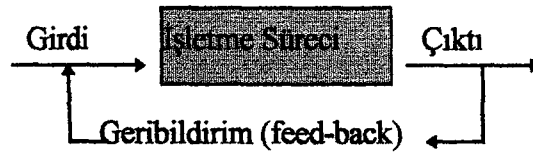
³ -LAZOL, İbrahim: Genel Muhasebe , Tek Düzen Hesap Planı, Temel Mali Tablolar Ek Mali Tablolar, Bursa - 1995. s.1

gereksinim duyduğu mal ve hizmetleri üreten yada pazarlayan ekonomik ve sosyal kuruluşlara işletme denir.”⁴

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, işletmelerin temel amacı, kâr elde etmek hizmet üretmektir. Bunu gerçekleştirirken de bir taraftan işletme girdileri denilen üretim faktörlerini satın alıp gider yapar, diğer taraftan işletme çıktıları denilen mal ve hizmetleri satarak gelir sağlar. Bu işlemleri yaparken de, işletmelerin türü ne olursa olsun, “işletmelerle ilgilenen taraflar vardır. Bir işletme ile ilgilenen başlıca taraftarlar, yöneticiler, ortaklar, kredi verenler, çalışanlar alıcılar, devlet, yatırım yapmak isteyenler kamu oyu şeklinde sayılabilirler.”⁵ İşletmeler bu ilgili kişilerle sürekli bir ilişki içersindedir. Bu ilişki gerek mali, gerekse idari ve sosyal boyutlarda gerekse de bilgi alış verişi şeklinde gerçekleşir.

İşletmelerin işletme kurucu ve sahiplerinden ayrı bir kişiliği vardır. Buna işletmenin kişiliği yada şahsiliği denir. O halde işletme, ilişkilerini gerçekleştirirken ayrı bir kişi gibi bağımsız hareket eder. Buna I. kişilik denir. İşletme kurucuları sahip ve ortaklar II. kişilik, işletme ile mali açıdan ilişki içersinde olanlarda III. kişilik olarak karşımıza çıkar. İşletme II. ve III. kişilerle değişik boyut ve ölçülerde mali nitelikte veya bilgi alış verişi şeklinde ilişki içersindedir.

İşletme tüm bu karmaşık faaliyetlerini sürdürürken dinamik bir yapı içersinde sistem olgusunu gerçekleştirir. İşletmede tüm bu karmaşık faaliyetlere işletme süreci denir.

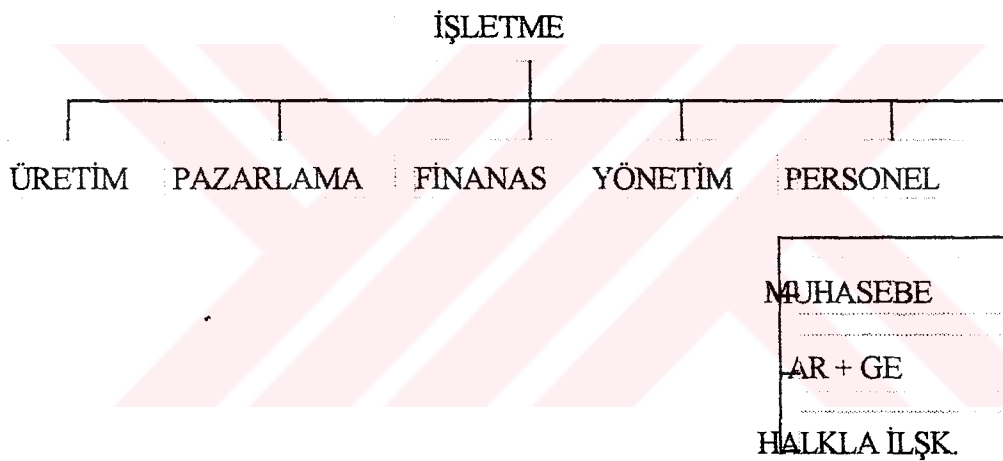


⁴ -SABUNCUOĞLU, Z: T. TOKOL: G. ONAL: a.g.e. s.6.

⁵ -LAZOL, İbrahim: a.g.e. s.1

Bu süreç içerisinde yapılan her türlü faaliyet işletmeyi başarıya götürecektir çalışmadır. Dolayısıyla bu çalışmaları kendi içerisinde bölümlere ayırmak, bu bölümlerin fonksiyonelleşmesini sağlar. İşletme fonksiyonları denilen bu bölümler işletmenin yapısına göre olur. “Bu fonksiyonlar özellikle endüstri işletmeleri açısından vazgeçilmez nitelik taşırlar. Bunlar finansman, üretim, pazarlama, personel, yönetim ve organizasyon işleri olarak özetlenebilir.”⁶

Bu fonksiyonları destekleyici, tamamlayıcı yardımcı fonksiyonlar vardır. “Yardımcı işlevler genel olarak Muhasebe, Ar-Ge ve Halkla İlişkiler olarak üç bölümde incelenecek....,”⁷ İşletme fonksiyonları şemataz edilecek olursa:



Gibi bir görüntü elde edilir.

İşletmeleri, faaliyet konularına göre bir sınıflamaya tabi tutmak mümkündür. Mal alıp belirli kar marjına göre mal satan işletmelere, alım - satım veya ticaret işletmesi denir. Bu tür işletmeler herhangi bir üretim yapmazlar, sadece satın aldıkları malları hiç bir değişiklik yapmadan satarlar.

⁶- SABUNCUOĞLU, Z: T. TOKOL: G. ÖNAL: a.g.e. s.44

Bazı işletmeler hazır mal alıp satma yerine, satacakları malları (mamulleri) kendi bünyelerinde üretirler. Bu tür işletmelere de üretim işletmeleri veya endüstri işletmeleri denir. Bu tür işletmeler üretim faktörlerini bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getirirler. Tüketicilerin istekleri doğrultusundaki mamulleri üretim sürecinden geçirerek elde ederler ve tüketiciye sunarlar.

Her üretim işletmesi mamul üretmez. Bazı işletmeler de hizmet üretirler ve tüketicilere mamul yerine hizmet sunarlar. Bu tür işletmelere de hizmet işletmesi denir. Her hizmet işletmesi aynı zamanda bir üretim işletmesidir. Ancak işletmeden mamul yerine hizmet çıkar.

1.1. MUHASEBE KAVRAMI:

Muhasebe, varlık ve kaynak kalemlerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen olayların belgelendirilmesi, tasniflenmesi, sınıflandırılması ve sonuçların rapor halinde II. ve III. kişilerin yararlanabilecekleri şekilde sunulması, analiz edilip, yorumlanmasını inceleyen bilim dalıdır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe biliminde mutlaka yapılması gereken işlemler vardır. Muhasebe bilimi bu işlemler üzerine kurulmuştur. Bunlara kısaca Muhasebe Fonksiyonları denir.

1.1.0. MUHASEBE FONKSİYONLARI:

Muhasebe fonksiyonları, muhasebe işlemleri yerine getirilirken takip edilen işlevler olarak tanımlanabilir. Fonksiyonlara ayırmak, uzmanlık ve işbölümü yapılarak muhasebe işlemlerine bilimsel yaklaşımı getirir. Muhasebe fonksiyonlarını özetlemek gerekirse, belgelendirme, tasnifleme, kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve analiz edip yorumlamaktır.

⁷- SABUNCUOĞLU, Z: T. TOKOL: G. ÖNAL : a.g.e. s.48

1.1.0.1. Belgelendirme Fonksiyonu:

İşletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki olayları VUK Md 229-242 göre fatura, parakende satış vesikaları ,gider pusulası, müstahsil makbuzu, srebst meslek makbuzu, ücret bordrosu, sevk irsaliyesi ,muhaberat evrakı ve diğer vesikalar gibi belgelere dayandırmak veya belgelendirmek, belgelerin doğruluğunun tespitini yapmaktır.

1.1.0.2. Tasnifleme Fonksiyonu:

İşletmede gerçekleşen mali nitelikteki olayları, mahsup, tediye, tahsil olarak ayırıştırılmasıdır. İşletmeye para girdisi sağlayan mali nitelikteki olaylar tahsil fişi altında toplanırlar.

İşletmeden para çıkışına neden olan mali nitelikteki olaylar, tediye fişleri altında toplanır.

İşletmede para giriş ve çıkışına neden olmayan mali nitelikteki olaylarda mahsup fişleri altında toplanırlar.

Tasnifleme yani fişleme, işletmede gerçekleşen mali nitelikteki olayları muhasebe defterlerinden önce bu belgelerde toplanıp, muhasebeleştirilmesini ve daha sonra ilgili muhasebe defterlerine kaydedilmesini sağlar. Tasnifleme Fonksiyonunu uygulayan işletmeler muhasebe kayıtlarını önceden fişlerde yaptıkları ve daha sonra defterlere aktardıkları için kontrol imkanını ve hataların daha az yapılmasını sağlar. Bu fonksiyonun uygulanması kayıt zamanını da etkiler. Tasnifleme yapmayan işletmeler muhasebe kayıtlarını on gün içersinde, Tasnifleme yapan işletmeler ise kırkbeş gün içersinde yevmiye ve kebir defterlerine kaydetmek zorundadırlar.

1.1.0.3. Kaydetme Fonksiyonu:

İşletmede gerçekleşen mali nitelikteki olayları, günü gününe yevmiye defterine kaydetmektir. Bu işlem yapılırken her olay sıra numarası verilerek, tarih sırasına göre dönem boyunca, tek tek kaydedilir.

1.1.0.4. Sınıflandırma Fonksiyonu:

Yevmiye defterine günü gününe ve sıra numaraları ile kaydedilen mali nitelikteki olayları, dönem boyunca tek tek ve ayrı hesaplar altında büyük deftere (defteri kebire) kaydetmektir.

1.1.0.5. Raporlama Fonksiyonu:

İşletme faaliyetlerinin sonuçlarını ilgili kişilere, istenilen biçimde sunmaktır. İşletmenin durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyen II. ve III. kişiler, teknik bilgilerden çok anlayabilecekleri şekilde, özet bilgilere ihtiyaç duyarlar. İşletme sahip ve ortakları karlılıkla ilgili veya işletme varlıkları ile ilgili bilgileri, borç alacak ilişkilerini, satışları, satışların maliyetini, stok durumlarını isteyebilir. Devlet ve kredi kuruluşları işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını, karlılığını, borç ve vergi ödeme gücünü öğrenmek amacı ile raporlar isteyebilirler. Bu raporlardan bazıları, bilanço, gelir tablosu gibi temel mali tablolar ile satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, özsermaye değişim tablosu gibi ek mali tablolardır. Adı geçen tabloların şekil ve içeriği hakkındaki bilgiler 26 Aralık 1992 tarihinde yayımlanan Tekdüzen Hesap Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklanmıştır. (EK 1)

1.1.0.6. Analiz Etme ve Yorumlama Fonksiyonu:

Düzenlenen raporlar her zaman için istenilen bilgileri vermeyebilir. Yada verilen rapor ilgili kişi tarafından anlaşılabilir. Mali analiz tekniklerini (Karşılaştırmalı Bilançolar, Yüzdeler Yöntemi, Rasyolar Analizi, Trend Yöntemi ile Analiz, Grafik Yardımı ile Analiz) kullanarak, raporları (Mali tabloları) analiz edip, sonuçları yorumlamak

gerekir. Girişimciler, ortaklar, karar organları işletmenin gelecekle ilgili planlarını hazırlarken, işletmenin geçmişteki verilerinden yararlanıp geleceği tahmin etmeye çalışırlar. Bunu yaparken tabloları analiz edip yorumlamaya çalışırlar. Dolayısıyla bu fonksiyon genel muhasebeden çok yönetim muhasebesinde kullanılır.

1.1.1. MUHASEBE TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe fonksiyonları gerçekleştirilirken T.M.S.U.G.T. Sıra No:1’de belirtilen temel kavramlara mutlaka uyulmalıdır. T.M.S.U.G.T.’de muhasebenin temel kavramları şunlardır:

1.1.1.0. Sosyal Sorululuk Kavramı:

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının düzeltilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder .

1.1.1.1. Kişilik Kavramı :

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

1.1.1.2. Işletmenin Sürekliliği Kavramı :

Bu kavram; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Işletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kaldığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

1.1.1.3. Dönemsellik Kavramı :

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ayit maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

1.1.1.4. Parayla Ölçülme Kavramı :

Parayla Ölçülme Kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

1.1.1.5. Maliyet Esası Kavramı :

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç , işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

1.1.1.6. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:

Bu kavram; muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesine tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

1.1.1.7. Tutarlılık Kavramı:

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulaması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun , faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunması durumunda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

1.1.1.8. Tam Açıklama Kavramı:

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli , açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

1.1.1.9. İhtiyatlılık Kavramı:

Bu kavram; muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve

karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılık ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

1.1.1.10. Önemlilik Kavramı:

Önemlilik kavramı; bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarında yer alması zorunludur.

1.1.1.11. Özün Önceliği Kavramı:

Özün Önceliği Kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında, biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özlere paralel olmakla birlikte, bazı bazı durumlarda farklılıklar çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

1.1.2. Muhasebenin İşletme İçerisindeki Yeri ve Önemi:

Muhasebe, işletme fonksiyonları içerisinde yer alır. İşletmeyi canlı bir organizmaya benzetirsek, bu organizmanın sinir sistemini muhasebe fonksiyonu oluşturur. Dolayısıyla sinir sisteminde bir aksama diğer organlarının, fonksiyonlarını yerine getirmesini sağlayamayacağından, canlı organizma felç olur. O halde muhasebe fonksiyonu, yardımcı fonksiyon olmasına rağmen, işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ve diğer fonksiyonların işlerliğini sağlayabilmesi için işletmelerin vaz geçemeyeceği bir fonksiyon durumundadır.

1.1.2.0. Muhasebenin Bölümlenmesi:

Muhasebe bilimi değişik bölümlere tabi tutulabilir. Bunlardan en genel bölümler üç aşamada olabilir.

1.1.2.0.1. Genel Muhasebe: (Finansal Muhasebe)

İşletmenin II. ve III. kişilerle olan mali nitelikteki ilişkilerini tespit eden, belgelendiren, tasnifleyen, kaydeden, sınıflandıran ve raporlayan kısmına genel muhasebe veya finansal muhasebe denir. İşletmelerde işletme üretim faktörlerini satın alırken alıcı durumunda, (tedarik) mal ve hizmetleri tüketici pazarında paraya çevirirken satıcı durumundadır. (pazarlama) Bu iki pazardaki mali olay hareketleri genel muhasebenin konusunu oluşturur. “Genel muhasebenin görevi, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında meydana gelen değişimleri tespit etmek, dönem gelir ve giderlerini karşılaştırmak sureti ile faaliyet sonucunu ortaya koymaktır.”⁸

1.1.2.0.2. Maliyet Muhasebesi:

Üretim işletmelerinin, yapılarına konularına göre değiştirmekle beraber üretilen her mamülün maliyetini bulmak bir takım sistemli çalışmalar gerektirir. Bu sistemli çalışmalar topluluğuna maliyet muhasebesi denir. Daha geniş bir tanımla, “Maliyet Muhasebesi, işletme içinde meydana gelen üretime ilişkin gider türlerini, giderlerin oluştuğu yerleri, giderleri ilgili oldukları mal ve hizmet türleri bakımından saptayan ve dolayısıyla üretimin mal oluş değerlerini bulmak için takibe yarayan hesaplama ve kayıt tekniğidir.”⁹ Bu teknik tam olarak kavranılmalı ve kullanılmalıdır. Aksi halde maliyetler yanlış hesaplanacaktır.” Maliyet Muhasebesi maliyet unsurlarını tasnifi toplanması kontrolü

⁸ KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat: Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması, İstanbul - 1994, s.3

⁹ ERTÜRK, Halis: Maliyet Muhasebesine Giriş, Bursa - 1985 II. Baskı s.4

ve bunların maliyete intikal ettirilmesi işlerini kapsar.Maliyet muhasebecisi maliyet unsurlarını uygulanan hesaplama şekline göre gösterdikleri eğilimlere, ilgili buldukları faaliyet ve işlemlere, ait buldukları mamuller itibariyle ve diğer bakımlardan sınıflara ayrılır. Maliyet unsurları hesap, iş, safha, mamul ve diğer iş bölümlerine göre sınıflara ayrılmak suretiyle toplanabilir.”¹⁰

1.1.2.0.3. Yönetim Muhasebesi:

Genel muhasebenin temel fonksiyonu, defterlere kaydedilen bilgilerin analizi, yorumu ve işletme kararlarında kullanılır hale getirilmesidir. Yönetim muhasebesi ise bu bilgileri, değişik mali analiz tekniklerine tabi tutarak işletmenin durumu hakkında ilgililere bilgi vermektir. Yani işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçları ve finansal yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığı gibi önemli konularda, ilgililere önemli bilgileri, rapor halinde sunmaktır.

Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi birbiri ile çok sıkı ilişki içerisinde olduğunu görmekteyiz .Bu benzerlik iki muhasebe arasında koordinasyonu sağlamaya yöneliktir . Maliyet muhasebesi sisteminin organizasyonu , yönetim kontrol sisteminin oluşturulmasını da sağlar . “Yönetim muhasebesi olmaksızın maliyet muhasebesi bir anlam ifade etmemektedir veya çok az bir bilgiyi ifade etmektedir “¹¹. Bu durum çatisiz bir eve de benzetilebilir .

1.2. ÜRETİM VE MALİYET KAVRAMI:

¹⁰ BACKER, Morton: L.JACOPSEN: Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çeviren BAKLACIOĞLU, Sadık: İstanbul-1983, s.2

¹¹ KOTAR, Erhan: A, ILDIR: Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları , Bursa - 1995 , s.15

İşletmeler; insan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuşlardır. Bazıları hizmet, bazıları mal üreterek, ihtiyaçları karşılar.

1.2.0. Üretim Kavramı:

“Üretim, makine ve malzeme kullanımı yoluyla bir fiziksel varlığın yapımı veya hizmetin ortaya konulması olarak tanımlanmaktadır.”¹² Tanımdan da anlaşılacağı üzere üretimden bahsedebilmek için bazı temel unsurların bulunması gerekir, bunlar malzeme, insan, makine, enerji, araç gereç ve yönetimdir.

1.2.1. Üretim İşletmeleri:

“Üretim işletmeleri, hammadde, yardımcı madde ve yarı işlenmiş maddeleri, insan gücü, makine ve çeşitli araçlardan yararlanarak işleyen, şeklini ve yapısını değiştirerek ihtiyaçlara daha uygun yeni mallar meydana getiren kuruluşlardır.”¹³ Uygulamada ve günlük yaşantıda hangi işletmeleri alım-satım hangi işletmelerin üretim işletmesi olduğu tartışılmaktadır. Üretim işletmelerini ayırt edici özellik olarak, şu kriteri kullanmak uygun olur. Bir malın şeklini ve yapısını makine ve çeşitli araçlarla, insan gücü kullanarak değiştiren kuruluşlar üretim işletmeleridir.

Bir üretim işletmesinde, üretilen mamülün maliyetini hesaplamak zorunluluğu ortadır. Üretimin maliyeti üretim girdilerinin toplam maliyetinin üretim miktarına bölünmesi ile bulunur.

1.2.2. Maliyet Kavramı:

Üretim işletmelerinde, üretilen mal ve hizmetler ne kadar farklı olursa olsun, bunların ortak özellikleri vardır. Bu özellikler, işletme çeşitli üretim faktörlerini kullanarak,

¹² SABUNCUOĞLU, Z: T. TOKOL: G. ONAL: a.g.e. s.152

¹³ ÇETİNER, Ertuğrul: Maliyet Muhasebesi (Teorik Uygulama),Duygu Büro, Ankara - 1991, s.8

bunlardan toplumun ihtiyacını karşılayacak biçim, nitelik ve miktarlarda ürünler meydana getirirler. “İşte, her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli üretim faktörünün para ile ölçülen değerine, o ürünün maliyeti denir.”¹⁴Kısaca ürünü oluştururken, yapılan tüm üretim girdilerinin, parasal değerinin toplamına maliyet denir. Üretim girdileri, ilkmadde malzeme gideri, işçilik gideri ve bu iki gider dışında yapılan diğer giderler ki bunlara genel üretim gideri denir, olmadan bir üretimden söz etmek mümkün değildir. Üretim girdilerinin diğer bir ifade ile maliyet unsurlarının yani ilkmadde malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamı elde edilen ürünün maliyetini verir.

Maliyet kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için, gider, harcama kavramlarını da açıklamak gerekmektedir.

1.2.2.1. Gider Kavramı:

Gideri kısaca, sermayeyi azaltıcı unsurlar olarak tanımlamak mümkündür. Yada “Gider, karı belirlemek amacıyla bir getiri (hasılat) ile karşılaştırılan mal yada hizmet çıkışları anlamındadır. Gider getiriden düşülecek tüketilen maliyetlerdir. Maliyetler ise mal ve hizmetleri elde etmek için yapılan fedakarlıklardır.”¹⁵ Gider yılsonunda sonuç hesaplarına aktarılacak ve gelirden düşülecek olan nakti yada aynı çıktılardır. Maliyet ise, varlığa dönüşen ve sonuç hesapları yerine bilanço hesaplarına aktarılan, para ile ifade edilebilen katlanılmış fedakarlıkların bütünüdür.Özetle, “gider hasılatı azaltıcı bir unsur olmaktadır. Maliyet; fayda yaratılması amacı ile üretim faktörlerinin tüketilmesidir.”¹⁶

¹⁴ BURSAL, Nasuhi: Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulaması, İstanbul - 1980. s.1

¹⁵ HATİBOĞLU, Zeyyat: Maliyet Muhasebesi, İstanbul - 1995. s. 9

¹⁶ ALTUĞ, Osman: Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş Onbirinci Baskı, İstanbul - 1996. s.16

1.2.2.2. Harcama Kavramı:

Harcama, kısaca ödeme demektir. Ödeme, nakit, çek, senet gibi araçlarla veya borçlanma yoluyla yada varlıkların takası şeklinde olabilir. “Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.”¹⁷

Tanım incelendiğinde, harcama için temel unsur ödemedir. Harcamanın giderden farklı tarafı, harcama karşılığında elde edilen fayda aynı dönem içerisinde tüketilmemiş olmasıdır. Yani harcama aynı dönem içerisinde tüketiliyorsa gidere dönüşmüş olur. Buna karşın harcama sonucu elde edilen fayda gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse, harcama maliyete veya varlığa dönüşür. Kısaca harcama giderden daha geniş bir kavramdır.

Üretilen mamulün maliyeti, V.U.K. 275 Maddesinde şöyle tanımlanmıştır: “İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- 1) Mamulün mevcuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- 2) Mamule isabet eden işçilik; 3) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; 4) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin Mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.); 5) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin.

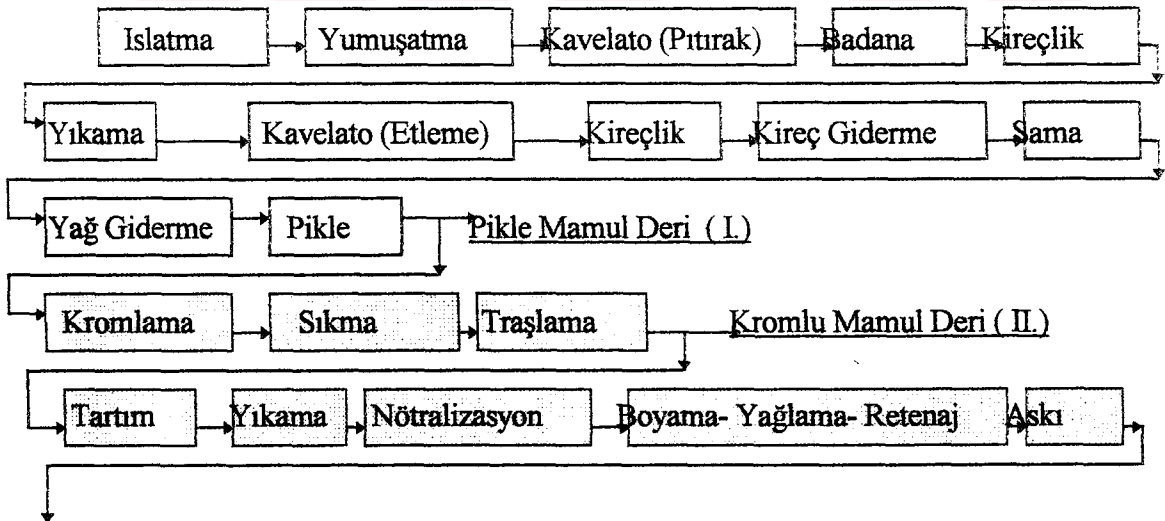
Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler” V.U.K’da maliyet unsurları sayılmış, maliyet hesaplama teknik ve yöntemleri mükellefe bırakılmıştır. O halde hesaplanacak

¹⁷ AKDOĞAN, Nalan: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Ankara - 1995. s. 9

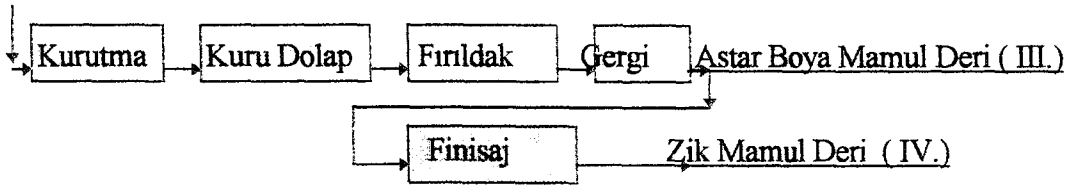
mamul maliyetinde, yukarıda sayılan unsurları içeren maliyet sistemini kurmanın önemi vurgulanmaktadır.

1.3. DERİ VE DERİCİLİK KAVRAMLARI:

Deri; insan ve hayvan vücudunu saran, genellikle tüy ve kılla kaplı az çok yumuşak bir örtüdür. Son derece esnek olan deri organizmayı hertürlü etkilere karşı koruma işlevine sahiptir.” Mamul deri üretiminde kullanılan ham deri; yapısı, dokusu, kimyasal bileşimi ve diğer özellikleri kendine has olan tabii bir üründür. Deri, canlı hayvan vücudunda çok çeşitli fonksiyonları yerine getirir. Deri canlıyı soğuğa, sığağa, dış mekanik etkilere ultra viyole ışınlarına ve mikro organizmalara karşı korur. Deri çevre koşullarına göre ter ve yağ bezleri yardımı ile vücut ımparetürünü dengeler. Bu çok yönlü görevleri deneni ile derinin karmaşık bir histolojik, kimyasal ve diğer özellikleri vardır.”¹⁸ Deri işlentiye alındığında derinin yapısı dikkate alınmalı, derinin özelliğine göre işlenti türleri oluşturulmalıdır. Değişik hayvan derilerinin değişik yöntemlerle işlenmesi, derinin yapısının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Giyisilik koyun derisi ,işlentişi aşağıdaki aşamalardan geçilerek yapılır. Bu aşamalardan geçerek mamul haline gelen deriye sırasıyla pikle, kromlu, astar boyalı ve zik deri denir.



¹⁸ TOPTAŞ; Ahmet; Deri Teknolojisi , İstanbul 1993. S.1



Dericilik; derinin işlenmesi süreci olarak tanımlanabilir. Dericilik insanların bildiği en eski mesleklerden biridir. İnsanlar avladıkları ve vurdukları hayvanlardan maksimum düzeyde yararlanmak istemişlerdir. Özellikle doğa koşullarından korunma amacıyla, hayvan derilerinden giysi yapmışlardır. Ancak derilerde çabuk bozulma ve çürüme, kokuşma onları bazı tedbirler almağa zorlamıştır. Bunun için ilk insanlar, derileri yağlarla yoğurma yöntemini buldular ve dolayısıyla deri işlentisinin ilkel olarak ta olsa, doğmasına sebep oldular. Günümüzde, gittikçe gelişerek değişik metodlar ve bu metodların getirdiği maddeleri kullanarak gerçekleştirilen deri teknolojisi, ülkemizin ekonomik gelir kaynağı olmuştur. “Deri ve deri mamulleri işlenmesi ve üretim sanayi Türkiye’nin en önemli faaliyetleri arasında yer almaktadır. Günümüzde deri sanayii üretiminin, toplam sanayii üretimi içinde % 5 dolayında bir paya sahip olduğu hesaplanmaktadır. Son on yıl içinde sektörün yıllık bazda % 9’ dan az olmayan bir büyüme hızı gerçekleştirdiği ortaya çıkmıştır. Bu yapısal özelliği ile deri sanayinin toplam endüstriyel faaliyet içindeki katkısı ve önemi giderek artmaktadır.”¹⁹

Deri teknolojisi ve dericilik ile ilgili geniş bilgiler ilerki bölümlerde açıklanacaktır.

¹⁹ NORM LTD: Biga Deri Sanayi Toplu İşyeri Kooperatifi Atıksu Arıtma Tesisi Yapılabilirlik Etüdü, Aralık- 1995, s.1

2. MALİYET SİSTEMLERİ VE GİDERLERİN DAĞITIMI

Bir üretim işletmesinde mamulün maliyetini hesaplayabilmek için, maliyet sisteminin kurulması gereklidir. Sistemi kurarken işletmenin yapısı ve sektör çok iyi incelenmeli, kavranmalıdır. Aksi takdirde sistem yanlış kurulacak ve maliyetler yanlış hesaplanacaktır. Sistemi kurarken, üç soruyu cevaplamak gereklidir. Bunlar:

1. Hangi giderler üretimin maliyetine yüklenecektir?
2. Ne zaman yüklenecektir?
3. Nasıl yüklenecektir?

Bu soruları cevaplandırırken, maliyet yöntemleri kullanılır.

2.0. MALİYET YÖNTEMLERİ

Hangi giderler üretimin maliyetine yüklenecektir? Sorusuna cevap olarak Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri kullanılır.

Ne zaman yüklenecektir? Sorusuna cevap olarak Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri kullanılır.

Nasıl yüklenecek? Sorusuna cevap olarakta Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemleri ile cevap verilmelidir.

2.0.0. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.

Bu yöntemde, üretim girdilerinden direk ilkmadde malzeme gideri ile direk işçilik giderlerinin tamamı üretimin maliyetine yüklenirken, genel üretim giderleri sabit giderler, değişken giderler ayrımı yapılarak yükleme yapılır. Bu yöntemde giderleri yüklerken üç

yöntem kullanılır. Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Değişken Maliyet Yöntemi. Yani hangi giderler üretimin maliyetine yüklenecek? Sorusuna bu üç yöntemden biri kullanılarak cevap verilir.

2.0.0.0. Tam Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemde, Genel Üretim Giderlerinin tamamı üretimin maliyetine yüklenir. Sabit Giderler ve Değişken Giderler olarak ikiye ayrılan Genel Üretim Giderlerin tamamı üretimin maliyetine eklenir. “Tam maliyet yönteminde bazen sadece üretim giderleri ile yetinilmeyip dönem giderlerinin de tamamen veya kısmen mamullerin yüklendiği görülür. Özellikle, maliyetler üzerine, belirli bir kar yüzdeleri eklenerek fiyat saptandığı hallerde satış giderlerini de içine alacak şekilde maliyetlerin geniş tutulması olanaklıdır.”¹ Ülkemizde en yaygın kullanılan yöntemlerden biri tam maliyet yöntemidir. Avantajları veya dez avantajları olan bir yöntemdir. Dez avantajlarından biri, üretim süreci içerisinde farklı miktarlarda üretim yapıldığında, birim maliyetlerin dönemler itibari ile farklı olmasıdır. Tam Maliyet yönteminle ilgili bir örnek vermek gerekirse:

“Y” üretimi işletmesinin Ocak 96 döneminde üretim giderleri aşağıdaki gibidir: İşletme Ocak 96 döneminde 100 Birim mamul üretmiştir. 30 Birim satmıştır.

Direk İlkmadde Malzeme Gideri	250.000.000-TL
Direk İşçilik Giderleri	100.000.000-TL
Genel Üretim Giderleri	80.000.000-TL
Sabit Giderler	50.000.000-TL
Değişken Giderler	30.000.000-TL

¹ ALTUĞ, Osman: a.g.e. s.249

Toplam Üretim Maliyeti 430.000.000-TL

Birim maliyeti = $430.000.000 / 100 = \underline{4.300.000\text{-TL / Br.}}$

S.M.M.= $4.300.000*30=\underline{129.000.000\text{-TL}}$,

StokMaliyeti= $4.300.000*70=\underline{301.000.000\text{-TL}}$

2.0.0.1. Normal Maliyet Yöntemi:

Bu yöntem, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken giderlerini yüklerken, “sabit genel üretim giderlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye, ait olan kısmı maliyetlere katılır. Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri sonuç hesaplarına aktarılır.”² Değişken giderler de, üretim maliyetine doğrudan aktarılır. Yukarıdaki örnek, normal maliyet yöntemine göre maliyetlendirecek olursa şu şekilde olur:

İşletmenin aylık üretim kapasitesi 160 Birimdir. Ocak 96 döneminde 100 Birim mamul üretilmiştir. İşletme $100 / 160 * 100 = \% 62.5$ kapasite ile çalışmıştır. $\% 37.5$ işletmenin atıl (boş) kapasitesidir. Bu halde sabit giderlerin $\% 62.5$ 'i mamulün maliyetine; $\% 37.5$ 'i de sonuç hesaplarına aktarılır.

Direk İlkmadde Malzeme Gideri 250.000.000-TL

Direk İşçilik Giderleri 100.000.000-TL

Genel Üretim Giderleri 61.250.000-TL

Sabit Giderler 50.000.000-TL

$50.000.000 * 0.625 = 31.250.000$

² AKDOĞAN, Nalan: a.g.e. s.43

Değişken Giderler 30.000.000-TL

Toplam üretim maliyeti 411.250.000-TL

Birim mamul maliyeti = $411.250.000 / 100 = \underline{4.112.500-TL / Br.}$

S.M.M. = $4.112.500 * 30 = \underline{123.375.000-TL}$,

Stok Maliyeti = $4.112.500 * 70 = \underline{287.875.000-TL}$

2.1.0.2. Değişken Maliyet Yöntemi:

Değişken maliyet yönteminde, genel yönetim giderlerinden yalnızca değişken giderler mamul maliyetine yüklenirler. Sabit giderler mamulün maliyetine katılmaz ve doğrudan sonuç hesaplarına yüklenirler. Aynı örneği değişken maliyet yöntemine göre, mamul maliyetine yüklersek durum aşağıdaki gibi olur:

Direk İlkmadde Malzeme Gideri	250.000.000-TL
Direk İşçilik Giderleri	100.000.000-TL
Genel Üretim Giderleri	30.000.000-TL

Sabit Giderler 50.000.000-TL Sonuç hesaplarına

Değişken Giderler 30.000.000-TL

Toplam üretim maliyeti 380.000.000-TL

Birim mamul maliyeti = $380.000.000 / 100 = \underline{3.800.000-TL / Br.}$

S.M.M. = $3.800.000 * 30 = \underline{114.000.000-TL}$,

$$\text{Stok Maliyeti} = 3.800.000 * 70 = \underline{266.000.000\text{-TL}}$$

2.0.1. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri:

Üretim giderleri, ne zaman üretimin maliyetine yüklenecektir? Sorusuna cevap verilirken bu maliyet yöntemleri kullanılır. Maliyet saptama zamanına göre maliyet yöntemlerini üç başlık altında incelemek mümkündür. Bunlar Standart Maliyet Yöntemi, Tahmini Maliyet Yöntemi, Gerçek (fili) Maliyet Yöntemidir.

2.0.1.0. Standart Maliyet Yöntemi:

Bu yöntemde, üretim giderleri üretim yapılmadan önce bilimsel verilere (donelere) dayanarak saptanmış maliyetlere göre, üretilen mamulun maliyetine yüklenir. Gerçekleşmesi beklenen giderlere yol göstermesi açısından önemli bir maliyet yöntemidir. Gerçekleşen maliyetlerle bilimsel olarak saptanan maliyetler karşılaştırılarak, sapmaların nedenleri belirlenir ve sapmaları düzeltme yolları aranır. Özellikle yöneticilere, sapmalar konusunda bilgi verilerek bu giderlerin düzeltilmesini sağladığından, yönetim muhasebesi açısından gerekli bir yöntemdir. Yöneticiler bu yöntemi, planlama ve kontrol işlemlerinde etkin bir araç olarak kullanılır.

Standart maliyet yönteminde, maliyet unsurlarının (üretim giderleri) ayrı ayrı standartları belirlenir. Üretim için ne kadar ilk madde malzeme, yardımcı malzeme kullanılır? Hem miktar, hemde fiyat yönünden standartlar bilimsel yollarla belirlenmelidir. Belirlenen bu standartlar olması gerekeni verecek veriler olmalıdır. Tahminden ziyade olması gerekeni vermelidir. Üretim için ne kadar işçilik gideri olmalıdır? Sorusunu zaman etüdüleri yapıp cevaplandırmak gerekir. Bunu yaparken zamanı ve zamana karşılık gelen ücret tutarını, kullanılacak ücret sistemini tespit etmek gerekir. Genel üretim gideri olarak mamulun maliyetine yüklenecek sabit ve değişken giderleri miktar ve tutar olarak tespit etmek, üretimle ilişkili olmayan giderleri maliyetten çıkarmak gerekir. Giderlerin dağıtım yapılırken doğru dağıtım anahtarları kullanılmalıdır.

2.0.1.1. Tahmini Maliyet Yöntemi:

Üretilen mamulün maliyetini, bir önceki üretim dönemi verilerine göre belirleyen yöntemdir. “Maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlardan yararlanarak önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan bir yöntemdir.”³ Bilimsel hiçbir tarafı olmayan bu yöntem gerçek maliyetleri, ülkemizde veremeyeceği için önerilmeyen bir yöntemdir. Özellikle enflasyonist ortamlarda kullanılması, işletmelerin gerçek maliyetlerini tespit etmesinde yetersiz kalmasından dolayı, işletmeleri riske sokacağı gerekçesi ile bu yöntemi kullanmak sakıncalı olmaktadır.

2.0.1.2. Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi:

Üretim giderleri, üretimin maliyetine ne zaman yüklenecek? Sorusuna üretim gerçekleşikçe yüklenecek cevabını veren maliyet yöntemine fiili maliyet yöntemi denir. Bu yöntemde, üretim süreci içersinde üretimin maliyetine girmesi gereken giderler, gerçek tutarlarıyla maliyete yüklenir. Bulunan maliyet daha gerçekçi maliyet olur. Ancak standartlar ve olması gereken tutarlar belirsiz olduğundan, olması gereken maliyet bilinmediğinden, karşılaştırma yapmak, sapmaları tespit etmek imkanı yoktur. Yönetim muhasebesi açısından, sakıncaları olan yöntemdir. Bütün bunlara rağmen ülkemizde en yaygın olarak kullanılan yöntemdir.

Standart maliyet yöntemi ile gerçek (fiili) maliyet yöntemini karşılaştırarak bulunan sonuçları görebilmek için toplu bir örnek vermek gerekirse:

³ AKDOĞAN Nalan, a.g.e. s.45

“X” Üretim İşletmesi., tek tip ve bir çeşit mamul üretmektedir. “X” Üretim İşletmesinin standart verileri ile Ekim 1997 döneminde gerçekleşen fiili giderleri aşağıdaki gibidir:

Fiili Giderler:

Direk ilk madde malzeme Giderleri Toplam 1.000.000 birim, fiili birim fiyat 1.500-TL, 1 birim mamul için 4 birim ilkmadde malzeme kullanılmıştır

Direk işçilik giderleri Toplamı 50.000 Direk işçilik saati, fiili birim fiyatı 200-TL , 1 birim mamul için 2 direk işçilik saati gerçekleşmiştir.

Genel üretim giderleri Toplamı 500.000.000-TL , sabit giderler 300.000.000-TL , değişken giderler 200.000.000-TL olarak gerçekleşmiştir.

Üretim Miktarı 250.000 birim'dir.

Fiili Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyetin Hesaplanması:

Direk İlk Madde Malzeme Giderleri 1.500.000.000-TL

(250.000 * 4 = 1.000.000 br. * 1.500 = 1.500.000.000-TL)

Direk İşçilik Giderleri

100.000.000-TL

(250.000 br. * 2 D.İ.S. * 200-TL = 100.000.000-TL)

Genel Üretim Gideri

500.000.000-TL

(Sabit Giderler 300.000.000-TL, Değişken Giderler 200.000.000-TL)

Tam Maliyet Yöntemine Göre Yükleme Yapılmıştır.

TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ

2.100.000.000-TL

ÜRETİM MİKTARI

250.000 br.

BİRİM MALİYET

8.400-TLStandart Giderler:

Direk ilk madde malzeme Giderleri

Standart birim fiyat 1.200-TL ,

1 birim mamul için 3 birim ilkmadde malzeme kullanılmalıdır

Direk işçilik giderleri

Standart birim fiyatı 150-TL ,

1 birim mamul için 1.5 direk işçilik saati gereklidir.

Genel üretim giderleri

Toplamı 400.000.000-TL ,

Sabit giderler 250.000.000-TL, Değişken giderler 150.000.000-TL olmalıdır.

Standart Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyetin Hesaplanması:

Direk İlk Madde Malzeme Giderleri	900.000.000-TL
(250.000 br. * 3 * 1.200 = 900.000.000-TL)	
Direk İşçilik Giderleri	56.250.000-TL
(250.000 br. * 1.5 D.İ.S. * 150-TL = 56.250.000-TL)	
Genel Üretim Gideri	400.000.000-TL
(Sabit Giderler 250.000.000-TL, Değişken Giderler 150.000.000-TL)	
Tam Maliyet Yöntemine Göre Yükleme Yapılmıştır.	
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	<u>1.356.250.000-TL</u>
ÜRETİM MİKTARI	<u>250.000 br.</u>
STANDART BİRİM MALİYET	<u>5.425-TL</u>

Yukarıda aynı örnek, iki yöneme göre hesaplanmış ve farklı birim maliyetler bulunmuştur. (8.400-TL - 5.425-TL = 2.975-TL) İki yöntem arasındaki 2.975-TL'lik fark, birim maliyetteki toplam sapmadır. Bu sapmanın nedenleri araştırılıp, gerekli

önlemler alınmalıdır. Olması gereken birim maliyet 5.425- TL iken neden 8.400-TL çıkmıştır. Yönetim bunu analiz edip tespit etmelidir.

