

1963

ANKARA ÜNİVERSİTESİ SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ YAYINLARI No: 157-130

İŞLETME İKTİSADI VE MUHASEBE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI No. 4

22400195

SİNÂİ MUHASEBE

Yazan:

Ali ALAYBEK

Müşavir Hesap Uzmanı

SEVİNÇ MATBAASI

Ankara 1963

ANKARA ÜNİVERSİTESİ SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ YAYINLARI No: 157-139

İŞLETME İKTİSADI VE MUHASEBE ENSTİTÜSÜ YAYINLARI No. 4

MALİYE BAKANLIĞI
HESAP UZMANLARI KURULU
M.T. ÇELİK KİTAPLIĞI
Sayı : 22400195

SİNÂİ MUHASEBE

Yazan:

ALİ ALAYBEK

Müşavir Hesap Uzmanı

SEVİNÇ MATBAASI

Ankara 1963

İÇİNDEKİLER

I — Sınai Muhasebenin Mahiyeti ve Ehemmiyeti

| | |
|--|----|
| 1 — Sınai Muhasebenin Teessüsü | 5 |
| 2 — İşletme Muhasebesi - Ticari Muhasebe ... | 8 |
| 3 — Sınai Muhasebe ve Sanayi Kolları | 11 |
| 4 — Sınai Muhasebenin Ehemmiyeti | 12 |

II — İmalât Hesabı

| | |
|---------------------------------------|----|
| 1 — İmalât Hesabının Tekemmülü | 13 |
| 2 — Masraf Yerleri Hesapları | 16 |
| 3 — Masraf Hamilleri Hesapları | 21 |

III — İşletme Masrafları

| | |
|---|----|
| 1 — İşletme Masraflarının Mahiyeti | 24 |
| 2 — Masraf Nevileri | 26 |
| 3 — Masrafların Tevsilki | 28 |

IV — Masrafların Tevzi

| | |
|------------------------------------|----|
| 1 — Taksim Usulü | 29 |
| 2 — Muadillik Usulü | 30 |
| 3 — Kademeli Taksim Usulü | 32 |
| 4 — Taksim Usulünün Tenkidi | 32 |
| 5 — Zam Usulü | 34 |
| 6 — Masraf Tevzi Tablosu | 36 |
| 7 — Makine Çalışma Saati | 38 |

V — İşletme Muhasebesinin Tatbikatı

| | |
|---|----|
| 1 — Masraf Yerlerine Göre Hesaplaşma | 39 |
| 2 — Masraf Mahsup Hesapları Sistemi | 44 |

| | |
|--|----|
| 3 — Masrafların Mahsubunda 1/12 Esası | 48 |
| 4 — Mali Külfetler | 56 |

VI — Kalkülasyon

| | |
|---|----|
| 1 — Kalkülasyonun İzahı | 59 |
| 2 — Normal Maliyet Fiyatı Metodu | 63 |
| 3 — Ön Kalkülasyon | 66 |

| | |
|--|-----------|
| VII — Sınai Muhasebenin Tarifi | 67 |
| Bibliyografya | 71 |

SINAİ MUHASEBE

I. — SINAİ MUHASEBENİN MAHIYETİ VE EHEMİYETİ

1 — Sinaî muhasebenin teessüsü :

Sinaî işletmelerde imalât hareketlerini hesaben takip, kontrol ve mamullerin maliyet fiyatını tesbit etmek ihtiyacı, sinaî hayatın doğması ile birlikte kendini hissettirmiş olmakla beraber, bu sahada umum muhasebe ile irtibatlı ilmi bir disiplin ancak 20 inci yüzyılın başlarında teessüs edebilmiştir.

Söz konusu hadisede muasır işletme ilminin ve bilhassa bu vâdide yeni bir çağır açmış olan Kolonya Üniversitesi Profesörü Schmalenbach'ın payı ve tesirinin büyük olduğu muhakkaktır.

Schmalenbach daha 1899 yılında ticarî muhasebenin darlığı, kifayetsizliği ve tek taraflı oluşuna işaret ederek, sanayi için «maliyet fiyatına» müteveccih bir hesaplama sisteminin lüzumunu ileri sürmüş, etraflı, ilmi ve teknik çalışmalar sonunda vücutte getirdiği «tip hesap plânları» ile yepyeni bir görüşe dayanan modern endüstri muhasebesinin temelini atmıştır.

Desimal sistem çerçevesi içinde rasyonel bir tasnife dayanan bu plânlarda hesaplar (0) dan (9) za kadar (10) «sınıf» da gruplandırılmakta ve ana hesaplarla, talf ve teferruat hesapları aynı esas dairesinde birbirine bağlanmaktadır. (1)

(1) Schmalenbach bu sisteminde New - York umumî kütüphanesi müdürü Dewey'in kitap tasnifinde tatbik edilmek üzere bulduğu usulden mülahem olmuştur.

Meselâ sınıf hesap plânına göre 3 numaralı sınıf ham madde ve malzemeye tahsis edilmiş olursa, yünli mensucat sanayiiinde yapı ve merinos yünleri şu numaraları alırlar :

Sınıf No.su 3

30 Ham madde hesabı

300 Yapığı hesabı

301 Merinos yünü hesabı

302 ilâh.

Schmalenbach'ın sınıf hesap plânı, Almanyada, başta madeni sanayi olmak üzere, bazı sanayi kollarında tatbik edilmeğe başlandıktan sonra, 1937 de isdar edilen bir kararname ile bütün endüstriye şamil umumî bir «hesap çerçevesi» olarak kabul edilmiştir (2).

| Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf | Sınıf |
|------------------------------------|---------------|---------------------------------|--------------------------------|---------------------------|-------------------------|--------------------------|----------------------------|-------------------|------------------|
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| İşletme ile ilgili hesaplar | | | | | | | | | |
| Yatırım ve sermaye hesapları | Mali hesaplar | Mutavassıt ve müvakkat hesaplar | Ham madde ve malzeme hesapları | Masraf neveleri hesapları | Masraf mahsup hesapları | Masraf yerleri hesapları | Masraf hamilleri hesapları | Hasılat hesapları | Kapama hesapları |

Sanayie âit Alman hesap plânında 3 - 7 inci sınıfa kadar olan hesaplar işletme muhasebesi ile ilgilidirler; diğerleri ticari ve mali muhasebeye taallük ederler.

(2) Hesap çerçevesi «Kontenrahmen» kelimesinin karşılığıdır.

Hesap sınıfları hakkında bir fikir edinmek üzere, sanayi hesap planında 0 numaralı sınıfa giren hesapların ne suretle gruplandırıldığına bir göz atalım :

Sınıf 0

Yatırım ve sermaye hesapları

00 Binalar

- 000 Fabrika binaları
- 001 Anbarlar
- 002 Büro binaları
- 003 İşçi binaları

01 Arazi

02 Makine ve tesisat

- 020 Buhar makinesi
- 021 Kompresör
- 022 Motorlar
- 023 Tezgâhlar

02 Ulaştırma tesisat ve vasıtaları

- 030 İltisak demiryolu
- 031 Tahmül tesisatı
- 032 Elektrik arabaları
- 033 Kamyonlar
- 034 Atlı arabalar
- 035 Şahıs otomobilleri

04 Âletler (1)

05 İmtiyaz, ihtira berati ve benzeri haklar

06 İştirakler ve uzun vâdeli alacaklar

07 Uzun vâdeli borçlar

08 Sermaye ve ihtiyatlar

09 Provizyonlar, tranzituar hesaplar

Yukarıda esaslarına kısaca temas ettiğimiz ve Almanyada «hesap çerçevesi» formülü ile resmî ve umumî bir mahiyet alan Schma-

(1) Plânda bu ana hesapların tali hesapları da gösterilmiştir. Listeyi uzatmamak için burada bunların sayılmasından sârfınazar edilmiştir.

lenbach'ın muhasebe sistemi, bu memleketten diğer merkezî Avrupa devletlerine, İsviçre'ye ve nihayet Belçika ve Fransa'ya da yayılmıştır.

Belçikada «fennî organizasyon malî komitesi» tarafından çeşitli sınaî muhasebe metodlarını tevhit etmek suretile 1942 yılında desimal usule istinat eden bir «tip muhasebe plânı» tanzim edilmiştir ki, bu plânın hazırlanmasında Schmalenbach sisteminden büyük ölçüde faydalandığı açıkça görülür.

Memleketimizde, modern işletmecilikle birlikte, ilmi mânada sınaî muhasebe tatbikatı, iktisadî devlet teşekkülleri (bilhassa Sümerbank) kanalıile girmiştir. Schmalenbach prensibine dayanarakla beraber iptidaları karışık bir manzara arzeden Sümerbankın muhasebe organizasyonu, 1952 yılında tatbik mevkiine konan «Sümerbank sınaî müessese ve fabrikalar muhasebe plânı» ile doğrudan doğruya desimal sisteme istinat ettirilmiş ve daha rasyonel ve mütekâmil bir şekle ifrağ olunmuştur.

Sümerbank tatbikatında muvaffak bir örneğini bulmuş olmasına rağmen, henüz ilmi izahı yapılmadığı ve pratiği de taamimum etmediği oihetle, yurdumuzda modern sınaî muhasebenin tatbikatı iktisadî devlet teşekkülleri haricinde, bir kaç büyük mensucat fabrikasıyla mahdut sayıda bazı sınaî teşebbüslenden öteye gidememiştir. Öyle ki, bugün Türk sanayiinin büyük kısmı elân sınaî muhasebeden mahrum, ampirik usullerle idare edilir iptidai bir durumda bulunmaktadır.

2 — İşletme muhasebesi - ticarî muhasebe :

Sınaî işletmelerde «hesaplaşma» nın gayesi şu noktalarda toplanmaktadır :

a) Muhasebe ve bilânço (zaman itibarile hesaplaşma),

b) Maliyet fiyatı hesaplanması (kalkülasyon),

c) İstatistik (mukayese rakamları temini)

d) Plânlama veya işletme bütçesi tanzimi (işletme faaliyetinin önceden hesaplanması.)

Muhasebe ve bilânço yalnız sınaî müesseseleri değil, her türlü işletmeleri ilgilendirdiği, istatistik ve plânlama da sıkı bir surette

muhasebeye ve maliyet fiyatı hesaplarına, bağı bulunduğ cihetle, sını, muhasebenin mihveri olarak doğrudan doğruya «maliyet fiyatını» almakta hata edilmemiş olur.

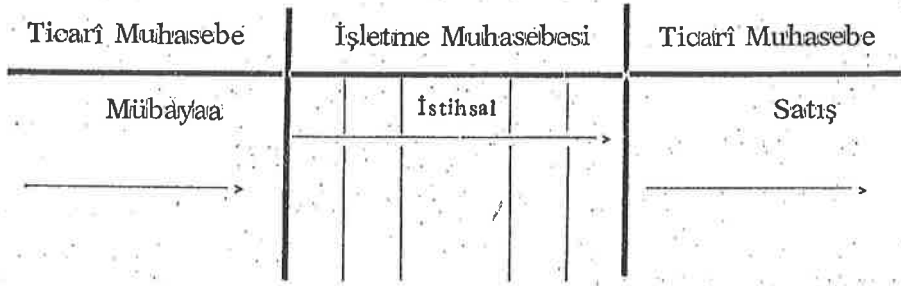
Modern işletmecilikte maliyet fiyatı, istihsal ameliyelerini hesaba takip etmek, istihsal masraflarını tasnifli ve metodlu bir surette kavramak, bunları «masraf yerlerine» ve «masraf hamillerine» dağıtmak suretiyle tesbit edilir ki, buna hesaplaşma ilminde «işletme muhasebesi» denilmektedir.

Belirttiğimiz hususiyetleri dolayısıyla, işletme muhasebesi ticarî ve malî muhasebeden, şu noktalarda ayrılır:

İşletme muhasebesi işletmenin istihsal ile ilgili iç muamelelerini takip ve kontrol ederek maliyet fiyatını hesaplarırken, ticarî ve malî muhasebe teşebbüsün haricî olan münasebetlerini, para ve kredi hareketlerini ve senmayede vukua gelen değişiklikleri takip ve tesbit eder. Diğer bir ifade ile, ticarî ve malî muhasebe faaliyetin sınırlarını aşarak haricî bakarken, işletme muhasebesinin gözleri dahiyle müteveccih bulunur.

İşletme muhasebesi bir yandan ticarî muhasebeye, öbür yandan da kalkülasyona bağlıdır. (1) Daha doğrusu, işletme muhasebesi ticarî muhasebe ile kalkülasyon arasında köprü vazifesini gören bir vasıtaadır.

İşletme muhasebesinin ticarî muhasebe ile olan bağılığı bir yandan hami madde ve işletme malzemesinin mübayaasında, öbür yandan da mamul maddelerin satışında tecellî eder. Bunu şematik olarak şöyle gösterebiliriz :



(1) Kalkülasyon ileride ayrı bir fasılda izah edileceği üzere parça başına maliyet fiyatının hesaplanması demektir.

Sınaf müesseselerinde işletme muhasebesinin 3 şekilde organize edildiği görülür :

- 1 — Ticarî muhasebeye dahil olarak (tek muhasebe usulü)
- 2 — Ticarî muhasebenin mütemmimi olarak (tamamlayıcı usul)
- 3 — Ticarî muhasebeden ayrı olarak (müstakil usul).

Birinci, yani tek muhasebe usulünde, bütün muhasebe sistemi bir «defteri kebirde» toplanır. Bu usulde muhasebenin organizasyonunda işletme muhasebesi ticarî muhasebeden ayrılmamıştır. İmalât dolayısıyla yapılan ham madde ve malzeme sarfiyatı, işçilik ve umumî masraflar vesikalara müsteniden doğrudan doğruya defterikebirdeki hesaplara kaydolunur.

İşletme muhasebesinin ticarî muhasebenin mütemmimi olarak tutulması usulünde, defterikebirde işletme faaliyetini göstermek üzere bir takım ana hesaplar açılır. Bu ana hesaplara intikal eden rakamlar ticarî muhasebenin dışında muhasebe ve istatistik kaidelerine göre teferruatlı bir şekilde organize edilen işletme muhasebesi tarafından temin edilir.

Müstakil işletme muhasebesi usulüne gelince, bu usulde, istihsal ile ilgili hesaplar teşebbüsün diğer hesaplarından ayrılır, böylece işletme muhasebesinin kendine mahsus bir hesap sistemi kurulur. Bu sistemde, işletme ile ilgili muameleler hem ticarî muhasebeye, hem de işletme muhasebesine ayrı ayrı kaydolunur, bu suretle ilki muhasebenin de müstakillen işlemesi ve kapatılması mümkün olur. Bu hesaplama metodunda ilki muhasebe arasındaki temas, karşılıklı tutulan birer «intibat hesabı» ile sağlanır. Bu vazifeyi görmek üzere, ticarî muhasebede, teşebbüsün sınaî faaliyetini, yani dar mânada işletmeyi temsil etmek üzere, bir «işletme hesabı», işletme muhasebesinde de, teşebbüsün ticarî kısmını temsil etmek üzere, bir «ticaret hesabı» veya «merkez hesabı» açılır. Muzaaflık kaidesi icabı bu iki hesabın bakiyeleri bittabi yekdiğerine tetabuk eder. (1)

(1) Bahis mevzuu hesaplara Almanca «Verbindungskonto», Fransızca «Compte de liaison» denilmektedir. Bunların taaddüt ettirilmesi de mümkündür.

Misal: Sınai müessese 10.000 liralık ham madde mübayaaya etmiş, 1.500 lira işçilik ödemiştir. Kayıtlar şöyle olur :

| Ticari Muhasebe | | İşletme Muhasebesi | |
|-----------------|----------------|--------------------|---------|
| Alacaklılar | | Mam. madde | |
| 10.000 | | 10.000 | |
| Kasa | İşletme hesabı | Merkez hesabı | İşçilik |
| 1.500 | 10.000 | 10.000 | 1.500 |
| | 1.500 | 1.500 | |

3 — Sınai muhasebe ve sanayi kolları :

Daha evvel belirtildiği üzere, yabancı memleketlerde, sınai muhasebe hakkında tip plânlar vücuda getirilmiş, bunların tatbiki umumî bir nizama bağlanmış hatta bazı yerlerde mecburî kalmıştır.

Sözü edilen tip plânlar, muhasebenin çeşitli sanayi kollarının özelliklerine göre organize edilmesine mâni bulunmazlar. Maliyet fiyatını hedef tutan bir hesaplama sisteminin tesisinde, mevzuun yani sınai faaliyetin nevi ve mahiyetinin mühim rolü olacağı bedîhidir. Büyük sermaye ile çalışan, geniş ölçüde ve yeknasak istihsalde bulunan bazı sanayi şubeleri vardır ki, bunlarda sınai muhasebenin organizasyonu güçlük arzuetmez, buna mukabil sınai faaliyetin büyük kısmında endüstri muhasebesinin tesisi, hususî teşkilâta ihtiyac gösteren oldukça müşkül bir mesele halini alır.

Sınai muhasebenin tesisi ve tatbikatı bakımından endüstri faaliyetini 3 gruba ayırmak mümkündür :

- 1 — Bir imal prosedürüne tâbi, mütecanis, bir veya birbirine benzeyen bir kaç maddenin kütle halinde istihsalı,
- 2 — İmali müteaddit safhalarda tamamlanan bir veya bir kaç maddenin kütle halinde istihsalı,

3 — Sipariş üzerine veyahut seni halinde çeşitli maddeler istihsalı.

Birinci faaliyet şubesine misal olarak elektrik ve havagazı istihsalı (kok ve amonyak gibi maddeler talî mahsul telâkki edilmek şartıyla) gösterilebilir. Bu sanayi grubunda, ileride izah edileceği üzere, endüstri muhasebesinin organizasyonu ve tatbikatı, bilhassa maliyet fiyatının hesaplanması bakımından, nisbeten basit olur.

Sınâî faaliyetin büyük kısmını kucaaklayan ikinci gruba gelince, bu gruba çimento ve kereste gibi inşaat malzemesi, şeker ve diğer gıda maddeleri, demir ve çelik, sellüloz ve kâğıt, deri, kauçuk, mensucatın büyük kısmı, tütün, alkol ve alkollü içkiler ve benzeri endüstri kolları dahil bulunur.

Üçüncü faaliyet grubuna misal olarak da ecza fabrikaları ve makine sanayii (sipariş üzerine değişik imalât yapan makine fabrikaları) zikredilebilir.

4 — Sınâî muhasebenin ehemmiyeti :

Muâsir işletmeciliğin gelişmesi ile, sınâî hayatta «maliyet fiyatı» mefhumu ve buna dayanan sınâî muhasebe telâkkisi en ön plâna geçmiştir. Hattâ sanayide maliyet faktörü o derece ehemmiyet kesbetmiştir ki, çok kere maliyet fiyatının hesaplanması sınâî işletmelerin organizasyonunda yegâne gaye olarak mütalâa edilmektedir. (1).

H. Blairon maliyet fiyatının endüstrideki rolünü şu suretle belirtir : «Sistemli bir surette maliyet fiyatını araştırmaktan kendilerini müstağni sayan sanayiciler, ya muamelelerine hile karıştıran, yahut da gözlerinin önünü görmeyen kimselendir.»

Kısaca denebilir ki, orta ve hattâ küçük imalâthaneler de dahil olmak üzere, sınâî muhasebe ve maliyet fiyatı esaslarına göre organize edilmeyen sanayi, bugünün şartları muvacehesinde yaşama ve gelişme imkânlarını kaybetmiştir. Bizde de, bu görüntüden hareketle, millî sanayiim taazzuv ve inkişafını maliyet fiyatı ve dolayısıyla sınâî muhasebe şartına bağlamak hatalı olmaz.

(1) Daubresse, Prix de revient industriels, Paris.

Halbulki hâlen yurdumuzda, küçük ve basit imalâhanelerden sarfınazar, ki bunların dahi, biraz evvel işaret ettiğimiz üzere, kendilerine göre işletme ve maliyet hesapları tutmaları mümkün ve zamuridir, ekseri büyük işletmelerin dahi ilmi mânada muhasebeden mahrum buldukları bir vakıadır.

Endüstri hayatında sınaî muhasebenin tatbikini zaruri kılan âmilleri iki grupta tiplamak mümkündür:

a) Zamanımızın çalışma ve rekabet şartları sınaî teşebbüsleri (hattâ ziraî işletmeleri bile) ampirik usullerden kurtularak, rasyonel, yani plânlı ve hesaplı çalışmaya sevk ve icbar etmektedir ki, bu noktada hususî menfaat ile umumî menfaat birleşir.

b) Bugünün vergi tatbikatı da, gerek randımana müstenit müsbet bir işletme mürakabesine, gerek ham ve mamul maddelerin doğru olarak değerlendirilmesine imkân vermesi bakımından sınaî muhasebe disiplinine kat'î ihtiyaç gösterir.

