

HESAP PLANININ ORGANİK GELİŞİMİ (*)

Yazan : Prof. M. BOURQUIN

(Çeviren : Dr. Abdullah GÜR)

Bildiğimiz şekliyle muhasebe, genellikle ortaklık hâlinde ve kısa süreli mal alış, taşıma ve satış işlemleri yapan İtalyan tâcirleri tarafından yaratılmıştır.

Maliyet muhasebesi ise sürekli bir imalâtın zorunlu kıldığı uzun süreli yatırımlar hakkında zaman, zaman bilgi edinmek ihtiyacından, diğer bir deyişle bilânço çıkarılmasını sağlamak için ortaya konmuştur.

Bilânço daima geçici ve hatta hayali bir belgedir. Çünkü, bilânço henüz satılmamış malları ve bir süre daha kullanılacak sabit kıymetleri ampirik bir şekilde değerlendirerek geleceği öngörmeye çalışır.

Muhasebe ilminin amacı mutlak bir kesinliğe ulaşmak değildir. Çünkü bu kesinliğe ancak işletmenin tasfiyesi sonucu ulaşılır. Muhasebe de ana gaye, işlerin gidişatı hakkında bir karar sahibi olmamızı sağlayacak açıklık ve yeterlikteki bilgilerin sağlanmasıdır.

Muhasebe gelişiminde işletmelerin gittikçe artan karmaşıklığını izlemiştir. Hattâ denilebilirki, sorumlulukların sınırlarını tesbit eden, sonuçları sektörler ve işlemler itibarıyla saptayan analitik bir muhasebe olmasıydı boyutları insan gücünü aşan dev işletmelerin kurulup gelişmesi düşünülemezdi.

Gelişim sıralarına göre muhasebe yöntemlerini aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz :

(*) «Traite de Comptabilité Industrielle avec application des prix de revient standard» Quatrième édition, Dunod, Paris, 1965, s. 3-29

1 — İlkel Yöntemler: Kasa yahut satıcı, müşteri veya banka gibi üçüncü şahısları ilgilendiren işlemleri kaydetmekle yetinen ve temel amacı malî ve hukukî bilânçoğu çıkarmak olan yöntemlerdir.

2 — Analitik Yöntemler: İmalâta kullanılan kıymetlerin daimi envanterini çıkarmak ve genel sonucu doğru bir şekilde saptamak gayesiyle ambarlar ve atölyeler arasındaki dahili kıymet hareketlerini gittikçe artan bir açıklıkla tesbit etmeye yarayan yöntemlerdir.

3 — Eleştirici Yöntemler: Standart maliyetlerin işin içine girmesiyle, hesaplarda her işpostası veya atölyenin kâr veya zararını ve verimlilik derecesini göstermeye yarayan yöntemlerdir.

Herhangi bir işletmenin belli bir zamanda muhasebe yönünden ulaştığı gelişme düzeyi, çoğunlukla birbirleriyle bağdaşan bâzen de birbirleriyle çelişkiye düşen aşağıdaki unsurlara bağlıdır :

— İş kolu: Açıklık ve kesinliğin öneminin büyük olduğu mekanik sanayiine mensup işletmelerdeki muhasebe düzeyinin yüksek, daha ilkel yöntemlerle yetinen gıda sanayiine mensup işletmelerdeki muhasebe düzeyinin düşük olmasını doğal karşılamak gerekir.

— Mamulün değişme derecesi

Ham maddeden nihai mamul elde edinceye dek izlenmesi gereken aşamalar ne denli çok olursa uygulanacak muhasebe yönteminin de o denli gelişmiş olması gerekir.

İşletmenin büyüklüğü : Atölyesinde 25 işçinin çalıştığı bir işletme için faydasız ve gereksiz gözükken bir yöntem 250 işçinin çalıştığı bir işletmenin işlerinin normal bir şekilde yürütmesi için gerekli ve vazgeçilmez bir mahiyet kazanabilir.

İşletmenin piyasadaki durumu : Rekabetin çok sıkı ve kâr marjının düşük olduğu bir piyasada, devlet tarafından yahut işletmelerin kendi aralarında yaptıkları sağlam bir anlaşma sonucu korunan bir piyasaya oranla, maliyetler ve onların hesaplanması daha fazla önem kazanır.

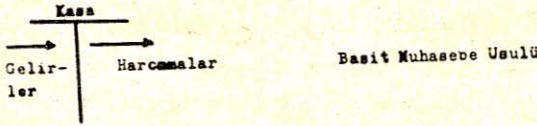
İşletmecinin zihniyeti : Son olarak ve belki de en çok üzerinde durulması gereken husus işletmecinin zihniyetidir. Zira her yerde

Hesap Plânının Organik Gelişimi

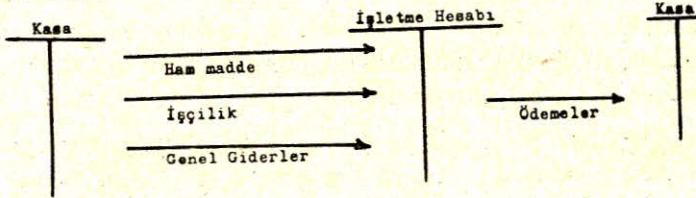
işletmecilerin zihniyetleri farklılıklar gösterir. Örneğin Anglo-Saxon ülkelerine mensup işletmeciler daha çok tecrübeye, Almanlar ilme, Fransızlar mantığa önem veren bir zihniyete sahiptirler. Muhasebe sistemi sadece objektif unsurlar üzerine inşa edilmemelidir. Sistemi kurarken, yöneticilerin formasyon, anlayış ve aklı selim derecelerini de dikkate almak gerekir.

Şimdi de çeşitli muhasebe yöntemlerini incelemeye başlayalım.

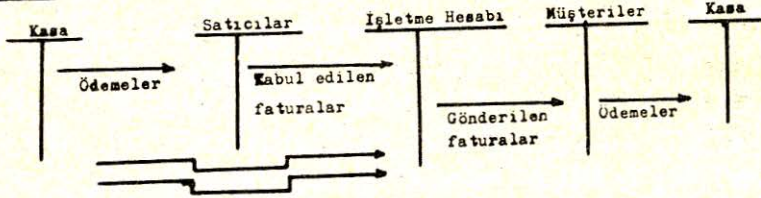
1 nci Yöntem :



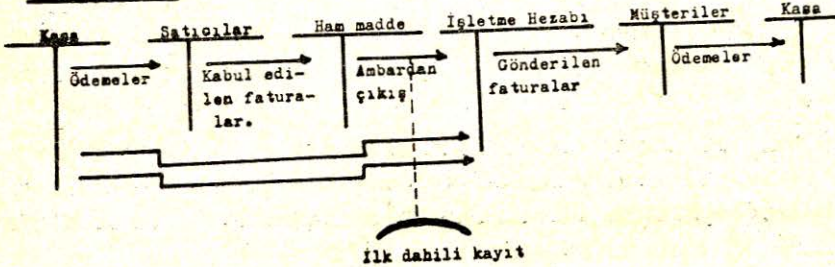
2 nci Yöntem :



3 ncu Yöntem :



4 ncu Yöntem :



1 — *İlkel muhasebe yöntemleri*

İlk Yöntem : Bir tek Kasa hesabı = En ilkel şekliyle basit muhasebe usulü bir tek kasa hesabından ibarettir. Bu hesabın borç tarafına; dönem başı kasa mevcudu ile gelirler alacak tarafına ise harcamalar kaydedilir.

Bu kadar basit bir yöntemin mutlaka kusurlu ve noksan olduğunu sanmak bir hata olur. Yöntemlerin değerlendirilmesini muhasebeden beklenen görevlere göre yapmak gerekir.

