

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ

FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ORMAN ENDÜSTRİ MÜHENDİSLİĞİ ANABİLİM DALI

DÖNER SERMAYELİ ORMAN ÜRÜNLERİ SANAYİİ İŞLETMELERİNDE

MALİYETİN HESAPLANMASI

(MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI ÖRNEĞİ)

127453

D. Kemal BAYRAKTAR

**Karadeniz Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsünde
“Orman Endüstri Mühendisliğinde Yüksek Lisans”
Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.**

127453

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 20.02.2002

Tezin Savunma Tarihi : 29.03.2002

**Y.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hicabi CINDIK

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Kemal ÜÇÜNCÜ

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Kadri Cemil AKYÜZ

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Asım KADIOĞLU

Şubat 2002

ÖNSÖZ

Sermaye ilminin sahası yakın geçmişte büyük bir değişikliğe konu olmuştur. Bu saha ile ilgili son gelişmelerde genel olarak teknolojik değişikliklerin süratle ilerlemesi, endüstriler arasındaki rekabetin artması teşebbüslerin baş döndürücü bir hızla gelişip büyümesi, tasarrufların yatırıma yönelmesinin bir sonucu olarak *döner varlıkların* ustalıklı bir şekilde kullanılması ihtiyacının doğması gibi, dış koşulları ve yöntem araçlarındaki önemli gelişmelerin başlıca etkenler olduğu söylenilebilir.

Çalışmanın her safhasında Yüksek Lisans Tezi Danışmanlığımı üstlenerek, müsveddelerin en iyi hale gelmesini sağlayan sayın Hocam Doç. Dr. Hicabi CINDIK'a içtenlikle teşekkür ederim.

Manevi desteklerinden dolayı sayın Doç. Dr. Gürşel ÇOLAKOĞLU, Doç. Dr. Hülya KALAYÇIOĞLU, Yrd. Doç. Dr. Kemal ÜÇÜNCÜ, Yrd. Doç. Dr. Kadri Cemil AKYÜZ'e, Arş. Gör. İlker AKYÜZ ve eleştirisini sabırla yaparak yardım ve teşviklerini esirgemeyen Arş. Gör. Hasan SERİN'e teşekkür ederim.

Ayrıca yapılan bu çalışmada gerekli olan bilgi ve belgelerin sağlanmasında yardımlarını esirgemeyen Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi yetkililerine teşekkürlerimi sunarım.

Dursun Kemal BAYRAKTAR

TEC YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖNSÖZ	II
İÇİNDEKİLER	III
ÖZET	VI
SUMMARY	VII
ŞEKİLLER DİZİNİ	IX
TABLolar DİZİNİ	X
SEMBOLLER DİZİNİ	XI
1. GENEL BİLGİLER	1
1.1. Giriş	1
1.2. Orman Ürünleri Sanayii Hakkında Genel Bilgiler	2
1.2.1. Orman Ürünleri Sanayiinin Tanım Ve Kapsamı	2
1.2.2. Orman Ürünleri Sanayiinin Dünyadaki Ve Türkiye'deki Gelişimi	3
1.2.2.1. Dünyadaki Gelişim	3
1.2.2.2. Türkiye'deki Gelişim	4
1.3. Genel Muhasebe Hakkında Genel Bilgiler	5
1.3.1. Genel Muhasebe Tanımı, Fayda Ve Önemi	5
1.3.2. Maliyet Muhasebesinin Tanımı Ve Önemi	7
1.3.3. Genel Muhasebenin Maliyet Muhasebesiyle İlişkisi	10
1.4. Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler	12
1.4.1. Döner Sermaye Tanımı	12
1.4.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Tarihçesi	14
1.5. Milli Eğitim Bakanlığında Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler ...	16
1.5.1. Milli Eğitim Bakanlığında Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulması Ve Amacı ..	16
1.6. Muhasebede Defter Tutma Sistemleri Ve İşlemleri	19
1.6.1. Genel Muhasebede Tutulan Defterler Ve Belgeler	21
1.6.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defter Ve Belgeler	26
1.6.2.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defterler	26
1.6.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Belgeler	27

1.6.3. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defterler Ve Belgeler.....	31
1.6.3.1. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Hesaplar.....	33
1.6.3.2. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe Kayıt İşlemleri Ve Usulleri	34
1.6.4. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Üretime Yönelik Yapılan İş Ve İşlemler	37
1.6.4.1. Sipariş Kaynakları Ve Sipariş Kabul İşlemleri	37
1.6.4.2. Siparişlerin Sözleşme Ve Şartnamede Belirtilen Sürede Bitirilmesi	40
1.6.4.3. Malzeme Satın Alımları Ve Gözönünde Bulundurulacak Hususlar	42
1.6.4.3.1. Malzeme Satın Alımlarla İlgili İşlemler	42
1.6.4.3.2. Döner Sermaye İşletmeleri İçin Peşin Ve Kredili Satın Alımlar	42
1.6.4.3.3. Satın Alınan Malzemenin Ambara Giriş Ve Çıkış İşlemleri	44
1.6.4.4. Demirbaş Eşya Alımı İle İlgili İş Ve İşlemler	44
1.6.4.5. Akaryakıt Alınması Ve Araçların Bakım – Onarım Giderlerinin Ödenmesi	48
1.6.4.5.1. Araçların Bakım – Onarım Giderleri	48
1.6.4.6. Döner Sermaye İşletmelerinde Personel Çalıştırılması	49
2. YAPILAN ÇALIŞMALAR	56
2.1. Materyal Ve Yöntem	56
2.1.1. Materyal	56
2.1.1.1. Çalışmada Kullanılan Veriler	56
2.1.1.2. Çalışmanın Yapıldığı İşletme Hakkında Genel Bilgiler	57
2.1.1.3. Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinde Yapılan Çalışmalar.....	59
2.1.2. Yöntem.....	65
2.1.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	65
2.1.2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyiş Esasları	66
2.1.2.1.2. Sipariş Maliyet Yönteminin Yarar Ve Sakıncaları	69
3. BULGULAR VE TARTIŞMA	87
3.1. İşletme Satış Maliyetlerinin Çıkarılması	87
3.1.1. Döner Sermayeli İşletme Satış Maliyetinin Çıkarılması	87
3.1.2. Piyasa Fiyatlı İşletme Satış Maliyetlerinin Çıkarılması	92

3.2. İmalatı Tamamlanan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi Ve Satışı	92
3.2.1. Özel Kişi ve Kuruluş Siparişlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Satışı	94
3.2.2. Malzeme Okuldan Olan Şartnameli Siparişe Ait Maliyet Düzenlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	95
3.3. İmalat Maliyet Mamul Eşya Pusulaları Ve Mamul Eşyanın Ambara Teslimi	97
3.3.1. Mamul Eşyanın Müşteriye Teslimi Ve Muhasebeleştirilmesi	97
3.3.1.1. Hazıra Yapılan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi Ve Satışı	99
3.3.1.2. Hazıra Yapılan Eşyanın Ambara Teslimi Ve Muhasebeleştirilmesi	100
3.3.1.3. Mamul Eşyanın Satılması Halinde Yapılacak İşlemler.....	101
3.4. Malzemesi Müşteriden Olan Siparişlerde Maliyet Çıkarılması	102
3.4.1. Malzemesi Müşteriden Olan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi ve Satışı	103
3.4.2. Müşteriye Ait Siparişin Kayıt İşlemleri	104
3.4.3. Maliyet Hesaplamalarında Kâr Oranı İle Elektrik Bedelinin Tespiti	105
4. DEĞERLENDİRME	110
5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	111
6. KAYNAKLAR	113
7. EKLER	117
8. ÖZGEÇMİŞ	140

ÖZET

Günümüzdeki döner sermayeli işletmelerde isabetli kararlara ulaşmada yöntem faktörlerinin de hesaba katılması gerektiği kabul edilmektedir. Bununla beraber, özellikle *değişir sermaye* alanında verilecek önemli kararlar ve bu tür kararların verilmesinde matematiksel tekniklerden yararlanmak bugün ve ilerisi için kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu çalışmada sipariş maliyeti yöntemi kullanılarak ürün maliyeti hesaplamada gerçek rakamlar kullanılmıştır. Maliyet unsurlarını mamul bazında tespit ederek kolaylaştırılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Orman Ürünleri Sanayii, Genel ve Maliyet Muhasebesi, İşletme döner sermayesinin tanımı yapılarak, Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri için uygulama ve mevzuat açısından gerekli bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, sipariş maliyet yöntemi kayıt ve yorumlanması sayısal örnekleri, sipariş miktarı tüketici ilişkisi yer almıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümü, döner sermaye ile piyasa fiyatlı maliyet analizine ayrılmıştır. Bu bölümde döner sermaye seviyesinin hangi faktörlerle değiştiği ve bu değişmelerin ne miktarlarda olacağı açıklanmıştır. Ayrıca yöntemin esasıyla belirtilen tekniklerin ışığı altında Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinin belli bir dönemde üretilen belli bir mamul ve mamul grubunun maliyetleriyle piyasa fiyatlı maliyetler ayrı olarak hesaplanmıştır. Sonuç kısmında işletmenin sermaye ihtiyacı ve verimlilik amaçlarına uygun maliyet unsurlarının işlere ve mamul partilerine göre toplanmasına ve dağıtılmasına ağırlık vererek her işin ayrı bir üretim spesifikasyonunu temsil etmesini sağlayabileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye İşletmeleri, Değişir Sermaye, Sipariş Maliyeti, Sermaye İhtiyacı, Verimlilik, Spesifikasyon.

SUMMARY

Calculating Costs In Forest Products Industry With Revolving Fund

Today it is accepted that the factors of methods should be added into accounts to have very appropriate conclusions in the establishments with revolving funds. Therefore, especially, today it is unavoidable the important decisions in the field of the *sliding capital* And to utilize mathematics technics to have such kind of decisions. This study, it has been real figures in respect with calculate the product cost using the order cost method and this is made easier determining the cost's elements at manufactured base.

In the first section of the study; it is defined of the industry of forest products, general and cost accounting, establishment's revolving fund and included information about necessary applications and the laws for national ministry establishments with revolving funds.

In the second section of study; the samples in figures of terminations and comments of the order cost method and the connection between order's amount and consumers are taken place.

In the third section of study, it is had a part of revolving fund and the cost analysis with market prices. In this section, it is commented on which factors change the level of the revolving funds and these changing should be in what quantities besides, in the light of the techniques which are determined by the method's principals, it is calculated the costs of a product or a group of products which are produced in a certain period and the costs with market prices, separately. In the conclusion section; it is considered that each work could show a different production specifications concentration on being gathered according to works and products assignments and delivered of the cost's elements which are appropriate for the liquidity and productivity aims of establishment.

Key Words: Establishments with revolving funds, Sliding capital, Order cost, Liquidity, Productivity, Specification.

ŞEKİLLER DİZİNİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1. Günlük kasa defteri	20
Şekil 2. Hesap defteri	28
Şekil 3. Gider yerlerini gösteren sipariş maliyet kartı	71
Şekil 4. Hammadde istek fişi	72
Şekil 5. İşçi zaman kartı	73
Şekil 6. Malzemenin ambardan çekilip üretime gönderilmesi	73
Şekil 7. Ay sonunda direkt işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi	74
Şekil 8. Genel üretim giderlerinin ilgili gider türü hesabına kaydı	74
Şekil 9. Ay sonunda gider türü hesaplarının üretim hesabına aktarılması	74
Şekil 10. Tamamlanan siparişlerin ambara alınmasının kaydı	74
Şekil 11. Tamamlanan siparişlerin satılması halindeki kayıtlar	75
Şekil 12. Siparişlerle ilgili malzemenin ambardan çekilmesi	81
Şekil 13. Gider türü hesaplarının üretim hesabına aktarılması	81
Şekil 14. Tamamlanan siparişlerin mamul ambarına alınması	82
Şekil 15. Genel üretim giderleri fark hesabı	82
Şekil 16. Sipariş maliyet sisteminin işleyişi	86

**İC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

TABLolar DİZİNİ

Sayfa No

Tablo 1. Muhasebe tekniğinin biçimsel yapısıyla ilgili defter tutma sistemleri	19
Tablo 2. Fazla çalışma ücretinin muhasebeleştirilmesi	53
Tablo 3. Kasa tediye fişi	53
Tablo 4. Mahsup fişi	54
Tablo 5. Demirbaş eşya alımında düzenlenen mahsup fişi	55
Tablo 6. Döner sermaye işletmesi dönem malî durumu	60
Tablo 7. Döner sermaye işletmesi yıllık gayrisafi gelir ve kâr bildiri mi	62
Tablo 8. Döner sermaye işletme bilançosu	63
Tablo 9. Sipariş maliyet kartı	67
Tablo 10. A mamulü sipariş maliyet kartı	77
Tablo 11. B mamulü sipariş maliyet kartı	78
Tablo 12. C mamulü sipariş maliyet kartı	79
Tablo 13. İşçi zaman kartı	80
Tablo 14. İlk giren ilk çıkar (FIFO).....	85
Tablo 15. Mamul üretimi giderleri maliyet fişi	88
Tablo 16. Atölye sarf malzemesi stok dökümü	89
Tablo 17. İmalatı tamamlanan eşyaya düzenlenen mahsup fişi	93
Tablo 18. Esas defterlerin işlenmesi	93
Tablo 19. İmalat maliyeti tamamlanan eşyanın tahsil fişi	94
Tablo 20. Kasa yardımcı defterinin işlenmesi	94
Tablo 21. Peşinat tahsili ve muhasebeleştirilme kasa tahsil fişi	96
Tablo 22. Şartnameye ait esas defterin işlenmesi	96
Tablo 23. Düzenlenen mahsup fişinin esas deftere işlenmesi	97
Tablo 24. Müşteriye tesliminde mamul eşyanın kasa tahsil fişi	98
Tablo 25. Bakiyenin alınmasında esas defterin işlenmesi	98
Tablo 26. Eşyanın müşteriye tesliminde düzenlenen mahsup fişi	98
Tablo 27. Mahsup fişi düzenlenmesi	101
Tablo 28. Hazıra yapılan mamul eşyanın satımında düzenlenen mahsup fişi	101
Tablo 29. Malzemesi müşteriye ait siparişin mahsup fişi	104
Tablo 30. Malzemesi müşteriye ait siparişin kasa tahsil fişi	104

Tablo 31. Piyasa fiyatlı sipariş imalat maliyeti	106
Tablo 32. Bakanlık siparişi maliyetin mahsup fişi	107
Tablo 33. Atölyeler hesabı giren malzeme kontrol ve takip defteri	107
Tablo 34. Atölyeler hesabı çıkan malzeme kontrol ve takip defteri	108
Tablo 35. İşçilik ücret hesapları takip defteri	109



SEMBOLLER DİZİNİ

D.İ.G.	: Direkt İşçilik Giderleri
D.İ.M.M.	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
DÖSE	: Döner Sermaye
D.V.	: Damga Vergisi
G.İ.G.	: Genel İmal Giderleri
G.Ü.G.	: Genel Üretim Giderleri
İ.İ.M.	: İşletme İdari Masrafi
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
P.G.	: Peşin Gelir
S.H.Ç.E.K.	: Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu
S.K.	: Sayılı Kanun
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

1. GENEL BİLGİLER

1.1. Giriş

Verimlilik ve kârlılık amacıyla ticarî, ekonomik ve malî kişiliği olan tüm işletmeler muhasebe ile ilgili kayıtlarını belirli defterlere geçirmek zorundadırlar. İşletmenin ticari ya da sanayi yapısına göre muhasebe işlemlerinin kaydedileceği defterlerin değişik olacağı ve bu kayıtlardan çıkarılacak bilgilerle varılacak sonuçların da tekrar değişik yönlerden değerlendirileceği doğaldır. Muhasebe işlemlerinin çeşitli defterlere kaydedilişi ve bu kayıtlardan da çeşitli yönlerden değerlendirilmesi, muhasebenin, muhasebe ve maliyet muhasebesi şubelerine bölünmesini zorunlu kılmıştır.

Genel muhasebe, malî işlemleri para birimiyle sınıflandırır, kayıtları tanıtır ve gerçek sonuçları gösterir malî durum raporlarını düzenleyerek yönetime sunar. Yıl sonlarında bilânço kâr-zarar (gelir) tablolarını çıkarır. Bu görevleriyle genel muhasebe, işletme içi kayıtlar işlemlerinin tamamını almış bulunmaktadır.

Genel muhasebede toplanan giderlerden dolayı ya da dolaysız giderler maliyet muhasebesine geçmekte, burada uygulanan maliyet sistem ve yöntemlerle *sipariş-evre maliyetleri* ile mamûller değerlendirilmekte ve satış devresinde bahis konusu değerler genel muhasebede satışların maliyeti ve satış hasılatı hesaplarına transfer olmaktadır.

Bu çalışma kapsamında, belli bir dönemde üretilen belli bir mamul ya da mamul gurubunun maliyetlerinin ayrı olarak hesaplanması için Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinin mobilya üretim ağırlıklı maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde “Sipariş Maliyet Yöntemi” kullanılarak, siparişe bağlanan üretimin üretim maliyet öğelerinin seçilmesi ve fiilen istenen bir düzeyde olup olmadığı araştırılmıştır.

Sipariş Maliyet Yöntemiyle, maliyet unsurlarının işlere ve mamul partilerine göre toplanmasına ve dağıtılmasına ağırlık verilmiştir. Her iş ayrı bir üretim

iş ve işlemini temsil etmektedir. Her işe ait maliyet unsurları ayrı ayrı tayin edilmektedir.

1.2. Orman Ürünleri Sanayii Hakkında Genel Bilgiler

1.2.1. Orman Ürünleri Sanayiinin Tanım ve Kapsamı

Orman ürünleri sanayii, ormanlardan elde edilen birincil ve ikincil ham ürünlerin özellikle odunun, yarma, kesme, soyma, biçme, şeklinde biçim değiştirerek, yongalayarak veya liflerine ayırarak, yapıştırıcı madde kullanarak veya kullanmaksızın presleme, buharlama, kurutma, emprenye etme ve benzeri işlemlerle odunun bünyesini değiştirmeden veya değiştirerek yarı mamul veya mamul mal üreten, gerektiğinde birinin mamulünü hammadde olarak kullanıp entegre düzende üretim yapan bir sanayi koludur (1).

Orman Ürünleri Sanayii, yuvarlak odunların bünyesini bozmadan işleyen ve dayanıklılığını arttıran, yuvarlak odunları ince levhalar halinde biçmek, kesmek, soymak ve yongalamak suretiyle materyal sağlayan, bunları birleştirerek odunun çalışmasını azaltan, odunun yapısını mekanik, fiziksel ve kimyasal yolla değiştiren, işlenmiş materyali kullanarak çeşitli eşya yapan, yan ürünleri işleyen fabrika ya da tesislerden oluşmaktadır (2).

Hammadde odunun işlenmesindeki amaca ve uygulanan teknolojilere göre çok değişik görünümde olan bu sanayi kolunun, daha yakından tanımlanabilmesi için değişik açılardan çeşitli şekillerde sınıflandırılması yapılmaktadır. Ancak son zamanlarda üzerinde en çok birleşilen şekliyle bu sanayi kolu, iki ana grupta toplanmaktadır (3).

1. Birinci İmalat Sanayii Ana Grubu: Bu grupta odunu doğrudan hammadde olarak kullanan sanayi çeşitleri toplanmaktadır. Bu ana grup, elde edilen ürünlerin şekline göre üç kısma ayrılmaktadır.

1.1. *Bıçkı Sanayii*: Kereste, Ambalaj vb.

1.2. *Levha Sanayii*: Kaplama, Kontrplak, Yonga Levha, Lif Levha, vb...

1.3. *Kağıt Hamuru ve Kağıt Sanayi*

2. *İkinci İmalat Sanayii Ana Grubu*: Bu grup, birinci imalat sanayii tarafından üretilen ürünleri işleyerek Ahşap Parke, Doğrama, Mobilya, Prefabrik İnşaat Elemanları vb. ürünler üreten sanayi dallarını içine almaktadır. İkinci imalat sanayii ana grubu; kalem, kibrit, oyuncak, karoser, silah dipçığı, müzik aletleri, el aletleri parçaları, ayakkabı topuğu ve burada sayılmayacak kadar çok geniş bir alanı kapsamaktadır.

1.2.2. Orman Ürünleri Sanayiinin Dünyadaki ve Türkiye'deki Gelişimi

1.2.2.1. Dünyadaki Gelişim

İlk çağlardan yakın zamanımıza kadar ormanlar insanlar için çok uygun yaşama ortamı oluşturmuştur. Ormanlardan faydalanma da insanlığın tarihi kadar eskidir.

Odunun işlenmesine ilişkin ilk belirtiler, eski Mısır'da açılmış bazı mezarların duvarlarına oyulmuş resimlerden anlaşıldığına göre M.Ö. 1500 – 1350 yıllarına kadar uzanmaktadır. Ormanlardan elde edilen tomrukların ilk işlenmesi ise, bir kişi tarafından kullanılan el testeresiyle biçilerek tahtalar elde edilmesiyle başlamıştır. Sonraları bir çerçeveye geçirilmiş iki kişi tarafından kullanılan el hızarları geliştirilmiştir.

Tomrukların hareketli kuvvetten yararlanarak biçilmesine 14. yüzyılda başlanmıştır. İlk defa 1575 yılında testereleli su hızarları tesis edilmiştir.

Tarihsel gelişim içerisinde çeşitli sanayi kollarında görülen ilerlemelere karşın Orman Ürünleri Sanayii aynı gelişmeyi gösterememiştir. Bu sanayi dalında gelişmeler 19. yüzyılın ikinci yarısından sonra başlamıştır.

Odun işleyen ilk makine ve tezgahlar, başlangıçta rüzgar, su, hayvan ve hatta insan gücünden yararlanılarak çalıştırılmışlardır. 19. yüzyılın ikinci yarısında buhar

gücünden faydalanma başlamış, elektrikten faydalanma ise 20. yüzyılın başlarında olmuştur.

Orman ürünleri sanayi teknolojisi, özellikle bıçkı sanayiinde Birinci Dünya Savaşından sonra hızlı bir gelişme göstermiştir. Diğer kollarda da 20. yüzyılda başlayan gelişme, İkinci Dünya Savaşından sonra çok hızlanarak bugünkü düzeye ulaşmıştır.

Gelişen teknoloji ile birlikte orman ürünlerinden faydalanma da çok yönlülük kazanmış ve odunun kullanım yeri günümüzde 6000'e ulaşmıştır. Her geçen gün daha değişik kullanım yerleri uygulamaya aktarılmakta olup, günümüzde odun hammaddesinden çimentolu ve alçılı yonga levha, odun gazı, şeker ve tutkal gibi ürünler elde edilmektedir (4).

İnsan yaşamının ayrılmaz bir parçası haline gelen orman sanayi ürünleri dünya ekonomisi içinde büyük bir yer işgal etmektedir. Orman sanayi ürünleri ticaret hacminin, dünya ticareti içinde demir çelik, tekstil ve kimyasal maddeler ticaretine yakın olduğu göz önünde tutulduğunda bu sanayi dalının ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

1.2.2.2. Türkiye'deki Gelişimi

Ülkemizde orman ürünleri sanayii, 19. yüzyıl sonlarına kadar sadece bıçkı sanayii görünümünde su ve el hızarları şeklinde kalmış ve çok ağır bir gelişim göstermiştir. Her ne kadar fiçicilik, düvencilik, saban, yaba gibi tarım araçları, küçük el sanatları şeklinde yapılan bölgesel çalışmalar 12. yüzyıla kadar uzanmakta ise de bunları bir sanayi karakterinde görmek mümkün değildir.

Yurdumuzda ilk tesisler 19. yüzyıl sonlarında görülmeye başlamıştır. İlk kereste fabrikası 1882 yılında İstanbul'da kurulmuş ve 20. yüzyılın başlarından itibaren sayıları artmaya başlamıştır. Yapılan bir araştırma sonucuna göre ülkemizde 1938 yılında 33 adet kereste fabrikasının olduğu anlaşılmaktadır (4).

Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de önce bıçkı sanayiinde başlayan gelişme, diğer kollarda ancak 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren görülmeye başlamıştır.

Ülkemizde 1963 yılında planlı dönemin başlamasıyla birlikte Orman Ürünleri Sanayiinde hızlı bir gelişme başlamış, tüm teknolojiler yurdumuza getirilmiş ve bu sanayi kolu ülkemiz şartlarına göre çok büyük boyutlara ulaşmıştır.

Ülkemizde Orman Ürünleri Sanayii, imalat sanayii içinde iki alt sektör halinde temsil edilmektedir. Bunlar; ara malı üreten sanayiler arasında yer alan ağaç ve mantar ürünleri ile tüketim malı üreten sanayiler arasında yer alan mobilya sanayiidir.

1.3. Genel Muhasebe Hakkında Genel Bilgiler

1.3.1. Genel Muhasebe Tanımı, Fayda ve Önemi

İşletmeler için bir yürütme ve yönetim aracı olan muhasebenin bir çok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıdadır (5).

- Muhasebe, bir idari tasarruflar ilmidir.
- Muhasebe, bir kişiliği ilgilendiren ekonomik olayların hareketleri bakımından sorumlu bulunduğu kimselere sistematik bir şekilde rapor edilmesidir.
- Muhasebe, ekonomik çalışmalarda bulunan işletmelerin, değer hareketlerinden doğan kişi ilişkilerinin, kendine özgü hesaplara kaydını, çalışmalarıyla istatistiksel bilgi ve değerlerinin durumlarını takip, kontrol ve sonuçlarını tespit etme yollarını öğreten bilimsel bir metottur.
- Muhasebe, kıymet ve miktarlarına ait rakamların muayyen bir usule göre kayıtlarına geçiren bir devre hesabıdır.
- Muhasebe, değişmeyen rasyonel ilkelerden hareket ederek, yönetimi düzenleyip, üreten ve böylece yönetimin devamlılığını sağlayan bir sanattır.

- Muhasebe, bir işletmenin belirli hesap döneminde yaşanan ekonomik ve finanssal olaylara ilişkin parasal görünümünün toplanması (bilgi toplamak), sınıflandırılması, kayıtlanması, özetlenmesi (bilanço, kâr – zarar tablosu gibi), özetlerin yorumlanması, yorumlanmış ve denetlenmiş özetlerin ilgililere sunulması fonksiyonlarını üstlenmiş sanat ve teknik yönleri olan bir bilimdir.
- Bir işletmeye ait mali nitelikte olan ve para ile ifade edilen olaylara ilişkin verilen, ilgili kaynaklardan toplanıp doğrulukları saptandıktan sonra kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlar haline sunulması, çözümlenmesi ve yorumlanmasıdır.

Genel Muhasebenin Faydaları:

- a) İşletmelerdeki değer hareketlerini takip ve kontrol etmek,
- b) Üçüncü şahısların işletme ile olan ilişkilerinden doğan borç ve alacaklarını tespit etmek,
- c) İleride değer hareketlerine sebep olabilecek işlemlerin gidişini izlemek,
- d) İşletme faaliyetlerinden doğan zarar veya elde edilen kârı tespit ve tayin etmek,
- e) Elde edilen istatistik bilgilerin incelenmesiyle, geçmişteki olumlu ve olumsuz tutumların nedenlerini araştırmak, istatistik verileriyle işletmenin verimliliğini ölçmek, konjonktüre faydalı bilgiler vermek,
- f) İstatistik bilgilerine göre işletmenin geleceğine ait çalışma programını düzenlemek,
- g) İşletmenin Devletçe denetlenmesine imkan verecek surette, işletmelerde çalışan memur ve hizmetlerin işletme sahibine; işletme sahibinin de kanunlara karşı yaptığı işlemlerin tespitini sağlamaktır.

Günümüzde ekonomik ve ticari hayatın gelişmesi, muhasebeye duyulan ihtiyacın önemini bir kat daha artırmıştır. Kalkınma dönemine giren ülkeler kalkınmanın gerçekleştirilmesi için, tüm işletmelerde iyi organize edilmiş bir muhasebenin kurulmasının zorluğunu kabul etmişlerdir.

İşlerini genişletmek isteyen ve işletmenin borçlanması veya devri söz konusu olduğunda, iyi organize edilmiş bir muhasebenin oynayacağı rol büyüktür. Muhasebesi iyi tutulmuş bir işletme geleceğe dönük çalışmalarını en iyi şekilde organize eder.

1.3.2. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Önemi

Maliyet, mal veya hizmet üretmek amacıyla tüketilen veya kullanılan varlıkların parasal ifadesidir. Bir mal ya da hizmetin elde edilebilmesi için katlanılan fedakarlıklar o mal ya da hizmetin maliyetini oluşturur. Bu maliyeti hesaplayan maliyet türüne ise maliyet muhasebesi denir. Maliyet muhasebesi bir mamul veya hizmetin maliyetini hesaplamak amacıyla üretim için katlanılan fedakarlıkların türlerini tespit eder, bu gider türlerine ait miktar, tutar v.b. bilgileri gider yerlerinde toplar. Gider yerlerinde toplanan bu bilgileri gider taşıyıcılarına (mamul, ürün) dağıtarak bir birim (mamul, ürün) için katlanılan fedakarlıkların parasal değerini belirler. Maliyet unsurlarının (masraf) tasnifi; toplanması, kontrolü ve bunların maliyete intikal ettirilmesi işlerini kapsar (6).

Maliyet Sistemleri ve Maliyetlerin Hesaplanması: Maliyet muhasebesinin; toplam ve birim maliyeti hesaplamak, işletmenin faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak şeklinde özetlenebilecek amaçları vardır. Bu ve bunlardan doğabilecek daha bir takım beklentilere cevap verebilmesi için maliyet bilgilerini bilinçli bir şekilde izlenmesi, sınıflandırılması, kayıtlanması, kontrolü ve belirli faaliyet birimleri ile ilişkilendirilmesi işlemlerini yerine getiren elemanlar bütününe *maliyet muhasebesi sistemi* denir (7).