Şunu kabul etmek lâzımdır ki, bütün kusurlarına rağmen memleketimize muhasebe nosyonunu getiren kısmen ve basit şekilde de olsa, bizde tüccar ve sanayicilerimizi defter tutmaya alıştıran, kazanç ve muamele vergileri tatbikatı olmuştur. Gelir vergisi ise, hesap tutmağı memleket ölçüsünde yayarken, bir yandan da sınaî muhasebenin taammümüne yardım etmekle, millî ekonomimize en büyük hizmetlerden birini ifa etmiş olacaktır.

Bu münaasebetle, şu noktayı da bir kere daha ehemmiyetle tebarüz ettirmek isteriz ki, gerek malî gerek ekonomik cephelerle bu derece önemli olan bu mevzuda gerçekten muvaffak olabilmek için, bir an önce «Serbest Hesap Uzmanları» müessesesinin de kurulması şarttır. Bu müessesenin fiilî iştiraki olmadan, işletmeciliğimizi muhasebe ve hesap mevzularında bugünkü iptidaiîlik ve keşmekeşten kurtararak ileri ve aydınlık bir sahaya ulaştırmak muhal olur kanaatindeyiz.

II. — İMALÂT HESABI

1 — İmalât hesabının tekemmülü :

İmalât hesabı, ham maddeleri satılabilir mamul emtea haline

getiren atelye veya atelyeleri temsil eden, diğer bir deyimle işletme masrafları ile mamul maddeler arasındaki irtibatı tesis eden hesaptır.

Bir sınıfl müessesesi içinde istihisalle ilgili bütün kıymet hareketleri imalât hesabının etrafında cereyan eder, veya bu hesaba müteveccih bulunur. Bu itibarla, umumî ve nazarı mânada imalât hesabını işletme muhasebesinin müteradifi olarak kullanmak hatalı olmaz.

Sinaî muhasebenin teessüsünde imalât hesabının şu seyri takip ettiği görülür :

a) Tek veya bölünmemiş imalât hesabı usulü :

Bu usulde imalât hesabı, aynen emtea hesabı (tecrübî sistemde tutulan emtea hesabı) gibi muhtelit karakterli bir mevcut - me-tice hesabıdır. Bu hesabın zimmetine hâim madde ve malzeme ile işçilik ve umumî işletme masrafları, matlûbuna da satılan mamul maddeler kaydolunur. Hesabın muvazenesi, envantere göre bulunan ve değerlendirilen ham, yarı ve tam mamul maddelerin mevcutları nazarı dikkate alınmak suretiyle yapılır. Muvazene neticesinde matlûp fazlası satış kârını, aksi satış zararını gösterir.

Bölünmemiş imalât hesabı

| | |
|--------------------------|-----------------|
| Başlangıç mevcutları : | |
| Ham madde | |
| Yarı mamul | |
| Tam mamul | |
| | Satışlar |
| Ham madde mübayaası | |
| | Son mevcutlar : |
| İşçilik | Ham madde |
| Umumî işletme masrafları | Yarı mamul |
| | Tam mamul |
| Gayrisafi kâr | |

b) — İki imalât hesabı usulü :

Bu usulde ham madde (ve malzeme) için ayrı hesap tutulmakta, böylece stok hesaplarından biri imalât hesabından çıkmaktadır.

| Ham maddeler | | İmalât Hesabı | |
|--------------|---------------|---------------|--|
| İlk mevcut | İmale verilen | İşlenen | |
| Müblaya | Son mevcut | H. madde | |

c) — Üç kısımlı imalât hesabı usulü :

Bu usulde ham maddeden başka mamul maddeler için de ayrı hesap tutulmakta, böylece imalât hesabı netice hesabı olmaktan çıkarak, bir yandan işletme masraflarını toplayan ve dağıtan, öbür yandan da nim mamulleri gösteren bir mevcut hesabı karakterini almaktadır. Bu sebeple bazı muhasebe sistemlerinde (ezcümle Alman hesap plânında) imalât hesabına doğrudan doğruya «yarı mamul maddeler hesabı» adı verilmiştir.

| İmalât Hesabı | | Mamul Maddeler | |
|------------------------------|------------------------|--------------------------------------|--------------------------|
| Başlangıç Yarı mamul mevcudu | İmal edilen emta | Başlangıç Tam mamul mevcudu | Satış (Satış fiyatı ile) |
| İşlenen ham madde | | İmal edilen emta (İstihsal maliyeti) | |
| İşçilik | Son yarı mamul mevcudu | Gayrisafi kâr | Son Tam mamul Mevcudu |
| Umumi İ. masrafları | | | |

d) — Dört kısımlı imalât hesabı usulü :

Bu usulde imalât hesabı, ham madde (ve malzeme) imalât, mamul maddeler ve satış hesaplarına bölünmekte, mamul maddeler hesabı da muhtelit bir hesap olmaktan çıkarılmakta, sadece satış hesabı netice hesabı fonksiyonunu ifa etmekte, bu suretle «devamlı veya müstemir muvazene» prensibi tam olarak tahakkuk etmektedir.

| Mamul Madde | Satış Hesabı |
|------------------------------------|-------------------------------------|
| Satış (İstihsal malîyetleri) | Satış (İstihsal malî- yetile) |
| | Satış (Satış fiyatı ile) |
| | Gayristî kâr |

Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, bütün masrafları toplamakla kalmayıp, ham, yarı mamul ve tam mamul maddelerin mevcutları ile işletme kârını da ihtiva eden eski stildeki imalât hesabının geçirdiği tekâmül seyri, ham ve mamul madde stokları ve mamul madde satışları titizlikle birbirinden ayrılmış, böylece işletme neticelerinin kısa vâdelerle (meselâ her ay sonunda) ve envanter yapmağa ihtiyaç kalmadan tesbiti mümkün olmuştur. Bu sistemde envanter daha ziyade murakabe vazifesi gören bir ameliye mahiyetini almıştır.

2 — Masraf yerleri hesapları :

Evvelki paragrafta izah edilen şekildeki bölünmüş imalât hesabı usulü sınaî muhasebe istikametinde bir menhale teşkil etmekle beraber, ilmî mânada bu muhasebenin kendisini ifade etmez. İmalât hesabının, yukarıki tarzda bölünmesini, daha ziyade «daimî envanter» kaidesinin tahakkukuna matuf bir tedbir olarak müitalâa etmelidir.

Sınaî muhasebenin teşekkülü için, mücerred hesaplaşma bakımından şu temel şartların yerine getirilmesi lâzımdır :

a) İşletme masraflarının «masraf neveleri hesaplarında» gruplandırılması,

b) Aynı masrafların, masraf tevzi tablosuna müsteniden, «masraf yerlerine» dağıtılması ve buralandan da «masraf hamüllerine» yani mamul maddele nakledilmesi.

Bu temel şartlardan maada, bütün muhasebenin bir «hesap plânına» tevfilkan organize edilmesi ve işletmeye taallük eden her türlü kıymet hareketlerinin muntazaman dahili vesikalara (fiş, pusula, cedvel, bordro gibi) ismiat etmesi de zaruridir.

Sınai muhasebenin mahiyetine lâyıkile nüfuz edebilmek için, yukarıda sözü geçen ve bu muhasebe sisteminin karakterlerini belirten «masraf neveleri», «masraf yerleri» ve «masraf hamülleri» mefhumları üzerinde dikkatle durmak icabeder.

Masraf nevelerinden ileride ayrı bir fasılda bahsedeceğimiz cihetle, buradaki izahatımıza «masraf yerleri» ile başlayacağız.

İlk defa «Kostenstellen» şeklinde Schmalenbach tarafından kullanılmış olan masraf yeri tâbiri, Fransızcaya «centres de production», «centres de frais», yahut kısaca «centres», yani «istihsal merkezleri», «masraf merkezleri», «merkezler» olarak tercüme edilmiş, Türkçeye ise, aslına sadık kalınarak «masraf yeri» tarzında çevrilmiştir.

Masraf yeri mefhumu, umumiyetle imalât kısım, dâire veya atelyeleriyle, tamirhane, depo, anbar ve büro gibi mahallî üniteleri ifade eder. Bazı işletme organizasyonlarında muayyen makinelerin, hattâ bir yere bağlı olmayan faaliyet ve işlerin dahi (sevkiyat servisi, işletme müdürlüğü gibi) masraf yerleri olarak kabul edildiği görülür. Bunlardan, bir yere bağlı olmayan iş veya servislere, «hakkiki masraf yerlerine» mukabil «itibarî masraf yerleri» de denilir.

Masraf yerleri sisteminde, iptidai madde istihlâk eden, işçilik kullanan ve umumî masraflar yapan her bir masraf yeri için, umumî muhasebenin içinde veya dışında bir hesap açılır ve işletme masrafları bu mahallere veya servislere tahmil edilmek suretile,

tekevvün ettikleri yerde ve zamanda kavranır. Bu suretle, «masraf neveleri hesapları» ne çeşit masraf yapıldığını göstermelerine mukabil, «masraf yerleri hesapları» da bu masraflar nerede veyahut hangi faaliyet dolayısıyla yapılmıştır sualini cevaplandırmırlar.

Masraf yerleri sistemile, sınaî muhasebe çerçevesi içinde, şu neticeler elde edilir :

a) Mamul maddelere (tam mamul, yarı mamul ve mutavassıt maddelere) âit maliyet fiyatlarının istihsalin her safhasında muhasebe nevelerine göre doğru olarak hesaplanması mümkin olur.

b) Her bir istihsal yerine (kısım, dâire, servis) hesaben muhtariyet verilmiş, böylece masrafların müstmiriyetini istihsal safhaları itibarıyla tesbit, kontrol ve mukayese etmek, iş mes'uliyetini hudutlandırmak imkânlarını temin edilmiş olur.

İmalât safhaları taaddüt eden, yahut çeşitli mamüller vücude getiren sanayide, fiyatı işletme masraflarının mamul miktarına toptan taksimi suretile çıkarılamaz. Bunun için anılan masrafların ilk önce masraf yerlerinde toplanması, sırf bu bakımdan da zaruri bulunur.

İşletme masraflarının masraf yerlerinde toplanması, her bir atelye veya servis için, gerek doğrudan doğruya gerekse vasıtah olarak, yapılan masrafların bu yerlerde temerküz ettirilmesi, daha müşahhas bir ifade ile, masraf yerleri hesaplarının zimmetlerine geçirilmesi demektir.

Masraf yerleri «esas masraf yerleri» ve «yardımcı masraf yerleri» olmak üzere iki büyük gruba ayrılmırlar.

Esas masraf yerleri doğrudan doğruya masraf hamilleri (mamul maddeler) ile hesaplaşan nihai masraf yerleridir. Yardımcı masraf yerleri ise, doğrudan doğruya masraf hamilleri ile değil, esas masraf yerleri ile hesaplaşan ve bütün işletmeye yararlı olan faaliyet yerleri veya servisleridir. Yardımcı masraf yerlerine misal olarak, elektrik santrali, su tesisatı, tâmirhane, marangozhane, lâboratuvar, amballâj malzemesi imal yeni, nakliyat servisi, sosyal işler servisi, sağlık işleri servisi, kantin, teknik idare gibi yerleri ve işleri zikrebediliriz.

Sarfettiği elektriği bizzat istihsal eden bir sınaî teşebbüsün elektrik santrali umumî ve yardımcı bir masraf yeridir. Elektrik istihsalı için yapılan tekmil masraflar bu masraf yerinde toplanır; buradan da belli anahtar ve ölçülere müsteniden imalâtın diğer masraf yerlerine tevzi olunur.

Tevzi anahtarı, tevzide tatbik edilen fiyat veya emsalidir. Meselâ enerji sarfiyatının anahtarı, enerji istihsal masrafları yekûnu, istihsal edilen kilovatt saat yekûnuna taksim edilmek suretile bulunur. Faraza bu rakamlar 13672 lina ve 273440 kW. olsa, tevzi anahtarı :

$$13.672 : 273440 = 0,05 \text{ (5 kş.) eder.}$$

Bina gibi gayrimenkullere âit masrafların tevzi anahtarı, bu masrafları, gayrimenkullerin satıl veya hacim ölçülerine (m^2 , m^3 yekûnuna), suyun, m^3 sarfiyatına, buharın, ton buhar sarfiyatına, sosyal masrafların işçi miktarına taksimi suretile bulunur.

Bir sınaî muhasebenin organizasyonunda masraf yerlerinin (esas ve yardımcı yerlerin) tayin ve tesbiti, teşebbüsün bünyesi, vüs'atı, imalâtın nevi ve mahiyetine, kısaca her işletmenin özelliğine göre değişir. Şu kadar ki, en basit işletmeler için dahi, yardımcı servislerden başka, enaz 3 esas masraf yerinin mevcudiyeti şarttır :

- 1 — İmalâthane (atelye),
- 2 — Anbar,
- 3 — İdare ve satış servisi.

Masraf yerlerinin tatbıkatta aldıkları şekil hakkında bir fikir vermek maksadile, meselâ Sümerbank selüloz sanayiinin bu yerlere âit hesaplarını zikredebiliriz. Bankanın sınaî müesseselere âit hesap plânında 6 numaralı sınıfa dahil olan «masraf yerleri hesapları» şu suretle tertiplenmiştir :

600 Esas işletme masraf yerleri

6000 Klor - alkali

60000 tuz eritme ve elektroliz

60001 Sudkostik

- 60002 Klor kurutma
- 60003 Sıvı klor
- 60004 Kireç ocağı
- 60005 Kireç kaymağı
- 60006 Tuz nuhu.
- 6001 Kimyevi gazlar
- 60010 Aktif klor
- 60011 SO2 gazı
- 6002 Sellüloz fabrikaları
- 20020 Odun sellülozu
- 60021 Paçavra sellülozu
- 60022 Saiman sellülozu
- 6003 Mihaniki hamur
- 6004 Kâğıt hazırlama üniteleri
- 60040 Taşlı değirmenler
- 60041 Tutkıl
- 60042 Kaolin hazırlama
- 60043 Birinci kâğıt makineleri hamur hazırlama
- 60044 Gazete kâğıdı makineleri hamur hazırlama
- 60045 Sigara kâğıdı makineleri hamur hazırlama
- 6005 Kâğıt imali
- 60050 Kâğıt makinesi
- 60051 Karton makinesi
- 60052 Gazete kâğıdı makinesi
- 60053 Sigara kâğıdı makinesi
- 6006 İktimal üniteleri
- 60060 Bobin makineleri
- 60061 Perdah makineleri
- 60062 Makas
- 60063 Tefrik dairesi
- 60064 Amballaj dairesi
- 6007 Talı mamuller masraf yerleri
- 60070 Biler
- 60071 Zarf ve ütü
- 60072 Kese kâğıdı
- 60073 Masura
- 60074 Çizgi

- 60075 Krep
60076 Mihver
6077 Matbaa
60078 Tuvalet kâğıdı
601 Talî işletmeler masraf yerleri
6010 Atelye kıymet imalâtı
6011 Hızır dâiresi
6012 Varil atelyesi
6013 Orman ve ziraat işletmesi
6014 Ambalâj marangozhanesi

3 — Masraf hamilleri hesapları :

Schmollenbach'ın, muhasebe teorisine ve dolayısıyla işletmeciliğe getirdiği terimlerden biri de, «Kostenträger», yani «masraf hamilleri» tâbiridir.

Sınai muhasebenin, iki esas gayesi bulunduğu, bunlardan birinin «maliyet fiyatının tesbiti» ötekisinin de, birincisine bağlı bir fonksiyon şeklinde, «işletme kontrolü» olduğunu evvelce belirtmiştik.

Maliyet fiyatının tesbiti hâdisesi, en kısa bir ifade ile, «işletme masraflarını muayyen bir metod dahilinde masraf hamillerine tahmil etmektir» tarzında formüle edilebilir.

Masraf hamili, masrafları bünyesinde toplayan mevzu olduğu cihetle, kendiliğinden anlaşılacağı üzere mamul maddeden başka birşey değildir.

Masraf hamilleri mefhumuna bir işletmenin dışarıda imâl ettirerek sattığı mamuller (fason işleri) dahil bulunmaz; bunlar daha ziyade alıp satılan ticarî emtea mahiyetindedirler. Buna mukabil bir sınai müessesenin kendi ihtiyacı için; fabrikasında veya hususî imalâthane veya atelyelerinde vücuda getirdiği demirbaş eşya, makine, makine parçaları, ambalâj malzemesi veya istihsal ettiği enerji, masraf hamilleri sayılır. Bundan başka, hesaben değerlendirilen, yani masraf alan yarı mamuller de masraf hamilleri telâki edilir.

Görülüyor ki, masraf hamilleri tâbiri, doğrudan doğruya sınıf istihsale bağlı, yani sanayiye has bir terimdir.

Alınan hesap çerçevesinde masraf hamilleri hesapları 7 numaralı sınıfta, şu suretle gruplandırılmıştır :

| Sınıf 7 | |
|----------------------------|---|
| Masraf Hamilleri Hesapları | |
| 70 | — Yarı mamuller (imalât h.) |
| 71 | — » » » |
| 72 | — » » » |
| 73 | — Tam mamuller |
| 74 | — » » |
| 75 | — » » |
| 76 | — İşletmede vücade getirilen tesisler, âletler, |
| 77 | — Tâli istihaller |
| 78 | — Kıymet arttıran büyük tâmirler. |

Sümerbank hesap plânında masraf hamilleri 70 numaralı hesap grubunda, (imalât hesapları) nda toplanmıştır. Bu hesabın tâli hesapları şunlardır :

- 700 Esas işletmeler ilk maddeler imalâtı,
- 701 Esas işletmeler imalâtı,
- 702 Esas işletmeler tâli hasılatı,
- 703 Tâli işletmeler imalâtı.

Sümerbank plânına göre 701 sayılı esas hesap (daha doğrusu bunun neveleri itibarıyla açılan teferruat hesapları) 22 numaralı «mamul anbarı hesabı» kapatılır. Görülüyor ki Sümerbank plânında masraf hamili fonksiyonunu ifa eden «imalât hesaplarının» yanında ayrıca 2 numaralı mütedavil kıymetler grubunda 22 numaralı anbar hesapları da açılmıştır.

Evvelce kaydettiğimiz üzere, Alman hesap çerçevesinde masraf hamilleri hesapları kâmilan 7 numaralı hesaplar sınıfında toplanmıştır. Bu sınıfın 70 - 73 e kadar olan yarı mamul hesapları aynı zamanda imalât hesabı vazifesini görürler.

Sümerbank plânında gerek 70 ile başlayan imalât hesapları, gerek 22 ve 23 ile başlayan yarı mamul ambar hesapları, müesseselerin özelliklerine göre müfredatlandırılırlar. Bu hususta bir fikir vermek üzere, meselâ pamuklu sanayiye âit hesap plânının 700 - 703 hesaplarının müfredatını zikrederim :

Pamuklu sanayi grubu :

- 700 Esas işletmeler ilk maddeler imalâtı
 - 7000 İplik imalâtı
 - 7001 Telef ipliği imalâtı
 - 7002 Ham dokuma imalâtı
 - 7003 İplik boya imalâtı
- 701 Esas işletmeler imalâtı
 - 7010 Çırçır - pamuk imalâtı
 - 7011 Döküntü açma imalâtı
 - 7012 Çile-paket ipliği imalâtı
 - 7013 Büküm ipliği imalâtı
 - 7014 Bobin ipliği imalâtı
 - 7015 İğ şeridi imalâtı
 - 7016 Mamul dokuma imalâtı
- 702 Esas işletmeler talî hasılatı
 - 7020 Döküntüler (İplik, telef ipliği)
 - 7021 Üstüptüler
 - 7022 Parça bez
- 703 Talî işletmeler hasılatı
 - 7030 Atleye imalâtı
 - 7031 Konfeksiyon imalâtı
 - 7032 Saraciye imalâtı
 - 7033 Sabun imalâtı
 - 7034 Fırın imalâtı
 - 7036 Nişasta imalâtı

Pamuklu sanayinin 22 numaralı anbar hesabının müfredatı şöyledir :

- 220 Anbardaki mamuller
 - 2200 Müessesese mamulâtı emtea anbarı
 - 22000 Pamuk iplikleri anbarı
 - 22001 Pamuklu dokumalar anbarı
 - 22009 Diğer mamuller anbarı.

III — İŞLETME MASRAFLARI

1 — İşletme masraflarının mahiyeti :

Sınaf muhasebe, maliyet fiyatını çıkarmak ve işletme kontrolünü tesis edebilmek için, esas itibarıyla, işletme masrafları ile (bunların kavranması, tertibi ve tevzii ile) meşgul olduğuna göre, bu muhasebe disiplinine «masraflar muhasebesi» de denilmektedir.