Bu yöntem aşağıdaki durumlarda ihtiyaçlara mükemmelen cevap verebilir :

— Kısa sürede tasfiye edilen, satıcı ve müşteriler hesaplarını kullanmayı gerektirmeyen geçici işlemler bahis konusu olduğu zaman,

— Kasa dışındaki aktif kıymetlerin öneminin üzerinde durulmayacak kadar az olduğu durumlarda; Örneğin, spor ve dostluk cemiyetleri gibi kâr gayesi gütmeyen kuruluşlarda,

— Son olarak, diğer aktif kıymetlerin değerlendirilmesinin çok güç olduğu durumlarda bu yöntem kullanılabilir. Burada hatırlatılmı ki günümüzde bile bazı devletler kamunun malvarlığının değerlendirilmesinde karşılaşılan güçlükler sebebiyle gerçek bir devlet bilançosu çıkarmaktan kaçınmak gerektiği kanısındadırlar.

Başlangıçta devlet muhasebesi sadece kasa hesabı üzerine dayandırılmıştı. Bütün diğer hesaplar, sonuçta bir kasa işlemi ile tasfiye edilecek bakiyeler, yahut geçici hesaplar olarak kabul edilmekteydi.

Bilhassa devletin kurduğu sanayi kuruluşlarının etkisiyle devlet muhasebesi hakkında yukarıda belirtilen katı düşünce tarzında bir yumuşama oldu ve bu alanda bazı gelişmeler kaydedildi. Fakat bürokratik güçlükler nedeniyle gelişmeler yarı yolda durmak zorunda kaldı.

Günümüzde devlet bütçesinde gözüken gelir ve giderlerin ne kasa giriş ve çıkışlarına ve ne de işletmelerde kullanılan işletme hesabında olduğu gibi kâr ve zarara tekabül ettiğini söylemek mümkün değildir.

Devlet bütçesinde gözüken gelir ve giderler bir devletten diğer devlete bir yıldan diğer yıla göre değişen ara bir pozisyona sahiptirler.

Bir tek belge üzerinde hem nakit ve hem de sonuçla ilgili hareketleri göstermek istediği içindir ki devlet muhasebesi bu gayelerinden hiçbirine ulaşamayan okunması ve anlaşılması güç, karışık bir mahiyet kazanmıştır.

Bir tek kasa hesabı yöntemi, ilk gelişmesini posta ve banka gibi nakitle ilgili diğer hesapları da kendi bünyesi içine almakla kaydetmiştir.

Emniyet safiyle bazı işletmelerde, kasa hesabı tamamen ortadan kalkmış yerine posta veya banka hesabı ikâme edilmiştir. Sadece önemi çok az olan harcamalar için «küçük kasa» adı verilen bir hesap muhafaza edilmiştir. Hatta ücretle ilgili ödemeler bile kasa hesabını ilgilendirmeksizin banka hesabına alacak vermek suretiyle muhasebeleştirilen çekler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

İkinci Yöntem : Detaylı gelir ve harcama hesaplarının kullanılması : Bu yöntemde, ev hanımlarının ilâç, mutfak ve giyinme giderlerini birbirlerinden dikkatle ayırmak suretiyle tuttıkları defterlerde olduğu gibi gelir ve harcamaların çeşitli kalemlere ayrılması bahis konusudur.

Bu ayırım çeşitli şekillerde yapılabilir :

— Günü gününe kasa defterine kaydedilen işlemleri ek tablolarla detaylı bir şekilde göstermek suretiyle,

— Kasa defterinde kronolojik olarak gösterilen kayıtları, her gelir ve harcama türü için ayrı bir hesabın açıldığı büyük deftere kaydetmek suretiyle. Muzaaf muhasebe usulünün prensibi de budur.

-- Nihayet, eğer hesapların adedi çok fazla değilse her türlü nakil işinden vazgeçmek ve kasa defterine dağıtım sütunları ilâve etmek suretiyle Amerikan Sistemi olarak da adlandırılan Yevmiye ve büyük deftere ilişkin kayıtları aynı çatı altında toplamak suretiyle.

Fakat, bütün bu durumlarda, ne kadar detaya inilirse inilsin, henüz maliyet muhasebesinden çok uzakta olduğumuz bir gerçektir.

Burada bir hususu hatırlatmakta yarar görüyoruz. Detaylı ve sistematik bir hesap planını uygulamak suretiyle muhasebenin gelişmesi yolunda ilk adımı atan Devlet muhasebesi olmuştur. Bu tarzda bir planın özel sektöre mensup işletmelerde uygulanması için aradan birçok yılların geçmesi gerekmiştir. Bu durumun sebeplerini üçe ayırmak mümkündür.

— Devlet muhasebesinde gelirlerin tahsili giderlerin yapılması bütçeyle verilen izne bağlıdır. Halbuki özel işletmelerde örneğin anonim şirketlerde, yönetimden sorumlu organlar özel izin bahis konusu olmaksızın işleri yönetirler. Yönetimin iyi olup olmadığı hususunda Kâr - Zarar hesabının sonucuna göre yargıya varılır. Bahis konusu hesap eğer kanunda ne şekilde hazırlanması gerektiği hakkında bir hüküm yoksa genellikle çok kısa olarak hazırlanır. Gelecekteki kanun koyucunun işletme yöneticilerinden sadece daha açık hesapların düzenlenmesini istemekle yetinmeyip bir sonraki yılın işlemleri için bütçeler hazırlanmasını isteyeceğini düşünmek yanlış bir kehanet olmasa gerektir.

Pay sahiplerinin bir sonraki yıl için yapılacak yatırım, araştırma ve reklâm giderlerini bilmek istemesi hakkıdır görüşünden hareketle gelecek yıl için bütçeler hazırlayan bazı Amerikan firmalarının izlediği yol da yukarıdaki görüşümüzü haklı çıkarmaktadır.

Diğer yönden, kabul etmek gerekir ki, işletmede imalâtın gerçekleşmesi için yapılması zorunlu bütün aşamaları kapsayan bir hesap plânının düzenlenmesi, sadece nakit hareketlerini kaydetmekle yetinen devlet muhasebesinin düzenlenmesinden çok daha zor bir iştir.

Derinliğine bir analiz yapma ihtiyacı, yüzeyde yapılacak bir analize verilmesi istenen genişliği engelliyebilir.

— Nhayet, sanayide, harcamaların büyük bir kısmı indirekt olarak fakat etkili bir şekilde verimliliklerine göre kontrol edilebilir. Sınıf karakterli kamu teşebbüslerinde de aynı şey bahis konusudur. Örneğin, bir gaz fabrikasında şehir gazından ve koktan sağlanan hasılat sarfedilen yakacağın kontroluna ölçü teşkil eder. Halbuki, okullar gibi, polis teşkilâtı gibi sadece idarî karakterli hizmetlerde, gerekli kontrolü sağlayacak objektif bir kriter olmadığı için, mümkün olduğu kadar detaylı bir şekilde hazırlanmış bir he-

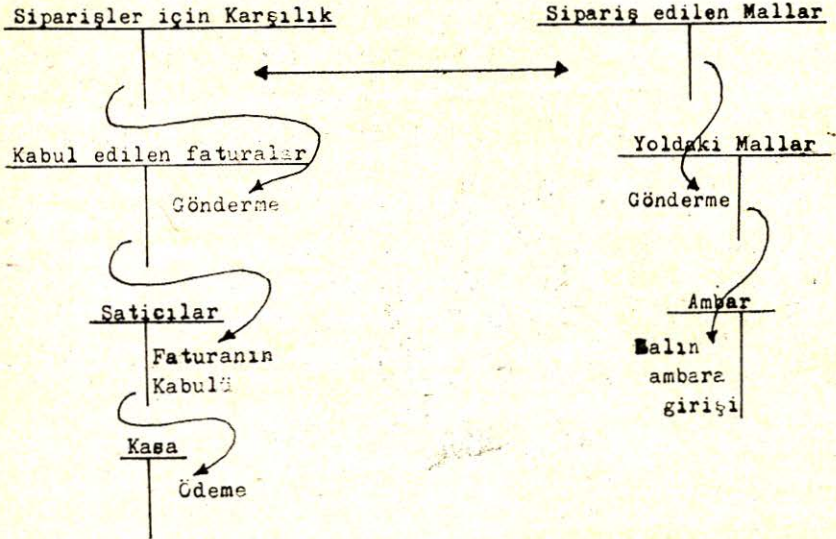
Hesap Plânının Organik Gelişimi

sap planına dayanmak suretiyle çok sıkı bir kontrol yapmak gereği ortaya çıkmıştır.