Maliyet muhasebesi yöntemleri şu şekilde gösterilebilir:

- a. Kullanılan rakamların niteliğine göre maliyet muhasebesi yöntemleri,
 1. Gerçek (fili) maliyet yöntemi,
 2. Standart maliyet yöntemi,

b. İşletmedeki üretim tekniğine göre maliyet muhasebesi yöntemleri,

1. Safha maliyeti yöntemi,
2. Sipariş maliyeti yöntemi,

c. Kapsamına göre maliyet muhasebesi yöntemleri,

1. Tam maliyet yöntemi,
2. Değişken (direkt) maliyet yöntemi.

Bu çalışmada “Sipariş Maliyeti Yöntemi” kullanılarak ürün maliyeti hesaplamada gerçek rakamlar esas alınmıştır

Üretim Giderleri

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Bir mamulün üretilmesi sırasında kullanılan giderlerin başında direkt ilk madde ve malzeme giderleri gelir. Bu grup, ham madde ve yardımcı madde giderlerinden oluşur. Üretilen mamulün bünyesinde yer alan madde giderleri ikiye ayrılır:

a. Direkt Madde: Mamulün özünü ve iskeletini oluşturan madde ve malzemelere denir. Kapı ve pencere imalatında ham madde kereste olacaktır. Üretim esnasında kullanılan ham maddenin miktarı kesin olarak bilinmektedir.

b. Endirekt Madde: Ham madde dışında kalan fakat mamulün üretiminde kullanılan ve mamulün bünyesine katılabilen maddelerdir. İkiye ayrılır:

1. Yardımcı Madde: Mamulün bünyesine giren fakat ham maddeye göre önemsiz sayılan maddelerdir. Mobilya imalatında kullanılan boya, vernik maddesi yardımcı madde olarak gösterilebilir.

2. İşletme Malzemesi: Üretilen mamulün bünyesinde yer almamakla birlikte kesintisiz üretim için katılan madde ve malzemelerdir. Mobilya imalatında makinelerde kullanılan yağ, yağdanlık, üstübu gibi malzemeler işletme malzemesi için örnek verilebilir.

Direkt İşçilik Giderleri: Bu gider türü, işletmede kullanılan insan gücünün parasal ifadesidir. İşletmede çalışan işçilere ödenen ücretlerdir.

İşletmede kullanılan işçilik üretim işiyle bağlantısına göre direkt işçilik ve endirekt işçilik olarak ikiye ayrılır.

a. Direkt İşçilik: Bizzat üretim işiyle meşgul olan işçilerin ücretlerinden oluşur. Üretilen mamullerle ilişkisi doğrudan kolaylıkla kurulabilir.

b. Endirekt İşçilik: Direkt işçiliğin dışında kalan tüm işçilik giderleridir. Yani üretimle meşgul olanların dışındaki tüm işletme çalışanlarına ödenen ücretlerdir.

Direkt işçilik doğrudan mamul maliyetlerine yüklenirken, endirekt işçilikler çeşitli dağıtım yöntemleriyle mamul maliyetlerine yüklenir.

Genel Üretim Giderleri: Üretimin gerçekleştirilmesi için kaçınılmaz olan, ancak üretilen birimlerle bağlantısının direkt olarak kurmanın zor veya imkansız olduğu üretim giderleridir. Bu maliyet sınıfı çeşitli kalemlerden meydana gelmektedir. Bu gider kalemlerinden çoğunun hangi gider yerinde ve ne kadar gerçekleştiği kesin olarak bilinemez, bu nedenle bu giderler bir takım dağıtım yöntemleri kullanarak mamul maliyetlerine yüklenir. Genel üretim gider türleri şöyle sıralanabilir:

- Endirekt madde ve malzemeler,
- Endirekt işçilikler,
- Memur ücret ve giderleri,
- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Çeşitli giderler,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortisman ve tükenme payları,
- Finansman Giderleri.

Faaliyet Giderleri: Faaliyet giderleri dört kalemden oluşmaktadır.

- Araştırma Geliştirme Giderleri,
- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri,
- Genel Yönetim Giderleri,
- Finansman Giderleri.

Üretilen mamullerin maliyetini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerini işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari bir alana uygulanması için yapılan giderler, faaliyet giderleri kapsamında olan araştırma geliştirme giderleridir.

1.3.3. Genel Muhasebenin Maliyet Muhasebesi ile İlişkisi

Verimlilik ve kârlılık amacıyla ticarî, ekonomik ve malî kişiliği olan tüm işletmeler muhasebe ile ilgili kayıtlarını belirli defterlere geçirmek zorundadırlar. İşletmenin ticari ya da sanayi yapısına göre muhasebe işlemlerinin kaydedileceği defterlerin değişik olacağı ve bu kayıtlardan çıkarılacak bilgilerle varılacak sonuçların da tekrar değişik yönlerden değerlendirileceği doğaldır. Muhasebe işlemlerinin çeşitli defterlere kaydedilişi ve bu kayıtlardan da çeşitli yönlerden değerlendirilmesi gereği, muhasebenin, muhasebe ve maliyet muhasebesi şubelerine bölünmesini zorunlu kılmıştır.

Genel muhasebe, malî işlemleri para birimiyle sınıflandırır, kayıtları tanıtır ve gerçek sonuçları gösterir malî durum raporlarını düzenleyerek yönetime sunar. Yıl sonlarında bilânço ve kâr-zarar (gelir) tablolarını çıkarır. Bu görevleriyle genel muhasebe, işletme içi kayıt işlemlerinin tamamını almış bulunmaktadır.

Genel muhasebede toplanan giderlerden dolayı ya da dolaysız giderler maliyet muhasebesine geçmekte, burada uygulanan maliyet sistem ve yöntemlerle *sipariş-evre maliyetleri* ile mamûller değerlendirilmekte ve satış devresinde bahis konusu değerler genel muhasebede satışların maliyeti ve satış hasılatı hesaplarına transfer olmaktadır.

İşletmelerde uygulanmakta olan genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin birbiriyle yakın ilişkileri vardır ve birbirlerini tamamlayıcı nitelik taşırlar. Genel muhasebe uygulaması, bilindiği gibi yasal bir nitelik taşır. Diğer bir deyişle, genel muhasebede kullanılacak olana bir takım yöntemler ve belgeler yasalarca belirlenmiştir. Bir muhasebe dönemi sonunda düzenlenen mali tablolarla, başta devlet olmak üzere, diğer üçüncü kişiler ilgilenir. Kısaca, genel muhasebenin dışa yönelik bir tarafı vardır. Buna karşılık maliyet muhasebesi, içe yöneliktir. Uygulanan yöntem ve kullanılan belgelerin seçimi, işletmenin yapısı göz önünde bulundurularak yapılır. İşletme, kendince yapısına en uygun olarak kabul ettiği yöntem ve teknikleri kullanmakta serbesttir.

İşletmelerde muhasebe kayıtlarının amaçlarından biri, ortaklara, bankalara ve maliyeye rapor vermek diğeri ise, işletme yönetimine alacakları kararlarda yardımcı olmaktır (8).

Maliyet muhasebesi, görevlerinden biri olan ürün maliyetlerini hesaplayabilmek için genel muhasebeden ilgili bilgileri almak durumundadır. Örneğin, özellikle fiili maliyet uygulayan işletmelerde hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin bilgiler, genel muhasebedeki kayıtlardan alınır. Genel muhasebeden alınan bu bilgiler, maliyet muhasebesinde üretim, mamul ve yarı mamul stok hesaplarının oluşturulması için kullanılır.

Genel muhasebe de, görevlerini tamamlayabilmek için maliyet muhasebesinden bir takım bilgiler almak zorundadır. Genel muhasebenin görevini tamamlamış olması için bilanço ve kâr-zarar tablolarını düzenlemiş olması zorunludur. Tabloların hazırlanabilmesi için genel muhasebenin maliyet muhasebesinden bir takım bilgiler alması zorunludur. Alınacak bilgiler, satılan malın maliyetinin ve mamul stoklarının oluşturulması için gereklidir. Bunların hesaplanabilmesi için üretilen birimlerin birim maliyeti, maliyet muhasebesinden sağlanacaktır. Satılan malın maliyeti işletmenin kâr-zarar hesabını etkileyecek, mamul stokları ise bilançoda yer alacaktır (9).

Maliyet ve genel muhasebe arasındaki ilişki, yalnızca fiili maliyet sistemini uygulayan işletmelerde değil, standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde de

geçerlidir. Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde, standartla fiili rakamların karşılaştırılıp, sapmaların bulunması gerekmektedir. Fiili rakamlar yine genel muhasebe kayıtlarından elde edilecektir.

1.4. Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler

1.4.1. Döner Sermayenin Tanımı

Bir üretim dönemine katılarak üretim dönemi (genellikle bir yıl) sonunda pazara sürülen tükenen veya şekil değiştiren sermaye unsurlarına döner sermaye denir. Döner sermaye geniş anlamda işletme faaliyetlerinde doğrudan doğruya kullanılmakta olan varlıklardan oluşur. Bu varlıklara yazarlar, cari aktifler, döner varlıklar, döner değerler, mütedavil kıymetler gibi çeşitli adlar verilmektedir (10).

Döner sermaye durağan sermaye ile birlikte işletmenin amacına ve üretim çalışmalarına uygun biçimde toplanmış olan üretim araçlarının türünü kapsamaktadır (11).

Mal ve hizmetin üretilebilmesi için sabit yatırımların yanında üretimle ilgili bir takım girdilerin ve yapılacak satışlardan nakit girişi elde edene kadar, diğer harcamaların karşılanmış olması gerekmektedir. Bununla birlikte üretimin sağlıklı devamı için belli bir miktar üretim girdileri stoku ile hazır nakit tutulmalıdır. İşletmenin dönen değerleri adı verilen bu stok ve nakit tutarları işletme sermayesini oluşturmaktadır (12).

Döner sermaye unsurları, mamuller, yarı mamuller, ham maddeler, yardımcı maddeler, banka ve kasadaki paralar, kısa süreli (vadesi bir yıldan az) alacaklar, alacak senetleri, peşin ödenmiş giderler v.b. gibi kalemlerden oluşur.

Üretilen mal ve hizmetler satılıp, karşılığı işletmeye dönünceye kadar, hammadde, yarı mamul v.b. satın alabilmek, işletme çalışanlarına ücret ödeyebilmek, kira giderlerini, sigorta giderlerini ödemek, taşıma, depolama, reklam giderlerini karşılayabilmek için paraya ve krediye ihtiyaç vardır. İşte bu gibi ihtiyaçları karşılayan sermayeye işletme sermayesi denmektedir. Bilanço açısından bakıldığında işletme sermayesi, bilanço aktifinde yer alan döner değerlerden oluşmaktadır.

Döner varlıkların, muhasebe literatüründe geçtiği gibi''nakit olarak elde bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarıdır (13).

İşletme sermayesinin optimum düzeyinin saptanması oldukça önemlidir. Yeterli işletme sermayesinden yoksun işletmeler, faaliyetlerini normal düzeyde yürütemezken, gereğinden fazla işletme sermayesi kullanan işletmeler atıl fonlar yaratmış olmaktadır.

Döner sermaye işletmeleri genel bütçeye bağlı daireleri, bütçe kanunu ile verilen ödeneklerle kurdukları işletmeler olup, tüzel kişilikleri yoktur. Sayıları fazla fakat nispi önemleri katma bütçeli işletmelere göre azdır (14).

Endüstri meslek liseleri, hastaneler, hapisanelerde kurulmuş döner sermayeler gibi. Döner sermayenin para işlerini yürüten saymanları her yıl Sayıştay'a hesap vermek zorundadır. Bu saymanlar Maliye Bakanlığının izniyle kurum yöneticisi tarafından tayin edilen kişilerdir. Döner sermayeden yapılan kârlar ile döner sermayenin atölyelerinde, satış yerlerinde ve bürolarında çalışanların ücretleri ödenek, kalan sandığa yatırılır.

Döner sermayenin alım ve satış işlemleri *Muhasebe-i Umumiye Kanunu* ile 2490 sayılı *Artırma-Eksiltme ve İhale Kanununun* dışında bırakılmıştır. Bu sebepten döner sermayelerin ürettiği mallar ve hizmetler serbest piyasaya sürülmezler. Yalnız döner sermayeler sipariş kabul edebilirler.

Endüstri Meslek Liselerindeki döner sermayeler öğrencilerin pratik bilgilerini artırmak, hem de bir miktar ücret vermek suretiyle öğrencilerin maddi ihtiyaçlarını giderme bakımından çok faydalıdırlar. Bundan başka kârdan çok, kamu hizmetini göz önünde tuttuğu için piyasada kalite ve fiyat kontrolünde dengeli rol oynarlar. Yine yaptığı kâr ile sabit tesislere ilave yaparak üretim artırır ve üretime elverişli, devlet teşekküllerinin bu güçlerinden faydalanmayı sağlarlar.

1.4.2. Döner Sermaye İşletmelerinin Kuruluş Tarihçesi

Türkiye’de döner sermayeli işletmelerin, Cumhuriyet döneminde 1925 yılından itibaren genel bütçeli dairelere,sonradan katma bütçeli idarelere, belediyelere ve özel idarelere bağlı olarak kurulmaya başlandığı görülmektedir.

Kamu döner sermaye işletmeleri, 1050 sayılı Muhasebe-Umumiye Kanunu’nun 49. maddesine dayanılarak çıkarılan özel kanunlarla, kuruluş kanunlarıyla veya bütçe kanunlarıyla kurulmuşlardır.

Bu işletmeler, devletin temel görev ve hizmetlerinin götürülmesi sırasında bir ihtiyaç olarak doğmuş olup, ticari, sınai, tarımsal, kültürel veya mesleki faaliyetler yapmaktadırlar.

Mesleki ve Teknik Öğretim okulları bünyesinde, eğitimin yanı sıra üretim yapmak ve ortaya çıkan ürünleri değerlendirmek, öğrencilerin daha iyi yetişmesini ve hayata daha iyi hazırlanmasını sağlamak üzere, 1938 yılında çıkarılan 3423 sayılı kanunla döner sermaye işletmeleri kurulmuştur.

Öğrencilere gerçek işler üzerinden bu yolla eğitim yapma olanağı verilmekle, sorumluluk ve güven duyguları artmakta, temrin malzemesinin israfı da asgariye indirilerek eğitimin daha kaliteli ve ekonomik olması sağlanmaktadır.

Sermaye kavramı: İktisat ve işletme bilimi ile muhasebe dilinde farklı anlamlarda kullanılmaktadır. İktisat bilimi geniş anlamda sermayeyi, üretim araçları olarak tanımlar.

İş adamı, bir girişimin başlangıcı ve yürütülebilmesi için gerekli bütün unsurları sermaye sayar (15).

İşletmenin kullandığı fonların ortalama maliyeti, sermaye maliyetidir. İşletmenin kullandığı fonlar sermaye yapısında yer alan, borç, öz sermaye ve işletmede alıkonulan (dağıtılmayan) karlardır.

Muhasebeye sermaye bir pasif hesaptır ve varsa ödenmemiş sermaye düşüldükten sonra işletme sahiplerinin işletmeye tahsis ettikleri para ve diğer varlıklardır.

Görüldüğü gibi sermaye kavramını incelerken, üretim araçları, varlıklar v.b. gibi terimlerle karşılaşılmaktadır. O halde bu terimleri tanımlamak gerekmektedir:

– Bir işletmenin geniş anlamda mal ve hizmet üretimi için yararlandığı tüm madde ve unsurlara üretim araçları denir. Buna göre mal ve hizmet üretiminde kendilerinden yararlanıldığı sürece, aletler, makineler, yedek parçalar, yapılar, hammadde, yakıt, patent hakları ve diğer haklar v.b. üretim araçlarıdır.

– İşletmenin mülkiyetinde bulunup ancak üretim faaliyeti kendilerinden yararlanılmayan mallar da vardır. Gerek üretim çapalarında kendilerinden yararlanan, gerek bu çapalarda kendilerinden yararlanılmayan ancak işletmenin mülkiyetinde olan madde ve araçlar varlıklar kavramı ile tanımlanır (16).

– İşletme iktisadına göre sermaye, işletmenin amaç ve üretim çapalarına uygun olarak bir işletmede toplanmış üretim araçlarının tümünden oluşur (17).

Üretim faktörü olarak işletme, “kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirerek ekonomik mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluştur” şeklinde tanımlamak mümkündür. Dikkat edilirse varlıklar, sermaye tanımına göre daha geniş kapsamıdır. Üretim faaliyetlerine katkısı bulunmayan bazı değerlerde varlıklar içinde yer almaktadır.

İşletmecilik ve finans açısından sermayeyi çeşitli bakımlardan sınıflandırmak mümkündür.

1. Kaynağına göre Sermaye
 - a. Öz Kaynak Sermayesi
 - b. Dış Kaynak Sermayesi
2. Kullanılış Biçimine göre Sermaye
 - a. Sabit (Değişmez, Durağan) Sermaye

- b. Döner Sermaye (İşletme Sermayesi)
- 3. Niteliklerine göre Sermaye
 - a. Maddi Sermaye
 - b. Maddi Olmayan Sermaye

1.5. Milli Eğitim Bakanlığında Döner Sermaye İşletmeleri Hakkında Genel Bilgiler

1911 yılında geçerli olan Genel Muhasebe kanunlarından döner sermaye diye bir olay göze çarpmamaktadır. Cumhuriyet dönemini takiben 1927 yılında çıkarılan Genel Muhasebe Kanunu (1050) 49. Maddesi ile Genel ve Katma Bütçeli dairelere daha fazla özerklik kazandırılması için döner sermaye verilmesi uygun görülmüştür. Milli Eğitim Bakanlığında ise çeşitli okullara çeşitli adlarda ayrı kanun numarası ile döner sermaye işletmesi kurulmuştur.

Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda 1938 yılında çıkarılan 3423 sayılı kanunla Döner Sermaye İşletmesi kurulmuştur. Uzun yıllar yürürlükte olan bu kanun 2886 sayılı Devlet İhaleleri Kanunu içerisine dahil edilmiştir. 2886 sayılı kanunda yer almayan hususlar için 3423 sayılı kanunun özel hükümleri saklı kalmış ve yürürlükte dir.

1.5.1. Milli Eğitim Bakanlığında Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulması ve Amacı

Milli Eğitim Bakanlığınca genel bütçeden yada Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonundan gönderilen veya başka bir okuldan aktarılan sermayenin çekilip, bankada açılacak hesaba yatırılmasıyla, Mesleki ve Teknik Öğretim Okulları bünyesinde döner sermaye işletmesi kurulmuştur.

Genel muhasebe kanunu yapısı itibariyle işletmecilik ruhunu taşımamakta kuralcı bir yapı göstermektedir. Bu da kamu kurumlarının elindeki makine ve teçhizatın üretimde kullanılmasını önlemektedir. Kamu Kurumu elindeki üretim araçlarından toplumun kısa sürelerle de olsa istifadesi ancak döner sermaye sistemi ile mümkün olmuştur.

Kalkınmada teknik kültürün başta gelen unsurlarından biri olduğunu gören Milli Eğitim Bakanlığı, ülkemizin bilgili ve bildiğini uygulayabilen yetenekli insan gücü ihtiyacını karşılamak amacıyla, belli bir program dahilinde Mesleki ve Teknik Eğitime ağırlık vererek, çalışmalarını bu doğrultuda yoğunlaştırmış ve endüstrinin ihtiyacı olan elemanları yetiştirmek üzere Teknik Lise, Endüstri Meslek Lisesi, Kız Meslek Lisesi, Ticaret Lisesi, Otelcilik ve Turizm Meslek Lisesi, Kız Sanat Ortaokulu, Olgunlaşma Enstitüsü ve Pratik Sanat Okulu adı altında çeşitli eğitim kurumlarını faaliyete geçirmiştir.

Sayıları her geçen gün artan ve okullarında; teorik derslerin pratiğini yapmak, öğrencilerin el becerilerini artırmak, en yeni teknolojileri uygulamak yoluyla öğretmek ve sonuçta piyasa şartlarına uygun insan gücünü yetiştirmek üzere, uygulama atölyeleri kurulmuş ve bu atölyeler ihtiyaç duyulan teçhizat ve makinelerle donatılmıştır.

Büyük yatırımlarla kurulan uygulama atölyelerinde, genel bütçeden alınan temrinlik malzemeyle yapılan pratik çalışmalar yukarıda belirtilen amaca ulaşılmasında yeterli olmadığı gibi, üretime dönüşmeyen ve sonuçta kullanılabilir eşya özelliği taşımayan temrinlik malzemeler de israf edilmiş olmaktadır.

Her yıl genel bütçeden yapılan bu ödemeleri önlemek, azaltmak, öğrencilerin gerçek işler üzerinde piyasa şartlarına göre yetişmelerini sağlamak ve üretim yapabilecek makine parkına sahip atölyelerimizi atıl durumdan kurtarıp, üretime dönük olarak çalıştırmak için, bu okullarımızda döner sermaye işletmelerinin kurulması düşünülmüş ve 1938 yılında çıkarılan 3423 Sayılı Kanunla Mesleki ve Teknik Okullar bünyesinde döner sermaye işletmeleri kurulmuştur.

Döner sermaye çalışmalarının eğitim ve öğretime olan büyük katkısının yanı sıra, Devlet Hazinesi için de yararlı olduğu bugüne kadar yapılan faaliyetlerden anlaşılmaktadır.

Bu atölyelerde okullarımızın ihtiyacı olan makine teçhizat ve donatım eşyası üretilmek ve onarılmakla birlikte, diğer resmi ve özel kuruluşlardan alınan siparişler de gerçekleştirilmekte ve önemli ölçüde kâr elde edilmektedir.

İş, çalışma yöntemi, materyaller ve araç gereçlerle ilgili bireysel, tercihlerin işin finanssal maliyeti üzerine önemli etkileri vardır.

Bu açıklamalardan sonra Döner Sermaye İşletmelerinin amaçları aşağıya alınan Milli Eğitim Bakanlığının 1986 Yılı Çalışma Yönergesinde belirtildiği gibi özetlenebilir.

Bu yönergenin ve döner sermaye işletmelerimizin ana amaçları şunlardır.

a) İşletmelerin, *Prodüktivite* anlayışı içinde daha rantabl ve azami verimlilikte ve gerçek kâr sağlanarak çalıştırılmalarını düzenlemek.

b) Tüketici eğitim yerine, *Üretim İçinde Eğitimi* gerçekleştirmek.

c) İnsan ve makine potansiyeli olarak, mevcut *Atıl Kapasitesinin* değerlendirilerek Milli Ekonomiye katkıda bulunmasını sağlamak.

d) Atölye ve ünitelerdeki makine, tezgâh, tesisat, araç – gereç, büyük ve küçükbaş hayvan ile tarıma müsait arazilerin işlenmesi, çalışma saat ve kapasitelerinin maksimum seviyeye yükseltilmesini sağlamak.

e) Çağımız modern teknolojisindeki gelişmeleri anında teknik eğitime aktararak, öğrencinin piyasa ve sanayiinin talebine uygun olarak yetiştirilmelerini sağlamak, bilgi ve beceri kazandırmak.

f) İşletmelerimizin kârlılık düzeyini yükselterek teknik öğretim personeline de bu gelirden pay vermek suretiyle gelir seviyelerini iyileştirmek ve böylece teknik öğretim kadrosunun iş başında kalmasını sağlamak.

g) Döner sermayelerden elde edilen tarım ve hayvan ürünleri ile yatılı öğrencilerimizin daha iyi beslenmelerine katkıda bulunmak.

h) 1607 ve 2916 Sayılı Kanuna göre kurulan döner sermaye işletmelerimizin kârlarını ana sermayeye aktararak, ödenmiş sermaye limitlerini yükseltmek.

1) Okullarımızın ihtiyacı olan makine, tezgâh, tesis, mefruşat ve diğer demirbaş eşyaları döner sermayelerden elde edilecek kârlarla satın almak ve donatmak.

i) M.E. Bakanlığına dolayısıyla Milli Hasılaya daha fazla katkıda bulunmaktadır.

1.6. Muhasebede Defter Tutma Sistemleri ve İşlemleri

Defter tutma, işletme faaliyetlerindeki akışı sistemli bir şekilde saptayıp sınıflandıran, bunların tabi olacağı işlemleri gösteren, ayrıca anlamlarını izah ederek açıklayan muhasebenin pratik tarafı olarak kabul edilir. Buna göre defter tutma geniş anlamı ile işletmedeki kıymet hareketlerini sistemli bir şekilde kayıtlara geçirme işlemi olarak tanımlanabilir.

Muhasebede Defter Tutma Sistemleri: Muhasebe tekniğinin biçimsel yapısı ile ilgili bulunan defter tutma sistemleri, her ülkede değişik isimlerde uygulanır. Bu sistemler Tablo 1.'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Muhasebe tekniğinin biçimsel yapısıyla ilgili defter tutma sistemi

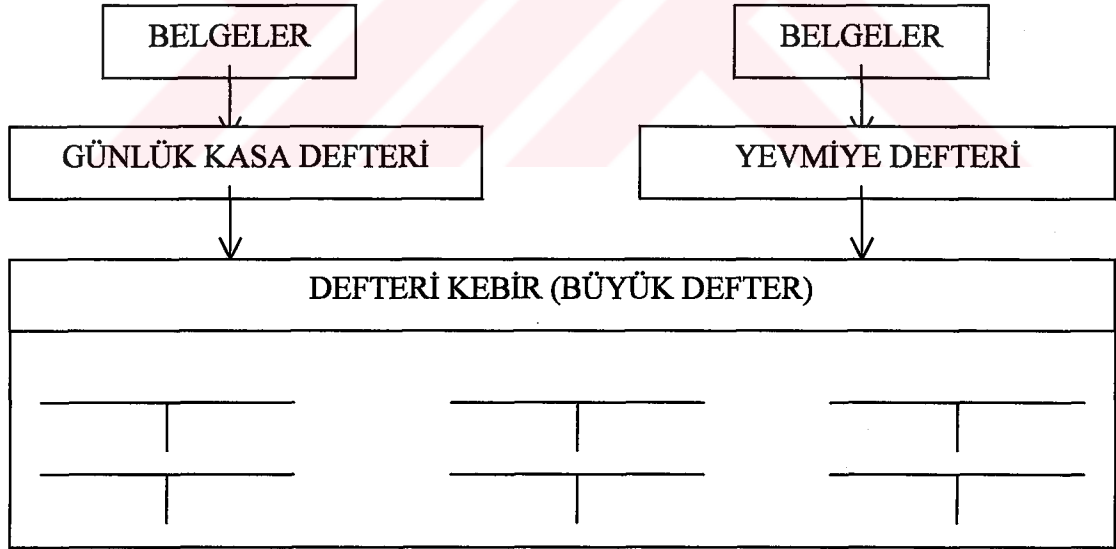
Klasik Sistem (İtalyan Sistemi)	Amerikan Sistemi (Defteri Kebirli yevmiye)	Alman Sistemi	Fransız Sistemi	İngiliz Sistemi
Müsvedde (El defteri)	Müsvedde (El defteri)	Müsvedde (El defteri)	Müsvedde (El defteri)	Müsvedde (El defteri)
Yevmiye	Yevmiye ve Defteri Kebir	Kasa Yevmiyesi Mahsup Yevmiyesi	Özel Yevmiyeler (kasa tahsil, kasa tediye, emtia alış, emtia satış, alacak senetleri, borç senetleri v.b)	Özel Yevmiyeler (Fransız sistemi gibidir.)
–	–	Genel Yevmiye	Genel Yevmiye	–
Defteri Kebir	–	Defteri Kebir	Defteri Kebir	Defteri Kebir
Yardımcı Defterler	Yardımcı Defterler	–	Yardımcı Defterler	Yardımcı Defterler
Envanter Defteri	Envanter Defteri	Envanter Defteri	Envanter Defteri	Envanter Defteri

Farklı sistemlerin ortaya çıkmasının nedenleri olarak;

Muhasebe işletmelerinin yükünü işbölümü çevresinde azaltıp çalışmalarını çabuklaştırmak,

- Hizmetlerin maliyetlerini düşürmek,
- İşletme yönetimi için gerekli bilgileri daha açık, çabuk ve tam olarak elde edilmesini sağlamak olduğu söylenebilir.

Geliştirilmiş İtalyan 'Defter Tutma' Sistemi: Geliştirilmiş İtalyan Defter Tutma Sistemi'nde iki ayrı yevmiye defteri tutulmaktadır. Bunlardan birincisi normal günlük yevmiye diğeri ise günlük kasa yevmiye defteridir. Bu şekilde günlük kasa mevcudunun her an takibi mümkün olmaktadır. Günlük kasa defterine nakit ile ilgili işlemler (Şekil 1.), normal günlük deftere ise diğeri işlemler kaydedilmektedir (18).



Şekil 1. Günlük kasa defteri

a) Sayman düzenlediği “Mahsup Fişindeki” miktarları Döner Sermaye Esas Defterinin ilgili hesaplarına işledikten sonra,

b) Yardımcı Defterleri, Atölyeler Hesabı Takip Defter veya Kartını, İşçilik Takip Kartını ve Öğrenci Hakkı Karnelerini de işleyerek tamamlar.

Muhasebede Defter Tutma İşlemleri: Muhasebe Kayıtlarının yoğunluğu ve gerçeğe uygunluğu ile kullanılan formların ve belgelerin arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Bu bakımdan muhasebe tekniğinin belli biçimlere uygun bir şekilde yürütülmesi gerekir. Bu muhasebenin formalist yönü, kanun kurucunun müdahaleleriyle daha da pekiştirilmiş olur. Genellikle kanun kurucunun tutulmasını istediği defterler “mecburi defterler”, bunun dışında kalıp işletme ihtiyaçlarına göre tutulanları ise “ihtiyari defterler” deyimiyle anılır. Burada, işletmenin ihtiyaçları denilince; işletmenin büyüklük derecesi ile yapısına, organizasyon şekline ve konusuna göre muhasebeden beklenen hizmetlerin değişik görünüşleri hatıra gelir.

1.6.1. Genel Muhasebede Tutulan Defterler ve Belgeler

1. Genel Muhasebede Tutulan Defterler: Defter tutma bakımından işletme sahipleri iki sınıfa ayrılır. Birinci sınıfta olanlar bilanço esasına göre (VUK Madde 76), ikinci sınıf tüccarlar ise, İşletme hesabı esasına göre (VUK Madde 176 ve TTK Madde 66) defter tutarlar.

Bilanço esasına göre tutulan defterler dört tanedir. Bunlar;

1-Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

2-Defteri Kebir (Büyük Defter)

3-Envanter Defteri (Mevcudat ve Muvazene Defteri)

4-Günlük Kasa Defteri (Bu defter 30.12.1980 tarihinde kabul edilen 2365 sayılı kanunla bilanço esasına göre tutulacak defterlere eklenmiştir)

İşletme sahipleri bunlara ek olarak işletmelerinin türleri (tüzel ve şahıs) ve özelliklerine göre defterleri (Karar Defteri, İmalat Defteri (VUK Madde 197), Bitim İşleri Defteri (VUK Madde 200), Ambar Defteri (VUK Madde 209) vb. gibi) de tutmak zorundadırlar.

1.1. Yevmiye Defteri: Yevmiye Defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin, belgelerden çıkarılarak, tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir (TTK Madde 10, VUK Madde 183).