2.0.2. Üretim Biçimlerine Göre Maliyet Yöntemleri:

Üretim giderleri üretimin maliyetine nasıl yüklenecektir? Sorusuna bu yöntemle cevap verilir. Üretim işletmesinin bağlı olduğu sektör, işletmenin fiziki yapısı, üretim şekli göz önünde tutularak bu soruya yanıt aranır. Eğer işletme üretimini, her defasında farklı bir mamul olarak gerçekleştiriyorsa veya aldığı siparişlere göre gerçekleştiriyorsa, sipariş maliyet yöntemini kullanmalıdır. Şayet işletme devamlı aynı malı üretiyorsa ve üretim, işletmenin değişik aşamalarından geçerek mamul haline dönüşüyorsa, evre (safha) maliyet yöntemini kullanmalıdır. Kısaca, üretim giderleri üretimin maliyetine nasıl yüklenmelidir? Sorusuna bu iki yöntemden birisi ile cevap verilir.

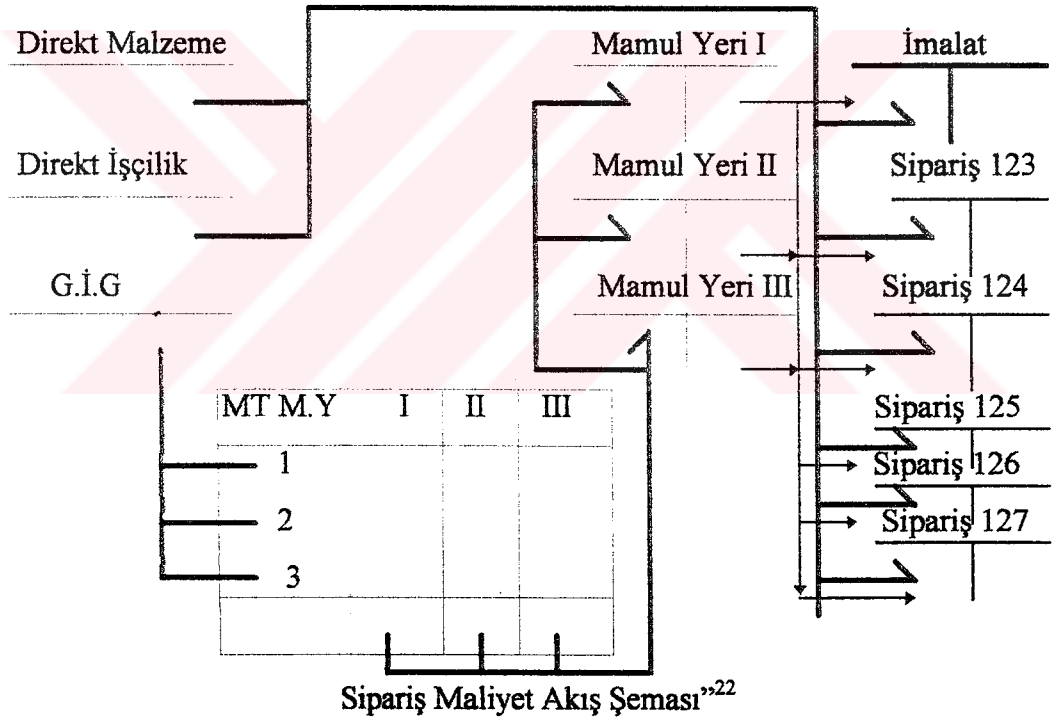
2.0.2.0. Sipariş Maliyet Yöntemi:

Sipariş Maliyet Yöntemi, iş emrine dayalı uygulanan bir yöntemdir. “Birbirinden fiziksel açıdan farklı her iş yada üretim grubu (üretim partisi) için katlanılan üretim giderlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında biriktirildiği (toplandığı) yönteme sipariş maliyet yöntemi denir.”²¹ Bu yöntemi benimseyen işletmeler stoklama amacıyla veya müşteri siparişlerine göre, her parti üretim için, ayrı “Sipariş Kartları” (Şekil.2)

²¹ ALTUĞ Osman, a.g.e. s.185

kullanırlar. Kısaca her iş emrinin maliyeti ayrı ayrı hesaplanır. Bu maliyet yönteminde, sipariş kartlarından başka, iş emri , hammadde malzeme istek ve teslim fişi, hammadde malzeme istek fişi özeti, işçi zaman kartları, işçi puantaj kartı, işçilik çalışma kartları özeti, hammadde ve malzeme stok kartı, mamul stok kartı, genel üretim giderleri birinci ve ikinci dağıtım tablosu gibi kartlar ve tablolar kullanılır. (EK.2)

Sipariş Maliyet Yönteminde “Maliyet hesaplarının Sağlıklı olması ve kontrol bakımından değeri, maliyet daireleri ayrımının ve maliyet yükleme anahtarı seçiminin isabetine bağlıdır. Durum şematik olarak şöyle gösterilebilir:



2.0.2.1. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi:

²² BURSAL, N.: Y.,ERCAN : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulaması, İstanbul - 1990, s.258

“Üretimin sürekli bir akış halinde olduğu faaliyetlerde maliyetlerin (veya giderlerin) zaman ve yer olarak toplanması ve zaman yada yer bakımından bu giderlerin üretilen mamullerle ilgilendirilmek suretiyle mamul maliyetlerinin hesaplanması büyük kolaylık ve zaman tasarrufu sağlamaktadır. İşte bu şekilde üretim giderlerinin zaman ve yer olarak birarada toplanması ve üretilen mamullerle ilgilendirilmesi biçiminde mamul maliyetlerini hesaplayan maliyet yöntemine Safha Maliyeti Yöntemi ya da Daire Maliyeti Yöntemi, Sürekli Maliyetler Yöntemi, Evre Maliyeti Yöntemi adı verilmektedir.”²³

Üretimin başlangıcından bitimine kadar geçen süre içerisinde, (üretim süreci içerisinde) işletmenin teknik ve fiziksel yapısı gereği, ürünlerin belirli bölümlerden geçerek yüklendiği giderlerin, bölümler itibari ile takibine yarayan yöntem safha maliyet yöntemi denir. Bu yöntem sürekli aynı tip mamulü üreten ve kitle halinde üretim yapan işletmelerde kullanılmalıdır. Farklı tip mamulü üreten işletmelerde bu yöntemin kullanılması sakıncalar doğurabilir. Maliyetler yanlış hesaplanabilir.

Bu yöntemde, her aşamada gerçekleşen D.İ.M.M. Gideri, D.İ. Gideri ve G.Ü.G’i , o aşmadaki üretime yüklenir. Bir sonraki aşamaya giderleri yüklenmiş olarak aktarılır ve bu aşamada da ilgili giderleri yüklenerek sonraki aşamaya geçilir. Bu şekilde üretim sonuna kadar mamul, üretim giderlerini aşama aşama yüklenerek gelmiş olur. “Safha Maliyeti yönteminde birim maliyetlerin hesaplanma aşamaları şunlardır:

²³ ALTUĞ Osman, a.g.e. s.202

Hesap devresinde safhada toplanan direkt madde, direkt işçilik ve genel imal giderleri tutarları saptanır.

Birimlerin uzlaştırılması diyebileceğimiz safhada, ne kadarının dönem sonu stoku olarak safhada kaldığı ve fire olarak kaydedildiği saptanır.

Yukarıda belirtilen - uzlaştırılan - birimler, tamamlanma dereceleri (yüzdeleri) ile çarpılarak eşdeğer mamul birimine dönüştürülür. Gider yerlerinde bozulan birimlerin maliyetleri hesaplanarak tamamlanan birimlerin maliyetine eklenir.

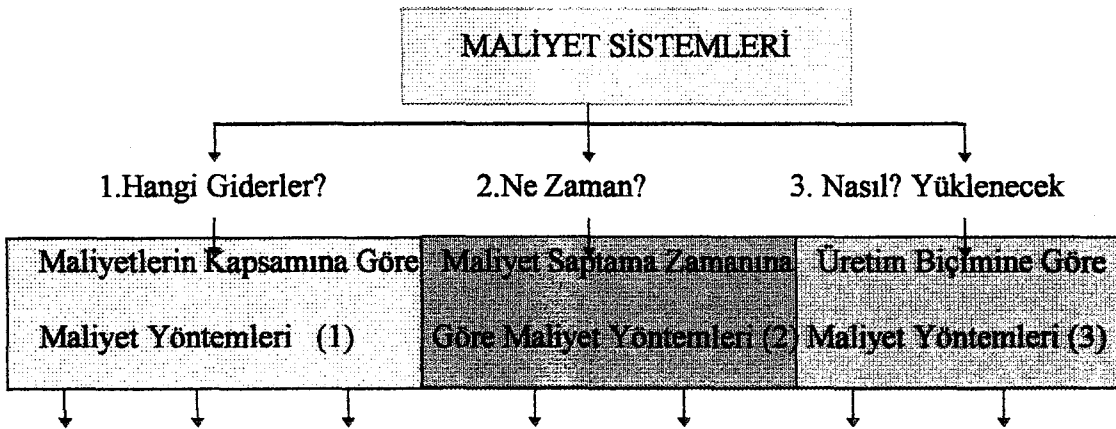
Saptanan direkt madde, direkt işçilik ve genel imal giderleri tutarları eşdeğer mamul birimlerine bölünerek birim maliyetler bulunur.

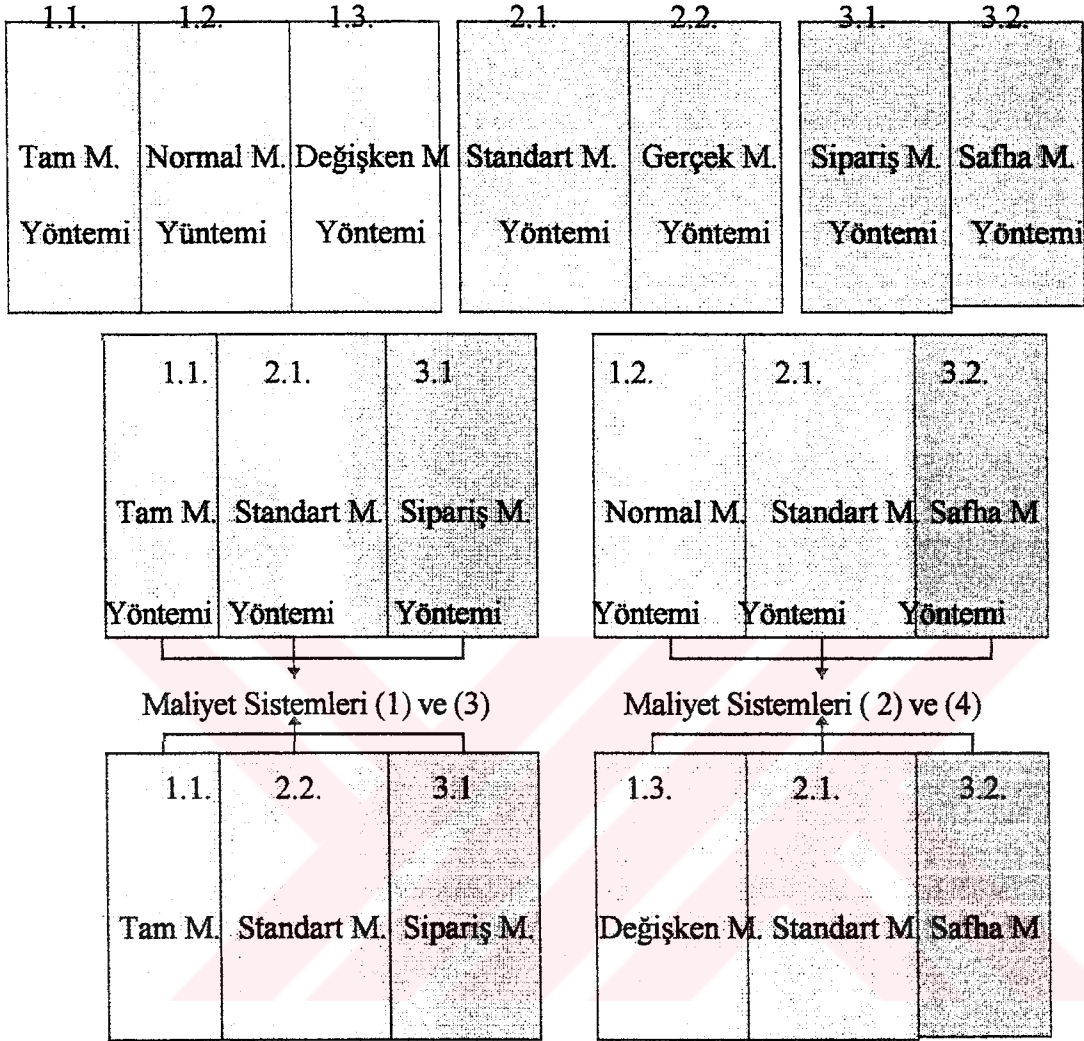
Bulunan birim maliyetler, mamul, yarımamul, varsa firelerin eşdeğer birim miktarları ile çarpılarak mamul ve yarımamul maliyetleri saptanır.²⁴ Bu işlemleri gerçekleştirirken, giren ve çıkan miktarların takibi iyi yapılmalı, hangi giderlerin üretimin maliyetine, hangi giderlerin sonuç hesaplarına aktarılması gerektiği çok iyi bilinmeli, eşdeğer mamul birimleri mutlaka iyi tespit edilmelidir.

2.1. MALİYET SİSTEMLERİNİN KURULMASI:

²⁴ ALTUĞ Osman, a.g.e. s. 203 - 204

Yukarıda anlatılmaya çalışılan maliyet yöntemleri ile şu şekilde maliyet sistemlerini oluşturmak mümkündür. Sorulan üç soruya cevap aramak gerekir. Hangi giderler üretimin maliyetine yüklenmelidir? Ne zaman yüklenmelidir? Nasıl yüklenmelidir? Her soruya, mutlaka bir Maliyet Hesaplama Yöntemi kullanılarak cevap vermek gerekir. Hiçbir zaman bir soruya iki yöntemle cevap veremeyiz. Veya sorunun birini cevapsız bırakamayız. Aksi takdirde maliyet sistemimiz yanlış kurulacaktır. Örneğin: Hangi giderler üretimin maliyetine yüklenecek? Sorusuna, tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre yüklenecek dersek çelişkiye düşmüş oluruz. Çünkü tam maliyet yönteminde sabit giderlerle, değişken giderler birlikte yüklenir. Normal maliyet yönteminde ise, sabit giderler üretim kapasitesine (tam kapasite), değişken giderler de gerçekleşen üretime göre yüklenir. İki yöntemi birlikte kullanmak, sabit giderlerin yükleme oranını, farklı olarak yüklediklerinden, üretilen mamule isabet eden sabit gider tutarlarında farklılık olacaktır. Bu da mamul maliyetinin yanlış hesaplanmasına neden olacaktır. Aşağıdaki şema, sistem kurulmasında yol göstermesi amacıyla önerilmiştir.





Yukarıdaki şekilde olduğu gibi, her soruya bir yöntemi kullanarak cevap verilir ve üçlü kombinasyonlar şeklinde maliyet sistemleri oluşturulur. Toplam oniki maliyet sistemi oluşturulabilir. İşletme yapısı incelenerek işletmeye uygun maliyet sistemini kurmak, maliyetlerin gerçeğe daha yakın hesaplanmasını sağlar.

2.2. GİDER YERLERİ VE GİDERLERİN DAĞITIMI

Üretim işletmelerinde yapılan giderler, önce gider çeşitlerine göre kaydedilirken diğer taraftan da giderlerin oluştukları yerlere göre dağıtılmalıdır. Eş zamanlı kayıt yöntemini kullanan işletmeler giderleri çeşitlerine ve gider yerlerine göre takip etmek zorundadırlar.

Gider yerlerinde giderlerin toplanması mamüllere yüklenecek gider payının hesaplanmasına imkan tanır. Giderlerin ortaya çıktıkları ve dağıtıldıkları yerler bakımından kontrol imkanı sağlanır. Giderlerin, gider yerleri bakımından planlamaların yapılmasına yardımcı olur.

Direk ilk madde ve malzeme giderleri ile direk işçilik giderleri gider yerlerine doğrudan dağıtılırken genel üretim giderleri belirli ölçülere göre dağıtılır. Bu ölçülere dağıtım anahtarı denir. Dağıtım anahtarlarının tespiti işletmenin yapısına, üretim biçimine göre değişir.

Gider yerleri, T.M.S.U.G.T.'ne göre maliye bakanlığı tarafından belirlenmiştir.

Buna göre:

Esas üretim gider yeri,

Yardımcı üretim gider yeri,

Yardımcı hizmet gider yeri,

Yatırım gider yeri ,

Üretim yeri yönetimi gider yeri,

Araştırma geliştirme gider yeri ,

Pazarlama, satış ve dağıtım gider yeri,

Genel yönetim gider yeri gider yerleridir.

Aynı tebliğde gider çeşitleri de belirlenmiştir. Bunlar:

İşçi ücret ve giderleri

Memur ücret ve giderleri

Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler giderleri

Çeşitli giderler

Vergi, resim ve harçlar

Amortismanlar ve tükenme payları

Finansman giderleri gider çeşitleridir.

Gider yerlerinin, gider çeşitlerine göre dağıtım anahtarlarının oluşmasına bir örnek verir isek:

Örnek: "X" üretim işletmesinde 10,11,12, nolu esas üretim gider yerleri; 20,21 nolu yardımcı gider yeri; 30 nolu yardımcı hizmet gider yeri vardır. Genel Üretim Gideri, olarak ta, 3.01. Aydınlatma Gideri, 4.01. Isıtma Giderleri, 4.02. Bakım Giderleri, 4.03. Sosyal Hizmet Gideri, 6.01. Bina Amortisman Gideri olmak üzere beş gider çeşidi vardır. Genel üretim giderlerinin tutarları ve gider dağıtım anahtarları şöyledir:

Genel Üretim Giderleri ve Dağıtım Anahtarları

730.Genel Üretim Giderleri	Tutarı	Dağıtım Ölçüsü
3.01.Aydınlatma Giderleri	250.000.000	Kws
4.01.Isıtma Giderleri	180.000.000	Radyotör sayısı
6.01.Bina Amortismanı	200.000.000	m2
4.02.Bakım Giderleri	120.000.000	Bak.Onarım Saati
4.03.Sosyal Hizmet Giderleri	150.000.000	İşçi Sayısı
G.Ü.G. TOPLAMI	900.000.000	

Gider Yerleri	Kws	Radyatör	m2	Bak.Onr.Saati	İşçi Sayısı
10. Doğrama	60.000	100	250	80	30
11. Boyama	45.000	170	350	90	20
12. Montaj	40.000	130	150	150	20
20. Bakım Onarım	15.000	60	80	60	5
21. Enerji - Su	30.000	20	50	70	20
30. Sosyal Hizmetler	10.000	120	120	50	5
TOPLAM	200.000	600	1.000	500	100

Yukarıdaki verilere göre, aydınlatma giderlerinin yükleme oranı :

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Aydınlatma Giderleri Toplamı}}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı}} = \frac{250.000.000}{200.000} = 1.250 \text{ TL}$$

Isıtma Giderlerinin yükleme Oranı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Isıtma Giderleri Toplamı}}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı}} = \frac{180.000.000}{600} = 300.000 \text{ TL}$$

Bina Amortisman Giderleri Yükleme Oranı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bina Amortismanı Toplamı}}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı}} = \frac{200.000.000}{1.000} = 200.000 \text{ TL}$$

Bakım Giderleri Yükleme Oranı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bakım Giderleri Toplamı}}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı}} = \frac{120.000.000}{500} = 240.000 \text{ TL}$$

Sosyal Hizmet Giderleri Yükleme Oranı:

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Sosyal Giderlerin Toplamı}}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı}} = \frac{150.000.000}{100} = 1.500.000 \text{ TL}$$

Yükleme oranlarına göre gider yerlerinin aldıkları payları gösterecek olursak:

Aydınlatma Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Kws	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Doğrama	60.000	1.250 TL	75.000.000
11. Boyama	45.000	1.250 TL	56.250.000
12. Montaj	40.000	1.250 TL	50.000.000
20. Bakım Onarım	15.000	1.250 TL	18.750.000
21. Enerji - Su	30.000	1.250 TL	37.500.000
30. Sosyal Hizmetler	10.000	1.250 TL	12.500.000
TOPLAM	200.000		250.000.000

Isıtma Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Radyatör	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Doğrama	100	300.000	30.000.000
11. Boyama	170	300.000	51.000.000
12. Montaj	130	300.000	39.000.000
20. Bakım Onarım	60	300.000	18.000.000
21. Enerji - Su	20	300.000	6.000.000
30. Sosyal Hizmetler	120	300.000	36.000.000
TOPLAM	2.500		180.000.000

Amortisman Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	m2	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Doğrama	250	200.000	50.000.000
11. Boyama	350	200.000	70.000.000
12. Montaj	150	200.000	30.000.000
20. Bakım Onarım	80	200.000	16.000.000
21. Enerji - Su	50	200.000	10.000.000
30. Sosyal Hizmetler	120	200.000	24.000.000
TOPLAM	1.000		200.000.000

Bakım Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Bak.Onr.Saati	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Doğrama	80	240.000	19.200.000
11. Boyama	90	240.000	21.600.000
12. Montaj	150	240.000	36.000.000
20. Bakım Onarım	60	240.000	14.400.000
21. Enerji - Su	70	240.000	16.800.000
30. Sosyal Hizmetler	50	240.000	12.000.000
TOPLAM	500		120.000.000

Sosyal Hizmet Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	İşçi Sayısı	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Doğrama	30	1.500.000	45.000.000
11. Boyama	20	1.500.000	30.000.000
12. Montaj	20	1.500.000	30.000.000
20. Bakım Onarım	5	1.500.000	7.500.000
21. Enerji - Su	20	1.500.000	30.000.000
30. Sosyal Hizmetler	5	1.500.000	7.500.000
TOPLAM	100		150.000.000

2.2.0. Birinci Dağıtım:

Dağıtım anahtarlarına göre, yapılan dağıtımların topluca gösterildiği çizelgeye gider dağıtım tablosu denir. Yukarıdaki tablolardan yararlanarak, birinci dağıtım denilen işletme fonksiyonlarına göre yapılan gider dağıtım tablosu, aşağıdaki gibi olur:

Genel Üretim Giderleri I. (Birinci) Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARD. ÜRETİM GİDER YERİ		YRD.HİZ.ÜR.GİDY	TOPLAM
	10. Doğrama	11. Boyama	12. Montaj	20. Bakım Ona	21. Enerji - Su	30. Sosyal Hizmetler	
Aydınlatma Giderleri	75.000.000	56.250.000	50.000.000	18.750.000	37.500.000	12.500.000	250.000.000
İstina Giderleri	30.000.000	51.000.000	39.000.000	18.000.000	6.000.000	36.000.000	180.000.000
Bina Amortismanı	50.000.000	70.000.000	30.000.000	16.000.000	10.000.000	24.000.000	200.000.000
Bakım Giderleri	19.200.000	21.600.000	36.000.000	14.400.000	16.800.000	12.000.000	120.000.000
Sosyal Hizmet Gideri	45.000.000	30.000.000	30.000.000	7.500.000	30.000.000	7.500.000	150.000.000
TOPLAM	219.200.000	228.850.000	185.000.000	74.650.000	100.300.000	92.000.000	900.000.000

Maliyet muhasebesinin ilk adımı, maliyetlerin hesaplanmasıdır. Daha sonra hesaplanan maliyetler muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirmenin ilk adımı gider dağıtım tablosunun oluşturulmasıdır. Oluşturulan bu tabloya göre, birinci dağıtım kayıtları yapılır. Genel üretim giderleri fonksiyonel olarak dağıtılırken, Eşzamanlı Kayıt Yöntemi kullanılıyorsa aynı anda giderler, gider çeşitlerine göre ve gider yerlerine göre de yardımcı defterlerde takip edilmelidir. Buna göre yukarıdaki tabloda verilen veriler doğrultusunda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır.

730. Genel Üretim Giderleri	900.000.000	
3.1. Aydınlatma giderleri	250.000.000	
4.1. Isıtma giderleri	180.000.000	
4.2. Bakım giderleri	120.000.000	
4.3. Sosyal giderler	150.000.000	
6.1. Bina Amortismanı	200.000.000	
	100. KASA	XXXXXXX
	381. GİDER TAHAKKUKLARI	XXXXXXX
	101. MALİYET GİD. KARŞILIK.	XXXXXXX
	10. Doğrama	219.200.000
	11. Boyama	228.850.000
	12. Montaj	185.000.000
	20. Bak. Onarım	74.650.000
	21. Enerji-Su	100.300.000
	30. Sos. Hizmetl.	92.000.000

2.2.1. İkinci Dağıtım:

Birinci dağıtım yapıldıktan sonra, esas üretim gider yerleri dışındaki gider yerlerinde toplanan giderleri, (20.Bakım Onarım, 21. Enerji-Su, 30. Sosyal Hizmetler) esas üretim gider yerlerine tekrar dağıtmak gerekir. Buna II. dağıtım denir. Esas üretim yerlerinde giderlerin toplanması, buralarda üretilen mamullere, yardımcı gider yerlerinden aldıkları payları dağıtmak için yapılır.

İkinci Dağıtım Tablosunu oluştururken, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderleri esas üretim giderlerine yükleme amacıyla bazı yöntemler kullanılır. Bunlar:

- 1) Basit Dağıtım Yöntemi, (Doğrudan Dağıtım Yöntemi)
- 2) Kademeli Dağıtım, Yöntemi (Şelale Dağıtım Yöntemi)
- 3) Planlı Dağıtım Yöntemi,
- 4) Matamatiksel Dağıtım Yöntemidir.

2.2.1.0. Basit Dağıtım Yöntemi:

Bu dağıtım yönteminde, yardımcı ve yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderler, esas üretim gider yerlerinin dağıtım anahtarları toplamalarına bölünerek yükleme oranı bulunur. Bulunan yükleme oranı ile esas üretim gider yerlerinin çalışma hacmi ile çarpılır ve esas üretim giderinin yardımcı, hizmet gider yerlerinden alacağı pay bulunur. Aynı örneğin İkinci Dağıtımını Yapacak olursak:

20. Bakım Onarım Yardımcı Gider Yerinin Dağıtımı:

	Bakım Onarım Gider Yeri Giderler Toplamı	74.650.000	74.650.000	
Yükleme Oranı=	-----	-----	-----	= 233.281
	Esas Ür. Gid. Yerl. Dağıtım Anaht. Toplamı	*80+90+150	320	

Gider Yerleri	Yükleme Oranı	Yükleme Anaht	TUTAR
10. Doğrama	233.281	80	18.662.500
11. Boyama	233.281	90	20.995.313
12. Montaj	233.281	150	34.992.188
TOPLAM		320	74.650.000

Bakım Onarım Gider Yerindeki Giderleri dağıtırken, önce yükleme oranını hesapladık. Yüklem Oranı= 233.281_TL/ D.İ.S dir. 10. Doğrama, 11. Boyama,12. Montaj Esas Üretim Gider Yerlerinde Sırasıyla 80, 90, 150 D.İ.S Çalışma Yapılmıştır. Buna karşılık sırasıyla, 18.662.500-TL, Doğramaya, 20.995.313-TL Boyamaya, 34.992.188-TL Montaja ,bakım onarım yardımcı gider yerinden pay düşmüştür.

21. Enerji - Su Yardımcı Gider Yerinin Dağıtımı:

Enerji - Su Gider Yeri Giderler Toplamı	100.300.000	100.300.000	
Yükleme Oranı=	-----		= 692
Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	60.000+45.000+40,00	145.000	

Gider Yerleri	Yükleme Oranı	Yükleme Anaht	TUTAR
10. Doğrama	692	60.000	41.503.448
11. Boyama	692	45.000	31.127.586
12. Montaj	692	40.000	27.668.966
TOPLAM		145.000	100.300.000

Enerji - Su Gider Yerindeki Giderleri dağıtırken, önce yüklem oranını hesapladık. Yüklem Oranı= 692_TL/ KwS dir. 10. Doğrama, 11. Boyama,12. Montaj esas üretim gider yerlerinde sırasıyla, 60.000, 45.000, 40.000 KwS çalışma yapılmıştır. Buna karşılık sırasıyla, 41.503.448-TL Doğramaya, 31.127.586-TL Boyamaya, 27.668.966-TL Montaja, enerji - su yardımcı gider yerinden pay düşmüştür.

2.2. Sosyal Hizmetler Yardımcı Hizmet Gider Yerinin Dağıtımı:

Sosyal Hizmetler Gider Yeri Giderler Toplam	92.000.000	92.000.000	
Yükleme Oranı=	-----		= 1.314.286
Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	'30+20+20	70	

Gider Yerleri	Yükleme Oranı	Yükleme Anaht	TUTAR
10. Doğrama	1.314.286	30	39.428.571
11. Boyama	1.314.286	20	26.285.714
12. Montaj	1.314.286	20	26.285.714
TOPLAM		70	92.000.000

Sosyal Hizmetler Yardımcı Gider Yerindeki Giderleri dağıtırken, önce yükleme oranını hesapladık. Yükleme Oranı= 1.314.286_TL/ İşçisayısıdır. 10. Doğrama, 11. Boyama,12. Montaj esas üretim gider yerlerinde sırasıyla, 30, 20, 20 işçi çalışma yapmıştır. Buna karşılık sırasıyla, 39.428.571-TL Doğramaya, 26.285.714-TL Boyamaya, 26.285.714-TL Montaja , Sosyal hizmetler yardımcı hizmet gider yerinden pay düşmüştür.

Esas üretim gider yerlerinin aldıkları payları hesapladıktan sonra II.Dağıtım tablosu düzenlenir.

730. Genel Üretim Giderleri II. (İkinci) Dağıtım Tablosu

Gider Yerleri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ		YRD.HİZ.ÜR.GİD.YERİ
Gider Çeşitleri	10. Doğrama	11. Boyama	12. Montaj	20. Bakım Onarım	21. Enerji - Su	30. Sosyal Hizmetler
I.Dağıtım Giderleri	219.200.000	228.850.000	185.000.000	74.650.000	100.300.000	92.000.000
20. Bakım Onarım	18.662.500	20.995.313	34.992.188	0	100.300.000	92.000.000
21. Enerji - Su	41.503.448	31.127.586	27.668.966	0	0	92.000.000
30. Sosyal Hizmetler	39.428.571	26.285.714	26.285.714	0	0	0
II. Dağıtım Toplamı	99.594.520	78.408.613	88.946.867	0	0	0
TOPLAM	318.794.520	307.258.613	273.946.867	0	0	0

Böylece, yardımcı ve yardımcı hizmet gider yerlerinden 10. Doğrama Esas Üretim Gider yeri 99.594.520-TL, 11. Boyama Esas Üretim Gider Yeri 78.408.613-TL, 12. Montaj Esas Üretim Gider Yeri de 88.946.867-TL pay almıştır.

İkinci dağıtım tablosuna dayanarak aşağıdaki şekilde, ikinci dağıtımın muhasebe kayıtları yapılır.

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	266.950.000
20.Bakım Onarım	74.650.000
21.Enerji - Su	100.300.000
30.Sosyal hizmetler	92.000.000
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	266.950.000
10.Doğrama	99.594.520
11.Boyama	78.408.613
12.Montaj	88.946.867

2.2.1.1. Kademeli Dağıtım Yöntemi (Şelale Dağıtım Yöntemi)

Günlük uygulamalarda en çok kullanılan yöntem kademeli dağıtım yöntemidir. “Bu yöntemde en fazla masraf merkezine hizmet yapan hizmet merkezlerinin masraflarına doğru dağıtım yapılır.Masrafları dağıtılan bir hizmet masraf merkezine tekrar masraf dağıtılmaz. Bu yöntem, hizmet merkezleri arasındaki karşılıklı ilişkiyi tek yönlü imiş gibi kabul eder.”²⁵ Kademeli dağıtım yönteminde, en fazla hizmeti sağlayan gider yerinin tespiti çok önemlidir. En fazla gider yerine hizmet veren yer önce dağıtılacağı için, tespitin yanlış yapılması durumunda esas üretim gider yerlerinin

²⁵ ÖZER ERTUNA, İbrahim: Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul - 1974, s.84

alacağı pay farklılık göstereceğinden, maliyetler de hatalı hesaplanacaktır. Ohalde gider yerlerinin verdikleri hizmetleri yüzdelerle belirlemek ve en yüksek yüzdeye sahip yardımcı ve hizmet gider yerlerini tespit etmek gereklidir.

Bir diğer dağıtım esası da, en fazla gider toplayan yer ilk öce dağıtılır.

Kademeli dağıtım yönteminde unutulmaması gereken en önemli konu, dağıtımı yapılmış gider yerine pay verilmemesidir. Yukarıdaki örneğimizi bu yöntemle göre dağıtacak olursak, önce 21.Enerji - Su gider yerini, sonra 30.Sosyal hizmet gider yerini ve en son olarakta 20.Bakım Onarım gider yerini dağıtmak gerekir.

2.2.1.2. Planlı Dağıtım Yöntemi:

Kademeli Dağıtım Yönteminde, hatalı sıralamalardan kaynaklanan dağıtımların önüne geçmek için, kullanılan bir yöntemdir. “Yardımcı Masraf dairelerinin masrafları dağıtılırken, yardımcı dairelerin bütçelenen masrafları taşımış oldukları kıymet ve hizmetin miktarına bölünerek birim başına standart masraf payı bulunabilir.”²⁶ Bulunan standart yükleme oranı, esas üretim gider yerlerindeki bütçelenmiş giderlerle çarpılıp yüklenir.

2.2.1.3. Matematiksel Dağıtım Yöntemi:

Bu yöntemde matematiksel denklemler kurularak yardımcı ve hizmet gider yerlerinin karşılıklı olarak birbirilerinden pay alarak dağıtımları esasını içerir. “Kurulan denklemlerin çözümü sonucu, herbir dağıtıma tabi gider yerinin diğerlerinden aldığı pay hesaplanmış olur. Herbir gider yerinin dağıtılacak toplam gider tutarı bulunduktan sonra, giderler dağıtım yüzdeleri ile çarpılarak tüm gider yerlerine

²⁶ EROL, Mikail: Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama) Tekdüzen Hesap Planına Uygun, Biga - 1997, s.43

dağıtılır. Dağıtım tamamlandığında her bir dağıtıma tabi gider yerinin dağıttığı giderler toplamı direkt giderler ile dağıtımdan aldığı paylar toplamına eşit olur.”²⁷

2.2.2. Üçüncü Dağıtım:

İkinci dağıtımdan sonra, esas üretim gider yerlerinin yüklendikleri toplam giderlerin, çıkan ürünlere göre, dağıtılmasına üçüncü dağıtım denir. Mamulün maliyetinin belirlenebilmesi için bu dağıtımın yapılması önemlidir. Bu dağıtım yapılırken esas üretim yerlerinde ve hangi esas üretim gider yerinde, hangi mamullerin çıktığının bilinmesi gereklidir. Eğer üretim sonucu tek bir mamul çıkıyorsa, esas üretim gider yerlerinde yüklenen giderlerin tümü tek bir mamulde toplanır. Çıkan mamul miktarına bölünmesi sonucu birim maliyet tesbit edilir. Yukarıdaki örneğimizde tek bir mamul üretildiğini var sayalım. 10. Doğrama, 11. Boyama, 12. Montaj Esas Üretim Yerlerinde, İkinci dağıtım sonucu sırasıyla, $318.794.520+307.258.613+273.946.867=900.000.000$ -TL’lık Genel Üretim gideri yapılmıştır. Aynı gider yerlerinde $400.000.000$ -TL’lık Direkt İşçilik Gideri ile $700.000.000$ -TL’lık D.İ.M.M Giderinin olduğunu varsayalım. $900.000.000 + 400.000.000 + 700.000.000 = 2.000.000.000$ -TL Üretimin toplam maliyetidir. Çıkan mamul sayısı 1.000 adet olursa, Birim maliyet = $2.000.000.000 / 1.000 = 2.000.000$ -TL olur.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda, giderlerin birinci dağıtım ve dağıtım anahtarının tespiti ile ikici ve üçüncü dağıtımlarda seçilen yöntemler mamulün maliyetini hesaplamada en önemli etkenler olduğunu söyleyebiliriz. Ohalde maliyet sistemini kurarken, genel üretim giderlerinin dağıtımını ve en uygun dağıtım anahtarının tespitini de en uygun şekilde belirlemek gerekir.

²⁷ AKDOĞAN, Nalan: a.g.e. s.384

3. DERİ VE DERİCİLİĞİN GELİŞİMİ , DERİ İŞLENTİSİ

Günümüzde deri mamulleri, modadan nostaljiye, giyimden ayakkabıya, süs eşyasından ziynet eşyasına , kürkten erotizme kadar kullanılan bir eşyadır. Ve başlıbaşına pahalı bir sektör haline dönüşmüştür. Dünya ekonomisinde, tekstil sektörü kadar önem kazanmıştır. Bir çok ülkenin önemli gelir kaynağı ve istihdam sektörü haline gelmiştir. Eski çağlardan bu yana deri mamulleri insanların vazgeçemediği bir ürün haline dönüşmüştür. Birinci bölümde deri ve dericiliğin tanımı yapılmış, ancak gelişimi ele alınmamıştır.

3.0. DERİCİLİĞİN TARİHÇESİ :

“ Dericilik insanların bildiği en eski sanatlardan biridir. İnsanlar ava çıktıklarında vurdukları hayvanlardan yararlanmak ve onları kullanmak istemişlerdir.”¹ Ancak derilerin organik yapıda olması ve dolayısıyla çabuk bozulması onları bazı tedbirler almaya zorlamıştır. Bunun için eski çağ insanları, derileri yağlarla yoğurmak suretiyle onları daha kullanılabilir hale getirmenin yöntemini buldular. Ve dolayısıyla dericilik zanaatının doğmasına sebep oldular.

“Roma tarihçilerinden Plinius’ a göre dericiliğin ilk bulucusu Beotyalı Tichus’ tur. Diğer bir söylentiye göre ise dericiliğin piri Çin Prensi Sin- Tang’ dır. Dericilik Sümer, Asur, Mısır, Yunan ve Hitit medeniyetlerinde de önemli yer tutar. Dini kitaplarda derinin tarihi ile ilgili bilgilere rastlanır. İncil ve Kuran-ı Kerim’ de Adem ile Havva’nın cennetten çıkarken sırtlarında postekiler olduğu yazılıdır.”¹

Tarihte en eski mesleklerden biri dericiliktir. Derinin işlenmesiyle çeşitli süs eşyaları yapılmış ve dericilik bir zanaat haline gelmiştir. Tabaklama sistemi rastlantı sonucu

¹ Meydan Larousse Büyük Lugat ve Ansiklopedi, Cilt 5, s.215

¹ a.g.k. s. 215

bulunmuştur. Geliştirilen deri teknolojisi sayesinde artık dericilik ekonomik gelir kaynağı olmuştur.

18.yüzyılda Yakın ve Ortadoğu dericilikte önemli bir yere sahip olmuştur. Eski Türklerde de ev ve süs eşyaları başta olmak üzere deri kullanılmaya başlanmıştır. Güney Akdeniz Ülkelerinde üretilen lüks deriler, eşarplar aracılığıyla Avrupa ülkelerinde pazarlanmıştır. Çağdaş teknolojilerle deri sanayi Türkiye'ye 1812 yılında II. Mahmut tarafından getirilmiştir. 1850 yılına kadar Sakız, Sisam, Midilli, Edremit, Ayvalık ve İzmir 'de çeşitli deri işletmeleri kurulmaya başlanmıştır. Daha sonra Adana, İzmir, Eskişehir ve Elazığ'da modern deri fabrikaları kurulmuştur. Kurulan bu fabrikalar ile ülke ihtiyacının büyük bir kısmı karşılanmış ve ihracat yapılmıştır. Ocak 1970'de 4615 ton ve 18.756.000 TL. ithalata karşılık, 4915 ton ve 56.655.000 TL.'lik ihracat yapılmıştır. Bu rakamların artışı ilerleyen yıllarda daha da fazlalaşmıştır.

Gelişmiş ülkeler, deri ve deri mamullerin sektöründe emek maliyetlerinin yüksekliği ve çevre kirliliği gibi nedenlerden dolayı kaynaklarını getirisi daha yüksek olan teknoloji ve bilgi yoğun sektörlere tahsis etmek amacıyla 1970 yılından sonra bu alanı terketmeye başlamışlardır. “ İşlenmiş deri üretiminde dünya üretiminin 1970 öncesinde ortalama %49'unu gerçekleştiren Batı Avrupa(%34) ve Kuzey Amerika (%15) ülkelerinin payı 1990 yılı başında %30' a (Batı Avrupa %26, Kuzey Amerika %4) gerilemiştir.”² Türkiye'ninde içinde bulunduğu, sahip olduğu avantajları diğerlerine göre daha iyi kullanan ve gelişmekte olan ülkelerin bir kısmı bu sektörde başarılar sağlamış ve gelişmiş ülkelerin bu alanı terk etmelerinde önemli rol üstlenmişlerdir.

Deri ve deri mamulleri sektöründe pazar imkanları daralan gelişmiş ülkeler, makine ve kimyasal madde üreticileri gelişmekte olan ülkelerde makinalaşmaya ve yeni tekniklerin kullanılmasına yardımcı olmuşlardır. Bu sektörde üretim yapan firmalardan bazıları

² Deri ve Deri Mamulleri Sektörü, Ajans Türk Matbaacılık San. A.Ş. Ankara s.2

yatırımlarını hammadde ve işgücünün ucuz olduğu gelişmekte olan ülkelere yaparak sanayinin yapısının değişmesinde büyük bir rol oynamışlardır.

Bu hızlı coğrafik değişimin olumsuz etkilerini gözardı etmemek gerekir. Bir yandan dünya ham deri üretiminin nispi oranda azalışına karşılık, hızlı nüfus artışı ve gelişmekte olan ülkelerin kendi deri işleme sanayilerini desteklemek amacıyla, ham deri ve yarı mamul deri ihracatına kısıtlamalar ve yasaklamalar getirmeleri, bazılarının çevre sorununu göz ardı etmeleri, öte taraftan ihracata verilen teşvikler sebebiyle uluslararası pazarlardaki yoğun rekabet ve fiyatlarda istikrarsızlığa yol açmaktadırlar.

Türk deri tarihi, bazı kaynaklara göre 600 yıl önceye, bazı kaynaklara göre ise 2000 yıl önceye dayanmaktadır. Her ne kadar değişik görüşler bulunsada Türklerin İstanbul'da dericilik yapmaları, Fatih Sultan Mehmet'in İstanbul'u almasından hemen sonra başlamıştır. Bu sektör 20. Yüzyılın ikinci yarısında Türkiye'nin önemli sektörleri arasında yer almıştır.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde dericilik Anadolu'da ufak birimler halinde yürütülmekte idi. Bu arada İstanbul Kazlıçeşme'de çağın teknolojik bilgisinin üstünde deri işleme sanayi merkezi kurulmuştu. Osmanlı İmparatorluğu'nun gelişme döneminde ulaşılan yüksek seviye Avrupalıların ilgi ve dikkatini çekmiştir. Batılı kaynaklara göre kırmızı keçi derisi (sahtiyani) imalinin, Türklere ait bir buluş olduğu kabul edilmektedir. Fakat Osmanlı İmparatorluğu'nun gerileme döneminde izlenen kapalı ve muhafazakar tutum, bu mesleğin gelişmesine de engel olmuştur.