Üçüncü Yöntem : Satıcılar ve müşteriler hesaplarının kullanılması :

Bu hesaplar, bir alış veya satışla ilgili ödemenin yapılmasını beklemeksizin faturanın düzenlendiği veya kabul edildiği yahut hatta daha önce, bir siparişin yapıldığı anda muhasebede gerekli kayıtların yapılması istendiği takdirde kullanılır.

- a) Bu şekilde alışlar çeşitli şekillerde muhasebeleştirilebilir:
- 1 — Bir tek kayıtla muhasebeleştirme
Satıcılara ödemenin yapıldığı esnada muhasebeleştirme
 - 2 — İki kayıtla muhasebeleştirme
Faturanın kabulü esnasında muhasebeleştirme
Satıcıya ödemenin yapıldığı esnada muhasebeleştirme
 - 3 — İki kiden fazla kayıtla muhasebeleştirme (Kayıtlardan her birinin satın alma işleminin bir etabını belirtmesini sağlayacak şekilde)



Şekil: 1-2 Satıcılara yapılan siparişlerin muhasebe kaydı

- Siparişin yapıldığı esnada muhasebeleştirme
- Mülkiyetin el değiştirdiği esnada muhasebeleştirme
- Faturanın kabulü esnasında muhasebeleştirme
- Son olarak, satıcıya ödemenin yapıldığı esnada muhasebeleştirme.

Birinci hâl tarzı yani bir tek kayıtla muhasebeleştirme her türlü büro işini asgari hadde indirmek isteyen küçük tacir için düşünülebilir. Hesap yılı sonunda, bilânçoda gözükmeye gereken satıcılar hesabının teşkil edilebilmesi için henüz ödenmemiş bütün faturaları tesbit ve bunların toplamlarını hesaplamak gerekir. Bu şekilde yapılan bir envanterde muhasebe açısından hayali bir kâr olarak ortaya çıkacak kasdî veya gayri kasdî unutmalarından kaçınmanın çok güç olduğunu kabul etmek gerekir.

İkinci hâl tarzı : İki özelliğe sahiptir.

— Bir yerine iki kayıt düşme gereği; ki bu da muhasebenin işini iki misline çıkarmak şeklinde kendini gösterir.

— Fakat kili kayıt şekli de kayıtlardan her birinin birbirlerinin çalışmalarını kontrol eden iki ayrı memur tarafından yapılması şartıyla, açık bir denetime imkân verir. İşte bu sebeptir ki bazı büyük işletmeler peşin olarak gerçekleştirilen küçük işler için bile satıcılar hesabının kullanılmasını zorunlu kılmışlardır.

— Ve son olarak, günü gününe gerek toplam ve gerekse detay olarak işletmenin satıcılara karşı henüz ödenmemiş borçlarını göstermek.

Üçüncü hâl tarzı : Ekonomik durumu tam olarak aksettiren yegâne hal tarzıdır. Fakat bu yöntemin uygulanmasına yapılacak muhasebe kayıtlarının sayısının fazla olması nedeniyle işletmelerin büyük çoğunluğunda rastlanmamaktadır. İşletmeler genellikle siparişlerle ilgili hareketleri muhasebeden ayrı olarak tuttıkları bir deftere kaydetmekle yetinmektedirler.

Unutmamak gerekir ki, siparişleri dikkate almaksızın alışılmış şekliyle düzenlenen her bilânço, aşağıdaki durumlarda mutlaka doldurulması gereken bir boşluğu kapsamaktadır.

— İşletmenin satışı veya yeni bir ortağın kabulü için özel bir envanterin çıkarılması bahis konusu olduğunda,

— Yıllık bilânçonun düzenlendiği sırada sipariş edilen fakat henüz muhasebeleştirilmeyen malların bilânçonun düzenlendiği esnadaki fiatı satınalma fiatının altına düşmüşse,

— Ödenecek verginin hesaplanması sırasında eğer stoklar için bir muafiyet bahis konusu ise, henüz yolda olup da muhasebeleştirilmesi yapılmamış malların da dikkate alınması gerekir.

b) Satışlar da çeşitli şekillerde muhasebeleştirilebilir :

İki kayıtla muhasebeleştirme

— Faturanın gönderildiği esnada muhasebeleştirme

— Ödemenin yapıldığı esnada muhasebeleştirme

Tek kayıtla muhasebeleştirme

— Ödemenin yapıldığı esnada muhasebeleştirme

İkiden fazla kayıtla muhasebeleştirme

İşlerin ilerleyiş seyrine göre kayıtların düşülmesi

Birinci hâl tarzının en çok uygulanan yöntem olduğu söylenebilir.

İkinci hâl tarzı ise peşin satışlar ve bâzen, işletmenin dışarıya yaptığı iş ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde basitlik sağladığı için tercih edilir.

Düzenli bir şekilde hazırlanan faturalarla belli marka mal satan büyük işletmelerde genel eğilim birinci hâl tarzının uygulanması yönündedir. Fakat bu tip işletmeler müşteriler hesabını detaylı bir şekilde tutmaktan vazgeçmişler ve bir dönemi ilgilendiren faturaların tümü için global bir hesap tutmak yoluna gitmişlerdir. Faturaların ikinci nüshaları müşteriler hesabının yerini almıştır.

Üçüncü hâl tarzı ise aşağıdaki durumlarda kullanılır :

— Kademeli bir şekilde gerçekleştirilen siparişlerde; Yapılan her teslimat için, teslimatla birlikte kısmî bir faturanın da düzenlenip gönderilmesi suretiyle,

— Süresi birkaç ay, hatta birkaç yıla kadar uzanan önemli işlerde. Bu durumda ödeme şartları önceden tesbit edilir. Ve fatura-

lar ancak o işten sağlanan kârın muhasebeleştirilmesinde pratik kolaylık sağlaması yönünden bir önem arzeder.

Örneğin, gıda maddeleri imâl eden bir işletme kârını teslimat anında muhasebeleştirmek zorunluğundayken bir inşaat işletmesi kârını bir aydan diğerine veya bir yıldan öbür yıla kaydırmak hususunda geniş bir serbestiye sahiptir.

Bu iki aşırı çözüm tarzından :

Birincisinde kârın «müşteriye malın teslimi» anında saptanması.

İkincisinde ise kârı çalışma dönemi içerisinde yaymak bahis konusudur.

Daha sonraki bahislerde inceleyeceğimiz gibi faturaları düzenleme ilkeleri işletmenin mali politika araçlarından birini teşkil etmektedir.

2 — Analitik Muhasebe Yöntemleri

4 ncü Yöntem : Ham madde hesabının kullanılması :

İmalâta sevk edilmek üzere ambardan ham madde çıktığında ilk «dahili» kaydı gerektiren ham madde hesabının kullanılmaya başlanmasıyla maliyet muhasebesinin doğduğunu söyleyebiliriz. Buradaki kayıt «dahili» bir kayıttır. Çünkü burada üçüncü bir şahıstan bir diğerine gönderilen bir fatura veya benzeri bir belge değil, işletme içerisinde bir servisten diğerine gönderilen bir ham madde veya malzeme listesi bahis konusudur.

Genel Muhasebe üçüncü şahıslara karşı hukukî durumda meydana gelen değişimleri kaydetmekle yetinmekteydi. Stokların envanterindeki ve ham maddeden yarı mamul ve nihai mamul elde edinceye kadar katedilen çeşitli etaplardaki değişimleri izlemek ise maliyet muhasebesinin sahasına giren hususlardır.

Ham madde hesabının kullanılmasıyla işletme hesabını borçlandırmak ve satıcılar hesabını alacaklandırmak şeklinde ortaya çıkan tek kayıt yerine aşağıda gösterilen şekilde iki kayıt düşülür.