Yevmiye maddesi, iki tarih çizgisi arasında yer alan terimlerin tümüne denir.

Her yevmiye maddesi en az şu bilgileri kapsamalıdır.

1. Madde çizgileri,
2. İşlem tarihi,
3. Madde sıra sayısı,
4. Borçlu ve alacaklı hesaplar,
5. Borçlu ve alacaklı hesaplarının rakamları,
6. İşlemin açıklanması,
7. Defteri kebirin ilgili hesaplara ait sayfa sayıları.

Yevmiye defterine yazılanlar açık ve öz olmalıdır. Fatura, makbuz gibi belgeler kısaltılarak Ft. Ve Mkb. Şeklinde yazılabilir. Toplayıcı hesap kullanıldığında değer (tutar) yardımcı hesapların sütunlarına yazılır. Bu sütunlara Müfredat sütunları da denir. Yevmiye Defterlerine değerler yazılırken aralarında nokta kullanılmaz. Çünkü yevmiye defterlerinde en geniş aralıklı sütun noktayı temsil eder. Bunun dışında, yevmiye defterine yazılan hesap isimleri özel isimler gibi düşünölmeli (Borç Senetleri Hesabı, Mal Stoku Hesabı vb. gibi) ve hesapların isimleri kısaltılmalıdır. (Borç Sen. Hesabı. , Mal St. Hesabı. vb. gibi)

Yevmiye defterinde işlemler sayfayı doldurduğunda en alt satıra borç ve alacak sütunlarının toplamları yazılır. Bu toplamlar sayfanın borç ve alacak sütunlarının en üst satırına “Aktarılan Toplam (A.T.)” veya “Nakli Yekün (N.Y.)” şeklinde belirtilerek yazılmalıdır. Yevmiye defteri yeni senenin en geç Ocak ayı sonuna kadar notere ibraz edilerek son kaydın altına noterce “görölmüştür” kaydının konması gerekir. (TTK Madde 76)

Yevmiye defterinde maddeler türlü şekillerde olurlar. Bunlar:

1.2. Basit Madde: Bir maddede bir borçlu bir alacaklı hesap bulunduğu takdirde bu maddeye denir.

1.3. Bileşik (Mürekkep) Madde: Bir maddede bir borçlu hesaba karşılık birden çok alacaklı veya bir alacaklı hesaba karşılık birden çok borçlu hesap bulunursa böyle bir maddeye denir.

1.4. Karma (Mühtelit) Madde: Bir çok borçlu hesaba karşılık birçok alacaklı hesabın oluşturduğu maddeye denir.

1.5. Tamamlayıcı (Mütemin) Madde: Noksan yazılmış maddeyi tamamlayan maddeye denir.

1.6. Defteri Kebir: İşletmeler tarafından her yapılan işlem sonucunda muhasebe eşitliğinin öğeleri arasında meydana gelen çizelgelere "Hesapçı" ve bu hesapların buldukları deftere de, "Büyük Defter" (Defteri Kebir) denilir (19).

Bir defteri kebir kayıtları en az şu bilgileri belirtmelidir.

1. Tarih
2. Yevmiye madde numarası
3. Tutar
4. Toplu hesaplarda yardımcı hesapların adları

Bir işletmede defteri kebir kullanılmadığında o işletmenin muhasebesinden bekleneni çıkarmak mümkün değildir. Denebilir ki, yevmiye defteri kullanılmadan bir işletmenin muhasebesini yürütmek mümkünse de, defteri kebirsiz bir muhasebe düzeni kurulamaz.

1.7. Envanter Defteri: İşe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolarının kaydolduğu defterdir. (VUK Madde 185, TTK. Madde 72)

Bu defterde işe yeni başlayan işletmelerin işe başlama tarihindeki envanter ve bilançosu ile dönem sonlarında düzenledikleri envanter ve bilançoları kaydedilir.

Envanter, bilanço günündeki mevcutları, alacaklı ve borçları ölçmek, saymak, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin ve ayrıntılı olarak tespit etmektir. (VUK Madde 186, TTK Madde 73)

Gelir vergisi mükellefleri envanterlerini gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde yani Mart ayının sonuna kadar, Kurumlar Vergisi mükelleflerinde ise, gelecek iş yılının ilk dört ayı içinde yani Nisan ayı sonuna kadar yapmaları gerekir.

Envanter defteri ciltli ve sayfaları tek sıra numaralıdır.

1.8. Günlük Kasa Defteri: İşletmenin kasa ile ilgili faaliyetlerinin günü gününe yazıldığı defterdir. (VUK, Mükerrer Madde 185)

1.9. İşletme Hesabı Defteri: Tek bir işletme hesabını kapsayan basit bir defterdir. (VUK Madde 193)

1.10. Günlük Perakende Satış ve Hasılat Defteri: İkinci sınıf tüccarlar, günlük perakende satışlar ile hizmet karşılığı ve benzeri nitelikteki işlemler nedeniyle aldıkları paraları kaydetmek üzere bu defteri tutmak zorundadırlar.

2. Genel Muhasebede Tutulması Zorunlu Diğer Defterler

2.1. Serbest Meslek Kazanç Defteri: Serbest meslek erbabı bir kazanç defteri tutar. Bu defterin bir tarafında giderler ve indirilecek KDV, diğer tarafına da hasılat ve hesaplanan KDV kaydolunur.

2.2. Bitim İşleri Defteri: Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarılama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir bir bitim işleri defteri tutarlar.

2.3. *Ambar Defteri*: Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle taşıma ambarları kullananlar ayrıca bir ambar defteri tutarlar.

2.4. *İmalat Defteri*: Birinci sınıf işletme sahiplerinden devamlı olarak imalat ile uğraşanlar bir İmalat Defteri tutarlar.

İmalat defterine, aşağıda yazılı malın giriş ve çıkış hareketleri, malın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılır

1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere verilen her türlü ham madde, yardımcı madde ve gereçler,
2. Yukarıda yazılı maddeler her imalatta sarf olunan ya da aynen satılanlar,
3. İmal edilen mamul maddeler,

Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer.

2.5. *Kombine İmalatta İmalat Defteri*: Kombine imalat yapanlar her müstakil imal işini imalat değerlerinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler.

2.6. *Karar Defteri*: Tüzel kişi olan tüccarlar tarafından tutulan karar defterlerine gerek genel kurul, gerek varsa yönetim kurulu tarafından toplantı neticesinde alınan kararlarla toplantıda hazır bulunan üyelerin adları ve soyadları ve toplantı günü ile beyan edilen oy ve görüşmelerin tam bir surette bilinmesi için gerekli diğer hususlar geçirilir ve bu kararların altı şirket adına imza koymaya yetkili olanlar tarafından imza edilir (TTK Madde 78).

2.7. *Tutulması İsteğe Bağlı Defterler*: Tutulması zorunlu olan defterlere yardımcı olması bakımından tutulan defterlerdir.

2.8. *Borç Senetleri Defteri*: İşletmenin satıcılara verdiği senetlerin izlendiği defterdir.

**TC YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

2.9. *Alacak Senetleri Defteri*: işletmenin alıcılardan aldığı (doğrudan veya ciro yoluyla) senetlerin izlendiği defterdir.

2.10. *Sabit Varlıklar ve Amortisman Defteri*: İşletmenin satın aldığı ve amortismanına tabi tutulan sabit varlıkların izlendiği defterdir.

1.6.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defterler ve Belgeler

1.6.2.1. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defterler

a. *Döner Sermaye Esas Defteri*: İtalyan sisteminde kullanılan günlük defter (Yevmiye Defteri) ile büyük defter (Defteri Kebir)' in birleşmesinden Amerikan sistemi denilen defter meydana getirilmiştir. Bu deftere "Döner Sermaye Esas Defteri" denilmektedir.

3423 Sayılı Kanun ve bu kanununun 5. maddesine dayanılarak çıkarılan yönetmenlik (Talimatname)' de Amerikan sistemi defterin, yani döner sermaye esas defterinin tutulması kabul edilmiştir.

İtalyan sistemine göre tutulan günlük ve büyük defterdeki ayrı ayrı kayıtları bir defterde toplayan Amerikan sistemindeki, kayıtlar aynı satır üzerinde işlem görür.

b. *Yardımcı Defterler*:

- 1) Kasa Defteri
- 2) Depo Defteri
- 3) Alacaklılar Defteri
- 4) Borçlular Defteri
- 5) Demirbaş Defteri
- 6) Öğrenci Ücret Karnesi

Döner sermaye esas defteri ile yardımcı defterlerin tamamı, 3423 Sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin yönetmeliğin 30. ve 46-53. maddeler gereğince tutulmaktadır.

1.6.2.2. Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Belgeler

Döner Sermaye işletmelerinde kullanılması zorunlu olan ve tutulmasında yarar görülen belgeler şunlardır (20):

a) Yönetmelik gereği tutulan belgeler (Vesikalar):

- 1) Kasa Fişleri
 - a) Tahsil fişi ve makbuzu
 - b) Tediye fişi
- 2) Mahsup Fişi
- 3) Lüzum Müzekkeresi
- 4) Faturalar
- 5) Ambar Teslim Alma Pusulası
- 6) İsteme ve Çıkarma Pusulası
- 7) İmalat – Maliyet Pusulası
- 8) Mamul Eşya Maliyet Pusulası
- 9) Sipariş Şartnamesi
- 10) Mizanlar
- 11) Bilanço

b) Tutulması Yarar Görülen Belgeler:

- 1) Perakende Satış Fişleri
- 2) Müstahsil Makbuzu
- 3) Gider Pusulası
- 4) Damga Vergisi Tahsil Tutanağı
- 5) Mamul Eşya Çıkarma Pusulası
- 6) Atölyeler Malzeme Kartı
- 7) Mamul Eşya Kapı Çıkış Fişi
- 8) Kredili Satın Alma Kararı
- 9) Peşin Satın Alma Kararı
- 10) Öğrenci Hakkı Ödeme Atölye Teklif Fişi

- 11) İş Protokolü
- 12) Puantaj Cetveli (Ek 1)
- 13) İşçilik Takip Kartı
- 14) Elektrik Takip Kartı
- 15) Detaylı Maliyet Çizelgesi
- 16) Toplu Maliyet Çizelgesi
- 17) Ücret Bordrosu (Ek 2)
- 18) İşçi Çalıştırma Sözleşmesi

Döner Sermaye Muhasebesinde Kullanılan Bazı Deyimlerin Açıklanması

1- a) *Hesap*: Belgelere dayanan çeşitli işlemleri, kanunlara göre sınıflara ayırmaktır. Muhasebede hesaplar basit olarak Şekil 2.'de görüldüğü gibi (T) cetveli şeklinde çizilir.

	.....HESABI	
(Borçlu)		(Alacaklı)
Zimmet		Matlup

Şekil 2. Hesap cetveli

b) *Hesap Dönemi*: Prensip olarak on iki aylık süreye denir.

c) *Hesap Açma*: Hesabın niteliğine göre borçlu (Zimmet) veya alacaklı (Matlup) yanına ilk kez bir işlemin yazılmasıdır. İşlemin bir hesabın borcuna yazılmasına “hesabın borçlandırılması”, alacağına yazılmasına “hesabın alacalandırılması” denir.

d) *Hesabın Kalan (Bakiye) Vermesi*: Bir hesabın iki yanının, yani borç ile alacak taraflarının toplamaları arasındaki farktır. Borç yanı alacak yanından büyük olan hesaplar

borç kalanı verirler ve bilançonun aktifinde yer alırlar. Alacak yanı borç yanından büyük olan hesaplar ise alacak kalanı verirler ve bilançonun pasifinde yer alırlar.

e) Hesabın Kapanması: Bir hesabın borç ve alacak taraflarının eşit olması, diğer deyişle kalan vermemesi halidir.

f) Zimmet (Borç): Hesabın sol tarafında yer alan ve bulunduğu hesabın dışında diğer bir hesaba borçlu olan hesaptır.

g) Matlup (Alacak): Hesabın sağ tarafında yer alan ve bulunduğu hesabın dışında diğer bir hesaptan alacaklı olan hesaptır.

2- a) Madde: Döner sermaye esas defterinin aynı satırına tarih, açıklama, toplam, borçlu ve alacaklı hesap tutarlarının kaydına madde denir. Defter kayıtları muhasebe kayıt usulüne göre maddeler halinde yazılır. İşlemin durumuna göre çeşitli şekillerde yapılan madde kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

Basit Madde: Bir borçlu ve bir alacaklı hesaptan meydana gelen maddeye basit madde denir.

Birleşik Madde: Bir borçlu hesaba karşılık birden fazla alacaklı veya bir alacaklı hesaba karşılık birden fazla borçlu hesap bulunacak şekilde düzenlenen maddeye denir.

Karışık Madde: Birden fazla borçlu hesaba karşılık, birden fazla alacaklı hesap bulunacak şekilde düzenlenen maddeye karışık madde denir.

Bilançooya göre hesapların açılması ve kapanması işlemi karışık maddeye örnek gösterilebilir.

3) Sermaye: Üretim için işletmeye konulan para ve mal gibi değerlere denir.

4) *Amortisman*: İşletmenin demirbaş veya taşınmaz mallarının kullanılması sonucu değer kaybetmesine karşılık ayrılan paydır.

5) *Envanter*: Yıl sonunda mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek ve değerlendirmek amacıyla yapılan kayıt ve sayım işlemidir.

6) *Mizan*: Mizan, (kontrol çizelgesi) yevmiye defterlerine tarih sırasına göre kaydedilen işlemlerin defteri kebire, matematiksel açıdan, doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmeye yarayan bir çizelgedir. Bu çizelgede, defteri kebire de yer alan hesapların adları ve her birinin borç ve alacak toplamları ile kanalları gösterilir.

Mizanın Düzenlenmesi: Mizanlar belli dönemler sonunda ve genellikle ay sonlarında düzenlenir. Mizan düzenlemek için aşağıda sıralanan işlemler yapılır.

(1) Mizan düzenlemede önce hesapların toplamı alınır.

(2) Hesaplar defteri kebirdeki (veya hesap planındaki) sıraya göre borç ve alacaklı toplamları ile birlikte mizan cetveline alt alta yazılır.

(3) Yazılan tutarların toplamı alınır.

(4) Her hesabın borç ve alacak kalanı hesaplanıp ilgili sütuna yazılır.

Mizan Çeşitleri: Ay sonları itibari ile düzenlenen ve o ay ile birlikte o aya kadar olan işlemleri içeren bu mizanlara Aylık Mizan denir. Aylık mizanlar ait oldukları ayın ismi ile birlikte söylenir. (May./200. Ayı Mizan gibi) On ikinci ayın mizanı aynı zamanda Genel Geçici Mizan adını alır. Envanter işlemlerinin yapılmasından sonra düzenlenen mizan ise Kesin (kat' i) Mizan olarak adlandırılır.

7) *Bilanço (Çift Kefeli Terazi – Denge)*:

a) Bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablo olarak tanımlanabildiği gibi,

b) Envanter kayıtları sonucu bulunan kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle, aktif ve pasif hesapların düzenlenmiş özeti olarak da tarif edilebilir.

8) *Aktif Değerler*: Bir işletmenin mevcutlarını ve alacaklarını oluşturan ve işletme faaliyetlerine olumlu yönde etki yapan değerlerdir.

9) *Pasif Değerler*: İşletmenin sermayesini ve borçlarını, diğer bir deyimle aktif değerlerin kaynaklarını oluşturan değerlerdir.

1.6.3. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Tutulan Defterler ve Belgeler

3423 Sayılı Kanun ve Devlet Harcamaları Belgeleri yönetmeliğine göre işletmede bazı defter ve belgeler bulunur. Bunları üç kısımda ele alabiliriz.

1. Saymanlıkta bulunan döner sermaye defter ve belgeleri

- 1.1. Yevmiye defteri
- 1.2. Kasa defteri
- 1.3. İptidai maddeler defteri
- 1.4. Alacaklar defteri
- 1.5. Borçlar defteri
- 1.6. Bankalar defteri
- 1.7. Demirbaş eşya defteri
- 1.8. Mamul eşya defteri
- 1.9. Kasa tahsil fişi
- 1.10. Kasa tediye fişi
- 1.11. Mahsup fişi
- 1.12. Teslimat müzekkeresi (Banka)
- 1.13. Faturalar, lüzum ve kararlar dosyası
- 1.14. Muayene ve teslim alma evrakları
- 1.15. Öğrenci hakkı kartları
- 1.16. Bordro, puantaj ve ödeme evrakları
- 1.17. Lüzum müzekkeresi

1.18. Siparişler dosyası

1.19. İmalat, Maliyet mamul eşya maliyet pusulaları dosyası

2. Ambar memurluğunda bulunan döner sermaye defter ve belgeleri

2.1. Mamul eşya defteri

2.2. İptidai madde ve malzemeler defteri (Ambar defteri)

2.3. Atölyeler kontrol defteri

2.4. Ayniyat ve teslim alma makbuzu

2.5. İsteme ve çıkarma pusulası

2.6. Mamul eşya çıkarma pusulası

2.7. Kapı çıkış pusulaları

2.8. Demirbaş esas defteri

2.9. Malzemesi müşteriden gelen siparişlerin malzeme tutanağı dosyası

2.10. Muayene ve teslim alma komisyon tutanakları

2.11. Makine kartları dosyası

3. Atölyede bulunan döner sermaye defter ve belgeleri

3.1. İmalat maliyet pusulası

3.2. Mamul eşya maliyet pusulası

3.3. Sipariş şartnamesi

3.4. Lüzum müzekkeresi

3.5. Kapı çıkış pusulası

3.6. Öğrenci hakkı kartları

3.7. Puantajlar dosyası

3.8. İsteme – Çıkarma pusulaları dosyası

3.9. Demirbaş dosyası

3.10. Siparişler dosyası

3.11. Gelen – Giden evrak dosyaları

3.12. İptidai madde ve malzemeler defteri

3.13. Makine kartları

1.6.3.1. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Kullanılan Hesaplar

Amerikan sistemi defter genellikle 15 veya 17 hesaplı olarak düzenlenmiştir. Belli hesapların dışında ek hesap açmak, bu defterin kullanılmasını zorlaştıracığından beklenen pratik fayda ortadan kalkar.

Döner sermaye işletmelerinde kullanılan esas defterde, yönetmelik gereği bulunan 15 hesaba, sonradan eklenen “İki Yeni Hesap” ile birlikte hesap sayısı 17’ye çıkarılmıştır. Yönetmelikte belirtilen bu hesapların dışında yeni hesap açılabilmesi Döner Sermaye Yönetmeliğinin 31. maddesine göre Milli Eğitim Bakanlığı’nın iznine bağlıdır.

Döner sermaye esas defterinde bulunması gereken hesaplar aşağıda sıralanmıştır.

- 1) Kasa Hesabı
- 2) İptidai Madde ve Malzeme Hesabı
- 3) Atölye Hesabı
- 4) Mamul Eşya Hesabı
- 5) İşletme ve İdari Masraflar Hesabı
- 6) İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı
- 7) Alacaklılar Hesabı
- 8) Borçlular Hesabı
- 9) Bankalar Hesabı
- 10) Talebe Hakkı Hesabı
- 11) Demirbaş Eşya Hesabı
- 12) Sabit Kıymetler Karşılığı Hesabı
- 13) Döner Sermaye Hesabı
- 14) Kâr-Zarar Hesabı
- 15) Amortisman Hesabı
- 16) Verilen Alınan KDV Hesabı
- 17) Amortisman Konusu Kıymetlerle İlgili İndirilecek KDV Hesabı

1.6.3.2. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Muhasebe Kayıt İşlemleri ve Usulleri

Muhasebe işlemlerinde kayıtların hangi hesaplara ve bu hesapların hangi sütununa yapılacağını bilmesi çok önemlidir. Muhasebede bir hesap borçlu iken diğer bir hesabın alacaklı olması temel kuraldır. Bir hesabın borçlu veya alacaklı mı olduğunu tespit etmek için, alan hesabın BORÇLU, karşılığında veren hesabın ALACAKLI olacağını bilmesi gerekir.

Örneğin, kasaya para girmişse kasa borçlu, kasadan para çıkmışsa kasa alacaklı demektir.

Özetle:

- 1) Kayıtların yapılacağı hesaplar seçilmelidir.
- 2) Hesapların hangi tarafına (Zimmet-Matlup) yazılacağı tespit edilmelidir. Bunun için de hesap; alan mı, veren mi sorusu sorulmalıdır. Hesap alıyorsa (Borçlanıyor), hesap veriyorsa (Alacaklaşıyor) demektir.
- 3) Yazılan maddede $Z = M$ sağlanmalıdır.

Muhasebe Yanlışlıklarının Düzeltilmesi: Muhasebede kaydı yapılırken rakamlarda veya hesap isimlerinde yanlışlıklar yapılabilir. Defterde yapılan bu yanlışlıkları silmek ve kazımak Vergi Usul Kanunu'na göre yasaktır. Yanlış geçirilen kayıtların hemen farkına varıldığında, üzerleri okunacak şekilde tek çizgi ile geçilerek iptal edilir ve doğrusu yazılır.

Hesapların yanlış geçirildiği daha sonraları fark edildiğinde mahsup fişi ile gerekli düzeltme sağlanır.

Bu yanlışlığın düzeltilmesi için mahsup fişinde ters bir kayıt yapılır. Yani yanlışlık yapılan hesabın alacağına aynı rakam yazılarak hesap kapatılır. İşlenmesi gereken hesaba borç kaydedilerek işlem düzeltilir.

Muhasebede Kayıt Usulleri: Muhasebede iki türlü kayıt usulü vardır.

a) Basit (Tek Taraflı) Kayıt Usulü: Basit kayıt usulü, işletmenin gelir ve giderlerini bir defterde toplamak ve işlem için tek taraflı olarak ve yalnız bir defa kayıt yapma esasına dayanmaktadır. Bu usulde sermaye hesabı, şahıs hesapları, değer hesapları, sonuç hesapları gibi hesaplar arasında bir ayrıcalık yoktur. İşletmenin yaptığı kâr zarar yıl sonunda çıkarılacak envanterle bulunur.

Basit usulün esas defterleri yevmiye ve defteri kebirden ibaret olmakla beraber, işletmenin ihtiyaç duyduğu, yardımcı defterlerin tutulmasına engel değildir. Bu metodun sakıncası hesapların kontrolünün zorluğudur. İşletme defteri bu usule bir örnektir.

İkinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek sahipleri bu usulde defter tutarlar.

b) Muzaaf (İki Taraflı) Kayıt Usulü: Bu usulde muhasebe kaydı borç ve alacak olmak üzere iki taraflı yapılıır. Bu nedenle bu usule iki taraflı veya çift kayıt usulü denir. Düzenli bir muhasebe sistemine bu usul ile ulaşılmıştır.

Muzaaf kayıt usulünün uygulandığı bir muhasebede borç, alacak, kasa, kâr, zarar durumu hakkında bilgi edinmek mümkündür. Gerektiği zamanlarda mizan, envanter ve bilanço çıkarmak suretiyle işletmenin genel durumu hakkında bilgi edinmek mümkündür.

Döner Sermaye Yönetmeliğinin Madde 47/2 gereğince işletmelerdeki muhasebe kayıtları muzaaf sistem esasına göre yapılmaktadır.

Yönetmeliğin 47. maddesinin bazı bentleri aşağıdadır.

Madde 47- Yevmiye Defteri: Döner Sermeyenin esas defteri yevmiye defteridir. Bu defter Amerikan sisteminde tertip edilmiştir.

1. Döner Sermayeye ait bütün işler yevmiye defterinde matbu hesaplar dahilinde kaydedilmiş bulunacak ve tespit edilen hesaplardan başka hiçbir hesap açılmayacaktır.

2. Yevmiye defterine kayıt, muzaaf sistem dahilinde yapılmış olacak; zimmetsiz matlup, matlupsuz zimmet bulunmayacak, zimmet ve matlup kıymetlerinin yek diğerine tevafuku aranacaktır.

3. Yevmiye defterine muamelât tarih sırasıyla vesaike müsteniden kaydolunacak, izahat hanesine de muameleyi anlatabilecek izahat verilmiş olacaktır.

4. Yevmiyeye kaydedilen muamelatın yekunları her sayfanın altına toplanacak ve her sayfa sonundaki zimmet kolonları yekunları zimmet yekununa, matlup kolonları yekunu da matlup yekununa ve her iki yekunda yekdiğerine mesai olacaktır. Eğer kayıtlardan dolayı bu müsavat herhangi sayfada temin edilemezse müteakip sayfaya geçilmeden önce bu cihet aranacaktır.

5. Bilanço tarihinde envanter kayıtlarından sonra hesaplar yevmiye defterinde kapatılır. Kayıtların kapanması için her hesabın gösterdiği zimmet bakiyeleri hesabın matlubuna ve matlup bakiyeleri de zimmete yazılmakla temin olunur.

6. Yevmiye defterindeki hatalar muhasebe kaidelerine uygun olarak yapılacak ve defterde hak ve silinti olmayacaktır.

1.6.4. Milli Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Üretime Yönelik Yapılan İş ve İşlemler

1.6.4.1. Sipariş Kaynakları ve Sipariş Kabul İşlemleri

Sipariş Çeşitleri:

- a) Milli Eğitim Bakanlığının,
- b) Resmi Kurumların,
- c) Özel kişi ve kuruluşların siparişleri ile,
- d) Hazıra yapılan imalatlardır.

Milli Eğitim Bakanlığının 1986 Yılı Çalışma yönergesindeki bu siparişlerle ilgili açıklamalar aşağıdadır.

Bakanlık Siparişleri (Madde 25):

a) Milli Eğitim Bakanlığı'nca döner sermaye işletmelerinde yaptırılacak her türlü işlerin siparişleri İşletmeler Dairesi Başkanlığı'nca yürütülmektedir.

Bu siparişler;

- Okulun kapasitesi,
- Siparişin özelliği,
- Teslim yeri ve teslim süresi,

gibi kriterler göz önünde bulundurularak Milli Eğitim Bakanlığı'nca okullara dağıtılacaktır.

b) Siparişlerin yapımında veya onarımında kaliteli malzeme ve birinci sınıf işçilik kullanılacak, teknik, teknolojik kurallara ve imalat resimlerine tam olarak uyulacak, standart ve sipariş şartnamelerine (Ek 3) göre kalite kontrolü mutlaka yapılarak, sonuç *Mamul Muayene Komisyon Raporu* (Ek 4) ile belirlenecektir.

Mamul eşya muayene komisyon raporunun iki sureti rapor düzenlendikten hemen sonra Milli Eğitim Bakanlığına gönderilir.

c) İmalâta kullanılan ancak mamul eşya üzerinde bulunmayan her cins malzeme maliyete ilave edilmeyecektir. Bu gibi sarf malzemesi (Ek 5) işletme ve idari masraflar hesabından karşılanır.

d) İmalâta kullanılan *Mamul Maddeler*, imalât maliyet pusulasında (Ek 6) hammaddelere dahil edilmeyecek, kârdan sonraki toplama ilave edilerek birim fiyatı bulunacaktır.

e) İşletmeler Daire Bakanlığı ile Eğitim Araçları ve donatım Dairesi Başkanlığı yetkili elemanları; lüzum görüldüğü hallerde siparişlerin durumunu, imal edilen malzemeler ve muhasebe kayıtlarını inceleme ve teftiş etme yetkisine sahiptir.

f) Yapılan işlerin sipariş şartnamesine ve teknik resimlerine uymadığı tespit edildiğinde; imal edilen malzeme teslim alınmaz. Bu yolla meydana gelen döner sermaye zararı; okul müdürü, teknik müdür yardımcısı, bölüm ve atölye şefleri ile saymana tazmin ettirilir.

Ayrıca bu malzemeye ait mamul eşya muayene komisyon raporunu imzalayanlar hakkında da idari yönden soruşturma açtırılır.

g) Okullar tüm imkanlarını kullanarak, Bakanlık siparişlerini sipariş emrinde bildirilen sürede bitireceklerdir.

Diğer Resmi ve Özel Siparişler (Madde 26):

a) İşletmeler kendi gayretleri ile kapasitelerinin %70'ini diğer resmi kuruluşlarda ve piyasadan (özel şahıs ve kuruluşlardan) alacakları siparişlerde doldurulacaklardır. %30'luk kapasitelerini de Bakanlık siparişlerine ayıracaklardır. Her işletme yöneticisi piyasadan sipariş alabilmek için gazete ilanlarını takip edecek ve şahsi gayretlerini kullanacaklardır.

b) 7 Milyar liraya kadar olan siparişlerde İşletmeler her türlü pazarlık ve protokol yapmaya yetkilidir. 7 Milyar lirayı aşan siparişlerde yapılan protokolün bir suretini Başkanlığa gönderecekler, protokol onaylandıktan sonra imalata başlayacaklardır

Protokolde en az işin türü, birim maliyeti, işe başlama ve teslim tarihi, bedelin nasıl tahsil edileceği, cezai müeyyideler, eskalasyon, fiyat artış durumları, avans alınıp alınmayacağı gibi hususlar bulunacaktır.

Onaya gönderilen protokolün ekinde işin teknik şartnamesi teknik resim, varsa projesi ve malzeme analiz formu (Ek 7) gönderilecektir.

c) Bu tür işlerde mümkünse işin bedelinin tamamı, mümkün olmazsa en az 1/3'ü peşin (avans) alınacaktır. Peşinat alınmadan işe başlanmayacaktır.

ç) İşe başlamadan önce, alınacak her türlü siparişlerde müşteri ile işletme arasında sipariş şartnamesi ya da sözleşme imzalanacaktır.

Şartnamesi olmayan, sözleşmesi imzalanmayan ve peşinatı alınmayan işlere başlanmayacaktır.

d) Bu tür siparişlerde protokolde belirtilen malzeme ve işçilik mutlak surette kullanılacaktır. Ayrıca, işin taahhüt edilen sürede teslimi için de her türlü gayret sarf edilecektir. Böylece okullarımızın dış piyasaya karşı itibarı korunmuş olacaktır.

e) Bu siparişlerin maliyeti, yönetmelik esaslarına göre hesaplanır. Ancak, yapılacak pazarlıkta karşı ikna edilme sağlanırsa daha fazla fiyatla da iş alınmasına okul müdürleri yetkilidir.

f) Bu tür işlerde, müşteri lehine işletme aleyhine bir koruma olmaması için idareciler çok hassas davranacaklardır.

Fason İş (Madde 27): Milli Eğitim Bakanlığına bağlı işletmelerin uygun buldukları takdirde piyasa şart ve fiyatından özel ve resmi kuruluşlara fason iş üretim yapabilirler.