İşletme masrafları istihsal ile doğrudan doğruya veya bilvasıta ilgili olan masraflardan tenekküp eder. Teşebbüsün bir kısım masrafları vardır ki, bunlar işletme masrafları zümresi dışında kalırlar. Bu masrafları şu suretle gruplandırılmak mümkündür :

- a) İşletmeye yabancı olan masraflar (yardımlar, tesisler, hibeler ve iştirak masrafları gibi)
- b) Fevkalâde masraf ve zararlar (ilk tesis taazzuv masrafları, birleşme ve islâh masrafları, tazminatlar, eşham, tahvilât, makine ve tesisat gibi aktif kıymetlerin satışından mütevellit zararlar gibi).
- c) Safi kârdan yapılan ödemeler (kurumlar vergisi, kâra bağlı primler ilâh).

Bütün bu masraflar büttabi kâr ve zarar hesabına, bilançoaya aktarmakla beraber, maliyet fiyatına dahil bulunmadıkları cihetle, işletme muhasebesinin dışında kalırlar.

İşletme masraflarının çeşitli tasnifleri yapılmıştır. Evvelâ, işletme ilminde bu masrafların ekonomik mahiyetleri gözönünde tu-

tularak, sabit (istihisalle değişmiyen), progresif (istihisalle artan), değresif (maaşlar ve diğer idare masrafları gibi istihisalle azalan) masraflar olmak üzere, 3 gruba ayrıldığı görülmüştür.

İkinci bir tasnif esasına göre, işletme masrafları, muhasebe tekniği bakımından, direkt ve endirekt masraflar şeklinde iki kısma ayrılır.

Direkt masrafları, masraf yerlerine doğrudan doğruya tahmil edilen, endirekt masraflar ise, yardımcı istihsal yerlerinde toplandıktan sonra muayyen amaçlar ve ölçülere göre masraf yerlerine nakledilen masraflardır.

Bu tasnifler dışında, hesap tekniği bakımından esas olan tefriğe göre, işletme masrafları ilki gruba ayrılır :

- A) Hususi masraflar,
- B) Müşterek masraflar.

Hususi masraflar doğrudan doğruya mamul maddenin bünyesine giren masraflardır ki, bunlar, ham madde sarfiyatı ve imâl ücretlerinden terekkiüp edenler. Bazı hallerde, bu masraflar grubuna, anbalaj masrafları gibi, «diğer hususi masraflar» da dahil olur.

Müşterek masraflara gelince, bunlar da şu kısımlardan terekkiüp edenler :

- a) Müşterek imâl masrafları,
- b) Anbar masrafları,
- c) İdare masrafları,
- d) Satış masrafları.

Yukarıki tasnif esasına göre, işletme masraflarını toplu olarak şu suretle göstermek mümkündür :

- | | | |
|-----------------------|---|------------------------------|
| A. Hususi masraflar | { | a — Ham madde sarfiyatı |
| | | b — İmâl ücretleri |
| | | c — Diğer hususi masraflar |
| B. Müşterek masraflar | { | a — Müşterek imâl masrafları |
| | | b — Anbar masrafları |
| | | c — İdare masrafları |
| | | d — Satış masrafları |

Hususî masraflar tâbiri, Almanca mümfert masraflar demek olan «Einzelkosten» kelimesinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Bu terim Fransızca da «frais spéciaux» yahut (frais industriels spéciaux) tarzında kullanılmaktadır. Müsterek masraflara gelince, bu tâbir, «umumî masraflar» yerine Alman hesap çerçevesinde geçen «Gemeinkosten» kelimesinin karşılığı olarak alınmıştır. Umumî masraflara nazaran maksada daha iyi ifade eden bu tâbir Fransızlar tarafından da «frais communs» şeklinde istimal edilmeğe başlanmıştır. Bizde hususî masraflar ve müsterek masraflar terimleri henüz işletme edebiyatına girmiş istihlalar degillerdir.

2 — Masraf neveleri :

İşletme muhasebesinde geçen teknik terimlerden biri de «masraf neveleri» tâbidir. Bu tâbirle ülmî ve nazarî bir tasnif değil, sanayi hesap plânlarında masraf hesaplarının tâbi tutulduğu grupmanlar ifade edilir.

Aşağıda gösterildiği üzere, Alman «hesap çerçevesine», ham madde ve malzeme ile masraf neveleri hesapları şu suretle gruplandırılmıştır :

| SINIF 3 Ham madde, yardımcı madde ve işletme mal- zemesi hesapları | SINIF 4 Masraf neveleri hesapları |
|---|--------------------------------------|
| 30 Ham madde | 40 İmâl ücretleri |
| 31 | 41 Yardımcı ücretler |
| 32 | 42 Maaşlar |
| 33 Yardımcı madde | 43 Sosyal masraflar |
| 34 İşletme malzemesi | 44 Yardımcı ve işletme malzemesi |
| 35 Küçük malzeme | 45 Elektrik, gaz, su |
| 36 Dışarıya yaptırılan işler. | 46 Amortisman, tamirat |
| | 47 Vergi, harç, sigorta |
| | 48 Çeşitli masraflar |
| | 49 Hususî mümfert masraflar |

Yukarıki şemada görüldüğü üzere, ham madde ve malzeme hesapları, mevcut hesapları oldukları için «masraf neveleri hesapları» sınıfının dışında bırakılmışlardır. Bu masraflardan ham madde sarfiyatı doğrudan doğruya ilgili imalât hesaplarına (masraf yerleri hesaplarına) veyahut (masraf hamilleri hesaplarına) nakletilirler, müşterek masraf mahiyeti alan yardımcı madde ve malzeme sarfiyatı ise 4 numaralı masrafneveleri hesaplarından geçirilmek suretiyle mahsup edilirler.

İşçiliğe gelince, bu masraf unsuru, imâl ücretleri ve yardımcı ücretler olmak üzere iki kısma ayrılır. İmâl ücretleri ki bunlara müstahsil ücretler veya fabrikasyon işçiliği de denilmektedir, doğrudan doğruya imalât ile ilgili olan işçiliktir. Yardımcı ücretler ise, tâmir, ambar, kontrol işçiliği, bekçilik gibi müşterek masraf mahiyetindeki işçiliktir.

Sümerbank hesap plânında masraf nevelerinin umumî tasnifi şöyledir :

5 — Masraf neveleri hesapları grubu :

- 50 Ham madde ve yardımcı ham madde sarfiyatı hesabı
- 51 Malzeme sarfiyatı hesabı
- 52 Personel ücret ve masrafları hesabı
- 53 Sigorta masrafları hesabı
- 54 Çeşitli masraflar hesabı
- 55 Sabit kıymet amortismanlar hesabı
- 56 Vergi, resim ve harçlar hesabı
- 57 Dışarıya yaptırılan işler
- 58 Karşılanan masraflar hesabı

Bu masraf hesapları takım takım talî hesaplara ayrılırlar. Meselâ 52 numaralı hesabın talî tasnifi şöyledir :

- 52 personel ücret ve maaşları
- 52 Personel ücret ve maaşları

520 Aylıklar ve ücretler

- 5200 Barem içi memur aylıkları
- 5201 Barem dışı memur aylıkları

- 5202 Muvakkat memur aylıkları
- 5203 Muvakkat müstahdem aylıkları
- 5204 Ecnabi mütehassis aylıkları
- 521 Aylıklılar munzam ücretleri
 - 5201 Aylıklılar fazla mesai ücretleri
 - 5211 ilâh...
- 522 Aylıklılar tazminatı (Müfredat)
- 523 Aylıklılara yapılan sosyal yardımlar (Müfredat)
- 524 Aylıklılara verilen yolluklar (Müfredat)
- 525 İşçi ücretleri
 - 5250 Akont esasına göre yapıcı işçilik
 - 5251 Zaman esasına göre yapıcı işçilik
 - 5252 Yardımcı işçi ücretleri
- 526 İşçi munzam ücretleri
 - 5260 İşçi fazla mesai ücretleri
 - 5261 ilâh...
- 527 İşçi tazminatları (Müfredat)
- 528 İşçi sosyal yardımları (Müfredat)

Aylıklar minasebetile şu noktaya da işaret edelim ki, aylıklı memurlardan teknik personele, ödenen maaşlar, müşterek imâl masraflarında, idare ve satış personeline ait olanlar bu servislerin masraflarında toplanırlar.

3 — Masrafların tevsiği:

İşletme muhasebesi tatbikatında masraflar hususî bir takım kayıt ve vesikalara müsteniden mazbut ve kontrollü bir şekilde tesbit ve mahsup edilmeliler. Bu muhasebe disiplini vesikasız masraf yapılamaz. Bu kaideye maliyet fiyatının esas unsuru olan ham madde sarfiyatı ve işçilik hususlarında, bilhassa riayet olunur.

Ham madde ve malzemenin anbara giriş ve çıkışlarını hesaben kontrol altında bulundurmaka, stokları tesbit ve takip etmek, sarfiyatı doğru olarak hesaplamak ve mahsup edebilmek için, bir anbar defteri, giriş ve çıkış pusulaları (fişler) ve stok kartları kullanılır. Sinaî muhasebeden bahsedebilmek için, anbar defteri kulla-

nılması dahi, asgarî ambar hareketlerinin muntazam vesikalara (fatura, irsaliye, fiş, pusula gibi) istinat edilmesi ve ayrıca stok kartları tutulması şarttır.

İşçiliğe gelince, bu masrafın tesbiti hususunda kontrol kartı, puvantaj fişi, bordro ve tediye pusulaları gibi vesikalar kullanılır. Sınai muhasebe çerçevesi içinde, bu hususta en az, çalışan iş yerlerini, çalışma müddetini ve ücret tutarını alelmüfredat gösteren bordroların tutulması şarttır.

IV — MASRAFLARIN TEVZİİ

1 — Taksim usulü (1)

Maliyet fiyatını, sınai muhasebe çerçevesi içinde, hesaplamak için, işletme masraflarının muayyen bir usul tahtında masraf hammillerine nakil ve tahmil edilmeleri iktiza eder ki, buna teknik bir terimle «masrafların tevzii» denilmektedir.

Masrafların tevzii iki usule göre yapılır :

- a) Taksim usulü,
- b) Zam usulü.

Taksim usulü bir «procédure» yani bir safhada yahut bir istihsal vetiresi dahilinde, tek bir mamul vücade getiren sanayi nevileci hakkında bahis mevzuu olur. Bu usulde maliyet fiyatı, muayyen bir hesap devresinde (umumiyetle takvim yılı) yapılan hususî ve müşterek masraflar yekûnunun istihsal olunan mamullerin miktar yekûnuna (adet, kg., hl., m³ gibi) taksimi suretile elde edilir.

Meselâ bir bira fabrikası yılda 50.000 hl. bira istihsal etmiş ve aşağıdan yazılı işletme masraflarını yapmıştır :

| | T.L. |
|--------------------------------------|---------|
| 50 Ham madde (arpa) sarfiyatı | 400.000 |
| 40 İmâl ücreti | 110.000 |

(1) Almanlar bu hususta «Divisionskalkulation», Fransızlar global ve unitaire maliyet fiyatı sistemi veyahut «Le prix de revient par-divison» tâbirlerini kullanmaktadırlar

| | |
|--|---------|
| 41 Yardımcı işçilik | 28.000 |
| 420 Teknik elemanların maaşları | 22.000 |
| 421 Ticarî maaşlar | 39.500 |
| 430 Sosyal masraflar (fabrika) | 11.000 |
| 431 Sosyal masraflar (idare) | 1.500 |
| 45 Elektrik, su, gaz | 50.000 |
| 460 Amortismanlar (fabrika) | 90.000 |
| 461 Amortismanlar (ticarethane) | 8.000 |
| 462 Tâmirat | 13.000 |
| 483 Reklam masrafları | 11.000 |
| 488 Çeşitli imâl masrafları | 124.000 |
| 489 Çeşitli idare masrafları | 92.000 |

Yekûn 1.000.000

Senê sonu bira mevcudunun senê başına nazaran aynı kaldığı-
nı farzedersenek, toptan maliyet fiyatı :

1.000.000 TL : 50.000 hl = 20 TL. (Litre başına 20 kş.)
eder.

Yukarıdaki hesabın, imâl, idare ve satış masraflarını ayrı ayrı
gruplandırılmak ve her grubun umumî mahiyetteki hisseini göster-
mek suretile, yapılması şüphesiz daha vazîh ve uygun olur.

2 — Muadillik usulü :

Taksim usulü, birbirine benzeyen bir kaç madde veya bir
mamulün muhtelif kalitelerini vücutte getiren sanâyide «équa-
lence» yani «teadül» veya «muadillik» kaidesine göre tatbik olu-
nur. (Muadillik usulü.)

Sinaî muhasebede muadillik mefhumu, aralarında cüz'î fark-
lar bulunan mamullerin hesaben aynı esasa târca edilmelerini ifade
eder.

Meselâ yukarıda misal olarak zikrettiğimiz bira fabrikası 3 çe-
şit bira imâl etmekte ve istihsalâtı bu çeşitlere göre şu suretle te-
rekküp etmektedir :

| | |
|---------------------|-----------------|
| Normal bira | 30.000 hl. |
| Ağır bira | 15.000 » |
| Hafif bira | 5.000 » |
| Yekûn | 50.000 » |

Bira çeşitlerinin, tecrübeler ve istatistikî mutalâlara göre tesbit edilen muadillik emsalleri (endeksleri) şöyledir :

| | |
|----------------------------|------|
| Normal bira, endeks | 1 |
| Ağır bira, endeks | 1,25 |
| Hafif bira, endeks | 0,75 |

Muadillik kaidesini tatbik etmek için evvelâmirde, ağır ve hafif bira istihşalâtını normal bira miktarına irca veya üblâğ etmek, bunun için de ağır bira istihşalâtını 1,25; hafif birayı da 0,75 rakamları ile çarpmak iltiza eder.

| | Hakiki istihşal miktarı | Muadillik Endeks | Endekslere göre miktarlar |
|---------------------|-------------------------|------------------|---------------------------|
| Normal bira | 30.000 | 1 | 30.000 |
| Ağır bira | 15.000 | 1,25 | 18.750 |
| Hafif bira | 5.000 | 0,75 | 3.750 |
| Yekûn | 50.000 | | 52.500 |

Biraların maliyet fiyatı hesaplanırken, ilk önce işletme masraflarının tutarı olan 1.000.000 lira, 52.500 hl.ye (50.000 hl.ye de-ğil) taksim olunur ve böylece bir hl. normal biranın maliyet fiyatı, yani baz maliyet fiyatı bulunur :

$$1.000.000 : 52.500 = 19 \text{ (1 lt. 19 krş.)}$$

Muadillik kaidesine göre, ağır biranın hl. maliyet fiyatı :

$$19 \times 1,25 = 23,75 \text{ Tl.}$$

Hafif biranın maliyet fiyatı ise :

$$19 \times 0,75 = 14,25 \text{ Tl. eder.}$$

Bira çeşitlerinin maliyet fiyatları bir arada şöyle gösterilebilir:

| | |
|--------------------|-------|
| Normal bira | 19,— |
| Ağır bira | 23,75 |
| Hafif bira | 14,25 |

3 — Kademeli taksim usulü :

Taksim usulünün diğer bir şekli de «kademeli taksim» dir. İki veya daha ziyade safhali istihsalin bir sınaî müessese içinde, fakat ayrı ayrı imalâthanelerde yapılması halinde, her bir imalâthane müstakil bir sınaî ünite telâkiki edilmek suretile, taksim usulü tatbik olunur. Müstakil imalâthanelere ayrılmış sınaî müessese tiplerine, kombine imaatta, ezümle ağır sanayide tesadüf olunur.

4 — Taksim usulünün tenkidi :

Taksim usulünün tatbikatında işletme ve maliyet muhasebesinin organizasyonu basit ve kolay olur. Bunun için sadece birer Ham madde ve malzeme hesabı, İşletme masrafları hesabı, İmalât hesabı, Mamul madde hesabı, Satış hesabı açılması kâfi gelir.

Bu usulde ham madde sarfiyatı, imâl ücretleri ve müşterek masraflar doğrudan doğruya imalât hesabının (bu hesap fabrikasyon veya işletme hesabı isimlerini de alabilir) zimmetinde toplanır ve mahsupları da bu hesaptan yapılır.

Taksim usulünün, bu basitliğine mukabil, ilmi ve rasyonel bir metod olarak tatbik kabiliyetini kaybettiği ve endüstrisi gelişmiş memleketlerde, küçük sanayi hariç, ancak nadiren ve istisnai halde tatbik edildiği müşahede olunmaktadır. Eskiden, maden ocakları ile çimento, tuğla, demir, çelik, şeker, un, bira, şarap, diğer müskirat, yağ, sabun, sellüloz, kibrüt, kâğıt ve benzeri sanayide, tek mamul esasından giderek, sınaî muhasebenin taksim usulüne göre organize edildiği görülmüştü. Fakat aşağıdaki sebepler dolayısıyla bu sanayi kollarında dahi bu ampirik usul terk edilmiştir :

a) Bahis mevzuu sanayi kollarında istihsalin bir safhada cereyan ettiği nazari bir görüşün ifadesidir. Hakikatte bu sanayide de imalât müteaddit safhalardan geçmektedir. Meselâ tek mamul istihsalinin tipik misali olarak gösterilen çimento sanayiinde imalât

birbirine bağılı olmakla beraber, hamur (çamur), klinke, öğütme, (siloda çimento), çuvallanmış çimento gibi bir çok istihsal safhalarını takip eder.

b) Yarı mamul ve tali imalâtın mevcudiyeti de taksim usulünün tatbikatını güçleştirir.

c) Yukarıki mülahazalar dışında, mücerred «işletme murakabesinin» tesis ve tatbiki de, toptan taksim usulü yerine, masraf yerlerine göre hesaplama zaruretini telkin eder.

Sonuncu nokta üzerinde de billhassa ehemmiyetle durmak icabeder. Çünkü, sınaî muhasebenin bir hedefi maliyet fiyatı ise, ikincisi de masraf kontrolü, masraf mukayesesi ve analizi esaslarına dayanan işletme murakabesidir. Hattâ sözü edilen sanayi kollarında kütle halinde istihsal olunan maddelerin (çimento, demir, çelik, yağ, sabun, kâğıt ilâh.) sürümü daha ziyade piyasaya tâbi olduğuna göre, bu sınaî faaliyet sahasında satış fiyatı ve satış politikasının mesnedi olarak maliyet fiyatı ikinci plâna düşer. Bunun yerine sınaî muhasebenin silket merkezi masraf kontrolü, masraf mukayesesi ve tahlillerinde, kısaca işletme murakabesinde toplanır. Bu bakımdan ise, masraf yekûnunun istihsal yekûnuna toptan taksimi usulünün ne derece kifayetsiz olacağı izahıtan vârestedir. Bu iptidai usulde fiilhakika seneden seneye global maliyet fiyatlarının karşılaştırılması mümkün olur, fakat ilmî mukayeseler, analizler yapılamaz, bu sebeple de masraflarda vukua gelen değişiklikler izahsız ve karanlıkta kalır.

İşletme murakabesinin gerektiği gibi ifa edilebilmesi için, masraf mevzilerinin müferriden havranması ve istihsal birimi ile ayrı ayrı mukayese edilmesi lâzımdır. Bunun doğrudan doğruya yapılması mümkün olmadığına, yahut bir mâna ifade etmediğine göre, araya masraf yerleri hesaplarının konması zaruri olur.

Meselâ bir şeker fabrikasında (pancarın değeri hariç) işçiliğin bütün masrafların takriben 1/7 sini teşkil ettiğini farzedelim. Bu masraf nisbetinde vukua gelen, her hangi bir tahavvülün sebep ve âmillerini araştırıp, meydana çıkarabilmek için, işletmenin muhtelif masraf yerlerine (imalât daireleri, servis veya işlere) ait işçi ücretlerini ayrı ayrı tetkik ve tahlil etmek lâzımgelir.

Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, tatbik sahası daha ziyade basit, küçük sanayie ve istisnâî hâllere inhisar eden taksim usulüne umumî ve ilmî bir metod olarak bakılamaz. Bugünün sınaî muhasebe telâkkisi karşısında, hattâ tek safhalı imalâtın tipik örnekleri sayılan elektrik ve havagazı üstihsalinde, maden istihracında ve yukarıda işaret ettiğimiz üzere, çimento sanayiinde dahi taksim usulününün mutlak şekilde tatbikine imkân kalmamıştır.