Hesap Plânının Organik Gelişimi

Ham madde ambarı hesabı	/	Borç		Alacak
Saticılar Hesabı		frank (F.F)		
Satıcıların gönderdiği faturanın kabulü ve ham maddenin ambara girişi				frank (F.F)
İşletme hesabı	/	Borç		Alacak
Ham madde ambar hesabı		frank (F.F)		
Ambardan imalâta ham maddenin sevk edilmesi				frank (F.F)

Ambardan imalâta sevk edilen ham maddeyi değişik şekillerde hesaplamak mümkündür :

- a) Basit envanter farkı ile
- b) Çıkışların kronolojik olarak kaydedilmesi suretiyle
- c) İmalât için gerekli miktarların hesaplanması suretiyle
- d) Yukarıdaki yöntemlerden iki veya hatta üç tanesinin birlikte kullanılması suretiyle

Sadece miktar yönünden hesaplanmış bir örnek aşağıda gösterilmiştir.

a) Basit envanter farkı yöntemi ile hesaplama	
Devre başı envanteri (1 Ocak)	11000 Kg.
Devre içindeki alışlar	6000 Kg.
	+
	17000 Kg.
Devre sonu envanteri (31 Ocak)	9500 Kg.
	-
	7500 Kg.
Dönem içerisinde imalâta sevk edilen ham madde miktarı	

Bu kısa ve basit hesaplama yöntemi ile ne bozulma ve ne de çalma gibi hususları ortaya çıkarma olanağı yoktur.

b) Çıkışların kronolojik olarak kaydedilmesi yöntemi ile hesaplama :

Bu yöntemde ambar memuru bir deftere istendiği anda mevcut malın miktarını derhal verecek şekilde bütün giriş ve çıkışları

kaydeder. Dönem sonunda, yapılan envantere göre tesbit edilen stok miktarıyla karşılaştırılacak bakiye de giriş ve çıkışlar arasındaki farkın bulunmasıyla elde edilir. Örnek :

Devre başı envanteri (1 Ocak)		11000 Kg.
Devre içindeki alışlar		6000 Kg.
		<u>+</u>
		17000 Kg.
<i>Çıkışlar</i>		
2 Ocak	1500 Kg.	
5 Ocak	2300 Kg.	
		<u>7300 Kg.</u>
Bakiye		9700 Kg.
Devre sonu envanteri (31 Ocak)		<u>9500 Kg.</u>
Fark		200 Kg.

Bu fark, eğer çıkışların kaydında ve envanter sırasında bir hata yapılmamışsa çalınma yahut ambarda bozulma sonucu meydana gelir.

Bir önceki yöntemin aksine, bu yöntemde biri diğerini kontrol eden iki rakam elde edilmektedir. Bu yöntemden envanter yapmak için işlerin en sıkışık olduğu hesap yılı sonunu beklemek gereksizdir. Yıl içerisinde istenilen her anda envanter yapılabilir.

Burada ilâve edelim ki kayıt işinin, dönem içerisinde her sipariş için sarfedilen miktarın tesbiti yönünden büyük yararı vardır.

c) İmalât için gerekli miktarların hesaplanması yöntemi,

100 Kg. lık (A) mamulünün imâli için 30 Kg. lık (X) ham maddesine yine 100 Kg. lık (B) mamulünün imâli içinde 15 Kg. lık (X) ham maddesine ihtiyaç olduğunu ve A mamulünden 13000 Kg., B mamulünden de 21000 Kg. imâl edildiğini farz edelim.

Bu durumda aşağıdaki hesaplamayı yapabiliriz :

Devre başı envanteri 1700 Kg.

Hesap Plânının Organik Gelişimi

İmalât için gerekli miktarlar :

A mamulü için 13000 Kg.'ın % 30'u 3900 Kg.

B mamulü için 21000 Kg.'ın % 15'i 3150 Kg.

7050 Kg.

Bakiye

9950 Kg.

Yukarıda anlattığımız şekilde tesbit edilen 9950 Kg.lık bakiyeyi yapılan envanter sonucu tesbit edilen miktarla karşılaştırırsak (Örneğimizde bu miktar 9500 Kg.) 450 Kg.lık bir fark elde ederiz. Bulduğumuz bu fark (öngörülen sarfiyat ile fiili sarfiyat arasındaki) ham madde kullanımında ortaya çıkan israfı temsil etmektedir.

Bu yöntemin iki yararı vardır. Birincisi, pratik bir yarar olup çıkışları kaydettiğimiz defteri tutma zahmetinin ortadan kalkması şeklinde kendisini gösterir.

İkinci yarar ise, ham maddenin ambarda kaldığı süre içinde ve imalât esnasında ortaya çıkan kayıpların toplamını diğer bir deyimle ham maddenin toplam verimlilik kaybını hesaplamaya imkân vermesidir. Bu verimlilik kaybını mamullerin maliyetini hesaplar-ken dikkate almak gerekir.

Eğer istenirse, ambarda ve imalât atölyesinde ortaya çıkan farkları göstermek amacı ile b) ve c) yöntemlerini kombine etmek mümkündür.

İmalât için gerekli miktar	9950 Kg.
Atölyede ortaya çıkan fark	<u>250 Kg.</u>
Ambar çıkışlarının kaydedildiği defterde gözükten miktar	9700 Kg.
Ambarda ortaya çıkan fark	<u>200 Kg.</u>
Yapılan envanter sonu elde edilen fiili miktar	9500 Kg.

5 ci Yöntem : Maliyet yahut faaliyet merkezleri (gider yerleri) hesaplarının kullanılması :

a) Bu yöntemin ilk etabında bir mamuller hesabı açılır. Bu hesap, imalât atölyesinden çıkıp ambara giren mamulün maliyeti üzerinden borçlandırılır. Mamülle ilgili ticarî giderler de yine bu hesabın borcuna kaydedilir. Satış tutarı üzerinden de aynı hesap alacaklandırılır. Bu hesabın bakiyesi bir taraftan mamül stoklarının değerini diğer taraftan da satışların sonucunu diğer bir deyimle işletmenin ilgili mamulün satışından kâr temin edip etmediğinin tesbitini mümkün kılar.

Mamüller hesabı, rasyonel bir muhasebeye bulunmaması gereken karışık bakiye veren bir hesap görünümü arz etmektedir.

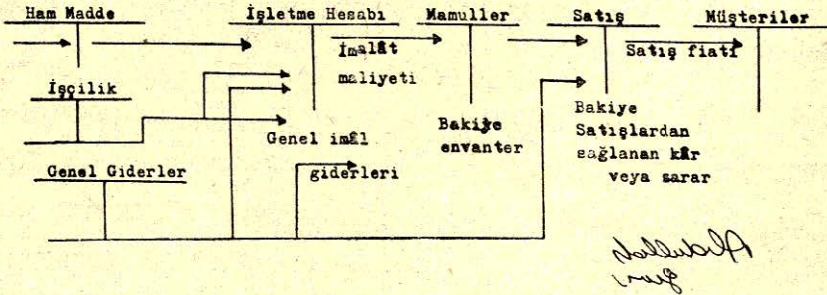
b) Bu sebeptendir ki, ikinci etapta bir satış hesabı açılır.

Bu hesap satılan malların imalât atölyesinden çıkış maliyeti (imalât maliyeti) üzerinden borçlandırılır. Mamülle ilgili ticarî giderlerde yine bu hesabın borcuna kaydedilir.

Mamullerin satış tutarları üzerinden de aynı hesap alacaklandırılır.

Satış hesabının bakiyesi ise satışlardan elde edilen kârı veya zararı gösterir.

Diğer taraftan mamüller hesabı da giriş ve çıkışları imalât maliyeti üzerinden kaydeden bir daimi envanter hesabı mahiyetini kazanır.



Şekil: 1-3 Ham madde ve mamüllerin hesaplar açısından hareketini gösteren şem'a yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi bu yöntemde, genel giderleri, mamüllerin imalât maliyetine dahil edilen genel imâl giderleri ve satış hesabının borcuna kaydedilen ticarî giderler olmak üzere ikiye ayırmak mümkün olmaktadır.

c) Üçüncü etapta, hazırlama ve bitim olmak üzere imalât fonksiyonu iki bölüme ayrılmakta, bu da yarı mamuller hesabının açılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu şekilde, birincisi hazırlama atölyesi, ikincisi bitim atölyesi üçüncüsü satış hesabı olmak üzere üç faaliyet merkezinden (gider yeri) oluşan maliyet muhasebesinin çekirdeğini yaratmış olduk.