Deri sanayi, Cumhuriyet'in ilk yıllarında babadan oğula geçen ve lonca karakterini muhafaza eden bir iş kolu olarak kalmış, ancak kalkınma programlarında belirlenen özendirici ve destekleyici tedbirler sayesinde yavaş yavaş kabuğunu değiştirmiştir.

1924 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresinde deri sektörü tekstil gibi önem verilmesi gereken bir sanayi kolu olarak belirlenmesine rağmen deri sektörünün gelişimi için yeterli olmamıştır. "Bunun yanında Türkiye'nin 1930'lu yılların başında yaşadığı

ekonomik zorluklar görece liberal olan 1920'lerin ticaret ve kalkınma politikalarının terkedilmesine ve devleti öne çıkaran bir politikanın uygulanmasına neden olmuştur.”³

Devletin deri sektöründeki ilk etkinliği Sümerbank'ın tabaklama çalışmaları ve ayakkabı üretimi olmuştur. Türkiye'de 1950 yılından başlayarak daha liberal ve özel sektör yönlendirilmeli bir kalkınma ve ticaret politikası uygulaması başlayınca, deri sektörünün önemi artmıştır.

Özel girişimlerin bu sektörde payı yüzde yüze yakındır. Devlete ait olan sadece Sümerbank ayakkabı üretim birimleridir. Deri konfeksiyon sanayi 1975 yılına kadar artan bir trend göstermesine karşılık bu yıllarda yaşanan ekonomik darboğaz, satın alma gücünün düşmesi, aşırı fiyat artışları, hammadde tedarikindeki zorluklar ve işçi sorunları sektör için önemli bir sorun teşkil etmiştir.

1980'den sonra ise bu sorunların önemli bir kısmının çözümlenmesi ile deri sanayi dış ticaret içinde önemli bir pay elde etmiş ve Türkiye dünya pazarlarında tekstilden sonra ikinci bir sektörde söz sahibi olmuştur.

3.1. TÜRK DERİ SEKTÖRÜ VE GELİŞİMİ:

Dericilik Türk ekonomisini gerek iç üretim ve tüketim, gerekse ihracat bakımından 2000'li yıllara taşıyacak önemli sektörlerden biridir.

Türk deri sektörü, ham deri, deri işleme, deri konfeksiyon, ayakkabı ve kürk ile birlikte 5 alt sektörden oluşur. Bu sektörde mevcut firma sayısı ve üretim miktarları belli değildir. Sadece 1500'e yakın deri işleme fabrikasının bulunduğu varsayılmaktadır.

Sektörün Türk ekonomisi için en önemli yönü ihracata dönük olmasıdır. İmalat sanayi alanında en fazla net döviz girdisi sağlayan sektörler arasında ilk sıralarda yer

³ a.g.e s.9

almaktadır. Geniş istihdam hacmi yaratma potansiyeline sahip olması nedeniyle emek maliyetlerinin yükseldiği ve çevre kirliliğine yol açtığı için gelişmiş ülkeler bu alanı terk etmeye başlamıştır.

Yapılan araştırmalara göre Türkiye’de 1989 yılına kadar günlük deri işleme kapasitesi 600 ton olarak hesaplanırken, günümüzde ise bu rakam 1200 ton civarında olduğu tahmin edilmektedir. “Deri sanayi üretimi, toplam imalat sanayi üretimi içinde %5’e yakın bir paya sahiptir. Sektör 1984-1992 yılları arasında yıllık ortalama %9’luk bir büyüme elde etmiştir.”⁴

Son on-onbeş yılda bu sektör hızla gelişmesini sürdürmüş ve yurtiçi kaynaklarının yanı sıra önemli ölçüde ithal hammadde kaynaklarını da kullanarak önemli tutarda deri ürünleri ihracatı gerçekleştirmek suretiyle uluslararası pazarla bütünleşmeyi büyük oranda başarmıştır.

3.1.0. HAM DERİ

“ Ham deri, mezbahalarda ve diğer kesim kaynaklarından elde edilen derilerin kullanma şekillerine ve mahalli koruma geleneklerine göre yüzülmesi, yağ ve diğer yabancı maddelerden temizlemek, sınıflamaların yapılarak muhafaza edilebilir hale getirme sanatıdır.”⁵

Ham deri üretiminin kaynağı hayvancılık olduğu için hayvan ve hayvancılıktaki değişimler bu sektörü yakından ilgilendirir. Türkiye’de ham deri üretim miktarı konusunda kesin rakamlar vermek oldukça zordur. Çünkü ülkemizde bu konudaki denetimler yetersiz ve sağlıklı değildir. Ayrıca yıllar itibariyle ham deri üretiminde azalış görülmektedir. Buna en büyük neden ise canlı hayvan ihracatında görülen azalış ve erken kuzu kesimidir. Özellikle deri konfeksiyonunun ihtiyacı olan koyun ve kuzuların erken kesilmesi büyük

⁴ a.g.e. s.1

⁵ a.g.e. s.11

kayıplara yol açmaktadır. Küçük kuzu derilerinin talep edilmesinin nedeni genç hayvanların dış etkenlerden daha az zarar görmüş olmasıdır.

Deri konfeksiyon sanayi başta olmak üzere şapka, eldiven, kemer, ayakkabı, saraciye, sanayi kayışları gibi üretimlerin ana girdileri olarak kullanıldığı için hayvan varlığının önemi daha da belirginleşir.

HAM DERİ TÜRLERİ	1990	1991	1992	1993	1994
KÜÇÜK BAŞ	11890240	9954240	9300420	8546930	9330570
Koyun	5595360	4562800	4463340	3881220	4363780
Kuzu	4715790	4101580	3707130	3629930	3993360
Keçi	1172110	1001210	883400	825290	741730
Oğlak	406980	288650	246550	210490	231700

“Yıllar itibariyle ham deri üretimi”⁶

Küçük baş hayvan besiciliği ile ham deri üretimi tamamlayıcı mallar olduğundan doğru orantılı olarak değişmektedir.

HAYVAN TÜRLERİ	1990	1991	1992	1993	1994
KUÇUK BAŞ	10902000	9125000	8525000	7828000	8284000
Koyun	5148000	4198000	4108000	3569000	4020000
Kuzu	4287000	3729000	3370000	3300000	3360000
Kıl Keçisi ve oğlağı	1335000	1111000	977000	904000	873000
Tiftik Keçisi ve oğlağı	132000	87000	70000	55000	31000

“Yıllar itibari ile kesilen hayvan sayısı ve et Üretimi”⁷

⁶ Türkiye İstatistik Yıllığı, 1995. s 331

⁷ Türkiye İstatistik Yıllığı, 1995. s 329

Burada şunu da belirtmek gerekir ki; deri ve deri mamulleri üretiminin giderek artmasına rağmen, deri işletmelerinin kapasitelerini yükseltmesi nedeniyle yurt içinden sağlanan ham deri ihtiyacı karşılayamamaktadır. Bununla birlikte özellikle kırsal alanda yapılan kontrolsüz kesimlerde yapılan yüzme hataları yüzünden deri zarar görmektedir. Konservasyon işlemlerinde de ihmal ve bilgisizlik sonucu büyük oranda nakdi zararlar söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde son on-onbeş yıldır sektörün dışa açılması mamul deri üretimini artırmış, üretim için gereken ham deri büyük ölçüde ithalatla karşılanmaktadır.

HAM DERİ TÜRLERİ	1993	1994	1995	94/93	95/94
KÜÇÜK BAŞ	48699	49792	54534	2,2	9,5
Koyun	29624	30151	33023	1,8	9,5
Kuzu	16103	17852	19552	10,9	9,5
Keçi	2411	1082	1185	-55,1	9,5
Oğlak	502	549	602	9,4	9,5
Diğer (Ton)	239	632	692	164,8	9,5

Ham deri ithalatı tablosu yukarıda görüldüğü gibidir.

H.DERİ İTH./H.DERİ TÜK.(%)	1993	1994	1995	94/93	95/94
KÜÇÜK BAŞ	73,3	72,6	74,5	0,9	2,6

“ Ham deri ithalatı (Bin adet) Ham deri tüketimi (%)”⁸

Özellikle 1980’li yıllarda deri giyim eşyasına tanınan avantajların değerlendirilmesi ile ihracatta ki artış sektörde hızlı bir gelişmeye neden olmuştur.

1993 yılında, ham deri ithalatının toplam deri tüketimi içindeki payı %73.3’e (küçük baş) yükselmiştir. 1994 yılında ham deri ithalatındaki artışı, yurtiçi ham deri arzındaki artıştan daha az olması bu payı %72.6’ya gerilettirmiştir.

⁸ 1993 Yılı Verileri : DİE

Dış Ticaret İstatistikleri 1994 ve 1995 Yılı Verileri : DPT

1995 Yılı Geçiş Programı Çalışmaları Yayınlanmamış Veriler . Eylül 1994

Ülkemizde bu konuda yapılması gereken çalışmalar arasında hayvancılığımızı ıslah ve teşvik etmek, canlı hayvan ihracatı yerine et ihracatını teşvik etmek ve özellikle ham deri borsasını bir an önce kurup, faaliyetlerine başlamasını sağlamak gerekir.

3.1.1. MALİYETLER

Deri sektöründe ham deri ve kimyasal maddeler olmak üzere başlıca iki ana girdi vardır. “Ham deri, üretim maliyetinin 2/3’ünü oluşturmaktadır. Ham deri üretilen miktarda ki talebin azami %65’ini karşılamaktadır”⁹

İşçilikte bu sektör için önemli bir maliyettir. Deri konfeksiyon sanayii, yapısı itibariyle tam bir makineleşmeye gidemez. Bunun nedeni ise kesme işlemi ve bir ürün için en az kaç ayak deriden faydalanabileceği klifiye işçinin sağlayabileceği bir husustur. Sadece ödenen ücret değil işçilik kalitesi de maliyetleri etkileyebilir.

3.1.2. DERİ VE DERİ ÜRÜNLERİ SANAYİNİN MALİ YAPISI

Dericilik sektörünün iyi bir organizeye sahip olmaması, irili ufaklı bir çok firmanın bulunması, sağlıklı bir mali yapı analizini gerçekleştirmede engel olmaktadır. Dericilik sektöründe entegrasyon 1980’li yıllarda ihracat trendinin gelişmesiyle başlamasına rağmen henüz istenen seviyeye gelememiştir. Ayrıca üretim safhasında fason imalat yaygın olduğu için eldeki veriler gerçeği tam olarak yansıtmamaktadır.

Özellikle son yıllarda finansman ihtiyacı bu sektörün yapısının değişmesine neden olmuştur. Bunun nedeni ise uzun süre kendi finansmanını kendi kaynaklarıyla sağlayan sektörün, dışa açılma politikası uygulamasıdır.

⁹ a.g.e. s30

“Japon Hükümeti, UR görüşmeleri sürecunda zarar görme eğilimi beliren deri sanayiine 4.8 Milyar Yen’lik mali destek sağlamaya karar verdi. UR anlaşmasına göre, ithal deri ve saraciyeye ürünlerinin tabi olduğu ve belirli bir değer limitine kadar %15-27 ve bu limiti aşan kısım için %60 olan Japon gümrük vergisinin birinci aşama için %20’ye, ikinci aşama için %50’ye düşürülmesine karar verildi.”¹⁰

3.1.2.0. Aktif Ve Pasif Yapısı:

“Deri ve Deri Ürünleri Sanayinde çalışan 42’si anonim şirket, 7’si limited şirket, 1’i kollektif şirket ve ikisi şahıs şirketi olmak üzere toplam 52 firma üzerinde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Krediler Genel Müdürlüğü’nün yaptığı çalışma sonucu ortaya çıkan 31 Aralık 1992 itibariyle bilanço yapısı şu şekildedir.

Sektör bilançoları aynı sektörde faaliyet gösteren firmaların birleştirilmiş bilançolarıdır.

Emek yoğun teknolojinin ağırlıkta olduğu sektörde, işletmelerin aktif ve pasif yapısı, dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlar üzerinde yoğunlaşmaktadır.”¹¹

Aktif Yapısı

VARLIKLAR	1990		1991		1992	
	MİKTAR TL	%	MİKTAR TL	%	MİKTAR TL	%
Dönen Varlıklar	300	76,3	544	81	1038	83,4
Duran Varlıklar *	93	23,7	128	19	206	16,6
TOPLAM	393	100	672	100	1244	100

*Değer artışları dahil, amortismanlar indirildikten sonra

¹⁰ Deri Dergisi, Yıl:10, Sayı : 115, Haziran 1994. s 22

¹¹ a.g.e. s31.

Pasif Yapısı

KAYNAKLAR	1990		1991		1992	
	MİLYAR TL	%	MİLYAR TL	%	MİLYAR TL	%
Borçlar Toplamı	232	59,2	420	62,5	854	68,7
Özsermaye*	112	28,6	191	28,4	297	23,9
Bilanço Karı	48	12,2	61	9,1	92	7,4
TOPLAM	392	100	672	100	1243	100

(*)Öz semaye : Ödenmiş Sermaye + Emisyon Primi + Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu + Yedekler - Geçmiş Yıl Zararı - Dönem Zararı

“İşletmelerin aktif ve pasif yapısı tabloları”¹²

1993 yılından sonra işletmeler üretimin maliyetini düşürmek amacıyla emek yoğun işletme durumundan, teknoloji yoğun işletme durumuna dönüştüğünden ve yeni deri organize sanayiilerine yerleşme zorunda kaldığından duran varlıklarında, kısa ve uzun vadeli kaynaklarında büyük değişiklikler olmuştur. Bu nedenden dolayı işletmelerin karlılıkları düşmüş, ancak geleceğe yatırım yaptıklarından uzun vadede büyüyen ve gelişen sektör haline dönüşecektir. Son yıllarda sektörün düştüğü dar boğazın sebepleri ve üretim düşüklüğü bu nedenlerden kaynaklanmaktadır. İhracatta lokomotif rolü üstlenen deri sektörü devlet desteği kapsamına alınıp yatırım döneminde hükümetlerin iç ve dış borçlanma yollarıyla bu sektörü ayakta tutma zorunluluğu ortadadır.

Çevrenin ve ekolojinin korunması amacıyla kamu oyunun baskısı sebebiyle artırma tesislerini kurma zorunda olan, deri işletmeleri ölü yatırım denilen getirisi olmayan yatırımlara yönelmesi sebebiyle mutlaka devlet güvencesi altına alınmalıdır.

3.1.2.1 İşletme Sermayesi

¹² Sektör Bilançoları, TCMB Krediler Genel Müdürlüğü, 1993

Dericilik sektörü, özellikle ham deri safhasındaki spekülâtif alım-atımlar ve sürekli yükselen fiyatlar, yüksek avans hesabıyla çalışma zorunluluğu gibi nedenlerden dolayı, sektörün işletme sermayesine ihtiyacı vardır. Ayrıca deri ürünlerinde girdi olarak kullanılan işlenmiş derinin çok pahalı olması işletme sermayesi ihtiyacını daha da artırmaktadır.

İşletme sermayesi devir hızının düşük olması, ürün tipinin ve model çeşidinin sınırlı tutulmasına ve küçük boyutlu siparişle çalışılmasına sebep olmakta, bu şekli ile de birim maliyetlerin yüksek çıkması, ihracat için dez avantaj oluşturmaktadır.

3.1.2.2. Sektörle İlgili Teşvik Tedbirleri Ve Vergi Mevzuatı:

Dericilik sektörü Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca yayınlanan Yatırım ve İhracat Teşvik tebliğlerinde “Özel Önem Taşıyan Sektörler” içinde yer alarak yatırım ve ihracat yönünden teşvik edilmektedir.

3.1.2.2.0. Yatırım Teşvikleri:

- a) Gümrük Muafiyeti ve / veya İthalatı Doğrudan Teşvik Eden Yatırım Malları Listesinden İthalat
- b) Yatırım İndirimi
- c) Teşvik Kredileri
- d) SSK Primi Konut Edindirme Yardımı
- e) Tasarruf Teşvik Kesintisi İadesi ve Enerji Teşviki
- f) Vergi, Resim ve Harç İstisnası

g) Yatırım Finansman Fonundan Yararlanma

h) Bina İnşaatı Harcı İstisnası

i) KDV Erteletmesi

j) İlave İstihdam Teşviki

3.1.2.2.1. İhracat Teşvikleri:

Vergi, Resim , Harç İstisnası: İhracat teşvik belgesine istinaden ihracatın ve döviz kazandırıcı diğer faaliyetlerin finansmanında kullanılmak üzere Merkez Bankası ve bankaların kullandıracağı krediler, firmaların diğer faaliyetleri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları faiz ve paralar ile ihracatla ilgili diğer işlemler ve bu işlemler nedeni ile düzenlenen kağıtlar BSMV'nden, Damga Vergisi'nden, Harç'lardan ve diğer kanunlarda yer alan Vergi, Resim ve Harçlar'dan istisnadır.

Gümrük Muafiyetli İthalat İçin Döviz Kullanımı: İmalatçı ihracatçı firmalar ile sektörel dış ticaret şirketleri, ihraç mamülünün bünyesine giren ve bu mamülün bünyesinde kullanılan miktarı geçmemek üzere hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemeleri ile 5 yıl süre ile ahara, devir ve temlik edilmemek kaydıyla direkt üretimleri ile ilgili makine ve teçizatı da gümrük vergisi ve fonlardan muaf olarak ithal edebilirler.

İhracat teşviklerine ek olarak, Enerji Teşviki, Gümrük Vergisi ve Fon Muafiyeti, Konut Fonu Muafiyeti, İhracat Dövizlerinden Mahsup'u sayabiliriz.

3.1.2.3. Teşvik Tedbirlerinin Yatırımcı Ve İhracatçı Firmalara Etkisi:

Teşvik tedbirleri, bir yandan sektördeki mevcut kuruluşları, teşviklerden yararlanarak yenileme ve kapasite arttırımına yönelik yatırımlara yöneltirken, diğer yandan da sektöre yeni kişi ve kuruluşların girmesine neden olmuştur.

Yatırımlardaki artış beraberinde üretimdeki artışı getirerek bir taraftan iç talebin artması sonucu daha fazla arza neden olmakta, öte yandan ihracata tanınan teşvikler nedeni ile ihracat potansiyelini arttırmaktadır.

3.1.3 SEKTÖRDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

Türk deri sektörünün olumlu yönlerine karşın bir takım problemleri de beraberinde getirmektedir. Sorunlara kısaca değinmek gerekirse;

3.1.3.0. Ham Deri Arzı:

Ham deri arzının yetersizliği Türk Deri Sektörü için önemli bir sorun teşkil etmektedir. Ülkemizde hayvancılığın et üretimine yönelik yapılması sektörde ki gelişmeye engel olmaktadır. Alınacak tedbirlerin başında derinin tamamıyla iç piyasadan karşılanması gerekmektedir. Ancak bu pek mümkün değildir. Organize sanayi bölgelerinin devreye girmesi ile kapasiteler de çok artış olmuştur. Hayvancılıkta derinin mikro yapısına ve kalitesine etki eden hastalıklarla mücadele edilmeli, uygulanan beslenme sisteminde deri kalitesinin iyileştirilmesi hedeflenmelidir.

3.1.3.1. Derinin İşlenmesi Ve Nakli:

Ham deri, hayvanın kesimi, derinin yüzülmesi, toplanması, konservasyonu ve nakliye işlemleri sırasında yapılan hatalar nedeniyle değer kaybetmektedir. Bu kayıpların önlenmesi için bazı yasal tedbirlerin alınması gerekir.

Ayrıca ülkemizin hayvancılık sektöründe yapılabilecek ihracatın canlı hayvan şeklinde değil, işlenmiş et olarak yapılması gerekmektedir. Böylelikle sektör için çok değerli olan hammaddenin yurt içinde kalması garanti olacaktır. Ham derinin ihracatı yasak olan mallar listesine dahil edilmesi, bunun yanında deri kaybına neden olan erken kuzu kesimi de engellenmelidir.

3.1.3.2.Ham Deri Ve Kimyevi Madde İthalatı:

Deri konfeksiyonunda kullanılan deri (kısmen de olsa) ithal edilebilmektedir. Genellikle ithalat da uzak bölgelerden yapıldığı için navlun önemli bir maliyet olmaktadır.

Ayrıca ithal edilen kimyasal maddelerin de iç piyasadan karşılanması için kimya sanayii teşvik edilmelidir.

3.1.3.3.Ar-Ge Faaliyetlerindeki Yetersizlik:

Türk Deri Sanayiinin baktığımızda, deri sektörü için acil bir çağdaş Ar-Ge merkezinin kurulması gerektiğini görmekteyiz. Sanayinin her türlü sorununu çözmek büyük ölçüde Ar-Ge faaliyetlerine bağlıdır. Ar-Ge, sektörünün marka ve katma değeri yüksek ürünler üretmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca daha önce kurulan Ar-Ge nitelikli kuruluşların da ihtiyaca cevap vermediği için yeniden yapılandırılmaları gerekmektedir.

3.1.3.4.Vasıflı İşgücü Ve Teknik Eleman Sorunu:

Türk Deri Sektörünün 1980'li yıllardan bu yana sürekli bir gelişme göstermesine rağmen, sektörde eğitilmiş insan gücü yetiştiren, eğitim kurum ve kuruluşlarında paralel bir gelişme sağlanamamıştır. Aynı şekilde bilimsel ve teknik sorunlara çare bulunacak, araştırma kuruluşları da kurulamamıştır. Günümüzde her ne kadar bu sorunlar aşılmaya çalışılıyor ise de yeterli değildir.

3.1.3.5.Finansman Sorunu:

Dericiliğin başlıca finansman sorunları şöyledir:

- Sürekli olarak artan fiyatlar,

- Dış piyasalarda rekabetin yoğun olması sebebiyle, piyasada yükselen maliyetlerin fiyatlara yansıtılmaması,
- Fiyatların yüksekliği nedeni ile iç piyasada talebin düşmesi, uygulanan yüksek faizler,
- Yurtiçi ham deri arzının azalması ile ham deri ithalinin zorunlu hale gelmesi,
- Öz sermayenin çok ortaklı işletmelerin kurulması ve halka açılması için yetersiz kalışı,
- Özellikle küçükbaşta olmak üzere ham deri tedarikinin belirli aylarda olması, imalat ihtiyacı için işletme sermayesi ihtiyacını arttırmaktadır.
- İhracat nedeni ile mala bağlanan nakdin geri dönüş sürecinin uzunluğu,
- İhracata bağlı KDV iadelerinin gecikmesi bir diğer finansman sorunudur.

Bu sorunların çözümlenmesi için orta ve büyük ölçekli yapıya geçişin özendirilmesi, büyük işletmelere sağlanan olanakların küçük işletmelere sağlanması, ihracatın desteklenmesi için faydalanılan kredilerin artırılması, faizlerin düşürülmesi, KDV iadelerinin süratle yapılması, yurt içinde üretimi olmayan ithal girdilerden alınan vergi ve fonların kaldırılması gerekir.

3.1.3.6. Diğer Sorunlar:

Yüksek seyreden makine talebini yurtiçi kaynaklardan sağlayarak sektörün gelişmesine ve dış ticaret dengesine katkıda bulunacaktır.

Türkiye'nin karşısına rakiplerin çıkması muhtemeldir. Dış piyasada kazanılan payın artırılabilmesi ve yeni pazarlara girilebilmesi önemli ölçüde bu ülkelerle rekabet edebilme

koşuluna bağlıdır. Yurt dışı talepte meydana gelen dalgalanmalar üretilen deri mamüllerini etkilemektedir. Bu sebeple Pazar çeşitlenmesine gidilmesi, katma değeri daha yüksek olan kaliteli ürünlere yönelmesi gerekmektedir.

Ayrıca sektörün kurumlaşmaya özendirilmesi için tüm deri sektörünün Organize Sanayii Bölgeleri kapsamında çalıştırılması bu bölgeler dışında çalışanların sanayii bölgeleri kapsamına alınması gerekmektedir. Firmaları sanayii bölgelerine çekerek, arıtma tesisi kullanmalarını sağlamak bakımından olumlu olacaktır. Bir bölgede toplanan firmaların, atıklarını değerlendirecek yan sanayi kuruluşlarının oluşturulması, arıtma tesislerinin firma başına düşen maliyetlerin düşmesine neden olacaktır. “Deri üretiminde atıkların büyük bir kısmı kireçlik ünitesinde meydana gelir. Son yıllarda verimlilik ve çevre sorunları nedeniyle bu atıkların değerlendirilmesi ve bertaraf edilmesi büyük önem kazanmıştır.”¹³

Deri artıklarından, tutkal, jelatin, protein ürünleri, tutkal, gübre, yün ve yem ile suni deri gibi ürünler elde edilebilmektedir. Ayrıca, enerji için yakıt olarak ta kullanmak mümkündür.

3.2. DERİ İŞLENTİSİ:

Koyunun sırtından alınan ham deri, mamul haline dönüşüncüye kadar bir çok fiziksel, kimyasal ve mekanik işlemlerden geçer. Bu işlemlere deri işlentisi denir. Derinin, hamderi durumundan mamul deri haline dönüşmesi aşağıda belirtilen aşmalar sonucunda oluşur:

- Islatma Yumuşatma İşlemleri
- Kıl Giderme İşlemleri

¹³ TOPTAŞ, Ahmet: Deri Teknolojisi, İstanbul - 1993. s. 795

- Kireçlik İşlemeleri
- Kireç Giderme - Sama İşlemleri
- Yağ Giderme İşlemleri
- Pikle (Salamura) İşlemleri
- Krom Tabaklama İşlemleri
- Nötralizasyon İşlemleri
- Boyama, Yağlama , Retenaj İşlemleri
- Finisaj İşlemleri

Deri işlentisi sonucunda kaliteli bir deri elde edebilmek için öncelikle hamderinin zarar görmeden yüzülmesi gerekir. Derinin yüzülmesi büyük ustalık isteyen bir iştir. Özellikle Kurban Bayramları'nda ehil olmayan kişilerin yüzdüğü derilerde, meydana gelen hasarlar telafi edilemeyen ve ekonomiyi milyarlarca lira zarara sokan hatalardır. Bununla birlikte deri düzgün yüzülmüş olsa dahi derinin etli kısmında bakteriyel faaliyetler devam etmekte ve deri bozulmaktadır. "Bu yüzden ham maddenin aşağıdaki işlem şekillerinden birisi ile muhafaza edilmesi gerekir:

- 1- Tuzlama,
- 2- Kurutma,
- 3- Tuzlama ve Kurutma Birarada
- 4- Şok Dondurma

Bu işlemler yardımı ile ham deride görülen bakteriyel faaliyetler önlenmektedir.”¹⁴ Derinin yüzülmesinden saklanması kadar yapılması gereken bu işlemler, mamul derinin kalitesini ve değerini önemli ölçüde etkileyecek işlemlerdir.

3.2.0. Islatma Ve Yumuşatma İşlemleri:

Hammadde deposundan üretime alınan ham deriler, ilk önce derinin durumu dikkate alınarak belli bir süre hareketsiz olarak su içinde bekletilirler.(Islatma) İşletme, isterse havuza derinin durumuna göre bazı yumuşatıcı kimyasallar katabilir.

Daha sonra havuzda yumuşatılan deriler üzerindeki pisliklerden arındırılması için pervane denilen makinalardan geçirilir. Bu işleme “Asıl Yumuşatma” denmektedir. Pervanelere deriler atılmadan önce belli miktar su (konservasyon şekline göre % 250 - % 400) ile derinin durumu dikkate alınarak kimyasallar ilave edilir. Deriler pervaneye atılarak 4 ile 24 saat arasında çalıştırılır. Genelde bu çalışma sabaha kadar gerçekleşir.

Pervanede temizliği yapılan deriler, üzerindeki et ve yağ artıklarından temizlenmek (arındırılmak) için kavaletto makinasından geçirilir.

3.2.1. Kıl Giderme İşlemleri:

Derilerin tüylerinden arındırılması için derinin yünlü kısmına hazırlanan kimyasal karışım sürülür. Bu karışımda 1.000 deri için aşağıdaki maddeler kullanılır: (Badanalama İşlemi)

Su 280 KG., Zırmık 70 KG. 18’Be, Kireç 100 KG., Kaolin 20 KG. 32’Be, Perdol K Extra 3 KG.

¹⁴ CANDAR, Volkan: “Deri Kalitesinin Yükseltilmesi ve Geliştirilmesi İle İlgili İşlemler - 1” Deri Dergisi, Yıl 12, Sayı 134, Ocak 1996. s.25

(Örneğin badanalama işlemini 1000 deri için 8 kişi yaklaşık 1.5 saatte tamamlar.)

Bu hazırlanan karışım derinin et tabakasına sürülür ve yünlü kısmı dış tarafa gelecek şekilde ikiye katlanıp havanın nem durumunda dikkate alınarak belli bir süre bekletilir. Bu işleme uygulamada badanalama denmektedir. Bekletilen deriler daha sonra işletmenin teknolojisine göre işçiler tarafından veya yün yolma makinesi ile üzerindeki yünleri alınır. Bu aşamada deri kıllardan arındırılmış olur ve bu safhaya kıl giderme adı verilir. Kıl gidermede, kireç, zırnık, enzimler, tensidler, sülfidrat gibi hamderiye veya üretilecek derinin durumuna göre kimyasallar kullanılır.

3.2.2.Kireçlik İşlemi:

Yünleri alınan derilerin bazıları tam anlamıyla kıldan arındırılmamış olabilir. Bunun için dolap ve pervanede deriler “kireçlik” denilen işleme tabi tutulur. Bu işlemde yeterince su (%200 ile %300) dolaba (veya pervaneye) konur ve arınmamış yünlerinden arındırılır. % 4- %5 oranında zırnık, ilave edilir. 60 dakika dolap çalıştırılır. %6 - %8 oranında kireç ilave edilip tekrar 60 dakika devamlı çalıştırılır ve bu süreden sonra otomatik olarak saatte 10 dakika olmak üzere 14 saat döndürülür. İşletmeler genelde bu işlemi geceye denk getirirler ve sabahleyin dolaptaki kimyasal karışım boşaltılıp yerine temiz su konur. Ve 30 dakika dolap döndürülüp durulama yapıp deri temizlenir. İşçiler tarafından dolaptan çıkartılan deriler ikinci kavaletto makinasından geçirilerek tam anlamıyla artık yünlerden, et ve leşlerden deriye zarar vermeden temizlenmiş olur. Bunun bir diğer adı da etlemedir. (Kireçlik aşamasından sonraki kavaletto işine etleme de denir.)

3.2.3. Kireç Giderme ve Sama İşlemleri:

Kavaletto makinasından geçirilip tamamen yün (kıl) ve artıklardan temizlenmiş deriler tartılıp blöze (tola) ağırlığı bulunur. İşçiler tarafından ikinci dolaba deriler atılır ve temiz su ile 30-45 dakika karıştırılarak yıkantı denilen temizleme işlemi yapılır. Yıkamanın son 10 dakikasında dolaba 30 derece sıcaklığında su ilave edilir. Ve sonunda sular boşaltılır.

Sonra dolaba %100 - %200 oranında 35 derece sıcaklığında su ilave edilir. Kimyasal olarak da % 0.7-%1 Amonyum Sülfat, Decalten AB25, Rektil DK, Ftalein, aynı anda ilave edilip 30 dakika dolap bu şekilde döndürülür. (Fenol Ftalein denilen indikatörle kontrolü yapılır.) Birinci dolapta kireçlenmiş derinin Ph' ı genelde 12-13 tür. Bunun kirecini gidermek için ikinci dolaba alınır, Ph'ı 9-8.5 (8-8.2) düşürülür.

3.2.4. Yağ Giderme İşlemleri:

Deriler tekrar dolaba konarak temiz su ile 5 dakika durulanır ve suyu süzülür. Arkasından 38-40 derece sıcaklıktaki %70 oranında su dolaba çekilip % 08- %1 oranında oropon isimli ticari enzim prepratu (eskiden köpek, tavuk dışkıyla yapılmış) ilave edilip 45 dakika dolap çalıştırılır. Sonra dolaptaki banyo boşaltılıp yerine enzim faaliyetini durdurmak için soğuk su çekilip 45 dakika kurulama yapılır ve su tekrar süzülür. Böylece sama işlemi gerçekleşmiş olur.

Dolaptaki derilere %7-%8 Gaz ve %1,2 Foril aynı anda katılarak bir saat döndürülür. Daha sonra dolaba 35 derece sıcaklığında %50-%80 oranında su ilave edilerek 30 dakika döndürülür. Burdan sonra %3 oranında tuz ilave edilerek 30 dakika daha döndürülür. Filtreler açılarak dolabın içinden pis sular atılır. Dolaba temiz su çekilerek 45 dakika durulama yapılır. Derideki doğal yağ alınmış olur. Bu işlemin gerçekleşmesine de yağ alma, uygulamada ise ham yağı alma denilmektedir.

3.2.5. Pikle (Salamura) İşlemleri:

Dolaba %80-%90 oranında su alındıktan sonra tuz atılıp bomesi %7-%7,5 oranını getirilip 10 dakika bu şekilde çalıştırılır.(Suyun tuz oranı bomesi ile kontrol edilir.) Daha sonra dolaba %0,5-%0,7 Formik Asit, %0,8 Sülfürik Asit konup 45-60 dakika dolap çalıştırılır. (Bu durumda bir gece bekletilebilir.) Bu yapılan işlemlerle de salamura yapılmış olup deri pikle hale gelmiştir. Bu aşamada pikle olan derinin Ph'ı 3,2-3,5 olmuştur. Bu

işlemleri geçirmiş olan deri stoklarda bekletilebilir. Böyle olunca daha sağlıklı stoklama ve daha kolay taşıma imkanı bulur.

Buraya kadar yapılan işlemlere alt işlenti denir. “Alt işlentinin herhangi bir aşamasında yapılacak hatalar, telafi edilemez sonuçlar doğurur. Bunun içindir ki , mamul malın kalitesi şu veya bu şekilde yukarıda belirtilen işlemlerden de etkilenmektedir.”¹⁵

3.2.6. Krom Tabaklama İşlemleri:

Dolaptaki pikle banyosunun yarısı boşaltılıp yerine temiz su (20 derece) ilave edilir. Tekrar %6 oranında tuz ilave edilip 10 dakika tuzun erimesi için dolap döndürülür (derinin durumu dikkate alınarak ustabaşı gereği kadar %- Sodyum Formiyat ilave edebilir).

%8 oranında Tankron (AB- SB) atılıp 4-4,5 saat bu şekilde çalıştırılıp arkasında %0,5 - %1 oranında Sentetik Yağ (iç yağ) ilave edilir . 4 saat çalışır. Bu işleme pişirme adı da verilir.

Daha sonra %0,5 oranında Sodyum Formiyat katılarak bir saat dolap çalıştırılır. Sonra %1,5 -%1 oranında Sodyum Bikarbonat ve % 10 oranında su katılarak 80 dakika döndürülür . Derinin Ph'ı kontrol edilir. Eğer Ph 4 ise dolap durdurulur.Yüksek ise 30 dakika daha döndürülür. Eğer Ph düşük ise dengeye getirmek için Sodyum Bikarbonat kullanılır.

Kromlu malın stokta küflenmemesi için %0,3 oranında Garmin TR (Bakteri Önleyici) yada Rinol Sit FB atılıp 30 dakika döndürülür, Ph 4 ise dolap durdurulur. Banyo boşaltılır. Dolaptaki deriler çıkartılıp sehpalanır. Daha sonra depoya istiflenerek bir hafta kadar dinlendirmeye bırakılır. Üretimin yoğun olduğu işletmelerde bu süre iki güne kadar

¹⁵ ÇANDAR Volkan a.g.m. s.28

inmektedir. Ve bu deriler sıkıldıktan sonra traşlama makinasından geçirilip, tartılır sonra tekrar dolaba atılır. Deri yağlı bir deri ise II. yağ alma işlemine tabi tutulur.

Dolaba %200 oranında 50 derece sıcaklıkta su çekilir. %0,5 Foril ve %2 Gaz ilave edilip 30 dakika döndürülür. %50 -%60 derece sıcaklıkta su ilave edilip 10 dakika hareket ettirilir. Sonra %2 Tuz katılıp 20 dakika döndürülür. Filtreler açılarak ilaçlı su boşaltılıp temiz su alınarak 30-40 dakika durulama yapılır. Ph bu evre sonunda 4,5 olmuştur. Bu safhaya yüzeysel yağ alma denilir.

Dolaba %100 oranında 40 derece sıcaklığında su çekilip %0,1 Formik Asit katılarak 10 dakika, %1 Relugan GTV katılıp 30 dakika, %3 Krom katılıp 30 dakika, %5 Sentetik Yağ katılıp 30 dakika, %2 Oradil AC katılıp 30 dakika, ortalama %0,5 Sodyum Formiyat katılıp 30 dakika çalıştırılır ve daha sonra dolapta belli bir süre (sabaha kadar) bekletilir. Gerçekleşen bu işleme ikinci kromlama denir.

3.2.7. Nötralizasyon İşlemleri:

Dolaba 35-40 derece sıcaklığında %50 oranında su çekilip %1,5 Sodyum Formiyat katılıp 20 dakika döndürülür. %1,2 Sodyum Bikarbonat katılarak 40 dakika çalıştırılır. Daha sonra pis su süzülür ve 10-15 derece sıcak su ile durulama yapılır. Bu işleme Nötralizasyon denilir.

3.2.8. Boyama, Yağlama, Retanaj İşlemleri:

Dolaba %100 oranında 60 derece sıcaklığında su doldurulup %1 Amonyak katılıp 10 dakika, %2 Relugan RE katılıp 30 dakika, %2 Relugan ABG katılıp 30 dakika döndürülür ve Retanaj süreci gerçekleşmiş olur.

Daha sonra aşağıdaki kimyasallar karıştırılarak dolaba ilave edilir. %1,3 Asit (siyah mamulun talebine göre), %1 direkt siyah, %1 Pellapul 69 karıştırılıp 40 dakika çalıştırılır.

Daha sonra deri kontrol edilip boya istenilen şekilde işlememiş ise boya ilave edilip 20 dakika çalıştırılır. %0,6 oranında Formik Asit, %10 Su ile bir fiçıda karıştırılıp dolaba ilave edilerek 20 dakika çalıştırılır. Fikse (bağlayıcı) yapıp boyanın deride kalması sağlanır. Ve 60 derece sıcak su ile 5 dakika durulama yapıp suyu süzülür. Böylece boyama (astar boyama) işi yapılmış olur.

Dolaba %150 oranında 70 derece sıcaklığında su çekilip % 5 Tropan OSL, %3 Teksol HK katılarak 50-60 dakika döndürülür. Sonra %1,5 Desantan ACR ilave edilip 30 dakika, %1 MIMOZA 30 dakika, %1 Formik Asit 20 dakika döndürülür. Eğer derinin rengi beğenilmemiş ise %2- %3 oranında direkt boya verilerek 20 dakika daha döndürülür. Sonra %1 oranında Drasil ANG (dolgu) ilave edilip 30 dakika döndürülür. Dolaptaki banyo boşaltılıp temiz su ile 10 dakika durulanıp süzülür. Deriler dolaptan çıkartılarak sehpalara konulup 1 gün bekletilir. Bu işlemede yağlama denilir.

Deriler kurutma makinasından geçirilir. Derinin fırıldak makinası ile belli ölçüde açılması alması sağlanır. Bu makinalara tabi tutulan derinin eski haline gelmesi için boş bir dolaba atılıp, herhangi bir şey ilave etmeksizin belli bir süre çalıştırılır. Ve derinin geçirmiş olduğu safhalarda kaybetmiş olduğu desi kaybı gergi makinası ile kazandırılır. Bu işlem işletmenin maliyetlerini de düşürmektedir.

3.2.7. Finisaj :

Finisaj denilen bu aşama boya atılmadan önce kaliteyi artırmak için dolgu malzemesi, ve boya atılır.

Presleme makinası ile deriye istenilen amblem ve benzeri şekiller verilebilir. Ama işletmelerde genelde derideki pürüzleri yok etmek için kullanılır. Deride hata varsa belli ölçülerde düzeltme işlevi görür. Ütüleme ile deriye son rötuş yapılır. Kırıksıklıklar varsa yok edilir. Son olarak alan ölçme (desileme) makinasına verilerek çıkan mamulun kaç desi

olduğu her bir deriye vurulan etiket ile ayrı ayrı birimlendirilir. Ve toplam parti miktarı da alan ölçme makinasına bağlı bilgisayarlardan alınır.

3.3. BIGA YÖRESİ'NDE DERİCİLİK VE SORUNLAR

Biga 20.000 nüfuslu küçük bir ilçe olup, geçim kaynağını tarım, hayvancılık, dericilik, süt ve ürünleri, sebzeçilik, küçük esnaf, ticaret ve yeni yeni endüstrileşme faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerden temin etmektedir. Ancak 115 köye sahip olan ilçede ticari işlem hacmi ile kendi kendine yeten bir ilçedir.

Yörede hayvancılık yaygın olarak yapılsada, büyükbaş hayvancılık ve süt üretimine, ve besiciliğe yönelik olmaktadır. Küçük baş hayvan besiliciği gün geçtikçe azalmaktadır. Yöredeki küçükbaş hayvan derileri, işletmelerin talabini karşılayamaktadır.

İlçenin önemli gelir kaynaklarından biriside dericiliktir. Yaklaşık 45 küçük ve orta ölçekli işletmelerde, günlük ortalama 65 ton deri işlenmektedir. İşlenti genellikle zik üretimi üzerine yapılmaktadır. Az sayıda pikle sığır ve oğlak deriside işlenmektedir. Ancak bunun miktarı iki tonu geçmemektedir.

Biga'daki deri işletmeleri, tabakhaneler mevki denilen yerde ilçe merkezinin yaklaşık 1 km. dışında toplanmış olup, dar bir alana sıkışmıştır. Sektörün gelişmesine ve büyümesine imkan vermeyecek bir alanda olması işletme yerleşim binalarının çok katlı olarak yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu yapılanma maliyetleri arttırmakla kalmayıp, işletmelerin teknolojik gelişmelerini de etkilemektedir. Çok büyük sermaye gerektiren makine parkı, bina inşaatları işletmelerin deri organize sanayisi diyebileceğimiz uygun yerlere gitmelerini engellemektedir. Düşük işletme sermayeleri ile çalışan irili ufaklı 45 işletmenin üretim kapasiteleri de düşük olmaktadır. Düşük kapasite ile çalışan işletmelerde, birim başına düşen sabit gider maliyeti yüksek olduğundan maliyetler yüksek çıkmaktadır. Bu işletmelerin bir an önce şirketleşip sermayelerini ve makine parklarını birleştirip yeni teknolojilere yönelmeleri, daha ucuz maliyetli mamul üretimi ve daha kaliteli mamul

üretimi gerçekleştirmelerini sağlayacaktır. Aksi halde küçük işletmelerin hayatta kalmaları mümkün olmayacaktır.