5 — Zam usulü (1)

Sınaî muhasebe çerçevesi içinde, maliyet fiyatının tesbiti ve dolayısıyla işletme murakabesinin tatbiki bakımından ilmî ve umumî bir metod olarak kendini kabul etmiş olan masraf tevzii usulü «zam veya ilâve usulü»dür.

Mütladdit safhalı sanayide (mensucat sanayii gibi) ve çeşitli veyahut sipariş üzerine imalâta bulunan sanayide (makine sanayii gibi) esasen zam usulümedn başka bir usulün tatbik edilmesi kaabili tasavvur değildir. Fakat, biraz evvel izah ettiğimiz üzere, hattâ tek safhalı (daha doğrusu tek safhalı sanılan) sanayi kollarında dahi bu usulün tatbikine zaruret hasıl olmaktadır.

Zam usulünden maksat, masraf hamillerine tahmil edilecek müşterek işletme masraflarının emsallerini (nisbetlerini) tesbit etmek ve maliyet fiyatlarının hesaplanmasında bunları tatbik etmektir.

Daha önce izah ettiğimiz üzere, sınaî maliyeti teşkil eden işletme masrafları «hususî veya müstferit masraflar» ve «müşterek masraflar» olmak üzere iki kategoriye ayrılır. Zam usulünün tatbikatında, ham madde sarfiyatı ve imâl ücretlerinden terekküp eden, hususî masraflar doğrudan doğruya masraf hâmillerinin zimmetine geçebilir. Müsterek masraflar (eski tâbirle umumî masraflar) ise, masraf hamillerinin hususî masraflarına muayyen emsallere müsteniden naklolunur.

Bir maddenin doğrudan doğruya imalinde sarfedilen ham madde ile işçiliği teknik bakımdan, hatta kat'iyetle tesbit etmeğe im-

(1) Almanlar bu hususta «Zuschlag», Fransızlar «Majoration» tâbirlerini kullanmaktadırlar.

kân vardır. Fakat bütün diğer masraflardan, ki bunlar müşterek masrafları teşkil ederler, mamule doğrudan doğruya ne mîlkdar isabet ettiğini hesaplamak mümkün olamaz. Müşterîlik masraflarla (meselâ idare masrafları ile) masraf hamilleri (mamul emtea) arasında, fiilhakika, münferit masraflarda olduğu gibi, direkt bir münasebet ve irtibat mevcut değildir. Bu itibarla, bunların iptida masraf yerlerinde toplanması ve bu yerler vasıtasıyla masraf hamillerine nakledilmesi icap eder ki, sınaî muhasebenin en ince noktasını, tâbir caizse ruhunu, bu hâdise, yani işletme masraflarının, masraf yerleri kanalları ve mamullerin «masraf alma kabiliyeti» ile mütenasip olarak, istihsale dağıtılması keyfiyeti teşkil eder.

Biraz evvel müşterek masraflarla masraf hamilleri arasında doğrudan doğruya bir irtibatın mevcut olmadığına işaret etmiş idik. İşte doğrudan doğruya mevcut olmayan bu irtibat araya masraf yerlerinin ithali suretile billvasıta tesis edilir. Fiilhakika müşterek masrafları, tekevvin ettikleri yerlerde nevi ve mîlkdar itibarı ile kavramak pekâlâ mümkündür. Bu imkân mevcut olunca da, bu masraflardan mamule düşen hisseyi de ayırtmak kabül olur. Böylece masraf yerleri, masrafların tevziinde masraf nevideri ile masraf hamilleri arasında köprü vazifesini görürler.

Burada şu noktaya bir kere daha işaret edelim ki, yardımcı masraf yerlerine (meselâ elektrik santralına veya tâmir atelyesine) âit masraflar (malzeme sarfiyatı, işçilik gibi) bu yerlerde toplandıktan sonra doğrudan doğruya masraf hamillerine nakledilmezler, bunlar önce esas masraf yerlerine (esas imâl veya işletme yerlerine) vantilâsyon suretile tevzi edilirler ve bu yerlere âit emsaller içinde masraf hamillerine intikal ederler.

Bahis mevzuu «emsaller», yani «zam nisbetleri» nin tatbik edildiği ölçüler (kemiyetler) umumiyetle imâl ücretleridir. Mamafih ham maddenin hâkim olduğu sanayide, ham madde sarfiyatının (kıymet veya mîlkdar olarak) bazı hallerde imâl ücreti ve ham madde sarfiyatının (yani münferit masraflar yekûnunun) yahut da makine çalışma saatlerinin veya başkaca ölçülerin nazarı itibare alınması da mümkündür. (1).

(1) Yardımcı masraf yerleri yekûnlarının diğer masraf yerlerine dağıtımında, evvelce

Yukarıki izahattan anlaşılacağı üzere, her bir esas masraf yerinde toplanan müşterek masraf yekûnunun imâl ücreti veya diğer kemiyetlere taksimi neticesinde o yer için mamullere yapılacak masraf zammının nisbeti tayin edilmiş olur. Meselâ esas masraf yerinin (imalât dairesinin) müşterek masrafları toplamı 3000 lira, imâl ücretleri yekûnu da 2000 liradır. Bu takdirde masraf yerinin emsali :

$$3000 : 2000 = 1,5 \text{ eder.}$$

Şu halde bu atelyede imâl edilen mamullerin maliyet fiyatı hesaplanırken, bunlara âit imâl ücretinin % 150 si nisbetinde müşterek masraf zammı yapılması lâzımgelir.

6. Masraf tevzi tablosu :

Müşterek masrafların toplanması ve tevzii «masraf tevzi tablosu» denilen ve her ay çıkarılan bir cetvel üzerinde yapılır.

Muhasebeden alınan aylık masraf yekûnları alt alta bu tabliye yazılır ve esaslarına göre genişliğine masraf yerlerine dağıtılır.

Masraf Tevzi Tablosunun Şeması (1)

| Sıra No. sı | Hesap No. sı | MASRAF NEVİLERİ | TEVZİ MÜSTENİDATI | MUHASEBE RAKAMLARI |
|-------------|--------------|-------------------|----------------------|---|
| 1 | 41 | Yardımcı ücretler | Ücret kartları | Muhasebeden nakle edilen ve tevziye tâbi tutulan masraf yekûnları, «kontrol rakamları» olarak kaydedilir. |
| 2 | 42 | Maaşlar | Maaş bordroları | |
| 3 | 43 | Sosyal masraflar | Ücret ve maaşlar | |
| 4 | 440 | Yardımcı maddeler | Mal alma pusulası | |
| 5 | 441 | İşletme malzemesi | Mal alma pusulası | |
| 6 | 450 | Elektrik | Kontrol saati kayıt. | |
| 7 | 451 | Çaz | Kontrol saati kayıt. | |
| 8 | 460 | Amortisman ilâh. | Sicil defteri | |

işaret ettiğimiz üzere, başkaca ölçülerden de faydalanılır. Meselâ elektrik santral masraf yekûnu kW. saat esasına göre tevzi edilir.

(1) Rakamla işlenmiş bir tablo bağıdır.

| MASRAF YERLERİ | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------------------|---|---|---|---------------------|---|---|------------------------------|---|---|----------|---|-------|---|-------|---|
| Umumi yardımcı yerler | | | | Esas İmalat yerleri | | | Esas İmalat yardımcı yerleri | | | Anbarlar | | İdare | | Satış | |
| 4 | 2 | 3 | 5 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 |

Masraf tevzi tablosu, işletme muhasebesinin ruhunu teşkil eder. Müşterek masraflar bu tabloda toplanır ve masraf yerlerine tevzi edilir. Cedvelin altında ayrıca ilmâl ücretleri ve ham madde sarfiyatı da gösterilmek suretiyle bütün işletme masraflarının bu tabloda toplanması sağlanır.

Tevzi tablosunda gösterilen müstenidat, muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden vesikaların aynıdır. Bundan başka, tevzi edilecek rakamlar da, muhasebeden alındığı cihetle, tablo ile muhasebe arasında tam bir mutabakata temin edilir. Yalnız masrafların kaydı ve tevzi tablosunda devamlı olarak değil, ay sonlarında toplu olarak bir defada yapılır. Muhasebede ise, bilindiği gibi, masrafın vukuu ile birlikte kaydı da icra olunur. Bazı büyük sanai müesseselerde kayıtların yardımcı tablolara günü gününe geçirilmesi suretiyle tablo ile muhasebe arasında bu bakımdan da bir âhenk ve tenazur temin edilmeğe çalışılmaktadır.

Masraf tevzi tablosu, masrafları toplayan, dağıtan ve maliyet fiyatlarının hesaplanmasına lüzumlu emsalleri veren bir vesika olmaktan ibaret değildir. Bu tablo sayesinde, aynı zamanda devamlı ve müsbet bir işletme kontrolü tesisi de imkân dahiline girmektedir. Modern sevki ve idare sistemlerinde, işletmenin gölgesi hakkındaki tetkik, tahlil, tenkit ve münakaşalar bu tablonun etrafında ve bu tablonun neticelerine göre yürütülmektedir.

Tevzi tablosu, bugünkü şekilde, işletmeciliğe Schmalenbach'ın buluşlarına dayanan Alman sanai hesap plânı ile girmiştir. Bu plâna göre, evvelce de izah ettiğimiz üzere, işletme muhasebesinde, masraf yerleri için ayrı ayrı hesaplar açılmaktadır.

İşletme muhasebesi, bir müddet «masraf yerleri muhasebesi» şeklinde kabul edildikten ve bu esasa göre organize ve tatbik olunduktan sonra masraf yerleri hesaplarının mahiyeten muvakkat ve inkıtalı oldukları ve fonksiyonlarını tevzi tablosunda, yani muhasebe dışı, tamamen ifa ettikleri görülmüş, bu sebeplerle bunların muhasebe dışına çıkarılmasının daha rasyonel ve uygun olacağı neticesine varılmıştır. Böylece, son temayıllere göre, masraf yerleri muhasebesi usulü terk edilmekte, buna mukabil tevzi tablosu ön plana alınarak masrafların iç hesaplaşması hususunda bu tablo ile iktifa olunmaktadır.

Kendini kabul ettiren bu yeni görüş sayesinde, sırf muhasebe tatbikatında işten ve malzemeden ehemmiyetli nisbette tasarruf edilmekte ve bilhassa umum muhasebenin bir sürü masraf yerleri hesapları yüzünden ağırlaşmasının ve vuzuhunu kaybetmesinin önüne geçilmektedir.

Masraf yerlerini muhasebe dışı bırakan yeni görüşün şimdiden bazı yabancı memleketlerde, hattâ yalnız orta cesametteki sanayide değil, büyük endüstri tarafından dahi, başarı ile tatbik edilmekte olduğu müşahede olunmaktadır.

Görülmüyor ki, masraf yerleri muhasebesinden doğmuş olan tevzi tablosu, bu muhasebeyi geride bırakmış, masraf yerleri hesaplarını kendi bünyesinde muhafaza ederek sırf muhasebede mutlak hâkimiyetini tesis etmiştir.

7 — Makine çalışma saati :

Yukarıda makinenin de (muhasebe içi veya muhasebe dışı) bir masraf yeri olabileceğine, bu takdirde zam emsalinin makineye göre hesaplanacağına işaret etmiş idik. Bazı sanayide (bilhassa montaj ve makine sanayinde) tatbik edilen bu modern hesaplaşma sisteminin esaslarına burada kısaca temas etmeği faydalı bulmaktayız.

Fransızçada «heures de machine» denilen bu usulün aylık veya yıllık masraf esasına istinat eden veyahut götürü olan muhtelif tatbik şekilleri vardır. Aylık masraf esasına istinat eden usul şu suretle işler :

a) Masraf yeri telâkki edilen her bir makinenin (bazen birbirine bağlı birkaç makinenin) faaliyet kartı (sipariş kartı ilâh.) üzerine çalıştığı müddetler (saatler) yazılır.

b) Her bir makine için yapılan çeşitli müşterek masraflar o makineye ait masraf vesikalarına (masraf bonolarına) kaydedilir.

c) Makinenin aylık masraf yekûnu ve çalışma saati yekûnu çıkarılır. İlk yekûn ikinciye bölünür ve bir çalışma saatinde isabet eden masraf payı, yani «zam emsali» tesbit edilir.

Zam emsalinin hesaplanmasında nazara alınan masraflar, muharrrik kuvvet, yağ, kayış, muhafaza, tâmir, amortisman ve bir masraf yerine tahmil edilen diğer bilûmum masraflardır.

V. — İŞLETME MUHASEBESİNİN TATBİKATI

1 — Masraf yerlerine göre hesaplaşma :

Taksim usulünde maliyet fiyatı, evvelce izah edildiği üzere, işletme masraflarının istihsal miktarına toptan taksimi suretile bir kalemde ve kolayca tesbit edilir. Bu usulün besateti, istisnaf oluşu ve ilmî mânada sınıf muhasebenin dışında kalması dolayısıyla, tatbikatı üzerinde burada ayrıca durulmasında fayda mülâhaza edilmemiştir.

Masraf yerlerine göre hesaplaşmağa gelince, evvelki kısmında etraflı bir surette açıkladığı gibi, masraf tevzi tablosuna istinat eden bu hesaplaşma usulü, muhasebe içi ve muhasebe dışı olmak üzere iki şekilde tatbik olunur.

Muhasebe içi olan tatbikat, umumî muhasebede (defterikebirde) açılan «masraf yerleri hesapları» çerçevesi dahilinde cereyan eder. Sınıf muhasebenin bu tatbik şeklini, 3 esas imal yeri, 2 yardımcı yer, 1 anbar, 1 idare ve 1 satış servisi olan bir işletmeyi misal alarak göstereyim : (1)

(1) Misalimiz bağlı masraf tevzi tablosuna mütenezirdir.

1 — Esas imal yerleri hesapları her ay sonunda hususî (münferit) imal masraflarından (yani ham madde ve imal ücretinden dolayı doğrudan doğruya borçlandırılırlar :

| | | |
|---------------------|---------|---------|
| 60 Esas imal yeri A | 100.000 | |
| 61 Esas imal yeri B | 80.000 | |
| 62 Esas imal yeri C | 70.000 | |
| 30 Ham madde | | 250.000 |
| 60 Esas imal yeri A | 150.000 | |
| 61 Esas imal yeri B | 100.000 | |
| 62 Esas imal yeri C | 50.000 | |
| 40 İmal ücretleri | | 300.000 |

2 — Müşterek masraflar, masraf tevzi tablosuna müsteniden masraf yerlerine dağıtılır: (1)

| | | |
|----------------------|--------|--------|
| 60 Esas imal yeri A | 30.800 | |
| 61 Esas imal yeri B | 17.180 | |
| 62 Esas imal yeri C | 10.680 | |
| 63 Yardımcı yer a | 16.770 | |
| 64 Yardımcı yer b | 14.000 | |
| 65 Ambar | 4.520 | |
| 66 İdare | 13.250 | |
| 67 Satış | 17.800 | |
| 41 Yardımcı ücretler | | 11.000 |
| 42 Maaşlar | | 38.200 |
| 43 Sosyal m. | | 9.900 |
| 44. Y. madde, malz. | | 17.930 |
| 45 Elektrik, su, gaz | | 6.840 |
| 46 Amortisman, tamir | | 12.360 |
| 47 Vergi, sigorta | | 6.950 |
| 48 Sâir | | 21.820 |

(1) Masraflar, evvelce işaret edildiği gibi, direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılırlar. Direkt masraflar doğrudan doğruya masraf yerlerine dağıtılanlardır. Tatbikatta mümkün mertbe masraf dağıtımının direkt usulde yapılmasına gayret edilir/ Yalnız ham madde ve imal ücreti gibi hususî ve münferit masrafların değil, müşterek masraflardan büyük bir kısmının da fihakika doğrudan doğruya masraf yer-

3 — Yardımcı yerlere âit masraflar, tevzi tablosuna müsteniden (imal ücreti ölçüsüne göre) esas imal yerlerine dağıtılır:

| | | |
|---------------------|--------|--------|
| 60 Esas imal yeri A | 15.400 | |
| 61 Esas imal yeri B | 10.300 | |
| 62 Esas imal yeri C | 5.070 | |
| 63 Yardımcı yer a | | 16.770 |
| 64 Yardımcı yer b | | 14.000 |

4 — Anbar masrafları da esas imal yerlerine dağıtılır :

| | | |
|---------------------|-------|-------|
| 60 Esas imal yeri A | 1.820 | |
| 61 Esas imal yeri B | 1.450 | |
| 62 Esas imal yeri C | 1.250 | |
| 65 Anbar | | 4.520 |

5 — İdare ve satış masrafları satış hesabına nakledilir: (1)

| | | |
|-----------------|--------|--------|
| 80 Satış hesabı | 31.050 | |
| 66 İdare | | 13.250 |
| 67 Satış | | 17.800 |

6 — Tam mamul istihsalâtı alâkâlı hesaplara geçirilir. (2)

lerine tevzii mümkündür. İşletme malzemesi, mahrukat, yardımcı işçilik, maaşlar, sosyal masraflar, harici tamirat, temsil ve reklâm masrafları bu cümledir.

(1) Bazı muhasebe sistemlerinde, evvelce işaret ettiğimiz gibi, idare masrafları istihsal maliyetine alınmak suretile aktifleştirilir.

(2) Esas imal yerleri birbirine bağı olmayan müstakil imalât dâireleri olabilecekleri gibi, birbirin takip eden, birbirine zincirleme bağı olan dâireler de olabilirler. Birbirine bağı dâire şeklindeki işletmelerde ancak sonuncu dâireden çıkan, yâni mamul emtea anbarına giren maddeler tam mamul hesabına nakledilirler. Bu takdirde, evvelki dâirelerin mamulleri ya müteakip dâirelere devredilirler, yahut da bunların istihsalâtı için de birer mamul madde (yarı mamul, kısmen mamul) hesabı açılır. Bu hesapların hususî bir defterde tutulması ve defterdeki bir sisteminde yalnız bir «mamul madde hesabı» ve bir «satış hesabı» ile iktifa olunması da mümkündür.

Mamullerin bir dâireden diğerine devredilmesi halinde kayıt şöyle olur:

| | | |
|----------------------|---------|---------|
| 61 Esas imal yeri B. | 298.020 | |
| 60 Esas imal yeri A | | 298.020 |

A dâiresinin mamulâtı kısmen müteakip iki dâireye devredilir, kısmen de tam mamul olarak satılırsa, bu takdirde madde şu şekli alır:

| | |
|-----------------------|---------|
| 73 Tam mamul maddeler | 208.930 |
| 61 Esas imal yeri B | 208.930 |
| 74 Tam mamul maddeler | 137.000 |
| 82 Esas imal yeri C | 137.000 |

7 — Satılan mamul maddeler (73 ve 74 numaralı hesaplara kaydedilen mamuller) istihsal maliyeti ile satış hesabına naklolunurlar :

| | |
|---------------------------|---------|
| 80 Satış hesabı | 300.000 |
| 73 Tam mamul maddeler (B) | 175.000 |
| 74 Tam mamul maddeler (C) | 125.000 |

8 — 275.000 lira tutarındaki satışlar satış hesabında toplanır:

| | |
|-----------------|---------|
| 10 Kasa | 250.000 |
| 14 Müşteriler | 125.000 |
| 80 Satış hesabı | 275.000 |

9 — Yukarıki muamelelere göre hesaplar şu suretle kapatılır: (B mamulünden devre sonunda 33.930 liralık, C mamulünden devre başında 15.000, devre sonunda 27.000 liralık stok bulunduğu farz edilmiştir.)

N. 60

Esas imal yeri A (1)

| | | | |
|------------------------------------|----------------|----------------|-------------------|
| Ham madde | 100.000 | 298.020 | Yarı mamul |
| İmal ücretleri | 150.000 | | (iptidaf / madde) |
| Müşterek masraflar ... | 30.800 | | |
| Yardımcı müşterek masraflar | 15.400 | | |
| Anbar masrafları | 1.820 | | |
| | <u>298.020</u> | <u>298.020</u> | |

| | |
|---------------------|---------|
| 61 Esas imal yeri B | 175.000 |
| 62 Esas imal yeri C | 78.000 |
| 73 Mamul madde | 45.020 |
| 60 Esas imal yeri A | 298.020 |

(1) Yarı mamuller ya hıusuf bir hesaba nakololunurlar veyahut sarfiyat miktarlarına göre, A dairesinden doğrudan B ve C dâirelerine geçirilirler.