Bu tür siparişlerde maliyetler, piyasa fiyatları göz önünde bulundurularak atölye şeflerince tespit edilir, okul müdürlüğünce onaylandıktan sonra iş alınır. Muhasebe kaydı da ilgili yönetmelik hükmüne göre yapılır.

1.6.4.2. Siparişlerin Sözleşme ve Şartnamede Belirtilen Sürede Bitirilmesi (Madde 28)

Döner sermayelere gerek Milli Eğitim Bakanlığı'nca açılan siparişler, gerekse diğer resmi, özel kuruluş ve şahıslarca verilen siparişlerin; şartnamede ve sözleşmede belirtilen günde teslim edilmesi usul ittihaz edilecek ve işletmeler çalışmalarının hızını ve akışını buna göre tayin edeceklerdir.

Şartnamede belirtilen peşinat alınarak siparişe başlanır. Diğer taraftan, resmi kurum ve kuruluşların siparişleri alınırken yönetmeliğin 20. maddesine göre siparişi veren kurumdan alınacak sipariş (mutabakat) yazısında sipariş bedelinin o mali yıl içinde ödeneceği hususu mutlak belirtilmiş olmalıdır.

Hazıra Yapılan İmalat: Satışı hemen yapılabilecek nitelikte olan bu eşya, imal edildikten sonra, bölüm şefliğince "İmalat – Maliyet" ve "Mamul Eşya Maliyet" pusulası (Ek 8) düzenlenir ve ambar memuruna teslim edilir.

Ambara giren mamul eşya satıldığında, bedeli tahsil edildikten sonra, "Mamul çıkarma pusulasıyla" alıcıya teslim edilir. Hazıra yapılan mamul eşyanın muhasebeleştirilmesinin ne şekilde yapılacağı "Hazıra Yapılan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi ve Satışı" konusunda açıklanmıştır.

Sipariş Kabulünden Sonra Yapılacak İşlemler:

a) Milli Eğitim Bakanlığı ile diğer resmi kurumlardan alınan siparişlerin kabulünden sonra işe başlanılmak üzere bölüm şeflerine yazılı duyuru yapılarak imalata başlanması istenir.

b) Döner sermaye saymanı ile bölüm şeflerince, her sipariş için ayrı dosya düzenlenir.

c) İmalâtı biten Milli Eğitim Bakanlığının resmi kurum siparişleri için “Mamul Eşya Muayene Komisyon Tutanağı” (Ek 9) düzenlenir. Milli Eğitim Bakanlığı siparişlerine ait Mamul Eşya Muayene Komisyon Tutanaklarının bir örneği, (Eğitim Araçları Dairesi Başkanlığına gönderilir) ve bir örneği de okuldaki dosyasına saklanır. Teknik Müdür Yardımcısı başkanlığında, imalata katılan bölüm ve atölye şefleri ile döner sermaye saymanı ve ambar memuru Mamul Eşya Muayene Komisyonu’nun üyeleridir.

d) Milli Eğitim Bakanlığınca tahsisi yapılan eşya, ait olduğu yere demirbaş fiyatları belirtilerek, alındı belgesi karşılığında teslim edilir. Teslim etme işlemi tamamlandığında Eğitim Araçları Donatım Dairesi Başkanlığına bilgi verilir. Eşyayı teslim alan okul veya kurum müdürlüğü de eşyanın kalite kontrolünü yaptıktan sonra hazırlayacakları raporu ve teslim aldıkları eşyanın listesini Eğitim Araçları Donatım Dairesi Başkanlığına gönderirler.

e) Milli Eğitim Bakanlığı sipariş dosyasının kapatılabilmesi için, imalatı istenilen eşyanın tamamına ait muayene komisyon tutanağının gönderilmesi ve eşyanın tamamının yerine teslim edildiğinin veya hizmete konulduğunun bildirilmesi gereklidir.

f) Siparişlere ilişkin tüm yazışmalarda sipariş numarası kesinlikle belirtilir. Bir sayfada yalnız bir siparişe ilişkin bilgi verilir. Birden fazla siparişe ait bilgi verilecekse, her sipariş için ayrı bir sayfa kullanılır.

g) Yapılan eşyanın kalitesiz, bozuk ve imalat resimlerine uygun olmadığı saptanırsa, Mamul Eşya Muayene Komisyon Tutanağına imza koyanların teması idari yönden; imalâta katılan komisyon üyeleri de ayrıca mali yönden sorumlu tutulur.

h) Ödeneği 460 özel malzeme alımları harcama kaleminden gönderilerek temrin çalışmalarını sırasında yapılması istenilen siparişler, her ne kadar döner sermaye mevzuatı dışında ise de, döner sermaye siparişlerinde olduğu gibi, temrinden yapılan siparişe de ayrı bir dosya açılacaktır. Dosyanın düzenlenmesinden, takibinden, sonuçlandırılmasından ve saklanmasından genel bütçenin harcanmasıyla görevlendirilen memur sorumludur.

1.6.4.3. Malzeme Satın Alımları ve Gözönünde Bulundurulacak Hususlar

1.6.4.3.1. Malzeme Satın Alımlarla İlgili İş ve İşlemler

Bölüm veya atölye şefi, üretilecek mal ve hizmetin istenilen kaliteye göre maliyetini çıkartır. Satın alınacak hammadde ve malzemeye ilişkin lüzum müzekkeresini düzenler (Ek 10) ve okul müdürlüğüne onaylatır.

Satın almalar, Okul Müdürünün, 1986 Yılı Çalışma Yönergesinin 21. maddesinin a bendine göre görevlendireceği kişilerden oluşacak komisyonca ya da aynı yönergenin 23. maddesine göre kurulacak İhale Komisyonunca Döner Sermayeli Kuruluşlar İhale Yönetmeliği hükümlerine göre yapılır (Ek 11). Sözü edilen çalışma yönergesinin alımlarla ilgili 21. maddesi aşağıya çıkarılmıştır.

Malzeme alımlarında toplu alımların yapılmasına özen gösterilecek, bu suretle daha ucuz imalat ve üretim yapılması sağlanacaktır. Her halükârda çok iyi bir şekilde piyasa araştırması yapılacak, ondan sonra alımlar gerçekleştirilecektir. Malzemeler mutlak surette ilk eden (Fabrikasından) alınacak, mümkün olmayan durumlarda ikinci elden alınacaktır. İşletmelerimizin alımları peşin parayla olduğu için iyi şartlarda kim veriyorsa ondan alma yoluna gidilmelidir. Böylece maliyetlerin daha aşağıya çekilmesi sağlanarak, işletmenin piyasa ile rekabet etme şansı artmış olacaktır.

1.6.4.3.2. Döner Sermaye İşletmeleri için Peşin ve Kredili Satın Alımlar

a) Yönetmeliğin 60. maddesi hükmü uyarınca; 145 Milyon liraya kadar olan alımları, komisyon kararı olmaksızın ihale yetkilisinin görevlendireceği kişiler tarafından yaptırabilirler. Satın alma belgeleri ihale komisyonlarınca onaylanır.

b) Yönetmeliğin 44. maddesinin (a) fıkrası hükmü uyarınca; 7 Milyar liraya kadar olan ve süreklilik göstermeyen alımlarını da ihalesiz ve pazarlık usulüyle yapabilir (Ek 12).

c) (a) ve (b) fıkralarındaki meblağa katma değer vergisi dahil değildir.

d) 7 Milyar lirayı aşan alımlarda;

(1) İhale Yönetmeliğinin 29. maddesinde belirtilen ihale usullerinden birini uygulayacaklar veya,

(1) 44. madde hükümlerine göre alım yapacaklar ya da,

(2) 61. maddede belirtilen kurum ve kuruluşlardan ihalesiz alım yapabileceklerdir.

a) Döner Sermaye İşletmesi için gerekli olan hammadde ve malzemeler: İşletmeyi güç durumda bırakmamak kaydıyla peşin satın alınabilir. Fatura karşılığı yapılan ödeme için kesilen kasa tediye fişine aşağıdaki belgeler eklenir.

- Lüzum müzekkeresi
- Fatura (1 Adet)
- Ayniyat teslim alma makbuzu
- Peşin satın alma tediye kararı

Yukarıda açıklanan satın alma işleminde, çek kesilerek bankadan da ödeme yapmak mümkündür. Bu durumda mahsup fişi düzenlenir ve bankalar hesabı alacaklı, iptidai madde ve malzemeler hesabı ile Verilen – Alınan KDV Hesabı, borçlu gösterilerek esas defter kaydı yapılır. Kayıt sırasında, malzeme bedeli içindeki KDV, sayman tarafından hesaplanarak ayrılır.

b) Kredili Satın Alma: Döner sermayenin mevcut parası hammadde ve malzemelerin peşin satın alınmasına yetmediği hallerde kredili satın alma yapılır.

Peşin satın almada olduğu gibi ihtiyaçlar tespit edilir. Komisyonca satın alınıp ambar işlemleri yapıldıktan sonra, sayman kredili satın alma kararı düzenleyerek mahsup fişi keser ve esas defterin iptidai maddeler ve malzeme hesabının borcuna, alacaklılar hesabının ve Verilen – Alınan KDV Hesabının alacağına kaydeder. Alacaklılar yardımcı defterindeki alacaklı sayfasına da gerekli kaydı yapar.

Kredili satın almada kesilen mahsup fişine eklenecek belgeler şunlardır:

- Lüzum müzekkeresi
- Fatura
- Ayniyat teslim alma makbuzu
- Kredili malzeme satın alma kararı

1.6.4.3.3. Satın Alınan Malzemenin Ambara Giriş ve Çıkış İşlemleri

Satın alınan hammadde ve malzemeler okula geldiğinde ambar memuru faturalara göre malzemeleri teslim alır. Döner sermayeye Ayniyat Teslim Alma Makbuzu (Ek 13) düzenleyerek faturasıyla birlikte döner sermaye saymanlığına gönderir.

Malzemenin Atölyelere Çıkarılması: Bölüm şefi isteme – çıkarma pusulası düzenleyerek malzeme ister. Evrakın üzerindeki imzalar tamamlandıktan sonra ambar memuru malzemeyi teslim eder. Ambar defterinin “çıkan” sayfasına işler.

İsteme ve çıkarma pusulasının (Ek 14) 1. ve 2. nüshaları saymana gönderilir. Sayman bu pusulaya göre mahsup fişi keserek esas defterde “İptidai Maddeler ve Malzeme Hesabının” matlubuna, “Atölyeler Hesabının” zimmetine kaydeder. Atölyeler İptidai Madde ve Malzemeler yardımcı defterinin “giren” sayfasının ilgili atölyeler sütununa işler.

Bölüm şefi ise ambardan teslim aldığı malzemeleri, atölyesindeki malzeme defterinin veya kartının “giren” bölümüne kaydeder (Ek 15).

Ayrıca Sayman da tutanağı “Atölyeler Takip Kartına” (Ek 16) bu miktarları kayıt eder.

1.6.4.4. Demirbaş Eşya Alımı İle İlgili İş ve İşlemler

İşletmenin kârından demirbaş eşyasının nasıl alınacağı 1986 Yılı Çalışma Yönergesinin, aşağıda verilen 54. maddesinde açıklanmıştır.

1. Kârdan Demirbaş Alımı – MADDE 54:

a) Mevzuatları gereği kârdan demirbaş alınması mümkün olan işletmeler; demirbaş alım talep yazılarını 5 Eylül'e kadar Başkanlığa gönderileceklerdir. Talep yazısının ekinde, (Ek 17) form usulüne uygun doldurularak gönderilecektir. Başkanlık gerekli değerlendirmeleri yaparak Ekim ayı içinde durumu okul müdürlüğüne bildirecektir. Bu tarihler dışında demirbaş alım müsaadesi istenmeyecektir.

b) Demirbaş alımlarında seri üretime dönük, okulun gerçek ve acil ihtiyacı olan makine ve teçhizata öncelik verilecektir.

c) Acil durumlarda Başkanlık, bu tarihler dışında da izin verme yetkisine sahiptir.

2. Demirbaş Eşyanın Satın Alınması: Mesleki ve Teknik Öğretim Okulları Döner Sermaye İşletmeleri, 3423 Sayılı Kanununun 8. maddesi ile yönetmeliğin 27. maddesine göre, yıl sonunda elde edilen kârdan karşılanmak üzere demirbaş alabilirler.

Okul Müdürü yıl sonunda oluşacak kâr miktarını yaklaşık olarak tespit ettikten sonra, bölüm şeflerinden atölyelerine almak istedikleri demirbaş listelerini bildirmelerini ister. Bölüm şeflerinin verdiği listelerde Okul Müdürü tarafından gerekli ön eleme yapılır.

Döner sermaye işletmesi belirli atölyelerin değil, tüm okulun döner sermaye işletmesidir. Bu nedenle, çok kâr eden atölyelerin daha çok demirbaş alması söz konusu değildir. Üretime az veya çok katkısı olabilecek atölyelere de demirbaş almak mümkündür. Alınacak demirbaşlar atölyelerin kâr durumuna göre değil, okulun genel üretimini arttıracak şekilde seçilmelidir.

Okul müdürlüğüne gerekli işlemler tamamlandıktan sonra, demirbaş satın alınabilmesi için Milli Eğitim Bakanlığı İşletme ve Donatım Daire Başkanlığı'ndan olur istenecek ve bu satın almada aşağıdaki işlemlere kesinlikle uyulacaktır.

(1) Milli Eğitim Bakanlığı İşletme ve Donatım Daire Başkanlığı'nın oluru alınmadan, satın alma konusunda hiçbir girişimde bulunulmayacaktır.

(2) Olur isteme yazısı yılda bir defa ve en geç 5 Eylül'e kadar İşletmeler Daire Başkanlığı'nda bulunacak şekilde postalanacaktır.

(3) Döner Sermayeden yapılan üretim ve hizmette doğrudan kullanılan makine, avadanlık, donatım eşyası ile benzeri demirbaşlar döner sermaye kârından satın alınabilecektir.

- Mal üreten Döner Sermaye İşletmelerinde, yapılan üretimle doğrudan ilgisi bulunmayan her çeşit döşeme örtü malzemesi, mobilya, telefon santrali, ders araç-gereçleri, büro demirbaşları ve benzer demirbaşları kârdan almak mümkün olmadığından, bu tip eşyaların satın alınması için teklifte bulunulmayacaktır.

- Milli Eğitim Bakanlığı İşletmeler Daire Başkanlığı'nın müsaade edilenlerin dışında hiçbir demirbaş satın alınmayacaktır.

3. *Demirbaş Eşyanın Onarımı:* Okul Müdürü arızalanan döner sermaye demirbaşının onarımını temrin çalışmaları sırasında ilgili atölyelerde yaptırabileceği gibi, bedelini işletme idari masrafları hesabından ödemek kaydıyla piyasada da yaptırabilir. Temrin çalışmaları sırasında yaptırılan onarımlar için kesinlikle ücret ödenmez. Okul Müdürü bu tür onarımları yaptırmak amacıyla, bedeli döner sermayeden ödenmek üzere ilgili atölyelere hiçbir şekilde sipariş açamaz.

Arızalı demirbaşın onarımı okulca yaptırılmadığında, Okul Müdürü ilgili bölüme maliyet düzenleterek Milli Eğitim Bakanlığı İşletmeler Daire Başkanlığı'nca sipariş açılmak üzere teklifte bulunur. Onarımın döner sermayeden gerçekleştirilmesi Milli Eğitim Bakanlığı'nca uygun görüldüğünde, sipariş açılır ve ödeneği göndererek onarımın yapılması bildirilir.

4. *Demirbaş Eşyanın İmhası veya Devri:* Uzun süre kullanılarak onarımı yapılmayacak derecede yıpranmış olan demirbaşların kayıttan düşümü, Milli Eğitim Bakanlığı İşletmeler Dairesi Başkanlığı'nın izni alınarak Ayniyat Yönetmeliğine göre yapılacaktır.

Demirbaş düşümü için “Kayıttan Silme Müzekkeresi” iki örnek olarak Milli Eğitim Bakanlığı İşletmeler Daire Başkanlığı’na gönderilir. Milli Eğitim Bakanlığı’nın onayını takiben imha işlemi gerçekleştirilir.

Döner sermaye demirbaşına kayıtlı olan eşyanın başka bir okula devri de Milli Eğitim Bakanlığı oluruyla yapılacaktır.

5. Demirbaş Eşyanın Muhasebe Kayıtlar:

(1) Demirbaş alımı gerçekleşince “İp. Mad. ve Mal. H.” ile ödenen KDV’nin 2/3’ü “Amor. Kon. Kıy. İlg. İnd. KDV H.” nın ve 1/3’de “Ver. Alı. KDV. H.” nın zimmetine, “Kasa veya Ban. H.” nında matlubuna kayıt edilir. Ambardan ilgili atölyeye İsteme – Çıkarma Pusulası ile çıkarılır. Bu pusulaya göre mahsup fişi kesilerek “Dem. Eşya H.” nın zimmetine, “İp. Mad. ve Mal. H.” nın matlubuna işlenerek muhasebe kaydı yapılır. Ödeme sırasında KDV’de dikkate alınır.

Satın alınan demirbaş eşya için yıl sonu envanter kayıtları yapılırken, bir mahsup fişi ile “Kâr – Zarar Hesabının” zimmetine, “Sabit Kıymetler Karşılığı Hesabının” matlubuna kaydetmek suretiyle kârdan karşılık ayrılacaktır.

(2) Demirbaşın düşümü, imhası veya devri yapıldığında, bir mahsup fişi ile “Sabit Kıymetler Karşılığı Hesabının” zimmetine, “Demirbaş Eşya Hesabının” matlubuna kaydedilerek muhasebesi gerçekleştirilecektir.

Sarf Malzemelerinin Alınması (İşletme ve İdari Masraflar): Döner Sermaye Yönetmeliği’nin 36. maddesinde, döner sermaye için harcanan aydınlatma, ısıtma, kırtasiye, bilumum işçilik ve diğer ile döner sermaye için yapılan bütün masrafların İşletme ve İdari Masrafları Hesabından karşılanabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda açıklamadan da anlaşılacağı gibi, bu giderlerin İşletme ve İdari Masrafları Hesabından karşılanabilmesi için, harcamanın yalnız döner sermaye işletmesinden üretilen mal ve hizmet için yapılmış üniteler için bu hesaptan hiçbir şekilde harcama yapılmaz.

Çeşitli nedenle döner sermaye işletmesi adına yapılacak il dışı seyahatlerde tahakkuk eden yolluk ve yevmiyelerle, döner sermaye işletmesinde yapılacak fazla çalışmalar sonucu tahakkuk eden işçilikler de bu hesaptan ödenecektir.

Üretimde kullanılan ancak mamul eşya üzerinde gözükmeyen her türlü sarf malzemelerinin bedeli; atölye ve döner sermaye saymanlığında, döner sermaye işleri için kullanılacak kırtasiye malzemeleri bedeli; anaokulunda öğrenciler ile Otelcilik ile Turizm Meslek Liselerinde müşterilerin yararlandığı bölümlerde kullanılan yoğaltım niteliğindeki malzeme bedelleri, yine bu bölümlerde yapılması zorunlu olan günlük küçük onarım giderleri; döner sermaye işleri için harcanan ve yaklaşık olarak hesaplanması gereken yakıt, elektrik ve telefon giderleri bu hesaptan karşılanabilir.

Bütün bu ödemelerin yapılabilmesi için “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabında” yeterli miktarda para bulunması ve harcamaların bu hesapta toplanan miktarı geçmemesi gerekmektedir.

1.6.4.5. Akaryakıt Alınması ve Araçların Bakım – Onarım Giderlerinin Ödenmesi

Döner sermaye işletmesine ait araçların ihtiyacı olan akaryakıt bedeli ile bunların onarım ve bakım giderlerinin nasıl ödeneceği 1986 Yılı Çalışma Yönergesinin aşağıya çıkarılan 53. maddesinde açıklanmıştır.

1.6.4.5.1. Araçların Bakım – Onarım Giderleri – MADDE 53

a) Döner sermayenin demirbaşında kayıtlı bulunmayan nakil vasıtalarının ve iş makinelerinin; akaryakıt, bakım – onarım vb. giderleri Başkanlık izni olmadan döner sermayeden ödenemez. Başkanlığa gönderilecek izin talep yazılarında aracın; kullanılış amacı, modeli, markası ve ne kadarlık harcama yetkisi istendiği açık ve gerekçeli olarak belirtilecektir.

b) Döner sermayenin demirbaşında kayıtlı olan nakil vasıtaları ve iş makinelerinin; akaryakıt, bakım – onarım vb. giderleri döner sermayeden yapılabilir. Ancak, okul müdürleri bu konuda mümkün olan tasarrufu sağlamak için gayret gösterirler.

1.6.4.6. Döner Sermaye İşletmelerinde Personel Çalıştırılması

Okul İçinden Personel Çalıştırılması:

a) Okul içinden, sipariş üzerinde kendi branşları ile ilgili işlerde fiilen çalışacak öğretmen, teknisyen, öğretici ustalar; gerek normal çalışma saatleri içinde gerekse normal saatleri dışında siparişler üzerinde, her yıl başında Bütçe Kanunu ve buna bağlı olarak Milli Eğitim Bakanlığı İşletmeler Dairesi Başkanlığı'nca çıkarılan genelge doğrultusunda belirlenecek ücret karşılığında ve belirtilen saat toplamı kadar çalıştırılabilirler (Ek 18).

b) Okul Döner sermayesine sipariş alındığı sürece Okul Müdürü ve Okul Müdürünün oluruyla genelgelere belirtilen esaslar doğrultusunda Teknik Müdür Yardımcısı, Döner Sermaye Saymanı ve Ambar Memuru da, mesai dışı saatlerde çalıştırılabilir. Bunlar adına tahakkuk edecek ücretler, işletme ve İdari Masraflar Hesabından karşılanır.

c) Döner Sermaye atölyelerinde yapılan üretimlerde çalışan öğrencilere, “Öğrenci Hakkı” veya “Öğrenci İşçilik Ücreti” adı altında ücret tahakkuk ettirilip ödeme yapılabileceği, yönetmeliğin değişik 13. maddesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Siparişler üzerinde öğrenme amacıyla atölye ders saati içerisinde çalıştırılan öğrencilere, çalıştıkları her bir saat için “Öğrenci Hakkı” tahakkuk ettirilir. Bu miktarlar öğrenci kartlarına (Ek 19) işlenir.

İşi yapan birey çalışma yöntemi konusundaki bilgileri uygulayarak yeteneklerini geliştirebilir. Böylece kendine uygun çalışma yöntemini benimseyerek daha yüksek düzeyde başarı elde edebilir ve bunun sonunda da daha fazla tatmin duyabilir.

Atölye ders saatleri dışında doğrudan üretim işlerinde çalışan, iş yapabilme yeteneği yüksek olan öğrenci, kursiyer ve stajyer öğrencilere, “Öğrenci İşçilik Ücreti”

ödenebilir. Bu şekilde yapılacak ödeme maliyetlerde işçilik adı altında işletme ve idari masraflar hesabı içinde yer alacaktır.

Öğrenci hakkı ve öğrenci işçilik ücretleri, öğrencinin iş yapabilme yeteneği göz önüne alınarak ilgili bölüm veya atölye şefince takdir edilir ve Okul Müdürünce onaylandıktan sonra uygulanır. Yönetmeliğin değişik 13. maddesinde her ne kadar “Vergi istisnası üzerinde kalan öğrenci haklarından vergileri kesilir.” Deniyorsa da, *öğrenci hakkı ile öğrenci işçiliklerinde %0.4 Damga Vergisi dışında vergi kesilemeyeceği*, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda değişiklik yapan 2361 Sayılı Kanunun 7. maddesindeki muafiyetler bölümünde belirtilmiştir. Bu durum Maliye Bakanlığı’ndan alınan yazılı görüşle de kesinlik kazanmıştır.

Her türlü öğrenci hakkı ve öğrenci işçilik ücretleri, 506 Sayılı S.S. Kanunu’nun 3/h maddesine göre sigorta biriminden muaftır.

Başka bir okula nakli yapılan öğrencinin birikmiş alacağı, okuldan ayrılırken kendisine ödenir. Ödeme yapılamadığı takdirde, öğrencinin alacağı para, ücret karnesi ile birlikte yeni okuluna havale edilir.

Tahakkuk ettiği yılın bitiminden itibaren beş yıl içinde alınmayan öğrenci hakları, bu süre sonunda bir mahsup fişiyle “Kâr-Zarar Hesabının” matlubuna “Öğrenci Hakkı Hesabının” zimmetine kaydedilerek Kâra devredilir.

Okul Dışından Personel Çalıştırılması:

a. *İşçi Kadroları:* Bütçe kanunları işçileri sürekli (devamlı) ve geçici olmak üzere ikiye ayırmıştır.

1.1. *Sürekli (Devamlı) İşçi Kadroları:* Bir yıl veya daha fazla süre ile çalıştırılan işçilere denir. Bu işçiler için Maliye Bakanlığı tarafından vize edilen kadrolar, diğer yıllar için de geçerlidir. Ancak, boşalan kadrolara işçi ataması yapabilmek Milli Eğitim Bakanlığı’nun iznine tabidir.

1.2. Geçici İşçi Pozisyonları:

(1) Bir yıldan az 30 günden fazla süre ile çalıştırılan işçilere geçici işçi denir. Bu işçiler için Maliye Bakanlığı'ndan her yıl vize almak zorunluluğu vardır.

(2) Otuz iş gününden kısa süre ile çalıştırılan işçiler de geçici işçidir. Bunlar için vize alınmasına gerek yoktur. Ancak; 30 iş gününden kısa süreli iş akitlerinin tekrarlanması yoluyla daha uzun süreli işçi çalıştırılması mümkün değildir.

İşçinin İşe Alınması: İşçi tutma ve çalıştırma koşullarını yerine getirerek, Milli Eğitim Bakanlığı'nın onayı ile Maliye Bakanlığı vizesi alan okullar işçi çalıştırabilirler.

Bölüm veya atölye şeflerinin işçi almına ilişkin olarak Okul Müdürlüğüne teklifte bulunmalarını (Ek 20) takiben alınacak işçide aranan şartları belirtmek suretiyle ve işçi bulma kurumundan işçi istediğinde bulunulur. Öncelikle mesleki okul mezunu, bulunmadığında diğer elemanlardan gerekli şartları taşıyanların başvuruları sağlanır.

Başvurular değerlendirilerek yapılacak sınav sonunda başarılı olanlar arasından, vize sayısında işçi alınır.

İşçi Tutma ve Çalıştırma Koşulları: Siparişlerin yoğun olması durumunda, 3423 Sayılı Döner Sermeye Kanununa bağlı Yönetmeliğin 16. maddesine göre, Milli Eğitim Bakanlığı'nın olurlarını ve Maliye Bakanlığı'nın vizesi alma kaydıyla, sigortalı olarak işçi çalıştırılabilir.

Bu şekilde işçi çalıştırmak isteyen Döner Sermeye İşletmelerinin yetkili amirleri, aşağıda sıralanan işlemlere aynen uyacaklardır.

(1) Her yıl bütçe kanunlarında işçi kadroları ile ilgili maddeyi dikkatle inceleyecekler ve durumları bu Kanun Hükümlerine uyan Okul Müdürleri, Kasım içinde işçi çalıştırmak için vize isteyeceklerdir (Ek 21).

(2) Bu istek Milli Eğitim Bakanlığı'nca uygun görülürse Maliye Bakanlığı'ndan vize alınarak bu durum ilgili okula bildirilecektir. Maliye Bakanlığı vizesi gelmeden işçi ile sözleşme yapılamaz ve hiçbir şekilde ücret ödenmez.

(3) Otuz işgününden kısa bir süre ile çalıştırılacak geçici işçiler için vize zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak; 30 işgününden kısa süreli iş akitlerinin tekrarlanması yoluyla daha uzun süreli işçi çalıştırılması mümkün değildir.

Yapılan iş tüm olarak ve her türlü maliyet açısından dikkate alındığında, ekipman ve çalışma ortamının yanı sıra çalışma yönteminin de ele alınması gerekmektedir. İşin, işi yapan kimseye maliyetinin büyük ölçüde ekipman ve çalışma yerinin düzenlenmesinden etkilendiği bir gerçektir. Ekipman ve çalışma yeri kadar çalışma yönteminin de işin maliyetini minimum düzeye indirmek amacıyla bilinçli bir şekilde düzenlenmesi mümkündür. Bu düzenlemede, enerji harcaması, kaliteden mesafe ve faaliyet sayısının azaltılması konusunda daha az gerek duyulabilir (21).

İşyeri İle Çalıştırılan Sigortalıların Kuruma Bildirilmesi: Bünyesinde döner sermaye işletmesi bulunan ve işçi çalıştıran Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okulların, sigortalı işçi çalıştırmaya başladığı tarihten itibaren en geç bir ay içinde Sosyal Sigortalar Kurumu'nca hazırlanan iş yeri bildirgesini doldurarak kurumun ilgili şubesine verecek veya taahhütlü olarak gönderilir.

Sosyal Sigortalar Kurumu'nca işyeri sicil numarası verilir. Bu numara her türlü yazışmalarda kullanılır.

İşçi kadroları işçi çalıştırılması ve işçilik ücretlerinin ödenmesi hususlarında daha fazla bilgi için 1986 Yılı çalışma yönergesinin 12-20 maddeleri incelenmelidir.

İşçi Bordrosunun Muhasebeleştirilmesi:

a) Ödeme kasadan yapılmaktadır. Ve bu ödeme örneği Tablo 2. ve Tablo 3.'de yapılmaktadır.

Tablo 2. Fazla çalışma ücretinin muhasebeleştirilmesi

Saati	Saat ücreti	Tutarı	Gelir V. (%15)	D. Vergisi (%7.5)	Kes. Top.	Ele geçen
10	1.300.000	13.000.000	1.950.000	975.000	2.925.000	10.075.000

Bordroda yazılı ele geçen miktar kasadan ödeniyorsa Kasa Tediye Fişi düzenlenerek borçlu hesap bölümüne “İşletme ve İdari Masrafları Hesabı”, açıklama bölümüne “..... ayında işçiye yapılan ödeme “, tutar bölümüne ise işçinin eline geçen miktar yazılarak ödeme yapılır ve fişe göre Esas Defter Kayıtlarına alınır. (Madde-1)

İşçiye yapılan ödemeden sonra, bordroda yazılı gelir ve damga vergileri ile diğer kesintileri bir mahsup fişi ile Alacaklılar Hesabına alınır. Bu Mahsup Fişinin zimmet bölümüne “İşletme ve İdari Masrafları Hesabı”, tutarına işçiden yapılan kesinti miktarı; matlup bölümüne “Alacaklılar Hesabı”, tutarına da aynı kesinti miktarı kaydedilir. (Madde-2)

Mahsup Fişinde yazılı değerler esas defter kayıtlarına, ayrı satırlar halinde kaydedilir ve Alacaklılar Yardımcı Defterinde ayrı sayfalara işlenir.