Bu üç merkezden ilk ikisi mamulün fizikî bakımdan değişikliğe uğratılması sonuncusu ise ekonomik bakımdan değişikliğe uğratılması ile ilgilidir.

Büyük bir işletme bu tip çok sayıda hesap açmak imkânına sahiptir. Fakat şurasını da unutmamak gerekir ki, maliyetleri sıhhatli bir şekilde hesaplamak endişesiyle hesap merkezlerinin sayısını ne kadar çok arttırsak giderlerin dağıtımında da o kadar çok güçlüklerle karşılaşırız. Bu da bizi aranılan kesinlik ve doğruluktan uzaklaştırmaya sevk eder.

Günümüzde muhasebe doktrini bir taraftan, hesap merkezlerinin sayısını sınırlamaya çalışırken diğer taraftan da her merkezin bünyesindeki her iş postası için ayrı bir saat maliyeti hesaplamak çabası içindedir.

6. ncı Yöntem : Tamamlanmamış işler hesabının kullanılması:

Hesaplara gereken açıklığı kazandırma yolunda atılan ilk adım, ambar ve atölye hesaplarını ayırmak şeklinde ortaya çıkmıştır. Fakat devre sonunda atölyenin tamamen boşalmadığı da bir vakıadır. Gerçekten dönem sonunda atölyede miktarı tamamlanmamış mamüller mevcuttur. Hesap sonucunun kesinliğini arttırmak için henüz tamamlanmamış işlerin envanterini doğru bir şekilde tesbit etmek zarureti vardır. Fakat bu işi yaparken atölyenin normal faaliyetlerini aksatmamak ve kesintiye uğratmamak için gereken itina göstermek gerekir.

Ender olarak karşılaşılan bazı durumlarda hesap döneminin sonunda her türlü envanter çalışmasını ortadan kaldırmak gayesiyle atölyenin tamamen boşalmasını sağlayacak tedbirler alınmaktadır. Bazen de atölye muhasebe yönünden boşalmış olarak kabul edilmektedir. Söyle ki, hesap dönemi bir sonraki dönem başında ta-

mamlanmamış işleri bitirmek için yapılan işlemleri de kapsamaktadır.

Bu durumda genellikle, tamamlanmamış işlerin olacağını kabul etmek ve eğer bunların önemi azsa hesaplamalarda ihmâlleri cihe-tine gitmek veya birkaç dönemin ortalamasını almak suretiyle bir dönemden diğerine geçmeyecek ortalama bir tutar tesbit etmek ve tesbit edilen bu tutarı bilânçonun aktifinde hareketsiz olarak kalacak «ölü bir hesaba» kaydetmek veya, her dönemin sonunda tamamlanmamış işlerin envanterini çıkararak tesbit edilen tutar üzerinden atölye hesabını alacaklandırmak ve bir sonraki dönem başında aynı tutar üzerinden atölye hesabını borçlandırmak yahutta, bir tamamlanmamış işler hesabı açmak ve her siparişe ilgili olarak ambardan imalâta sevk edilen ham madde ve yine her siparişe isabet eden işçilik ve genel imâl giderleri payı üzerinden bahis konusu hesabı borçlandırmak sipariş tamamlandıktan sonra da tamamlanmamış işler hesabını alacaklandırırken mamuller hesabını borçlandırmak yoluna gidilebilir.

7 nci Yöntem : Önceden ödenmiş giderler hesabının kullanılması :

İşletmede her zaman harcamanın yapıldığı dönem ile bu harcamanın faydalı bir etki meydana getirerek maliyet gideri haline dönüştüğü dönem arasında tam bir uyum sağlamak olanağı yoktur. Bu sebeple süresi bir kaç günden birkaç yıla kadar uzanan yatırımlarla ilgili harcamalar bilânçonun aktifinde gözüken önceden ödenmiş giderler hesabında bekletilir. Bu hesap, ilgili tutar üzerinden borçlandırılırken kasa veya satıcılar hesabı alacaklandırılır. Hesap dönemine ilişkin tutar üzerinden de aynı hesap alacaklandırılırken faaliyet merkezleri hesapları borçlandırılır.

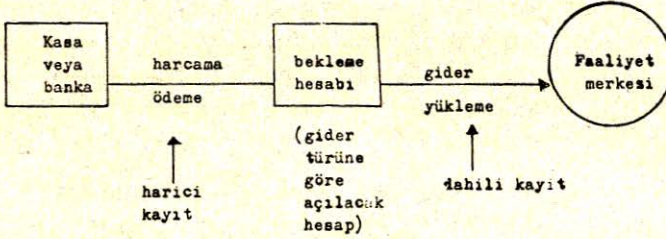
Bâzı durumlarda harcama yahut ödeme sonradan yapılır. Bu takdirde bir ödenecek giderler hesabı açmak gerekir. Bu hesap miktarı kesin bir tutarı ifade edebileceği gibi —Örneğin, ödenecek bir elektrik faturası— miktarı tam olarak kesin olmayan ve dolayısıyla az veya çok bir tahmini gerektiren bir tutarı da gösterebilir.

— Örneğin, makinelerin revizyon giderleri, garanti giderleri gibi.

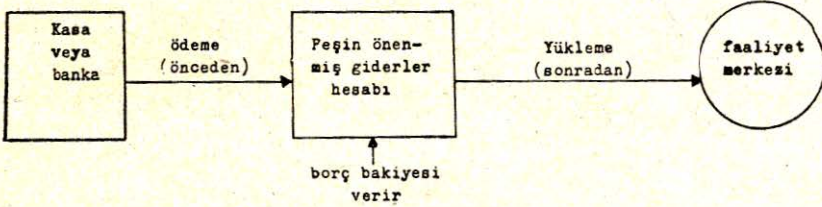
Hesap Plânının Organik Gelişimi

Böylece ödenecek giderler hesabı bir karşılık hesabının karekterini kazanabilir. Eğer karşılık bir ihtiyat tedbiri olarak çok yüksek tutulursa işletmede gizli bir yedek meydana gelir.

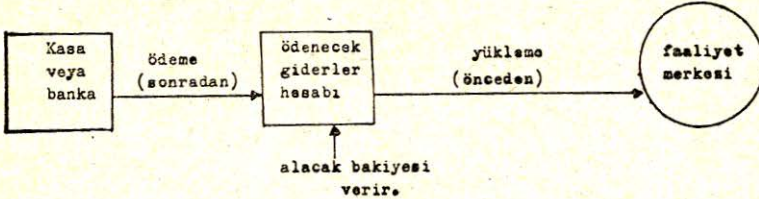
a) Genel olarak karşılaşılan durumu



b) Gelecek döneme ilişkin harcamaların yapıldığı durum :



c) Ödemenin sonradan yapıldığı durum :



Şekil: 1-4 Peşin ödenmiş giderler ve ödenecek giderler hesaplarının işleyişi,

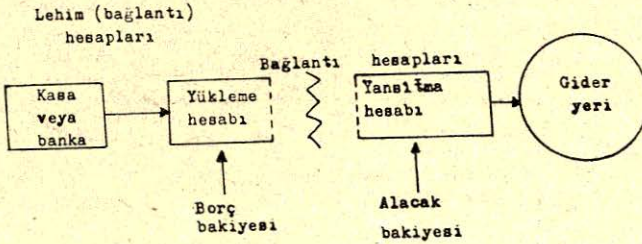
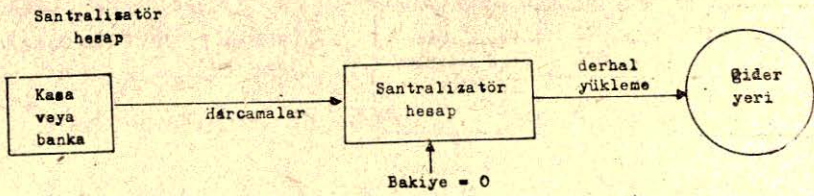
Şekil: 1-4 Peşin ödenmiş giderler ve ödenecek giderler hesaplarının işleyişini göstermektedir.

Uygulama bu hesapların bize ilk plânda şu yararları sağladığını göstermektedir.

- Harcamaları zaman içerisinde dağıtmak,
- Aynı tür harcamaları çeşitli atölye ve servis hesaplarına dağıtmadan önce belli ve kolayca kontrol edilebilir bir hesapta toplamak.