İşletmelerde işlenecek olan hamderi Biga Yöresi'nden değil, İstanbul Piyasaları'ndan ve dış ülkelerden temin edilmektedir. Bu da hammadde maliyetlerinin yüksek olmasına neden olmaktadır.

Deri işletmelerine önerim, biran önce birleşmeleri, ürettikleri zik derileri, giysi haline dönüştürecek konfeksiyon atolyelerini kurmalarını, derileri yarı mamul olarak değil, giysiye dönüşmüş mamul halinde piyasaya sürmeleri ve mamul karları elde edip biran önce entegrasyona gitmelidirler.

Son günlerde zik deri talebi çok azaldığından, işletmeler çok küçük siparişlerle çalışmaya başlamışlardır. Atıl kapasitede çalışan işletmelerin adeta maliyetlerini karşılayamadıkları, ve son üç ay içerisinde zararına çalıştıkları gözlenmiştir. Derhal son günlerde büyük bir talep artışı gösteren kürk deri üretimine geçiş yapmaları, bunun için gerekli olan reorganizasyona gitmeleri şarttır. Buda yeni makine parkına yatırım yapmakla mümkün olacaktır. Gerekli finansmanı, ya birleşerek yada yeni ortaklar (yerli ve yabancı) bularak sağlayabilirler. Kürk deri gelecekte büyük patlamalar gösterecektir. Bu fırsatı kaçırmamak ve derhal kürk işlentsine geçilmelidir.

Biga'daki deri işletmelerinin diğer bir sorunu da, yetişmiş, bilgili ve uzman kadroyla çalışılmamasıdır. Biga Meslek Yüksekokulu Dericilik Programı ile diyoğa geçmeleri, buradaki uzman, öğretim elemanları ve öğrencilerle ortaklaşa çalışmalarını öneririm.

Bir diğer sorun Ar + Ge sorunudur. Gerçek anlamda kullanılan Ar + Ge laboratuvarını hiçbir işletmede gözleyemedim. Yeni Mamul arayışları, mamul maliyetini düşürecek analizlerin yapılması gibi çalışmalar yapılmadığından, işlenti sırasındaki aksakları tespit etme imkanlarından yoksunlar. Biran önce tüm işletmeler ortaklaşa gelişmiş

bir laboratuvar kumalıdır. Ve burada, uzman kişileri bulup, gerekli çalımları süratle yapmalıdır.

Gözlenen olumlu çalışma olarak, tüm işletmelerin bir araya gelerek atık su arıtma tesisi kurma çalışmalarına başlamalarıdır. Bu birlikteliği, diğer konularda da gerçekleştirmeleri, Biga'nın önemli gelir kaynağı olan dericiliği daha da geliştirecek ve istihdam olanakları doğuracaktır.



4. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ

Günümüzde değişen ekonomik koşullar ve hızla gelişen teknolojik gelişmeler, beraberinde hem mevcut iş hacimlerini arttırmakta, hemde yeni sektörlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bununla beraber üretim ve hizmet işletmelerindeki gider çeşitlerinin fazla olması, maliyetlerin hesaplanmasını güçleştirmektedir. Bunun için maliyetlerin ayrı olarak izleme ihtiyacı duyulmuştur. İşletmelerdeki özellikle endüstri işletmelerindeki hızlı büyüme işletmelerin kontrolünü güçleştirmektedir. İşletmeleri yönetim açısından denetim altında tutabilmek için, muhasebe kayıtlarının düzenli ve tek düzeyli olması gerekmektedir.

Daha öncede söylediğimiz gibi işletmenin zarar etmesini etkileyen faktörler işletme tarafından kontrol edilebilir . Bunların kontrol edilmesi, işletme yönetiminin isteğine ve becerişine kalmış bir olaydır. Buna göre işletmenin maliyet ve giderlerini ayrıntılı olarak izleyebilmeleri için Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ihtiyaç duyulmuştur. Bu çalışmalara "Batı ülkelerinin büyük güçlüklerle ve örgütlenmiş kuruluşları yardımıyla yirminci yüzyıl başlarında uygulamaya çalıştıkları muhasebe bilgilerinde yeknasaklık (tekdüzen) konusuna yurdumuzda ilk adım, 1960 yılından sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin mali ve ekonomik sorunlarını çözmek için..."¹ başlanmıştır.

4.0. TEKDÜZEN HESAP SİSTEMİ

Tekdüzen Maliyet Sistemi 26 Aralık 1992 tarihinde 21447 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış ve 01.Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girmiş olan

¹ URAGUN, Mehmet; Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Ankara - 1993, s.8

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No 1’de açıklanmıştır. Bu tebliğe göre: “

1. Muhasebenin Temel Kavramları,
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
3. Mali Tablolar İlkeleri,
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
5. Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi,konularında

düzenlemeler yapılmıştır.”² Bizler konumuz gereği sadece, Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi başlığını inceliyoruz.

“Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenli bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilir niteliklerinin koyarak, gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır”³ ifadesiyle amacın ne olduğunu açık bir şekilde açıklamıştır.

“ Bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 50 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 100 milyar lirayı aşmayan işletmeler,Muhasebe Usul ve Esaslarının Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması’na ilişkin bölümünün Temel

² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No 1

³ a.g.t. Sıra No 7

Mali Tablolarla ilgili kısmına uymakla yükümlüdürler”⁴ ifadesinde de işletmelerin hangilerinin, bilanço ve gelir tablosunu; hangilerinin ek mali tabloları düzenleyecekleri açıklanmıştır.

Bu bölümde Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişinin daha kolay öğrenilmesinde, bir yöntem geliştirmeyi ve sunmayı amaçlıyoruz.

4.1. TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

“İşletmeler, muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır.”⁵ Ifadesi ile işletmelerin, hesaplarını oluştururken hesap planına uygun hareket etmek zorunda olduklarını Maliye Bakanlığı tebliğ etmiştir.

Tek Düzen Hesap Çerçevesindeki hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar, belirli bir düzene göre düzenlenmiş ve sıralanmıştır. Sistemin daha iyi kavranabilmesi için, benzetmeler yaparak, konuyu somutlaştıralım

4.1.1. Hesap Sınıfları

“ Tebliğde Hesap Sınıfları:

1. Dönen Varlıklar,
2. Duran Varlıklar,
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar,
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar,

⁴ a.g.t. Sıra No 6

⁵ a.g.t. Sıra No: 1

5. Öz kaynaklar,
6. Gelir Tablosu Hesapları,
7. Maliyet Hesapları,
8. Serbest Hesaplar,
9. Nazım Hesaplar,
0. Serbest Hesaplar.⁶

Buradaki hesap sınıflarının, her birini bir dolap olarak ele alıp inceleyelim.

Şöyle ki;

1. DÖNEN VARLIKLAR DOLABI	2. DURAN VARLIKLAR DOLABI	3. K. V. Y. KAYNAKLAR DOLABI
4. U. V. Y. KAYNAKLAR DOLABI	5. ÖZKAYNAKLAR DOLABI	6. GELİR TABLOSU DOLABI
7. MALİYET HESAPLARI DOLABI	8. SERBEST HESAPLAR DOLABI	9. NAZIM HESAPLAR DOLABI
0. SERBEST HESAPLAR DOLABI		

Şekil 4 - 1

4.1.1.0. Bilanço Sınıfları

Dolaplarınızın ilk 5 tanesi ile dokuzuncusu, bilanço dolaplarıdır. Yani bilanço oluştururken kullanmak zorunda olduğumuz dolaplardır. Bu dolapların dışında başka hiç bir dolap bilançoda yer almayacaktır. Bunu bilanço dolapları odası olarak

⁶ a.g.t.

tanımlayabiliriz. Bilanço odasında sırasıyla, 1. Dönen Varlıklar Dolabı, 2. Duran Varlıklar Dolabı, 3. Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı, 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı, 5. Özkaynaklar Dolabı, 9. Nazım Hesapları Dolabıdır. Bu dolapların dizilişi şöyle olur:

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
1. DÖNEN VARLIKLAR DOLABI		3. K. V. Y. KAYNAKLAR DOLABI
2. DURAN VARLIKLAR DOLABI		4. U. V. Y. KAYNAKLAR DOLABI
		5. ÖZKAYNAKLAR DOLABI
AKTİF TOPLAMI		PASİF TOPLAMI
9. NAZIM HESAPLAR DOLABI		9. NAZIM HESAPLAR DOLABI
GENEL TOPLAM		GENEL TOPLAM

Şekil 4 - 2

4.1.1.1. Gelir Tablosu Hesapları Sınıfı

Altıncı dolap, Gelir Tablosu Hesaplarının olduğu dolaptır. Gelir tablosu düzenlenirken yalnızca bu dolap kullanılacak, kesinlikle diğer dolaplar kullanılmayacaktır. Bu dolabın olduğu odaya gelir tablosu odası diyebiliriz. Bu oda bilanço odasından farklı bir odadır.

Şekil 4 - 3

6. GELİR TABLOSU DOLABI

4.1.1.2. Maliyet Hesapları Sınıfı

Yedinci dolabımız maliyet hesaplarının olduğu dolaptır. İşletme yıl içerisinde yaptığı giderleri ve maliyetleri bu dolapta toplayacaktır. Bu dolap ta maliyet odasında yer alır.

7. MALİYET HESAPLARI
DOLABI

Şekil 4 - 4

4.1.1.3. Serbest Hesap Sınıfları

Sekizinci dolabımız ile sonuncu dolabımıza henüz isim konmamış boş dolaplardır. Şimdilik bu dolaplar kullanılmayacak ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği bir isim ve bu isim altında toplanacak ve yine Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği hesaplar bu dolaplar içinde gösterilecektir. Ancak yönetim muhasebesi için gerekli olan hesaplar bu dolaplarda toplanacak ancak diğer dolaplara aktarılmayacaktır. Yıl sonunda bu dolaplardaki hesaplar kapatılacaktır.

8. SEBEST HESAPLAR
DOLABI

0. SERBEST HESAPLAR
DOLABI

Şekil 4 - 5

4.1.2. Sınıflandırmanın Önemi ve Amacı

Peki bu dolaplar ne işe yarayacak? Bu dolaplar Tekdüzen Hesap Sisteminde belirlenen hesap sınıflarını göstermektedir. Hesaplar, bu hesap sınıfları altında yani dolapların içinde toplanacaktır.

Bilanço Hesapları dediğimiz hesaplar, bilanço dolaplarında; gelir hesapları dediğimiz hesaplar, gelir hesapları dolabında; maliyet hesapları ve gider hesapları, maliyet hesapları dolabında yer alacaktır.

İşletmeler dönem sonlarında bilanço ve gelir tablosunu düzenlerken bu hesap sınıflarına yani dolaplara uymak zorundadırlar. Demek ki bilanço düzenlenirken sadece ve sadece bilanço dolaplarını (1, 2, 3, 4, 5, ve 9 nolu dolaplar) kullanılacaktır. 6., 7., 8. ve 0. Nolu dolaplar bilançoda kesinlikle yer almayacak ve kullanılmayacaktır.

Gelir tablosu düzenlenirken de yalnızca 6 nolu dolap kullanılacaktır. Diğer dolaplar bu tabloda kesinlikle kullanılmayacaktır.

Çizilen şekilde de belirttiğimiz gibi 1.Dönen Varlıklar Dolabı ile 2 .Duran Varlıklar Dolabı, bilançonun aktifini oluşturmaktadır. 1 Nolu Dönen Varlıklar dolabı, işletmenin sahip olduğu ve bir yıl içinde paraya dönüşümlen varlıklarını kapsamaktadır. 2 Nolu Duran Varlıklar dolabı da işletmenin bir yıldan daha uzun bir zamanda paraya dönüşümlen varlıklarının yer aldığı dolaptır.

Burada, şöyle bir problemle karşı karşıya kalıyoruz. Acaba bir yıl denince, içinde bulunduğumuz mali yıl olan, yıl mı, yoksa olayın ceyeran ettiği andan itibaren, geçecek olan bir yıl mı anlaşılacak? Kısaca bir örnekle açıklamak gerekirse: Varsayalım ki, işletme kasım ayında vadeli olarak mal satmış ve bu satış sonucunda, Aralık-Ocak-Şubat aylarına ait senet almış olsun. Acaba bu senetler Dönen Varlıklar Dolabınamı, yoksa Duran Varlıklar Dolabınamı konacak? Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde hesapların işleyişini incelediğimizde, Duran Varlıklar

için: “ Bu ana hesap grubu; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsamaktadır.”⁷ İfade de “... normal faaliyet dönemi içinde...” deyimini ile cari dönem kastedilmektedir. Kısaca, işletmenin içinde bulunduğu cari yıl (01 Ocak-31 Aralık dönemi) içinde paraya dönüşebilecek varlıkları 1. Dönen Varlıklar Dolabı'na; takip eden yılda (cari dönem dışında) paraya dönüşen varlıkları da 2.Duran Varlıklar Dolabı'na kaydetmek gerekmektedir. O halde, örneğimizdeki senetlerin Aralık ayına ait olanların 1. Dönen Varlıklar Dolabına, Ocak, Şubat aylarına ait olan senetleride, vadesi bir yıldan kısa olmasına rağmen, 2. Duran Varlıklar Dolabına kaydetmek gerekecektir. Çünkü Ocak, Şubat ayları cari dönem dışındadır.

Dönen Varlık- Duran Varlık ayrımını düzgün olarak yapmak yönetim muhasebesi açısından büyük önem taşır.

Buna benzer ayrımı, bilançonun pasifinde yer alan 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ile 4.Üzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolapları için de yapabiliriz. Cari yıl içersinde, geri ödenmesi gereken kaynakları, 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabına, cari yıl dışındaki geri ödenmesi gereken kaynakları da 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabına kaydetmek gerekir.

4.1.3. Hesap Grupları

Her hesap sınıfını Maliye Bakanlığı kendi içersinde on hesap grubuna ayırmıştır. Yani on tane hesap sınıfında toplam yüz tane hesap grubu vardır. Hesap gruplarını, dolapların içersindeki raflara benzetebiliriz. Her dolabın içersinde onar tane raf var demektir. Toplam yüz tane rafımız vardır.

⁷ a.g.t.

4.1.3.1. Dönen Varlıklar Grubu

Bilindiği gibi bilançonun Aktifi 1.Dönen Varlıklar ve 2. Duran Varlıklar Dolaplarından teşekkül etmektedir. Acaba 1 nolu Dönen Varlıklar Dolabının içinde neler var? Bu soruyu cevaplandırmak için dolabın kapağını açıp bakmak gerekir. Açalım.

1. DÖNEN VARLIKLAR DOLABI

0. Hazır Değerler Rafi
1. Menkul Kıymetler Rafi
2. Ticari Alacaklar Rafi
3. Diğer Alacaklar Rafi
4.
5. Stoklar Rafi
6.
7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Rafi
8. Gelecek Aylara ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
9. Diğer Dönen Varlıklar

Şekil 4 - 6

Dolabın kapağını açtığımızda dolap içerisinde on tane raf olduğunu görüyoruz. Ve raflar yurakıdan aşağıya doğru, “0”dan başlayarak numaranlandırılmıştır. “0” nolu raf “Hazır Değerler Rafi”; “1” nolu raf “ Menkul Kıymetler Rafi”; “2” nolu raf “Ticari Alacaklar Rafi”; “3” nolu raf “Diğer Alacaklar rafi”; “4” ve “6” nolu raflar boş; “5”nolu raf “Stoklar rafi “; “7”nolu raf “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri rafi”; “8” nolu raf “Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları rafi”; “9” nolu raf “Diğer Dönen Varlıklar Rafi”

Raflar Tekdüzen Hesap Sistemindeki hesap gruplarını temsil etmektedir. Rafları, yani hesap gruplarını kodlarken önce dolap, yani hesap sınıflarının kodunu (numarasını), sonrada raf kodunu (numarasını) yazmamız gerekecektir. Kısaca “Hazır

Değerler” hesap grubunu kodlarken, 1.nolu “dönen varlıklar” dolabının “0” nolu rafında diye kodlayacağız. Yani “Hazır Değerler” rafının (hesap grubunun) kodu 10 olacaktır. “10 Hazır Değerler” gibi. Burada “Hazır Değerlerin” “1” nolu hesap sınıfı içinde “0” nolu rafında (buda dolabın ilk rafı) yer aldığını gösterir. Aynı şekilde diğer rafıda, aynı kodlamaya tabi tutacağız. “11 Menkul Kıymetler” grubu, 1 nolu Dönen Varlıklar dolabının, ikinci rafı olan 1 nolu rafıdır.

Yukarıda şekilde görüldüğü gibi, tüm rafları 0 dan 9’a kadar (toplam 10 rafı) sıralamaya tabi tuttuk. Peki bu sıralama nasıl yapılmıştır? Rastgele mi sıralanmış, yoksa belirli bir düzene göre mi? bu soruları cevaplayabilmek için, rafların yani hesap gruplarının tanımına bakmak gerekir.

Hazır Değerler: Hazır değer deyimi işletmenin her an paraya dönüştürebileceği değerler veya para değerlerinin toplamı olarak tanımlanabilir. O halde, işletmede her an paraya dönüşecek değerler, hazır değerler grubuna konacaktır.

Dönen varlıklar dolabını açıklarken, bir yıla kadar paraya dönüşebilecek varlıklarımızı bu dolaba koyacağız demiştik. Bir yıl içerisinde paraya dönüşebilen varlıklarımız da paraya dönüşürken, günlük, haftalık, aylık, üç aylık, altı aylık, veya bir yıldan daha kısa sürelerde paraya dönüşürler, işte bu paraya dönüşme sürelerine göre (bir yıldan kısa olmak şartı ile) raflarda, yukarıdan aşağıya doğru sıraya tabi tutulmuşlardır. Yani “10 Hazır Değerler” grubu, “11. Menkul Kıymetler” grubundan daha önce paraya dönüşür. Yine “15 Stoklar” grubu, “19 Diğer Dönen Varlıklar” grubundan önce paraya dönüşürler.

Özetleyecek olursak 1. Dönen Varlıklar dolabındaki raflar (hesap grupları) paraya dönüşme durumuna göre en kısa süreden en uzun süreye göre (bir yıldan kısa olmak şartıyla) yukarıdan aşağıya doğru sıralanmıştır.

4.1.3.2. Duran Varlıklar Grubu

Duran Varlıklar bir yıldan daha uzun süreler sonunda paraya dönüşen varlıklar olarak tanımlanır. Ve bilançonun aktifinde 2 nolu dolapta yer alırlar. 2. Duran Varlıklar dolabında neler var? Dolabın kapağını açıp bakalım.

2. DURAN VARLIKLAR DOLABI

0.
1.
2. Ticari Alacaklar Rafı
3. Diğer Alacaklar Rafı
4. Mali Duran Varlıklar Rafı
5. Maddi Duran Varlıklar Rafı
6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Rafı
7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Rafı
8. Gelecek Yıllara ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
9. Diğer Duran Varlıklar Rafı

Şekil 4 - 7

İşletmenin bir yıldan daha uzun süreli olan bir ticari alacağı, maddi duran varlıklardan daha önce paraya dönüşür. Çünkü işletme maddi duran varlıklarını kullanma amacıyla satın alır, satmak amacıyla değil.

Rafların kodlanmasında 1. Dönen Varlıklar dolabındaki rafların kodlanması gibidir. “22. Ticari Alacaklar” “2” nolu “Duran Varlıklar” dolabının “2” nolu rafı (3.sıradaki rafı); “23. Diğer Alacaklar” “2” nolu “Duran Varlıklar” dolabının “3” nolu rafı (4. Sıradaki rafı) ... gibi.

1. Dönen Varlıklar Dolabı ile 2. Duran Varlıklar dolabının raflarını (hesap gruplarını) karşılaştırdığımız zaman bazı, rafların (örn. 12 ile 22; 13 ile 23; 18 ile

28; 19 ile 29 rafların) aynı raflar olduğunu görürüz. Bunun nedeni, varlıklarınızdan bu raflarda yer alanlar, eğer bir yıldan daha kısa sürede paraya dönüşebiliyorsa, 1.Dönen Varlıklar dolabının ilgili rafına, bir yıldan daha uzun sürede paraya dönüşüyorsa, 2. Duran Varlıklar dolabının ilgili rafına kaydedilecek olmasındandır. Örneğin: Ticari alacağımız ilgili cari yılda tahsil edilecekse (vadesi cari yıl içerisinde ise) onikinci ticari alacaklar grubuna, gelecek yılda tahsil edilecekse (vadesi cari yıl içerisinde değilse) 22. Ticari Alacaklar Dolabına kaydedilecektir.

Yine her iki dolabın rafını incelediğimizde bazı rafların(1.nolu Dönen Varlıklar dolabında 14,16 nolu raflar; 2. nolu Duran Varlıklar dolabında da 20,21 nolu rafların) boş olduğunu yani isim verilmediğini görüyoruz. Bu hesap grupları Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 2 sıra nolu tebliğinin A/1 bendinde "... Hesap planında boş olarak görülen ikili kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Bakanlığımızca kullanılacaktır"⁸ ifadesiyle şimdilik boş olarak kalacağı hükme bağlanmıştır. Demek ki biz bu raflara isim verip kullanmayacağımız anlamındadır.

4.1.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubu

Bilanço hesap sınıflarını (dolaplarını) anlatırken birinci ve ikinci nolu dolapların aktif dolapları; 3, 4 ve 5 nolu dolaplarında pasif dolapları olduğunu belirtmiştik. Bilançonun pasifinde yer alan "3" nolu " Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" dolabı, işletmenin bir yıldan daha kısa bir süre içerisinde yada cari dönem içerisinde borçlarının toplandığı dolaptır.

Acaba dolabın içinde neler var? Dolabın kapağını açıp bakalım:

⁸ a.g.t. Sıra No 2

3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı

0. Mali Boçlar Rafı
1.
2. Ticari Borçlar Rafı
3. Diğer Borçlar Rafı
4. Alınan Avanslar Rafı
5. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Hakediş Bedelleri Rafı
6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler Rafı
7. Borç ve Gider Karşılıkları Rafı
8. Gelecek Aylara ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
9. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Rafı

Şekil 4 - 8

1. Dönen Varlıklar Dolabı ile 2. Duran Varlıklar Dolabındaki gibi 3 nolu Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabında da “0” dan başlayıp “9” a kadar numaralandırılmış raflar karşımıza çıktı. “0” nolu raf , yani 3 nolu dolabın “0” nolu rafı (ilk raf) 30.Mali Borçlar rafını oluşturmuş. Devam edersek “33” nolu raf “Diğer Borçlar” rafı; 34. Alınan Avanslar; 35. Yıllara Yaygın İnş. Ve Onarım Hakedişleri;36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler; 37. Borç ve Gider Karşılıkları; 38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları; 39.Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, rafları vardır.

Raflar, yani hesap grupları, en kısa vadeden en uzun vadeye göre (bir yıldan kısa olmak şartı ile), “0” no’dan başlayıp “9” no’ya yukarıdan aşağıya doğru sıralanmıştır.

4.1.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Grubu

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar İşletmelerin bir yıldan daha uzun süreler sonunda ödeyeceği borçlarının izlendiği bir 4. Nolu dolaptır. Yine bu dolabında

kapağını açıp içine baktığımızda hemen hemen 3 nolu Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar dolabının raflarıyla aynı olduğunu görürüz.

4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı

0. Mali Boçlar Rafı
1.
2. Ticari Borçlar Rafı
3. Diğer Borçlar Rafı
4. Alınan Avanslar Rafı
5.
6.
7. Borç ve Gider Karşılıkları Rafı
8. Gelecek Yıllara ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
9. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Rafı

Şekil 4 - 9

40 nolu raf Mali Borçlar; 42.nolu raf Ticari Borçlar; 43.nolu raf Diğer Borçlar; 44 nolu raf Alınan Avanslar; 47. nolu raf Borç ve Gider Karşılıkları; 48. Nolu raf Gelecek Yıllara ait Gelirler ve Gider Tahakkukları; 49. Nolu raf Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar. sadece 45 ve 46 nolu raflar burada boş, 35 ve 36 nolu raflar, 3 nolu Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar rafında mevcuttur.Bunun nedeni ne olabilir? 35 nolu rafla Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri vardır. Taahhüt işleri yapan işletmeler, yaptıkları masrafları 17 nolu rafa kaydetmektedirler.Yapılan masraflar yapıldıkları anda gider çeşitlerine kaydedilir. Ve buradanda bu rafa geçirilirler. Alınan Hakedişleri Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabında 45 nolu rafa yazmak anlamsız olur. Çünkü yapılan maliyetler cari yıl içinde yapılmaktadır. Alınan Hakediş Bedelleri de cari yıl içerisinde elde edilmiştir.

Yine aynı şekilde 36 nolu Öd. Vergi ve Diğer Yükümlülükler bir yıl içinde (cari yıl içinde) ödeneğinden (kanunlar gereği) bu rafta toplanmıştır.Bir yıldan daha

uzun bir sürede ödenecek vergi ve yasal yükümlülük olmadığı için 46 nolu rafa yazılması uygun olmaz. 2 nolu tebliğe göre de, bu boş olan raflar Maliye Bakanlığınca doldurulacaktır.

4.1.3.5. Özkaynaklar Grupları

5. Özkaynaklar Dolabı, işletme sahiplerinden ve işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kaynakların, karların ve zararların kaydedildiği bir dolaptır. Rafları incelediğimizde;

5. Özkaynaklar Dolabı

0. Ödenmiş Sermaye Rafı
1.
2. Sermaye Yedekleri Rafı
3.
4. Kar Yedekleri Rafı
5.
6.
7. Geçmiş Yıllar Karları Rafı
8. Geçmiş Yıllar Zararları Rafı
9. Dönem Net Karı (Zararı) Rafı

Şekil 4 - 10

5 nolu dolapta ilk raf yani "0" nolu raf "50. Ödenmiş Sermaye"; "2" nolu raf "52. Sermaye Yedekleri"; "4" nolu raf "54. Kar Yedekleri"; "7" nolu raf "57 Geçmiş Yıllar Karları"; "8" nolu raf "58. Geçmiş Yıllar Zararları"; "9" nolu raf "59. Dönem Net Karı (Zararı)" rafından meydana gelmiştir.

Burada boş olan raflar (51,53,55,56 nolu raflar) Maliye Bakanlığınca tespit edilip yayımlandığında kullanılacaktır.

Buradaki rafların dizilişine bir eleştiri yapmadan geçemiyoruz. Rafların dizilişi en uzun süreden en kısa süreye doğru dizilmiştir. Oysa diğer dolapların (3 ve 4 nolu dolapların) rafları en kısa vadeden en uzun vadeye göre sıralanmıştır. Bu dolaptaki rafların da aynı düzende dizilmesi gerektiğine inanıyorum. Raflar tam tersine, yani “9” nolu raf ilk sıraya gelecek, sonra 8 nolu raf ve diğer raflar dizilip, en son raf Ödenmiş Sermaye olmalıdır. Çünkü işletmeler, faaliyetleri sonucu elde ettikleri karları, bir yıl içerisinde dağıtabilirler yani işletme sahiplerine ödeme yapabilirler. Oysa sermaye değişimi (azalma) kar dağıtımına göre, daha uzun sürede yapıldığından, 59 nolu raf 50 nolu raftan daha yukarıda yer almaz. Bilanço düzenleme kurallarına kanımca uyulmamıştır. Bilanço kuralları, 1 nolu tebliğde “...Pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır.”⁹ Şeklinde açıklanmıştır. Öneri olarak şu getirilebilir: Sermaye ile Karlar ayrı ayrı dolaplara (sınıflara) konabilir.

4.1.3.6. Gelir Tablosu Grupları

6 nolu dolap Gelir Tablosu dolabıdır. Bu dolap, işletme faaliyeti sırasında veya faaliyet dışı işlemler sonucu elde edilen karlar ve gelirlerle, yapılan gider ve zararların toplandığı dolaptır. İşletmeler dönem sonlarında Gelir Tablosu düzenlerler. Gelir/Gider tablosuna konu olan, bu tüm işlemler 6 nolu dolapta yer alırlar.

Yıl sonunda düzenlenen Gelir Tablosu, işletmenin bir dönem boyunca elde ettiği gelirler ile yaptığı giderleri detaylı olarak gösteren bir rapordur. Gelir Tablosu Dolabına, Sonuç Dolabı da demek mümkündür. Çünkü yıl sonunda işletmenin gelirleri ile giderleri arasındaki fark, işletmenin karını veya zararını belirler. Yıl sonunda bu dolap kapatılarak, kar veya zarar ve vergi karşılığı bilanço hesaplarına aktarılır.

⁹ a.g.t.

6. Gelir Tablosu Dolabı

0. Brüt Satışlar Rafı
1. Satış İndirimleri (-) Rafı
2. Satışların Maliyeti (-) Rafı
3. Faaliyet Giderleri (-) Rafı
4. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar Rafı
5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-) Rafı
6. Finansman Giderleri (-)
7. Olağan Dışı Gelir ve Karlar Rafı
8. Olağan Dışı Gider ve Zararları (-) Rafı
9. Dönem Net Karı (Zararı) Rafı

Şekil 4 - 11

“0” nolu “60. Brüt Satışlar” rafı işletmenin faaliyet döneminde yaptığı tüm satışların toplandığı raftır. “ 61. Satış İndirimleri (-)” rafı da satışlar sırasında yapılan indirimlerin, iadelerin ve iskontoların izlendiği raftır. “62.Satışların Maliyeti (-)” rafı yapılan satışların maliyetlerinin izlendiği hesapların yer aldığı raftır. “63. Faaliyet Giderleri(-)” rafı faaliyet sırasında yüklenilen giderlerin; “64.Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar” rafı gerçek faaliyet konusu dışında elde edilen karlar ve gelirlerin; “65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar(-)” rafı, esas faaliyet dışı işlemlerden kaynaklanan gider ve zararların; “66.Finansman Giderleri (-)” rafı, Finansman sağlanırken yüklenilen giderlerin; “67. Olağandışı Gelir ve Karlar rafı, işletmenin faaliyet konusu dışında elde edilen olağan üstü durumlardan kaynaklanan gelir ve karların; “ 68.Olağandışı Gider ve Zararlar(-)” rafı, işletmenin faaliyet konusu dışında ve olağan üstü durumlarda karşılaştığı gider ve zararların, toplandığı raflardır. “69.Dönem Net Kar (Zararı) rafıda, yukarıda sayılan raflardaki toplamaların, dönem sonunda bir araya getirilip, faaliyet sonucunun tespit edildiği raftır.

Rafları incelediğimizde, bazı rafların (-) işaretli olduğunu görüyoruz. Bu raflar gider ve zarar raflarıdır. Diğer raflarda gelir ve karların olduğu raflardır. (60,64,67 nolu raf)

Dönem sonlarında 69 nolu rafa aktarma yaparken (-) işaretli rafları yani gider ve zarar raflarını bir yerde toplayacağız. 60,64,67 nolu rafları 69 nolu rafta ayrı bir yerde toplayacağız. (-) işaretli yani 61,62,63,65,66,68 nolu raflar gider ve zararlarımızı, diğer raflarda yani 60,64,67 nolu raflarda gelir ve karlarımızı oluşturacaklardır. Dönem Kar veya zararını tespit etmek için, gelir raflarını ve gider raflarını bir araya getiren raf, 69. Dönem Net Karı (Zararı) rafıdır.

4.1.3.7. Maliyet Hesapları Grubu

Tek Düzen Hesap Sisteminde, “7” nolu Maliyet Hesapları Dolabında dönem içerisinde yapılan maliyet ve giderler takip edilir. “7” nolu hesap sınıfında Maliye Bakanlığı, Maliyet Hesaplarını 10 grup altında toplamıştır. Bunlardan 70 nolu hesap grubu Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesini ayrı ayrı tutan işletmelerin, maliyet muhasebesi ile genel muhasebeyi birleştirmeleri amacıyla oluşturmuştur. Düalist sistem denilen sistemi uygulayan işletmeler bu rafi kullanacaklardır. Genel muhasebe ile maliyet muhasebesini birlikte tutan işletmeler (monist sistem) bu rafi kullanmayacaklardır.

İşletmeler dönem içerisinde karşılaştıkları tüm giderleri önce bu dolaba kaydedeceklerdir. Giderler toplamı detaylı olarak bu dolapta yer alacak, daha sonra ilgili dolaplara buradan yansıtma yoluyla gönderilip kaydedilecektir. Dönem sonlarında bu dolaptaki bütün hesaplar kapanmış olacaktır. Dolabı açıp rafları görelim.

Dolabın raflarına baktığımızda yine diğer dolaplarda olduğu gibi 10 tane raf (0 dan 9’ kadar) karşımıza çıkıyor. Bu raflardan ilk 9 tanesi yine, 0’dan 8 nolu rafa kadar

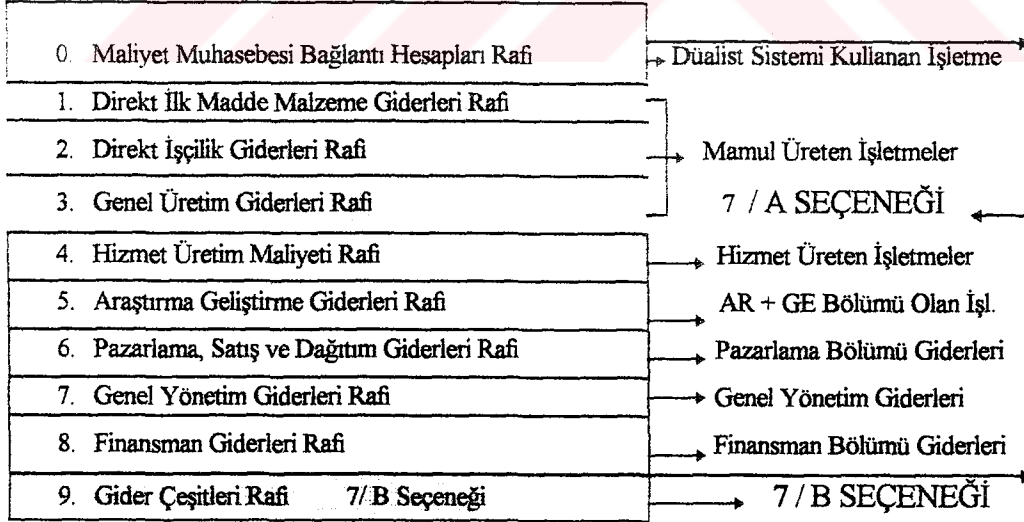
olanlar 7/A seçeneği; 9 nolu rafta 7/B seçeneğini oluşturmaktadır. Peki 7/A seçeneği ve 7/B seçeneği ne demektir?

3 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bu soru cevaplanmıştır. “ Bir önceki yıl aktif toplamı 50 milyar lirayı ve net satışları 100 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler...”¹⁰

Tebliğde belirtildiği gibi hizmet ve üretimle uğraşan ve bir önceki yıl aktif toplamı 50milyarı aşan ve net satışları 100 milyarı aşan işletmeler 70-78 nolu rafları kullanacaklardır. Eğer bu hadleri aşmıyorlarsa 7/B seçeneğini yani 79 nolu rafı kullanacaklardır. İsterlerse bu haddleri aşmadıkları halde 7/A seçeneğini kullanabilirler. Alım-satım işletmeleri, bu hadleri aşmış olsalar bile 7/A seçeneğini kullanmak zorunda değiller. Ancak istedikleri takdirde, kullanabilirler.

Şimdi grupları yani “7” nolu grubun raflarını inceleyelim.

7. Maliyet Hesapları Dolabı



Şekil 4 - 12

¹⁰ a.g.t. Sıra No 3

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları Grubu (Rafi) hizmet ve üretim işletmeleri daha doğrusu 7/A seçeneğini kullanan işletmeler Maliyet Muhasebesi ile Genel Muhasebeyi ayrı ayrı yerlerde tutuyorlarsa bu rafi kullanacaklar. Eğer Genel Muhasebe ile Maliyet Muhasebesi aynı yerde tutuluyorsa yani birlikte tutuluyorsa bu raf kullanılmayacaktır.

71. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri rafi da, mamul üretim işletmelerinde, üretime konu olan ilk maddenin üretime sevk edilmesi halinde kullanılacaktır. Bu grupta mevcut olan hesaplar, üretilen mamulün maliyetine doğrudan yüklenebilen maddi giderlerin izlendiği hesapları kapsar. Daha geniş bir ifade ile “Bu grupta yer alan hesaplar üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamulden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelerle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar.”¹¹

72. Direkt İşçilik Giderleri rafi, işçilere ödenen ücretleri veya ücret sayılan ödemelerin yapılmasında veya tahakkukunda kullanılacaktır.

73. Genel Üretim Giderleri rafi, üretim sırasında üretimin maliyetine girmesi gereken ve 71 ile 72 nolu raflara yazılamayan giderlerin yapılması durumunda kullanılacaktır.

74. Hizmet Üretim Maliyetleri rafi , hizmet işletmeleri tarafından kullanılacaktır. Hizmet işletmeleri hizmetin maliyetini oluşturan giderlerini 71,72,73 no daki raflara değil bu rafta toplayacaklardır.

75. Araştırma, Geliştirme Giderleri rafi, işletmelerin faaliyetleri konusuna giren, araştırma çalışmaları ile geliştirme çalışmaları sonucu yapılan giderlerin toplandığı raftır.

¹¹ a.g.t. Sıra No: 1

76. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri rafi İşletmelerin pazarlama faaliyeti sırasında oluşan giderlerin kaydedildiği raftır.

77. Genel Yönetim Giderleri rafi, işletmenin faaliyetlerinin devam ettirebilmek için katlandığı ve yönetim sırasında oluşan giderlerin toplandığı raftır.

78. Finansman Giderler rafi, işletmenin para bulma faaliyeti sırasında yaptığı her türlü giderlerin toplandığı hesaptır.

79. Gider Çeşitleri Rafi (7/B seçeneği), Yukarıda belirttiğimiz gibi yıllık net satışları 100 milyar veya aktif toplamı 50 milyarı aşmayan hizmet ve üretim işletmeleri ile alım-satım işletmelerinin kullanıldığı raftır.

4.1.3.8. Serbest Hesaplar Grubu

Bu dolabın kapağını açtığımız zaman karşımıza yine 10 tane raf çıkmaktadır. Ancak raflarda hiç bir şey yazılı değildir.Yani raflar boştur. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 2 A/3 bendinde: “ Boş olan 8 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartı ile yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez”¹² şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifade doğrultusunda hareket etmek zorundayız. O halde her işletme için, gerekli olan kayıtlar yapıldıkça raflar kullanılacaktır. Şimdiden raf açmak anlamsız ve saçma olabilir. Serbest Hesaplar Dolapları, 8. ve 0. Nolu dolaplardır. Bu dolaplarda raflar henüz belirlenmemiştir. Dolabın içindeki raflar şimdilik boş kalmıştır. İşletmeler kendi istekleri doğrultusunda bu rafları kullanabilirler. Ancak yıl sonunda bu raflar daki hesaplar diğer dolaplardaki hesaplarla karşılaştırılıp kapatılırlar.

¹² a.g.t. Sıra No: 1

4.1.3.9. Nazım Hesaplar Grubu

Nazım Hesaplar dolabı “9” nolu dolaptır. Ve bu dolap bilançoda aktif ve pasif toplamının altında karşılıklı olarak yani hem pasif hem de aktife kaydedilerek kullanılacaktır. Bu dolabın raflarında 10 tanedir. Ancak raflara isim verilmemiştir. İşletmeler faaliyetleri sırasında karşılaştıkları duruma göre bu rafları açabilirler. Örneğin 90.91.92.93.94. nolu raflar aktif karakterli raflar, 95.96.97.98.99 nolu raflarda pasif karakterli hesapların rafları olarak kodlanıp isimlendirilebilir.

4.2. HESAPLAR

İşletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki olayları, takip etmek amacı ile kullanılan cetvellere hesap denir. “Daha önce bahsedildiği gibi muhasebeye konu olan ve kayda alınması gereken olaylar mali olaydır.”¹³ Tekdüzen Hesap sisteminde, her hesap grubu içerisinde on tane hesap toplanmıştır.

4.2.1. Ana Hesaplar

Her hesap sınıfını bir dolaba, her hesap grubunu da bir rafa benzetmiştik. Hesapları da bu rafların içerisindeki klasörlere benzetebiliriz. Her rafta on tane klasör vardır. Klasörler soldan sağa doğru 0’dan başlayıp 9’a kadar sıralanmıştır. Hangi rafı açarsak açalım karşımıza on adet klasör çıkacaktır. Ohalde bir dolapta toplam yüz klasör, on dolapta toplam bin tane klasörümüz var demektir.

Şekil 4 - 13

10	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
HAZİR	Kasa	Alınan	Banka	V.Çek					Diğ.Haz	
Değerler		Çekler		Od.Emr.					Değerler	
				(-)						

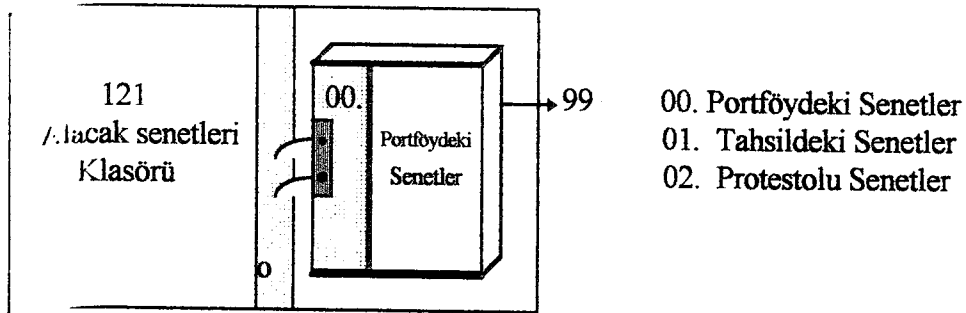
¹³ GÜCENME, Ümit: Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri, Bursa - 1996, s. 17

Hazır Değerler rafını açıp baktığımızda, klasörlerin soldan sağa doğru 0'dan 9'a kadar sıralandığını görürüz. Bu sıralama en fazla nakte dönüşenden, aza doğru yapılır. Bu bir sıralamadır. Örneğin kasa, bankadan daha önce nakittir.

Her Düzey Hesap Sisteminde kebir hesapları üç basamaklı kodlarla kodlanmıştır. Bu kodlar klasörlerdir. Hesapları kullanırken buna çok dikkat etmeliyiz. Hiçbir zaman dolabın üzerine yada raflara kayıt yapmayacağız. Hesap Planındaki hesap numaralarını, Aslında bize hesabın adresini bildirmektedir. Hesabın hangi dolapta, hangi dolaba ve hangi klasörde olduğunu gösterir. Örneğin 102. Bankalar Hesabı, 1.Döner Varlıklar Dolabında, 10. Hazır Değerler Rafında, 2 nolu klasördür; 321. Borç Senetleri Hesabı, 3. K.V.Y.Kaynaklar Dolabında, 32. Ticari Borçlar Rafında, 1 nolu klasördür. 620. Satılan Mamulün Maliyeti, 6.Gelir Tablosu Dolabında, 62. Satışların Maliyeti Rafında, 0. Nolu klasördür.