Tablo 3. Kasa tediye fişi

Madde No	KASA HESABI		İŞL. ve İD. MSR. HES.		ALACAKLILAR HES.	
	Z	M	Z	M	Z	M
1						
2						

Kasa Tediye Fişine bordro eklenir.

İşçiye ödenen aylık ücretten kesilen işçi ve işveren sigorta primleri, aylık sigorta primi ödeme bordrosu ile ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar, Sosyal Sigortalar Kurumu'nun ilgili şubesine yatırılır.

Sosyal Sigortalar Kurumunda yazılı dönemler içerisinde, dört aylık sigorta primleri, bildirme ile takip edilen ayın sonuna kadar Kuruma bildirilir.

b) Aynı ödeme bankadan çekle yapılırdı; Bu ödeme için bir mahsup fişi düzenlenir. Ele geçen miktar kadar çek hazırlanarak ilgiliye bankadan ödeme yapılır (Tablo 4.).

Tablo 4. Mahsup fişi

Madde No: 3	Cilt :
Zimmet	Matlup
İşlet. ve İd. Mas. Hesabı	Bankalar Hesabı
	Alacaklılar Hesabı
	(Vergi Dairesi)
Toplam:	

12.000.000.000 bedelle bir demirbaş eşya satın alınmıştır. Ödeme bankadan yapılacaktır.

1. Önce %18 KDV hesaplanır:

$$12.000.000.- : 1.18 = 10.169.491.525 - \text{KDV siz bedel}$$

$$\% 18 \text{ KDV} = 1.830.508.475$$

2. Satıcıdan tahsil edilecek (% 03 akit + % 09 karar)

$$\text{D.V. hesaplanır: } 10.169.491.525 \times 0.012 = 122.033.898.$$

3. Ödeme bankadan yapılacağı için Mahsup Fişi aşağıdaki gibi düzenlenir.

Tablo 5. Demirbaş eşya alımında düzenlenen mahsup fişi

Madde No:		Cilt :	
Zimmet		Matlup	Sıra :
İp. Mad. ve Mal. Hes.	10.169.491.525	Bankalar Hes.	11.877.966.102
Amor. K. İn. KDV H.	1.220.338.983	Alacaklılar H.	122.033.898
Verilen-Alın. KDV H.	610.169.492		
	+ _____		+ _____
Toplam	12.000.000.000		12.000.000.000

4. Mahsup fişindeki bu miktarlar yevmiye esas defterindeki ilgili hesaplara işlenir.

5. Yardımcı defterlere gerekli kayıtlar yapılır.

6. Ambara giren Demirbaş eşya, ilgili atölyeye İsteme-Çıkarma Pusulası ile teslim edilir.

7. Düzenlenen Mahsup Fişi ile ambar çıkış kayıtları tamamlanır (Ek 22).

2. YAPILAN ÇALIŞMALAR

2.1. Materyal ve Yöntem

2.1.1. Materyal

2.1.1.1. Çalışmada Kullanılan Veriler

Döner sermaye işletmeleri kuruluş ve işleyişi açısından birçok kanunla muhataptır. Bu çalışmada kullanılan veriler başlıca şu kaynaklardan sağlanmıştır.

- 1 – Genel Muhasebe Kanunu
- 2 – Döner Sermaye Kanunu
- 3 – Bütçe Kanunları
- 4 – Devlet İhaleleri Kanunu
- 5 – Devlet Memurları Kanunu
- 6 – Harcırak Kanunu
- 7 – İş Kanunu
- 8 – Sosyal Sigortalar Kanunu
- 9 – Vergi Usul Kanunu
- 10 – Gelir Vergisi Kanunu
- 11 – Damga Vergisi Kanunu
- 12 – Katma Değer Vergisi Kanunu
- 13 – Sayıştay Kanunu
- 14 – Borçlar Kanunu
- 15 – Türk Ceza Kanunu
- 16 – Türk Ticaret Kanunu
- 17 – Türk Milli Eğitim Temel Kanunu
- 18 – M.E.B. İşletme Dairesi Başkanlığı Döner Sermaye İşletmeleri İhale Yetki Limitleri Esasları (2001)
- 19 – Döner Sermaye Esas Defteri Kayıtları
- 20 – Döner Sermaye Yevmiye Defteri Kayıtları

**T.C. TÜRKİYE KURUMSAL
DOKÜMAN YÖNETİM MERKEZİ**

- 21 – Döner Sermaye Defteri Kebir Kayıtları
- 22 – Döner Sermaye Kontrol Çizelge Kayıtları
- 23 – Döner Sermaye Yıl Sonu Envanter Kayıtları
- 24 – Döner Sermaye Yıllık Bilanço Değer Kayıtları

2.1.1.1. Çalışmanın Yapıldığı İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Genel kültürleri yanında, kuvvetli bir meslek öğrenimi görerek ülkemiz sanayiinin gelişmesinde büyük roller oynamak ve bundan sonra da kendilerine düşenleri fazlasıyla yapacak meslek bilgisine ahlâkı yanında, çalışma hayatını düzenleyen kuralları bilmek, kendisinin ve arkadaşlarının hak ve yararlarını ilgililer karşısında savunmak suretiyle iş çevresinde kendileri için sonsuz bir güven yaratmış olan ülkemizin teknik personel ihtiyacını karşılamak üzere, Trabzon'un Merkez ilçesinde o günkü adı ile "Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü" kurulması konusunda hazırlanan proje uygun karşılanarak bugünkü adıyla "Trabzon İskenderpaşa İlköğretim Okulu" binasında "Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü" olarak hizmete açılmıştır. Bu okulun bünyesinde, o zamanki adıyla "Tesviyecilik, Demircilik, Marangozluk" Bölümleri bulunmaktaydı.

Önceden inşa ve montajına başlanılan Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü'nün kendi binası olan bugün bulunduğu bölgeye, 1945 – 1946 Öğretim Yılında taşınmıştır.

1974 – 1975 Öğretim Yılında "Endüstri Meslek Lisesi" adını alan bu okul, ortaokul (İlköğretim Okulu İkinci Kademesi) üzerine öğretim süresi üç yıl olan bir okuldur. Bu okulda öğrencilere, ortaöğretim seviyesinde genel bilgi dersleri yanında meslekî formasyon da verilmekte idi. İlk mezunlarını 1966 – 1967 Öğretim yılında vermiş olan bu okulun bünyesinde, ilk yıllarında, o zamanki adıyla "Tesviye, Demirci, Ağaç İşleri" bölümleri bulunmakta iken 1967 – 1968 Öğretim Yılında "Elektrik" bölümü, 1968 – 1969 Öğretim Yılında da "Motor" bölümü açılmıştır.

Daha sonra sırasıyla, 1973 – 1974 Öğretim Yılında “Elektronik Makine Ressamlığı Bölümleri”, 1979 – 1980 Öğretim Yılında “Döküm Bölümü”, 1980 – 1981 Öğretim Yılında “Model Bölümü”, 1986 – 1987 Öğretim Yılında “İş Makineleri Bölümü”, 1991 – 1992 Öğretim Yılında “Bilgisayar – Telekomünikasyon Bölümleri”, 1996 – 1997 Öğretim Yılında “Tesisat Teknolojisi, Yapı Ressamlığı Bölümleri”, 1997 – 1998 Öğretim Yılında “Yapı Bölümü” eğitim ve öğretime açılmıştır. Ağaç İşleri Bölümü, 1990 – 1991 Öğretim Yılından itibaren “Mobilya ve Dekorasyon Bölümü” adını almıştır. Halen eğitim ve öğretimini sürdürmekte ve bünyesinde 15 bölüm bulunmaktadır.

Ayrıca okulun tek müdürlük bünyesinde, Anadolu Teknik Lisesi, Anadolu Meslek Lisesi, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi olmak üzere dört okuldan oluşan ve “Döner Sermaye İşletmesi” bulunan bir kurumdur.

Okulun tarihi gelişimi açısından bakıldığında, değişik isimler adı altında çeşitli okullara ev sahipliği yaptığı görülmektedir. Bu okullar, şu başlıklar altında toplanabilir:

- | | |
|------------------------------------------------|------------------------------------|
| 1– Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü Birinci Devre | (İlkokuldan sonra 3 Yıl) |
| 2– Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü İkinci Devre | (Birinci Devreden sonra 2 Yıl) |
| 3– Trabzon Sanat Ortaokulu | (İlkokuldan sonra 3 Yıl) |
| 4– Trabzon Erkek Sanat Enstitüsü | (Ortaokuldan sonra 3 Yıl) |
| 5– Trabzon Akşam Tekniker Okulu | (İkinci Devreden sonra 3 Yıl) |
| 6– Trabzon Endüstri Meslek Lisesi | (İlköğretim Okulundan sonra 3 Yıl) |
| 7– Trabzon Teknisyen Okulu (Makine Teknisyeni) | (Lise Dengi 4 Yıl) |
| 8– Trabzon Teknik Lisesi | (Lise Dengi 4 Yıl) |
| 9– Trabzon Anadolu Teknik Lisesi | (Lise Dengi Hazırlık + 4 Yıl) |

2.1.1.3. Trabzon Anadolu Teknik Teknik Lise Ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinde Yapılan Çalışmalar

Yöntemin esasıyla; iş emrine bağlanan siparişlerin çeşitli üretim masraf yerlerinden geçerken, alacağı direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve tahmin edilen genel imal giderlerinin her bir masraf yerine göre ayrı sipariş maliyet kartlarında toplanmıştır.

Sipariş maliyet yöntemi ile maliyet kontrolü, yapılan tahminlerle fiilî sonuçların karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilmiştir. Bu karşılaştırmada direkt ilk madde ve malzeme karşılaştırması kolaylıkla yapılabilmiş ise de, genel imal giderlerinin kontrolü ve sapmaların değerlendirilmesi oldukça karmaşık olmuştur.

Ekonomik faaliyette bulunan işletmeler, çeşitli ve farklı tahmini maliyet yöntemlerini uygulamaktadırlar. Bu farklı yöntemlerin bulunması ve uygulanmasının nedeni, tahmini maliyetlerle ilgili bilgilerin büyük deftere kaydedilmesi ve fiili maliyetlerle karşılaştırılmasından doğmaktadır.

Alınan ve üretime bağlanan siparişlere uygulanan sipariş maliyet yönteminde, her üretim biriminin üretimden önce direkt ilk madde ve malzeme direkt işçilik ve genel imal giderlerinin bulunmasıdır. Böylece kayıtlara alınan tahmini maliyet öğeleri (direkt ilk madde ve malzeme direkt işçilik ve genel imal giderlerinin), dönem sonu çıkarılan fiilî maliyetlerle karşılaştırılır.

Konunun anlaşılmasını sağlamak amacıyla, hesapların kullanım ve aktarmalarını kapsayan örnek Tablo 6., 7., ve 8.'de gösterilmiştir. Örnekte görüldüğü gibi, tahmin edilen maliyet giderleri özellikle üretim-yarı mamül hesabında ayrı sütunlara kaydedilmekte tahminî ve fiilî sapmalarda da ayrı bir sütunda gösterilmektedir. Tüm giderler fiilî harcamalara göre kayıtlara geçirileceğinden, tahminî gözükecek ve daha sonraki kayıtlarda gerekli tedbirler alınabilecektir.

Tablo 6. Döner sermaye işletmesi dönem malî durumu

İLİ – İLÇESİ		: TRABZON		MALİ YILI : 2001	
OKULUN ADI :					
OKULUN (KURUMUN) KODU :			SAYMANLIK (DÖSE) KODU :		
S. No	HESAPLAR	ÖNCEKİ DÖNEM – (2000)		CARİ DÖNEM – (2001)	
1	ÖDENMİŞ SERMAYE		70.000.000		70.000.000
2	GAYRİ SAFİ GELİR		45.141.170.000		24.990.268.000
	– Satış Gelirleri				
	– Faiz Gelirleri				
	– Diğer Gelirler				
3	GİDERLER		30.232.854.000		17.832.284.000
	– Maliyet Giderleri				
	– Faaliyet Giderleri				
	– Diğer Giderler				
4	MAHSUP EDİLMİŞ ÖNCEKİ DÖNEMLER ZARARI (VARSA)				
5	BİLANÇO ZARARI		–		–
6	BİLANÇO KÂRI		7.979.476.000		3.291.180.000
	– Fon Payı				
	– Üretimi Teşvik Birimi (Dağıtılan)				
7	YIL İÇİNDE ALINAN DURAN VARLIKLAR				
8	HAZİNEYE YATIRILAN PEŞİN GELİR		4.513.898.000		2.498.970.000
9	ŞHÇEK PAYI		451.475.000		249.970.000
10	RESMİ KURUMLARA SATIŞLAR		45.061.170.000		24.876.818.000
11	ÖZEL KİŞİ VE KURULUŞLARA SATIŞLAR		80.000.000		113.000.000

Tablo 6'nın devamı

ÖĞRENCİ VE PERSONELE YAPILAN ÖDEMELER							
	S.	ÖDEME (X 1000 TL)	S.	ÖDEME (TL)			
12	ÖĞRENCİ VE KURSIYERLERE ÖDENEN			1.210.650.-	40		527.800.000
	- Özgün Eğitim						
	- Yaygın Eğitim						
13	657 S.K. TABİ PERSONELE ÖDENEN FAZLA MESAI ÜCRETİ			5.950.000.-			6.689.700.000
	- İdari Personel		4	1.586.200.000	3	964.600.000	
	- Üretimde Çalışan Personel		14	4.364.300.000	16	5.725.100.000	
14	1475 S.K. TABİ PERSONELE ÖDENEN (İŞVERENE MALİYETİ)						
15	HARCIRAH VE YOLLUKLAR			47.600.000			55.500.000
	TOPLAM (12+13+14+15)			7.208.750.-			7.273.000.000
16	ÜRETİMİ TEŞVİK BİRİMİ			2.650.000.-			1.088.656.000
	- İdari Personel		5	505.210.000	3	274.500.000	
	- Üretimde Çalışan Personel		14	1.860.810.000	16	814.156.000	

Tablo 7. Döner sermaye işletmesi yıllık gayri safî gelir ve kâr bildirimî

		HESAP NO		
YILI	2001	BEYANNAME TARİHİ		
		GELİŞ NO.		
KURULUŞUN ADI				
BAĞLI OLDUĞU DAİRE				
ADRESİ				
AYLAR	BİLDİRİLEN GAYRİ SAFİ GELİR (TL)	HAZİNEYE YATIRILAN PEŞİN GELİR (TL)	ALINDININ TARİHİ	ALINDININ NO'SU
OCAK	-	-	-	-
ŞUBAT	4.338.190.000.000	433.810.000.000	16.03.2001	315669
MART	-	-	-	-
NİSAN	49.280.000.000	4.900.000.000	16.05.2001	365287
MAYIS	104.200.000.000	10.400.000.000	18.06.2001	366268
HAZİRAN	10.891.190.000.000	1.089.110.000.000	16.07.2001	367202
TEMMUZ	-	-	-	-
AĞUSTOS	6.500.000.000	650.000.000	17.09.2001	92732
EYLÜL	-	-	-	-
EKİM	173.000.000.000	17.300.000.000	05.11.2001	94264
KASIM	9.428.000.000.000	942.800.000.000	13.12.2001	95236
ARALIK	-	-	-	-
TOPLAM	24.990.360.000.000	2.498.970.000.000		
		BİLANÇO KÂRI	3.294.180.000.000	

Tablo 8. Döner sermaye işletmesi bilançosu

TARİH : 31.12.2001			
AKTİF			(TL)
I – DÖNEN VARLIKLAR			3.703.735.724
A – Hazır Değerler		20.840.000	
1 – KASA	200.000		
2 – ALINAN ÇAKLAR			
3 – BANKALAR			
4 – VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR (–)	20.640.000		
5 – DİĞER HAZIR DEĞERLER			
B – Ticari Alacaklar			
1 – ALICILAR			
2 – ALACAK SENETLERİ			
3 – VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR			
C – Diğer Alacaklar			
1 – PERSONELDEN ALACAKLAR			
2 – DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			
D – Stoklar		3.682.895.724	
1 – İLK MADDE VE MALZEME	3.982.895.724		
2 – YARI MAMULLER			
3 – MAMULLER			
4 – TİCARİ MALLAR			
5 – DİĞER STOKLAR			
6 – VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			
E – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
1 – GELECEK AYLARA AİT GİDERLER			
2 – GELİR TAHAKKUKLARI			
F – Diğer Dönen Varlıklar			
1 – DEVREDEN KDV			
2 – SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI,			
II – DURAN VARLIKLAR			
A – Maddi Duran Varlıklar			
1 – TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR	11.774.672		
2 – TAŞITLAR			
3 – DEMİRBAŞLAR			
4 – DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			
5 – BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (–)			
6 – VERİLEN AVANSLAR	11.774.672		
B – Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
1 – DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK.			
2 – BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (–)			
3 – VERİLEN AVANSLAR			
C – Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
1 – GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			
D – Diğer Duran Varlıklar			
1 – GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV			
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			3.703.735.724
BORÇLU NAZIM HESAPLAR			

Tablo 8'in devamı

PASİF			
I – KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			339.555.000
A – Ticari Borçlar			
1 – SATICILAR			
2 – ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR			
B – Diğer Borçlar			
1 – PERSONELE BORÇLAR			
2 – DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR			
C – Alınan Avanslar			
1 – ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI			
D – Ödenecek Vergi ve Yükümlülükler		339.555.000	
1 – ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	89.655.000		
2 – ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİ.			
3 – ÖDENECEK DÖSE YÜKÜMLÜLÜKLERİ	249.900.000		
4 – VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TASİTLEN. VERGİ VE DİĞER YÜKÜM.			
E – Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
1 – GELECEK AYLARA AİT GELİRLER			
2 – GİDER TAHAKKUKLARI			
3 – ÖĞRENCİ HAKKI TAHAKKUKLARI			
F – Diğer Kısa Süreli Yabancı Kaynaklar			
1 – SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI			
II – ÖZ KAYNAKLAR			3.364.180.724
A – Ödenmiş Sermaye		70.000.000	
1 – SERMAYE	70.000.000		
2 – ÖDENMİŞ SERMAYE (-)			
B – Geçmiş Yıllar Karları			
1 – GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			
C – Geçmiş Yıllar Zararları			
1 – GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)			
D – Dönem Net Karı		3.294.180.724	
1 – DÖNEM NET KARI	3.294.180.724		
2 – DÖNEM NET ZARARI			
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			3.703.735.724
ALACAKLI NAZIM HESAPLAR			

2.1.2. Yöntem

2.1.2.1. Sipariş Maliyet Yöntemi

Döner sermaye işletmeleri muhasebesi esas itibarıyla sermaye endüstrisinin gereklerini karşılayacak şekilde düzenlenmiş bir Sipariş Maliyeti'dir (22).

Sipariş Maliyet Yöntemi, belli bir mamulün veya mamul grubunun maliyetlerinin hesaplandığı sistemdir.

Sistemin adı, uygulamada, sipariş maliyeti ve parti maliyeti adları altında kullanılır.

Sipariş maliyeti sisteminde sipariş kelimesinin özel bir anlamı vardır. Bu sistemde "sipariş" işletmenin imalatını üzerine aldığı bir mamul; aynı özelliklere sahip bir mamul grubu veya işletmenin imal ettiği bir çok bir anlamındadır. Sipariş kelimesi yerine "imalat emri" denilebilir. İmalat emri işletmenin teknik servislerinin (imalat planlama, programlama servisinin) işletmenin işlem merkezine verdiği bir talimattır.

Bu yöntem, daha çok bir mamulün veya mamul grubunun maliyetlerinin bilinmesinin gerekli olduğu işletmelerde ve sipariş üzerine çalışan işletmelerde uygulanır. Sistemin adı, her ne kadar, "Sipariş Maliyet Yöntemi" ise de, buradaki sipariş terimi her zaman bir müşteri siparişi anlamına gelmemektedir. Başka bir deyişle, sistemin uygulanabilmesi için işletmenin müşteri siparişi üzerine çalışan türde olması zorunlu değildir. İşletmedeki üretim, müşteri talebini karşılamak için olabileceği gibi stok için de olmaktadır.

Sipariş maliyeti yöntemi inşaat, gemi, uçak, makine, *mobilya* ve basımevleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde kullanılabilir. Bu tür işletmelerde, bir yapının, makinenin veya *mobilyanın* maliyetinin çıkarılması önemlidir.

Bu yöntemde varılması istenen amaç, siparişe bağlanan üretimin üretim maliyet öğelerinin isabetli seçilmesi ve fiilen istenen bir düzeye ulaşılmasıdır.

Yönteme adını veren esas ölçüt; üretim giderlerinin belli mamul ya da mamul grubu üzerinde toplanıp toplanmamasıdır.

Müşteriden gelen siparişler doğrultusunda üretim yapan ve üretim giderleri mamul ya da mamul grupları üzerinde toplanan bu yöntem araştırma işletmemizin faaliyet tanımına uygun, sipariş maliyetlerinde kullanılacak yöntemdir.

Mamuller ve masraflar arasında direkt bağlantı sipariş maliyeti sistemi yardımı ile kurulur.

2.1.2.1.1. Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyiş Esasları

Sipariş maliyet sisteminin uygulandığı işletmede siparişin alınmasından üretimin tamamlanarak stoklara verilmesine değin yapılan üretim maliyet kayıtlarının daha iyi anlaşılmasına yöneliktir.

Yöntemin esası olan üretim giderlerini, belli mamul ya da mamul grupları üzerinde toplamaktır. Bu iş için belirli bir işlem akışı oluşturulur. Bunun için söz konusu mamul ya da mamul grubu ile beraber üretim birimlerini gezen bir belge oluşturulur. “Sipariş Maliyeti Kartı” adı verilen ve Tablo 9.’da bir örneği görülen belge söz konusu mamul ya da mamul grubuna iliştilir. Bu kart üzerine mamul üretilirken geçtiği her birimden aldığı maliyet yükleri miktar ve tutar olarak kaydedilir. Üretim işlemleri bittiğinde karttaki bilgilerin toplamı söz konusu mamulün üretim maliyetini verdiğini görmekteyiz. Bu kartın ömrü siparişin üretim süresi kadardır. Bu süre birkaç ay olabileceği gibi birkaç yıl da olabilir.

Hesap planını sipariş maliyeti yöntemine göre düzenlersek; bu yöntemde temel nokta sipariş grubu olduğu için, bir siparişe ait tüm bilgileri verecek şekilde alt ve yardımcı hesaplar açılmıştır. Bu amaçla 151 Yarı mamul-Üretim Hesabının alt hesapları sipariş bazında açılmıştır. Örneğin Trabzon Merkez Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi Mobilya ve Dekorasyon Bölümü üretim birimleri için şöyle gösterebiliriz.

151 Yarı mamul-Üretim Hesabı

- 01 Oturma Grubu
- 02 Genç Odası Grubu
- 03 Kanepe
- ...
- ...

Ayrıca 152 Mamuller Hesabı da açılabilir.

152 Mamuller Hesabı

- 01 Oturma Grubu
- 02 Genç Odası Grubu
- 03 Kanepe
- ...
- ...

Sipariş maliyeti sisteminin özelliği; tek bir mamulden veya mamul grubundan oluşan bir sipariş emrine, ilgili maliyet giderlerini yüklemektir. Bunu yapabilmek için de aşağıda sıralanan işlemlerin yapılması gerekmektedir.

a. Her bir sipariş emri için (örneğin, 1400 adet konveyör rulosu veya 2 adet yemek odası takımı gibi) ayrı bir sipariş maliyet kartı açılır.

b. Siparişler için ambardan çekilen malzemeler, hammadde ve malzeme istek fişleriyle işlenir. İstek fişlerine göre, ambardan çekilen malzemeler siparişlerin maliyetini oluşturmak üzere, her sipariş için açılmış bulunan sipariş maliyet kartlarına işlenir.

c. İşçilikler işçi zaman kartı veya puantaj kartlarıyla izlenir. Bu kartlarda hangi işçinin, hangi gider yerinde ve hangi siparişin üzerinde, ne kadar süreyle çalıştığı izlenir. Her bir siparişe ait işçilik, bu kartlardan yararlanılarak, siparişler için açılmış bulunan sipariş maliyet kartlarına işlenir.

d. Genel üretim giderleri her bir gider yeri için hesaplanmış bulunan genel üretim giderleri yükleme oranları kullanılarak hesaplanır ve sipariş maliyet kartlarına işlenir.

2.1.2.1.2. Sipariş Maliyet Yönteminin Yarar ve Sakıncaları

Sipariş Maliyet Yönteminin Yararları:

- 1- Karlı işlerin, karsız işlerden ayırt edilmesini sağlar.
- 2- Gelecekteki benzer siparişlerin maliyetlerinin tahmininde kolaylık sağlar.
- 3- Fiili ve tahmini maliyetlerin karşılaştırılması sonucu faaliyetlerin kontrolünü sağlar.
- 4- Üretimde kullanılan işgücü süresinin ve hammadde ve malzemenin miktar olarak belirlenmesi sonucu, işçilik zaman kontrolü, hammadde ve malzeme miktar kontrolleri de yapılabilir.
- 5- Satış fiyatının maliyete dayandığı sözleşmelerde, özel siparişin maliyetinin hesaplanmasını sağlar.
- 6- Siparişlerin ve gider yerlerinin giderlerinin dökümü, gider kontrolünün yapılmasını kolaylaştırır (22).

Sipariş Maliyet Sisteminin Sakıncaları:

- 1- Gelecekteki işlerin maliyetlerinin tahmininde, geçmiş işleri maliyetinden yararlanılması, maliyet giderlerindeki ve siparişler arasındaki farklılıklardan ötürü, sakıncalı sonuçlar doğurabilir.
- 2- Sistem masraflıdır. Giderlerin özel olarak ve ayrıntılı bir biçimde incelenmesi, genellikle personel giderlerini yükseltir (23).

Sipariş Maliyeti Sisteminde Kullanılan Belgeler: Sözü edilen sistemde en önemli belge “Sipariş Maliyet Kartı” dır. Her siparişe bir sipariş maliyet kartı açılır ve siparişle

ilgili tüm giderler bu kartta toplanır. Kartın toplamı söz konusu siparişin toplam maliyetini verir.

Sipariş maliyet kartı, bir takım başka belgelerde yer alan verilerin kullanılmasıyla oluşturulur. Bu belgelerin belli başlıları, hammadde istek fişi ve işçi zaman kartıdır. Bu fiş ve kartlarda yer alan bilgilerden yararlanılarak, belli bir siparişe ilişkin maliyet verileri elde edilir.

İşletmelerde kullanılan bu belgelerin standart bir biçimi yoktur. Her işletme kendisi için yararlı olacak bilgileri kapsayacak biçimde bu belgeleri düzenleyebilir.

Aşağıda verilen örnek belgeler, herhangi bir işletmede kullanılacak niteliktedir. Ancak bunların aynen kullanılması gerektiği iddia edilemez.

Sipariş Maliyet Kartı: Şekil 3.'de örneği görülen kart, bir mamulün, mamul grubunun veya siparişin maliyetinin oluşturduğu çizelgedir. Bu kartta, siparişe ilgili direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin veriler yer alır. Sipariş maliyeti kartı gider yerleri, siparişler veya her ikisini de gösterecek şekilde düzenlenebilir. Gerçekte, siparişin tamamlanması için, mamuller çeşitli gider yerlerinde üretim işlemine tabi tutuluyorsa, düzenlenecek maliyet kartında, hem siparişin hem de gider yerlerinin yer alması daha açıklayıcı olacaktır. Bu durumda, maliyet kartının incelenmesiyle, siparişin hangi gider yerlerinde işlem gördüğü ve her bir gider yerinden ne kadar gider payı aldığı açıkça görülebilir.

Stok :	X İŞLETMESİ			Sipariş No. :			
Müşteri :	SİPARİŞ MALİYET KARTI			Başlama Tarihi :			
				Bitiş Tarihi :			
				Adet :			
				Tip :			
A GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
TOPLAM							
B GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
TOPLAM							
MALİYET ÖZETİ :							
Hammadde :							
İşçilik :							
Genel Üretim Merkezi :							
Toplam Maliyet :							
Birim Maliyet :							

Şekil 3. Gider yerlerini gösteren sipariş maliyet kartı

Sipariş maliyet kartından görüleceği gibi, siparişin stoka mı, müşteri isteği üzerine mi yapıldığı , numarası, başlangıç ve bitiş tarihleri yer almaktadır. Ayrıca, siparişin her bir gider merkezinden aldığı, direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri payları da gösterilmiştir. Ayrıca, sipariş maliyet özeti bölümü, siparişin çeşitli gider merkezlerinden aldığı direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamalarını göstermektedir. Ayrıca toplam maliyetin üretilen birim sayısına bölünmesiyle

elde edilen birim maliyet de, yine kartın bu bölümünde yer almaktadır. Siparişin yüklendiği direkt hammadde gideri, düzenlenen hammadde istek fişlerindeki, direkt işçilik gideri ise, işçi çalışma kartlarındaki bilgilerden yararlanılarak oluşturulmaktadır.

Hammadde İstek Fişi: İşletmece düzenlenebilecek bir hammadde istek fişi örneği Şekil 4.'de verilmiştir.

Hammadde İstek		Gider Merkezi	:
Fiş No. :		Sipariş No.	:
		Tarih	:
Açıklama	Miktar	Birim	Tutar

Şekil 4. Hammadde istek fişi

Hammadde istek fişinden, hangi gider yerinin, hangi sipariş için, ne tutar ve miktarda hammadde talebinde bulunduğunu görmek, olanaklıdır. Hammadde istek fişinde yer alan belirli bir siparişe ilişkin bilgiler, sipariş maliyetini oluşturmak üzere, sipariş maliyet kartındaki direkt hammadde kısmına aktarılır.

İşçi Zaman Kartı (Puantaj Kartı): Sipariş maliyet kartının, direkt işçilik kısmına ilişkin bilgiler ise, işçi zaman kartında yer alan verilerden yararlanılarak düzenlenir. İşletmece düzenlenebilecek işçi zaman kartı örneği, Şekil 5.'de görülmektedir.

İşçi zaman kartı yardımıyla, bir işçinin hangi gider yarinde, hangi siparişte ne kadar çalıştığını görmek olanaklıdır.