İşletmede harcamanın yapıldığı dönem ile bu harcamanın faydalı bir etki meydana getirdiği dönem arasında tam bir uyuşumun olduğu durumlarda bile bu santralizatör hesapların kullanılması yaygınlaşmış ve bu hesaplar kasa ve banka hesapları ile atölye veya servis hesapları arasında aracılık yapmak görevini yüklenmişlerdir.

Bu hesapların bir üçüncü görevi de genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirlerinden ayrı olarak tutuldukları durumlarda muhasebenin bu iki bölümü arasındaki bağlantıyı sağlamaktır. 1-5 no. lu şekil bu hesapların işleyişini şematik olarak göstermektedir.



Çok genel bir şekilde ifade etmek gerekirse, kasa ve banka hesapları dışında bilançonun aktifinde bulunan bütün hesaplar gelecek dönem tahsilleri ile gelecek dönem giderlerini, sermaye ve yedekler dışındaki pasifte bulunan hesaplar ise gelecek dönem ödemeleri ve hasılatını gösterir. Bu tip düşünce tarzı modern «dinamik bilanço» teorisinin temelini teşkil eder.

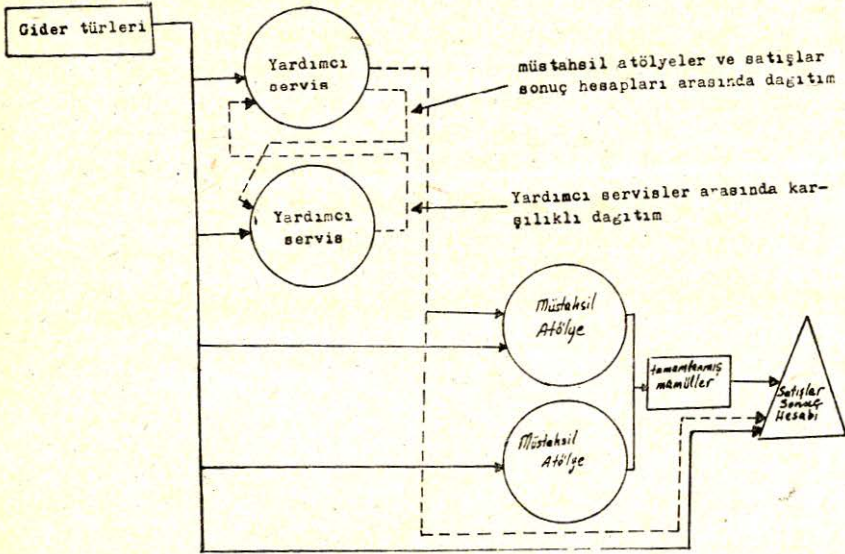
8 nci Yöntem : Yardımcı Servisler Hesaplarının Kullanılması :

Çeşitli faaliyet merkezleri ile ilgili analizlerde derine inildiği zaman bu merkezleri iki bölüme ayırmak zorunluğu ortaya çıkmıştır.

— Müstahsil atölyeler, ki bunların görevi, işin bitiminde müşteriye fatura edilecek mamül veya hizmetleri üretmektir.

Yardımcı servisler : ki bunların görevi müstahsil atölyelerin normal olarak çalışmasını sağlayacak hizmetlerin temin edilmesidir. Bakım, gönderme, ambar ve idarî ve sosyal servisler bu duruma örnek gösterilebilir.

Maliyet muhasebesinin en hassas ve ustalık isteyen problemlerinden birisi de yardımcı servislerin sağladığı hizmetleri ölçmek ve bunların yükünü adil bir şekilde ve Şekil 1-6 da görüldüğü şekilde dağıtmaktır.



Şekil 1-6 Yardımcı servis giderlerinin dağıtımını; yardımcı servislerin yaratılması ile yapılan her giderin belli bir şefin sorumluluğu atlındaki belli bir faaliyet merkezine tahsisi sağlanmış olmak-

tadır. Yardımcı servis hesaplarının yaratılması ile genellikle aşırı ve anormal harcamaları gizlemek için kullanılan «muhtelif ve muvakkat hesaplar» türünden hesapların artık kullanılmaması gerekir.

Bu tip bir analizin bir diğer yararı da, işletmenin idarî reorganizasyonuna bir bahane teşkil etmesidir. Bilhassa büyük firmalarda, her biri ana işletmenin bünyesinde birer küçük işletme gibi çalışan bağımsız üniteler yaratmak suretiyle muhasebe işletmelerde aşırı büyümeye karşı yapılan mücadelede etkili olur.

3. Eleştirici muhasebe metotları

Şimdiye kadar her atölye ve servisle ilgili olarak açılacak hesapların borcuna yüklenecek giderlerin tesbitinden bahsettik. Halbuki, aynı hesapları yapılması gereken giderler üzerinden alacaklandırmadığımız takdirde yukarıda yaptığımız işin yararı çok az olur.

Eğer, sâdece mamüllerin fiilî maliyetlerini hesaplamakla yetinirsek atölye ve servis hesaplarının borç ve alacak taraflarını birbirine eşit olarak kabul ediyoruz demektir. Diğer bir deyişle, mamülün maliyetini atölye ve servislerin normal veya anormal bütün giderlerinin toplamı olarak kabul ediyoruz. Fakat, işin randımanını ve verimlilik derecesini de bilmek istersek önceden, bütün imalât faaliyeti ile ilgili olarak, muhasebe dışı teknik bir tahmin yapmak, başka bir deyişle imalâtın standart maliyetini hesaplamak durumundayız.

Standart maliyet sistemini uygularsak;

— Her faaliyet merkezi, atölye ve servis ile ilgili olarak açılacak hesapların fiili giderler üzerinden borçlandırılması, standart giderler üzerinden de alacaklandırılması gerekir.

Fiili ve standart giderler arasındaki farkları, faaliyet hacmindeki ve fiatlardaki değişmelerin etkilerini de dikkate almak suretiyle her müstahsil atölye ve her yardımcı daire için ayrı, ayrı olmak üzere hesaplamak gerekir.

İstenilen açıklık derecesine göre sonuç atölye veya servis için toplu olarak veya maliyetin her unsuru için (ham madde, işçilik,

Hesap Plânının Organik Gelişimi

genel imâl) ayrı ayrı olarak veya standart giderle fiili gider arasındaki farkın analizi suretiyle detaylı olarak tesbit edilebilir.

9. cu Yöntem : Müstahsil atölyelerin sonuçlarının hesaplanması:

- a) Aşağıda müstahsil bir atölyenin giderleri ve bu atölye ile ilgili hesabın global sonucu verilmiştir.

Fiili giderler	23000.— F.F. (Fransız frangı)
Dönem başı envanteri	186000.— F.F.
Dönem (ay) giderleri	<u>209000.— F.F.</u>
Dönem sonu envantesi	28000.— F.F.
Döneme yüklenebilecek net giderler	<u>181000.— F.F.</u>
İmalâtın standart maliyetle değerlendirilen tutarı	172000.— F.F.
Atölyenin kaybı	<u>9000.— F.F.</u>

- b) Bu sonuç ancak maliyetin unsurları itibarıyla analiz edildiği takdirde bir yarar sağlar.

	Fiili giderler	Standart Giderler	(Sonuç) fark
Ham madde	82000.— F.F.	86000.— F.F.	+ 4000.— F.F.
İşçilik	31000.— F.F.	29000.— F.F.	— 2000.— F.F.
Genel imâl giderleri	68000.— F.F.	57000.— F.F.	<u>—11000.— F.F.</u>
Toplam	<u>181000.— F.F.</u>	<u>172000.— F.F.</u>	<u>— 9000.— F.F.</u>

- c) İşletmenin faaliyet hacmindeki değişimin veya atölyedeki kısmi bir işsizliğin genel imâl giderlerine ilişkin sapmayı ne ölçüde etkilediğini araştırmak gerekir.

Bu araştırmayı yapabilmek için, sabit giderlerin 32000.— F.F. üzerinden bütçelendiğini ve işletmenin normal faaliyet hacminin % 75 i kadar fiilen faaliyette bulunduğunu bilmek yeterlidir.