4.2.2. Alt Hesaplar

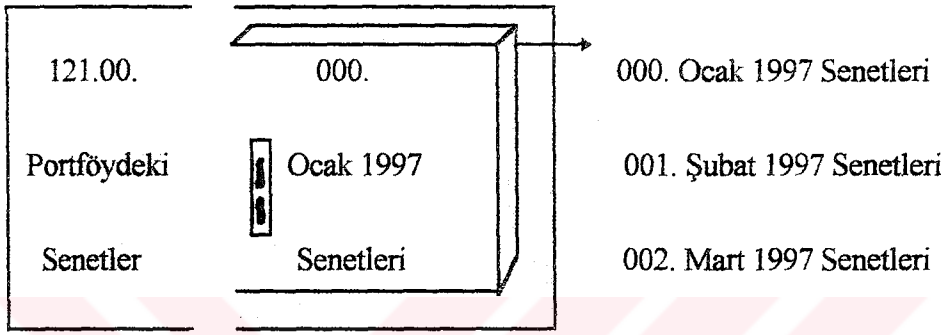
Yana hesaplara bağlı kalarak, işletme ihtiyacına cevap verecek alt hesaplar açılabilir. Bu hesapların açılması işletmedeki mali nitelikteki olayların daha yakından takip edilmesini sağlar. Alt hesapları klasörlerin içersindeki dosyalara benzetebiliriz. Her Klasöre 00. dan 99. a kadar 100 tane yarımkapak dosya koyabiliriz.



Şekil 4 - 14

4.2.3. Yardımcı Hesaplar

Hesapları daha da ayrıntılı tutmak istiyorsak, ana hesaba ve alt hesaba uygun olacak şekilde, yardımcı hesaplar açabiliriz. Bu hesapları da yarım kapak telli dosya içerisindeki, dosya kağıtlarına benzetebiliriz.



Şekil 4 - 15

000. dan 999. A kadar toplam 1000 tane dosya kağıdı koyabiliriz. Yani 1000 tane yardımcı hesap açmak mümkündür.

4.2.4. Detay Hesapları

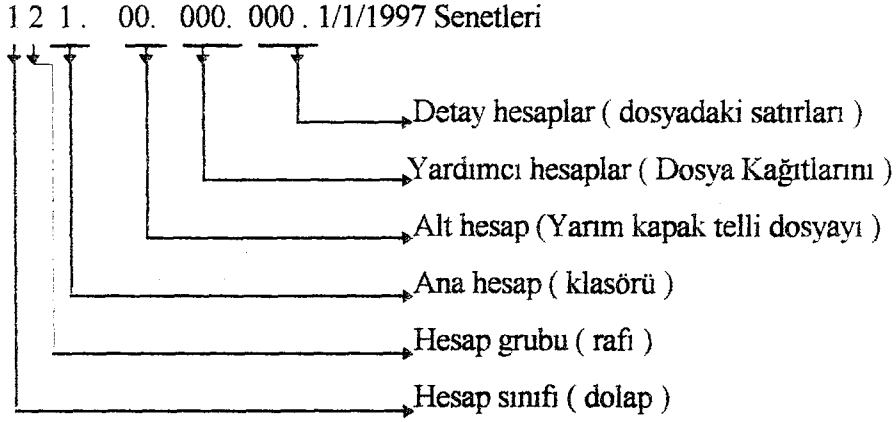
Daha ayrıntılı hesap tutmak isteyenler için, hesapları daha da detaya indirebiliriz. Detay hesaplarını, Doya kağıdındaki satırlara benzetmek mümkündür.

000. Ocak 97 Senetleri	000. dan 999.a kadar toplam 1000 satır, dosya kağıdında açılabilir
000. 1/1/97 senetleri	
001. 2/1/97 senetleri	
•	
999. 31/12/97 senetleri	

Şekil 4 - 16

Bütün bunları şematize edecek olursak

Hesap Kodları ve Anlamları



Şekil 4 - 17

Numaraları neleri ifade ettiklerini, ve hesabın bize adresini verdiğini görmek mümkündür.

4.3. HESAPLARIN ÇALIŞMA KURALLARI

Tekdüzen Hesap Sistemi'nde binlerce hesap açmanın mümkün olduğunu gördük. Acaba bu hesaplar nasıl çalıştırılacak? Sistem, Ana hesapların nasıl çalışacağını açıklamıştır. Ancak öğrenmeyi hızlandırmak için, şöyle bir Yöntem uygulamak, yararlı olacaktır.

4.3.1. Bilanço Hesaplarının Çalışma Kurallarını

1. Dönen Varlıklar dolabı ile 2.Duran Varlıklar Dolabı, Bilançonun aktifinde,
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve
5. Özkaynaklar Dolaplarında bilançonun pasifinde yer alıyorlardı.(Bkz.Şek.4-2) Şimdi Bilanço Hesaplarının Çalışma kurallarını inceleyelim.

Aktif		BİLANÇO		Pasif	
100 - 299 Nolu Aktif Hesaplar		300 - 599 Nolu Pasif Hesaplar			
XXX	XXX	XXX	XXX		
↗	↘	↘	↗		
(+) Artış	(-) Azalış	(-) Azalış	(+) Artış		
Borç Kalanı XXX		XXX Alacak Kalanı			
(-) 100 - 299 Nolu Akt.Düz.Pas.Hs.		(-) 300 - 599 Nolu Pas.Düz.Akt.Hs.			
XXX	XXX	XXX	XXX		
↘	↗	↗	↘		
(-) Azalış	(+) Artış	(+) Artış	(-) Azalış		
	XXX Alacak Kal.	Borç Kalanı XXX			

Şekil 4 - 18

Hesapların işleyişi konusunu anlatırken öncelikle hesapları, aktif karakterli hesap, pasif karakterli hesap olarak ayırma tabi tutmamız gerekir. Aktif karakterli hesaplar arttıkça borçlanırlar, azaldıkça alacaklanırlar. Pasif karakterli hesaplar da arttıkça alacaklanırlar, azaldıkça borçlanırlar.

Bilanço dolaplarına şöyle bir göz atarsak: Aktifte ve pasifte bazı hesapların (-) işaretiyle gösterildiğini görürüz. Aktifte yer alıpta (-) işaretli olan hesaplar (klasörler), Aktifi düzenleyici pasif karakterli hesaplardır. Bilançonun pasifinde yer alan (-) işaretli hesaplar da Pasifi düzenleyici aktif karakterli hesaplardır. Hesapların Çalışma Kuralları Şek. 4 - 19 da gösterilmiştir.

Bir mali olay gerçekte olduğu anda, önce o hesabı hangi dolaba kaydedeceğimizi, daha sonra ilgili dolabın hangi rafına ve ilgili rafın da hangi klasörüne gideceğini tespit etmeliyiz. Eğer yıl içerisinde kayıtlarımızı düzgün yaparsak, yani ilgili hesabı (klasörü) doğru tespit edersek sene sonunda işimiz kolay olacaktır. Eğer dolapları veya rafları yada klasörleri karıştırırsak yaklaşık 1000 tane klasör içerisinde evrak arayan dosya memurunun durumuna düşeriz.

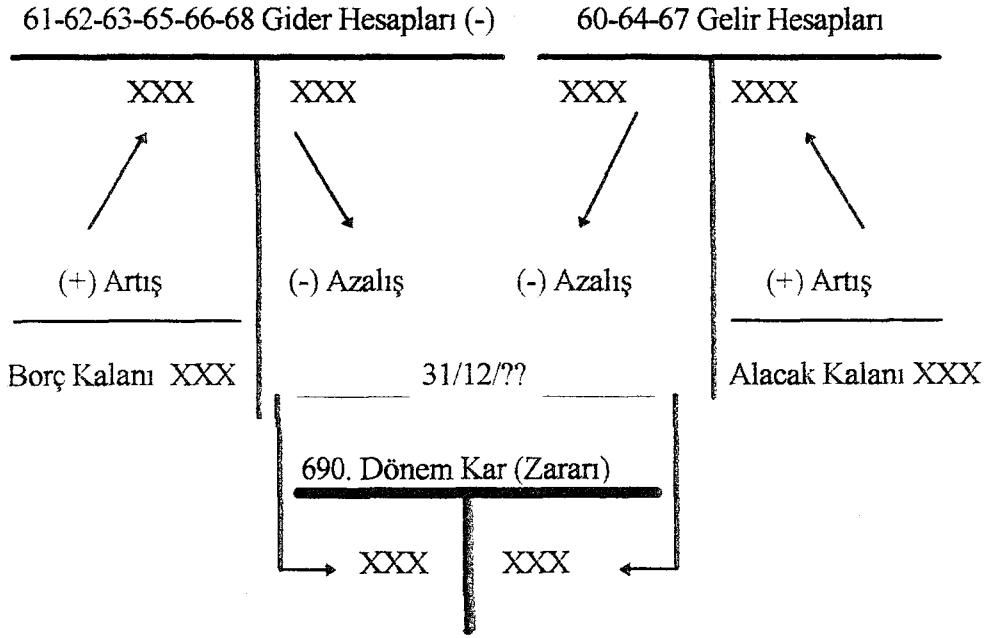
Bilanço düzenleme gününde yani dönem sonunda varsa 2. Duran Varlıklar dolabından 1. Dönen Varlıklar dolabına; 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar dolabından 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar dolabına aktarmalar yapılır. Dönem sonunda yalnızca bilanço hesapları açık kalacak, kesinlikle başka dolapların hesapları açık kalmayacak ve bilançoda da gösterilmeyecektir.

4.3.2. Gelir Tablosu Hesaplarının Çalışma Kuralları

Gelir tablosunu incelediğimizde, (Bkz. EK 2 Şek. 7) eksi işaretli (-) hesaplarla, işaretsiz hesapların varlığını gözleriz. Gelir tablosundaki eksi (-) işaretli hesaplara “Gider Hesapları”, Eksi işareti olmayan hesaplara da “Gelir Hesapları” denir. Gider hesapları 61-62-63-65-66-68 nolu raflarda, gelir hesaplarında 60-64-67 nolu raflarda toplanmışlardır.

Gider hesapları yıl sonunda mutlaka borç kalanı verirler. Ve borç kalanı kadar tutar, gider hesaplarının alacağına kaydedilerek bu hesaplar kapatılır. Karşılığında 690. Dönem Kar/ Zararı Hesabına borç kaydı yapılır.

Gelir Hesaplarında yıl sonunda mutlaka alacak kalanı verirler. Ve alacak kalanı kadar bir tutar, gelir hesaplarının borcuna kaydedilip, bu hesaplar kapatılır. Karşılığında 690. Dönem Kar/Zararı hesabına alacak kaydı yapılır. Böylece 600 nolu hesaptan 689 nolu hesaba kadar tüm hesaplar kapatılıp 690. Dönem Kar/Zararı hesabına aktarılmış olurlar.



Şek. 4 - 19

Yıl içerisindeki giderleri, önce 7. Maliyet Hesapları dolabına sonrada yansıtma hesapları yardımıyla 6. Gelir Tablosu dolabının ilgili rafına yansıtılacaktır. 7. Nolu dolaptaki hesapları dönem sonunda yansıtma hesapları ile karşılaştırıp kapatılır. 6. Gelir Tablosu hesapları da dönem sonunda 690 Dönem Kar / Zararı hesabında toplanır. Daha sonra 691 ve 692 nolu hesaplar yardımıyla da bilanço hesaplarına 370 ve 590 nolu hesaplara aktarılır.

4.3.3. Maliyet Hesaplarının Çalışma Kuralları

Tekdüzen Hesap çerçevesinde ayrı bir hesap sınıfı (7 nolu hesap sınıfı) tahsis edilmiştir. Maliyet veya giderlerin ayrıntılı olarak izleneceği bu hesap sınıfına Maliyet Hesapları adı verilmiştir. Bu hesap sınıfı 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek halinde sunulmuştur.

7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları, üç bölümde toplanmaktadır.

Gider Hesapları :Dönem içinde yapılan veya döneme ait tahakkuk eden giderlerin izlendiği hesaplardır. Gider hesapları, sonu sıfırla biten hesaplardır. (710 - 720 - 730 - 740 - 750 - 760 - 770 - 780). Bu hesaplar da artış olduğu zaman borç, azalış olduğu zaman alacak kaydı yapılır. Ve bu hesaplar dönem sonunda mutlaka borç kalanı verirler. Yıl sonunda yansıtma hesapları ile karşılaştırılıp kapatılırlar.

770. Gider hesapları		771. Yansıtma Hesapları	
XXX	XX	XX	XXX
↗	↘		
(+) Artış	(-) Azalış		
Borç Kalanı XXX	X		
XXX	XXX	X	XXX

31/12/199?

Gider Yansıtma Hesapları : Gider hesaplarında toplanan giderlerin, ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılan hesaplardır. Gider hesapları, sonu birle biten hesaplardır. (711 - 721 - 731 - 741 - 751 - 761 - 771 - 781). Bu hesaplar da artış olduğu zaman alacak, azalış olduğu zaman borç kaydı yapılır. Ve bu hesaplar dönem sonunda mutlaka alacak kalanı verirler. Yıl sonunda Gider hesapları ile karşılaştırılıp kapatılırlar.

771. Gider hesapları		Aktif ve Sonuç Hesapları	
XXX	XXX		
↘	↗		
(-) Azalış	(+) Artış		
	X XX Alacak Kalanı		
XXX	XXX	X XX	

Üretim Dönemi Sonunda XXX
Veya Başında (Standart M.)

Fark Hesapları :Standart maliyet yöntemi göre yüklenen giderlerle gerçekleşen (fili) giderler arasında oluşan farkların izlendiği hesaplardır. Fark hesapları hem borçlu hem de alacaklı çalışırlar. Oluşan farkın olumlu veya olumsuz fark oluşuna göre borçlanıp alacaklanırlar. Dönem sonlarında borç veya alacak bakiyesi verirler. Sonu iki, üç, dört ile biten hesaplar fark hesaplarıdır.

7/A seçeneğinde, eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması, giderleri yapıldıkları anda, ilgili yevmiye ve defteri kebir hesaplarına, fonksiyon esasına göre kaydedilmesi gerekir. Söz konusu giderlerin aynı zamanda yardımcı defterlerde, hem çeşit hem de gider yerlerine göre izlenmesi gerekmektedir. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter, gider yerlerini de gösterecek şekilde kaydedilmesi halinde, yöntem amacına uygun bir biçimde uygulanmış olacaktır.

“ Açıklamalardan da görüleceği üzere maliyet hesapları, işletmelerin fiili maliyet veya önceden saptanmış maliyet (standart maliyet veya tahmini maliyet) yöntemleri gibi farklı maliyet hesaplama yöntemlerini uygulama olanağı verecek biçimde oluşturulmuştur.”¹⁴

Maliyet hesapları sınıfında hesap grupları aşağıdaki gibi sınıflanmıştır. (*)

70. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

71. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

72. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

73. Genel Üretim Giderleri Hesabı

¹⁴ AKDOĞAN, Nalan: a.g.e. s.51

(*) İşretli Tüm Alıntılar a.g.t. Sıra No: 1 den Alınmıştır.

74. Hizmet Üretim Giderleri Hesabı

75. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı

76. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

77. Genel Yönetim Giderleri Hesabı

78. Finansman Giderleri Hesabı

70.Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

Bu hesap grubunda Maliyet Muhasebesi Bağlantı hesabı ile 701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı olmak üzere iki hesap mevcuttur. 700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı Genel Muhasebe tarafından varlık hesapları ile gider tahakkuk hesaplarına karşılık olarak borçlandırılarak çalıştırılır.

700. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

- 150. İlk Madde ve Malzeme Hesabı

İmalat dönemi sonunda maliyet muhasebesinden gelen veriler doğrultusunda

151.Yarımamul (üretim) Hesabı

152.Mamuller Hesabı

700.Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı

kayı yapılr.

701.Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı: Maliyet Muhasebesi tarafından ilgili maliyet hesaplarına karşılık olarak alacaklı çalıştırılır. Genel Muhasabe

tarafından üretim ile ilgili yapılan harcamaları maliyet muhasebesine iletildikçe ilgili maliyet unsuru hesaplar borçlanır, 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma hesabı alacaklandırılır.

710.Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Hesabı

720.Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

730. Genel Üretim Gideri Hesabı

701. Maliyet Muhasebesi Bağ. Hesabı

İmalat dönemi sonunda, üretilen mal ve hizmetler genel muhasebeye gönderildiğinde de aşağıdaki kayıtlar yapılır.

701. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı

711.Direkt ilk Madde ve Malz. Yans.Hesabı

721. Direkt İşçilik Gid. Yansıtma Hesabı

731. Genel Üretim Gid. Yansıtma Hesabı

711. Direkt İlk Madde ve Malz. Yans. Hes.

721. Direkt İşçilik Gid. Yansıtma Hesabı

731.Genel Üretim Gideri Yans. Hesabı

710. Direkt İlk Madde Malzeme Gideri

720. Direkt İşçilik Giderleri

730.Genel Üretim Gideri

Burada, genel muhasebe departmanının, maliyet hesaplarını bilmediği, maliyet muhasebesi departmanında, genel muhasebe hesaplarını bilmediği kabul edilebilir.

O halde, genel muhasebe ile maliyet muhasebesini aynı yerde tutan işletmeler “70 nolu hesap grubunu kullanmayacaklardır” sonucuna varılır.

710. Direkt İ.M.M. Giderleri: Dönem içinde üretime hammadde çekildiğinde bu grupta yer alan “710” nolu hesaba borç, ilgili hesaba ise alacak kaydedilir. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılır.

710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

150. İlk Madde ve Malzeme

Tekdüzen muhasebe sisteminde giderler yansıtma hesaplarıyla maliyetlere aktarılır.

151. Yarımamül Üretim Hesabı

711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Yans. Hes.

Dönem sonunda ise yansıtma hesabı ile, ilgili gider hesap karşılaştırılarak kapatılır.

711. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Yans. Hes.

710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider.

720. Direkt İşçilik Giderleri: Dönem içinde üretimle ilgili yapılan direkt işçilik giderleri ödendikçe veya tahakkuk etikçe “720” nolu hesaba borç, ilgili hesaba ise alacak kaydedilir. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılır.

720. Direkt İşçilik Gid.

100.Kasa

360. Ödenecek Vergi Fonlar

361. Ödenecek Sos.Güv.Kes.

369. Diğer Kesintiler

Tekdüzen muhasebe sisteminde giderler yansıtma hesaplarıyla maliyetlere aktarılır.

151. Yarımamül Üretim Hesabı

721.Direkt İşçilik Gid.Yans.Hes.

Dönem sonunda ise yansıtma hesabı ile, ilgili gider hesap karşılaştırılarak kapatılır.

721. Direkt İşçilik Gid.Yans.Hes.

720.Direkt İşçilik Giderleri

730. Gen. Ür. Giderleri: Üretim Dönemi içerisinde yapılan, genel üretim giderleri dağıtım tablosuna göre işletme fonksiyonlarına dağıtılır.

Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılır.

730. Genel Üretim Gid.

760. Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

770.Genel Yönetim Giderleri

191. İnd. KDV.

100.Kasa

Tekdüzen muhasebe sisteminde, genel üretim giderleri yansıtma hesaplarıyla kullanılan maliyet yöntemine göre maliyetlere aktarılır. Bu işlem I.Gider Dağıtım Tabosuna göre yapılır.

151. Yarımamül Üretim Hesabı

731.Genel Üretim Gid.Yans.Hes.

Dönem sonunda ise yansıtma hesabı ile, ilgili gider hesap karşılaştırılarak kapatılır.

731. Genel Üretim Gid.Yans.Hes.

730.Genel Üretim Giderleri

740 Hizm. Ür.Maliyeti: Hizmet üreten işletmeler ise ürettikleri hizmetin maliyetini, hesaplarken 740 nolu hesabı kullanırlar. Kesinlikle 710, 720 ve 730 nolu hesapları kullanamazlar. Dönem içersinde yapılan hizmetle ilgili giderler 740 nolu hesaba borç kaydedilir.

740. Hizmet Üretim Maliyeti

İlgili hesaplar

Hizmetin maliyetini bulmak için, 741 nolu Yansıtma hesabı ile 622.Hizmet üretim maliyetine aktarılır.

622. Hizmet Üretim Maliyeti

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

Yıl sonunda 741 yansıtma hesabı ile 740 gider hesabı karşılaştırılıp kapatılır.

741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs.

740 Hizmet Üretim Maliyeti

750 Ar-Ge: İşletmenin normal faaliyetlerini sürdürebilmesi, daha yüksek kâr edebilmesi, kapasitesini genişletebilmesi gibi çeşitli konularda yapmış oldukları araştırma giderlerinin izmelenildiği gruptur. Başka bir ifade ile “Bu grupta araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.” (*) Yapılan Ar-Ge giderleri grupta yer alan 750 nolu hesaba kaydedilir. Daha sonra yansıtma hesabı ile 630 nolu gider hesabına veya ilgili aktif hesba aktarılır. Dönem sonunda ise yansıtma hesabı ile ilgili gider hesabı karşılaştırılarak kapatılır.

750		xxx	
	ilgili Hs.		xxx
630		xxx	
	751		xxx
751		xxx	
	750		xxx

760 Paz. Sat. ve Dağ. Gid: İşletmenin olduğu pazarlama politikası doğrultusunda yapmış olduğu giderlerin izlendiği hesapların yer aldığı gruptur. Anlaşılacağı üzere “Bu grup, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyeti ile ilgili olan gider., yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.” (*)

Pazarlama faaliyetleri ile ilgili giderler tahakkuk ettikçe grupta yer alan 760 nolu hesabına kaydedilir. Daha sonra yansıtma hesabı yardımıyla 631 nolu hesaba devir edilir. Sene sonunda da 760 nolu hesapla 751 nolu hesap karşılaştırılarak kapatılır.

760		xxx	
	ilgili Hs		xxx
631		xxx	
	761		xxx

761	xxx
760	xxx

770 G.Y.G: Yukarıda açıkladığımız gider grupları dışında kalan (finansman gideride hariç), işletmenin katlandığı tüm giderlerin izlendiği hesap grubudur. “Bu grup yönetim fonksiyonu ile ilgili gider yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.”(*) İşletmenin esas faaliyeti ile doğrudan ilişkin olan yönetim giderleri bu hesap grubunda yer alan 770 nolu hesaba kayıt edilmektedir.

770	xxx
ilgili Hs	xxx

Yıl sonunda ise yansıtma hesabı ile ilgili ana hesapta toplanan giderler 632 nolu hesaba aktarılır ve yansıtma hesabı ilgili hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

632	xxx
771	xxx

771	xxx
770	xxx

78 Finansman Giderleri: Bu grupta yer alan hesaplar işletmenin borçlandığı tutarları veya faizlerinin maliyeti ilgilendirmeyen kısımlarının kaydedildiği hesaplardır. Daha net ifade ile “Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri giderleri, yansıtma ve fark hesapları yer alır.” (*) işletme faaliyetlerinin aksamadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz,

Kur farkları, komisyon ve benzeri giderler” (*) Bu grupta yer alan 780 nolu hesaba kayıt edilir. Daha sonra ise sonuç hesaplarından olan 660 nolu hesaba yansıtma hesabı aracılığı ile aktarılır. Yıl sonunda ise 781 ile 780 karşılaştırılarak kapatılır.

780	xxx	
ilgili hs		xxx
660	xxx	
781		xxx
781	xxx	
780		xxx

not: hesapların işleyişine verilen örnekler fali maliyet yöntemine göre yapılmıştır.

7/B SEÇENEĞİ: Bu seçeneğin 7/A seçeneğinden en önemli farkı giderlerin çeşitlerine göre ayrılmasıdır. Söz konusu gider çeşitleri, işletmenin maliyet dönemlerinde, dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili

gider yerlerine ve hizmet veya mamül maliyetlerine veya sonuç hesaplarına devir edilir.

7/B Seçeneğinde işletmeler 79 nolu gruptaki (raftaki) gider ve maliyet hesaplarını kullanır. Bu seçenekte giderler, gider çeşitlerine göre belirlenmiştir.

7/B seçeneğinde gider ve maliyet hesapları aşağıdaki gibidir:

- 790- Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
- 791- İşçi Ücret ve Giderleri
- 792- Memur Ücret Ve Giderleri
- 793- Dışardan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- 794- Çeşitli Giderler
- 795- Vergi Resim Harçlar
- 796- Amortisman ve Tükenme Payları
- 797- Finansman Giderleri
- 798- Gider Çeşitleri Yansıma Hs.
- 799- Üretim Maliyet Hesabı

Gider çeşitleri hesapları, işletmelerin bünyesine uygun biçimde detaylandırılabilir. Bu hesaplar işletmenin mal ve hizmet üretiminde, katlanması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade etmektedir.

790- İşletmenin mal ve hizmet üretebilmesi veya faaliyetini sürdürebilmesi için, yapmış oldukları ilkmadde malzeme giderlerini kapsar. Başkibir ifade ile “mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen direkt ilkmadde ve malzeme, endirekt malzeme ve üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar”(*)

791-İşletmedeki üretim veya hizmetin gerçekleştirilebilmesi, normal faaliyetini yürütebilmesi için çalıştırdığı işçilere yapılan ödemelerin tutarlarından oluşur. Daha geniş bir ifade ile işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (esas işçilik, fazla mesai, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, s.sigorta işveren primi, gece primi, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, hertürlü sosyal yardımlarve işçilere ait diğer giderler gibi) her türlü tutarları kapsar.

792- İşletmenin üretim ve yönetim faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla, işletme bünyesinde çalışan yönetici ve çeşitli personele yapılan ödemeler bu hesapta yer alır. İfadeyi daha genişletirsek “İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetler gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen her türlü tutarları kapsar” (*)

793- Bu hesapta işletme faaliyetleri ile ilgili olupta, dışarıdan sağlanan hizmetler için ödenen tutarlar izlenir. Yani “işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim-pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: (elektrik, su, gaz, bakım ve onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetleri kapsar.”(*)

794- Yukarıda saydığımız gider çeşitleri kapsamına girmeyen ve işletme faaliyetinin devam edebilmesi için yapılan giderler içine alır, bu hesap “Sigorta giderleri, kira giderleri, yolluk giderleri, dava icra ve noter giderleri, iştirak payı ve aidat giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.”(*)

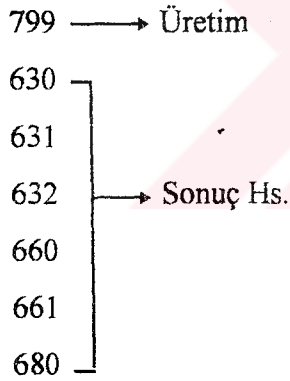
795- İşletmenin faaliyetleri sırasında yapmış oldukları harcamalar sırasında meydana çıkan ve kanunen de gider kabul edilen vergileri kapsar. Kısaca: “Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar”(*)

796- İşletmenin mal ve hizmet üretimini gerçekleştirebilmesi, normal faaliyetini sürdürebilmesi için kullandığı maddi ve maddi olmayan karşılıkları için ayırmış olduğu amortisman tutarlarının izlendiği hesaptır. Özetlersek “Maddi ve

maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman gider ile tükenme paylarını kapsar.”(*)

797- “İşletmenin gerek yatırım, gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farklarını kapsar”(*) Açıklamadan da anlaşılacağı gibi işletmede maliyetlendiremediğimiz yani maliyetlerle ilgisi olmayan finansman giderlerinin izlendiği hesaptır.

798- 7/A seçeneğinde yer alan maliyet yansıtma hesaplarının işleyiş şekli gibi çalışır. Bu hesapda 790-797’ye kadar olan tüm hesaplar bu hesap yardımıyla, ilgili üretim ve sonuç hesaplarına yansıtılır. Yıl sonunda gider hesapları ile karşılaştırılıp kapatılır.



İlgili aktif Hs. (258) gibi Hesaplara aktarılır. Sene sonunda ise 790-797 hesaplarına alacak, bu hesabada borç kaydederek hesaplar kapatılır.

799-Eğer işletme üretim işletmesi ise (mal ve hizmet üretiyorsa) gider çeşitlerinde (790-797) toplanan giderlerin, maliyeti ilgililendiren kısmı bu hesaba yansıtma hesabı aracılığıyla aktarılır. Dönem sonlarında 799 nolu hesap, üretim

işletmelerinde 151 ve 152 no'lu hesaplara, hizmet işletmelerinde ise 622 no'lu hesaba devir edilerek kapatılır.

7/A seçeneğinde giderleri üç grupta toplamak mümkündür. “- Üretim Giderleri, - Faaliyet Giderleri, - Finansman Giderleri.”¹⁵

4.3.4. Nazım Hesapların Çalışma Kuralları

Nazım hesaplar, bilanço hesapları olup karşılıklı çalışırlar. Bir nazım hesap hiç bir zaman tekdüzen hesap sisteminde diğer bir hesapla karşılıklı çalışmaz. Şarta bağlı olaylarda şart gerçekleşinceye kadar, geçici olarak nazım hesaplar kullanılır.

Örneğin, bankadan kredi çektik, banka çekilen kredi karşılığında işyerimizi ipotek etti. Banka verdiği krediyi geri alıncaya kadar, biz işyerimizi satamayız. Kredi ödendikten sonra ipotek ortadan kalkmış olur. İşletme işyerini ipotek ettirdiği zaman herhangi bir mali olay oluşmamıştır. Mali olayın oluşması şarta bağlanmıştır. Eğer şart gerçekleşirse yani kredi borcu ödemezse mali olay oluşacaktır. Bu durumda işletmenin yapması gereken kayıtlar, ipotek verildiğinde

900. Nazım Hesaplar

(Hipoteklerimiz)

950. Nazım Hesaplar

(Hipotekten Borçlar)

Hipotek Kaktığında da,

¹⁵ KEPEKÇİ, Celal: Tekdüzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi, Siyasal Kitabevi, Akara - 1994, s. 4

950. Nazım Hesaplar

(Hipotekten Borçlar)

900. Nazım Hesaplar

(Hipoteklerimiz)

Şeklinde olur.

4.4. SİSTEMDE MALİYET MUHASEBESİNİN YERİ

Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet hesapları, 7. Maliyet Hesapları hesap sınıfında yer almıştır. Sistemde tüm maliyet yöntemlerine göre maliyet muhasebesi kayıtlarını yapmak mümkündür. Hem büyük ölçekli, hemde orta ve küçük ölçekli işletmeler için maliyet kayıtları için hesaplar yer almıştır. Yönetim muhasebesi açısından, işletmelerin üretimlerini kontrol edebilecek düzeyde kayıtlarını yapmaya sistem elverişlidir. 7/A seçeneğini kullanacak işletmeler için giderlerin fonksiyonlara göre takibi yanında, gider çeşitlerine ve gider yerlerine görede takibi mümkündür.

Maliye Bakanlığı, Tekdüzen Hesap Çerçevesinde maliyetlerini daha sağlıklı izleyebilmeleri için, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve gider hesaplarının izlenmesinde, kendi organizasyon yapısına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için, kolaylık sağlamış, farklı maliyet saptama metodlarına uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanımıştır.

5. BİGA TABAKHANELERİNDEN ÖRNEK OLAY

Deri işletmeleri için, gerekli olan maliyet sistemi kurmak, maliyetleri en gerçekçi olarak bulunmasını, denetimin yeterli olarak yapılabilmesi için büyük önem taşır. Örnek işletmemizin maliyetlerini hesaplarken, tam maliyet yöntemi, fiili (gerçek) maliyet yöntemi ve sipariş maliyet yöntemi kobinasyonlarından oluşan maliyet sistemi en uygun olarak kabul edilmiştir. Hesaplamalar bu sistemin gerektirdiği yöntemlerle yapılmıştır.

Barış Dericilik Ltd. Şirketinin Kasım 1997 dönemindeki verileri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Üretim dönemi başında (01/11/1997) işletmenin stokları aşağıdaki gibidir:

150.00.001	Tuzlu kuru Koyun Derisi	6.000 Adet	1.250.000.	7.500.000.000-
150.00.10	Kimyasal Madde Malzemeler	(Muhtelif)		5.100.000.000-
150.00.11	İşletme Malzemeleri	(Muhtelif)		600.000.000-

İşletmenin yarımamul ve mamul stoğu yoktur.

- 1- İşletme 02.11.97 tarihinde, 6000 adet hamderi satın almıştır. Karşılığında 8.100.000.000-TL peşin ödemiştir.
- 2- İşletme 03.11.97 tarihinde 130.000 dm2 (desi) zik deri siparişi almış, ve aynı gün Kas-101 nolu iş emri ile üretime başlamıştır. Avans olarak 1.000.000.000-TL'lık çek almıştır.
- 3- İşletme 05.11.97 tarihinde 200.000 dm2'lik ikinci Zik deri siparişini almış, ve Kas-102 nolu iş emri ile aynı tarihte üretime başlamıştır.
- 4- İşletme 08.11.97 tarihinde, 1000 adet deriyi krom tabak deri elde etmek için üretime sokmuştur. (Kas -103 nolu iş emri)

- 5- İşletme 10.11.97 tarihinde, 1000 adet deriyi zik deri elde etmek amacı ile üretime sokmuştur. (Kas -104 nolu iş emri)
- 6- İşletme 12.11.97 tarihinde, 6.000 adet deri satın almış, 7.800.000.000-TL'lık çek düzenlemiştir.
- 7- İşletme 13.11.97 tarihinde 1.000 adet deriyi, pikle deri elde etmek amacı ile üretime sokmuştur. (Kas -105 nolu iş emri)
- 8- İşletme 15.11.97 tarihinde, 1000 adet deriyi zik deri elde etme amacı ile Kas -106 nolu iş emri ile üretime çekmiştir.
- 9- İşletme 18.11.97 tarihinde, Kas -101 nolu iş emri ve Kas -103 nolu iş emri ile üretime çektiği partilerin üretimi tamamlamıştır. Üretim sonunda 68.000 dm2 zik deri ile 995 adet kromlu deri elde edilmiştir.
- 10- İşletme 19.11.97 tarihinde, Kas-105 nolu iş emri ile üretimine başladığı pikle deri üretimini tamamlamış ve 2.550 kg'lık pikle deri elde etmiştir.Pikle deriyi tekrar üretime Kas-106 iş emri ile almıştır.
- 11- İşletme Ay sonunda üretime çektiği tüm partilerin üretimini tamamlamıştır.

İşletmenin Kasım ayı Hammadde Stok hareketleri aşağıdaki gibidir.
(Stok Hareketleri F.İ.F.O. Fiyatlama Yöntemine göre Yapılmıştır.)

HAM KOYUN DERİSİ (Tuzlu Kuru)		STOK KARTI								
M KODU:	150.00.001	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
Sipariş NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
	01.11.1997	6.000	1.250.000	7.500.000.000				6.000	1.250.000	7.500.000.000
	02.11.1997	6.000	1.350.000	8.100.000.000				6.000	1.350.000	8.100.000.000
Kas -101	03.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -101	04.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -102	05.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -102	06.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -102	07.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -103	08.11.1997				1.000	1.250.000	1.250.000.000	(1.000)	1.250.000	(1.250.000.000)
Kas -104	10.11.1997				1.000	1.350.000	1.350.000.000	(1.000)	1.350.000	(1.350.000.000)
	12.11.1997	6.000	1.300.000	7.800.000.000				6.000	1.300.000	7.800.000.000
Kas -105	13.11.1997				1.000	1.350.000	1.350.000.000	(1.000)	1.350.000	(1.350.000.000)
Kas -105	15.11.1997				1.000	1.350.000	1.350.000.000	(1.000)	1.350.000	(1.350.000.000)
TOPLAM		18.000		23.400.000.000	9.000		11.550.000.000	9.000		11.850.000.000

İşletmenin günlük kapasitesi, 1000 adet deridir.

İşletmede dönem içersinde altı iş emri ile üretim yapılmıştır. Bu demektir ki altı sipariş maliyet kartı düzenlenecektir. Her üretim emri için ayrı sipariş kartı düzenlenmiştir. Sipariş kartlarına iş emri ile aynı numara verilmiştir. Farkı tipte ve düzende numaralar verilebilir. Örneğimizde bir sipariş kartı ayrıntılı olarak düzenlenmiş, (Kas-101 nolu sipariş kartı) diğerleri özet olarak, sadece sipariş kartı düzenlenmiş ve Kasım 1997 döneminde üretilen mamullerin maliyetleri tablolar aracılığı ile hesaplanmıştır. Örnek işletmemizde, üretim aylık olarak çıkarılmış, ancak her siparişin maliyeti ayrı hesaplanmıştır. Sipariş Kartlarının Toplam Maliyeti, Kasım - 97 maliyetini vermektedir.

Hesaplanan Maliyetlerden sonra dönemin muhasebe kayıtları yapılmıştır. Kasım 1997 dönemi sonunda Satışların Maliyeti düzenlenmiştir.

Muhasebe kayıtları EK-3 te verilen ve önerilen hesap planına göre yapılmıştır.

Kas-101 nolu siparişte kullanılan kimyasallar aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

PIKLE DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (1. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.101	GERMİN TR	4	556.500	2.226.000
102	ZIRNIK	85	137.500	11.687.500
103	KİREÇ	200	16.000	3.200.000
104	AMONYUM SÜLFAT	19	28.000	532.000
105	DECALTEL AB-25	10	180.000	1.800.000
106	OROPON	19	234.600	4.457.400
107	GAZ	230	98.435	22.640.050
108	FORİL	46	410.000	18.860.000
109	TRUPOTAN SLX	23	923.000	21.229.000
110	TUZ	415	15.000	6.225.000
111	FORMİK ASİT	12	285.000	3.420.000
112	SÜLFİRİK ASİT	19	15.000	285.000
				96.561.950

Kromlama aşamasında kullanılan kimyasalların miktarı, birim fiyatı ve tutarları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

(Kimyasalların Fiyatlandırılması F.İ.F.O. Yöntemine göre yapılmıştır.)

KROM TABAKLI DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (1. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MIKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.113	KROMOZOL	190	146.000	27.740.000
150.00.114	TRUPON OSL	11,5	452.000	5.198.000
150.00.115	TANBES	14	150.000	2.100.000
150.00.116	BİKARBONAT	6	77.500	465.000
				35.503.000

Astar boyama aşamasında kullanılan kimyasallar listesi aşağıdaki gibidir.

ASTAR BOYALI DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (1. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MIKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.117	FORİL	3	410.000	1.230.000
150.00.112	FORMİK ASİT	26	285.000	7.410.000
150.00.118	KROMOZOL	30	146.000	4.380.000
150.00.119	TRUPON OSL	45	452.000	20.340.000
150.00.120	TRUPON RD	30	442.500	13.275.000
150.00.121	TRUPON DB	20	470.000	9.400.000
150.00.122	SODYUM FORMİYAT	25	137.500	3.437.500
150.00.123	BİKARBONAT	7	77.500	542.500
150.00.124	AMONYAK	10	52.500	525.000
150.00.125	BLACK ND	45	1.729.000	77.805.000
150.00.126	RELUGAN RE	20	377.200	7.544.000
150.00.127	TANOR DCD	20	442.500	8.850.000
150.00.128	TANOR PSB	10	430.000	4.300.000
				159.039.000

Finisaj gider yerinde kullanılan kimyasallar tablodaki şekli ile gerçekleşmiştir.

ZİK MAMUL DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (1. İstek Fişi)				
SIRA NO	TARİH	MIKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.129	PT-4235	9	1.155.600	10.400.400
150.00.130	Fİ-2390	9	1.479.600	13.316.400
150.00.131	Fİ-50	14	1.031.400	14.439.600
150.00.132	RU-3989	14	1.323.000	18.522.000
150.00.133	RA-942	14	928.800	13.003.200
150.00.134	LW-5341	7,5	1.166.400	8.748.000
150.00.135	KS-132	10	3.180.600	31.806.000
150.00.136	KS-4930	5	2.678.400	13.392.000
150.00.137	SİYAH BOYA	4	316.250	1.265.000
150.00.138	BEYAZ BOYA	4	638.250	2.553.000
150.00.139	KARAMEL BOYA	4	379.500	1.518.000
150.00.140	KAHVE BOYA	7,5	379.500	2.846.250
150.00.141	BORDO BOYA	1,5	1.472.000	2.208.000
150.00.142	SARI BOYA	1,5	690.000	1.035.000
150.00.143	TİNER	120	258.750	31.050.000
150.00.144	LAK (PARLAK VERNİK)	55	373.750	20.556.250
				186.659.100

Örnek seçilen işletmenin kapasitesi 1000 adet deri olduğu için, 130.000 dm² alınan Kas-101 siparişinin üretimi iki istek fişi ile gerçekleştirilmiştir.

İkinci istek fişine göre 02.11.97 tarihi ile 18.11.97 tarihleri arasında kimyasal üretime çekilmiştir.

PIKLE DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (1. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.101	GERMİN TR	3	556.500	1.669.500
102	ZIRNIK	80	137.500	11.000.000
103	KİREÇ	198	16.000	3.168.000
104	AMONYUM SÜLFAT	18	28.000	504.000
105	DECALTEL AB-25	11	180.000	1.980.000
106	OROPON	12	234.600	2.815.200
107	GAZ	140	98.435	13.780.900
108	FORİL	45	410.000	18.450.000
109	TRUPOTAN SLX	25	923.000	23.075.000
110	TUZ	415	15.000	6.225.000
111	FORMİK ASİT	11	285.000	3.135.000
112	SÜLFİRİK ASİT	20	15.000	300.000
				86.102.600

KROM TABAKLI DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (2. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.113	KROMOZOL	195	146.000	28.470.000
150.00.114	TRUPON OSL	11	452.000	4.972.000
150.00.115	TANBES	14	150.000	2.100.000
150.00.116	BİKARBONAT	7	77.500	542.500
				36.084.500

ASTAR BOYALI DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (2. İstek fişi)				
SIRA NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.117	FORİL	4	410.000	1.435.000
150.00.112	FORMİK ASİT	27	285.000	7.695.000
150.00.118	KROMOZOL	31	146.000	4.526.000
150.00.119	TRUPON OSL	46	452.000	20.792.000
150.00.120	TRUPON RD	30	442.500	13.275.000
150.00.121	TRUPON DB	20	470.000	9.400.000
150.00.122	SODYUM FORMİYAT	26	137.500	3.575.000
150.00.123	BİKARBONAT	9	77.500	697.500
150.00.124	AMONYAK	11	52.500	577.500
150.00.125	BLACK ND	45	1.729.000	77.805.000
150.00.126	RELUGAN RE	21	377.200	7.921.200
150.00.127	TANOR DCD	21	442.500	9.292.500
150.00.128	TANOR PSB	9	430.000	3.870.000
				160.861.700

ZİK MAMUL DERİ ÜRETİMİNDE KULLANILAN KİMYASALLAR (2. İstek Fişi)				
SIRA NO	TARİH	MİKTAR	B.FİYAT	TUTAR
150.00.129	PT-4235	9,5	1.155.600	10.978.200
150.00.130	Fİ-2390	9,5	1.479.600	14.056.200
150.00.131	Fİ-50	13	1.031.400	13.408.200
150.00.132	RU-3989	13	1.323.000	17.199.000
150.00.133	RA-942	13	928.800	12.074.400
150.00.134	LW-5341	7,5	1.166.400	8.748.000
150.00.135	KS-132	11	3.180.600	34.986.600
150.00.136	KS-4930	4	2.678.400	10.713.600
150.00.137	SİYAH BOYA	3	316.250	948.750
150.00.138	BEYAZ BOYA	3	638.250	1.914.750
150.00.139	KARAMEL BOYA	3	379.500	1.138.500
150.00.140	KAHVE BOYA	7	379.500	2.656.500
150.00.141	BORDO BOYA	1	1.472.000	1.472.000
150.00.142	SARI BOYA	2	690.000	1.380.000
150.00.143	TİNER	125	258.750	32.343.750
150.00.144	LAK (PARLAK VERNİK)	55	373.750	20.556.250
				184.574.700

Kimyasalların dışında, çeşitli işletme malzemeleri de kullanılmıştır. Bunlar arasında Traş makinası bıçağı, sıkma makinası keçesi, kavaleta makinası bıçağının siparişe isabet eden kısımları ile, makine yağı, contalar gibi malzemelerden oluşmuştur.