İşçi Adı, Soyadı :					İşçi Zaman Kartı No :				
İşçi No. :					Tarih :				
Direkt İşçilik		Başlama Saati	Bitiş Saati	Çalışılan Saat	Saat Ücreti	Tutar	Endirekt İşçilik		
Gider Yeri	Sipariş No.						Gider Yeri	Tutar	Açıklama

Şekil 5. İşçi zaman kartı

Ayrıca işçinin çalışması sırasında endirekt işçilik olarak nitelendirebilecek durumların doğması halinde, bu bilgiyi de kapsayacak bir kısım bulunmaktadır. Örneğin, fazla mesai veya boş geçen zaman gibi durumlar doğduğu takdirde, bu duruma ilişkin bilgiler, zaman kartındaki endirekt işçilik kısmına yazılacaktır. İşçi zaman kartında, direkt işçiliğe ilişkin bilgiler, sipariş maliyet kartının direkt işçilik bölümünün tamamlanması için kullanılır.

Sipariş maliyet kartında yer alan son bölüm ise, genel üretim giderleri sütunudur. Bu sütun, her bir siparişin genel üretim giderlerinden aldığı payı gösterir. Bu pay, her gider yeri için belirlenen genel üretin gideri yükleme oranı yardımıyla, hesaplanır. Bu konuya, daha önceki bölümlerde değinilmişti.

Sipariş Maliyet Sisteminde Muhasebeleştirme İşlemleri: Sipariş maliyet sisteminde yapılacak muhasebe kayıtları, maliyet muhasebe kayıtlarından farklı değildir. Bu durum Şekil 6., 7., 8., 9., 10., ve 11.'de görülmektedir.

Direkt Hammadde ve Malzeme Giderleri H. - Kayın Kereste Sipariş No. : Hammadde ve Malzeme Stok H.

Şekil 6. Malzemenin ambardan çekilip, üretime gönderilmesi

Direkt İşçilik Giderleri H.	Ödenecek İşçilik H. Ödenecek Vergi ve Sigortalar H.
-----------------------------	--------------------------------------------------------

Şekil 7. Ay sonunda direkt işçilik giderlerinin muhasebeleştirilmesi

Genel Üretim Giderleri H.	
– Endirekt Malzeme	
– Endirekt İşçilikler	
– Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	
– Çeşitli Giderler	
– Vergi, prim ve harçlar	
– Amortismanlar ve Tükenme Payları	
	Hammadde ve Malzeme Stok H. Ödenecek İşçilikler H. Kasa H. Ödenecek Vergiler H.

Şekil 8. Genel üretim giderlerinin, ilgili gider türü hesabına kaydı

Üretim - Yarı Mamuller H.	
– Gider Yerleri	
– Direkt Hammadde ve Malzeme	
– Direkt İşçilik	
– Genel Üretim Giderleri	
– Direkt Hammadde ve Malzeme Gideri Yansıtma H.	
– Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma H.	
– Genel Üretim Giderleri Yansıtma H.	

Şekil 9. Ay sonunda gider türü hesaplarının üretim hesabına aktarılması

Ambardaki Mamuller H.	Üretim - Yarı Mamuller H.
-----------------------	---------------------------

Şekil 10. Tamamlanan siparişlerin ambara alınmasının kaydı

Satışların Maliyeti H.	Ambardaki Mamuller H.
Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alacaklar H.	Mal ve Hizmet Satışları H.

Şekil 11. Tamamlanan siparişlerin satılması halindeki kayıtlar

Sipariş maliyeti sisteminin işleyişine ilişkin açıklanan sipariş maliyeti yöntemini, daha belirgin bir şekilde oluşturmak için sayısal bir örnekle yöntemi yeniden ele alalım.

Ancak, örneğin basitleştirilmesi için bazı kısaltmalar yapılmıştır. Düzenlenen hammadde istek fişleri, her gün itibariyle düzenlenir ve bunların belirli aralıklarla icmalı yapılarak, bilgiler sipariş maliyet kartına işlenir. Örneğimizde, biz böyle bir ayrıntıya girmeyerek, belli siparişler için çekilen hammaddeleri toplu olarak bir tek istek fişinde topladık. Aynı şekilde, işçi çalışma kartları da her gün ve her işçi itibariyle düzenlenir ve belirli aralıklarda icmalleri yapılır. Basitliği sağlamak amacıyla, tek bir işçi çalışma kartı düzenledik. Kuşkusuz, bu basitleştirme nedeniyle, cetvellerde doldurulması gereken bir takım sütunlarda boş bırakılmıştır.

XYZ işletmesi, A, B ve C malları üretmek üzere, müşteriden sipariş almıştır. A malından 10 adet, B malından 15 adet ve C malından 20 adet üretilecektir. Bu malların her biri, ana üretim 1 ve ana üretim 2 gider yerlerinde işlem görmektedir. A malının sipariş numarası 101, B malının 102 ve C malının 103'dür (Tablo 10., 11., ve 12.'de görülmektedir).

ANA ÜRETİM GİDER YERİ – 1

A Malı Sipariş No: 101

110 saat direkt işçilik

200 kg. hammadde (kg. fiyatı 1.000.000 TL.)

B malı Sipariş No: 102

150 saat direkt işçilik

150 kg. hammadde (kg. fiyatı 1.500.000 TL.)

C Malı Sipariş No: 103

180 saat direkt işçilik

200 kg. hammadde (kg. fiyatı 1.750.000 TL.)

ANA ÜRETİM GİDER YERİ – 2

A Malı Sipariş No: 101

50 saat direkt işçilik

B Malı Sipariş No: 102

75 saat direkt işçilik

C Malı Sipariş No: 103

100 saat direkt işçilik

İşçi saat ücreti 1.500.000 TL.

Genel üretim gider yerlerine aşağıdaki oranlara göre dağıtılacaktır.

ANA ÜRETİM GİDER YERİ – 1

500.000 TL

ANA ÜRETİM GİDER YERİ – 2

300.000 TL

Tablo 10. A mamulü sipariş maliyet kartı

Stok :	XYZ İŞLETMESİ		Sipariş No. :				
Müşteri :	SİPARİŞ MALİYET KARTI		Başlama Tarihi :				
			Bitiş Tarihi :				
			Adet :				
			Tip :	A MALI			
ANA ÜRETİM 1 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
-	016	2.000	-	0.003	1.650	5 TL /	550
TOPLAM		2.000			1.650		550
ANA ÜRETİM 2 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
-	017	-	-	0010	750	3 TL /	150
TOPLAM					750		150
MALİYET ÖZETİ							
:							
Hammadde		: 2.000					
İşçilik		: 2.400					
Genel Üretim Merkezi		: 700					
Toplam Maliyet		: 5.100					
Birim Maliyet		: 510					

Tablo 11. B mamulü sipariş maliyet kartı

Stok :	XYZ İŞLETMESİ			Sipariş No. :			
Müşteri :	SİPARİŞ MALİYET KARTI			Başlama Tarihi :			
				Bitiş Tarihi :			
				Adet :			
				Tip :	B MALI		
ANA ÜRETİM 1 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
–	018	2.250	–	0005	2.250	5 TL	750
TOPLAM		2.250			2.250		750
ANA ÜRETİM 2 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
–	019	–	–	0011	1.125	3 TL /	225
TOPLAM					1.125		225
MALİYET ÖZETİ							
:							
Hammadde		: 2.250					
İşçilik		: 3.375					
Genel Üretim Merkezi		: 975					
Toplam Maliyet		: 6.600					
Birim Maliyet		: 440					

Tablo 12. C mamulü sipariş maliyet kartı

Stok :	XYZ İŞLETMESİ			Sipariş No. :			
Müşteri :	SİPARİŞ MALİYET KARTI			Başlama Tarihi :			
				Bitiş Tarihi :			
				Adet :			
				Tip :	C MALI		
ANA ÜRETİM 1 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
–	020	3.500	–	0008	2.700	5 TL /	900
TOPLAM		3.500			2.700		900
ANA ÜRETİM 2 GİDER YERİ							
DİREKT HAMMADDE			DİREK İŞÇİLİK			G.Ü.G.	
Tarih	İstek Fiş No.	Tutar	Tarih	Çalışma Kartı No.	Tutar	Yükleme Oranı	Tutar
–	021	–	–	0015	1.500	3 TL /	300
TOPLAM					1.500		300
MALİYET ÖZETİ							
:							
Hammadde		:		3.500			
İşçilik		:		4.200			
Genel Üretim Merkezi		:		1.200			
Toplam Maliyet		:		8.900			
Birim Maliyet		:		445			

Şimdi de, sipariş maliyet kartının, direkt hammadde bölümünün oluşmasına yardımcı olan, hammadde istek fişlerini düzenleyelim.

İlk olarak ana üretim 1 gider yerine ilişkin hammadde istek fişini düzenleyelim. Ana Üretim – gider yeri, her bir sipariş için ayrı istek fişi düzenleyecektir.

Hammadde istek fişlerinden her bir siparişe ilişkin hammadde giderlerini görmek olanaklıdır.

Düzenleyeceğimiz hammadde istek fişleri, örneğin basitleştirilmesi amacıyla, fazla ayrıntıya yer vermemektedir. Gerçekte, bu fişlerin daha ayrıntılı olacağı kuşkusuzdur.

Şimdi de , sipariş, maliyet kartının direkt işçilik bölümünü oluşturan işçi zaman kartını Tablo 13.'deki gibi düzenleyelim. İşçi zaman kartındaki endirekt işçilik bölümü, siparişler üzerinde çalışan işçilerin endirekt işçilik olarak kabul edilebilecek bir faaliyette bulunmadıkları varsayılarak, örnekten çıkarılmıştır. Yine örneği basitleştirmek amacıyla, problemlerde, verilen işçilikle ilgili bilgilerin tümünü kapsayan tek bir işçi zaman kartı düzenlenmiştir. Gerçekte bu kartlar, her bir işçi için ayrı ayrı ve her gün itibariyle düzenlenir. Belirli aralıklarla, bu kartlarda yer alan verilerin icmalı yapılarak, bilgiler sipariş maliyet kartına işlenir.

Tablo 13. İşçi zaman kartı

İşçi Adı, Soyadı :		XYZ İŞLETMESİ			İşçi Zaman :	
İşçi No. :					Kart No :	
					Tarih :	
Gider Merkezi	Sipariş No.	Başlama Saati	Bitiş Saati	Çalışılan Saat	Saat Ücreti	Tutar (X 1000TL)
Ana Üretim 1	101	—	—	110	1.500.000	165.000.-
Ana Üretim 1	102	—	—	150	1.500.000	225.000.-
Ana Üretim 1	103	—	—	180	1.500.000	270.000.-
Ana Üretim 2	101	—	—	50	1.500.000	75.000.-
Ana Üretim 2	102	—	—	75	1.500.000	125.000.-
Ana Üretim 2	103	—	—	100	1.500.000	150.000.-

Sipariş maliyet kartları, yukarıda açıklanan biçimde düzenlendikten sonra, burada yer alan bilgilerin aynı zamanda muhasebe kayıtlarında yer alması gereklidir. Örnekle ilgili yevmiye maddeleri aşağıda gösterilmiştir.

**EC YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANİSYON MERKEZİ**

Direkt Hammadde ve Malzeme Giderleri H.		775.000.000
– Kayın Kereste		
Sipariş No. : 101	200.000.000	
Sipariş No. : 102	225.000.000	
Sipariş No. : 103	350.000.000	
	Hammadde ve Malzeme Stok H.	775.000.000
Direkt İşçilik Giderleri H.		975.000.000
– Günlük ücretler		
Sipariş No. : 101	240.000.000	
Sipariş No. : 102	337.500.000	
Sipariş No. : 103	420.000.000	
	Ödenecek İşçilik H.	800.000.000
	Ödenecek Vergi ve Sigortalar H.	197.500.000
	Gelir Vergisi	120.000.000
	Sigorta	77.500.000
Genel Üretim Giderleri H.		300.000.000
– Endirekt Malzeme	100.000.000	
– Endirekt İşçilikler	100.000.000	
– Amortismanlar ve Tükenme Payları	100.000.000	
	Hammadde ve Malzeme Stokları	100.000.000
	Ödenecek İşçilikler H.	100.000.000
	Amortisman Gideri Tahakkuk H.	100.000.000

Şekil 12. Siparişlerle ilgili malzemenin ambardan çekilmesi

Üretim - Yarı Mamuller H.		2.060.000.000
– Ana üretim 1 gider yeri		
Direkt Hammadde ve Malzeme	775.000.000	
Direkt İşçilikler	660.000.000	
Genel Üretim Giderleri	220.000.000	
– Ana üretim 2 gider yeri		
Direkt İşçilikle	337.500.000	
Genel Üretim Giderleri	67.500.000	
	Direkt Hammadde ve Malzeme Gideri Yansıtma H.	775.000.000
	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma H.	997.500.000
	Genel Üretim Giderleri Yansıtma H.	287.500.000

Şekil 13. Gider türü hesaplarının üretim hesabına aktarılması

Ambardaki Mamuller H.	2.060.000.000
Üretim - Yarı Mamuller H.	2.060.000.000

Şekil 14. Tamamlanan siparişlerin mamul ambarına alınması

Siparişlere yüklenen genel üretim gideri payları aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

Ana üretim 1 gider yerinde G.Ü.G. Yükleme Oranı 500.000 TL. olduğuna göre:

Sipariş No : 101 : $110 \times 500.000 \text{ TL.} = 55.000.000 \text{ TL.}$

Sipariş No : 102 : $150 \times 500.000 \text{ TL.} = 75.000.000 \text{ TL.}$

Sipariş No : 103 : $180 \times 500.000 \text{ TL.} = 90.000.000 \text{ TL.}$

Ana üretim 2 gider yerinde G.Ü.G. Yükleme Oranı 300.000 TL. olduğuna göre:

Sipariş No : 101 : $50 \times 300.000 \text{ TL.} = 15.000.000 \text{ TL.}$

Sipariş No : 102 : $50 \times 300.000 \text{ TL.} = 22.500.000 \text{ TL.}$

Sipariş No : 103 : $100 \times 300.000 \text{ TL.} = 30.000.000 \text{ TL.}$

Bilindiği gibi, fiili genel üretim giderleri ile önceden saptanmış oranlarla yüklenen genel üretim giderleri arasında farklar olabileceğine değinildi.. Bu örnekle de fiili genel üretim giderlerinin 30.000.000 TL. olduğunu ve bu farkın mamul stoklarına aktarılarak kapatıldığı görülür. Bu işleme ilişkin yevmiye maddesi Şekil 15.'de gösterilmiştir.

Genel Üretim Giderleri Yansıtma H.	287.500.000
Genel Üretim Giderleri Fark H.	12.500.000
Genel Üretim Gideri	300.000.000
Ambardaki Mamuller H.	12.500.000
Genel Üretim Giderleri Fark H.	12.500.000

Şekil 15. Genel üretim giderleri fark hesabı

Sipariş Maliyeti Sisteminde Firelerin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi:

Fire, üretim işlemi sırasında veya sonunda üretime verilen hammadde ve malzemenin

uçma, kırılma, bozulma, döküntü gibi nedenlerle eksilmesi olarak tanımlanabilir. Bu durumda, bir üretim için gerekli olan malzemenin, daha fazla tüketilmiş olur.

Çoğu işletmelerde, fire doğal bir olaydır. Firenin dikkatli kesim ve kullanımla azaltılması mümkündür. Ancak, hiçbir zaman sıfıra indirilemez.

Sipariş maliyeti sisteminde ortaya çıkan fireler, normal fireyse, bunlara düşen maliyetin birimlerin maliyetine sokulması gerekir. Anormal fireler ise, maliyetle ilişkilendirilmeyip, sonuç hesaplarına aktarılır.

Sipariş maliyet sisteminde, üretime çekilen malzemenin maliyeti siparişe yüklendiğinde, fireye ilişkin maliyet de siparişlere yüklenmiş olur (23).

Bir üretim imalathanesinde 1.000 adet Tek Kişilik Öğrenci Okul Sırası üretimine başlanmıştır. Tek Kişilik Öğrenci Okul Sırası için toplam 30 m³ kereste gerekmektedir. Tek kişilik öğrenci okul sıralarının üretimi için 30.2 m³ kereste tüketilmiş olup, kerestenin metreküpü 600.000.000 TL'dir.

1.000 adet Tek Kişilik Öğrenci Okul Sırası için	
kullanılması gereken kereste	$1.000 \times 0.03 = 30.0 \text{ m}^3$
Fiilen kullanılan kereste	$= 30.2 \text{ m}^3$
Kerestede kesim nedeniyle oluşan fire	0.2 m^3

Böyle bir durumda üretimde kullanılan malzemenin maliyeti olduğu gibi sipariş maliyetine yüklenirse, fire maliyeti de mamul maliyetine eklenmiş olur.

Şu halde örneğimizde kereste maliyeti şöyle hesaplanacaktır.

$$30.2 \text{ m}^3 \times 600.000.000 \text{ TL.} = 18.120.000.000 \text{ TL.}$$

$$\text{Birim kereste maliyeti} = \frac{18.120.000.000}{1.000} = 18.120.000 \text{ TL.}$$

Sipariş Maliyeti Yönteminde Hammadde ve Malzeme Maliyet Hesaplama Yöntemleri: Hammadde ve malzemeler stoklara alış maliyeti üzerinden kaydedilir. Alış maliyeti genellikle, hammadde ve malzemenin alış fiyatı, nakliye, sigorta vb. giderlerden oluşur. Üretime sevk edilen hammadde ve malzemeler, ambar çıkış fişleri veya çeşitli atölye ve servislerce düzenlenen hammadde ve malzeme istek fişleriyle izlenebilir. Bu fişler yardımıyla, hangi tür hammadde ve malzemenin hangi gider merkezine hangi işte kullanılmak üzere ve ne kadar gönderildiği izlenebilir. Ancak, değişik zamanlarda satın alınan hammadde ve malzeme partilerinin alış maliyetleri farklı olabilir. Bu durumda, üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin hangi alış maliyetine göre değerlendirileceği sorunu ortaya çıkar. İşte bu sorunun çözümlenmesi için geliştirilen yöntemler, “ maliyet hesaplama yöntemleri ” başlığı altında toplanır (23).

Maliyet hesaplama yöntemleri şu biçimde sıralanabilir.

- Belirli İş Partilerine Göre Değerleme,
- Ortalama Maliyet,
- İlk Giren İlk Çıkan (FİFO),
- Son Giren İlk Çıkar (LİFO),
- Standart Maliyet,
- Piyasa Fiyatı,
- Piyasa Fiyatı ve Alış Maliyetlerinden Düşük Olanıyla Değerleme.

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO): Araştırma kapsamındaki işletmede kullanılan bu yöntemde, üretime verilmek için ambardan çekilen hammadde ve malzemelerin, ilk alınan partiden olduğu varsayılır. Diğer bir deyişle, hammadde ve malzeme çıkışları, alınış tarihlerine göre yapılır. İlk satın alınanların ilk olarak, son satın alınanların ise son üretime sevk edileceği kabul edilir. Yöntemin en önemli sakıncası, ilk satın alınan hammadde ve malzemelerin alış maliyetlerinin düşük olması nedeniyle, maliyetler de düşük olacağından, işletme gerçekten daha yüksek kâr sağlamış gibi görünür. Böylece, gerçekten daha fazla vergi ödeme durumuyla karşı karşıya kalır.

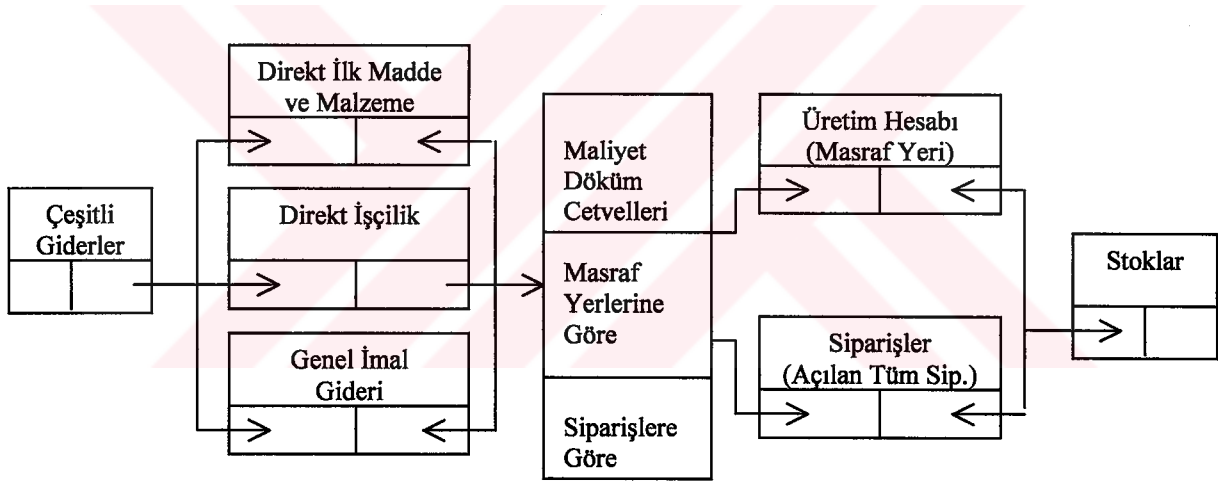
İşletmeye giren hammadde ve malzemelerin birim fiyatları ve miktarları, ürün maliyeti hesaplamada gerçek rakamlardan alınmıştır (Tablo 14.).

Tablo 14. İlk giren ilk çıkar (FIFO)

Tarih	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar Kg.	Birim Fiyatı (TL.)	Tutar	Miktar Kg.	Birim Fiyatı (TL.)	Tutar	Miktar Kg.	Birim Fiyatı (TL.)	Tutar
Devir	50	1.250.000	62.500.000				50	1.250.000	62.500.000
05.01.2001	100	1.500.000	150.000.000				50	1.250.000	62.500.000
							100	1.500.000	150.000.000
									<u>212.500.000</u>
08.01.2001				125	50 x 1.250.000 75 x 1.500.000	62.500.000 112.500.000	25	1.500.000	37.500.000
						<u>175.000.000</u>			
12.01.2001	50	2.500.000	125.000.000				25	1.500.000	37.500.000
							50	2.500.000	125.000.000
									<u>162.500.000</u>
30.01.2001				60	25 x 1.500.000 35 x 2.500.000	37.500.000 87.500.000	15	2.500.000	37.500.000
						<u>125.000.000</u>			

Tabloda yer alan veriler aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

08.01.2001 tarihinde 125 kg. hammadde çekilmiştir. İlk giren ilk çıkar yöntemine göre, bu hammaddelerin ilk giren hammaddenin alış maliyetiyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak tablodan görüleceği gibi ilk giriş olarak kabul edeceğimiz bir önceki dönemden devir eden hammadde stoku, 50 kg 'dır. Yani, çıkışların tümünü karşılamamaktadır. Bu takdirde, geri kalan hammaddenin ikinci partinin alış maliyetiyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, depodan çekilen 125 kg. hammaddenin 50 kg. ilk partinin alış maliyeti olan 1.250.000 TL. 'den, geri kalan 75 kg. 'ın ise, ikinci partinin alış maliyeti olan 1.500.000 TL. 'den değerlendirilmesi gerekmektedir. Stokta kalan 25 kg hammadde ise, ikinci partiye ait olduğundan, onun alış maliyetiyle değerlendirilmiştir. Sipariş maliyet sisteminin işleyişi Şekil 16.'da gösterilmiştir



Şekil 16. Sipariş maliyet sisteminin işleyişi

3. BULGULAR VE TARTIŞMA

3.1. İşletme Satış Maliyetlerinin Çıkarılması

Milli Eğitim Bakanlığında genel maliyet Döner Sermaye Yönetmeliğinin değişik 18. maddesine göre hesaplanmaktadır. Bu maliyetin hesaplanmasında genel kriterler;

İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı	%10 ile % 30
Amortisman	% 1 ile %100
Elektrik ücreti	Tedaş Fiyatı
Kâr	%10 ile % 15 arasında alınır.

3.1.1. Döner Sermayeli İşletme Satış Maliyetinin Çıkarılması

• İmalat Maliyetinin Düzenlenmesi

Hammadde, Malzeme Tutarı	: 4.000.659.504 TL.
Öğrenci Hakkı	: 450.900.000 TL.
Direkt İşçilik Ücreti	: 536.900.000 TL.
1. Ara Toplam (Atölyeler İmalat Toplamı)	: 4.988.459.504 TL.
İşletme ve İdari Mas. Karşılığı (%10 – %30)	: 498.845.950 TL.
2. Ara Toplam	: 5.478.305.455 TL.
Kâr %10 (%10 – %15)	: 547.830.545 TL.
3. Ara Toplam	: 6.026.136.000 TL.
Peşin Gelir %11 (%10 – %18)	: 662.874.960 TL.
Genel Tutar (Satış Fiyatı)	: 6.689.010.960 TL.
KDV (%18)	: 1.204.021.973 TL.
Genel Toplam	: 7.893.032.933 TL.

- Mamul Maliyetinin Düzenlenmesi

Atölye Hesabına Kaydedilecek Hammadde ve

Malzeme Tutarı : 4.000.659.504 TL.

Öğrenci Hakkı Tutarı : 450.900.000 TL.

Direkt İşçilik Ücreti (İşletme ve İdari

Masraflar Karşılığına) : 536.900.000 TL.

ARA TOPLAM : 4.988.459.504 TL.

Kâr : 547.830.545 TL.

Peşin Gelir %11 : 662.874.960 TL.

Genel Tutarı : 6.689.010.960 TL.

KDV (%18) : 1.204.021.973 TL.

GENEL TOPLAM (Satış Fiyatı) : 7.893.032.933 TL.

Tablo 15. Mamul üretimi giderleri maliyet fişi

I - YARI MAMÛL MALİYETİ			0.000
A - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME		0	
B - DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		0	
1- Fazla Mesai Ücretleri	0		
2- Öğrenci Ücretleri	0		
3- İşçi Ücretleri	0		
D - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		0	
1-	0		% 1189175000
II - MAMÛL MALİYETİ		0	
A - YARI MAMÛLLER		7.893.032.933	
B - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME		4.988.459.504	
C - DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ			
1- Fazla Mesai Ücretleri	4.988.459.504		
2- Öğrenci Ücretleri	0		
3- İşçi Ücretleri	0	0	
D - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			
1-	0		0.000
III - HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			
A - İLK MADDE VE MALZEME		0	
B - İŞÇİLİK GİDERLERİ		0	
1- Fazla Mesai Ücretleri	0		
2- Öğrenci Ücretleri	0		
3- İşçi Ücretleri	0		
D - DIŞARDAN SAĞ.FAYD.VE HİZMET		0	
IV - TİCARİ MALLAR MALİYETİ			0.000
A - SATILAN TİCARİ MALLAR		0	

Tablo 16. Atölye sarf malzemesi stok dökümü

STOK KODU	STOK ADI	BR.	GİREN		ÇIKAN		KALAN	
			MİKTAR	TUTAR (X 1000 TL)	MİKTAR	TUTAR (X 1000 TL)	MİKTAR	TUTAR (X 1000 TL)
2010000001	Kayın Kereste	M ³	30	5.250.000.-	0.500	87.500.-	29.5	5.162.500.-
2010000002	K. Okul Sıra Tahtası	M ³	50	10.750.000.-	18	3.870.000.-	32	6.880.000.-
2010000004	Kayın Sıra Tahtası	Tk.	165	1.320.000.-			165	1.300.000.-
2010000005	Çam Kereste	Dm ³	0.030	1.800.-	0.300	1.800.-		
2010000006	Kayın Sıra Tahtası	M ³	0.440	59.400.-			0.440	59.400.-
2010000007	K. Okul Sıra Tahtası	M ³	4.450	778.750.-	0.250	43.750.-	4.200	735.000.-
2010000008	Kayın Kereste	M ³	2	350.000.-	0.090	17.750.-	1.910	334.250.-
2020000001	Karvit Tutkalı	Kg	30	12.000.-	30	12.000.-		
2020000002	Holt Melt Tutkal	Kg	15	15.000.-	3	3.000.-	12	12.000.-
2020000003	Poliüretan Dolgu Vern.	Kg	23	12.650.-			23	12.650.-
2020000004	Sellülozik Dolgu Vern.	Kg	25	13.000.-	20	13.000.-		
2020000005	Sellülozik Parlak Vern.	Kg	8	5.600.-	8	5.600.-		
2020000006	Beyaz Plastik Tutkal	Kg	30	15.750.-	0.700	367.500	29.300	15.382.500
2020000007	Kavrit Tutkalı	Kg	40	16.000.-	40	16.000.-		
2020000008	Kavrit Tutkalı	Kg	10	1.800.-	10	1.800.-		
2020000009	Sellülozik Dolgu Vern.	Kg	96	105.600.-	81	89.100.-	15	16.500.-
2020000010	Sellülozik Parlak Vern.	Kg	120	144.000.-	92.800	111.360.-	27.200	32.640.-
2020000011	Sellülozik Dolgu Vern.	Kg	3	1.800.-	3	1.800.-		
2020000012	Sellülozik Parlak Vern.	Kg	10	6.750.-	10	6.750.-		
2020000013	Sellülozik Tiner	Kg	103	70.175.-	89.800	60.935.-	13.200	9.240.-
2020000014	Poliüretan Dolgu Vern.	Kg	41	26.650.-	2	1.300.-	39	25.350.-
2020000015	Poliüretan Parlak Vern.	Kg	26	17.550.-	2	1.350.-	24	16.200.-
2020000017	Sentetik Tiner	Kg	24	16.200.-	12	8.100.-	12	8.100.-
				5.207.913.170		461.200.670		4.746.712.500

Tablo 16'nın devamı

STOK KODU	STOK ADI	BR.	GİREN		ÇIKAN		KALAN	
			MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR
2020000018	Tutmarin	Tüp	10	25.000.-	1	25.000.-	9	22.500.-
2020000019	Tutkal	Kg	20	4.200.-	20	4.200.-		
2020000021	Kavrit Tutkalı	Kg	10	2.250.-	10	2.250.-		
2020000022	Beyaz Tutkal	Kg	25	15.000.-				
2020000023	Y.Tahtası Boyası	Kutu	25	56.250.-	22	49.500.-	3	6.750.-
2020000029	Beyaz Tutkal	Kg	5	3.000.-	5	3.000.-		
2020000031	Sentetik Tiner	Kg	2	1.300.-	2	1.300.-		
2020000001	YB Civata (Somunlu M 6)	Adet	860	11.180.-	860	11.180.-		
2020000002	YB 6x35 Civata Somunlu	Adet	2000	32.000.-			2000	32.000.-
2020000003	YB 6x60 Civata Somunlu	Adet	3500	73.500.-			3500	73.500.-
2020000004	YB 6x70 Civata Somunlu	Adet	1800	43.200.-			1800	43.200.-
2020000005	Vida 19x20	Gros	12	5.250.-	9	3.975.-	3	1.275.-
2020000006	Vida 3,5x18	Kutu	2	5.000.-			2	5.000.-
2020000007	Vida 4x50 Yıldız	Adet	8000	30.400.-	20	76.000	7980	30.324.-
2020000008	Vida 18x20	Gros	4	1.200.-	3	900.000	1	300.000
2020000010	Vida 3,5x18 Yıldız	Kutu	5	12.500.-			5	12.500.-
2020000011	Vida 19x18	Paket	10	3.500.-	10	3.500.-		
2020000012	Vida 20x32	Gros	15	11.250.-	15	11.250.-		
2020000013	Vida 4x50	Adet	1	4.915.-	1	4.915.-		
2020000014	Vida 4x50	Adet	1	3.205.-			1	3.205.-
2020000019	Vida 20x30	Gros	1	500.000	1	500.000		
2020000001	Sandalye	Adet	11	19.250.-	11	19.250.-		
2020000002	Tas Mentеше Deve Boy	Adet	1000	90.000.-			1	90.000.-
				5.661. 763.170		594.496. 670		5.067.265. 500

Tablo 16'nın devamı

STOK KODU	STOK ADI	BR.	GİREN		ÇIKAN		KALAN	
			MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR	MİKTAR	TUTAR
2040000003	Cam 3 mm	M ²	13	29.330.-	12	22.080.-	1	7.250.-
2040000005	Çin Kilidi	Adet	488	146.400.-			488	146.400.-
2040000006	Raf Pini	Adet	600	1.200.-	320	640.-	280	560.-
2040000007	Ellik	Adet	800	80.000.-	25	2.500.-	775	77.500.-
2040000008	Laminant	M ²	64	192.000.-	64	192.000.-		
2040000009	Çerçeve Laminantı	Adet	9	51.975.-			9	51.975.-
2040000010	Bant Zımpara No:60/15	Adet	4	30.000.-			4	30.000.-
2040000011	Çin Kilidi	Adet	200	66.000.-	100	33.000.-	100	33.000.-
2040000012	Sürgü	Adet	5	250.-	5	250.-		
2040000013	Kulp	Adet	30	1.500.-	30	1.500.-		
2040000014	Menteşe	Metre	5	1.500.-	5	1.500.-		
2040000015	Kaplama Bandı	Adet	5	1.250.-	5	1.250.-		
2040000016	Çivi	Paket	2	3.000.-	2	3.000.-		
2040000017	Zımpara No:80/10 cm	Metre	5	7.500.-	1	1.500.-	4	6.000.-
2040000018	Kilit Kapazlama	Adet	75	45.000.-	75	45.000.-		
2040000019	Boy Mentşe	Metre	25	8.750.-	21	7.350.-	4	1.400.-
2040000020	Kaplama Bandı	Adet	10	2.500.-	5	1.250.-	5	1.250.-
2040000026	Geniş Çuha	Metre	2	2.570.-			2	2.570.-
2040000031	Linolyum	M ²	2	4.000.-	2	4.000.-		
2040000032	30 cm Metal Ray	Adet	10	3.350.-			10	3.350.-
2040000035	Kilit Karşılığı	Adet	500	25.000.-			500	25.000.-
2040000037	Zımpara	Adet	70	14.000.-	53	10.600.-	17	3.400.-
2050000001	Kayın Kaplama astar	M ²	46	11.960.-	46	11.960.-		
				6.390.798. 170		933.876.67 0		5.456.921.50 0

3.1.2. Piyasa Fiyatlı İşletme Satış Maliyetinin Çıkarılması

- İmalat, Mamul Maliyetinin Düzenlenmesi

Hammadde, Malzeme Tutarı	:	4.000.659.504	TL.
Yapım Bedeli, İşçilik	:	800.000.000	TL.
1. Ara Toplam (Atölye İmalatı Toplamı)	:	4.800.659.504	TL.
İşletme Masraflar Karşılığı	:	280.065.950	TL.
2. Ara Toplam	:	5.080.725.454	TL.
Amortisman	:	150.000.000	TL.
3. Ara Toplam	:	5.230.725.454	TL.
Elektrik (Maktuben)	:	120.000.000	TL.
4. Ara Toplam	:	5.350.725.454	TL.
Kâr	:	100.000.000	TL.
Genel Tutar	:	5.450.725.454	TL.
KDV (%18)	:	981.130.582	TL.
GENEL TOPLAM (Satış Fiyatı)	:	6.431.856.036	TL.