N. 61
Esas İmal Yeri B

| | | | |
|---------------------------------------|----------------|----------------|------------|
| İmal ücretleri | 100.000 | 208.930 | Tam mamul |
| Ham Madde | 80.000 | | (B mamulü) |
| Müşterek masraflar ... | 17.180 | | |
| Yardımcı Müşterek masraflar | 10.300 | | |
| Anbar masrafları | 1.450 | | |
| | <u>208.930</u> | <u>208.930</u> | |

N. 63
Esas İmal Yeri C

| | | | |
|-------------------------|----------------|----------------|------------|
| Ham madde | 70.000 | 137.000 | Tam mamul |
| İmal ücretleri | 50.000 | | (C mamulü) |
| Müşterek masraflar ... | 10.680 | | |
| Yardımcı masraflar ... | 5.070 | | |
| Anbar masrafları | 1.250 | | |
| | <u>137.000</u> | <u>137.000</u> | |

N. 73
Tam Mamul Maddeler (B)

| | | | |
|------------------------|----------------|----------------|---------------------------|
| Başlangıç stoku | —,— | 175.000 | İstihsal maliyetile satış |
| İstihsal | 208.930 | 33.930 | Kalan stok. |
| | <u>208.930</u> | <u>208.930</u> | |

N. 74
Tam Mamul Maddeler (C)

| | | | |
|------------------------|----------------|----------------|----------------------|
| Başlangıç stoku | 15.000 | 125.000 | İstihsal maliyetlile |
| İstihsal | 137.000 | 27.000 | satış. Kalan stok. |
| | <u>152.000</u> | <u>152.000</u> | |

N. 80
Satış Hesabı

| | | | |
|---------------------------|----------------|----------------|------------------|
| İstihsal maliyetile satış | 300.000 | 375.000 | Satış fiyatı ile |
| İdare masrafları | 13.250 | | satış. |
| Satış masrafları | 17.800 | | |
| Satış kârı | 43.950 | | |
| | <u>375.000</u> | <u>375.000</u> | |

2 — Masraf mahsup hesapları sistemi (1)

Bu sistemde, ki buna tevzi tablosunun muhasebeleştirilmesi de denilmektedir, masraf yerleri muhasebe dışı bırakılır ve işletmenin müşterek masrafları masraf tevzi tablosuna müsteniden «mahsup edilen masraf hesapları» vasıtasıyla masraf hamillerine nakolunur.

Masraf mahsup hesapları 4 tanedir :

- 1 — Mahsup edilen müşterek imal masrafları,
- 2 — Mahsup edilen müşterek anbar masrafları (2)
- 3 — Mahsup edilen müşterek idare masrafları,
- 4 — Mahsup edilen müşterek satış masrafları.

Bu hesaplara ayrıca «mahsup edilen ham madde» ile «mahsup edilen imal ücretleri» için iki hesap ilâve edilebilir. Bu takdirde hususî masraflar da masraf hamillerine, sözü edilen hesaplar kanalı ile aktarılmış olur.

Masraf mahsup hesapları sisteminde muamelenin cereyan tarzı misalimize göre şematik olarak şöyledir :

1 — Tevzi tablosunda müşterek masrafların muhtelif masraf yerlerine vantilyasyonu yapıldıktan sonra, bunlar 4 grupta toplanır:

(1) «Masraf mahsup hesapları tâbiri», Almanca «Verrechnungskonto» karşılığı olarak kullanılmıştır. Fransızlar bu hususta «Comptes de frais imputés» tâbirini istimal etmektedirler.

(2) Bahis mevzuu olan anbar ham madde ve malzeme anbarıdır.

- 1 — Müşterek imal masrafları 89430
 2 — Müşterek ambar masrafları 4520
 3 — Müşterek idare masrafları 13250
 4 — Müşterek satış masrafları 17800
 2 — Tevzi tablosundan muhasebe kayıtlarına geçilir ve «müş-
 terek masraflar» mahsup edilen masraflar hesaplarında toplanmak-
 suretile masraf neveleri hesapları solide edilir :

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| 52 Mahsup edilen müşt. imal m. | 89.430 | |
| 53 Mahsup edilen müşt. ambar m. | 4.250 | |
| 54 Mahsup edilen müşt. idare m. | 13.250 | |
| 55 Mahsup edilen müşt. satış m. | 17.800 | |
| 41 Yardımcı ücretler | | 11.000 |
| 42 Maaşlar | | 38.200 |
| 43 Sosyal masraflar | | 9.900 |
| 44 Y. madde, malzeme | | 17.930 |
| 45 Elektrik, su, gaz | | 6.840 |
| 46 Amortisman, tamir | | 12.360 |
| 47 Vergi, sigorta | | 6.950 |
| 48 Sâir | | 21.820 |

3 — Müşterek masrafların muhasebe içinde 5 numaralı hesap-
 lar sınıfında gruplandırılmasından sonra, asıl imalât hesabının
 kayıtlarına geçinilir. (İmalât veyahut fabrikasyon hesabı yarı ma-
 mul mevcudunu veren hesaptır. Bu itibarla bu hesaba yarı mamul
 hesabı da denilmektedir.)

Evvelâ masraf vesikalarına müsteniden (sarf pusulları, kart-
 lar, fişler, bordrolar) hususî masrafların mahsubu yapılır :

| | | |
|---------------------------|---------|---------|
| 70 İmalât (yarı mamul) h. | 550.000 | |
| 30 Ham maddeler | | 250.000 |
| İmal ücreti. | | 300.000 |

4 — Hususî masraflardan sonra müşterek masrafların mah-
 subuna geçilir:

| | | |
|----------------------------------|--------|--------|
| 70 İmalât h. | 93.950 | |
| 52 Mahsup edilen müst. imalât m. | | 89.430 |
| 53 Mahsup edilen müst. ambar m. | | 4.520 |

5 — İstihsal olunan tam mamuller (mamul emtea anbarına devredilen mamuller) istihsal maliyet fiyatları ile tam mamul maddeler hesabının zimmetine, imalât hesabının matlubuna kaydedilir. Bahis mevzuu istihsal veya imal maliyet fiyatları tevzi tablosunda tesbit edilen emsallere müsteniden muhasebe dışı hesaplanır. (Maliyet fiyatının bu tarzda hesaplanmasına, ileride izah edeceğimiz üzere, kalkülasyon denilir.)

| | | |
|--------------------|---------|---------|
| 73 Tam mamuller h. | 345.930 | |
| 70 İmalât h. | | 345.930 |

6 — Satılan emtea istihsal maliyeti ile satış hesabının zimmetine tam mamuller hesabının matlubuna kaydedilir.

| | | |
|-----------------|---------|---------|
| 80 Satış h. | 300.000 | |
| 73 Tam mamul h. | | 300.000 |

7 — Müsterek idare ve satış masrafları satış hesabına kaydedilir: (1)

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| 80 Satış h. | 31.050 | |
| 54 Mahsup edilen müst. idare m. | | 13.250 |
| 55 Mahsup edilen müst. satış m. | | 17.800 |

8 — 70 numaralı imalât hesabı 73 numaralı tam mamul maddeler hesabı ve 80 numaralı satış hesabı (devre başında 15.000 lira-

(1) Evvelce de işaret edildiği üzere, bazı sığai muhasebe sistemlerinde idare masrafları tamamen veya kısmen (umumiyetle kısmen) imalât masraflarına ilâve edilmek suretile aktifleştirilir. Bu takdirde bu masrafların mahsubu satış hesabı ile değil, mamul maddeler hesabına yapılır.

lık, devre sonunda 60.930 liralık tam mamul bulunduğuna göre) şu suretle kapatılır :

N. 70
İmalât h.

| | | | |
|---------------------------------------|----------------|----------------------|----------------------------|
| Hususi m. (h. madde ücreti) | 550.000 | 345.930 Tam mamuller | 298.020 Yarı mamuller, (2) |
| Mahsup edilen müşterek imal m. | 89.430 | | |
| Mahsup edilen amb. mas. | 4.520 | | |
| | <u>643.950</u> | <u>643.950</u> | |

N. 73
Tam mamul maddeler

| | | | |
|------------------------|----------------|-----------------------------------|-------------------|
| Başlangıç stoku | 15.000 | 300.000 İstihsal maliyetile satış | 60.930 Kalan stok |
| İstihsal | 345.930 | | |
| | <u>360.930</u> | <u>360.930</u> | |

N. 80
Satış h.

| | | | |
|---------------------------------------|----------------|---------------------------------|--|
| İstihsal maliyetile satış | 300.000 | 375.000 Satış fiyatı ile satış. | |
| Mahsup edilen idare m. | 13.250 | | |
| Mahsup edilen satış masrafları | 17.800 | | |
| Satış kârı | 43.950 | | |
| | <u>375.000</u> | <u>375.000</u> | |

(2) Yarı mamuller (imal edilen iptidai maddeler) için ayrıca imalât ve stok hesapları açılabilir.

3 — Masrafların mahsubunda 1/12 esası :

Maliyet fiyatına giren bir kısım masraflar vardır ki, bunlar işletme muhasebesi bakımından bilfiil yapıldıkları yahut tahakkuk ettikleri tarihte ve miktarda değil, hesaben bulunan aylık mükdarlarla nazarı itibare alınır. Bu masraflar grupuna amortismanlar, sigorta primleri, büyük tamirat, bazı işletmelerde ana teşekkülün hissesi (bizde Sümerbankta olduğu gibi), faizler gibi masraf neveleri dahil bulunur. Muhasebe tekniği bakımından arz ettikleri hususiyetleri göz önünde tutularak, bunlara burada kısaca temas etmekte fayda görülür.

a) Amortismanlar

Daha önce belirtildiği üzere, işletme muhasebesi, esas itibariyle, «aylık hesaplaşma» esasına istinat eder. Bu sebeple, ticarî ve malî muhasebe esaslarına göre yıllık olarak tahakkuk eden bazı masrafları aylık esasa irca etmek suretille işletme muhasebesi ve maliyet hesaplarına intikal ettirmek gerekir.

Aylık esasa göre (bu esasa 12 de 1 esası da denilmektedir.) mahsup edilecek masrafların başlıcalarından birisi amortisman-
dır. (1)

Bilindiği gibi, modern sanai muhasebede sabit kıymetler için ayrılan amortismanlar, doğrudan doğruya zarar değil, maliyete giren bir masraf unsurudurlar ve bu mahiyetleri ile ancak, satış sırasındaki tekevvün eden ve satış kârını azaltan bir zarar şeklinde tecelli ederler. Satılmayan mamullere âit amortismanlar, bunların maliyet değerleri içinde aktifleştirilmiş olur. Amortismanın muhasebeleştirilmesinde gerek bu prensibi, gerek işletme muhasebesinin aylık hesaplaşma esasına istinat ettiğini göz önünde tutmak lâzımdır.

Amortismanların işletme muhasebesi dahilinde hesaplanmasında muhtelif usuller tatbik edilir. Bir usule göre (Almanyada cari olan usuldür) tatbikat şöyledir :

(1) 12 de bir Fransız «par douzièmes» mukabilinde kullanılmıştır.

a — Mutavassıt bir hesapla karşılaştırılarak aylık amortis-
manlar kaydedilir :

| | |
|------------------------------|------|
| Amortisman masraf h. | 1000 |
| (1) Mutavassıt amortisman h. | 1000 |

Her ay yapılan bu kayda göre, bir masraf nev'i hesabı olan
amortisman hesabı ile bunun karşılığını teşkil eden mutavassıt
hesap sene sonunda şu şekilleri alırlar :

| Mutavassıt amortisman h. | | Amortisman masraf h. | |
|-----------------------------|-------|-------------------------|--|
| 1000 | — > | 1000 | Masraf yerleri veya mahsup hesapları ile her ay kapanır. |
| 1000 | — > | 1000 | |
| 12000 | — > | 1000 | 12000 |
| 12000 | 12000 | 12000 | |

b — Mutavassıt amortisman hesabı yerini, bir pasif hesap olan
«birlikmiş amortismanlar hesabına» terk eder:

| | |
|--------------------------|--------|
| Mutavassıt amortisman h. | 12.000 |
| Kâr ve zarar h. | 12.000 |
| Kâr ve zarar h. | 12.000 |
| Birlikmiş amortismanlar. | 12.000 |

Son iki kayıtla aylık mutavassıt hesap solde edilmiş ve bilanço-
nun pasifinde birlikmiş amortismanlar hesabında 12.000 lira top-
lanmış olur.

(1) Alman muhasebe plânında yıllık masrafları 1/12 esasına göre aya dağıtan he-
sapların kâffesi «Abgrenzungskonten» ismini taşıyan 2 No.lu hesap sınıfında
toplanmıştır. Fransızca bu hesaplara «Comptes de répartition par douzièmes des
frais liquidés périodiquement» yani yıllık tesviye edilen masrafların on ikide
bire göre tevzii hesapları denilmektedir.

Kâr ve Zarar Hesabı

| | | | |
|------------------------|-------|-------|--------------------------|
| Birikmiş amortisman h. | 12000 | 12000 | Mutavassıt amortisman h. |
|------------------------|-------|-------|--------------------------|

Yukarıki çifte kayıt usulü sayesinde işletme muhasebesi ile ticari muhasebe arasındaki intibat tesis edilmiş olur. Fakat ilki muhasebe esasına göre hesaplanan amortismanlar arasında miktar itibarıyla her zaman mutabakat bulunmayabilir. Meselâ ticari ve mali esaslara göre, senenin son ayında mübayaâ edilen bir malînenin yıllık amortismanına tâbi tutulması câizdir. Kullanasyon esasında ise, «Prorata temporis» kaidesine tevfikân gerçek istimal müddetinin nazarı itibare alınması lâzımdır. İşte bu yüzden yukarıda ilki şekilde hesaplanan amortismanlar arasında bazı farklar hasıl olabilir. Bu suretile husule gelen fark, kâr ve zarar hesabı kanallile bilânçoya aksettinilir; Meselâ aylık mahsupların tutarı 12.000, yıllık hesaplanan meblâğ 15.000 lira olursa kâr ve zarar hesabı şu şekli alır :

Kâr ve Zarar (1)

| | | | |
|------------------------|--------|--------|--------------------------|
| Birikmiş amortisman h. | 15.000 | 12.000 | Mutavassıt amortisman h. |
|------------------------|--------|--------|--------------------------|

Sümerbankın sınaî muhasebe plânında, amortismanların hesaplanması hususunda şu sistem kabul edilmiştir:

Sabit kıymetlere uygulanan amortisman nisbetlerine göre (bu nisbetler Sümerbank sabit kıymetler yönetmeliğinde gösterilmiştir.) tesbit edilen amortisman tutarının 12 de biri, her ay sonunda

(1) Husule gelen farkı ayrıca göstermek için mahsubun ayrı bir hesapta yapılması da bittabi mümkündür.

55 numaralı «sabit kıymetler amortismanı hesabına» zimmet, 12 numaralı «birikmiş amortismanlar hesabı»nın alakalı taali hesaplarına matlup kaydolunur.

Amortismanlar ilgili buldukları hesapların bakiyeleri üzerinden toptan bir meblâğ ayırmak suretile değil, her bir sabit kıymetin üzerinden ve teker teker hesaplanmak suretile tesbit ve takip olunur.

Sabit kıymetler amortismanı bu kıymetlerin kaydı yapıldığı aydan itibaren, yıllık amortisman nisbetinin yılın bakiyesine kıyas edilmesi suretile bulunacak nisbet üzerinden hesaplanır. Ayrıca ay içinde yapılan sabit kıymet ilâveleri amortisman tefrikinde nazarı itibare alınır. İşlemeyen makineerin amortismanlarına bu makinelerin işlemezd durumlarının süresince aynı şekilde ve her ay devam olunur.

Yıl sonunda birikmiş amortismanlar bir mahsup ameliyesiyle «sabit kıymetler» e devredilmek suretile, bu kıymetler net değerlere irca ve birikmiş amortismanlar hesabı kapatılmış olur. Bu ameliye, muhtıra kabîlinden olmak üzere, aynı zamanda nâzım hesaplara intikal ettirilir. Bu kayıtlar yalnız defterikebirde işlenir.

Yeni yılın ilk günü aksi mahsupla sabit kıymetler iktisap değerlerine irca ve birikmiş amortismanlar yeniden tesis olunur. Nâzım hesaplarıdaki kayıtlar da iptal edilir. Bu mahsup ameliyeleri de yalnız defterikebirde işlenir.

Esaslarını yukarıda telhis ettiğimiz Sümerbank amortisman sisteminin kayıt şeklini şematik olarak gösterelim :

| | | |
|----------------------------------|-------|-------|
| 55 Sabit kıymetler amortisman h. | 1000 | |
| 12 birikmiş amortismanlar h. | | 1000 |
| 12 Birikmiş amortismanlar h. | 12000 | |
| 10 Sabit kıymetler | | 12000 |
| 98 Nâzım hesaplar | 12000 | |
| 98 Nâzım hesaplar | | 12000 |

Bu kayıtlar neticesinde hesaplar şu şekilleri alırlar :

| N. 10 Sabit Kıymetler | | N. 12 Birikmiş amort. | | N. 55 S. K. Amortisman h. | |
|--------------------------|---------|--------------------------|-------|------------------------------|----------------|
| 100.000 | 12.000 | | 1000 | 1000 | Masraf yerleri |
| | | | 1000 | 1000 | hesaplarla ka- |
| | | | . | . | panır. |
| | | | . | . | |
| | 88.000 | 12.000 | 1000 | 1000 | |
| 100.000 | 100.000 | 12.000 | 12000 | 12000 | 12000 |

Yukarıda belirttiğimiz üzere, yeni yılın ilk günü akis mahsup-
la, sabit kıymetler iktisap değerlerine arca ve birikmiş amortis-
manlar hesabı yeniden tesis olur :

| N. 12 Birikmiş amort. | | N. 10 Sabit kıymetler | |
|--------------------------|--------|--------------------------|--|
| | 12.000 | 88.000 | |
| | 1.000 | 12.000 | |
| | 1.000 | | |

b — Sigorta masrafları :

Maliyete giren sigorta masrafları, tahakkukları sırasında bir
mutavassıt hesaba borç, ilgili kıymet veya şahıs hesaplarına mat-
lup kaydolunur.

Peşin ödenen sigorta masraflarından her aya isabet eden mik-
darlar mutavassıt hesabın alacağına mukabil sigorta masrafları
hesabına borç yazılır.

MİSAL :

(*) Mutavassıt sigorta m. h.
Kasa

| | |
|------|------|
| 1200 | |
| | 1200 |

Sigorta masrafları
Mutavassıt s.m.h.

100
100

Bu kayıtlara göre sigorta hesapları şu şekilleri alırlar :

Mutavassıt
Sigorta m. h.

Sigorta
masrafları h.

| | | | | |
|-------------|------|---|------|---|
| Kasaya 1200 | 100 | → | 100 | Masraf yerleri veya mahsup hesaplarla kapanır. |
| | 100 | → | 100 | |
| | . | | . | |
| | . | | . | |
| | 100 | → | 100 | |
| 12000 | 1200 | | 1200 | 1200 |

c — Kira masrafları :

Sigorta priminin peşin ödenmesine mukabil, kira ve ikramiye gibi bazı masraflar sonradan tediye edilir. Bu sebeple bunların kayıtlarında şu sıranın takibi zarurî olur:

| | |
|--|--------|
| Kira masrafları | 1500 |
| Mutavassıt kira m.h. | 1500 |
| (Hesaben her aya isabet eden kira masrafı) | |
| Mutavassıt kira m. h. | 18.000 |
| Kasa | 18.000 |
| (Sonradan ve toptan ödenen kira bedeli) | |

Bu kayıtlara göre hesaplar şu şekilleri alırlar :

(*) Simerbank sını muhasebe plânında bu hesap 33 numaralı mutavassıt hesaplar grubunda «ödenecek sigorta masrafları» adını taşımaktadır.

| Mutavassıt kira m. h. | | | Kira masrafları | |
|--------------------------|-------|---|-----------------|--|
| | 1500 | → | 1500 | Masraf yerleri veya mahsup hesapları ile kapanır. |
| | 1500 | → | 1500 | |
| | ⋮ | | ⋮ | |
| | ⋮ | | ⋮ | |
| | 18000 | → | 1500 | |
| Kasaya | 18000 | | 18000 | |

d — Büyük tamirat masrafları :

Sınai işletmelerde cari ve normal tâmir işleri yapıldıkları ayın işletme masraflarına dahil olurlar. Fakat önemli, büyük bazı tâmir işleri vardır ki (harice yaptırılan büyük t mirat gibi) bunların yapıldıkları ayın masrafları içine alınması o ayın maliyetini gayri tabii bir surette Őiřirir ve yanıltıcı neticeler verebilir. Bu sebeple bu t mirat masraflarının da faydalanma müddetleri gözönünde tutularak aylara taksim edilmek suretile maliyete intikal ettirilmeleini icabeder.