İşletmenin aylık direkt işçilik giderlerinden siparişe isabet eden tutarları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir. (Puantaj cetvellerinden ve deri deneme raporundan Bkz. EK 4)

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	MÜH KODU	İŞÇ.SAYI	ÇALIŞ.SÜR.	BR.ÜCRETİ	10 PIKLE	11 CROMLAM	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	
01.11.1997	720.1.01	10	160	230.000	36.800.000				36.800.000
30.11.1997		4	40	230.000		9.200.000			9.200.000
		8	116	230.000			26.680.000		26.680.000
		7	104	230.000				23.920.000	23.920.000
TOPLAM		29	420		36.800.000	9.200.000	26.680.000	23.920.000	96.600.000

İşletmede, direkt üretimde 29 işçi çalışmaktadır. Her bir 1000 deri işlentisi için 210 saat çalışılmıştır. (210*2=420 saat)

Endirekt işçilikler ve dışarıya yaptırılan işler genel üretim gideri olarak kaydedilmiştir.

Genel üretim giderlerinden Kas 101 nolu sipariş kartına isabet eden tutarları ve dağıtım anahtarları aşağıdaki tablodaki gibi gerçekleşmiştir.

Genel Üretim Giderleri	Tutarı	Dağıtım Ölçüsü
İşletme Malzemesi	26.400.000	Filii Tutarları
Elektrik Giderleri	15.000.000	Kws
Su Giderleri	44.000.000	Ton (m3)
Isıtma Giderleri	46.000.000	Radyatör sayısı
Bakım Giderleri	18.000.000	Direkt Onarım Saati
Sosyal Hizmet Giderleri	90.000.000	İşçi Sayısı
Üretim Yönetimi Giderleri	150.000.000	Direkt İşçilik Saati
Makine Amortismanı	200.000.000	Maliyet Değerleri
Bina Amortismanı	12.000.000	m2
G.Ü.G. TOPLAMI	601.400.000	

Gider yerlerine göre dağıtım anahtarları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Gider Yerleri	Filii Tutarları	Kws	Ton (m3)	Radyatör	D.Onr.Sa.	İşçi Sayı	D.İşçi.Saa	Maliyet Değeri	m2
10. Pilde	15.000.000	350	85	25	5	10	160	1.500.000.000	250
11. Kromlama	3.000.000	450	60	10	7	4	40	3.500.000.000	300
12. Astar Boya	1.200.000	2.000	65	50	12	8	116	4.000.000.000	200
13. Finisaj (zik)	1.000.000	1.000	2	15	8	7	104	3.000.000.000	350
20. Bakım Onarım	5.000.000	800	5	5	2	2	15	800.000.000	30
21. Enerji - Su	1.200.000	1.500	5	5	6	1	16	3.850.000.000	80
30. Sosyal Hizmetler		500	15	6		2	18	1.800.000.000	120
40. Üretim Yön. Gid.Y		120	2	4		3	21	1.500.000.000	60
TOPLAM	26.400.000	6.720	239	120	40	37	490	19.950.000.000	1.390

Dağıtım anahtarlarına göre giderlerin, gider yerlerine dağıtım sırasıyla tablolar halinde sunulmuştur. Dağıtımlar yapılırken, dağıtım oranları tesbit edilmiş ve giderler bu oranlar doğrultusunda yapılmıştır.

Dağıtım oranları, gider çeşitlerinin toplam tutarı, dağıtım ölçüsü toplamına bölünerek elde edilmiştir.

Gider Çeşidinin Toplam Tutarı

Dağıtım Oranı = _____

Dağıtım Anahtarı Toplamı

Aydınlatma Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Kws	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Fikde	350	2.232	781.250
11. Kromlama	450	2.232	1.004.464
12. Astar Boya	2.000	2.232	4.464.286
13. Finitaj (zik)	1.000	2.232	2.232.143
20. Bakım Onarım	800	2.232	1.785.714
21. Enerji - Su	1.500	2.232	3.348.214
30. Sosyal Hizmetler	500	2.232	1.116.071
40. Üretim Yön. Gid.Y	120	2.232	267.857
TOPLAM	6.720		15.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Elektrik Giderleri Toplamı} \quad 15.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 6.720} = 2.232$$

Su Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	ton (m3)	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Fikde	85	184.100	15.648.536
11. Kromlama	60	184.100	11.046.025
12. Astar Boya	65	184.100	11.966.527
13. Finitaj (zik)	2	184.100	368.201
20. Bakım Onarım	5	184.100	920.502
21. Enerji - Su	5	184.100	920.502
30. Sosyal Hizmetler	15	184.100	2.761.506
40. Üretim Yön. Gid.Y	2	184.100	368.201
TOPLAM	239		44.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Su Giderleri Toplamı} \quad 44.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 239} = 184.100$$

Isıtma Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Radyatör Sayısı	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Fikde	25	383.333	9.583.333
11. Kromlama	10	383.333	3.833.333
12. Astar Boya	50	383.333	19.166.667
13. Finisaj (zik)	15	383.333	5.750.000
20. Bakım Onarım	5	383.333	1.916.667
21. Enerji - Su	5	383.333	1.916.667
30. Sosyal Hizmetler	6	383.333	2.300.000
40. Üretim Yön. Gid.Y	4	383.333	1.533.333
TOPLAM	120		46.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Isıtma Giderleri Toplamı} \quad 46.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 120} = 383.333$$

Bakım Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Direkt Onar.Saati	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Fikde	5	450.000	2.250.000
11. Kromlama	7	450.000	3.150.000
12. Astar Boya	12	450.000	5.400.000
13. Finisaj (zik)	8	450.000	3.600.000
20. Bakım Onarım	2	450.000	900.000
21. Enerji - Su	6	450.000	2.700.000
30. Sosyal Hizmetler	-	450.000	0
40. Üretim Yön. Gid.Y	-	450.000	0
TOPLAM	40		18.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bakım Giderleri Toplamı} \quad 18.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 40} = 450.000$$

Sosyal Hizmetler Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	İşçi Sayısı	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Pikle	10	2.432.432	24.324.324
11. Kromlama	4	2.432.432	9.729.730
12. Astar Boya	8	2.432.432	19.459.459
13. Finitaj (zik)	7	2.432.432	17.027.027
20. Bakım Onarım	2	2.432.432	4.864.865
21. Enerji - Su	1	2.432.432	2.432.432
30. Sosyal Hizmetler	2	2.432.432	4.864.865
40. Üretim Yön. Gid.Y	3	2.432.432	7.297.297
TOPLAM	37		90.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Sosyal Giderlerin Toplamı} \quad 90.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 37} = 2.432.432$$

Üretim Yönetimi Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Dir. İşçilik Saati	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Pikle	160	306.122	48.979.592
11. Kromlama	40	306.122	12.244.898
12. Astar Boya	116	306.122	35.510.204
13. Finitaj (zik)	104	306.122	31.836.735
20. Bakım Onarım	15	306.122	4.591.837
21. Enerji - Su	16	306.122	4.897.959
30. Sosyal Hizmetler	18	306.122	5.510.204
40. Üretim Yön. Gid.Y	21	306.122	6.428.571
TOPLAM	490		150.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Üretim Yön. Giderleri Toplamı} \quad 150.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 490} = 306.122$$

Makine Amortismanı Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	Maliyet Değeri	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Pikle	1.500.000.000	0,010025063	15.037.594
11. Kromlama	3.500.000.000	0,010025063	35.087.719
12. Astar Boya	4.000.000.000	0,010025063	40.100.251
13. Finitaj (zık)	3.000.000.000	0,010025063	30.075.188
20. Bakım Onarım	800.000.000	0,010025063	8.020.050
21. Enerji - Su	3.850.000.000	0,010025063	38.596.491
30. Sosyal Hizmetler	1.800.000.000	0,010025063	18.045.113
40. Üretim Yün. Gid.Y	1.500.000.000	0,010025063	15.037.594
TOPLAM	19.950.000.000		200.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Makine Amortisman Giderleri Topla} \quad 200.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 19.950.000.000} = 0,010025063$$

Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtım

Gider Yerleri	m2	Yükleme Oranı	Gider Tutarı
10. Pikle	250	8.633	2.158.273
11. Kromlama	300	8.633	2.589.928
12. Astar Boya	200	8.633	1.726.619
13. Finitaj (zık)	350	8.633	3.021.583
20. Bakım Onarım	30	8.633	258.993
21. Enerji - Su	80	8.633	690.647
30. Sosyal Hizmetler	120	8.633	1.035.971
40. Üretim Yün. Gid.Y	60	8.633	517.986
TOPLAM	1.390		12.000.000

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bina Amort. Giderleri Toplam} \quad 12.000.000}{\text{Dağıtım Ölçüsünün Toplamı} \quad 1.390} = 8.633$$

Yükleme oranlarına göre, gider yerlerine yüklenen giderler, Birinci Dağıtım Tablosuna aktırlırlar. Birinci dağıtım tablosunda tüm gider çeşitleri,gider yerlerine pay edilmiştir. Aşağıda birinci dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

730. Genel Üretim Giderleri I. (Birinci) Dağıtım Tablosu

Gider Yeri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERİ			YRD.HİZ.ÜR.GİD.YE 30. Yemekh. Çay.Sal.	ÜR.YÖN.GİD.YERİ 40. İdari Büro	TOPLAM
	10. Püke	11. Kromlana	12. Astar Boya	13. Fınsal (Zlke)	20. Bakım Onarım	21. Enerji Su			
İhtisas Maaşları	15.000.000	3.000.000	1.200.000	1.000.000	5.000.000	1.200.000	-	-	26.400.000
Elektrik Giderleri	781.250	1.004.464	4.464.286	2.232.143	1.785.714	3.348.214	1.116.071	267.857	15.000.000
Su Giderleri	15.648.536	11.046.025	11.966.527	368.201	920.502	920.502	2.761.506	368.201	44.000.000
İhtisas Giderleri	9.583.333	3.833.333	19.166.667	5.750.000	1.916.667	1.916.667	2.300.000	1.533.333	46.000.000
Bakım Giderleri	2.250.000	3.150.000	5.400.000	3.600.000	900.000	2.700.000	-	-	18.000.000
Sosyal Hizmet Giderleri	24.324.324	9.729.730	19.459.459	17.027.027	4.864.865	2.432.432	4.864.865	7.297.297	90.000.000
Üretim Yünetimi Giderleri	48.979.592	12.244.898	35.510.204	31.836.735	4.591.837	4.897.959	5.510.204	6.428.571	150.000.000
Makine Amortismanı	15.037.594	35.087.719	40.100.251	30.075.188	8.020.050	38.596.491	18.045.113	15.037.594	200.000.000
Bina Amortismanı	2.158.273	2.589.928	1.726.619	3.021.583	258.993	690.647	1.035.971	517.986	12.000.000
TOPLAM	133.762.902	81.686.098	138.994.012	94.910.876	28.258.628	56.702.913	35.633.731	31.450.840	601.400.000

Birinci dağıtım tablosunda, tüm gider yerlerine dağıtılan giderleri, esas üretimin yapıldığı yerlerde toplanması gerekir. Esas üretim gider yerleri dışındaki yerler yardımcı ve yardımcı hizmet gider yerleridir. Buralarda toplanan genel üretim giderlerini esas üretimin yapıldığı yerlere aktarma işlemine ikinci dağıtım denir.

İkinci dağıtımın yapılabilmesi için, tekrar dağıtım oranının bulunması ve dağıtım yönteminin tesbiti gerekir. Örneğimizde basit dağıtım(doğrudan dağıtım) yöntemi kullanılmıştır. Önce dağıtım oranını (yükleme oranını) tespit edilmiştir.

Bakım Onarım Gider Yeri'nin Dağıtım Oranı

	Bakım Onarım Gider Yeri Giderler Toplamı	28.258.628	28.258.628	
Yükleme Oranı=	-----	-----	-----	=
	Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	5+7+12+8	32	883.082

Enerji -Su Gider Yeri'nin Dağıtım Oranı

	Enerji - Su Gider Yeri Giderler Toplamı	56.702.913	56.702.913	
Yükleme Oranı=	-----	-----	-----	=
	Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	350+450+2000+1000	3.800	14.922

Yemekhane ve Çay Salonu Gider Yeri'nin Dağıtım Oranı

	Yemekh. Çay Sal. Gider Yeri Giderler Toplamı	35.633.731	35.633.731	
Yükleme Oranı=	-----	-----	-----	=
	Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	10+4+8+7	29	1.228.749

İdari Büro Gider Yeri'nin Dağıtım Oranı

	İdari Büro Gider Yeri Giderler Toplamı	31.450.840	31.450.840	
Yükleme Oranı=	-----	-----	-----	=
	Esas Ür.Gid.Yerl.Dağıtım Anaht.Toplamı	160+40+116+104	420	74.883

Yükleme oranlarına göre ikinci dağıtım tablosu aşağıda düzenlenmiştir.

730. Genel Üretim Giderleri II. (ikinci) Dağıtım Tablosu

Gider Yeri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ					YARDIMCI ÜRETİM GİDERLERİ		YRD.HİZ.ÜR.GİD. 30. Yemekh. Çay.Sal.	ÜR.YÖN.GİD.YERİ 40. İdari Büro	TOPLAM
	10. Pilde	11. Kromlama	12. Astar Boya	13. Fırsal (Zil)	20. Bakım Onarı	21. Enerji Su				
1. Dağıtımdan Gelen Tut.	133.762.902	81.686.098	138.994.012	94.910.876	28.258.628	56.702.913	35.633.731	31.450.840	601.400.000	
20. Bakım Onarım	4.415.411	6.181.575	10.596.986	7.064.657	-	56.702.913	35.633.731	31.450.840		
21. Enerji Su	5.222.637	6.714.819	29.843.638	14.921.819	-	-	35.633.731	31.450.840		
30. Yemekh. Çay.Sal.	12.287.493	4.914.997	9.829.995	8.601.245	-	-	-	31.450.840		
40. İdari Büro	11.981.272	2.995.318	8.686.422	7.787.827	-	-	-	-		
2-DAĞITIM TOPLAMI	33.906.813	20.806.709	58.957.041	38.375.549						
TOPLAM	167.669.715	102.492.807	197.951.053	133.286.425					601.400.000	

İkinci dağıtımdan sonra, esas üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri sipariş kartına aktarılır. Daha önceden direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri sipariş kartına yüklenmişti. Şimdi tüm üretim giderleri, sipariş kartında yerini almış oldu. Tüm giderlerin toplamı Kas-101 nolu siparişin maliyetini oluşturdu. Sipariş üretimi sonunda ölçümleme makinasına göre 136.000 dm² lik zik deri elde edilmiştir. Bu üretim için, toplam 4.143.386.550-TL harcama yapılmıştır. Üretilen zik derinin 1dm²'si 30.466 TL / Dm² olarak tespit edilmiştir.

Maliyet muhasebesinin ilk aşaması olan, maliyet sisteminin kurulması ve maliyetlerin hesaplanması işlemleri tamamlandıktan sonra, ikinci aşamasına, muhasebe kayıtlarına geçilir. Örnek işletmemizde, oluşan sipariş maliyet kartlarına göre, muhasebe kayıtları sıra ile yapılmıştır.

SIPARIŞ MALİYET KARTI

SIPARIŞ NO Kas -101

ÜRET. BAŞ.TAR 02.11.1997

ÜRET. BİT.TAR 18.11.1997

MATERİYAL HAM KOYUN DERİSİ (Tuzlu Kuru)

MENŞEI YUNAN

ADET 1.000 *2=2000

AĞIRLIK (KG.) 4.500 *2=9000

İŞLANTI TÜRÜ ZİK

AMAÇLANAN DERİ YUMUŞAK VE DOLGUN

RENK SIYAH

CİNSİ :

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	İST.FİŞ NO	MUH KODU	MALZEME TÜRÜ	MİKTAR (KG)	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ
03.11.1997	1	710.00.001	HAM KOYUN DERİSİ (	4.500	1.250.000.000			
04.11.1997	2	710.00.001	HAM KOYUN DERİSİ (	4.500	1.250.000.000			
03.11.1997	1	710.00.10	Kimyasallar		96.561.950	35.503.000	159.039.000	186.659.100
	2	710.00.10	Kimyasallar		86.102.600	36.084.500	160.851.700	184.574.700
710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI					2.682.664.550	71.587.500	319.900.700	371.233.800
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
TARİH	MUH KODU	ÇALIŞMA SÜRESİ	BR ÜCRET	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM
01.11.1997	720.1.01	420		36.800.000	9.200.000	26.680.000	23.920.000	96.600.000
30.11.1997			230.000					0
								0
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI					36.800.000	9.200.000	26.680.000	23.920.000
730. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
TARİH	ÇALIŞ KARTI	MUH KODU	DAĞ.ANAHTARI	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM
01.11.1997		730.	LD AĞITIMDAN GELEN	133.762.902	81.686.098	138.994.012	94.910.876	449.353.888
18.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN	33.906.813	20.806.709	58.957.041	38.375.549	152.046.112
								0
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ TOPLAMI					167.669.715	102.492.807	197.951.053	133.286.425
TOPLAM SIPARIŞ MALİYETİ					2.887.134.265	183.280.307	544.531.753	528.440.225
SIPARIŞ İZLENEN MAMUL MİKTARI					136.000	136.000	136.000	136.000
S					21.229	1.348	4.004	3.886
M MALİYETİ								30.466

150.00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi 191.02. Mal ve Hizmet Alış KDV 100.1. Türk Parası Kasası <i>Hammadde Alış Kaydı</i>		8.100.000.000- 1.215.000.000-	9.315.000.000-
101.1. Portföydeki Çekler 340. Alınan Sipariş Avanslar <i>Kas101 Sipariş Avansı</i>		1.000.000.000-	1.000.000.000-
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri 00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi 150.00.001. Tuzlu Kuru Koy.Der. 10. Pikle Gider Yeri <i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi (1Nolu İstek Fişi)</i>	1.250.000.000- 1.250.000.000-	1.250.000.000-	1.250.000.000-
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri 00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi 150.00.001. Tuzlu Kuru Koy.Der. 10. Pikle Gider Yeri <i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi (2Nolu İstek Fişi)</i>	1.250.000.000- 1.250.000.000-	1.250.000.000-	1.250.000.000-
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri 00.10. Kimyasallar 150.00.10. Kimyasallar 10. Pikle Gider Yeri 11. Kromlama Gider Yeri 12. Astar Boya Gider Yeri 13. Finisaj Gider Yeri <i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi (1ve2Nolu İstek Fişi)</i>	945.386.550- 182.664.550- 71.389.500- 319.900.700- 371.233.800-	945.386.550-	945.386.550-
720. Direkt İşçilik Giderleri 01.10. Brüt Ücretler 335. Personele Borçlar 360. Ödenecek Vergi Fonlar 361. Ödenecek Sosyal Güv. Kes. 10. Pikle Gider Yeri 11. Kromlama Gider Yeri 12. Astar Boya Gider Yeri 13. Finisaj Gider Yeri <i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi</i>	96.600.000- 36.800.000- 9.200.000- 26.680.000- 23.920.000-	96.600.000-	46.223.100- 17.532.900- 32.844.000-

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		601.400.000-	
0.01. İşletme Malzemesi	26.400.000-		
3.01. Elektrik Gideri	15.000.000-		
3.02. Su Gideri	44.000.000-		
4.01. Isıtma Giderleri	46.000.000-		
4.02. Bakım Gideri	18.000.000-		
4.03. Sosyal Hizmet Giderleri	90.000.000-		
4.04. Üretim. Yön. Giderleri	12.000.000-		
6.01. Makine Amort. Giderleri	150.000.000-		
6.02. Bina Amort. Giderleri	200.000.000-		
100. KASA HS.			161.400.000-
381. GİDER TAHAKKUKLARI			440.000.000-
10. Pikle Gider Yeri	133.762.902-		
11. Kromlama Gider Yeri	81.686.098-		
12. Astar Boya Gider Yeri	138.994.012-		
13. Finisaj Gider Yeri	94.910.876-		
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	28.258.628-		
21. Enerji Su Gid. Yeri	56.702.913-		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer	35.633.731-		
40. İdari Büro Gid. Yeri	31.450.840-		
<i>KAS 101 No'lu Sipariş Fişi</i>			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		152.046.112-	
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	28.258.628-		
21. Enerji Su Gid. Yeri	56.702.913-		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer.	35.633.731-		
40. İdari Büro Gid. Yeri	31.450.840-		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			152.046.112-
10. Pikle Gider Yeri	33.906.813-		
11. Kromlama Gider Yeri	20.806.709-		
12. Astar Boya Gider Yeri	58.957.041-		
13. Finisaj Gider Yeri	38.375.549-		
<i>KAS 101 No'lu Sipariş Fişi</i>			
151.01. PİKLE DERİ		2.887.134.265-	
151.02. KROMLANMIŞ DERİ		183.280.307-	
151.3. ASTARLANMIŞ DERİ		544.531.753-	
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)		528.440.225-	
711. D.İ.M.M. GİDERLERİ YANS.			3.445.386.550-
712. D.İ.G. YANSITMA HS.			96.600.000-
731. G.Ü.G. YANSITMA HS.			601.400.000-
<i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi</i>			
152.04. ZİK DERİ		4.142.386.550-	
151.01. PİKLE DERİ			2.887.134.265-
151.02. KROMLANMIŞ DERİ			183.280.307-
151.03. ASTARLANMIŞ DERİ			544.531.753-
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)			528.440.225-
<i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi</i>			

SIPARIŞ MALİYET KARTI

SIPARIŞ NO Kas -103
 ÜRET. BAŞ.TAR 08.11.1997
 ÜRET. BİT.TAR 18.11.1997
 MATERYAL HAM KOYUN DERİSİ (Tuzlu Kuru)
 MENŞEI YUNAN

ADET 1.000
 AĞIRLIK (KG.) 4.500
 İŞLENİŞ TÜRÜ Krom Tabaklama
 AMAÇLANAN DERİ:
 RENK :
 CİNSİ :

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	İST. FİŞ NO	MUH KODU	MALZEME TÜRÜ	MİKTAR (KG)	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ
08.11.1997	1	710.00.001	HAM KOYUN DERİSİ (	4.500	1.250.000.000			
05.11.1997	1	710.00.10	Kimyasallar		96.561.950	36.084.500		
	3							
710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI					1.346.561.950	36.084.500	0	0
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
TARİH	MUH KODU	ÇALIŞMA SÜRESİ	BR. ÜCRET	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM
01.11.1997	720.1.01	100	230.000	18.400.000	4.600.000			23.000.000
30.11.1997								0
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI					18.400.000	4.600.000	0	23.000.000
730. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ					ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			
TARİH	ÇALIŞ KARTI	MUH KODU	DAĞ. ANAHTARI	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM
01.11.1997		730.	İDAĞITIMDAN GELEN	70.245.250	41.500.250			111.745.500
18.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN	15.150.000	11.020.000			26.170.000
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ TOPLAMI				85.395.250	52.520.250	0	0	137.915.500
TOPLAM SIPARIŞ MALİYETİ				1.450.357.200	93.204.750	0	0	1.543.561.950
SIPARIŞTE ÜRETİLEN MAMUL MİKTARI				995	995			995
SIPARIŞTE				1.457.645	93.673			1.551.319
						#SAYI01	#SAYI01	

710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		1.250.000.000-	
00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi	1.250.000.000-		
150.00.1. Tuzlu Kuru Koy.Der.			1.250.000.000-
10. Pikle Gider Yeri	1.250.000.000-		
<i>KAS.103 Nolu Sipariş Fişi (1Nolu İstek Fişi)</i>			
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		132.646.450-	
00.10. Kimyasallar	132.646.450-		
150.00.10. Kimyasallar			132.646.450-
10. Pikle Gider Yeri	96.561.950-		
11. Kromlama Gider Yeri	36.084.500-		
<i>KAS.103 Nolu Sipariş Fişi (1 Nolu İstek Fişi)</i>			
720. Direkt İşçilik Giderleri		23.000.000-	
01.10. Brüt Ücretler	23.000.000-		
335. Personele Borçlar			8.855.000-
360. Ödenecek Vergi Fonlar			6.325.000-
361. Ödenecek Sosyal Güv. Kes.			7.820.000-
10. Pikle Gider Yeri	18.400.000-		
11. Kromlama Gider Yeri	4.600.000-		
<i>KAS.103 Nolu Sipariş Fişi</i>			

SIPARIŞ MALİYET KARTI

SIPARIŞ NO Kıs-104
 ÜRET. BAŞ.TAR 10.11.1997
 ÜRET. BİT.TAR 25.11.1997
 MATERYAL HAM KOYUN DERİSİ (Tuzlu Kıru)
 MENŞEI YUNAN

ADET 1.000
 AĞIRLIK (KG.) 4.500
 İŞLENİTİ TÜRÜ ZİK
 AMAÇLANAN DERİ YUMUŞAK
 RENK SIYAH
 CİNSİ :

710. DIREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	İST.FİŞ NO	MUH.KODU	MALZEME TÜRÜ	MIKTAR (KG)	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ
08.11.1997	1	710.00.001	HAM KOYUN DERİSİ (	4.500	1.350.000.000			
05.11.1997	1	710.00.10	Kimyasallar		96.861.950	36.084.500	160.900.000	188.000.700
	3							
710. DIREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI					1.446.861.950	36.084.500	160.900.000	188.000.700
720. DIREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	MUH.KODU	ÇALIŞMA SÜRESİ	BR.ÜCRET	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	
01.11.1997	720.1.01	210	230.000	18.400.000	4.600.000	13.340.000	11.960.000	
30.11.1997								
720. DIREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI					18.400.000	4.600.000	13.340.000	11.960.000
730. DIREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	ÇALIŞ KARTI	MUH.KODU	DAĞ ANAHTARI	10 PIKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	
01.11.1997		730.	IDAĞITIMDAN GELEN	70.245.250	41.500.250	69.850.750	48.950.275	
18.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN	16.150.000	11.020.000	28.756.230	20.150.240	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ TOPLAMI					86.395.250	52.520.250	98.606.980	69.100.515
TOPLAM SIPARIŞ MALİYETİ					1.551.657.200	93.204.750	272.846.980	269.061.215
SIPARIŞTE ÜRETİLEN MAM					68.000	680.000	68.000	68.000
SIPARIŞTE					22.818	137	401	3.957
								32.138

710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		1.350.000.000-	
00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi	1.350.000.000-		
150.00.001. Tuzlu Kuru Koy.Der.			1.350.000.000-
10. Pikle Gider Yeri	1.350.000.000-		
<i>KAS.104 Nolu Sipariş Fişi (1Nolu İstek Fişi)</i>			
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		481.847.150-	
00.10. Kimyasallar	481.847.150-		
150.00.10. Kimyasallar			481.847.150-
10. Pikle Gider Yeri	96.861.950-		
11. Kromlama Gider Yeri	36.084.500-		
12. Astar Boya Gider Yeri	160.900.000-		
13. Finisaj Gider Yeri	188.000.700-		
<i>KAS.104 Nolu Sipariş Fişi (1 Nolu İstek Fişi)</i>			
720. Direkt İşçilik Giderleri		48.300.000-	
01.10. Brüt Ücretler	48.300.000-		
335. Personele Borçlar			18.595.500-
360. Ödenecek Vergi Fonlar			13.282.500-
361. Ödenecek Sosyal Güv. Kes.			16.422.000-
10. Pikle Gider Yeri	18.400.000-		
11. Kromlama Gider Yeri	4.600.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	13.340.000-		
13. Finisaj Gider Yeri	11.960.000-		
<i>KAS.104 Nolu Sipariş Fişi</i>			

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		306.622.995-	
0.01. İşletme Malzemesi	XXXXXX		
3.01. Elektrik Gideri	XXXXXX		
3.02. Su Gideri	XXXXXX		
4.01. Isıtma Giderleri	XXXXXX		
4.02. Bakım Gideri	XXXXXX		
4.03. Sosyal Hizmet Giderleri	XXXXXX		
4.04. Üretim. Yön. Giderleri	XXXXXX		
6.01. Makine Amort. Giderleri	XXXXXX		
6.02. Bina Amort. Giderleri	XXXXXX		
100. KASA HS.			100.000.000-
381. GİDER TAHAKKUKLARI			206.622.995-
10. Pikle Gider Yeri	70.245.250-		
11. Kromlama Gider Yeri	41.500.250-		
12. Astar Boya Gider Yeri	69.850.750-		
13. Finisaj Gider Yeri	48.950.275-		
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	XXXXXX		
21. Enerji Su Gid. Yeri	XXXXXX		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer.	XXXXXX		
40. İdari Büro Gid. Yeri	XXXXXX		
<i>KAS 104 No'lu Sipariş Fişi</i>			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		76.076.470-	
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	28.750.000-		
21. Enerji Su Gid. Yeri	19.000.000-		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer.	12.076.470-		
40. İdari Büro Gid. Yeri	16.250.000-		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			76.076.470-
10. Pikle Gider Yeri	16.150.000-		
11. Kromlama Gider Yeri	11.020.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	28.756.230-		
13. Finisaj Gider Yeri	20.150.240-		
<i>KAS 104 No'lu Sipariş Fişi</i>			
151.01. PİKLE DERİ		1.551.657.200-	
151.02. KROMLANMIŞ DERİ		93.204.750-	
151.3. ASTARLANMIŞ DERİ		272.846.980-	
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)		269.061.215-	
711. D.İ.M.M. GİDERLERİ YANS.			1.831.847.150-
712. D.İ.G. YANSITMA HS.			48.300.000-
731. G.Ü.G. YANSITMA HS.			306.622.995-
<i>KAS.104 Nolu Sipariş Fişi</i>			
152.04. ZİK DERİ		2.186.770.145-	
151.01. PİKLE DERİ			1.551.657.200-
151.02. KROMLANMIŞ DERİ			93.204.750-
151.03. ASTARLANMIŞ DERİ			272.846.980-
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)			269.061.215-
<i>KAS.104 Nolu Sipariş Fişi</i>			

SIPARIŞ MALİYET KARTI

SIPARIŞ NO Kıs -105
 ÜRET. BAŞ.TAR 13.11.1997
 ÜRET. BİT.TAR 19.11.1997
 MATERYAL HAM KOYUN DERİSİ (Tuzlu Kurru)
 MENŞEI YUNAN

ADET 1.000
 AĞIRLIK (KG.) 4.600
 İŞLENİTİ TÜRÜ PİKLE
 AMAÇLANAN DERİ :
 RENK :
 CİNSİ :

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	İST.FİŞ NO	MUH KODU	MALZEME TÜRÜ	MİKTAR (KG)	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ
13.11.1997	1	710.00.001	HAM KOYUN DERİSİ (4.600	1.350.000.000			
15.11.1997	1	710.00.10	Kimyasallar		99.875.360			
710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI					1.449.875.360	0	0	0
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	MUH KODU	ÇALIŞMA SÜRESİ	BR. ÜCRET	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	
01.11.1997	720.1.01	80	230.000	18.400.000	0	0	0	
30.11.1997								
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI				18.400.000	0	0	0	
730. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM
TARİH	ÇALIŞ KARTI	MUH KODU	DAĞ.ANAHTARI	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	
01.11.1997		730.	ILDAĞITIMDAN GELEN	70.245.250				
18.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN	16.150.000				
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ TOPLAMI				86.395.250	0	0	0	
TOPLAM SIPARIŞ MALİYETİ				1.554.670.610	0	0	0	
SIPARIŞTE ÜRETİLEN MAMUL MİKTARI				2.550				
SIPARIŞTE				609.675				
							2.550	
							609.675	

710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		1.350.000.000-	
00.001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi	1.350.000.000-		
150.00.001. Tuzlu Kuru Koy.Der.			1.350.000.000-
10. Pikle Gider Yeri	1.350.000.000-		
<i>KAS.105 Nolu Sipariş Fişi (1Nolu İstek Fişi)</i>			
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		99.875.360-	
00.10. Kimyasallar	99.875.360-		
150.00.10. Kimyasallar			99.875.360-
10. Pikle Gider Yeri	96.875.360-		
<i>KAS.105 Nolu Sipariş Fişi (1 Nolu İstek Fişi)</i>			
720. Direkt İşçilik Giderleri		18.400.000-	
01.10. Brüt Ücretler	18.400.000-		
335. Personele Borçlar			7.084.000-
360. Ödenecek Vergi Fonlar			5.060.000-
361. Ödenecek Sosyal Güv. Kes.			6.256.000-
10. Pikle Gider Yeri	18.400.000-		
<i>KAS.105 Nolu Sipariş Fişi</i>			

<p>730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>0.01. İşletme Malzemesi 3.01. Elektrik Gideri 3.02. Su Gideri 4.01. Isıtma Giderleri 4.02. Bakım Gideri 4.03. Sosyal Hizmet Giderleri 4.04. Üretim. Yön. Giderleri 6.01. Makine Amort. Giderleri 6.02. Bina Amort. Giderleri</p> <p>100. KASA HS.</p> <p>381. GİDER TAHAKKUKLARI</p> <p>10. Pikle Gider Yeri 20. Bak. Onarım Gid. Yeri 21. Enerji Su Gid. Yeri 30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer 40. İdari Büro Gid. Yeri</p> <p><i>KAS 105 No 'lu Sipariş Fişi</i></p>	<p>XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX</p> <p>70.245.250- XXXXXX XXXXXX XXXXXX XXXXXX</p>	<p>70.245.250-</p> <p>10.245.250-</p> <p>60.000.000-</p>	
<p>730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>20. Bak. Onarım Gid. Yeri 21. Enerji Su Gid. Yeri 30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer. 40. İdari Büro Gid. Yeri</p> <p>730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</p> <p>10. Pikle Gider Yeri</p> <p><i>KAS 105 No 'lu Sipariş Fişi</i></p>	<p>6.000.000- 2.850.000- 4.150.000- 3.150.000-</p> <p>16.150.000-</p>	<p>16.150.000-</p> <p>16.150.000-</p>	
<p>151.01. PİKLE DERİ</p> <p>711. D.İ.M.M.GİDERLERİ YANS. 712. D.İ.G. YANSITMA HS. 731. G.Ü.G. YANSITMA HS.</p> <p><i>KAS.105 Nolu Sipariş Fişi</i></p>		<p>1.554.670.610-</p> <p>1.449.875.360- 18.400.000- 86.395.250-</p>	
<p>152.01. PİKLE DERİ</p> <p>151.01. PİKLE DERİ</p> <p><i>KAS.105 Nolu Sipariş Fişi</i></p>		<p>1.554.670.610-</p> <p>1.554.670.610-</p>	

SIPARIŞ MALİYET KARTI

SIPARIŞ NO Kas -06
 ÜRET. BAŞ.TAR 19.11.1997
 ÜRET. BİT.TAR 29.11.1997
 MATERYAL PİKLE DERİ
 MENŞEI YUNAN

ADET 1.000
 AĞIRLIK (KG) 2.550
 İŞLENİTİ TÜRÜ ZİK
 AMAÇLANAN DERİ YUMUŞAK DERİ
 RENK SİYAH
 CİNSİ :

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ					
TARİH	İST. FİŞ NO	MUH KODU	MALZEME TÜRÜ	MİKTAR (KG)	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM
19.11.1997	1	710.00.001	PİKLE DERİ	2.550		1.554.670.610			1.554.670.610
19.11.1997	1	710.00.10	Kimyasallar			38.600.450	165.350.725	186.250.000	390.201.175
					0	1.593.271.050	165.350.725	186.250.000	1.944.871.785
710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ TOPLAMI				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM	
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDERLERİ				TOPLAM	
TARİH	MUH KODU	ÇALIŞMA SÜRESİ	BR. ÜCRET	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM	
01.11.1997	720.1.01	130	230.000		4.600.000	13.340.000	11.960.000	29.900.000	
30.11.1997								0	
					0	4.600.000	13.340.000	11.960.000	29.900.000
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI				ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ				TOPLAM	
730. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ				ESAS ÜRETİM GİDERLERİ				TOPLAM	
TARİH	ÇALIŞ KARTI	MUH KODU	DAĞLANAHTARI	10 PİKLE	11 KROMLAMA	12 ASTAR BOYA	13 FİNİSAJ	TOPLAM	
01.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN		43.150.000	72.000.000	47.550.000	162.700.000	
18.11.1997		730.	İL DAĞITIMDAN GELEN		10.450.000	29.850.750	19.150.250	59.451.000	
					0	53.600.000	101.850.750	66.700.250	222.151.000
				0	1.651.471.060	280.541.475	264.910.250	2.196.922.785	
TOPLAM SİPARİŞ MALİYETİ				MİKTARI				TOPLAM	
SİPARİŞTE ÜRETİLEN MAV				69.000				69.000	69.000
SİPARİŞTE				23.934				3.839	31.819
				M MALİYETİ					
				4.066					

710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		1.554.670.610-	
00.002.Pikle Deri	1.554.670.610-		
151.10. Pickle Deri			1554.670.610-
11. Kromlama Gider Yeri	1.554.670.610-		
<i>KAS.106 Nolu Sipariş Fişi (1Nolu İstek Fişi)</i>			
710. Direkt İlkmadde Malzeme Giderleri		390.200.725-	
00.10. Kimyasallar	390.200.725-		
150.00.10. Kimyasallar			390.200.725-
11. Kromlama Gider Yeri	38.600.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	165.350.725-		
13. Finisaj Gider Yeri	186.250.000-		
<i>KAS.106 Nolu Sipariş Fişi (1 Nolu İstek Fişi)</i>			
720. Direkt İşçilik Giderleri		29.900.000-	
01.10. Brüt Üretler	29.900.000-		
335. Personele Borçlar			14.307.150-
360. Ödenecek Vergi Fonlar			5.426.850-
361. Ödenecek Sosyal Güv. Kes.			10.166.000-
11. Kromlama Gider Yeri	4.600.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	13.340.000-		
13. Finisaj Gider Yeri	11.960.000-		
<i>KAS.106 Nolu Sipariş Fişi</i>			

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		222.151.000-	
0.01. İşletme Malzemesi	XXXXXX		
3.01. Elektrik Gideri	XXXXXX		
3.02. Su Gideri	XXXXXX		
4.01. Isıtma Giderleri	XXXXXX		
4.02. Bakım Gideri	XXXXXX		
4.03. Sosyal Hizmet Giderleri	XXXXXX		
4.04. Üretim. Yön. Giderleri	XXXXXX		
6.01. Makine Amort. Giderleri	XXXXXX		
6.02. Bina Amort. Giderleri	XXXXXX		
100. KASA HS.			100.151.000-
381. GİDER TAHAKKUKLARI			122.000.000-
11. Kromlama Gider Yeri	53.600.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	101.850.750-		
13. Finitaj Gider Yeri	66.700.250-		
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	XXXXXXXX		
21. Enerji Su Gid. Yeri	XXXXXXXX		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer	XXXXXXXX		
40. İdari Büro Gid. Yeri	XXXXXXXX		
<i>KAS 106 No'lu Sipariş Fişi</i>			
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		59.451.000-	
20. Bak. Onarım Gid. Yeri	18.000.000-		
21. Enerji Su Gid. Yeri	19.750.000-		
30. Yemekh. Çay Sal. Gid. Yer.	14.651.000-		
40. İdari Büro Gid. Yeri	7.050.000-		
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			59.451.000-
11. Kromlama Gider Yeri	10.450.000-		
12. Astar Boya Gider Yeri	29.850.750-		
13. Finitaj Gider Yeri	19.150.250-		
<i>KAS 106 No'lu Sipariş Fişi</i>			
151.02. KROMLANMIŞ DERİ		1.651.471.060-	
151.03. ASTARLANMIŞ DERİ		280.541.475-	
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)		264.910.250-	
711. D.İ.M.M. GİDERLERİ YANS.			1.944.871.785-
712. D.İ.G. YANSITMA HS.			29.900.000-
731. G.Ü.G. YANSITMA HS.			222.151.000-
<i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi</i>			
152.04. ZİK DERİ		2.196.922.785-	
151.02. KROMLANMIŞ DERİ			1.651.471.060-
151.03. ASTARLANMIŞ DERİ			280.541.475-
151.04. FİNİŞAJLI DERİ (ZİK)			264.910.250-
<i>KAS.101 Nolu Sipariş Fişi</i>			

6. SONUÇ

Biga ve yöresinde yapılan araştırmalar sonucu deri şletmelerinin, deri şlentisini, dört aşamada gerçekleştirdikleri gözlenmiştir. Bunlar; Pikle Deri, Kromlanmış Deri, Astar Boyalı Deri ve son mamul hale gelmiş Zik Deri olmak, üzere üretilen mamul cinsine göre, esas üretim gider yerleri belirlenmiştir.

İşletmeler, dışarıdan ham deriyi alıp pikle haline getiriyor ve pikle deri olarak satabiliyorlar. Veya ham deriyi kromlayıp, kromlanmış deri olarak üretilip, bu şekli ile de satabiliyorlar. Ya da pikle ve kromlama aşamalarından sonra astarlanmış hale getirip stoklama veya satma işleminin gerçekleştiriyorlar. Son olarakta pikle deri, kromlanmış deri, astarlanmış derileri üretilip veya satın alıp Finisaj işlemine tabi tutup, zik deri olarak stoklayıp, satabiliyorlar.

Bu durumları gözönünde bulundurarak esas üretim gider yerlerinin mamullere göre oluşturulması uygun görölmüştür.