3.2. İmalatı Tamamlanan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi ve Satışı

a) İmalatı tamamlanan eşya için atölye şefi İmalat Maliyet ve buna ek olarak Mamul Eşya Maliyet Pusulasını düzenler. Mamul Eşya Maliyet Pusulasını Okul Müdürüne imzalattıktan sonra eşya ile birlikte Ambar Memuruna teslim eder. Ambar Memuru Mamul Eşya veya İmalat Maliyet Pusulalarına göre Mamul Eşya Ambar Defterinin giren tarafına gerekli kaydı yapar. Ve eşyayı ambara koyar. Mamul eşya ve imalat- maliyet pusulasında kendisine ait yeri imzalar ve pusulaları döner sermaye saymanına gönderir.

b) Döner Sermaye saymanı, Mamul Eşya Maliyet Pusulası ile İmalat-Maliyet Pusulasındaki değerlere göre aşağıdaki gibi bir mahsup fişi düzenler. Mahsup fişi Zimmet tarafına “Mamul Eşya Hesabı” ile satış bedelini, matlup tarafına ise “Atölye Hesabı”, “Öğrenci Hakkı Hesabı”, işçilik ve elektrik bedellerini de kapsayan “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı” , “Amortisman Hesabı” ile “Kâr Zarar Hesabı” ve bunların

miktarları yazılarak toplam alınır. Bu mahsup fişine göre esas defterde ilgili hesaplara gerekli kayıtları yapar ve mahsup fişinin üzerinde madde numarasını yazar.

Tablo 17. İmalatı tamamlanan eşyaya düzenlenen mahsup fişi

Madde No:		Cilt :	
		Sıra :	
Zimmet	/Lira/	Matlup	/Lira/
Mamul Eşya Hesabı	44.000.000	Atölye Hesabı	20.000.000
		Öğrenci Hakkı Hesabı	2.000.000
		İşl. İd. Mas. Karşılığı Hesabı	11.400.000
		Amortisman	6.600.000
		Kâr	4.000.000
			+
Toplam	44.000.000	Toplam	44.000.000
İZAHAT			
..... Nolu Mobilya ve Dekorasyon Bölümü atölyesinin maliyet pusulası ve imal edilen mutfak dolabının teslim alınması ve ilgili hesaplara işlenerek mahsubu			

İmalat pusulası, Mamul eşya pusulası ekinde düzenlenir.

Tablo 18. Esas defterlerin işlenmesi

Atölyeler Hs.		Mamul Eş. H.		İş.İd.M.K.H.		Öğr. Hak. H.		Kâr-Zarar H.		Amor. Hes.	
Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M	Z	M
	20.000.-	44.000.-			11.400.-		2.000.-		4.000.-		6.600.-

c) Mamul eşya satıldığında ise, sayman “Döner Sermaye Mamul Çıkarma Pusulası” düzenler. Pusulayı ambar memuruna vererek mamul eşya defterinin çıkan kısmına kaydının yapılmasını sağlar.

Kasa tahsil fişi düzenlenerek alacaklı hesap bölümüne “Mamul Eşya Hesabı” açıklama bölümüne “Sipariş bedeli olarak alınan”, tutar kısmına ise satış fiyatı yazılır.

Ayrıca, eşyanın satışından dolayı tahakkuk edecek KDV'si, aynı fişin alacaklı hesap bölümünün ikinci satırına Verilen Alınan KDV Hesabı yazılıp, KDV tutarı da toplama dahil edilir. Döner Sermaye Esas Defter ile yardımcı defterlere gerekli kayıtlar yapılır.

Tablo 19. İmalat maliyeti tamamlanan eşyanın tahsil fişi

Madde No:	KASA TAHSİL FİŞİ	Cilt Sıra:
Alacaklı Hesabı	İzahat	Miktar
Mamul Eşya Hesabı	Sipariş bedeli olarak alınan	44.000.-
Ver. – Al. KDV Hesabı	Sipariş tesliminden KDV	5.280.-
	Toplam	49.280.-

Kapı çıkış pusulası ekinde düzenlenir.

Tablo 20. Kasa yardımcı defterinin işlenmesi

Kasa Hesabı		Mamul Eşya Hesabı		Verilen-Alınan KDV Hes.	
Z	M	Z	M	Z	M
49.280.-			44.000.-		5.280.-

Yardımcı Defterlerin İşlenmesi, Kasa yardımcı defteri, Mamul eşya depo defteri, varsa KDV defteri işlenerek işlemler tamamlanır.

3.2.1. Özel Kişi ve Kuruluş Siparişlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Satışı

a- Özel kişi ve kuruluşlarla yapılan sipariş şartnameleri üzerinden en az 1/3 oranında peşinat alınır. Müşteriden alınan bu miktar için sayman tarafından kasa tahsil fişi düzenlenir. Kasa tahsil fişinin alacaklı bölümüne “Alacaklılar Hesabı” açıklama bölümüne “Siparişe karşılık alınan peşinat” ve tutar bölümünde de 1/3 oranındaki miktar yazılır.

Sipariş şartnamesinde yazılı sipariş tutarı üzerinden, %5 oranındaki akit pulu bedeli nakden tahsil edilir. Aynı fişin alacaklı hesap bölümünün ikinci ve üçüncü satırına “Alacaklılar Hesabı”, açıklama bölümüne akit pul bedeli ve bunun tutar bölümündeki hizasına ise, tahsil edilen miktar yazılıp toplam alınır.

b- Önceki bölümde anlatıldığı gibi, imalat tamamlandıktan sonra mahsup fişi düzenlenerek ambara alınan mamul eşyanın teslimi sırasında ise sipariş bedelinden kalan 2/3'lük tutarı kasa tahsil fişi ile alınır.

Kasa Tahsil Fişinin alacaklı hesap bölümüne “Alacaklılar Hesabı”, açıklama bölümüne “sipariş bakiyesi olarak alınan”, tutar bölümüne de tahsil edilen miktar; aynı fişin ikinci satırında alacaklı hesap bölümüne “Verilen-Alınan KDV Hesabı”, açıklama bölümüne “KDV bedeli”, tutar bölümüne ise miktarı yazılır ve toplamı alınır. Bu fişe göre esas ve yardımcı defterlerdeki ilgili hesaplara kayıtları yapılır.

Eşya müşteriye teslim edildikten sonra sayman tarafından mahsup fişi düzenlenir. Bu fişin zimmet bölümüne “Alacaklılar Hesabı”, matlub bölümüne de “Mamul Eşya Hesabı” yazılarak hesaplar kapatılır ve ilgili defterlere kayıtları yapılır.

3.2.2. Malzeme Okuldan Olan Şartnameli Siparişe Ait Maliyet Düzenlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Malzeme okuldan olan şartnameli siparişe ait şartname usulüne uygun olarak düzenlenir. KDV'nin iş tesliminde alınacağı belirlenir. Sipariş bedeli 110.000.000 TL. peşinat 50.000.000 TL. 'dır.

Tablo 21. Peşinat tahsili ve muhasebeleştirilme kasa tahsil fişi

Madde No:		Cilt :..... Sıra:.....
Alacaklı Hesabı	İzahat	Miktar (X 1000 TL.)
Alacaklılar Hesabı	S. Yılmaz'dan alınan peşinat	50.000.-
Alacaklılar Hesabı	%50 Şartname D.V. tahsili	550.-
	Toplam	50.500.-

Şartname ekinde düzenlenir.

Tablo 22. Şartnameye ait esas defterin işlenmesi

Madde No	Kasa Hesabı		Alacaklılar Hesabı	
	Z	M	Z	M
X	50.500.000			50.500.000

Yardımcı Defterin İşlenmesi:

1 – Kasa yardımcı defteri,

2 – Alacaklılar defteri (Müşteri ve Vergi Dairesi) işlenerek işlem tamamlanır.

• İmalat Tamamlandıktan sonra İmalat Maliyetinin Düzenlenmesi

Malzeme, Hammadde ve Malzeme	: 50.000.000	TL.
İşçilik	: 20.000.000	TL.
Öğrenci Hakkı	: 10.000.000	TL.
1. Ara Toplam (Atölye İmalatı Toplamı)	: 80.000.000	TL.
İş. Ve İd. Masrafları Karşılığı Hesabı %10	: 8.000.000	TL.
2. Ara Toplam	: 88.000.000	TL.
Amortisman	: 8.000.000	TL.
3. Ara Toplam	: 96.800.000	TL.
Elektrik (Maktuben)	: 3.200.000	TL.

4. Ara Toplam	:100.000.000	TL.
Kâr %10	: 10.000.000	TL.
Satış Fiyatı	:110.000.000	TL.

3.3. İmalat Maliyet Mamul Eşya Pusulaları ve Mamul Eşyanın Ambara Teslimi

İlgili bölüm şefince düzenlenen pusulalar ve mamul eşya ambar memuruna teslim edilir. Gerekli kayıt yapılarak pusulalar saymana verilir.

Tablo 23. Düzenlenen mahsup fişinin esas deftere işlenmesi

Mamul Eşya Hesabı	110.000.000	Atölye Hesabı	50.000.000
		İşl. İd. Mas. Karşılığı Hesabı	31.200.000
		Öğrenci Hakkı Hesabı	10.000.000
		Amortisman	10.000.000
		Kâr	8.800.000
			+
Toplam	110.000.000	Toplam	110.000.000

İmalat maliyet pusulası, Mamul eşya pusulası ekinde düzenlenir.

Esas Defterin İşlenmesi: Yukarıdaki değerler Esas Defterin İlgili hesaplarına yazılır.

Yardımcı Defterlerin İşlenmesi: Atölyeler, Elektrik ve İşçilik Takip Kartonları ile, öğrenci Hakkı Karneleri işlenir.

3.3.1. Mamul Eşyanın Müşteriye Teslimi ve Muhasebeleştirilmesi

Kalan 60.000.000 TL. ile %18 KDV Tahsil edilir.

Tablo 24. Müşteriye tesliminde mamul eşyanın kasa tahsil fişi

Madde No:		Cilt :..... Sıra :.....
Alacaklı Hesabı	İzahat	Miktar (X 1000 TL.)
Alacaklılar Hesabı	Ali Fidandan kalanın tahsili	60.000.-
Verilen-Alınan KDV	İş tesliminde alınan KDV	13.000.-
		+
	Toplam	<u>73.200.-</u>

Tablo 25. Bakiyenin alınmasında esas defterin işlenmesi

Kasa Hesabı		Alacaklılar Hesabı		Verilen-Alınan KDV	
Z	M	Z	M	Z	M
73.200.000			60.000.000		13.200.000

Tablo 26. Eşyanın müşteriye tesliminde düzenlenen mahsup fişi

Madde No:				Cilt:
Zimmet		Matlup		Sıra:
Alacaklılar Hesabı	110.000.000	Mamul Eşya Hesabı	110.000.000	
Toplam	110.000.000	Toplam	110.000.000	

Kapı çıkış pusulası ekinde düzenlenir.

Esas Defter ve Yardımcı Defterlerin İşlenmesi: Mahsup fişindeki miktarlar Esas Deftere işlendikten sonra Alacaklılar Defterinin çıkan sayfasına da gerekli kayıt yapılarak hesap kapatılır. İhtiyaç duyulursa özel olarak tutulacak Verilen-Alınan KDV takip defteri de işlenir.

3.3.1.1. Hazıra Yapılan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi ve Satışı

Hazıra yapılan eşya ambara teslim edildikten sonra, sayman İmalat-Maliyet veya Mamul Eşya Maliyet Pusulasındaki değerlere göre mahsup fişi düzenler.

Mahsup fişinin “Matlup Bölümüne”, imalatta kullanılan hammadde ve malzemeyi kapsayan “Atölye Hesabı”, “Öğrenci Hakkı Hesabı” ve yalnız işçiliğin yer aldığı “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı” ile hizalarına miktarları yazılıp toplamı alınacaktır. (Bu toplam, Atölye İmalat Fiyatıdır.)

Aynı fişin zimmet bölümünde de “Mamul Eşya Hesabı” ile Matlup bölümü toplamı aynen yazılacak ve bu fişe göre esas defter ve yardımcı deftere kayıtlar yapılacaktır.

Satışında Yapılacak Muhasebe İşlemi: Hazıra yapılan eşya satıldığında yeni bir “Mahsup Fişi” düzenlenir. Mahsup fişinin matlup bölümüne, daha önce mahsup fişine yazılmayan maliyetteki değerler üzerinden elektrik bedelini de içine alan “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı”, “Amortisman Hesabı” ve “Kâr-Zarar Hesabı” ile hizalarına bunların tutarı; Zimmet bölümüne ise “Mamul Eşya Hesabı” ile hizasına matlup Toplamı tutarı yazılacak ve esas defter ile yardımcı deftere kaydedilecek.

Bu işlemten sonra Mamul Eşya bedelini tahsil etmek için “Kasa Tahsil Fişi” düzenlenir. Bu fişin alacaklı hesabı bölümüne “Mamul Eşya Hesabı”, açıklama bölümüne “Hazırdan Satılan Eşya Bedeli” tutar bölümüne ise daha önce her iki mahsupla “Mamul Eşya Hesabının” zimmetine yazılmış olan tutarların toplamı, yeni satış fiyatı yazılır.

Eşyanın satışından dolayı tahakkuk eden KDV ise, aynı kasa tahsil fişinin ikinci satırının Alacaklı Hesap Bölümüne “Verilen-Alınan KDV Hesabı”, açıklama bölümüne KDV olarak tahsil edilen, tutarına da %18 KDV miktarı yazılarak her iki satırın toplamı alınır.

Düzenlenen bu kasa tahsil fişine göre, esas defter ile yardımcı defterlerde gerekli kayıtlar yapılarak muhasebe işlemleri tamamlanmış olur. Eğer hazıra yapılan eşya parça

veya takımdan oluşmuş ve her parça veya takım ayrı satılmış ise, satılan parçaya veya takıma düşen miktarlar üzerinden ikinci mahsup fişi kesilecek ve buna göre satışı yapılacaktır.

3.3.1.2. Hazıra Yapılan Eşyanın Ambara Teslimi ve Muhasebeleştirilmesi

Hazıra yapılan eşyanın öğretim değeri satış değeri olmalıdır.

- İmalat Maliyetin Düzenlenmesi

Hammadde ve Malzeme	: 20.000.000 TL.
Öğrenci Hakkı	: 10.000.000 TL.
1. Ara Toplam (Atölye İmalatı Toplamı)	: 30.000.000 TL.
İş. Ve İd. Masrafları Karşılığı Hesabı %20	: 6.000.000 TL.
2. Ara Toplam	: 36.000.000 TL.
Kâr %10	: 3.600.000 TL.
3. Ara Toplam	: 39.600.000 TL.
Peşin Gelir %11	: 4.356.000 TL.
4. Ara Toplam	: 43.956.000 TL.
KDV %18	: 7.912.080 TL.
Satış Fiyatı	: 51.868.080 TL.

İmalat Maliyet ve Mamul Eşya Pusulalarının ve Mamul Eşyanın Ambara Teslimi: Ambar memuru ilgili pusulaları ve eşyayı bölüm şefinden teslim alır. Gerekli kayıt işlemi yapıldıktan sonra pusulaları saymana verir.

a – Hazıra yapılan eşyanın muhasebeleştirilmesi yönetmeliğin 23. ve 25. maddelerine göre iki aşamalı olarak yapılır.

b – İmalat-Maliyet Pusulasında “Atölye İmalat Toplamı” olarak gösterilen I. kısmın kaydı yapılır. Bunun içinde sadece bu kısım bir Mahsup Fişi düzenlenir.

Tablo 27. Mahsup fişi düzenlenmesi

Madde No:		Cilt :	
Zimmet		Sıra :	
		Matlup	
Mamul Eşya Hesabı	30.000.000	Atölyeler Hesabı	20.000.000
		Öğrenci Hakkı Hesabı	10.000.000
			+
Toplam	30.000.000	Toplam	30.000.000

İzahat: Mobilya ve Dekorasyon Atölyesinde hazıra yapılan ve yönetmeliğin 23. ve 25. maddeleri gereğince ve atölye imalat toplamını oluşturan değerlerin ilgili hesaplara işlenmesi ve mahsubu şeklinde yazılarak, gerekli açıklama yapılır.

c – Mahsup Fişindeki bu miktarlar Esas Deftere işlenmek suretiyle işlem tamamlanır.

d – Atölyeler Malzeme Takip çizelgesi ile Öğrenci Hakkı Karneleri de işlenir.

3.3.1.3. Mamul Eşyanın Satılması Halinde Yapılacak İşlemler

Hazıra imal edilen yukarıda belirtildiği gibi ilk kayıt işlemi yapılan eşyanın satıldığı öğrenildiğinde bu kez yeni bir mahsup fişi düzenlenir. Bu mahsup fişi ile daha önce kaydı yapılmış olan II. kısmın kaydı da tamamlanır (Tablo 28).

Tablo 28. Hazıra yapılan mamul eşyanın satımında düzenlenen mahsup fişi

Madde No:		Cilt :	
Zimmet		Sıra :	
		Matlup	
Mamul Eşya Hesabı	14.000.000	İşl. İd. Mas. Karşılığı Hesabı	6.400.000
		Amortisman Hesabı	3.600.000
		Kâr-Zarar Hesabı	4.000.000
			+
Toplam	14.000.000	Toplam	14.000.000

Hazıra yapılan eşyaya ait değerlerin yönetmeliğin 23. ve 35. maddelerine göre ilgili hesaba işlenmesi ve mahsubu şeklinde bir açıklama yapılır.

b – Bundan sonra Kasa Tahsil Fişi düzenlenir. Eşya bedeli ve KDV müşteriden tahsil edilir.

3.4. Malzemesi Müşteriden Olan Siparişlerde Maliyet Çıkarılması

Malzemesi müşteriden olan siparişlerin maliyet bedeli, yine yönetmeliğin değişik 18. maddesine göre belirlenir.

Bu belirleme yapılırken, müşterinin getireceği kaliteye eş değerdeki malzeme okuldan karşılanıyormuş gibi maliyet hesaplanır. Bulunan miktardan malzeme toplamı düşüldükten (Malzeme müşteriden olduğu için) sonra, sonuç sipariş bedeli olarak müşteriye bildirilecektir. Müşteriye bildirilen sipariş bedelinde masraflar (Öğrenci hakkı + İşçilik) düşüldükten sonra kalan miktar “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı” ile “Kâr ve Zarar Hesabına” yarı yarıya paylaşılır.

Okuldan karşılandığında hammadde ve malzeme bedeli 20.000.000 TL. olan ve maliyeti 44.000.000 TL. olarak hesaplanan bir eşyanın, malzemesini müşterinin getirmesi durumunda istenecek ücret ne olacaktır?

Malzemenin okuldan karşılanması durumundaki satış fiyatı	: 44.000.000 TL.
Okulca kullanılması düşünülen hammadde ve malzeme miktarı	: 20.000.000 TL.
Malzemesi müşteriden olan siparişin maliyeti	: 24.000.000 TL.
Lira Öğrenci Hakkı ve İşçilik ücreti	: 10.000.000 TL.
Lira “İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı” ile “Kâr ve Zarar” hesabına eşit olarak pay edilecek tutar	: 14.000.000 TL.

- Bu duruma göre maliyetin düzenlenmesi:

Hammadde	: -
Öğrenci Hakkı	: 2.000.000 TL.

İşçilik ücreti	: 8.000.000 TL.
Ara Toplam (Atölye İmalat Toplamı)	: 10.000.000 TL.
İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı	: 7.000.000 TL.
Kâr ve Zarar Hesabı	: 7.000.000 TL.
Maliyet Tutarı (Müşteriden istenecek miktar)	: 24.000.000 TL.

3.4.1. Malzemesi Müşteriden Olan Eşyanın Muhasebeleştirilmesi ve Satışı

Malzemesi müşteriden olan siparişlerde 1/3 peşinat alınmasına gerek yoktur. Şartname düzenlendikten sonra sipariş bedelinin %0.5 D.V. (Akit Pul) bedeli olarak tahsil edilir. Bunun için bir Kasa Tahsil Fişi düzenlenir. Tahsil edilen D.Vergisi; Kasa Hesabının Zimmetine, Alacaklılar Hesabının (Vergi Dairesi) matlubuna kayıt edilir. Atölyede imalatı tamamlanan eşya için atölye şefince düzenlenen İmalat-Maliyet veya Mamul Eşya Maliyet Pusulalarına göre eşyanın ambara girişi yapılarak, ambar defterlerinin giren tarafına kayıt edilir.

Mamul eşya ambara girdikten sonra, İmalat-Maliyet ve Mamul Eşya Maliyet Pusulaları saymana gönderilir. Bu pusulalara göre bir mahsup fişi düzenlenerek Zimmet tarafına imalatın satış bedeline “Mamul Eşya Hesabı” olarak; Matlub tarafına ise, “Öğrenci Hakkı Hesabı”, İşçilik bedelini de kapsayan “ İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabı” ile “ Kâr-Zarar Hesabı” yazılarak toplamı alınır ve bu fişe göre esas defter ile yardımcı defterlere gerekli kayıtlar yapılır.

Eşya müşteriye teslim edilirken kasa tahsil fişi kesilir. Bu fişin alacaklı hesap, bölümüne “ Mamul Eşya Hesabı” ile KDV bedeli olarak alınan “Verilen-Alınan KDV Hesabı“ satırlar halinde yazılarak toplamı alınır.

Esas defterde “Kasa Hesabının” zimmet sütununa; “ Mamul Eşya Hesabı” ile “Verilen-Alınan KDV Hesabının” matlub sütunlarına ve yardımcı defterlere gerekli kayıtlar yapılarak işlem tamamlanmış olur.

Düzenlenecek Şartnamede malzemenin müşteriye ait olduğu belirtilmeli ve Sipariş tesliminde KDV'nin tahsil edileceği duyurulmalıdır. Müşteri tarafından getirilecek

malzemeler bir tutanakla tespit edilerek, teslim alınmalıdır. Tutanak; Teknik Müdür Yardımcısı, Sayman, ilgili Bölüm Şefi, Ambar Memuru, gerekirse aynı atölyenin bir öğretmeni tarafından imzalanmalıdır.

3.4.2. Malzemesi Müşteriye Ait Siparişin Kayıt İşlemleri

Tablo 29. Malzemesi müşteriye ait siparişin mahsup fişi

Madde No:		Cilt :
		Sıra :
Alacaklı Hesabı	İzahat	Miktar
Alacaklılar Hesabı (Vergi Dairesi)	%5 D.V. Tahsili	120.000
	Toplam	120.000

Şartname ekinde düzenlenir.Siparişin tesliminde mamul eşya bedeli ve Damga Vergisi tahsil edilir.

Tablo 30. Malzemesi müşteriye ait siparişin kasa tahsil fişi

Madde No:		Cilt :
		Sıra :
Alacaklı Hesabı	İzahat	Miktar
Mamul Eşya Hesabı	Sipariş bedelinin tahsili	24.000.000
Verilen-Alınan KDV Hes.	%12 KDV tahsili	2.880.000
	Toplam	26.880.000

Kapı Çıkış Pusulası ekinde düzenlenir. Kasa Tahsil Fişlerindeki miktarlar; Yevmiye Esas Defterinde ilgili hesaplara işlenir, yardımcı deftere de işlenmek suretiyle kayıtlar tamamlanır.

3.4.3. Maliyet Hesaplamalarında Kâr Oranı İle Elektrik Bedelinin Tespiti

Maliyet hesaplamalarında elektrik (maktu) değerin kârdan evvel hesaba dahil dilmiş olması, maliyet hesaplarında kârsız kısmın ayrıca hesaplanmasını gerektirmektedir. Bunun içinde de sipariş bedelinin (tutarının), kâr oranına aşağıdaki gibi bölünmesi yeterlidir.

Kâr oranı: %5 ise, Sipariş Tutarı : 1.05'e,
 %10 ise, Sipariş Tutarı : 1.10'a,
 %15 ise, Sipariş Tutarı : 1.15'e bölünmelidir.

Sipariş bedeli 78.100.000 TL. ve Kâr oranı %15 olan mamulün kârsız kısmı
 $78.100 : 1.15 = 67.913.000$ TL. olarak hesaplanır.

Bu hesapla bir maliyet pusulası üzerinde de gösterilebilir.

Hammadde ve Malzeme	: 17.000.000 TL.
Öğrenci Hakkı	: 2.000.000 TL.
İşçilik	: 30.000.000 TL.
1. Ara Toplam (Atölye İmalatı Toplamı)	: 49.000.000 TL.
İş. Ve İd. Masrafları Karşılığı Hesabı %20	: 9.800.000 TL.
2. Ara Toplam	: 58.800.000 TL.
Amortisman %5	: 2.940.000 TL.
3. Ara Toplam	: 61.740.000 TL.
Elektrik (Maktuben)	: -
4. Ara Toplam (Böl. İşl. ile bulunan kârsız. kıs.)	: 67.913.000 TL.
Kâr (%15)	: -
5. Toplam (Maliyet Tutarı)	: 78.100.000 TL.

Bu hesaplama yöntemi bilhassa pazarlık sonunda sipariş bedelinin belirlenmesi durumunda uygulanır. Mamul eşyanın KDV'si mamul eşya müşteriye teslim edilirken sayman tarafından tahsil edilir.