Büyük t mirata  it masrafların aylara dağıtılması da bittabi «mutavassıt hesap» usulile olur :

| Mutavassıt büyük tamirat h. | | | Büyük tâmir masrafları | |
|--------------------------------|------|---|---------------------------|---|
| | 500 | → | 500 | Masraf yerleri hesapları ile kapanır. |
| | 500 | → | 500 | |
| | ⋮ | | ⋮ | |
| | ⋮ | | ⋮ | |
| Kasaya | 6000 | → | 500 | |
| | 6000 | | 6000 | |

Burada şu noktayı işaret edelim ki, gayrimenkullerin iktisadî değerini devamlı olarak arttırmak maksadıyla yapılan yenileme masraflarının gayrimenkullerin maliyetine eklenerek amortismanına tâbi tutulması daha doğru olur. (1).

e — Ana teşekkül masraf hissesi :

Bazı sınıflı işletmeler (bizde Sümerbank ve Etibank teşkilâtında olduğu gibi) idarî ve mali bakımından ana bir teşekküle bağlı olurlar. Ana teşekküllere (ikinci derecedeki bağlılıklarda müesseselere) ait masrafların işletmelere dağıtılması ve idare masrafları kanalıla maliyete intikal ettirilmesi icabeder.

Ana teşekkül masraf hissesinin muhasebeleştirilmesi de 1/12 esasına göre mutavassıt bir hesap vasıtasıyla yapılır. (2).

| Mutavassıt A. t. m. hesabı | | | Ana teşekkül masraf hissesi | |
|-------------------------------|-------|---|--------------------------------|----------------|
| | 1000 | → | 1000 | Masraf yerleri |
| | 1000 | → | 1000 | veya mahsup |
| | | | | hesapları ile |
| | | | | kapanır. |
| Kasa | 12000 | → | 1000 | |
| | 12000 | | 12000 | 12000 |

Sümerbank muhasebe plânında, büyük tâmir masrafları ve ana teşekkül masraf hissesi (Genel Müdürlük masraf hissesi) 33 numaralı mutavassıt hesaplar grubundan «ödenecek tâmir masrafları» ve «ödenecek Genel Müdürlük masraf hissesi» hesaplarıyla karşılanmaktadır.

(1) Vergi Usul Kanunu da bu şekilde hareketi âmir bulunmaktadır. (V.U. 256).

(2) Araya müesseseler girmiş bulunursa, bunlar için de ayrı bir hesap açılır.

4 — Mali külfetler :

Sınai muhasebenin meşgul olduğu meselelerden birisi de malî külfetlerin, daha müşahhas bir ifade ile sermaye faizlerinin maliyete geçirilip geçirilmeyeceği ve geçirilecekse, bunun ne şekilde yapılacağıdır.

Bilindiği gibi, ticarî teşebbüslerde malî masraflar umumî masraflar meyhanında yer alırlar ve emteanın maliyet fiyatlarına hiç bir zaman dahil bulunmazlar.

Sınai teşebbüslerde malî masrafların maliyet fiyatında yer almasına prensip itibarıyla itiraz edilmez. Yalnız bazı müellifler teşebbüsün borçlandığı faizlerin istihsal ve dolayısıyla envanter maliyetine ithalinin mülkiyet olmayacağı fikrini müdafaa ederler; hele «Capitaux engagés», yani «sabit veya mütedavil kıymetlere devamlı olarak bağlanmış olan sermayelerin faizleri için (bu sermayeler ister istikraz edilmiş, ister müteşebbis tarafından bizzat vazedilmiş olsun) bu yoldan gidilmesini büsbütün yersiz bulurlar. Bu müelliflere göre, malî külfetlerin ancak ticarî maliyetin hesaplanmasında nazarı dikkate alınması caizdir. Böylece halî imaldeki maddelerle, ham mamullerin maliyet fiyatlarının fuzulen şişirilmesinin önüne geçilmiş olur.

Diğer bir görüş, teknik terakkiyatı ve bunun neticesinde tesiat ve makinelere yatırılan sermayenin azametini göz önünde tutarak, sermaye faizinin yalnız satış hisabı üzerinden ticarî maliyete değil, imalat hesabı üzerinden istihsal maliyetine de intikal ettirilmesini zarurî bulur. Bu görüşü savunanlar bilhassa sabit kıymetlere bağlanmış sermayenin faizini, işçi ücretini azaltan, binâen-alleyh onun yerine kâim olan bir masraf unsuru gibi telâkki ederek, amortisman, sigorta primi gibi işletme masrafları ile aynı hizada müतालâ ederler (1).

Modern sınai muhasebe tatbikatında kendini kabul ettirmiş olan görüş, yukarıda belirttiğimiz görüşlerin ikincisi, yani malî masrafların da istihsal maliyetine dahil olacağı tezidir.

(1) Amortisman, sigorta primi, emlak ve tesiat üzerinden ödenen vergi (servet vergisi) ve nihayet sermaye faizi «salaire de la machine» yani makinenin ücreti telâkki olunmaktadır.

Prensip olarak bu tez kabul edildikten sonra, hangi faizlerin maliyete alınacağı meselesinin halli gelir. Maliyete sadece bilfiil ödenen faizler alınacak ise, bunların miktarı müesseseden müesseseye ve devreden devreye değişir. Diğer taraftan, zatî sermayeyle ri ile finansmanlarını yapmış veya yapımakta olan sınaî teşebbüsler harice faiz ödemeyecekleri cihetle, bunların maliyet hesaplarında malî masraflar yer almamış, böylelikle müesseseler arasında da izahı müşkül bir ikilik yaratılmış olur.

Bazen, maliyet hesabında sadece mecburi borçlanmalarla, ipotekli veya uzun vâdeli borçların nazarı itibare alınması istenir. «Bladin» maliyete girecek malî kıllfetlerin yalnız sabit kıymetlere bağlanmış olan sermayenin faizine, «Leitner» borç sermayenin faizine hasır ve tahsis edilmesinin doğru olacağını iddia ederler.

Bugün umumiyetle kabul edilmiş olan götüşe göre, ister borç olsun ister zatî olsun, işletmede kullanılan sermaye için, faiz hesaplanması ve bunun istihsal maliyetine ithal edilmesi gerekmektedir. (1).

Maliyet fiyatına ithal edilecek malî masrafın miktar ve hissesi tesadüfe terk edilmek istenilmezse, maliyet hesabında, yalnız sabit kıymetlere yatırılan veyahut sadece borç olarak temin edilen sermayelere âit faizlerin değil, işletmeye lüzumlu sabit ve mütedavil sermayenin (ileride arz edeceğimiz tashihler yapılmak şartıyla, öz sermaye ve borç sermayenin) topluca nazarı itibare alınması lâzımgelir.

Bu usulün tatbikinde muhasebe kayıtları şu seyri takip eder:

a) — Efektüf faizin muhasebeleştirilmesi (2)

(1) Bu tezi müdafaa etmiş olan müellifler arasında, Bourquin, Delaporte, Thompson, De Vallière, Wilhelm Auler, zikredilebilir. Bourquin'in «Les méthodes modernes de répartitions et de controle des frais généraux dans l'industrie» isimindeki kitabı bilhassa dikkate şayandır.

(2) Gerçek faizin kâr ve zarara «faiz hesabından» geçirilerek nakledilmesi daha doğru olur.

Kâr ve zarar hesabı
Malî hesap
(kasa, banka gibi)

9000

9000

b) — Hesaben bulunan faizler için mutavassıt bir hesap açılır ve bu hesap maliyete giren masraf nevelerinden faiz hesabı ile karşılaştırılır:

| Mutavassıt faiz hesabı | | Hesaplanan faiz masrafları h. | |
|------------------------|------|-------------------------------|---|
| | 750 | 750 | Masraf yerleri veya mahsup hesapları ile kapatılır. |
| | 750 | 750 | |
| | 750 | 750 | |
| 9000 | 9000 | 9000 | 9000 |

c) — Mutavassıt faiz hesabı kâr ve zarar hesabı ile kapatılır:

| Kâr ve Zarar | | Mutavassıt faiz hesabı | |
|--------------|------|------------------------|------|
| Malî hesaba | 9000 | 9000 | 750 |
| | | | 750 |
| | | | 9000 |
| | | | 750 |
| | | | 9000 |

Bu kayıtla hesaben maliyete alınan malî masraflar iptal edilmiş olur. Fihakika, bu kısmın başında belirttiğimiz üzere maliyet fiyatına giren masraflar neticede (satış hesabında) satış kârını daraltacakları, yani zarara inkişâp edecekleri cihetle, bunlardan maliyete girenlerin, bîlânço bakımından tesirsiz bir hale getirilmesi zarurîdir.

Bu hâdisenin diğer bir izah şekli şöyledir: Sermaye üzerinden hesaplanan faizin maliyet fiyatı içinde aktifleştirilmesi, aslında satış sırasında tahakkuk edecek bir gelirin hesaben öne alınması, yani istihsal sırasında tahakkuk ettirilmesi demektir. Bundan aynı devrede borç sermaye için bilfiil ödenen faizlerin bittabi indirilmesi lâzımdır.

Maliyete giren faizin, işletmeye lüzumlu olan, yani istihsalde prodüktif olarak kullanılan sermayenin hey'eti umumiyesini ihata ettiğine biraz evvel işaret etmiş idik. Bu sermayeyi tesbit etmek için, işletme dışı kalan sermaye kısımlarını (meselâ ziraate tahsis edilen arazi, işletme sahiplerinin ikametgâh olarak istimal ettikleri meskenler, partisipasyonlar, devamlı olarak âtıl kalkan tesisat değerleri ilâh.) düşmek ve sabit kıymetleri de, amortismanları düştükten sonra nazarı itibare almak ükütza eder.

VI — KALKÜLASYON

1 — Kalkülasyonun İzahı :

Kalkülasyonun şu suretle târifi mümkündür: «Kalkülasyon, istihsal birimine nispet eden işletme masraflarının tesbiti suretile birim maliyet fiyatının hesaplanmasıdır.»

Kalkülasyonla istihdaf edilen maksatta, aynı zamanda işletmenin mürakabesi, işletme faaliyetinin takip ve tahlili ve fiyat teşkiline lüzumlu olan malûmatın temini de mündemictir.

Kalkülasyon, esas itibarıyla muhasebe dışı; diğer bir deyimle istatistikî şekilde yapılır. Ancak, kalkülasyona lüzumlu olan rakamların çoğu muhasebeden alındığı ve hesaplanan maliyetler de muhasebeye intikal ettiği cihetle, kalkülasyonla muhasebe arasında sırtı ve organik bir münasebet ve rabata mevcut bulunur.

Evvelce de belirttiğimiz üzere, işletme masraflarının toptan istihsal miktarına bölünmesi esasına dayanan, tatbikatı enler, istisnaî ve basit olan «itaksimî kalkülasyonunu», yani global maliyet fiyatı usulünü bir tarafa bırakırsak, kalkülasyonun, modern işletmecilikte prensip itibarıyla «zaim kalkülasyonu» şeklinde tatbik edildiğini görürüz.

Evvvelce de izah ettiğimiz üzere, bir mamul maddenin maliyet fiyatı üç unsurdan terekküp eder: (1)

- 1 — Ham madde,
- 2 — İmal ücreti,
- 3 — Müşterek masraflar payı.

Bu masraf unsurlarından ham madde sarfiyatı ile imal işçiliği, bugünün organizasyon metodlarına göre, (bir takım fişler, kartlar, cedveller sayesinde) gerek ikemiyet gerekse keyfiyet itibarıyla bütün teferruatla tesbit edilebilmekte, bu bakımdan kalkulasyonda müşkülât çekilmemektedir. Müşterek masraflara gelince, imal, anbar, idare ve satış kısımlarına ayrılan bu masrafların maliyet fiyatındaki payları, evvelce izah ettiğimiz üzere aylık masraf tevzi tablolarında tesbit edilen «zam emsallerinin» tatbiki suretile bulunur.

Meselâ merbut tevzi tablosunda müşterek masrafların zam emsalleri şöyledir :

| | Ö l ç ü | Nisbet |
|------------------------------|-------------------|--------|
| Müşterek imal masrafları (2) | İmal ücretleri | 29,8 |
| Müşterek anbar masrafları | Ham madde | 1,81 |
| Müşterek idare masrafları | İstihsal maliyeti | 2,07 |
| Müşterek satış masrafları | İstihsal maliyeti | 2,78 |

Yukarıki emsallere göre, bir istihsal biriminin (parça, parti, sipariş) imali için 700 lira ham madde, 500 lira imal işçiliği sarf edilmiş olsa, maliyet kalkulasyonu şöyle olur:

| | |
|------------------------------|------|
| a — Ham madde | 700 |
| b — İmal ücreti | 500 |
| A — Münferit imal masrafları | 1200 |
| c — Müşterek imal masrafları | 149 |
| (İmal ücretinin % 29,8 i.) | |

(1) Bazı hallerde ham madde ve imal ücreti dışında doğrudan doğruya maliyet fiyatına başkaça hususî ve münferit masraflar da girmektedir.

(1) Misal olarak esas imal yerlerinin umumî nisbeti alınmıştır.

| | |
|---|----------------|
| d — Müşterek anbar masrafları | 12,67 |
| (Ham maddenin % 1,81 i) | |
| B — İstihsal maliyet fiyatı | 1361,67 |
| e — Müşterek idare masrafları | 28,19 |
| (İstihsal maliyetinin % 2,07 si) | |
| f — Müşterek satış masrafları | 37,85 |
| (İstihsal maliyetinin % 2,78 i) | |
| C — Ticarî maliyet fiyatı (2) | 1427,71 |

Bu maliyet hesabı 50 üniteyi ihtiva eden bir ünalâta (meselâ 50metrelik bir top yünli kumaşa tatallük etse) bu takdirde, bir metrenin fiyatını bulmak için, yukarıki rakamları 50 ye taksim etmek kâfi gelir :

| | |
|--|--------------|
| a — Ham madde | 14 |
| b — İmal ücreti | 10 |
| A — Mümferit imal masrafları | 24 |
| c — Müşterek imal masrafları | 2,98 |
| (İmal ücretinin % 29,8 i) | |
| d — Müşterek anbar masrafları | 0,25 |
| (Ham maddenin % 1,81 i) | |
| B — İstihsal maliyet fiyatı | 27,23 |
| e — Müşterek idare masrafları | 0,56 |
| (İstihsal maliyetinin % 2,07 si) | |
| f — Müşterek satış masrafları | 0,76 |
| (İstihsal maliyetinin % 2,78 i) | |
| C — Ticarî maliyet fiyatı | 28,55 |

(2) Ticarî maliyet fiyatına, tam maliyet fiyatı yahut kısaca maliyet fiyatı da denilmektedir.

Aynı netice bittabi topu rakamların imalât ünitesine bölünmesi suretiyle de elde edilir. Mîsal:

$$1427,71 : 50 = 28,55$$

Bu maliyete kâr ilâve edilirse, net satış fiyatı, satış fiyatına da muamele vergisi gibi maliyet dışı ödemeler ilâve edilmekle brüt satış fiyatı bulunur. (İngiltere ve Fransada muamele vergisi ve hususî nakliye masrafları gibi ödemeler müşterek satış masrafları içinde mütalâa edildiği cihetle, bu memleketlerde ticarî maliyet fiyatı meselâ Almanya veya İsviçreye nazaran hesaben daha kabarıktır.)

Biraz önce, kalkülasyonun muhasebeden alınan rakamlara müsteniden yapıldığı ve kalkülasyon yoluyla tesbit edilen maliyet fiyatlarının da muhasebede değerlendirildiğine, böylece kalkülasyon ile muhasebe arasında sıkı ve organik bir münasebet bağılığı mevcut bulunduğuna işaret etmiştik.

Muhasebe rakamları kısmen doğrudan doğruya, kısmen tevzi tablosu kanalıyla (bu tabloda zam emsalleri şeklini aldıktan sonra) kalkülasyona intikal ederler.

Kalkülasyon yoluyla tesbit edilen maliyet fiyatları ise, muhasebede, mamul maddelerin imalât ve satış hesapları ile envanter cedvellerinde değerlendirilmelerine esas teşkil ederler. İmalât hesabında değerlendirme, daha önce belirtildiği üzere şu suretle yapılır:

İmalât hesabı

| | |
|--|--|
| Gerçek miktarlar ile hususî ve müşterek masraflar. | İstihsal maliyeti ile hesaplanan mamul maddeler. |
|--|--|

Mamul maddeler

| | |
|---|---|
| İstihsal maliyeti ile giren mamul maddeler. | İstihsal maliyeti ile satılan mamul maddeler. |
|---|---|

Burada şu noktaya da işaret edelim ki, muhasebede mamul madde, yani masraflı hamilleri hesapları, muhtevallarıma göre türlü suretlerde gruplandırılırlar. Onta ve büyük işletmelerde her bir istihsal nev'i yani mamul çeşidi (bazen imalât partileri veya sipa-

rişler) için ayrı imalât ve mamul madde hesapları açılır. Bunların ayrıca tali kısımlara bölünmesi, hattâ bu ikabil tali ve teferruat hesaplarının umumî muhasebe dışı tutulması da mümkündür.

Sipariş üzerine gayri mütecanis mamuller vücude getiren sanayide sipariş sayıları kadar fabrikasyon ve mamul emtea hesapları açılması imkânsız ve lüzumsuzdur. Bunların yerine umumî muhasebede bütün siparişlere şamil olmak üzere, sentetik bir hesap açılır ve bu hesap «extra-comptable» olan yani muhasebe dışı tutulan ve sipariş sırasına göre numanalandırılan bir takım tali ve teferruat hesaplarına bölünür. Sipariş üzerine çalışan sanayide, imalâtın seyri ve geçirdiği safhalar hususî sipariş fişlerine (bono, imalât kartları, refakat pusulaları ilâhî.) müsteniden takip edilir. Fişin üzerine bütün detaylarla hâim madde sarfiyatı, imal işçiliği kaydedilir ve bunlara müşterek masraflar için % zamları yapılmak suretile siparişlerin ayrı ayrı maliyetleri bulunur. Bu usul sayesinde yalnız ikmal edilen siparişlerin değil, icra sırasındaki siparişlerin ve oluş halindeki imalâtın da değerlendirilmesi mümkündür.

2 — Normal veya standart maliyet fiyatı metodu :

Kalkülasyonun istinat ettiği masraf unsurlarında kısa vâdeli dalgalanmaları bertaraf etmek maksadile, bazı hallerde gerçek maliyet fiyatı yerine «normal maliyet fiyatı», diğer bir tâbirle «standart maliyet fiyatı» metodunun tatbik edildiği görülür.

Normal maliyet kalkülasyonundan maksat, maliyet fiyatlarını gerçek işletme masrafları yerine, muayyen «normlara» yani uzun faaliyet devrelerinin istatistikî surette bulunan ortalama masraf miktarı ve nisbetlerine göre hesaplamaktır. Meselâ müşterek masrafların gerçek zam nisbetleri ile «normal emsalleri» şöyledir: (1).

| | Aylık tablonun zam nisbetleri | Normal emsaller |
|----------------------------------|----------------------------------|--------------------|
| | % | |
| Müşterek imal masrafları | 29,8 | 27,50 |
| Müşterek anbar masrafları ... | 1,81 | 1,50 |
| Müşterek idare masrafları | 2,07 | 1,75 |
| Müşterek satış masrafları | 2,78 | 3,50 |

(1) Gerçek nisbetler tevzi tablosundan alınmıştır.

Normal maliyet kalkülasyonunun üstünlüğü şu noktada belirir :

Evvelce de işaret edildiği üzere, kalkülasyonun işletme muhasebesi çerçevesi içindeki bir fonksiyonu da, önceki ve sonraki maliyet fiyatları arasında mukayese ve analizler yapmak suretile, «işletme müiralcabesini» tesis ve temin etmektir. Ancak bazı hallerde, evvelki faaliyet devreleri gayri tabii ve gayri müsait faktörlerin tesiri altında kalmış ve bu yüzden randımanlar düşmüş (veya aksi) olabileceği cihetle, bu devrelerin mukayese rakamlarına müsteniden yapılacak kıyaslama ve tahliller yanıltıcı neticeler verebilirler. İşte bu sebepten dolayı, istihsal faaliyetlerini sistematik bir surette kontrol etmek isteyen müesseseler maliyet fiyatının hesaplanmasında, bir takım normlara, yani bir takım baz rakamlarına müracaat etmek ilzümünü duymuşlardır.