Yardımcı üretim gider yeri olarak bakım-onarım gider yeri, santrafuj ve hidrofor yani enerji - su gider yeri, sosyal gider yeri olarak yemekhane, çay ocağı; üretim yeri yönetim gider yeri olarakta idari büroyu belirleyebiliriz.

Yardımcı Gider Yerleri	Yard.Hizmet Gid.Yeri	Üretim Yön.Gid. Yeri
20. Bakım Onarım	30.Yemekhane- Çay Salonu	40. İdari Büro
21. Enerji - Su		

Örnek seçilen işletenin, pazarlama, yönetim gider yerleri ilçenin merkezinde olduğundan, (üretim yerinden farklı bir yerde olduğundan) buralardaki giderler, ayrı olarak katdedilmekte ve bu giderlerin üretimle ilgisi olmayıp, üretimin maliyetine alınmayacak ve doğrudan sonuç hesaplarına aktarılacaklardır.

Gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerini de, enerji gideri, elektrik gideri, sosyal giderler, bakım-onarım giderleri, üretim yönetimi giderleri, amortisman giderleri ve diğer giderler olarak çeşitlendirebiliriz.

Gider çeşitlerini gider yerlerine dağıtırken belirli ölçülerden, kriterlerden yararlanır. Bunlara dağıtım anahtarları denir.

Deri işletmelerinde gider dağıtım anahtarı olarak şunlar kullanılabilir.

Genel Üretim Gideri

0.03 İşletme Malzemesi
3.01.Elektrik Gid.
3.02.Su giderleri
3.03.Isıtma
3.04.Bakım Gideri
4.01.Sosyal Giderler

Dağıtım Anahtarları

Fiili tutarlarıyla
KWS
Ton (m3)
Radyatör Sayısı
Direkt Onarım Saati
İşçi Sayısı

4.02.Üretim Yönetimi Gid.	Direkt İşçilik Saati
6.02.Makine Amortismanları	Maliyet Değerleri
6.01.Bina Amortismanı	M2

Gider yerleri ve gider çeşitleri belirlendikten sonra, işletmenin üretim akış şeması göz önünde bulundurularak maliyet sistemi kurulmuştur.

Deri işletmelerinde, tek tip mamul üretilmediğinden, yani her üretim döneminde farklı mamuller üretilmiş olduğundan sipariş maliyet yöntemini kullanmalıyız.

Deri üretim aşamalarından geçerken, kullanılan hamderinin ve kullanılan teknolojinin ve üretilecek mamulün farklı özellikler taşıması nedeniyle belirlenmiş standartlar ve veriler bilinmediğinden, standart maliyet yöntemini kullanmak mümkün değildir. Bu nedenle fiili (gerçek) maliyet yöntemi kullanılmalıdır. Dolayısıyla, yöntemin çalışması gereği, giderler üretilen mamulün maliyetine, üretim tamamlandıktan sonra yüklenecek ve maliyetler mamul üretildikten sonra bulunacaktır.

Deri işletmelerinde, genel üretim giderlerini sabit ve değişken gider olarak ayırmak adeta mümkün değildir. Bir üretim döneminde sabit gider hükmünde olan bir gider, diğer bir üretim döneminde değişken gider olabilmektedir. Dolayısıyla genel üretim giderlerini sabit değişken gider ayırımı yapmadan giderlerin tümünü üretimin maliyetine yüklemeliyiz. Yani tam maliyet yöntemini kullanmak gerekir.

Bütün bu açıklamalara ve bulgulara göre, küçük ve orta ölçekli işletmelerde, tam maliyet yöntemi, fiili (gerçek) maliyet yöntemi ve sipariş maliyet yönteminden oluşan bir maliyet sistemi kurarak, maliyetlerimizi hesaplayıp muhasebe kayıtlarımızı bu sistem doğrultusunda yapabiliriz. Ek.3'te önerilen hesap planı bu sisteme uygun olarak hazırlanmış olup, küçük ve orta ölçekli giysilik koyun derisi işleyen işletmelerde

kullanılabilir. İşletmeler kendi fiziksel yapılarına göre alt hesaplarda değişiklikler yapabilirler. “Maliyet muhasebesi, işletmenin büyüklüğüne göre, muhasebe departmanı veya servisi içinde ale alınabileceği gibi, ayrı bir departman olarak veya servis olarakta örgütlenebilir.”¹ Önerimiz maliyet muhasebesinin işletme içersinde, ayrı bir departman olarak örgütlenmesidir. Her partide farklı mamuller üretilen işletmelerde, etkin denetimin yapılabilmesi ve yöneticilerin işletmeye hakim olup, gelecekte alacakları kararları önemli ölçüde etkileyeceği için bu mutlaka yapılmalıdır.

Giysilik Koyun Derisi İşeyen Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler talebin azalması sebebiyle, düşük siparişlerle çalıştıklarından büyüüp gelişemiyorlar. “İlerlemeyen işletme geriliyor demektir.” ilkesinden hareketle bu tür işletmelerin birleşerek büyük işletmeler haline gelmeleri, dünya pazarlarında, rekabet edebilecek güç, kalite ve düşük maliyetlerle, pay arama yoluna gitmelidirler. “1980’li yıllarda Dışa Açılma Politikaları çerçevesinde, Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere...”² birleşip mutlaka büyümek zorundalar.

Biga’daki deri işletmelerinde, teknoloji takip edilemediği için, üretim eski geleneksel yöntemlerle yapılmakta, bu da ürün maliyetlerini arttırmaktadır. Maliyetleri düşük tutabilmek için, özellikle işçi seçiminde vasıfsız elemanlarla iş yapmaya (ucuz işçilik) çalışılıyor. Buda ürünün kalitesinin düşmesine, üretim aşamalarında bilinçsiz sarfiyatlara ve ürün geliştirme yöntemlerinin uygulanamamasına neden olmaktadır. Bunu önüne geçmek için, mutlaka vasıflı uzman elemanların bulunması, maliyeti düşürmek için, işçilik giderlerinin değil, bilinçsizlikten kaynaklanan sarfiyatların azaltılmasını sağlamalıdır. Örneğin kimyasalların bilinçli kullanılması gibi.

¹ ERDOĞAN, Nurten: Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım, Eskişehir-1995, s.19

² DURAN, Erkut: “Serbest Bölgelerimizin Genel Durumu ve Geleceği”, Dünya Gazetesi Özel Ek 39, 21 Kasım 997

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan

- 1995 Tekdüzen Hesap Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları ,Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı, Ankara

AKDOĞAN, N., O. SEVİLENGÜL

- 1995 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 7, İstanbul

ALTUĞ, Osman

- 1996 Maliyet Muhasebesi, Tekdüzen Hesap Planına Göre Yeniden Düzenlenmiş On birinci Baskı, İstanbul

BACKER, M., L. JACOBSEN

- 1983 Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Çev: Sadık Baklacioğlu) Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul

BURSAL, Nasuhi

- 1980 Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Bası, İstanbul

BURSAL, N., Y.ERCAN

- 1990 Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, III. Baskı, İstanbul

CANDAR, Volkan

- 1996 “Deri Kalitesinin Yükseltilmesi Ve Geliştirilmesi ile İlgili İşlemler 1” Deri Dergisi, Ocak 1996

ÇAKICI, Latif

- 1990 Sanayi İşletmelerinde Çözümlü Maliyet Muhasebesi Problemleri, Ankara

ÇETİNER, Ertuğrul

- 1991 Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulamaları) Ankara

DOĞAN, Zeki

- 1996 Tekdüzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe, Atila Kitabevi, Ankara

DURAN, Erkut

- 1997 “Serbest Bölgelerimizin Genel Durumu ve Geleceği”
Dünya Gazetesi, Özel Ek 39, 21 Kasım 1997

ERDOĞAN, Nurten

- 1995 Faaliyete Dayalı Maliyetleme, Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım,
Eskişehir

EROL, Mikail

- 1997 Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulama)
) Biga

EROL, Mikail

- 1997 Genel Muhasebe (İlkeler ve Uygulama) Tekdüzen Hesap Planına Göre, Biga

ERSOY, Ayten

- 1990 Maliyet Muhasebesi Uygulamasına İlişkin Bir Anket Araştırması ve Değerlendirilmesi, Ankara

ERTUNA, İbrahim Özer

- 1974 Maliyet Muhasebesi, İstanbul

ERTÜRK, Halis

- 1995 Maliyet Muhasebesine Giriş, İkinci Baskı, Bursa

GÜCENME, Ümit

- 1996 Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri, Bursa

GÜREDİN, E., M.S. ÜLKER, E. BURGAZLIOĞLU,

- 1995 Uygulamalı Maliyet Muhasebesi Tekdüzen Hesap Planı Kapsamında Uygulamalı Örnekler, İstanbul

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem

- 1983 Maliyet Muhasebesinde Hammadde Miktar Dengesi Kontrolü, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul

HATİBOĞLU, Zeyyat

1995 Maliyet Muhasebesi, İstanbul

HATİBOĞLU, Z., C.T.GÜRSOY

1977 Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul

HİÇŞAŞMAZ, Mazhar

1992 Maliyet Muhasebesine Giriş Gider Kavramı ve Giderlerin Maliyetlere Dönüşüm Esasları, Ankara

KEPEKÇİ, Celal

1994 Tekdüzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe Ve Maliyet Muhasebesi, Ankara

KOTAR, Erhan,

1996 Genel Muhasebe İlkeleri Cilt 1, Bursa

KOTAR, E., A. ILDIR

1995 Tekdüzen Hesap Planında Maliyet Hesapları, Bursa

KOTAR, E.,Ş.DOKUR

1996 Genel Muhasebe Problemleri Tekdüzen Hesap Planına Uygun, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat

- 1994 Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması,
Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Genişletilmiş 4. Baskı,
İstanbul

LAZOL, İbrahim

- 1995 Genel Muhasebe, Tekdüzen Hesap Planı, Temel Mali Tablolar, EK Mali
Tablolar , Bursa

Norm Ltd. Şti.

- 1995 “Biga Deri Sanayi Toplu İşyeri Kooperatifi Atıksu Arıtma Tesisi
Yapılabilirlik Etüdü” İstanbul

ÖZÇÖREKÇİ, Mustafa

- 1995 “Deri ve Deri Mamulleri Sanayi 1994 ve 1995 Yıllarına İlişkin
Değerlendirme” Deri Dergisi, Mart 1995

PEKDEMİR, Recep

- 1994 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Örneklerle Tekdüzen
Hesap Sistemi El Kitabı, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
Odası Yayınları 12, İstanbul

SABUNCUOĞLU, Z., T.TUNCER, G. ONAL

- 1985 İşletme Bilimine Giriş, Bursa

TC. D.İ.E.

- 1995 Türkiye İstatistik Yıllığı

TC. D.İ.E.

1997 Tarımsal Ürünler (Miktar, Fiyat, Değer)

TOPTAŞ, Ahmet

1993 Deri Teknolojisi, İstanbul

URAGUN, Mehmet

1993 Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, Maliye Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Eşliğinde Hazırlanmıştır, Ankara

ÜSTÜN, Rıfat

1996 İmalat İşletmelerinde Çözümlü Maliyet Muhasebesi Problemleri,

Dördüncü Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul

YILDIZ, Nuray

1993 Eski Çağda Deri Kullanımı ve Teknolojisi, İstanbul

1989 Deri İşlenti Sanayi, Birlik Yönetim Kararları (1989/13/294)

1992 Meydan Larousse, Büyük Lugat Ve Ansiklopedi, Cilt-5

1996 "Deri ve Deri Mamulleri" Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, D.P.T. Müsteşarlığı Yayın No 2436, Ö.İ.K.493

1995 “Deri ve Deri Mamulleri Sektörü” Türkiye Vakıflar Bankası Sektör İncelemeleri Dizisinden, Deri Dergisi, Kasım 1995

1995 “Sohbet Toplantısı” Türk Henkel Deriteknik, Biga

Kanun Ve Tebliğler:

Türk Ticaret Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Ek 1 Temel ve Ek Mali Tablolar, Bilanço ve Gelir Tablosu Dipnotları

Tablo - 1	İşletme Özet Bilanço Tipi.....	162
Tablo - 2	İşletme Ayrıntılı Bilanço Tipi.....	163
Tablo - 3	İşletme Özet Gelir Tablosu Tipi.....	165
Tablo - 4	İşletme Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi.....	166
Tablo - 5	Satışların Maliyeti Tablosu.....	167
Tablo - 6	Fon Akım Tablosu.....	168
Tablo - 7	Nakit Akım Tablosu.....	169
Tablo - 8	Kar Dağıtım Tablosu.....	170
Tablo - 9	Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	171
Tablo - 10	Bilanço Dipnotları.....	172
Tablo - 11	Gelir Tablosu Dipnotları.....	176

İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ

(.....TL.)°

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	Önceki Dönem		Cari Dönem			Önceki Dönem		Cari Dönem	
I- DÖNEN VARLIKLAR					I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- Hazır Değerler					A- Mali Borçlar				
B- Menkul Kıymetler					B- Ticari Borçlar				
1- Menkul Kıymetler (Brüt)					1- Ticari Borçlar (Brüt)				
2- Menkul Kıymetler Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					2- Borç Seneleri Reeskontu (-)				
C- Ticari Alacaklar					C- Diğer Borçlar				
1- Ticari Alacaklar (Brüt)					1- Diğer Borçlar (Brüt)				
2- Alacak Seneleri Reeskontu (-)					2- Borç Seneleri Reeskontu (-)				
3- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)					D- Alınan Avanslar				
D- Diğer Alacaklar					E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri				
1- Diğer Alacaklar (Brüt)					1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri				
2- Alacak Seneleri Reeskontu (-)					F- Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler				
3- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)					G- Borç ve Gider Karşılıkları				
E- Stoklar					1- Dönem Kârı Vergisi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları				
1- Stoklar (Brüt)					2- Dönem Kârının Payın Ödenen Ver-				
2- Stok Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					ve Diğer Yükümlülükleri (-)				
3- Verilen Sipariş Avansları					3- Kıdem Tazminatı Karşılığı				
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukatları				
2- Taahhütlere Verilen Avanslar					I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukatları					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
H- Diğer Dönen Varlıklar					II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI					A- Mali Borçlar				
II- DURAN VARLIKLAR					B- Ticari Borçlar				
1- Ticari Alacaklar					1- Ticari Borçlar (Brüt)				
1- Ticari Alacaklar (Brüt)					2- Borç Seneleri Reeskontu (-)				
2- Alacak Seneleri Reeskontu (-)					C- Diğer Borçlar				
3- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)					1- Diğer Borçlar (Brüt)				
B- Diğer Alacaklar					2- Diğer Borç Seneleri Reeskontu (-)				
1- Diğer Alacaklar (Brüt)					D- Alınan Avanslar				
2- Alacak Seneleri Reeskontu (-)					E- Borç ve Gider Karşılıkları				
3- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)					1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları				
C- Mali Duran Varlıklar					2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				
1- Bağlı Menkul Kıymetler					F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukatları				
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
3- İştirakler					UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
4- İştiraklere Sermaye Taahhüdü (-)					III- ÖZ KAYNAKLAR				
5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					A- Ödenmiş Sermaye				
6- Bağlı Ortaklıklar					1- Sermaye				
7- Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhüdü (-)					2- Ödenmemiş Sermaye (-)				
8- Bağlı ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					B- Sermaye Yedekleri				
9- Diğer Mali Duran Varlıklar					1- Hisse Senedi İhraç Primleri				
10- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					2- Hisse Senedi İptal Kurları				
D- Maddi Duran Varlıklar					3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları				
1- Maddi Duran Varlıklar (Brüt)					4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları				
2- Birikmiş Amortismanlar (-)					5- Diğer Sermaye Yedekleri				
3- Yapılmakta Olan Yatırımlar					C- Kâr Yedekleri				
4- Verilen Sipariş Avansları					1- Yasal Yedekler				
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar					2- Statü Yedekleri				
1- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Brüt)					3- Olağanüstü Yedekler				
2- Birikmiş Amortismanlar (-)					4- Diğer Kâr Yedekleri				
3- Verilen Avanslar					5- Özel Fonlar				
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					D- Geçmiş Yıllar Kârları				
1- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (Brüt)					E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)				
2- Birikmiş Tükenme Payları (-)					F- Dönem Net Kâr (Zararı)				
3- Verilen Avanslar					ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI				
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukatları					PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				
H- Diğer Duran Varlıklar									
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI									
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI									

DİPNOT :

- 1-
- 2-

°İşletmeler beşerattan büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını gösterecektir.

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ

(.....TL.)^o

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	Önsoiki Dönem		Cari Dönem			Önsoiki Dönem		Cari Dönem	
I- DÖNEN VARLIKLAR					I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- Hazır değerler					A- Mali Borçlar				
1- Kasa					1- Banka Kredileri				
2- Alınan Çekler					2- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri				
3- Bankalar					3- Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Faizleri				
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)					4- Çıkarılmış Bonolar ve Seneler				
5- Diğer Hazır Değerler					5- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
B- Menkul Kıymetler					6- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)				
1- Hisse Senetleri					7- Diğer Mali Borçlar				
2- Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları					B- Ticari Borçlar				
3- Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları					1- Satıcılar				
4- Diğer Menkul Kıymetler					2- Borç Senetleri				
5- Menkul Kıymetler Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					3- Borç Senetleri Reeskontu (-)				
C- Ticari Alacaklar					4- Alınan Depozito ve Teminatlar				
1- Alıcılar					5- Diğer Ticari Borçlar				
2- Alacak Senetleri					C- Diğer Borçlar				
3- Alacak Senetleri Reeskontu (-)					1- Ortaklara Borçlar				
4- Verilen Depozito ve Teminatlar					2- İştraklere Borçlar				
5- Diğer Ticari Alacaklar					3- Bağlı Ortaklara Borçlar				
6- Şüpheli Ticari Alacaklar					4- Personel Borçlar				
7- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)					5- Diğer Çeşitli Borçlar				
D- Diğer Alacaklar					6- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)				
1- Ortaklardan Alacaklar					D- Alınan Avanslar				
2- İştraklerden Alacaklar					E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri				
3- Bağlı Ortaklardan Alacaklar					1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri				
4- Personelden Alacaklar					F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler				
5- Diğer Çeşitli Alacaklar					1- Ödenecek Vergi ve Fonlar				
6- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)					2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri				
7- Şüpheli Diğer Alacaklar					3- Vadeleri Geçmiş Ertelelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler				
8- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)					4- Ödenecek Diğer Yükümlülükler				
E- Stoklar					G- Borç ve Gider Karşılıkları				
1- İlk Madde ve Malzeme					1- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları				
2- Yarı Mamuller					2- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)				
3- Mamuller					3- Kıdem Tazminatı Karşılığı				
4- Ticari Mallar					4- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				
5- Diğer Stoklar					H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukatları				
6- Stok Değer Düşüküğü Karşılığı (-)					1- Gelecek Aylara Ait Gelirler				
7- Verilen Sipariş Avansları					2- Gider Tahakkukatları				
E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve onarım maliyetleri					1- Diğer KDV				
2- Taahhütlere Verilen Avanslar					2- Sayım ve Tesellüm Fazlaları				
F- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukatları					3- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar				
1- Gelecek Aylara Ait Giderler					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAM				
2- Gelir Tahakkukatları									
G- Diğer Dönen Varlıklar									
1- Devreden KDV									
2- İndirilecek KDV									
3- Diğer KDV									
4- İş Avansları									
5- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar									
6- Personel Avansları									
7- Sayım ve Tesellüm Noksanları									
8- Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar									
9- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)									
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAM									

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TIPI
(.....TL.)°

AKTİF (VARLIKLAR)

PASİF (KAYNAKLAR)

	Önceki Dönem		Carî Dönem			Önceki Dönem		Carî Dönem	
II- DURAN VARLIKLAR					II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- Ticari Alacaklar					A- Mali Borçlar				
1- Alacaklar					1- Banka Kredileri				
2- Alacak Seneleri					2- Çıkarılmış Tahviller				
3- Alacak Seneleri Reeskontu (-)					3- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
4- Verilen Depozito ve Teminatlar					4- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)				
5- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)					5- Diğer Mali Borçlar				
B- Diğer Alacaklar					B- Ticari Borçlar				
1- Ortaklardan Alacaklar					1- Sabotlar				
2- İşletmelerden Alacaklar					2- Borç Seneleri				
3- Bağlı Ortaklardan Alacaklar					3- Borç Seneleri Reeskontu (-)				
4- Personelden Alacaklar					4- Alınan Depozito ve Teminatlar				
5- Diğer Çeşitli Alacaklar					5- Diğer Ticari Borçlar				
6- Diğer Alacak Seneleri Reeskontu (-)					C- Diğer Borçlar				
7- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)					1- Ortaklara Borçlar				
C- Mali Duran Varlıklar					2- İşletmelerden Borçlar				
1- Bağlı Menkul Kıymetler					3- Bağlı Ortaklara Borçlar				
2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					4- Diğer Çeşitli Borçlar				
3- İşletmeler					5- Diğer Borç Seneleri Reeskontu (-)				
4- İşletmelere Sermaye Taahhütleri (-)					6- Kamuya Olan Ertelenmiş ve Takaslandırılmış Borçlar				
5- İşletmeler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					D- Alınan Avanslar				
6- Bağlı Ortaklar					E- Borç ve Gider Karşılıkları				
7- Bağlı Ortaklara Sermaye Taahhütleri (-)					1- Kıdem Tazminatı Karşılıkları				
8- Bağlı Ortaklara Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)					2- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları				
D- Maddi Duran Varlıklar					F- Gelecek Yılına Ait Gelirler ve Gider Tahakkukatları				
1- Arazi ve Arsalar					1- Gelecek Yılına Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV				
2- Yeraltı ve Yerüstü Dözenleri					2- Tesisat Kurulumu Payları				
3- Binalar					3- Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
4- Tesis, Makina ve Cihazlar					UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
5- Taahhütler					III- ÖZKAYNAKLAR				
6- Demirbaşlar					A- Ödenmiş Sermaye				
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar					1- Sermaye				
8- Birikmiş Amortismanlar (-)					2- Ödenmemiş Sermaye (-)				
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar					B- Sermaye Yedekleri				
10- Verilen Avanslar					1- Hisse Seneleri İhraç Primleri				
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar					2- Hisse Senedi iptal Karşılıkları				
1- Haklar					3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları				
2- Sermaye					4- İşletmeler Yeniden Değerleme Artışları				
3- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri					5- Sermaye Yedekleri				
4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri					C- Kar Yedekleri				
5- Özel Maliyetler					1- Yasal Yedekler				
6- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar					2- Statü Yedekler				
7- Birikmiş Amortismanlar (-)					3- Olağanüstü Yedekler				
8- Verilen Avanslar					4- Diğer Kar Yedekleri				
F- Özel Tüketime Tabi Varlıklar					5- Özel Fonlar				
1- Arama Giderleri					D- Geçmiş Yıllar Karları				
2- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri					1- Geçmiş Yıllar Zararları				
3- Diğer Özel Tüketime Tabi Varlıklar					2- Dönem Net Karı (Zararı)				
4- Birikmiş Tüketime Payları (-)					ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI				
5- Verilen Avanslar					PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI				
G- Gelecek Yılına Ait Giderler ve Gelir Tahakkukatları									
1- Gelecek Yılına Ait Giderler									
2- Gelir Tahakkukatları									
H- Diğer Duran Varlıklar									
1- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV									
2- Diğer KDV									
3- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar									
4- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar									
5- Eldeyen Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar									
6- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar									
7- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)									
8- Birikmiş Amortismanlar (-)									
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI									
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI									

DİPNOTLAR:

1-

2-

°İşletmeler beşirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

İŞLETME ÖZET GELİR TABLOSU TİPİ
(.....TL.)*

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A- BRÜT SATIŞLAR				
B- SATIŞ İNDİRLİMLERİ (-)				
C- NET SATIŞLAR				
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI				
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)				
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI				
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR				
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)				
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR				
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR				
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI				
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI				

DİP NOTLAR

1-

2-

• İşletmeler, belirlenen, büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ
(.....TL.)°

		Önceki Dönem		Cari Dönem	
A-	BRÜT SATIŞLAR				
	1- Yurtiçi Satışlar				
	2- Yurtdışı Satışlar				
	3- Diğer Gelirler				
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
	1- Satıştan İndirimler (-)				
	2- Satış İskontoları (-)				
	3- Diğer İndirimler (-)				
C-	NET SATIŞLAR				
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
	1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)				
	2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)				
	3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)				
	4- Diğer Satışların Maliyeti (-)				
	BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI				
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)				
	1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)				
	2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)				
	3- Genel Yönetim Giderleri (-)				
	FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI				
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR				
	1- İştiraklerden Temettü Gelirleri				
	2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri				
	3- Faiz Gelirleri				
	4- Komisyon Gelirleri				
	5- Konusu Kalmayan Karşılıklar				
	6- Menkul Kıymet Satış Kârları				
	7- Kambiyo Kârları				
	8- Reeskont Faiz Gelirleri				
	9- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar				
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)				
	1- Komisyon Giderleri				
	2- Karşılık Giderleri				
	3- Menkul Kıymet Satış Zararı				
	4- Kambiyo Zararları				
	5- Reeskont Faiz Giderleri				
	6- Diğer Olağan Gider ve Zararlar				
H-	FINANSMAN GİDERLERİ (-)				
	1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
	2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)				
	OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR				
I-	OLAĞANDIŞI GİDER VE KÂRLAR				
	1- Önceki Dönem Gelir ve Kârları				
	2- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar				
J-	OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
	1- Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları (-)				
	2- Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)				
	3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)				
	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI				
K-	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)				
	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI				
DİPNOTLAR:					
1-					
2-					
.....					

• İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU
(.....TL.)*

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
ÜRETİM MALİYETİ (1)				
A- Direkt İlk Madde ve Matzeme Giderleri				
B- Direkt İşçilik Giderleri				
C- Genel Üretim Giderleri				
D- Yarı Mamul Kullanımı				
1- Dönem Başı Stok (+)				
2- Dönem Sonu Stok (-)				
ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ				
E- Mamul Stoklarında Değişim				
1- Dönem Başı Stok (+)				
2- Dönem Sonu Stok (-)				
3- İç Tüketim (-)				
I- SATILAN MAMUL MALİYETİ				
TİCARİ FAALİYET				
A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)				
B- Dönem İçi Alışlar (+)(2)				
C- Dönem Sonu Ticari Mallar (-)				
D- İç Tüketim (-)				
II- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ				
III SATILAN HİZMET MALİYETİ				
SATIŞLARIN MALİYETİ (I + II + III)				

- * İşletmeler, belirlenen, büyüklüklerine göre bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.
(1) Üretim Faaliyeti olmalıdır.
(2) Dönem içi alışlar, net alışları (Alışlar + Alış giderleri - Alıştan iadeler - Alış iskontoları) ifade eder.

FON AKIM TABLOSU
(.....TL.)*

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A- FON KAYNAKLARI				
1- Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar				
a) Olağan kâr (Zarar) (-)				
b) Amortismanlar (+)				
c) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)				
d) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)				
2- Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Gelirler (-)				
a) Olağandışı Kâr (Zarar)				
b) Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)				
c) Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)				
3- Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar				
4- Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar				
5- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardan Artışlar (Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz)				
6- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar (Borç ve Gider Karşılıklarını Kapsamaz)				
7- Sermaye Artırımı (Nakit Karşılığı veya Dışardan Getirilen Diğer Varlıklar)				
8- Hisse Senetleri İhraç Primleri				
B- FON KULLANIMLARI				
1- Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar				
a- Olağan Zarar (Kâr) (2)				
b- Amortismanlar (+)				
c- Fon Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler (+)				
d- Fon Girişi Sağlamayan Diğer Gelirler (-)				
2- Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar				
a- Olağandışı Zarar (Kâr)				
b- Fon Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (+)				
c- Fon Girişi Sağlamayan Gelirler (-)				
3- Ödenen Vergi ve Benzerleri (Bir Önceki Dönem Kârından Ödenen)				
4- Ödenen Temettümler				
a- Bir Önceki Dönem Kârından Ödenen				
b- Yedeklerden Dağıtılan				
5- Dönen Varlıkların Tutarındaki Artışlar				
6- Duran Varlıkların Tutarındaki Artışlar (Yeniden Değerlemeyi Kapsamaz)				
7- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar				
8- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Azalışlar				
9- Sermayedeki Azalışlar				

* İşletmeler belirlenen büyüklüklerine göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

- (1) Amortisman ve diğer fon çıkışı gerektirmeyen giderlerik düze lüklükten sonra "Faaliyetten kaynak" sağlanmas ı durumunda olağan zarar bu kalemde eksi olarak gösterilir.
- (2) Fon girişi sağlamayan gelirlerin olağan kâr, amortismanlar ve fon çıkışı gerektirmeyen giderlerden büyük olması durumunda olağan kâr bu bölümde eksi olarak gösterilir.

KÂR DAĞITIM TABLOSU
(.....TL.)^²

	Önceki Dönem	Carî Dönem
A- DÖNEM KÂRININ DAĞITIMI		
1- DÖNEM KÂRI		
2- ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)		
- Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)		
- Gelir Vergisi Kesintisi		
- Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler		
NET DÖNEM KÂRI		
3) GEÇMİŞ DÖNEM ZARARLARI (-)		
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)		
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI VE TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)		
DAĞITILIR NET DÖNEM KÂRI		
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)		
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
7) PERSONELE TEMETTÜ (-)		
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)		
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)		
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
10) İkinci Tertip Yasal Yedek Akçe (-)		
11) STATÜ YEDEKLERİ (-)		
12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (DAĞITILMIŞ KÂRLAR)		
13) DİĞER YEDEKLER		
14) ÖZEL FONLAR		
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM		
1) DAĞITILAN YEDEKLER		
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER		
3) ORTAKLARA PAY (-)		
- Adi Hisse Senedi Sahiplerine		
- İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine		
4) PERSONELE PAY (-)		
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)		
C- HİSSE BAŞINA KÂR		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL. %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL. %)		
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ		
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL. %)		
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL. %)		

YILLARA İLİŞKİN ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU (..... TL)*													
ÖZKAYNAK KALEMLERİNDEKİ HAREKETLER	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Yedekleri				Kâr Yedekleri				Geçmiş Yıllar Karları (Zararları)	Dönem Net Kâr (Zarar)	Öz Kaynaklar Toplamı	
		Hisse Senedi İhracı Primi	Hisse Senedi İptal Karları	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	İsintiler Yeniden Değerleme Artışları	Diğer	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Özellik Yedekleri				Diğer
ÖNCEKİ DÖNEM	11.250	-	-	4.677	703	-	2.062	7.606	-	-	-	18.315	44.613
31 Aralık 1988 Kapanı Kar Dağılımı :													
Temsül Yedeklere Aktarılan													
Hisse Senedi İhracı Primi	4.500												
Ödenmiş Sermaye Artışı	4.500												
Nakden Yeniden Değ. Artışlarından Aktarılan	2.250												
Maddi Duran Varlık Satış Karları													
1989 Yılı Yeniden Değerleme Artışları (Net)													
1989 Dönem Net Kâr													
CARİ DÖNEM	22.500	204		7.602	1.786	-	4.474	14.130	920	-	-	38.142	89.758
31 Aralık 1989 Kapanı													
Kâr Dağılımı													
Temsül Yedeklere Aktarılan													
Hisse Senedi İhracı Primi		188											
İktisadî Hisselerdeki Maddi Duran Varlık Satış Karı Karşılığında Edilen Bedelsiz Hisse Senetleri													
Maddi Duran Varlık Satış Karları													
Ödenmiş Sermaye Artışı	13.922												
Nakden Yeniden Değ. Artışlarından Aktarılan	9.000												
Özel Fonlarından Aktarılan	9.000												
1990 Yılı Yeniden Değerleme Artışları (Net)													
1990 Yılı Dönem Net Kâr													
31 Aralık 1990 Kapanı	54.422	392		17.199	857	-	8.201	29.445	119	-	-	40.523	151.158

NOT : Öz kaynakları arızın ve azaltın kalemler her dönemde farklı nedenlerden kaynaklanabilir.

Bu nedenle yukarıdaki yataş kalemler olupuma göre değişiklik gösterebilir.

* İşlemler, belirlenen bilyonluklarına göre bin, milyon, milyara ya da milyon olarak rakamlarını gösterecektir.

BİLANÇO DİPNOTLARI (EKİTABLO 10)

Bilançoda ek bilgi olarak aşağıdaki dipnotlar yer alır.

1. Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan ortaklıklarda kayıtlı sermaye tavanı TL.-
2. Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri ile genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları ve genel sekreter gibi üst yöneticilere :
 - a) Cari dönemde verilen her çeşit avans ve borcun toplam tutarı TL.-
 - b) Cari dönem sonundaki avans veya borcun bakiyesi..... TL.-
3. Aktif değerlerin toplam sigorta tutarı TL.-
4. Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı TL.-
5. Yabancı kaynaklar için verilmiş ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı TL.-
6. Pasifte yer almayan taahhütlerin toplam tutarı TL.-
7. Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları :

Döviz cinsi	Miktarı	TL. Kuru	Toplam Tutar
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-
8. Yurt dışından alacaklar (avanslar dahil) :

Döviz cinsi	Miktarı	TL. Kuru	Toplam Tutar
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-

9. Yurt dışına borçlar (avanslar dahil) :

Döviz cinsi	Miktarı	TL. Kuru	Toplam Tutar
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-

10. Tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı TL.-

11. Cari ve gelecek dönemlerde yararlanılacak yatırım indiriminin toplam tutarı TL.-

12. Tedavüldeki tahvillerden hisse senedine dönüştürülebilir niteliktekilerin tutarı TL.-

13. Sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin dökümü :

Türü	Tertibi	Adedi	Üsleri	Toplam Tutar
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-

14. Cari dönemde ihraç edilmiş hisse senedi tutarı TL.-

15. İşletme sahibinin veya sermayesinin % 10 veya daha fazlasına sahip ortakların :

Adı	Pay Oranı	Pay Tutarı
..... TL.-
..... TL.-
..... TL.-

16. Sermayesinin %10 ve daha fazlasına sahip olunan iştirakler ile müessese ve bağlı ortaklıkların

Adı	Pay Oranı	Toplam Sermayesi	Son Dönem Kârı
..... TL.-	..... TL.-
..... TL.-	..... TL.-
..... TL.-	..... TL.-

17. Stok değerlendirme yöntemi

- a) Cari dönemde uygulanan yöntem
- b) Önceki dönemde uygulanan yöntem
- c) Varsa, cari dönemdeki yöntem değişikliğinin stoklarda meydana getirdiği artış (+) veya azalış tutarı (-) TL.-

18. Cari dönemdeki maddi duran varlık hareketleri

- a) Satın alınan, imal veya inşa edilen maddi duran varlıkların maliyetleri..... TL.-
- b) Elden çıkarılan veya hurdaya ayrılan maddi duran varlıkların maliyetleri..... TL.-
- c) Cari dönemde ortaya çıkan yeniden değerlendirme artışları TL.-
- Varlık maliyetlerinde (+) TL.-
- Birikmiş amortismanlarda (-) TL.-

19. Ana kuruluş, bağlı ortaklık ve iştiraklerin ticari alacak ve ticari borçlar içindeki payları

	Ticari Alacak	Ticari Borç
1-Ana Kuruluş
2-Bağlı Ortaklık
3- İştirakler

20. Cari dönemdeki ortalama toplam personel sayısı
21. Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi
22. Belli bir öneme sahip olan, ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ile her türlü şarta bağlı kazançlara ilişkin bilgi, (İşletmeyi borç altına sokacak ve dönem sonucunu etkileyebilecek hukuki ihtilafların mahiyetleri bu bölümde açıklanır.)
23. İşletmenin gayri safi kâr oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri,
24. Bankalardaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutarlar TL.-
25. Menkul kıymetler ve bağlı menkul kıymetler grubu içinde yer alıp işletmenin ortakları, iştirakleri ve bağlı ortaklıklar tarafından çıkarılmış bulunan menkul kıymet tutarları ve bunları çıkaran ortaklıklar TL.-
26. İştirakler ve bağlı ortaklıklarda içsel kaynaklardan yapılan sermaye artırımını nedeniyle elde edilen bedelsiz hisse senedi tutarları..... TL.-
27. Kısa ve uzun vadeli kredilerle ilgili olarak alınan kredilerin ve çıkarılmış menkul kıymetlerin (katılma intifa senedi dahil) kredi ve menkul kıymet türleri itibariyle tahakkuk etmemiş gelecek döneme ilişkin faiz borçları tutarları..... TL.-
28. Ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar lehine verilen garanti, taahhüt, kefalet, aval, ciro gibi yükümlülüklerin tutarı..... TL.-
29. Mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da mali tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gerekli olan diğer hususlar,
30. Bilançonun onaylanarak kesinleştiği tarih :/.../.....