Tablo 31. Piyasa fiyatlı sipariş imalat maliyeti

Sipariş : Resim :	:	:	:	:
Nosu : Nosu :	Adet	:	:	Eşyanın Cinsi
..... :	Tane	:	:	Öğretim Araçları Dolabı
MALZEMENİN :				
Cinsi ve Üretim Standart :	Miktarı :	Birim :	Fiyatı (X 1000TL.) :	Tutarı
19 mm Sunta 210x270	01	Adet	5.200.-	5.200.000
Kayın Kaplama	13	m ²	170.-	2.210.000
Kayın Kereste	40	Dm ³	80.-	3.200.000
5 mm Kontrplak 170x220	01	Adet	2.800.-	2.800.000
Tutkal	4,5	Kg	205.-	923.000
Sellülozik Dolgu Vernik	1,5	Kg	780.-	1.170.000
Poliüretan Vernik	01	Kg	900.-	900.000
Sell. Tiner	2,5	Kg	560.-	1.400.000
Pres Kağıdı	0,2	Kg	130.-	26.000
Kaplama Bandı	01	Rule	125.-	125.000
Bant Zımpara	0,1	Metre	660.-	66.000
Ağaç Vidası 17x17	1,5	Grosa	40.-	60.000
Ağaç Vidası 22x40	0,15	Grosa	400.-	60.000
Boy Menteşesi 35 cm lik	01	Adet	250.-	250.000
Fişeli Kilit	02	Adet	200.-	400.000
Sürgü	04	Adet	20.-	80.000
Cam 3 mm	1,1	m ²	1.350.-	1.485.000
Plastik raf pimi	48	Adet	5.-	240.000
Malzeme Bedeli – TOPLAM				18.020.000
Yapım Bedeli : Öğrenci Hakkı				-
: İşçilik				1.200.000
TOPLAM : (Atölye İmalat Toplamı)				19.220.000
İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı %10				1.922.000
TOPLAM : (Mamulün Fiyatı)				21.142.000
Amortisman %1				212.000
ARA TOPLAM				21.354.000
Elektrik				846.000
Ara Toplam				22.200.000
Kâr %10				2.200.000
Ara Toplam				24.420.000
Mamul Maddeler Toplamı (2. Bölümündeki toplam aynen)				2.575.000
1 Adedinin Fiyat Toplamı : (Satış Tutarı)				26.995.000

Bunun için önce ambar memuru teslim alma ve kayıt işlemlerini yapar. Sayman tarafından da Mahsup Fişi düzenlenerek gerekli kayıt işlemleri tamamlanır.

Tablo 32. Bakanlık siparişi maliyetin mahsup fişi

Madde No:		Cilt :	
Zimmet		Sıra :	
		Matlup	
Mamul Eşya Hesabı	26.995.000	Atölyeler Hesabı	20.595.000
		İşl. İd. Mas. Karşılığı Hesabı	2.768.000
		Öğrenci Hakkı Hesabı	1.200.000
		Kâr-Zarar Hesabı	2.220.000
		Amortisman Hesabı	212.000
			+
Toplam	26.995.000	Toplam	26.995.000

Mamul eşya pusulası, İmalat maliyet pusulası, Muayene komisyonu raporu ekinde düzenlenir.

Buna göre Esas defter ve Yardımcı defter kayıtları yapılır. Bakanlık siparişleri konusunda belirtilen işlemler tamamlanarak sipariş dosyası kapatılır.

Döner Sermaye Saymanlığında Tutulacak Özel Takip Defterleri :

Tablo 33. Atölyeler hesabı giren malzeme kontrol ve takip defteri

GİREN MALZEME						
Tarihi	İ. Çıkma / Pus. No	Mad. De. / Nosu	Mob.Dek. A. / Lira	Test. At. / Lira	Metal At. / TOPLAM	
			60.000.000			60.000.000

Tablo 34. Atölyeler hesabı çıkan malzeme kontrol ve takip defteri

ÇIKAN MALZEME						
Tarihi	İ. Mali Pus. No	Mad. Nosu	Mob.Dek. Lira	A. Test. Lira	At. Metal İş.	TOPLAM
			60.000.000			60.000.000

Tablo 34.'de, Döner Sermaye Saymanlığında özel olarak tutulması gereken "Atölyeler Hesabı Kontrol ve Takip Defterinin" giren ve çıkan sayfalarına ait birer örnek görülmektedir.

İsteme ve Çıkarma Pusulaları ile atölyelere çıkarılan malzemeler defterin giren kısmına, Siparişlere harcanan ve İmalat-Maliyet Pusulalarında gösterilen malzemeler ise defterin çıkan kısmına işlenir.

Bu defter yardımı ile atölyeler üzerinde bulunan malzeme miktarları hakkında kolayca bilgi almak mümkün olur. Defterdeki satır sayısı istenildiği kadar çoğaltılabilir. Defter yerine karton da kullanılabilir.

Atölyelere giren çıkan malzemeleri kayıt etmek için ilgili bölüm şefleri tarafından tutulan malzeme sarf defterin bir örneği, Ambar Memuru tarafından da tutulmak suretiyle gerekli takip ve kontrol sağlanmaktadır.

Tablo 35. İşçilik ücret hesapları takip defteri

TEDİYE EDİLEN İŞÇİLİK				MALİYETLERDEN GELEN İŞÇİLİK			
Tarihi /	Miktarı /	Tutarı /		Tarihi /	Nosu /	Miktarı /	Tutarı /
3.2.200.	35.500.000	35.500.000					
3.3.200.	20.200.000			9.3.200.	1/1	50.000.000	50.000.000
3.5.200.	40.000.000	95.700.000		8.6.200.	1/3	45.700.000	95.700.000
TOPLAM :.....		95.700.000		TOPLAM :.....			95.700.000

Ön maliyetlerde tespit edilen işçilik ücretleri ile, düzenlenen İmalat-Maliyet Pusulalarında tahakkuk ettirilen işçilik ücretleri arasında denklik olması gerekir. Bunun da izlenmesi lazımdır. Böylece işin bitimine kadar puantajlara göre tahakkuk ettirilerek ödenen işçilik ücretlerinin ön maliyetlerden belirtilen işçilik miktarını aşmaması sağlanır.

Tablo 35.'de bu amaçla mesai dışında ve tatil aylarında çalıştırılacaklara, puantajlara göre ödenecek işçiliklerin takibinde yararlanabilecek bir "İşçilik Takip Kartonu" örneği verilmiştir.

Her bölüm için ayrı ve özel olarak tutulması gereken bu takip defteri, karton şeklinde de olabilir.

*Elektrik Bedellerinin Takibi:*Yapımı tamamlanan siparişler için düzenlenen İmalat-Maliyet Pusulalarında yazılı olan ve Döner Sermaye Esas Defterlerine işlenirken "İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı Hesabına" ilave edilen elektrik paylarının ayrıca ve özel şekilde takibi gerekmektedir.

4. DEĞERLENDİRME

Orman ürünleri sanayiinde döner sermayeli işletmelerin sipariş maliyeti sistemine göre mamul maliyetinin saptanması döner sermaye işletmelerinde sipariş maliyet yönteminin uygulanışı ve bu sistemin uygulandığı bir üretim işletmesi olan Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesi maliyetleşme sistemi ele alınarak “piyasa rekabetini arttırıcı tercihlerin ve kullanımının belirlenmesi” amacıyla bu çalışmada piyasa fiyatlı özel işletmelerin maliyetlerine ait örnek belgeler sunularak daha geniş bir bakış açısı sağlanmıştır.

Sipariş maliyeti sistemiyle çalışan döner varlıklı işletmelerin maliyetleri ile piyasa fiyatlı özel işletmelerin maliyetleri karşılaştırıldığında; döner sermaye işletmelerinin çoğunlukla kamuya hizmet eden ve kendi birimlerine mal üreten işletmeler olması avantajı ile piyasa fiyatlı özel işletmelerin günlük cari fiyatları maliyetlerine rahatlıkla yansıtılabilme avantajlarının dışında, piyasa fiyatlı özel işletmeler birim maliyet açısından tercih edilir bulunmuştur.

Hammadde, malzeme tutarı 4.000.659.504 TL. çalışmamızda hesaplanarak; döner sermayeli işletme birim satış maliyeti 7.893.032.933 TL., piyasa fiyatlı işletme birim satış maliyeti ise 6.431.856.036 TL. hesaplanmıştır (Tablo 15).

Maliyet giderlerinin toplam bugünkü değerleri karşılaştırıldığında, piyasa fiyatlı özel işletmelerde üretilen siparişin döner varlıklı işletmeye göre %20-30 oranlarında değişen düşük maliyetli üretim yaptığı görülmektedir. Özel işletmelerin piyasa fiyatlı maliyetlerinde;

- İdari masraflar
- Öğrenci hakkı
- Peşin gelir
- SHÇEK payı
- Şartnamede düzenlenen damga vergisi ve akit sözleşmesinden doğan masraflar'ın olmayışı tercihlerin kullanımının belirlenmesinde önemli unsurdur.

5. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Çalışmadaki maliyet uygulamalarında mümkün olduğu kadar ileri düzeyde matematik bilgisi gerektirmeyecek bir biçimde ele alınmış ve işlenmiştir. Kapsadığı konu itibariyle çalışmadaki sipariş maliyeti, temel yapıyı oluşturmaktadır.

Sipariş maliyeti unsurlarının mamul ve mamul grubuyla ilgilendirilmiştir. Sipariş maliyeti yönteminde, üretime çekilen malzemenin maliyeti siparişe yüklendiğinde, fireye ilişkin maliyette siparişlere yüklenmektedir.

Üretimde kullanılan işgücü süresinin ve hammadde ve malzemenin miktar olarak belirlenmesi sonucu, işçilik zaman kontrolü, hammadde ve malzeme miktar kontrolleri de yapılabilir.

Değişik zamanlarda satın alınan hammadde ve malzeme partilerinin alış maliyetleri farklı olabilmektedir. Bu durumda, üretime sevk edilen hammadde ve malzemelerin hangi alış maliyetine göre değerlendirileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Araştırmada döner varlıklı işletmelerde kullanılan ve sorunun çözülmesi için, geliştirilen maliyet hesaplama yöntemi olarak “İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)” yöntemi esas alınmıştır.

Sonuç olarak, Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesine ilk satın alınan hammadde ve malzemelerin alış maliyetlerinin düşük olması nedeniyle, genel maliyetler de düşük olacağından, işletme gerçekten daha yüksek kâr sağlamış gibi görünmektedir. Böylece, olması gerekenden daha fazla vergi ödeme durumuyla karşı karşıya kalmaktadır.

– Kamu Döner Sermayeli İşletmeler genellikle stok üzerinden çalıştıkları için, zaman zaman ham maddelerin özelliklerini yitirmesinden dolayı, bazı ham maddeler üretime verilmemesine rağmen maliyetlere girdi olarak alınmaktadır. Bu durumda birim maliyetlerde artışa neden olmaktadır. Gerçekte üretimde kullanılmayan bu tür maliyetler

yönetmelik gereği fazla işçilik ücreti olarak maliyetlere yansıtılmaktadır. Bu olumsuzluğun giderilmesi için yönetmeliklerde bu durum ile ilgili maddelerin güncelleştirilmesi gerekmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin maliyet sistemi de analiz edilerek “piyasa rekabetini artırıcı tercihlerin ve kullanımının belirlenmesi” amacıyla bu çalışmada aşağıdaki öneriler sunulmuştur.

1 – Genel olarak ortaya çıkan yüksek birim maliyetlerin piyasa ile rekabet edilebilir hale getirilebilmesi için birim maliyet hesaplanmasında yönetime zorunluluk getiren yönetmeliklerin güncelleştirilmesi ve serbest ekonomi düzenine uydurulması gerekmektedir.

2 – Cari günlük fiyat değişkenlikleri maliyetlere yansıtılmalıdır.

3 – İşletmelerin kâr ve zarar değerlendirmeleri, ilgili olduğu dönem itibariyle yapılmalı ve ilgili rakamlar gelecek dönemi ekilememelidir.

4 – Dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta da, üst yönetimlerce tercih edilen maliyet yöntemi sık sık değiştirilmemelidir. Çünkü, her yıl değişik yöntemlerin kullanılması, verilerin karşılaştırılma olanağını ortadan kaldırmaktadır.

6. KAYNAKLAR

1. Öncer, M., Orman ürünleri Sanayiinde Üretim Planlaması ve Kontrolü, M.P.M. Yayınları, No: 443, Ankara, 1991.
2. Eraslan, İ., Orman Ürünleri Endüstrisinin Tanımı Önemi Türkiye'deki Sınıflandırılması Ve Entegrasyonu, İ.Ü. Orman Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1972.
3. Akyüz, K.C., Doğu Karadeniz Bölgesinde Yer Alan Küçük Ve Orta Ölçekli Orman Ürünleri Sanayi İşletmelerinin Yapısal Analizi, Doktora Tezi, K.T.Ü., Fen Bilimleri Enstitüsü, Trabzon, 2000
4. Orman Ürünleri Sanayi Kurumu Genel Müdürlüğü 1980-1990 Faaliyetleri, Gelişim Matbaası, Ankara, 1991.
5. Sürmeli, F., Yılmaz, B., Genel Muhasebe, A.Ü. – A.Ö.F. Yayınları, Eskişehir, 1985, 8.
6. Cındık, H., Karabınar, S., Maliyet Muhasebesi, K.T.Ü. Orman Fakültesi Yayınları, No: 51, Trabzon, 1998.
7. Koç, Y., Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, A.Ü. İşletme İktisadı ve Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 17, Ankara, 1972.
8. İdil, O., İşletmeciler İçin Genel İstatistik, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, No: 207, Cilt: 1, İstanbul, 1989.
9. Mucuk, İ., Modern İşletmecilik, Der Yayınları, İstanbul, 1989.
10. Türko, M., Döner Sermaye Yönetimi, Atatürk Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayınları, No : 402, Erzurum, 1983.
11. Güvemli, O., Sanayi İşletmelerinde İşletme Sermayesi ve Analizi, Türk Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No : 2, İstanbul, 1973.
12. Cındık, H., Çay Atıklarından Üretilen Levhannın Fizibilite Etüdü, Doktora Tezi, K.T.Ü., Fen Bilimleri Enstitüsü, Trabzon, 1992, 49-50.
13. Cemalcılar, Ö., Erdoğan, N., Genel Muhasebe, Yayın No : 674, İstanbul, 1997.

14. Mucuk, İ., Modern İşletmecilik, Türkmen Kitabevi Yayınları, No : 80, İstanbul, 1998.
15. Sezgin, A., Ada, E., İşletmeciler İçin Yöneylem Araştırması, Türk Pazarlama Vakfı Eğitim Ve Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 1981.
16. Yazıcı, M., Durmuş, A., Muhasebe Kuramları Ve Uygulamaları, İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın Ve Yardım Vakfı Yayınları, No : 251, İstanbul, 1975.
17. McKenna, J., Makro Ekonomik Analiz, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1979.
18. Küçüksavaş, N., Teknik İlkeler ve Uygulama Yönünden Genel Muhasebe, AÜ Basımevi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No : 81, Erzurum, 1984, 291-292.
19. Özgür, F., Muhasebe İlkeleri, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Yayınları, No : 51, İstanbul, 1981, 65-66.
20. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulama Tek Düzen Muhasebe Sistemi Ve Hesap Planı Uygulama Esasları. (2425), 27.02.1995.
21. Özarslan, İ., Muhasebenin Teknik Yapısı, İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın Yardım Vakfı Yayınları, no : 313-542, İstanbul, 1980.
22. Jacobsen, B., Maliyet Muhasebesi, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayınları, 2. Baskı, İstanbul, 1983.
23. Uslu, M.S., Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi, G.Ü. Basın - Yayın Yüksek Okulu Basımevi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No : 55, Ankara, 1991, 192.
24. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkisine Dair Genelge. (2449), 12.02.1996.
25. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkisine Dair Genelge. (2400), 31.12.1994.
26. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye İle İlgili Hususlara Dair Genelge. (1992/26), 27.04.1992.

27. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye İle İlgili Hususlara Dair Genelge. (2400), 31.12.1994.
28. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye İşletmeleri Sene Sonu İdare Hesaplamalarına Hakkında Karar. (2449), 12.02.1996.
29. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulama Alım Limitleri Ve Diğer Hususlar. (2450), 11.03.1996.
30. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkisine Dair Genelge. (2449), 12.02.1996.
31. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkisine Dair Genelge. (2400), 31.12.1994.
32. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye İle İlgili Hususlara Dair Genelge. (1992/26), 27.04.1992.
33. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye İle İlgili Hususlara Dair Genelge. (2400), 31.12.1994.
34. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye İşletmeleri Sene Sonu İdare Hesaplamalarına Hakkında Karar. (2449), 12.02.1996.
35. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye İşletmelerinde Uygulama Alım Limitleri Ve Diğer Hususlar. (2450), 11.03.1996.
36. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkilisi Hakkında Genelge. (97105), 13.01.1997.
37. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye Saymanları Hakkında Genelge. (2184), 27.03.1992.
38. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Döner Sermaye İle İlgili Hususlar Hakkında Genelge. (97/120), 14.01.1997.
39. T.C., Resmi Gazete, MEB Tebliğler Dergisi Muhasebe Sistemleri (Tek Düzen) Hakkında Genelge. (1994/80), 11.01.1994.

40. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Harcamaları İhale Yetkilisi Hakkında Yönetmelik. (2425), 27 .02.1995.

41. T.C., Resmi Gazete, Döner Sermaye Muhasebesi Hesap Yöntemleri Hakkındaki Yönetmelik. (16294), 22 .05.1978.



7.EKLER



Ek 2. Döner Sermaye Saymanlığı Ücret Bordrosu Formu

Sıra No	Adı ve Soyadı	İstihkakın Çeşidi	Çalıştığı Saat	Saat Ücreti	İstihkakın Tutarı	KESİNTİLER			Kesintiler Toplamı	Ele Geçen Miktar		İstihkak Sahibinin İmzası
						Gelir Vergisi	Varsa Avansı	Danga Pulu		Lira	Lira	
1				Lira	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira	Lira		
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												
TOPLAM												

Okul Müdürü
(İTA AMİRİ)

Ek 3. Sipariş Atölyesi Şartnamesi Formu

Şartname No		Tarih	
<input type="text"/>		<input type="text" value=".../.../200."/>	
MÜTEDAVİL SERMAYE			
Müşterinin Adı ve Soyadı :			
.....			
.....			
Siparişin Cinsi ve Evsafı :			
.....			
.....			
.....			
.....			
Teslim Tarihi		Sipariş Fiyatı K.D.V. Alınan Peşinat Kalan	
.....		
Sipariş Şartları :			
.....			
.....			
Yukarıda yazılı şartlara göre sipariş verdim			
MÜŞTERİ			

Ek 4. Döner Sermaye Muayene ve Teslim Alma Komisyonu Tutanağı Formu

Cilt No :				
Sıra No :				
SATINALMA KARAR NO :				
FİRMANIN ADI	FATURANIN			TESLİM ALMA MAK. NO:
	TARİHİ	NUMARASI	TUTARI	
GENEL TOPLAM				

Ek 6. İmalat Maliyet Pusulası Formu

Mütedavil Sermaye				Cilt No:				
				Sıra No:				
İMALAT MALİYET – PUSULASI								
Sipariş Veren :						Sipariş Tarihi:		
Yapılan İş :								
İptidai Madde ve Malzemeler	Miktar	Fiyatı Lira	Tutarı Lira	Talebe Hakları				Tutarı
				Talebenin		Saat	Ücret	
				No	Adı ve Soyadı			
HAMMADDE VE MALZEMELER TOPLAMI								
İşin bitirildiği tarih			Ambara teslim edildiği tarih		Mamul eşya maliyet pusulası No ve Tarih		Bölüm Şefinin İmzası	
Mamul Eşyayı tamamen teslim aldım ve defterine yazdım								
AMBAR MEMURU								

Ek 7. Döner Sermaye Gereç Analiz Formu

DÖNER SERMAYE GEREÇ ANALİZ FORMU								
Sipariş No:			Siparişin Ait Olduğu Yer:					
Standart Resim No:			Siparişin Adı:					
			İşin Adedi:					
PARÇANIN								
No	Adı	Sayı	Gereç	Ölçüler	Toplam	% Fire	Fireli Bedeli	Düşünce
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
DÜZENLEYENLER								
..... Bölüm Şefi			..... Bölüm Öğretmeni			..... Düzenleme Tarihi .../.../.....		

Ek 8. Döner Sermaye Mamul Eşya Çıkış Pusulası Formu

Cilt No :						
Sıra No:						
Eşyanın Cins ve evsafı:						
Eşyanın Miktarı :						
	.....	.....	.....	.....	.....	Toplam
	Atölyesi	Atölyesi	Atölyesi	Atölyesi	Atölyesi	
Atölye hesabına kaydedilecek hammadde ve malzeme tutarı						
Öğrenci hakkı tutarı						
İşçilik Ücreti (İşletme ve İdari Masraflar Karşılığına)						
Toplam Hazıra yapılan mal)						
İşletme ve İdari Masraflar Karşılığı %10						
ARA TOPLAM						
Kâr						
Peşin Gelir %11						
Genel Tutarı						
Katma Değer Vergisi (KDV)						
GENEL TOPLAM						
Yukarıda yazılı eşya alınmış ve defterine kaydedilmiştir. ...../...../200. Ambar Memuru			Yukarıda gösterilen eşyanın ambara alınması ve defterine yazılması. ...../...../200. Bölüm Şefi Müdür			
Ambar Defteri No :						

Ek 9. Yapık Eşya Muayene Komisyonu Tutanağı Formu

Sipariş No :				Sipariş Tarihi : .../ .../ 200.		
Siparişi yapan Okul :						
YAPIMI TAMAMLANAN DONATIM EŞYASININ (MAKİNANIN)						
Sıra No:	Resim No:	Adı ve Özelliği	Miktarı	Birim Fiyatı	Tutarı	Ait Olduğu Kurum
				Lira	Lira	
GENEL TOPLAM						

Ek 10. Döner Sermaye Lüzum Müzekkeresi Formu

Döner Sermaye		Cilt No. :.....	
Lüzum Müzekkeresi		Sıra No. :.....	
Aşağıda müfredatı yazılı ihtiyaç görüldüğünden satın alınmasına müsaadeleri dileğiyle Okul Müdürlüğüne			
			Bölüm Şefi
CİNSİ	MİKTARI	FİYATI Lira	TUTARI Lira
Yukarıda müfredatı gösteren iptidai madde ve malzemenin satın alınması muvafık görüldü. / /			
			Okul Müdürü

Ek 11. Onay Belgesi

.....
MÜDÜRLÜĞÜ

SAYI: 150.918 (61) –
KONU: Onay Belgesi

TARİH :/...../200.

DÖNER SERMAYE İTA AMİRLİĞİ MAKAMINA

İHALE KONUSU İŞİN NEVİ	: Malzeme satın alınması ve komisyon teşkili
İHALE KONUSU İŞİN NİTELİĞİ VE MİKTARI	: 1 – 19 mm Sunta 50 Adet 2 – Kontrplak 4 mm 20 Adet 3 – Beyaz (Plastik) Tutkal 230 Kg 4 – Kayın kaplama 500 M ² 5 – Kayın kereste 10 M ³
İHALE KONUSU İŞİN PROJE NUMARASI	: 1 – 1999/125 – C Bakanlık Siparişi 2 – Milli Eğitim Müdürlüğü Siparişleri
TAHMİN EDİLEN BEDEL	: 5.150.000.000 TL.
İHALEDE KULLANILABİLİR ÖDENEK MİKTARI	: (Peşin Satın alma) (Kredili Satın alma)
İHALEDE UYGULANACAK USUL	: 2886 Sayılı Kanununun 35. Yönetmeliğinin 43. Maddesine göre pazarlık usulü
İHALE KOMİSYONU VE GÖREVLERİ	: Komisyon Başkanı Teknik Müdür Yardımcısı ÜYE Sayman ÜYE Bölüm Şefi ÜYE Öğretmen

..... Mobilya ve Dekorasyon Bölümü Siparişlerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan malzemelerin cins ve miktarları ile ihale komisyonu üyelerince yukarıda çıkarılmıştır. Gereğini arz ve teklif ederim.

.... / /
(İmza)

.....
Teknik Müdür Yardımcısı
(Komisyon Başkanı)

UYGUNDUR
.... / /
(İTA AMİRİ)

Ek 12. Çarşı Pazarlığı Tutanağı Formu

..... ÇARŞI PAZARLIĞI TUTANAĞI					
SATIN ALINACAK MALZEMENİN		FİRMA ADI VE TEKLİFLERİ			Tercih Edilen Firma
CİNS VE ÖZELLİKLERİ	MİKTARI				
FİRMA KAŞE VE İMZASI					

Ek 17. İhale Komisyonu Kararı

İHALE KOMİSYONU KARARI

MALİ YILI : 2000
 KARAR NO : 1
 ONAY BELGESİ VE NUMARAS : 28. ŞUBAT. 2001 – 175
 İHALEDE UYGULANAN USUL : 2886 Sayılı İhale Kanununun 35. ve Yönetmeliğin
 43. Maddesine göre PAZARLIKLA SATINALMA.

VARILAN KARAR :

Okulumuz Mobilya Dekorasyon Bölümü siparişlerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyulan malzemelerin satın alınması ve komisyon teşkili için yukarıda tarih ve sayısı verilen onay belgesi ile ita amiri oluru alınmıştır.

Komisyonumuz toplanarak piyasa araştırması yapmış aynı cins ve nitelikteki malzemeleri toplam olarak firması TL.
 firması TL. ya firması ise
 TL. ya vermeyi taahhüt ettikleri tespit edilmiştir.

Adı geçen malzemelerin	firmasından		
Sunta (1,8x210x270)	50 Adet	25.000.000	1.250.000.000
4 mm Kontrplak (0,4x170x220)	20 Adet	7.000.000	140.000.000
Beyaz (Plastik) Tutkal	230 Kg	1.000.000	230.000.000
Kayın Kaplama	500 M ²	1.350.000	675.000.000
Kayın Kereste	10 M ³	300.000.000	3.000.000.000
		TOPLAM	5.295.000.000

Bedelle alınmasında hazinenin yararı olduğunda, bedelinin Saymanlığımızca ödenmesine ve ihale yetkilisi ita amirliğinin onayına sunulmasına oy birliği ile karar verilmiştir. / / 200.

KOMİSYON BAŞKANI

 Teknik Müdür Yardımcısı

ÜYE

 Sayman

ÜYE

 Bölüm Şefi

ÜYE

 Öğretmen

UYGUNDUR
 / / 200.

.....
 Okul Müdürü
 (İTA AMİRİ)

Ek 18. İmalat Planlaması Yapılan Siparişlerde Çalışacakların Zümre Toplantısı Tespit Formu

OKUL MÜDÜRLÜĞÜNE

Atölyede imalatı istenilen siparişlerin imalatı plânlanması tarih ve günlü bölüm öğretmenleri zümre toplantısında yapılmıştır. Bu toplantıda yapılan tespitlere göre;

- 1 – Çalışmaya istekli öğretmenler :
- 2 – Çalışmaya istekli teknisyenler :
- 3 – Çalışmaya istekli öğrenciler :
- 4 – Mesai içerisinde yapılacak imalatlar :
- 5 – Mesai dışında yapılacak imalatlar :
- 6 – Öğrenci hakkı tutarı :
- 7 – Öğretmen Teknisyen ve Öğrenci işçilik tutarı :

Olarak tespit edilmiştir. Olurlarınıza arz ederim.

.....
Bölüm Şefi

UYGUNDUR

.../ .../ 200.

Okul Müdürü
(İTA AMİRİ)

Ek 20. Mesai Dışı Çalışacak Personel İçin Dilekçe Örnek Formu

OKUL MÜDÜRLÜĞÜNE

Bölüm atölyelerinde imalatına başlanılan siparişlerinde 3423 sayılı Döner Sermaye Yasası, bütçe Yasasının ilgili maddeleri ve Bakanlık genelgesi doğrultusunda ayı mesai dışı çalışacak okulumuz personel ve öğrencilerin çalışacakları gün ve saatleri aşağıda çıkartılmıştır.

Müsaade edilmesi için gereğini arz ederim. / / 200.

.....
..... Bölüm Şefi

ADI VE SOYADI	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	AÇIKLAMALAR		

UYGUNDUR
..... / / 200.
Okul Müdürü
(İTA AMİRİ)

Ek 22. Mesai Dışı Döner Sermaye Çalışmaları İmza Çizelgesi Formu

MESAI DIŞI DÖNER SERMAYE ÇALIŞMALARINI İMZA ÇİZELGESİ						
.....ATÖLYESİNDE			..... AYI			
Sipariş iş ve Numara					Yapılan işin cinsi	Parça Sayısı
SİPARİŞTE ÇALIŞANIN						
ADI VE SOYADI			GÖREVİ		SAAT ÜCRETİ	
SİPARİŞTE ÇALIŞANIN			Günlük çalıştığı saat toplamı	Çalışanın İmzası	Bölüm Şefinin onay imzası	Açıklamalar
Tarihi	İşe başlama Saati	İşi bırakma Saati				
AYLIK TOPLAM SAATİ						

Okul Müdürlüğüne

..... Döner Sermaye siparişleri üzerinde çalışması uygun bulunan çalıştığı işleri, günleri ve saatleri belirleyen bilgiler yukarıya çıkarılmıştır.

Ekteki puantaj bu bilgi ve denetimlere göre düzenlenmiştir. Siparişte çalışmaya devam etmesinde Bölüm Şefliğince sakınca (Vardır – Yoktur). Ödemenin yapılması için gereğini arz ederim. / / 200.

.....
Bölüm Şefi

Ek 23. Mamul Eşya Çıkış Pusulası Formu

..... Döner Sermayesi			
Mamul Eşya Çıkış Pusulası		No:	
..... ATELYESİ NO: .....		.../.../200.	
İŞİN CİNSİ	Adedi	FİYATI	TUTARI
		Lira	Lira
TOPLAM			
İŞLETME VERGİSİ			
GENEL TOPLAM			

..... döner sermayeden hazıra yapılan ve
satılan eşyanın bedelinin alınarak çıkışına müsaade edilmesini arz ederim.

..... Görüldü Bedeli Alındı Çıkış Yapılsın
Bölüm Şefi Muhatap Ambar Memuru Okul Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

1969 yılında Trabzon – Of 'ta doğdu. 1986 yılında Of Lisesini bitirdi. 1991 yılında Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Mobilya ve Dekorasyon Eğitimi Bölümünde Lisans öğrenimine başladı. 1995 yılında lisans öğrenimini tamamlayarak mezun oldu. Aynı yıl MEB atamasıyla Ankara Yenimahalle Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesine Atölye ve Meslek Dersleri Öğretmeni olarak atandı. 1997 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Orman Endüstri Mühendisliği Ana bilim Dalında Yüksek Lisans Programına başladı. Aynı yıl atamayla Trabzon Anadolu Teknik, Teknik Lise ve Endüstri Meslek Lisesi Mobilya ve Dekorasyon Bölümü Atölye ve Meslek Dersleri Öğretmeni olarak görevine başladı. Daha sonra sırasıyla aynı bölümde Atölye Şefi ve 1999 yılında Mobilya ve Dekorasyon Bölüm Şefliğine atanarak, halen bu kurumda görevini sürdürmektedir.

**TC. TÜRKİYE KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI
MÜHÜR VE MÜHÜRLEME MERKEZİ**