Normlara müstenit kalkülasyon usulüne, daha ziyade imalâtında tenevvü olan, sipariş üzerine çalışan ve faaliyetinde devamlılık ve istikrar bulunmayan sanayiın baş vurduğu götüür. Fakat tatbiki esasen güç olan bu usulde, mamul çeşitleri çoğaldıkça, tahlî hesapları arttırmak icap ederki bu yüzden muhasebe muğlak ve vuzuhsuz bir hal alır. Şunu da unutmamak lâzımdır ki, işletme içinde tedavül eden emteayı değerlemek için hangi sistem kabul edilirse edilsin, sınaî muhasebenin icabı olarak, mamul maddeleri imalâtın her safhasında gerçek maliyetleri ile hesaplamak zaruridir. Hakikî maliyetler olmadan ilmi mânada sınaî muhasebe tesis edilemez.

Şurasını belirtmekte fayda mülahaza ediniz ki, fennin terakkiyatı ile sanayide ihtisaslaşmağa ve standard imalâta müteveccih hareket geliştikçe, iptidaları fazla ehemmiyet atfedilmiş olan normal veya standard maliyet fiyatı usulü gütgide tatbik sahasını ve kıymetini kaybetmeğe başlamıştır.

Normlara üstinat eden kalkülasyon sisteminde, maliyet fiyatlarının muhasebeleştirilmesi şu suretle olur :

- a) Müşterek masraflar, normal emsallere göre imalât hesabı ile mahsup edilir,

b) Gerçek masraflarla normal masraflar arasında husule gelen farklar ya doğrudan doğruya yahut mutavassıt bir hesaptan geçirilmek suretile kâr ve zararla kapatılır.

Mahsup edilen müşterek imal masrafları

| | | | |
|---------------------|------|------|----------------------|
| Masraf neveleri | 700 | 1100 | İmalât hesabından |
| hesaplarına, gerçek | | | (normal nisbetlerle) |
| mikdarlarıyla | 250 | | |
| | 400 | 250 | Kâr ve zarardan |
| | | | (zarar) |
| | 1350 | 1350 | |

İ m a l â t

| | | | |
|--|-------|-------|-------------------------------|
| Ham madde (masraf nevelerine) | 5000 | | |
| İmal ücreti (masraf nevelerine) | 4000 | | |
| Mahsup edilen müşterek imal masrafları | 1100 | 10100 | M. mamul maddeler hesabından, |
| | | | (stanradır fiyatla) |
| | 10100 | 10100 | |

Yukarıki misalde yalnız müşterek imal masrafları normalize edilmiştir. Bunlarla birlikte ham madde ve imâl ücretinin de normal fiyat veya ücret esaslarına göre hesaplanması bittabi mümkündür. Yalnız bu takdirde bu esas masraf unsurlarının da «mahsup edilen masraflar» hesaplarından geçirilmesi iktiza eder.

Norm sistemde bakiyeler, hâkiki masrafların normal masraflardan ne derece inhiraf ettiklerini gösterir. Misalimizde, «mahsup edilen müşterek imal masrafları» hesabının bakiyesi 250 lira, yani masraf fazlalığı takriben % 23'dür. Bu inhirafın aksine olması, yani işletmenin veya muayyen atelyelerin daha müsait çalışmaları

Yüzünden, gerçek masrafların normal masrafların dümüne düşmesi de varıddır. Bu takdirde hesap bakiyesi bittabi kâr şeklinde tecelli eder.

Bir de şu noktaya işaret edelim ki, normal maliyet usulünde, yukarıda gösterilen kayıtlara tersinden başlanır, yani ilk önce maliyet kalkülasyonuna müsteniden imalât hesabının matlûbu işlenir, onadan «mahsup edilen müşterek masraflar» hesabına rücu olunur. Masraf yeri muhasebesinde bittabi mahsup edilen masraflar hesaplarının yerini masraf yerleri hesapları alırlar.

Yalnız imalât ve stok hesaplarını değil, bütün işletme muhasebesini, bu meyanda işletme masraflarını da norm veya standard esasına göre tutmak mümkündür. Bu takdirde, gerçek masraflarla normal masraflar arasındaki farklar ayrı ayrı teferruat hesaplarında gösterilir; böylece işletme kontrolü sadece maliyet mukayeselerine değil, masraf farklarının ayrı ayrı tahhillerine kadar teşmil edilmiş olur. Yalnız biraz önce belirttiğimiz üzere, defter kayıtlarında bu derece teferruata gidilmesi umumî muhasebeyi ağırlaştıracağı ve iğlâk edeceği cihetle, bütün bu kabil mukayese, analiz ve araştırmaların muhasebe dışı yapılması daha uygun bulunur.

3 — Ön kalkülasyon :

Kalkülasyon bahsine son vermeden önce, bunun üçüncü bir şekline de kısaca temas etmek isteriz. Maliyetin bu hesaplanma şekline, Almanlar «Vor-kalkulation» yani «ön kalkülasyon», Fransızlar «Devis» yani takdir maliyeti (muhammen bedel) isimlerini vermişlerdir.

Fiyat teşkili için gerekli mesnetlerin teminine matuf olan ön kalkülasyon, prensip itibarile «fiyat teklifi» bahis mevzuu olan işler hakkında cari olur. Bir işin ifası için teklifte bulunmağa davet edilen bir sanayici bu işin önceden analizini yaparak kaça mal olacağını takdir eder. Bu suretle nazari bir maliyet fiyatı tesis edilmiş olur ki, buna kâr marjının ilâvesile satış veyahut teklif fiyatı elde edilmiş olur.

Ön kalkülasyon, işi, terekkiip ettiği unsurlara ayırmak ve bu unsurları ayrı ayrı değerlemek suretile yapılır. Bunun için de, kendiliğinden anlaşılacağı üzere, etraflı teknik malûmata ihtiyaç hissedilir ki, bu sebeple bu maliyet hesabına daha ziyade teknik servisi alakadar eden bir mevzu olarak «teknik kalkülasyon» denir.

Prensip itibarile muhasebe dışı yapılan ön kalkülasyonun tatbikatına, taahhüt işlerinden maada makine sanayiinde ve bilhassa inşaat sanayiinde (gemi inşaatı dahil) tesadüf olunur.

Ön kalkülasyon muayyen normallara istinat ettirilir ve bu suretle bulunacak maliyet fiyatları da muhasebeleştirilirse, bu hesap şekli ile normal veya standart maliyet fiyatı sistemi arasında bir fark kalmamış olur.

VII — SINAİ MUHASEBENİN TARİFİ

Evvelki kısımlarda verilen izahattan anlaşılacağı üzere, ilmi mânada sınaî muhasebe, muayyen kaidelere istinat eden ve bir yandan maliyet fiyatı tesbitini, öbür yandan da «işletme murakabesinin» tesis ve tatbikini hedef tutan bir hesaplama disiplini'dir. Bu mahiyeti ile sınaî muhasebe ancak bilanço esasına göre defter tutma usulü içinde yer alır; vergi tatbikatında kabul edilen basit «işletme defteri» esasile te'lif edilemez. Bundan başka, bilanço esasına göre defter tutanların da, bu defterlerine bir anbar defteri eklemeleri veya anbar fişi kullanmağa başlamaları, sınaî muhasebe tatbik ettiklerine bittabi delâlet etmez.

Sınaî muhasebe ilmi esaslara göre bir bütün olarak mütalâa edilmesi lâzımgelen bir sistemdir. ki, fârik vasıfları şu noktalarda toplanır :

- 1 — Sınaî muhasebenin tesis ve tatbiki behemahâl bir muhasebe plânına (tip plân veya hususî plâna) istinat eder. Plânsız sınaî muhasebe olmaz.
- 2 — Sınaî muhasebe plânında «işletme muhasebesini» teşkil eden ham madde, masraf neveleri, masraf yerleri (veya masraf mahsup hesapları), masraf hamilleri hesapları

sistemli bir tasnife tâbi bulunur. (Tek mamul vücade getiren sanayide dahi, imalâthane, idare ve satış servisleri için olmak üzere, en az 3 masraf yeni tesis edilir.)

- 3 — Her ay sonunda işletme masraflarını toplayan ve dağıtan bir «masraf tevzi tablosu» tanzim olunur ve bu tabloya (veyahut bu hizmeti gören başka vesikalara) müstenden aylık maliyet fiyatları çıkarılır. (Esas itibarıyla tek mamul vücade getiren sanayide maliyet fiyatlarının yıllık olarak hesaplanması mümkündür.)
- 4 — Hem maliyet fiyatlarının sıhhatli olarak çıkarılması, hem de işletme murakabesinin ilmi ve müsbit bir şekilde tesis ve tatbiki maksadıyla, işletme masrafları hususi ve mazbut masraf vesikalarına (hesaben tesbit olunanlar mahsup fişlerine) müstenden hesap ve mahsup edillirler.
- 5 — Ham madde ve malzeme mübayaa ve sarfiyatında gerekli intizamın temini için, bir anbar defteri veya bu defter yerine geçen föyler veya kartlar tutulur. Anbar girişleri tesellüm varakası veya geniş pusulalarına, sarfiyatı da mal alma veya çıkış fiş pusulalarına müstenden yapılır. Giriş ve çıkış vesikaları numaralı, tarihli ve imzalı olur. Bunlarda emteanın nev'i ve miktarı, sarf pusulalarında ayrıca masraf yerleri gösterilir.
- 6 — İşçilik masraflarının da masraf yerleri itibarıyla tesbit ve tatbiki için, çalışma kontrol kartları ve bordrolar kullanılır; bunlar da masraf yerlerine göre tasnifli olur.

Yukarıda çizilen esaslara uygun olmayan bir muhasebeyi sınaî muhasebe olarak kabul etmeğe imkân yoktur. Hiç değilse, ilmi bakımdan meseleyi bu suretle müta'ala etmek lâzımdır. Yoksa, emtea hesabının yerine bir imalât veyahut dahi değişik bir isimle bir fabrikasyon hesabı açmakla ve bu hesabın zimmetine ham maddeleri, işçiliği ve diğer masrafları, matlûbuna da mamul satışlarını kaydetmekle; hattâ imalât hesabını bir kaç kısma bölmekle, işletmede bir anbar defteri bulundurmamakla, sınaî muhasebe tesis edilmiş olmaz. Sınaî muhasebe, yukarıdan beri verdiğimiz izahattan anlaşılacağı üzere, ilmi bakımdan bir sistem, teknik bakımdan

da bir plân meselesidir. Bu itibarla, bu ilki lâzimeye cevap verebilmesi için bu hesaplaşma şeklinin prensip itibarıyla yukarıda belirttiğimiz esaslara göre organize edilmesi lâzımgelir.

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanunu, sınıfl müesseselerinin «imalât defteri» tutmalarını umumî bir nizam olarak kabul etmiştir. (Madde 188.) Bu defterle, gelir veya kurumlar vergisinden başka muamele vergisine de tâbi olan sınıfl faaliyet sahasında imalât hareketleri yönünden malî bir müraakabe tesis edilmek istenilmiştir.

Vergi Usul Kanununda mevcut bir hükümle, sınıfl muhasebesi olan müesseselerin imalât defteri tutmaktan vâreste kalabilecekleri esası kabul olunmuştur. (Madde 193). Gerçekten, ilmi esaslara dayanan ve müsbet bir işletme kontrolünü kendiliğinden ihtiva eden bir muhasebe sisteminin yanı başında, malî maksatlarla ayrıca bir de imalât defteri tutulması yersiz ve lüzumsuz olur. Kanun yapıcısı da bir taraftan bu sebeple, öbür yandan da sınıfl muhasebenin tatbikini teşvik ve tamim gayesiyle, yukarıda zikredilen hükümü tedvin etmiştir. Vergi tatbikatı ve emniyeti zaviyesinden üstün bir önem taşıyan resmî ve mecburî bir defterin ancak, kanun vâzının maksadını daha mükemmel bir şekilde tahakkuk ettirecek bir disiplin karşısında terk edilebileceği tabiidir. Böyle bir disiplin ise, bu raporda izahına çalıştığımız ve yukarıda esaslarını telhis ettiğimiz ilmi mânadaki sınıfl muhasebe sistemidir.

Şu var ki, yukarıda tarif ettiğimiz mânada sınıfl muhasebe sistemi prodüktivite, rasyonel çalışma, maliyet fiatı, kısaca modern işletmecilik anlayış ve metodlarının, bütün unsurları, tecrübe, itiyad ve teamülleri yerleştiği ileri sınıfl memleketlerde genişliğine tatbik sahası bulmaktadır. Millî sanayiini yeni kurmakta olan Türkiye gibi ilktisaden gelişme halindeki bir memlekette, amme sektörüne ve hususî sektöre dahil bazı büyük sınıfl teşekkül ve teşebbüslerin dışında, sınıfl muhasebenin bu kitapta izahına çalıştığımız mânadaki tatbikatının henüz başlangıç safhasında bulunduğunu kabul etmek lâzımgelir.

Türkiyede sınıfl muhasebenin daha geniş bir sahaya yayılması, sınıfl hayatımızda, bir yandan iç ve dış rekabet şartlarının tazyiki, öbür yandan da vergi tatbikatının tesirile, amprik davranış ve sevk

da bir plân meselesidir. Bu itibarla, bu ilki lâzimeye cevap verebilmesi için bu hesaplama şeklinin prensip itibarıyla yukarıda belirttiğimiz esaslara göre organize edilmesi lâzımgelir.

Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanunu, sınıf müesseselerinin «imalât defteri» tutmalarını umumî bir nizam olarak kabul etmiştir. (Madde 188.) Bu defterle, gelir veya kurumlar vergisinden başka muamele vergisine de tâbi olan sınıf faaliyet sahasında imalât hareketleri yönünden malî bir mürakabe tesis edilmek istenilmiştir.

Yinl Usul Kanununda mevcut bir hükümle, sınıf muhasebesi olan müesseselerin imalât defteri tutmaktan vâreste kalabilecekleri esasî kabul olunmuştur. (Madde 193). Gerçekten, ilimî esaslara dayanan ve müsbet bir işletme kontrolünü kendiliğinden ihtiva eden bir muhasebe sisteminin yanı başında, malî maksatlarla ayrıca bir de imalât defteri tutulması yersiz ve ilzumsuz olur. Kanun yapıcısı da bir taraftan bu sebeple, öbür yandan da sınıf muhasebenin tatbikini teşvik ve tamim gâyesile, yukarıda zikredilen hükümü tedvin etmiştir. Vergi tatbikatı ve emniyeti zaviyesinden üstün bir önem taşıyan resmî ve mecburî bir defterin ancak, kanun vâzının maksadını daha mükemmel bir şekilde tahakkuk ettirecek bir disiplin karşısında terk edilebileceği tabiidir. Böyle bir disiplin ise, bu raporda izahına çalıştığımız ve yukarıda esaslarını telhis ettiğimiz ilimî mânadaki sınıf muhasebe sistemidir.

Şu var ki, yukarıda tarif ettiğimiz mânada sınıf muhasebe sistemi produktivite, rasyonel çalışma, maliyet fiatı, kısaca modern işletmecilik anlayış ve metodlarının, bütün unsurları, tecrübe, itiyad ve teamülleri yenleştiği ileri sınıf memleketlerde genişliğine tatbik sahası bulmaktadır. Millî sanayiini yeni kurmakta olan Türkiye gibi iktisaden gelişme halindeki bir memlekette, âmme sektörüne ve hususî sektöre dahil bazı büyük sınıf teşekkül ve teşebbüslerin dışında, sınıf muhasebenin bu kitapta izahına çalıştığımız mânadaki tatbikatının henüz başlangıç safhasında bulunduğunu kabul etmek lâzımgelir.

Türkiyede sınıf muhasebenin daha geniş bir sahaya yayılması, sınıf hayatımızda, bir yandan iç ve dış rekabet şartlarının tazyikli, öbür yandan da vergi tatbikatının tesiriyle, ampirik davranış ve sevk

ve idare usullerinden modern işletmeciliğe geçmek suretile, zamana bağlı olan iktisadî gelişme veyiresi içinde tedricen vukua gelecektir.

Bu itibarla memleketimizde sınaî muhasebenin yerleşmesi ve gelişmesini teşvik ve temin maksadile, Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen hükümlerinin tatbikatında, yerine göre müsama halî davranmayı ve ülmî mânada sınaî muhasebenin bütün şartlarını yerine getirmemiş olmakla beraber, Usul Kanununun emrettiği imalât defterinin tutulmasını fuzulî kılacak surette işletmelerinde sınaî muhasebe tesisi yoluna girmiş olan mükelleflere mezkûr kanunun 193 üncü maddesinden faydalanma imkânının verilmesini daha yerinde ve realist bir hareket tarzı olarak mütalâa ederiz.

Suunu da unutmamak lâzımdır ki bu konuda Maliye Vekâletince Hesap Uzmanlarının malhâllinde ve tam bir selâhiyetle yapacakları incelemelere müsteniden karar verileceği cihetle vergi tatbikatında defter tutma yönünden bir düzensizlik vukua gelmesi ve bu yüzden vergi emniyetinin haleldar olması varit görülemez.

BIBLIYOGRAFYA

- Prof. Schmalenbach: Der Kontenrahmen, Leipzig, 1926.
- Prof. Schmalenbach: Dynamische Bilanzlehre, Leipzig, 1939.
- Prof. Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preisbildung, Leipzig, 1932.
- Prof. Leinter: Die Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe, Frankfurt Sauerländer, 1930.
- Dr. R. Lâgel: Buchhaltung, Kontenplanung, Bilanzierung, Mundun - Verlag, Stuttgart 1947.
- Dr. Schau - Zeiger: Neuzeitliche Buchhaltung des Industriebetriebes, Hammerich u. Lesser, Hamburg 1948.
- Prof. Kalveran: Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen, Gabler, Wiesbaden, 1948.
- Prof. A. M. Wolter: Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, Westdeutscher Verlag, Köln 1948.
- J. D. Auffermann: Die Prüfung der Kostenrechnung, Pöschel, Stuttgart, 1947.
- Dr. W. Auler: Betriebsbuchführung, Hermes Verlag, Wolfenbüttel, 1949.
- Prof. Sewering: Kostenrechnung in der Industrie, Gabler, Wiesbaden, 1949.
- Pro. K. Wan der Velde: Herstellungskosten in der Kostenrechnung u. der Steuerbilanz, Stuttgart, 1948.
- Dr. B. Lehmann: Buchhaltung und Kottenrechnung, Hamburg, 1949.
- Prof. H. Meitert und W. Kresse: Die Schule des Bilanzbuchhalters, Glöckner, Leipzig, 1941.
- Veiel: Herstellungskosten u. Steuerbilanz, Berlin, 1940.
- W. Weigmann: Moderne Fabrikbuchhaltung, Leipzig, 1940.

- Pro. W. Le Coutre: Grundzüge der Bilanzkunde, Hermes, Wolfenbüttel, 1949.
- Fischer, Hess u. Leebauer: Buchführung und Kostenrechnung, Glöckner, Leipzig.
- Buchführungsrichtlinien und Kostenrechnungs - Grundsätze. Pöschel Verlag, Stuttgart, 1947.
- Prof. G. Paris: Le prix de revient dans l'industrie, Neufchatel, 1946.
- Prof. L. Morf et A. Blaser: Comptabilités spéciales, Lausanne, 1943.
- Prof. R. Moriggia et R. Chevalley: Comptabilité et analyse comptable Payot, Lausanne, 1943.
- L. Leeman, A. Labar: Administration, Organisation et Comptabilité industrielles, Bruxelles, 1949.
- A. Bladin, Le calcul des prix de revient dans l'industrie, Paris 1948.
- M. Bourquin: Méthodes modernes de répartition et de contrôle des frais généraux dans l'industrie, Paris, Dunod, 1937.
- L. Daubresse: Comptabilité industrielle, Prix de revient industrielle Paris,
- R. Delaporte: Le prix de revient, Paris 1934.
- C. Lambert: Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie, Dunod, Paris, 1939.
- Mal et Castelain: Précis de comptabilité industrielle, traité des prix de revient, Paris, 1939.
- Süleyman Şahinbaş: Bir işletme tesisi muhasebesinin tahlili ve maliyet hesapları, İstanbul, 1944
- Prof. A. İsaac — A. T. Balkanlı: Muhasebe tatbikatı, İstanbul, 1945.
- Institut d'observation économique: Le plan comptable, élément de progrès économique, Paris, 1949.

SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ YAYINLARI

| Yayın No. | Y a z a r ı | Kitabın Adı | Kır. |
|-----------|--|--|------|
| 1 | (*) Hüseyin Avni Göktürk | Miras Hukuku | 190 |
| 2 | (*) Cezmi Erçin | Bütçe Nazariyatı ve Tatbikatı | 125 |
| 3 | (*) Ethem Menemencioğlu | Devletler Umumi Hukuku Cilt 1 | 230 |
| 3 | (*) Ethem Menemencioğlu | Devletler Umumi Hukuku Cilt 2 | 150 |
| 4 | (*) H. Âtîf Kuyucak | Ticaret Hukuku | 200 |
| 5 | (*) H. Âtîf Kuyucak | Muhasebe Prensipleri | 300 |
| 7 | (*) H. Âtîf Kuyucak | Para ve Banka Cilt 1 | 300 |
| 8 | (*) Celâl Aybar | İstatistik Dersleri | 165 |
| 9 | (*) Adolf Merkl (Çeviren : B T. Şaman) | Umumi İdare Hukuku | 300 |
| 10 | (*) Ali Fuat Başgil | Anayasa Hukuku Dersleri | 350 |
| 11 | (*) Z. M. Alsan | Devletler Hukuku Dersleri | 750 |
| 12 | (*) Ernst Reuter | Komün Bilgisi | 200 |
| 13 | (*) Bülent Nuri Esen | Medeni Hukuk | |
| 14 | (*) Aziz Köklü | Türkiye'de Para Meseleleri | 250 |
| 15 | (*) H. Avni Göktürk | Türk Medeni Hukuku Cilt 1' | 600 |
| 15 | (*) H. Avni Göktürk | Türk Medeni Hukuku I. Kitap | 425 |
| 16 | (*) Fehmi Yavuz | Köy İdaremizin Maliyesi | 200 |
| 18 | (*) Turhan Feyzioğlu | İdare Hukukunda Emprvizyon Nazariyesi | 150 |
| 10-1 | (*) Turhan Feyzioğlu | Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Ka- zalı Murakabesi | 550 |
| 20-2 | (*) İ. H. Karafakih | Hukuk Muhakemeleri Usulü | 470 |
| 21-3 | (*) Fehmi Yavuz | Ankara'nın İnarı ve Şehirciliğimiz | 200 |
| 22-4 | (*) İ. H. Gürelli | İl İdaresi | 600 |
| 23-5 | Z. M. Alsan | Müşterek Emniyet Problemi | 110 |
| 24-6 | (*) Sadun Aren | Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme .. | 260 |
| 25-7 | (*) Arif Payaslıoğlu | Siyasi Partiler | 200 |
| 26-8 | (*) Yavuz Abadan | Âmme Hukuku ve Devlet Nazariyeleri .. | 700 |
| 27-9 | (*) Seha L. Meray | MİLLî Yetki Meselesi | 330 |
| 28-10 | (*) Kudret Ayiter | Medeni Hukukta Tasarruf Muameleleri .. | 270 |
| 29-11 | Z. M. Alsan | Silâhsızlanma Problemi | 180 |
| 30-12 | (*) Ahmet Şikrî Esmer | Siyasi Tarih : 1919 - 1939 | 500 |
| 31-13 | (*) Fehmi Yavuz | Şehircilik Ders Kitabı | 330 |
| 32-14 | (*) Bahri Savcı | İnsan Hakları | 600 |
| 33-15 | A. Suat Bilge | Tebanın Yabancı Memleketlerde Diplo- matik Hizmetleri | 250 |
| 34-16 | (*) Fahir H. Armaoğlu | Seçim Sistemleri | 300 |
| 35-17 | (*) Erwin Graue (Çeviren : Nejat Bengül) | İktisat Ders Notları II. Fasikül | 200 |
| 36-18 | İ. H. Gürelli | Devlet Şurası | 600 |
| 37-19 | (*) Cahit Talas | Sosyal Güvenlik ve Türk İşçi Sigortaları | 300 |
| 38-20 | (*) Roy G. Blakey (Çeviren Reşat Aktan) | Maliye Ders Notları I. Fasikül | 350 |
| 39-21 | 1 Maliye Enstitüsü | Türkiye'de Ziraat Makinalaşına | 400 |
| 40-22 | (*) Marshall E. Dimock (Çevir- ren : Nermin Abadan) | Âmme İdaresinin Prensipleri | 150 |
| 41-23 | (*) Cumhuriyet Fermanı | Bilanço Teorileri | 350 |
| 42-25 | 2 Cahit Talas | Avrupa Memleketlerinde Kırsal Politika | 120 |
| 44-26 | Reşat Aktan | Türkiye'de Ziraat Mahsulleri Fiyatı .. | 800 |
| 45-27 | (*) Hamit Sadi Selen | Türkiye Coğrafyasının Anahatları | 460 |
| 45-27 | 3 İ. H. Ülkmen | Âmme Maliyesi | 175 |
| 46-28 | (*) Cahit Talas | İçtimâl İktisat Dersleri | 900 |
| 47-29 | (*) Cemal Mihçioğlu | Personel İdaresinde Beşeri Münasebetler | 500 |
| 48-30 | (*) Bülent Dâver | Türkiye Cumhuriyetinde Lâyıklik | 500 |
| 48-31 | (*) Cemal Aygün | Teşkilî Faaliyetinden Dolayı Devletin Hu- kukî Mesuliyeti | 200 |
| 49-31 | 4 Rıza Turgay | Federal Almanya'da Merkez Bankacılığı | 75 |
| 50-32 | (*) Nermin Abadan | Halk Efkârı | 400 |

| Yayın No. | Yazarı | Kitabın Adı | Krg. |
|-----------|--|--|------|
| 51-33 | Şehircilik Enstitüsü | İskân ve Şehircilik Haftası Konferansları | 100 |
| 51-53 | 5 Bedrettin Beyhan | Garbi Almanya Federal Cumhuriyetinde İstihlak Vergileri | 100 |
| 52-34 (*) | Ernest Kurnow (Çeviren S. Aren) | Araştırma El Kitabı | 100 |
| 53-35 (*) | G. H. Franz (Çevirenler Ş. Mardin, N. Erder, A. Sınanoğlu) | XIX. A. Avrupasında Anayasa Hareketleri | 200 |
| 54-56 (*) | Ernest Kurnow (Çeviren S. Aren) | Türkiye'de Bütçe'nin Hazırlanışı | 175 |
| 55-37 | 6 Gıyas Akdeniz | Vergi Bakımından Gelir | 40 |
| 56-38 | 7 Louis Pommery (Çeviren: C. Talas) | Yeni Zamanların İktisat Tarihi | 700 |
| 57-39 | Arif Payaslıoğlu | Seçimler ve Oy Verme Üzerinde Yapılan Araştırmalarda Kullanılan Metodlar | 200 |
| 58-40 (*) | A. Gorvine | An Outline of Turkish Provincial and Local Government | 150 |
| 59-41 (*) | S. K. Obut | Türk Hukukunda Yabancı, Hakiki ve Hükmi Şahısların Aynı Haklardan İstifadesi | 400 |
| 61-43 | 8 Akif Erginay | İstihdam ve Gelir Hakkında 1955-64 Arası 10 Yıllık İtalyan Gelişme Programı | 225 |
| 62-42 | 8 Abraam Mey (Çeviren Cumhuriyet Fermanı) Erness Kurnov | Türk Devlet Muhasebesi Üzerinde Döngüceler | 75 |
| 63-45 | 9 H. Laufenburger (Çeviren: Turgut Omay) | The Turkish Budgetary Process | 250 |
| 64-46 (*) | 10 Nâzif Oker | Mukayeseli Bütçeler | 225 |
| 65-57 | Fehmi Yavuz | Türk Vergi Sisteminin Anahatları | 225 |
| 66-48 (*) | 11 G. Jéze (Çeviren: M. Ertuğruloğlu) | Şehirciliğimiz Hakkında Mukayeseli Raporlar | 200 |
| 68-50 (*) | 13 Richardd Stone (Çevirenler: S. Aren ve A. Karasmanoğlu, Nejat Bengül) | Maliye İlimi | 870 |
| 69-51 | İbrahim Öğretmen - F. Yavuz | Sosyal Hesaplar ve İktisadi Modeller | 200 |
| 70-52 (*) | Akif Erginay | Ankara'da 158 Gece Kondu | 110 |
| 71-53 (*) | Hans Freyer (Çeviren: N. Abadan) | Mukayeseli Bütçe | 300 |
| 72-54 (*) | Cahit Talas | Sosyolojiye Giriş | 500 |
| 73-55 (*) | A. Gorvine - L. Barber | Sendika Hürriyeti | 120 |
| 74-56 | Dr. Fahr Armaoğlu | Organization and Functions of Turkish Ministries | 700 |
| 75-57 (*) | Dr. Şeref Gözübüyük - Dr. Suna Kılıç | Amerikan - Japon Münasebetlerinin On Yılı (1931-1941) | 575 |
| 76-58 (*) | Dr. İsmail Türk | Türk Anayasa Metinleri | 500 |
| 77-59 | Müsterek Yayın | İktisadi Gayeli Mali Yardımlar | 1050 |
| 78-60 (*) | Ş. Gözübüyük - Z. Sezgin | Kaza ve Vilâyet İdaresi Üzerinde Bir Araştırma | 800 |
| 79-61 | Şehircilik Enstitüsü | 1924 Anayasası Hakkındaki Meclis Görüşmeleri | 1000 |
| 80-62 | İst. İk. Fak. ve S. B. F. Müsterek Yayın | İkinci İskân ve Şehircilik Haftası Konferansları | 600 |
| 81-63 (*) | Feyyaz Göçüklü | Lectures on Economic Development | 720 |
| 82-64 (*) | Dr. Cemal Münioğlu | Ceza Davasında Şahıs Hürriyeti | 1450 |
| 83-65 | Mazhar Hıncıoğlu | Amerikan Birleşik Devletlerinde Kadroların Sınıflandırılması | 1420 |
| | | Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu Luca Paciolo Eseri ve Tesiri | 165 |

| Yayın No. | Y a z a r ı | Kitabın Adı | Krş. |
|------------|--|--|------|
| 84-86 (*) | T. B. Balta, B. Savaş, Y. Abadan | Rapports Préparés pour de Congrès des Sciences Politiques à Rome | |
| 85-87 (*) | Mümtaz Sosyal | Demokratik İktisadi Planlama için Siyasal Mekanizma | 500 |
| 86-88 (*) | Seha L. Meray | Devletler Hukukuna Giriş. Cilt 1 | 2100 |
| 87-89 | Albert L. Sturm - C. Mihçioğlu | Türk Amme İdaresi Bibliyografyası | 750 |
| 88-90 | Albert L. Sturm - C. Mihçioğlu | Bibliography on Public Administration in Turkey | 2750 |
| 89-91 (*) | Hollis B. Chenery (Çeviren: Nejat Bengül) | Gelişme Politikaları ve Programları | 250 |
| 90-92 (*) | Çeviren: Halûk Ülman | Milletlerarası Münasebetler Öğretimi | 100 |
| 91-93 | Doç. Dr. Cemal Mihçioğlu - Y. Günal | Müstakbel İdareciler için Tahsil içi Bir Staj Programı | 400 |
| 92-94 (*) | Doç. Dr. N. Abadan | Bürokrasi | 1500 |
| 93-95 (*) | Doç. Dr. M. Gönübol | Barış Zamanında Sahil Sularının (Karaisuları ve Bitişik Bölge) Hukuki Statüsü Türkiye'de Anayasa Gelişmelerine Bir Bakış | 2010 |
| 94-96 (*) | Prof. Dr. Y. Abadan - Prof. B. Savaş | 3 üncü İskân ve Şehircilik Haftası Konferansları | 625 |
| 95-97 | Şehircilik Enstitüsü | Devletler Hukuku II nci Cilt | 2850 |
| 96-98 (*) | Prof. Seha L. Meray | Yüzüncü Yıl Armağanı | 1500 |
| 97-99 | S. B. F. | Devlet Felsefesi | 2000 |
| 98-80 (*) | Prof. Dr. Yavuz Abadan | Şehircide Aranılan Vasıflar | 550 |
| 99-81 | Prof. F. Yavuz | | |
| 100-82 (*) | Prof. Dr. T. B. Balta Prof. Dr. Y. Abadan Prof. B. Savaş | İncelemeler | 550 |
| 101-83 | Dış Münasebetler Ens. | Devletler Hukuku Öğretimi Symposiumu | 400 |
| 102-84 (*) | Doç. Dr. Resim Üstünel | Modern Ekonomilerde Para (Para Teorisi Para Politikası) | 700 |
| 103-85 (*) | İsmail H. Ülkmen | Mahalli İdareler Maliyesi | 3120 |
| 104-86 (*) | Prof. Dr. Cahit Talas | Avrupa İktisadi Camiası İçinde Sosyal Politikamızın Muhtemel Gelişme İhtimalleri | 115 |
| 105-87 (*) | Doç. Dr. Reşat Aktan | Müşterek Pazar Karşısında Türkiye Ziraatı | 600 |
| 106-88 | Dr. Türkkaya Atabv | Sovyet Rusya'da İşçilerin Bugünkü Durumu | 450 |
| 107-89 (*) | Doç. Dr. Resim Üstünel | Milletlerarası İktisadi Birleşmeler Teorisi (Avrupa Müşterek Pazarı ve Türkiye) | |
| 108-90 | Prof. B. Savaş - Doç. Dr. Fahir Armaoğlu - Dr. Bülent Dâver | | |
| 109-91 | Doç. Dr. C. Ferman | Yeni Fransız Anayasası | 375 |
| 110-92 (*) | Mazhar Hiçşamaz | Banka İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve İşletme Bütçeleri | 300 |
| 111-93 | Dr. Cevat Geray | Ticari Muhasebe Problemleri | 1400 |
| 112-94 (*) | Prof. Sadun Arın | Şehir planlarının başlıca tatbik vasıtaları | 1000 |
| 113-95 (*) | İ. Kant - Prof. Dr. Y. Abadan ve Prof. S.L. Meray | İstihdam, Para ve İktisadi Politika | 725 |
| 114-96 | Dr. M. Ete | Ebedi Barış Üzerine Felsefi Deneme | 225 |
| 115-97 | Prof. Dr. T. B. Balta | Müşterek Pazar Karşısında Türkiye Devlet Sanayii ve Türkiye Maden Politikası | 250 |
| 116-98 | S. B. F. İdarî İlimler Enstitüsü | Türkiye'de Yürütme Kudretleri | 155 |
| 117-99 | Prof. Seha L. Meray | S. B. F. İdarî İlimler Enstitüsünün Gerektiren Anayasa Tasarısı ve Seçim Sistemi Hakkındaki Görüşü | 300 |
| 118-100 | Prof. Dr. Cahit Talas | Devletler Hukukuna Giriş (Birinci Cilt, İkinci baskı) | 1550 |
| 119-101 | İskân ve Şehircilik Ensti- | İçtimai İktisat | 1600 |
| | | Dördüncü İskân ve Şehircilik Haftası Konferansları | 575 |

| Yayın No. | Yazarı | Kitabın Adı | Krğ. |
|------------|---|--|---------|
| 120-102 | Doç. Dr. Ş. Güzülbüyük ... | Amerika ve Türkiye'de İdarenin Kazal Denetlenmesi | 450 |
| 121-103 | Prof. Manfred C. Vernon .. Dr. Mümtaz Soysal | Devlet Sistemleri Mukayeseli Devlet İda- resine Giriş | 800 |
| 122-104 | Dr. Ruşen Y. Keleş | Şehir ve Bölge Planlaması Bakımından Şehirleşme Hareketleri | 1500 |
| 123-105 | Dr. H. Yılmaz Günal | Adli Yolla Memnu Hakların İadesi | 735 |
| 124-106 | Dr. Türkkaya Ataöv | Sovyetler Birliği Devlet İdaresi | 700 |
| 125-107 | Doç. Dr. İsmail Türk | İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası | 1100 |
| 126-108 | Dr. Tuncer Bulutay | İktisadi Büyüme Nazariyeleri | 410 |
| 127-109 | Dr. A. Halûk Ülman | Türk - Amerikan Diplomatik Münase- betleri | 635 |
| 128-110 | Dr. Metin Kiratlı | Parlamanter Muafiyetler | 825 |
| 129-111 | Doç. Dr. Safa Reisoğlu | Türk ve İsviçre Hukukunda Mülteah- hit ve İşçilerin Kanunî İpotek Hakkı | 1.000 |
| 130-112 | Doç. Dr. Bülent Dâver .. | Fevkalâde Hal Rejimleri | 755 |
| 131-113 | Mazhar Hıçşmaz | Şirketler Muhasebesi Problemleri | 650 |
| 132-114 | Doç. Dr. Sait K. Mimaroğlu | Evlî Kadının Kocasına Menfaatine 3. Kı- şımlarla Yaptığı İhtizam Müameleleri (MKm. 169/III) | 625 |
| 133-115 | Dr. Hafize Ü. Arsan : ... | Türkiyede Cumhuriyet Devrinde İç Dev- let Borçları | 1025 |
| 134-116 | Prof. Dr. A. Suat Bilge: | Le Conflit De Chypre Et Les Cypriotes Turcs | 1750 |
| 135-117 | Doç. Dr. Nermin Abadan: | Universite Öğrencilerinin Serbest Za- man Faaliyetleri | 850 |
| 136-118 | Doç. Dr. Fahir H. Armaoğlu | Siyasi Tarih Dersleri 1789 - 1919 | 2000 |
| 137-119 | İsmail Özüf | Mali İktisat ve Mali Kanunlar | 1400 |
| 138-120-15 | Dış Münasebetler Enstitüsü | Milletlerarası Politika Öğretimi Sym- postumunu | 350 |
| 139-121-0 | İs. ve Şehircilik Enstitüsü | 5 inci İskân ve Şehircilik Haftası Kon- feransları | 16.00 |
| 140-122-10 | Prof. F. Yavuz | Belediyelerimizin Mali İdaresi Hakkın- da Anket Raporu | 5,75 |
| 141-143 | Doç. Dr. Feyyaz Gölcüklü | Türkiye'de Çocuk Suçluluğu Hakkında Bir Araştırma | 5,25 |
| 142-124-11 | Prof. Fehmi Yavuz | A Survey on the Financial Adminis- tration | \$ 0,55 |
| 143-125-12 | Prof. F. YAVUZ | of Turkish Municipalities | 5,00 |
| 144-126 | Prof. Henry S. Miller — Çeviren: Uğur Korum .. | Şehircilik | 1.000 |
| 145-127 | Prof. Henry S. Miller — Çeviren: Uğur Korum .. | İktisadi İstatistik | 10.00 |
| 146-128 | Dr. Metin Kiratlı | Üçüncü Kaymakamlar Toplantısı | 125 |
| 147-129 | Dr. N. Erden | Siyasi İlimlerde Teori ve Metot Ha- kında Bazı Genel Düşünceler | 250 |
| 148-130 | Doç. Dr. M. Aksoy | Anayasa Mahkemesi | 1300 |
| 14 | Doç. Dr. M. Gönülboz — Dr. T. Ataöv | Bilimsel Araştırma El Kitabı | 300 |
| | | Turkey in the United Nations: A Legal and Political Appraisal | 330 |

SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

| Cilt: | Sayı: | Krş. | Cilt: | Sayı: | Fiyat Krş. |
|-------|-------|------|--------|-------|------------|
| 1 (*) | 1 | 250 | 11 | 1 | 250 |
| 1 (*) | 2 | 250 | 11 | 2 | 250 |
| 1 (*) | 3 | 250 | 11 | 4 | 400 |
| 1 (*) | 4 | 250 | 11 (*) | 3 | 1000 |
| 2 (*) | 1-2 | 500 | 12 | 1 | 450 |
| 2 (*) | 3-4 | 500 | 12 | 2 | 350 |
| 3 (*) | 1-2 | 500 | 12 | 3 | 1250 |
| 4 (*) | 1-4 | 1000 | 12 (*) | 4 | 1250 |
| 5 | 1-4 | 300 | 13 (*) | 1 | 1000 |
| 6 | 1-4 | 400 | 13 | 2 | 1450 |
| 7 | 1-4 | 575 | 13 (*) | 3 | 1250 |
| 8 | 1-4 | 1 - | 13 (*) | 4 | 1250 |
| 9 | 1 | 250 | 14 (*) | 1 | 1250 |
| 9 | 2 | 250 | 14 (*) | 2-3 | 2000 |
| 9 | 3 | 250 | 14 (*) | 4 | 1250 |
| 9 | 4 | 250 | 15 | 1 | 1250 |
| 10 | 1 | 250 | 15 | 2 | 1250 |
| 10 | 2 | 250 | 15 | 3 | 1250 |
| 10 | 3 | 250 | 15 | 4 | 1250 |
| 10 | 4 | 250 | 16 | 1 | 1250 |
| | | | 16 | 2 | 1250 |
| | | | 16 | 3 | 1250 |
| | | | 16 | 4 | 1250 |
| | | | 17 | 1 | 1250 |
| | | | 17 | 2 | 1250 |

Fakülte Dergisinin senelik abone bedeli 50 T.L. — Türkiye harici 60 T.L. dir.
 (*) İşaretili kitapların mevcudu kalmamıştır. Diğerleri Fakülte Yayın Bürosu ile vâdellilerinden satın alınabilir.