GELİR TABLOSU DİPNOTLARI (EKİTABLO 11)

Gelir Tablosunda ek bilgi olarak aşağıdaki açıklamalar yer alır:

1. Dönemin tüm amortisman giderleri ile ifa ve tükenme payları TL.-
 - a) Amortisman giderleri TL.-
 - aa. Normal Amortisman Giderleri..... TL.-
 - bb. Yeniden değerlemeden doğan amortisman Giderleri..... TL.-
 - b) İfa ve tükenme payları..... TL.-
2. Dönemin karşılık giderleri TL.-
3. Dönemin tüm finansman giderleri TL.-
 - a) Üretim maliyetine verilenler TL.-
 - b) Sabit varlıkların maliyetine verilenler TL.-
 - c) Doğrudan gider yazılanlar TL.-
4. Dönemin finansman giderlerinden ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklerle ilgili kısmın tutarı (Toplam tutar içindeki payları %20'yi aşanlar ayrıca gösterilecektir)..... TL.-
5. Ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklere yapılan satışlar (Toplam tutar içindeki payları %20'yi aşanlar ayrıca gösterilecektir)..... TL.-
6. Ana kuruluş, ana ortaklık, müessese, bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri (Toplam tutar içindeki payları % 20'yi aşanlar ayrıca gösterilecektir) TL.-
7. Yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcılarını gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı TL.-

8. Amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde meydana getirdiği artış (+) veya azalış (-) TL.-
9. Stok maliyet hesaplama sistemleri (safha veya sipariş) ve stok değerlendirme yöntemleri (ağırlıklı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar, hareketli ortalama maliyet gibi.)
10. Varsa, tamamen veya kısmen fiili stok sayımı yapılamamasının gerekçeleri
11. Yurtiçi ve yurtdışı satışlar hesap kalemi içinde yer alan yan ürün, hurda, döküntü gibi maddelerin satışları ile hizmet satışlarının ayrı ayrı toplamlarının brüt satışların yüzde yirmisini aşması halinde bu madde ve hizmetlere ilişkin tutarlar TL.-
12. Önceki döneme ilişkin gelir ve giderler ile önceki döneme ait gider ve zararların tutarlarını ve kaynaklarını gösteren açıklayıcı not
13. Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla, hisse başına kâr ve kâr payı oranları

Ek 2 Tekdüzen Hesap Sisteminde, Hesap Sınıfları, Hesap Grupları ve Hesaplar

Şekil - 1	Hesap Sınıflarının, Gruplarının ve Hesapların genel görünümü.....	179
Şekil - 2	Dönen Varlıklar Dolabı.....	180
Şekil - 3	Duran Varlıklar Dolabı.....	181
Şekil - 4	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı.....	182
Şekil - 5	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Dolabı.....	183
Şekil - 6	Özkaynaklar Dolabı.....	184
Şekil - 7	Gelir Tablosu Hesapları Dolabı.....	186
Şekil - 8	Maliyet Hesapları Dolabı.....	187
Şekil - 9	8-0 Serbest Hesaplar Dolabı.....	188
Şekil - 10	Nazım Hesaplar Dolabı.....	189

Hesap Sınıflarının, Hesap Gruplarının ve Hesapların Genel Görünümü

0	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
2	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
3	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
4	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
6	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
7	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
8	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
9	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

I DÖNEN VARLIKLAR DOLA BI

10	HAZIR DEĞERLER	100	KASA
11	MENKUL KIYMETLER	110	HİSSE SENETLERİ
		111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
		112	KAZAN KESİLLİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
		113	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDENE EMİR- LERİ (-)
		114	
		115	
		116	
		117	
		118	DİĞER MENKUL KIYMETLER
		119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜ- ŞÜK KARŞILIĞI (-)
12	TİCARİ ALACAKLAR	120	ALICILAR
		121	ALACAK SENETLERİ
		122	ALACAK SENET- LERİ REESKONTU (-)
		123	
		124	
		125	
		126	VERİLEN DEPO- ZİTO VE TEMİ- MATLAR
		127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
		128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
		129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
13	DİĞER ALACAKLAR	130	
		131	ORTAKLARDA ALACAKLAR
		132	ŞİRKETLERDEN ALACAKLAR
		133	BAĞLI ORTAKL. ALACAKLAR
		134	
		135	PERSONELDEN ALACAKLAR
		136	DİĞER CEMİTİ ALACAKLAR
		137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
		138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
		139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
14		140	
		141	
		142	
		143	
		144	
		145	
		146	
		147	
		148	
		149	
15	STOKLAR	150	İLK MADDE VE MALZEME
		151	YARI MAMÜLLER - ÜRETİM
		152	MAMÜLLER
		153	TİCARİ MALLAR
		154	
		155	
		156	
		157	DİĞER STOKLAR
		158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
		159	VERİLEN SİPA- RIŞ AVANSLARI
16		160	
		161	
		162	
		163	
		164	
		165	
		166	
		167	
		168	
		169	
17	YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM MALİYETLERİ	170	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONA- MALİYETLERİ
		171	
		172	
		173	
		174	
		175	
		176	
		177	
		178	
		179	TAAHÜTLERİ VERİLEN AVANSLAR
18	GEL. AŞ. AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUK	180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
		181	GEÇİRİ TAHAKKUKLARI
		182	
		183	
		184	
		185	
		186	
		187	
		188	
		189	
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	190	DEVREDEN EDV
		191	İNDİRİLMİŞ KATMA DEĞER VERGİSİ
		192	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
		193	PESİN ÖDENEK VERGİLER VE FONLAR
		194	
		195	İŞ AVANSLARI
		196	PERSONEL AVANSLARI
		197	SAYIM VE TESSELLİM KOKBANKLARI
		198	DİĞER CEMİTİ DÖNEN VARLIK- LAR
		199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR DOLABI

30	Mali BORÇLAR	300	BANKA KREDİLERİ	301		302		303	UZUN VAD. KRD. ANAPARA TAKSİT FAİZLERİ	304	TABİLLİ ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ	305	CENKİTİMİS EMOVAR VE SEVİMLER	306	TEARLİMİS DİĞER MENKUL KIYMETLER	307		308	MEKUL KIYMETLER İHRAÇ MERKİ (-)	309	DİĞER MALİ BORÇLAR
31		310		311		312		313		314		315		316		317		318		319	
32	TİCARİ BORÇLAR	320	SATICILAR	321	BORÇ SENETLERİ	322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	323		324		325		326	ALTIYAK DEPOZİTO VE TESLİMATLAR	327		328		329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
33	DİĞER BORÇLAR	330		331	ORTAKLARA BORÇLAR	332	İŞTRAKLARA BORÇLAR	333	BAĞLI ORTAKLIK LARA BORÇLAR	334		335	PERSONELİS BORÇLAR	336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	337	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	338		339	
34	ALINAN AVANSLAR	340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	341		342		343		344		345		346		347		348		349	ALINAN DİĞER AVANSLAR
35	YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	350	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONA. HAKEDİŞ BEDELLERİ	351		352		353		354		355		356		357		358		359	
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	361	ÖDENECEK SOS-YAL GÜVEHLİK KESİNTİLERİ	362		363		364		365		366		367		368	VAD.GEÇİS.ERU VEYA TAKSİT VE DİĞ. YÜKÜM	369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	370	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.	371	DÖNEM KARLIHİ PİŞİN ÖD.VERGİ VE DİĞ.YÜKÜM (-)	372	KDDEM TAZİMİNATI KARŞILIKI	373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIKI	374		375		376		377		378		379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38	GEL.AYL.AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUK	380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	381	GİDER TAHAKKUKLARI	382		383		384		385		386		387		388		389	
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAK	390		391	HESAPLANAN KDV	392	DİĞER KDV	393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI	394		395		396		397	SAYIM VE TESLİM FAZLAHLIKLARI	398		399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR DOLABI

40	MALİ BORÇLAR	400	BAHZA KİRALARI	401		402		403		404		405	ÇIKARILMIŞ TARİFLER	406		407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KİRALAR	408	MEHREK KİRALAR İHBAR PAKETİ (-)	409	DİĞER MALİ BORÇLAR
41		410		411		412		413		414		415		416		417		418		419	
42	TİCARİ BORÇLAR	420	SATICILAR	421	BORÇ SENEDLERİ	422	BORÇ SENEDLERİ REESKONTU (-)	423		424		425		426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	427		428		429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
43	DİĞER BORÇLAR	430		431	ORTAKLARA BORÇLAR	432	İŞTİRAKLARA BORÇLAR	433	BAGLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	434		435		436	DİĞER ÇESİTLİ BORÇLAR	437	DİĞER BORÇ SENEDLERİ REESKONTU (-)	438	KAMUYA OLAN SURT. VEYA TAKSİT. BORÇ.	439	
44	ALINAN AVANSLAR	440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	441		442		443		444		445		446		447		448		449	ALINAN DİĞER AVANSLAR
45		450		451		452		453		454		455		456		457		458		459	
46		460		461		462		463		464		465		466		467		468		469	
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	470		471		472	KIDEM TAZİNAT KARŞILIKI	473		474		475		476		477		478		479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞI- LIKLIARI
48	GEL.YIL.AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUK	480	GELİRK YILLARA AİT GELİRLER	481	GİDER TAHAKKUKLARI	482		483		484		485		486		487		488		489	
49	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	490		491		492	MEHREK YILLARA AİT VEYA FERRİ EDİLECEK KDV.	493	TESİS KARILMA FAVİZLERİ	494		495		496		497		498		499	DİĞER ÇESİTLİ UZUN VAD. YA- BANGI KAYNAK

5 ÖZKAYNAKLAR DOLABI

50 ÖDENMİŞ SERMAYE	500 SERMAYE	501 ÖDENMİŞ SERMAYE (-)	502	503	504	505	506	507	508	509
51	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519
52 SERMAYE YEDEKLERİ	520 HISSE SENEDLERİ İTHRAÇ PRİMLERİ	521 HISSE SENEDİ İFTAL KAZANLARI	522 M.D.V.YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	523 İŞTİRAKLARI YENİDEN DEĞER- LEME ARTIŞLARI	524	525	526	527	528	529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
53	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539
54 KAR YEDEKLERİ	540 YASAL YEDEKLER	541 SPATU YEDEKLERİ	542 OLACAKUSU YEDEKLER	543	544	545	546	547	548 DİĞER KAR YEDEKLERİ	549 ÖZEL FONLAR
55	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559
56	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569
57 GEÇMİŞ YILLAR KAZANLARI	570 GEÇMİŞ YILLAR KAZANLARI	571	572	573	574	575	576	577	578	579
58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	580 GEÇMİŞ YILLAR PAZARLARI (-)	581	582	583	584	585	586	587	588	589
59 DÖNEM NET KARI (ZARARI)	590 DÖNEM NET KARI	591 DÖNEM NET ZARARI (-)	592	593	594	595	596	597	598	599

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI DOLABI

60	BRÜT SATIŞLAR	600	KURUŞU SATIŞLAR	601	YURTDIŞI SATIŞLAR	602	DİĞER GELİRLER	603		604		605		606		607		608		609	
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	610	SATIŞMAN İNDİRİMLERİ	611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)	612	DİĞER İNDİRİMLER (-)	613		614		615		616		617		618		619	
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	620	SATIŞMAN MALİYETLERİ	621	SATIŞMAN TİCARİ MALİYETLERİ (-)	622	SATIŞMAN HİZMET MALİYETİ (-)	623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	624		625		626		627		628		629	
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)	630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)	631	BAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	633		634		635		636		637		638		639	
64	DİĞER FAALİYET OLAĞAN GELİR KARLAR	640	İŞTİRAKLERDEN TEVEKKEFİ GELİRLER	641	BASILI ORGANİZASYON KURULUŞ VE DAĞITIM GELİRLERİ	642	FAİZ GELİRLERİ	643	KOMİSYON GELİRLERİ	644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	646	KANUNİ KARLARI	647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	648		649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
65	DİĞER FAALİYET OLAĞAN GİDER ZARARLAR (-)	650		651		652		653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)	654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	656	KANUNİ ZARARLARI (-)	657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	658		659	DİĞER OLAĞAN GİDER ZARARLAR (-)
66	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	662		663		664		665		666		667		668		669	
67	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	670		671	ÜÇÜNCÜ DÖNEM GELİR VE KARLARI	672		673		674		675		676		677		678		679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
68	OLAĞANDIŞI GİDER ZARARLAR (-)	680	ÇALIŞMAYAN KİŞİ GİDER VE ZARARLARI (-)	681	ÜÇÜNCÜ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	682		683		684		685		686		687		688		689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
69	DÖNEM NET KARI (ZARARI)	690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	691	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	693		694		695		696		697		698		699	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

7 MALİYET HESAPLARI DOLABI

70 MALİYET MUHAŞEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	700 MAL. MUHAŞEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI	701 MAL. MUHAŞEBESİ YANŞITMA HESABI	702	703	704	705	706	707	708	709
71 DİREKT İLMADİE VE MALZEME GİDERLERİ	710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ- EME GİDERLERİ	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ- EME YANŞITMA HESABI	712 DİREKT İLK MADDE VE MALZ- EME FİYAT FARKI	713 DİREKT İLK MADDE VE MALZ- EME MİKTAR FARKI	714	712	716	717	718	719
72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANŞITMA HESABI	722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI	723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRÜ (ZAMAN) FARKLARI:	724	725	726	727	728	729
73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANŞITMA HESABI	732 GENEL ÜRETİM GİDER. FÜTÜÇE FARKLARI	733 GENEL ÜRETİM GİD. VERİMLİLİK FARKLARI	734 GENEL ÜRETİM HİLERLERİ KAPA- SİTE FARKI	735	736	737	738	739
74 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANŞIT- MA HESABI	742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI	743	744	745	746	747	748	749
75 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ	750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. YANŞITMA HESABI	752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD. GİDER. FAR- KI	753	754	755	756	757	758	759
76 PAZARLAMA SATIŞ MÜHÜR GİDERLERİ	760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞIT- IM GİDERLERİ	761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. YANŞITMA HESABI	762 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. FARK HESABI	763	764	765	766	767	768	769
77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	771 GENEL YÖNETİM GİD. YANŞITMA HESABI	772 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ FARK HESABI	773	774	775	776	777	778	779
78 FİNANSMAN GİDERLERİ	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YAN- ŞITMA HESABI	782 FİNANSMAN GİD. FARK HESABI	783	784	785	786	787	788	789
79 GİDER ÇEŞİTLERİ (/ B SEÇİMLERİ)	790 İLK MADDE VE MALZEME GİDER- LERİ	791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	792 MEYUR ÜCRET VE GİDERLERİ	793 DIŞARDAN SİM- LAVAN FAYDA VE HİZMETLERİ	794 ÇEŞİTLİ GİDER- LER	795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	796 AMORTİSMAN VE TÜKENME FAYLARI	797 FİNANSMAN GİDERLERİ	798 GİDER ÇEŞİT- LERİ YANŞITMA HESABI	799 ÜRETİM MALİYET HESABI

8 (SERBEST) HESAPLAR DOLABI

80	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309
81	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319
82	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329
83	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339
84	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349
85	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359
86	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369
87	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379
88	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389
89	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399

9 NAZIM HESAPLAR DOLABI

90	CİROLARINIZ	900	CİROLARINIZ	901	902	903	904	905	906	907	908	909
91	KİRALİTEN ALACAKLAR	910	KİRALİTEN ALACAKLAR	911	912	913	914	915	916	917	918	919
92		920		921	922	923	924	925	926	927	928	929
93		930		931	932	933	934	935	936	937	938	939
94		940		941	942	943	944	945	946	947	948	949
95		950		951	952	953	954	955	956	957	958	959
96	CİROLARINIZDAN BORÇLAR	960	CİROLARINIZ BORÇLAR	961	962	963	964	965	966	967	968	969
97	KİRALİTEN BORÇLAR	970	KİRALİTEN BORÇLAR	971	972	973	974	975	976	977	978	979
98		980		981	982	983	984	985	986	987	988	989
99		990		991	992	993	994	995	996	997	998	999

0 (SERBEST) HESAPLAR DOLABI

00	000	001	002	003	004	005	006	007	008	009
01	010	011	012	013	014	015	016	017	018	019
02	020	021	022	023	024	025	026	027	028	029
03	030	031	032	033	034	035	036	037	038	039
04	040	041	042	043	044	045	046	047	048	049
05	050	051	052	053	054	055	056	057	058	059
06	060	061	062	063	064	065	066	067	068	069
07	070	071	072	073	074	075	076	077	078	079
08	080	081	082	083	084	085	086	087	088	089
09	090	091	092	093	094	095	096	097	098	099



Ek 3 Deri İşletmelerinde Tekdüzen Hesap Sistemine göre Hesap Planı 191-204

Küçük Ve Orta Ölçekli Deri İşletmelerinde Kullanılacak Hesap Planı

- 100 KASA HESABI
 - 1. Türk Parası Kasası
 - 2. Yabancı Para Kasası
 - 01. ABD. Doları
 - 02. Alman Markı
 - 03. Fransız Frangı
- 101 ALINAN ÇEKLER
 - 1. Portföydeki Çekler
 - 2. Cirolu Çekler
 - 3. Karşılıksız Çekler
- 102 BANKALAR
 - 1. Ticari Mevduat
 - 01. T.C. Ziraat Bankası
 - 02. Vakıflar Bankası
 - 2. Tasarruf Mevduatı
 - 01. T.C. Ziraat Bankası
 - 02. Vakıflar Bankası
- 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
 - 1. T.C. Ziraat Bankası Çekler
 - 2. Vakıflar Bankası Çekleri
- 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER
 - 1. Damga Pulu
 - 2. P.T.T. Havaleleri
 - 3. Vadesi Gelmiş Kuponlar
 - 4. Yoldaki Paralar
- 110 HİSSE SENETLERİ
- 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
 - 1. Devlet Tahvilleri
 - 2. Hazine Bonoları
 - 3. Gelir Ortaklığı Senetleri
- 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 120 ALICILAR
 - 1. Devamlı Müşteriler
 - 01. Toptancı Müşteriler
 - 02. Parekendeci Müşteriler
 - 2. Sıradan Müşteriler
 - 3. Yurt Dışı Müşteriler

- 121 ALACAK SENETLERİ
1. Porföydeki Senetler
 2. Tahsildeki Senetler
 3. Ciro lu Senetler
 4. Protestolu Senetler
 5. Vadesi Geçmiş Senetler
 6. Teminattaki Senetler
- 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
- 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
1. Ortak A
 2. Ortak B
 3. Ortak C
- 132 İSTIRAKLERDEN ALACAKLAR
- 133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 135 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 150 İLK MADDE VE MALZEME
00. İlk Madde Stokları
00. Ham Deri
1. Tuzlu - Kuru Koyun Derisi
 2. Tuzlu Koyun Derisi
 3. Hava Kuru Koyun Derisi
 4. Şoklanmış Koyun Derisi
10. Kimyasallar
1. Kireç
 2. Zırnık
 3. Decaltel Ab-25
 4. Oropon
 5. Desentan Acr
 6. Rektıl Dk
 7. Foril
 8. Tuz
 9. Gaz
 10. Ste
 11. Perbon Cc

12. Perbon Scc
13. Tankrom
14. Sulfirik Asit
15. Bikarbonat
16. Sodyum Formiyat
17. Desentan Dr-9
18. Aduvax Pok (Yağ)
19. Orgotan 3040
20. Rinolsit Fb
21. Relugan Gt-50
22. Ds Meta Kons
23. Aduvax Sps (Yağ)
24. Bordeaux
25. Adumine Ej
26. A.Siyah 2 Att
27. Rinolen 3000 S (Yağ Giderici)
28. A.Kahve Bn
29. D.Kahve M
30. Black Snt
31. Adusin Mt
32. Kahve Brsl
33. A.Siyah Ks
34. A.Kahve Vb
35. Pellupur B-69
36. Basytan An (Dolgu)
37. Glikol
38. Tanor Psb
39. Desentan M
40. Desentan N
41. Pantero Nero Km (Dolgu Boyası)
42. Desentan Fix-C
43. Relugan Re
44. Drasil -924
45. Pelutax P-64
46. Relugan Gtw
47. Mimosa
48. Amonyak
49. Formik Asit
50. Grassan Et
51. Trupon Db
52. Trupol Rd
53. Rinol Azm

54. Chorlomin Os
55. Texol Hk
56. Esporol Ob
57. Slk
58. Rinol Nbl
59. Tamol
60. Tergotan Lr
61. Drasil Ang
62. Seld Gl
63. Resin Ra-17
64. Rubin Bl
65. Blau Rl Analin Boya
66. Ld - 5915
67. Scwarz Rl Analin Boya
68. Braun 5 Rl Analin Boya
69. Braun Rg Analin Boya
70. Süt Beyaz Boya
71. Krom Sarı Boya
72. Kremit Boya
73. Karamel Boya
74. Lacivert Boya
75. Oranj Boya
76. Öz.Kahve Boya
77. Öz.Bordo Boya
78. Siyah Boya
79. Fındık Boya
80. Disp Pp - 11 - 532
81. Penetratör - 4235
82. Filler Fi-50
83. Ra - 942
84. Filler Fi-1294
85. Filler Fi-1286
86. Filler Fi-2390
87. Ra-1216
88. Obn 863
89. Filler Fc
90. Aquafob
91. Ex-5492
92. Filler Wd
93. Kazain
94. Ru - 3989
95. Ra-2354

96. Binder-Bi-01
97. Binder Bi 1352
98. Parlak Vernik
99. Tiner
100. Lw-5370
101. Ls-8256
102. Ks-4930
103. Hm-183
104. Hm-132
105. Ex-5383
106. Trupon Osl
107. Sealer Ex-5390
108. Relugan Ab-6
109. Basyntan Ab-5
110. Mt 1 Tuş Solvent
111. Lacquer Emulsion Lw-5341
112. Sariwax 2022
113. Sariwax 3061
114. Cire C 20
115. Asit Oranj Iı.Dolap Boyası
116. Rinolen Ab Kons
117. Rinolen Ld
118. İndermin Nero Ag (Dolap Boyası)
119. Uranile Bruna Rosso Te (Dolap Boyası)
120. Uranile Verde Kmw (Dolap Boyası)
121. İndermin Bruno Asn (Dolap Boyası)
122. Chromalın Bsl
123. Quebracho (Kebrako)
124. Garmin Tr
125. Retingan R 7

10. İşletme Malzemesi

151 YARI MAMÜLLER-ÜRETİM

10. Pikle Deri
11. Kromlanmış Deri
12. Astar Boyalı Deri

152 MAMÜLLER

10. Pikle Deri
11. Kromlanmış Deri
12. Astar Boyalı Deri
13. Zik Mamul Deri

153 TİCARİ MALLAR

157 DİĞER STOKLAR

- 10. Hatalı Mamuller
- 11. Üretim Artıkları
- 12. Diğer Çeşitli Stoklar
- 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
- 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 172 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 173 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 174 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 175 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 176 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR
- 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
- 181 GELİR TAHAKKUKLARI
- 190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
- 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 01. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin KDV
 - 001. Ocak 97 A.T.İ.K KDV
 - 002. Şubat 97 A.T.İ.K.KDV
 - ...
 - ...
- 02. Mal ve Hizmet Alış KDV
- 03. Alış İadesi KDV
- 192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 195 İŞ AVANSLARI
- 196 PERSONEL AVANSLARI
- 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
- 198 DİĞER ÇEŞİTLERİ DÖNEN VARLIKLAR
- 199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
- 220 ALICILAR
 - 1. Devamlı Müşteriler
 - 01. Toptancı Müşteriler
 - 02. Parekendeci Müşteriler
 - 2. Sıradan Müşteriler
 - 3. Yurt Dışı Müşteriler
- 221 ALACAK SENETLERİ
 - 1. Porföydeki Senetler
 - 2. Tahsildeki Senetler

3. Cirolu Senetler
4. Protestolu Senetler
5. Vadesi Geçmiş Senetler
6. Teminattaki Senetler

- 221 ALACAK SENETLERİ
- 222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
1. Ortak A
 2. Ortak B
 3. Ortak C
- 232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 235 PERSONELDEN ALACAKLAR
- 236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
- 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 241 BAĞLI MENK. KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKL. KARŞILIĞI (-)
- 242 İŞTİRAKLER
- 243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞ. DÜŞÜK. KARŞILIĞI (-)
- 245 BAĞLI ORTAKLIKLAR
- 246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 247 BAĞLI ORTAKLIK. SERM. PAYLARI DEĞ. DÜŞÜK. KARŞILIĞI (-)
- 248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 249 DİĞER MALİ DUR. VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)
- 250 ARAZİ VA ARSALAR
01. Arsalar
 02. Araziler
- 251 YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ
- 252 BİNALAR
- 253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
- 254 TAŞITLAR
01. İdare Binası
 02. Fabrika Binası
 03. Ambar ve Depolar
 04. Sosyal Tesis Binaları
 05. Lojman ve Şantiye Binaları

- 255 DEMİRBAŞLAR
- 01. Döşeme ve Lambiriler
 - 02. Masa ve Sandelyeler
 - 03. El Aletleri
 - 04. Büro Makinaları
- 256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 00. Arsa ve Arazilerde Amortisman
 - 01. Yeraltı Yerüstü Düzenlerde Amortisman
 - 02. Binalarda Amortisman
 - 03. Makine Ve Techizatlar da Amortisman
 - 04. Taşıtlarda Amortisman
 - 05. Demirbaşlar Amortismanı
 - 06. Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
- 259 VERİLEN AVANSLAR
- 260 HAKLAR
- 261 ŞEREFİYE
- 262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 264 ÖZEL MALİYETLER
- 267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 269 VERİLEN AVANSLAR
- 271 ARAMA GİDERLERİ
- 272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
- 279 VERİLEN AVANSLAR
- 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
- 281 GELİR TAHAKKUKLARI
- 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV
- 292 DİĞER KDV
- 293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
- 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER FONLAR
- 297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
- 298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 300 BANKA KREDİLERİ

- 303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309 DİĞER MALİ BORÇLAR
320 SATICILAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
01. Kimyasal Malzeme Satanlar
001. A Firması
002. B. Firması
02. Hammade Satıcıları
001. Müstahsiller
002 .Tüccarlar
003. Yabancı Firmalar
321 BORÇ SENETLERİ (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
1. Türk Parası Borç Senetleri
2. Yabancı Para Borç Senetleri
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) (KISA VADELİ Y. K.)
326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR (KISA VADELİ Y. K.)
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y. K.)
331 ORTAKLARA BORÇLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
- 332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAK)
333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR (KISA VADELİ Y. K.)
335 PERSONELE BORÇLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) (KISA VADELİ)
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y. K.)
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAK)
350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
351 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
352 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
353 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
354 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
355 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
356 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
357 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
358 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELEN. VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ
369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

- 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM.KARŞILIKLARI
371 DÖN.KARININ PEŞ.ÖDENEN VERGİ VE DİĞ.YÜKÜMLÜLÜK.(-)
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381 GİDER TAHAKKUKLARI
391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR
400 BANKA KREDİLERİ
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
409 DİĞER MALİ BORÇLAR
420 SATICILAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
421 BORÇ SENETLERİ (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) (UZUN VADELİ Y. K.)
426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR (UZUN VADELİ Y. K.)
429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK)
431 ORTAKLARA BORÇLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK)
432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK)
433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR (UZUN VADELİ Y. K.)
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK)
437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-) (UZUN VADELİ)
438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ/TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇ(U.V)
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (UZUN VADELİ Y. K.)
449 ALINAN DİĞER AVANSLAR (UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK)
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481 GİDER TAHAKKUKLARI
492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KDV
493 TESİSE KATILMA PAYLARI
499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
500 SERMAYE
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)
520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ
521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

- 523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ
 540 YASAL YEDEKLER
 541 STATÜ YEDEKLERİ
 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER.
 548 DİĞER KAR YEDEKLERİ
 549 ÖZEL FONLAR
 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
 590 DÖNEM NET KARI
 591 DÖNEM NET ZARARI (-)
 600 YURTIÇİ SATIŞLAR
 00. Hamderi Satışları
 10. Pikle Deri Satışları
 11. Kromlu Deri Satışları
 12. Astar Boyalı Deri Satışları
 13. Zik Deri Satışları
 601 YURTDIŞI SATIŞLAR
 00. Hamderi Satışları
 10. Pikle Deri Satışları
 11. Kromlu Deri Satışları
 12. Astar Boyalı Deri Satışları
 13. Zik Deri Satışları
 602 DİĞER GELİRLER
 610 SATIŞTAN İADELER (-)
 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)
 612 DİĞER İNDİRİMLER (-)
 620 SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
 10. Pikle Deri Maliyeti
 11. Kromlu Deri Maliyeti
 12. Astar Boyalı Deri Maliyeti
 13. Zik Deri Maliyeti
 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
 00.Hamderi Maliyeti
 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
 631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

- 642 FAİZ GELİRLERİ
643 KOMİSYON GELİRLERİ
644 KONUSU OLMAYAN KARŞILIKLAR
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646 KAMBİYO KARLARI
647 REESKONT FAİZ GELİRİ
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR
653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR.
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
690 DÖNEM KARI VE ZARARI
691 DÖN.KARI VERGİ VE DİĞ.YASAL YÜKÜM.KARŞILIKLARI (-)
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI
700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
00. İlk madde malzeme Giderler
001. Tuzlu Kuru Koyun Derisi
10. Kimyasallar
1. Kireç
:
10. İşletme Malzemesi Giderleri
001. Dolap Keçesi
002. Zımpara Kağıdı
003. Makine Yağı
:
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
712 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI
713 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
1. İşçi Ücret Giderleri

- 00. Normal Ücret
- 01. Fazla Mesai Ücreti
- 02. Primler
- 03. İkramiyeler
- 04. İzin ve Bayram Harçlıkları
- 05. S.S.K. İşveren Primleri
- 06. T.T.F. İşveren Primleri
- 07. Yemek Parası
- 08. Çocuk Zammı ve Aile Yardımları
- 09. İlaç ve Tedavi Ödemeleri
- 10. Eğitim ve Staj Giderleri
- 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
- 723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI
- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 0. İlk Madde Malzeme Giderleri
 - 10. İşletme Malzemesi
 - 11. Yardımcı Malzeme
 - 1. İşçi Ücret gideri
 - 00.Normal Ücret
 - 01.Fazla mesai
 - 2. Memur Ücret Gideri
 - 00.Normal Ücret
 - 01.Fazla Mesai
 - 3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
 - 00.Elektrik
 - 01.Su
 - 02.Gaz
 - 03.Telefon-Telgraf-Faks Gideri
 - 04.Kargo Ve Nakliye Giderleri
 - 05.Bakım onarım giderleri
 - 06.Danışmanlık giderleri
 - 07.Taşeron Giderleri
 - 08.Fason İmalat iderleri
 - 4. Çeşitli Giderler
 - 00.Sigorta giderleri
 - 01.Kira Giderleri
 - 02.Sosyal Giderler
 - 03. Muhakeme ve Noter Gideri
 - 04.Diğer çeşitli Giderleri
 - 5. Vergi Resim Harçlar
 - 01.Belediye resimleri

02. Tapu harcı

- 6. Amortisman Tükenm
- 7. elektyt Payları
- 8. Finansman Giderleri

- 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
- 733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
- 734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI
- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
- 742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI
- 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 751 ARAŞTIRMA VE GELİŞ.GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 752 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI
- 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 10. A Satış Yeri
- 11. B Satış Yeri
- 12. C Satış Yeri
- 761 PAZARL.SATIŞ VE DAĞIT.GİDERL.YANSITMA HESABI
- 762 PAZARL.SATIŞ VE DAĞIT.GİDERL.FARK HESABI
- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 771 GENEL YÖN.GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI
- 780 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI
- 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
- 799 ÜRETİM MALİYET HESABI
- 900 NAZİM HESAPLAR
- 910 NAZİM HESAPLAR
- 950 NAZİM HESAPLAR
- 960 NAZİM HESAPLAR

**Ek 4 Sipariş Maliyet, Tam Maliyet, Gerçek Maliyet Sisteminde Kullanılan
Belgeler (*)**

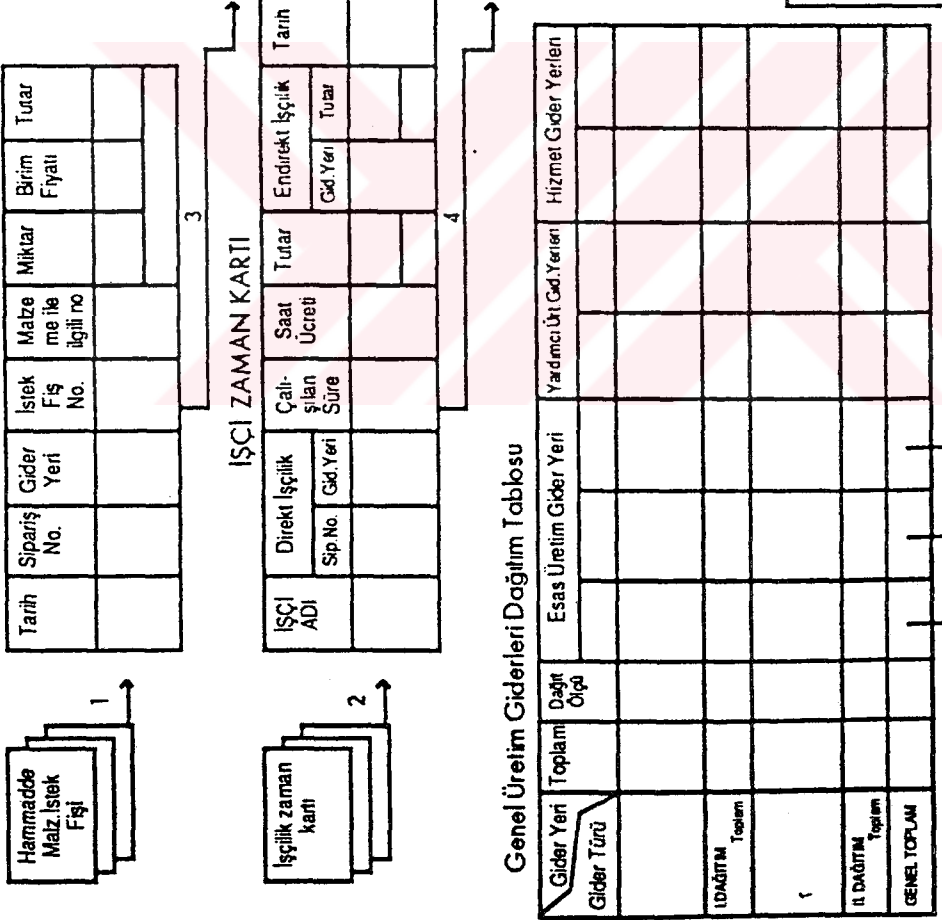
Şekil - 1(*)	Sipariş Maliyet Sistemi Belgeler İlişkisi.....	206
Şekil - 2(*)	İş Emri Belgesi.....	207
Şekil - 3(*)	İşçi Zaman Kartı.....	208
Şekil - 4(*)	Personel Çalışma Zamanı Saptama Defter Föyü.....	209
Şekil - 5(*)	Personel Çalışma Puantaj Kartı.....	211
Şekil - 6(*)	İş Emirleri ve Gider Yeri İtibarı ile Direkt Malzeme Çıkışları.....	213
Şekil - 7(*)	Üretim ve Üretim Maliyeti Saptama Defter Föyü.....	214
Şekil - 8(*)	Mamul Maddeler Ambar Giriş Belgesi.....	216
Şekil - 9	Deri Deneme Raporu.....	217

(*) AKDOĞAN, Nalan : a.g.e.

Şekil 1

SIPARIŞ MALİYET SİSTEMİ BELGELERİ İLİŞKİSİ

Ham madde ve malzeme istek işleri özeti



İŞÇİ ZAMAN KARTI

208

<table border="1" style="margin: auto;"><tr><td style="width: 50px;">NO.</td><td style="width: 100px;"></td></tr></table>							NO.	
NO.								
İsim :								
Ay:..... 19.....								
Günler	Giriş	VİZİTE		Çıkış	FAZLA MESAI			
		Çıkış	Giriş		Giriş	Çıkış		
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								

Başkasının kartını basan işten çıkarılır

Şekil 3

Personel Çalışma Zamanı Saptama
Defter Föyü

ŞİRKETİ		P E R S O N E L		GENEL BİLGİLER	
YAŞ :		ÇALIŞMA, ÖCRET TUTARI SAPTAMA DEFTER FÖYÜ		Aile Durumu	
OCRET DURUMU		NUPUS RAYDI VE İKAMET ADRESİ		Aile Durumu	
Şirketin İki Çeşitli Ocreti : - Aylık ücret - Yemekte - Sıra ücret		Doğum yeri ve tarihi :		Medeni Halk : <input type="checkbox"/> Evli <input type="checkbox"/> Bek <input type="checkbox"/> Dnl	
Yapılan Ocret Zamanı :		Hane No :		Medeni Halkın Doğulubir Türü :	
Son Zamanın Sonraki Ocret :		Baba adı :		Aile : <input type="checkbox"/> Kan - Kes <input type="checkbox"/> Çalışmaya <input type="checkbox"/> Çalışmaya	
TL		Anne adı :		Çocuklar :	
TL		Büyük kardeşi :		1-	
TL		Küçük kardeşi :		2-	
TL		Büyük kardeşi :		3-	
TL		Küçük kardeşi :		4-	
TL		Büyük kardeşi :		5-	
TL		Küçük kardeşi :		6-	
TL		Büyük kardeşi :		7-	
TL		Küçük kardeşi :		8-	
TL		Büyük kardeşi :		9-	
TL		Küçük kardeşi :		10-	
TL		Büyük kardeşi :		11-	
TL		Küçük kardeşi :		12-	
TL		Büyük kardeşi :		13-	
TL		Küçük kardeşi :		14-	
TL		Büyük kardeşi :		15-	
TL		Küçük kardeşi :		16-	
TL		Büyük kardeşi :		17-	
TL		Küçük kardeşi :		18-	
TL		Büyük kardeşi :		19-	
TL		Küçük kardeşi :		20-	
TL		Büyük kardeşi :		21-	
TL		Küçük kardeşi :		22-	
TL		Büyük kardeşi :		23-	
TL		Küçük kardeşi :		24-	
TL		Büyük kardeşi :		25-	
TL		Küçük kardeşi :		26-	
TL		Büyük kardeşi :		27-	
TL		Küçük kardeşi :		28-	
TL		Büyük kardeşi :		29-	
TL		Küçük kardeşi :		30-	
TL		Büyük kardeşi :		31-	
TL		Küçük kardeşi :		32-	
TL		Büyük kardeşi :		33-	
TL		Küçük kardeşi :		34-	
TL		Büyük kardeşi :		35-	
TL		Küçük kardeşi :		36-	
TL		Büyük kardeşi :		37-	
TL		Küçük kardeşi :		38-	
TL		Büyük kardeşi :		39-	
TL		Küçük kardeşi :		40-	
TL		Büyük kardeşi :		41-	
TL		Küçük kardeşi :		42-	
TL		Büyük kardeşi :		43-	
TL		Küçük kardeşi :		44-	
TL		Büyük kardeşi :		45-	
TL		Küçük kardeşi :		46-	
TL		Büyük kardeşi :		47-	
TL		Küçük kardeşi :		48-	
TL		Büyük kardeşi :		49-	
TL		Küçük kardeşi :		50-	
TL		Büyük kardeşi :		51-	
TL		Küçük kardeşi :		52-	
TL		Büyük kardeşi :		53-	
TL		Küçük kardeşi :		54-	
TL		Büyük kardeşi :		55-	
TL		Küçük kardeşi :		56-	
TL		Büyük kardeşi :		57-	
TL		Küçük kardeşi :		58-	
TL		Büyük kardeşi :		59-	
TL		Küçük kardeşi :		60-	
TL		Büyük kardeşi :		61-	
TL		Küçük kardeşi :		62-	
TL		Büyük kardeşi :		63-	
TL		Küçük kardeşi :		64-	
TL		Büyük kardeşi :		65-	
TL		Küçük kardeşi :		66-	
TL		Büyük kardeşi :		67-	
TL		Küçük kardeşi :		68-	
TL		Büyük kardeşi :		69-	
TL		Küçük kardeşi :		70-	
TL		Büyük kardeşi :		71-	
TL		Küçük kardeşi :		72-	
TL		Büyük kardeşi :		73-	
TL		Küçük kardeşi :		74-	
TL		Büyük kardeşi :		75-	
TL		Küçük kardeşi :		76-	
TL		Büyük kardeşi :		77-	
TL		Küçük kardeşi :		78-	
TL		Büyük kardeşi :		79-	
TL		Küçük kardeşi :		80-	
TL		Büyük kardeşi :		81-	
TL		Küçük kardeşi :		82-	
TL		Büyük kardeşi :		83-	
TL		Küçük kardeşi :		84-	
TL		Büyük kardeşi :		85-	
TL		Küçük kardeşi :		86-	
TL		Büyük kardeşi :		87-	
TL		Küçük kardeşi :		88-	
TL		Büyük kardeşi :		89-	
TL		Küçük kardeşi :		90-	
TL		Büyük kardeşi :		91-	
TL		Küçük kardeşi :		92-	
TL		Büyük kardeşi :		93-	
TL		Küçük kardeşi :		94-	
TL		Büyük kardeşi :		95-	
TL		Küçük kardeşi :		96-	
TL		Büyük kardeşi :		97-	
TL		Küçük kardeşi :		98-	
TL		Büyük kardeşi :		99-	
TL		Küçük kardeşi :		100-	
TL		Büyük kardeşi :		101-	
TL		Küçük kardeşi :		102-	
TL		Büyük kardeşi :		103-	
TL		Küçük kardeşi :		104-	
TL		Büyük kardeşi :		105-	
TL		Küçük kardeşi :		106-	
TL		Büyük kardeşi :		107-	
TL		Küçük kardeşi :		108-	
TL		Büyük kardeşi :		109-	
TL		Küçük kardeşi :		110-	
TL		Büyük kardeşi :		111-	
TL		Küçük kardeşi :		112-	
TL		Büyük kardeşi :		113-	
TL		Küçük kardeşi :		114-	
TL		Büyük kardeşi :		115-	
TL		Küçük kardeşi :		116-	
TL		Büyük kardeşi :		117-	
TL		Küçük kardeşi :		118-	
TL		Büyük kardeşi :		119-	
TL		Küçük kardeşi :		120-	
TL		Büyük kardeşi :		121-	
TL		Küçük kardeşi :		122-	
TL		Büyük kardeşi :		123-	
TL		Küçük kardeşi :		124-	
TL		Büyük kardeşi :		125-	
TL		Küçük kardeşi :		126-	
TL		Büyük kardeşi :		127-	
TL		Küçük kardeşi :		128-	
TL		Büyük kardeşi :		129-	
TL		Küçük kardeşi :		130-	
TL		Büyük kardeşi :		131-	
TL		Küçük kardeşi :		132-	
TL		Büyük kardeşi :		133-	
TL		Küçük kardeşi :		134-	
TL		Büyük kardeşi :		135-	
TL		Küçük kardeşi :		136-	
TL		Büyük kardeşi :		137-	
TL		Küçük kardeşi :		138-	
TL		Büyük kardeşi :		139-	
TL		Küçük kardeşi :		140-	
TL		Büyük kardeşi :		141-	
TL		Küçük kardeşi :		142-	
TL		Büyük kardeşi :		143-	
TL		Küçük kardeşi :		144-	
TL		Büyük kardeşi :		145-	
TL		Küçük kardeşi :		146-	
TL		Büyük kardeşi :		147-	
TL		Küçük kardeşi :		148-	
TL		Büyük kardeşi :		149-	
TL		Küçük kardeşi :		150-	
TL		Büyük kardeşi :		151-	
TL		Küçük kardeşi :		152-	
TL		Büyük kardeşi :		153-	
TL		Küçük kardeşi :		154-	
TL		Büyük kardeşi :		155-	
TL		Küçük kardeşi :		156-	
TL		Büyük kardeşi :		157-	
TL		Küçük kardeşi :		158-	
TL		Büyük kardeşi :		159-	
TL		Küçük kardeşi :		160-	
TL		Büyük kardeşi :		161-	
TL		Küçük kardeşi :		162-	
TL		Büyük kardeşi :		163-	
TL		Küçük kardeşi :		164-	
TL		Büyük kardeşi :		165-	
TL		Küçük kardeşi :		166-	
TL		Büyük kardeşi :		167-	
TL		Küçük kardeşi :		168-	
TL		Büyük kardeşi :		169-	
TL		Küçük kardeşi :		170-	

Personel Çalışma Puantaj Kartı

211

Ay : 5/1992 /1992

PERSONEL ÇALIŞMA PUANTAJ KARTI

Gider. Yeri No : 101

Stell No : 580

Adı, Soyadı : AHMET ASCI

Günler	Mesai Türü	DİREKT İŞÇİLİK						E. İŞÇİLİK		B. İŞÇİLİK		TOPLAM			GENEL TOPLAM saat:
		Gider Yeri No.	İş Emri No.	Saat	Gid. Yeri No.	İş Emri No.	Saat	Gider Yeri No.	Saat	Gider Yeri No.	Saat	Normal ve Fazla Mesai toplamı saat	Hafta ve Resmî Tatil günleri Saat	Öcretli/ İzin günleri saat	
1	N	101	260	9							9				
	F														
2	N	101	260	9							9				
	F														
3	N	101	260	9							9				
	F														
4	N	101	260	9							9				
	F														
5	N														
	F														
6	N		HAFTA TATİLİ									7.5			
	F														
7	N	101	260	9							9				
	F														
8	N	101	260	9							9				
	F														
9	N	101	260	9							9				
	F														
10	N	101	260	9							9				
	F														
11	N	101	260	9							9				
	F														
12	N														
	F														
13	N		HAFTA TATİLİ									7.5			
	F														
14	N	101	260	9							9				
	F														
15	N	101	260	9							9				
	F														
16	N	101	260	9							9				
	F														
17	N	101	260	9							9				
	F														
18	N	101	260	9							9				
	F														
19	N														
	F														
20	N		HAFTA TATİLİ									7.5			
	F														
21	N	101	260	9							9				
	F														
N.		TOPLAM													
F.															

Şekil 5 Personel Çalışma Puantaj Kartı

(N — Normal mesai) (F — Fazla mesai)

Personel Çalışma Puantaj Kart
(Devamı)

212

Günler	Mesal Türü	DİREKT İŞÇİLİK				E. İŞÇİLİK		B. İŞÇİLİK		TOPLAM			GENEL TOPLAM saat
		Gider Yeri No.	İş Emri No.	Saat	Gid. Yeri No.	İş Emri No.	Saat	Gider Yeri No.	Saat	Normal ve Fazla Mesal toplamı saat	Hafta ve Resmî Tatil günleri saat	Ücretli İzin günleri saat	
N AKTARILAN													
F TOPLAM													
22	N	101	260	P						P			
	F												
23	N	101	260	P						P			
	F												
24	N	101	260	P						P			
	F												
25	N	101	260	P						P			
	F												
26	N												
	F												
27	N										7.50		
	F												
28	N	101	260	P						P			
	F												
29	N	101	260	P						P			
	F												
30	N	101	260	P						P			
	F												
31	N	101	260	P						P			
	F												
N		G. TOPLAM											
F													
										207	30	237	

DİREKT İŞÇİLİK DAĞITIMI								ÜCRET TAHAKKUKU		
Gider Yeri No.	İş Emri No.	Normal Mesal		Fazla Mesal		F. Mesal Zammı	GENEL TOPLAM	Saat Ücreti : 350.- TL.		
		Saat	Tutar	Saat	Tutar			Ücret Türü	Lira	Kr.
101	260	207	72.550.-				72.650.-	N. Mesal	72.550	
								F. >		
								Zam % ...		
								Zam % 1...		
								H. Tatil	10.500	
								D. İzin		
TOPLAM (A)								TOPLAM	82.950.-	
ENDİREKT İŞÇİLİK DAĞITIMI								PUANTOR :		
								İmza		
								KISIM AMİRİ :		
								İmza		
TOPLAM (B)										
BOŞ İŞÇİLİK DAĞITIMI										
TOPLAM (C)										
GENEL TOPLAM (A+B+C)										

<p>.....</p> <p>Ambar Giriş Sıra No:/.....</p>		<p>MAMÜL MADDELER</p> <p>AMBAR GİRİŞ BELGESİ</p>		<p>Tarih :</p> <p>Gider Yeri No. :</p> <p>İş Emri No. :</p> <p>Belge Sıra No. :</p>
<p>MAMÜL MADDENİN</p>				
H.Planı No.	Kart No.	Adı, Ölçü ve Nitelikleri	Birim Ölçüsü	Miktarı
<p>Tabi Tutulacağı İşlem :</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>Verileceği ya da Gönderileceği Yer - Kişi :</p> <p>.....</p> <p>.....</p>				
Not :		Teslim Alan	Teslim Eden	İmalat Müdürü - Şefi
<p>.....</p> <p>.....</p>		/ /	/ /	/ /

ŞEKİL 8