Gerçekten 11000.— F. F. lık toplam sapmanın 8000.— F.F. lık kısmının işletmenin normalden % 25 daha az kapasite ile çalışması (32000.— F.F. nın % 25 i 8000.— F.F. dir.) sonucu ortaya çıktığını ve arta kalan 3000.— F.F. lık kısmın, başka sebepler dolayısıyla meydana geldiğini kolaylıkla hesaplayabiliriz.

Giderleri sabit ve değişken olmak üzere iki grupta toplamak ve fiilî giderleri bütçelenmiş giderlerle karşılaştırmak suretiyle farkları daha detaylı bir şekilde hesaplamak mümkündür.

	Bütçe standart faaliyet hacmi %100	Fiili giderler faaliyet hacmi %75	Standart giderler faaliyet hacmi %75	Sonuç faaliyet hacmi %75
	a	b	c	b—c
sabit giderler	32000.— F.F	31000.— F.F	24000.— F.F	— 8000.— F.F + 1000.— F.F
Değişken giderler	44000.— F.F	37000.— F.F	33000.— F.F	— 4000.— F.F
Genel imâl giderleri toplamı	76000.— F.F	68000.— F.F	57000.— F.F	11000.— F.F

Tabloda görüldüğü gibi sabit giderlerde meydana gelen 1000.— F.F. lık azalma işletmenin düşük kapasitede çalışması sebebiyle ortaya çıkan 8000.— F.F. lık kaybı 1000. F.F. azaltmıştır. Fakat değişken giderlerin fiilî tutarı, öngörülen tutarına oranla 4000.— F.F. lık bir artış göstermiştir.

Bu artışta bize bu giderlerin değişkenliğinin tam olmadığını göstermektedir.

Yukarıdaki örnek bize göstermektedir ki, standart maliyetlerin uygulanması sayesinde atölye hesabı giderlerin toplandığı basit bir virman hesabı değil, ekonomik anlamı olan ve verimliliği ölçmeye yarayan bir hesap hüviyetini kazanmaktadır.

Atölye hesabında yapılan bu düzeltme, mamüller hesabını otomatik olarak olumlu bir şekilde etkilemektedir. Gerçekten 181.000.— F.F. lık fiilî maliyet mamül stok hesabına aktarılsaydı 9000.— F.F. lık olumsuz farkta ambardaki mamüllerin maliyetine dahil edilecekti.

Şüphesiz satış anında gerekli düzeltme yapılabilir. Fakat düzeltmede ortaya çıkan gecikme satıştan elde edilen gerçek sonucun tesbitinde bizi hataya sevk edebilir.

Standart maliyetler, sorumlulukları, teknik ve ticarî servisler arasında paylaşmak ve ölçmek suretiyle bir yargıç gibi görev yapar ve işletme içerisindeki her türlü anlaşmazlığı önler.

10 ncu Yöntem: Yardımcı servislerin sonuçlarının hesaplanması:

Her atölye ile ilgili olarak açılacak hesapları standart tutarlar üzerinden alacaklandığımız andan itibaren atölye şefleri bahis konusu hesaplara yüklenecek giderlerin ve bilhassa yardımcı servislerden sağlayacakları kıymet ve hizmetlerin tutarının saptanmasında son derece dikkatli davranırlar. Eğer işletme içerisindeki bir yardımcı servisten sağlayacakları hizmetin fiyatı, aynı hizmetin işletme dışındaki fiyatından yüksek olursa buna itiraz ederler.

Aynı şekilde, standart maliyet rejimi yardımcı servislere de uygulanabilir. Bu takdirde, yardımcı servislerin tutarı bir aydan diğer aya değişiklik gösteren giderleri çeşitli gider yerleri arasında belli bir kotaya göre değil, bu servislerin hizmetlerinden yararlanan atölye ve servis sorumlularının aralarında müzakere etmek suretiyle saptayacakları standart fiyatlara göre dağıtılır.

Bu çözüm tarzının iki yararı vardır :

1 — Yardımcı servis şefleri bütçeden ne ölçüde ayrıldıklarının farkları sayesinde otomatik olarak saptayabilmek olanağını bulmaktadır.

2 — Yardımcı servis şefleri bilmekteki, diğer servislerden sağladıkları hizmetlerin tutarının saptanması kendilerinin sorumlu olmadıkları değişimlerden arınmış olarak sabit fiyatlar üzerinden yapılmaktadır.

11 nci Yöntem : Ham madde fiyatlarındaki değişmelerin sonuçlarının hesaplanması :

Atölye hesabındaki dalgalanmaların bir diğer önemli sebebi de, ham maddelerin alış fiyatlarındaki değişmelerdir.

Ham maddeye ilişkin sonucun saptanması, işin içine fiyat gibi kalitatif ve verimlilik yahut randıman gibi kantitatif unsurların girmesi nedeniyle güçlükler göstermektedir.

Yukarıdaki örneği tekrar alırsak 4000.— F.F. lık ham madde sapmasını şu şekilde açıklayabiliriz.

	Miktar	Fiyat	Tutar
Standart miktar	10000 kg.	8,60 F.F	86000.— F.F
Fiili miktar	10400 kg.	7,88 F.F	82000.— F.F
Fark			4000.— F.F

Tesbit ettiğimiz 4000.— F.F. lık bu toplam fark :

10400 kg. x 0,72 F.F. = + 7500.— F.F lık fiyat ve

400 kg. x 8,60 F.F. = - 3500.— F.F lık verimlilik farkını kapsar.

İki unsur arasında bir ayırım yapmak son derece yararlıdır. Örneğimizde olduğu gibi, tamamen bir rastlantı sonucu ortaya çıkan olumlu bir fiyat farkı, verimlilik farkının olumsuz olması nedeniyle meydana gelen kaybı telâfi edebilir.

Birkaç yıllık dönemlere ilişkin hesapların sonuçları arasında bir karşılaştırma yapılmak istenirse, ham madde hesaplarını standart fiyatlarla tutmak suretiyle fiyat unsurunu nötralize etmek ve atölye şefini fiyat dalgalanmalarının doğuracağı problemlerden kurtarmak gerekir.

Ham maddeye ilişkin standart fiyatlarla fiili fiyatlar arasındaki farkların saptanması iki safhada yapılabilir.

— Farkların imalâta veriş safhasında saptanması.

Hesap Plânının Organik Gelişimi

— Farkların alış safhasında saptanması.

İkinci çözüm tarzı, yani farkların alış safhasında saptanması aşağıda sayılan yararlarından ötürü tercih edilir.

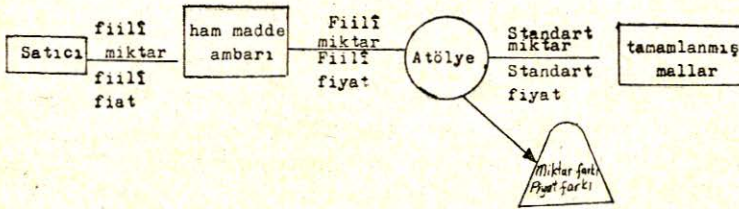
— Giriş ve çıkışlar standart fiyatlar üzerinden yapıldığından ham madde stok hesaplarının tutulması kolaylaşır.

— Ham madde stokları stabl bir şekilde değerlendirilir.

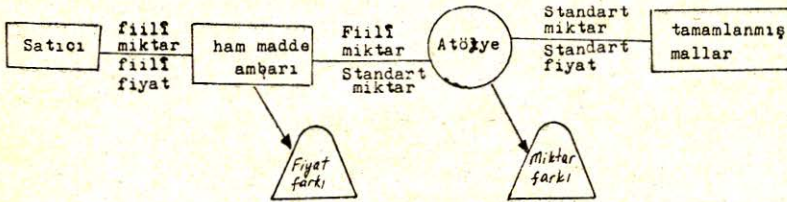
— Satın alma servisinin alışlara ilişkin öngörülen şartlara ne ölçüde uyduğunu derhal ortaya çıkarır.

Aşağıdaki 1-7 no.lu şema farkların ayırımına ilişkin yöntemleri göstermektedir.

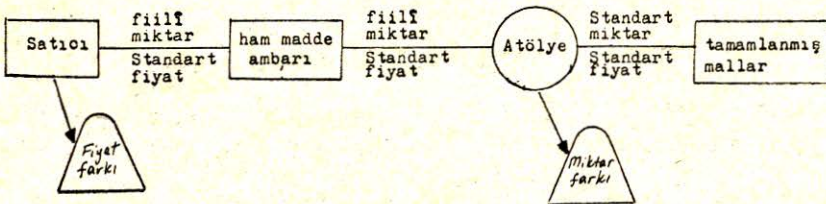
Yöntem a)



Yöntem b)



Yöntem c)



Şekil 1-7 Ham madde fiyat ve miktar (verimlilik) farklarını ayırma yöntemleri

Ham madde fiyat farkı hesabı iki şekilde yorumlandırılabilir:

Birinci yorum tarzına göre bahis konusu hesap, kâr-zarar hesabının talî hesabı olarak düşünülür ve dönem sonlarında ham madde fiyat farkı hesabının bakiyesi kâr-zarar hesabına intikal ettirilir. Eğer, satın alınan ham maddenin fiyat ve miktarı bir dönemden diğerine hissedilir ölçüde bir değişme gösteriyorsa bu çözüm tarzının sakıncalı olacağı açıktır.

İkinci yorum tarzı, ham madde fiyat farkı hesabının bakiyesi- ni, bakiyenin alacak bakiyesi olması şartıyla bir karşılık olarak düşünmek ve bu karşılıktan birbirini izleyen birkaç dönemin ham madde alışlarından ortaya çıkan kayıp ve kazançlarını dengeye getirmekte yararlanmaktadır.

Ham madde fiyat standartlarının geçerlilik süresi birkaç aydan birkaç yıla kadar uzanabilir. Uygulama her zaman göstermiştir ki, para değerinde çok ani ve beklenmedik değişmelerin olduğu dönemler dışında, fiyat standartları başlangıçta, yani bu standartların tesbit edildiği tarihte konulan süreden çok daha uzun bir süre aynı düzeyde kalmışlardır.

Ezazî durumlarda, kastî olarak fiyat standartları kârı az göstermek ve faaliyet dönemi içinde bozulan ham maddelerden uğrınacak kaybı telâfi edecek bir karşılık teşkil etmek gayesiyle, ham madde alış fiyatlarının altında tesbit edilir.

Standartların uygulanmasıyla hesap planı, satış hasılatı ile satılan malların maliyeti arasındaki farktan ibaret olan bir tek global sonuç tesbit etmekle yetinmeyip;

- Ham madde alışlarına ilişkin, spekülâtif karakterde malî sonuç,
- Atölyelerin randımanına ilişkin teknik sonuç,
- Ve satışlara ilişkin ticarî sonuç olmak üzere üç ayrı sonucu göstermek olanağını elde etmiştir.

Standart fiyatlar zekâ ve dikkati günlük sorunlardan çok uzun bir faaliyet döneminin tamamını kapsayan sorunlar üzerinde toplamaya zorlarlar.

12 nci Yöntem : Verimlilik farklarının detaylı olarak incelenmesi :

Daha önce verdiğimiz örnekte;
Ham madde verimlilik farkını 3500.— F.F (Olumsuz)
İşçilik verimlilik farkını ise 2000.— F.F (Olumsuz)
olarak tesbit etmiştik.

Bir aylık her hesap döneminin sonunda, bu toplam farkların tesbit edilmesinde şüphesiz yarar vardır. Fakat, bu farkları atölyelerde meydana geldikleri gün ve detaylı bir şekilde hesaplamamızın daha yararlı olacağı da açıktır.

Farkları detaylı bir şekilde ve günü gününe tesbit edebilmek atölyelerde sıkı bir disiplinin sağlanmasına ve muhasebede bazı iyileştirici tedbirlerin alınmasına bağlıdır. Bunun için sarfedilecek standart ham madde ile işçilik miktarını saptamak amacıyla başlangıçta kullanılan belgelerin değiştirilmesine gerek yoktur. Sadece ilâve olarak verilen yahut yapılan, gerekli miktarın üzerindeki sarfiyat için, değişik renkte özel kartların kullanılması yeterlidir.

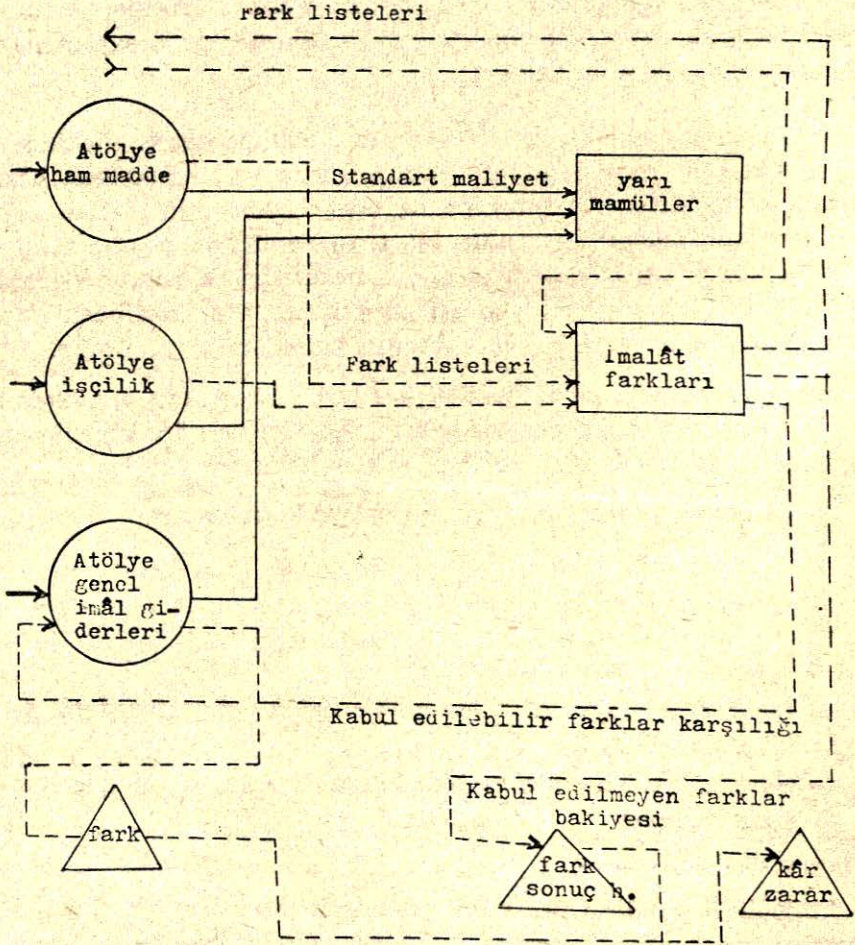
Her akşam, günün bütün özel kartları muhasebeye verilmeden önce bir araya getirilir ve sapmaların nedenlerine göre düzenlenen aşağıdaki örnekte olduğu gibi bir farklar listesinde özetlenir.

- İstenilen evsafa olmayan ham madde kullanımı
-
- Makinelerin arızalanması
-
- Kusurlu malzeme kullanımı
- İşe yeni başlayanların acemiliklerinden dolayı meydana gelen zaman kaybı
- Gerekli ham maddenin tedarik edilememesi sebebiyle imalatın durması
-

Atölyelerin «gidişatını» günü gününe izlemek isteyen yöneticiye bu tip bir listenin incelenmesi her türlü psikolojik ve teknik kontrolden daha yararlı olur.

Şimdi de özel kartların muhasebede ne gibi bir işleme tabî olması gerektiğini saptayalım.

Farkların toplam tutarı üzerinden (şekil 1-8) de olduğu gibi imalât farkları hesabı borçlandırılırken diğer taraftan, farkların kaçınılmaz yahut kabul edilebilir olarak düşünülen tutarı üzerinden genel imâl giderleri hesabı borçlandırılır. İmalât farkları hesabının borç bakiyesi kesin bir kayıp olarak düşünülür. Ve dönem sonunda kâr - zarar hesabına intikâl ettirilir.



Şekil 1-8 Atölye farklarının muhasebeleştirilmesi