

Ş. CAN AKKAYAN

SERİ
SERIE B

CİLT
TOME XXIII

SAYI
FASCICULE I

1973

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

ORMAN FAKÜLTESİ DERGİSİ

REVUE DE LA FACULTÉ DES SCIENCES FORESTIÈRES
DE L'UNIVERSITÉ D'İSTANBUL



ORMAN İŞLETMELERİNDE UYGULANAN HESAP PLÂNI İLE TEKDÜZEN GENEL HESAP PLÂNI ARASINDAKİ İLGİLER VE VARILAN SONUÇLAR

Yazan :

Doç. Dr. Hüsamettin PEKER

G İ R İ Ő :

Bir İşletmede Muhasebe mali karakterdeki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait değerlerin kaydedilmesi, hesap dönemi sonunda Temel Mali Tabloların çıkartılması ve bütün bunlarla ilgili analiz ve yorumların yapılmasıdır. Buna göre Muhasebenin fonksiyonu, işlemlerin muhasebeleştirilmesi, defter ve föylere kaydedilmesi ve sonuç çıkartılmasıdır (5, S. 10).

Muhasebenin yapısını ve ana destek olan iskeletini ise, *Hesap Plânı* teşkil etmektedir ki, *tüm Muhasebe sistemi bu plâna bağlı olarak işlenmektedir* (1, S. 7).

İşte bu etüdde, «Orman İşletmelerinde uygulanan Hesap Plânı ve Tekdüzen Genel Hesap Plânı arasındaki ilgiler ve varılan sonuçlar» konu olarak incelenmekte, bunun için evvelâ, Orman İşletmelerinde uygulanan Hesap Plânı özellik ve esasları belli edilmekte ve sonra da iki Hesap Plânı arasındaki ilgiler ve varılan sonuçlar açıklanmaktadır.

I — ORMAN İŞLETMESİNDE UYGULANAN HESAP PLÂNI

Orman İşletmelerinde uygulanan Hesap Plânı, desimal sisteme göre düzenlenmiş ve Hesap Grupları 0-9 numara arasında, 6 ve 7 numaralar şimdilik boş kalmak üzere numaralanmıştır. Bu Hesap Grupları şunlardır (3, S. 8):

0 Sermaye ve Benzeri Hesaplar, 1 Değer Hesapları, 2 Stok ve Malzeme Hesabı, 3 Şahıs Hesapları, 4. Geçici ve Mutavassıt Hesaplar, 5 Masraf Hesapları, 8 Hasılat ve Netice Hesapları, 9 Nazım Hesaplar.

a — *Sermaye ve Benzeri Hesaplar Grubu :*

Bu hesaplar grubu içersinde 00 Sermaye, 01 Yedek akçeler, 02 Birikmiş amortismanlar, 03 Muhtelif zararlar karşılığı, 04 Biriken dahili sigorta primleri ana hesapları bulunmaktadır.

Defterikebir hesapları olarak anılan bu ana hesaplar da, işletmelerin ihtiyacına uygun olarak tekrar talî hesaplara ayrılmıştır. Şöyle ki 00 *Sermaye hesabı altında*, 000 Bütçeden, 001 Hasılat, 01 *Yedek akçeler hesabı altında*, 010 Kanunî yedek akçeler, 02 *Birikmiş amortismanlar hesabı altında*, 020 Tesisler amortismanı, 021 Makinalar amortismanı, 022 Nakil vasıtaları amortismanı, 023 Demirbaşlar amortismanı, 024 Kitaplar amortismanı, 025 Hayvanlar amortismanı, 029 Muhtelif vesair tesisler amortismanı, 03 *Muhtelif zararlar karşılığı hesabı altında*, 030 şüpheli alacaklar karşılığı, 031 Nakdi ve aynı yardımlar karşılığı, 04 *Biriken dahili sigorta primleri hesabı altında*, 040 Menkul ve gayrimenkul primleri, 041 Trafik mali mes'uliyet primleri, 042 Makta aboneman primleri gibi talî hesaplar yer almaktadır. Bu talî hesaplar da tekrar hesaplara bölünmüştür.

b — *Değer Hesaplar Grubu:*

Bu hesaplar grubu 10 Sabit Kıymetler, 11 Endüstriyel teşebbüsler, 12 İştiraklerimiz, 13 Kasa, 14 Bankalar, 15 Muhtelif kıymetli evrak, 16 Alacak senetleri ana hesaplarından oluşmaktadır.

Bunlardan, 10 *Sabit Kıymetler hesabı*, 100 Tesisler, 101 Makinalar, 102 Nakil vasıtaları, 103 Demirbaşlar, 104 Kitaplar, 105 Hayvanlar, 106 Satın alınan haklar, 109 Muhtelif vesair tesisler talî hesaplarına, 11 *Endüstriyel teşebbüsler hesabı*, 110 Kereste fabrikaları talî hesabına, 12 *İştiraklerimiz hesabı*, 120 Sun'î Tahta Sanayi T. A. Ş. hesabına, 13 *Kasa hesabı*, 130 İşletmeler kasası, 131 Münferit bölge kasası talî hesaplarına, 14 *Bankalar hesabı*, 140 T. C. Merkez Bankası, 141 T. C. Ziraat Bankası, 142 T. İş Bankası, 143 T. Emlâk Kredi Bankası, 144 Vakıflar Bankası, 145 T. C. Ziraat Bankası işçiden kesilen zarar karşılığı mevduat hesabı talî hesaplarına, 15 *Muhtelif kıymetli evrak hesabı*, 150 Esham ve tahvilât, 151 Banka mektupları talî hesaplarına, 16 *Alacak senetleri hesabı*, 160 Hazine bonoları, 161 Hazine kefaletini haiz bonolar talî hesaplarına ayrılmıştır. Bu talî hesaplar içersinde de ihtiyaca göre tekrar hesaplar yer almaktadır.

c — *Stok ve Malzeme Hesabı Grubu:*

Bu hesap grubu içersinde iki ana hesap bulunmaktadır ki, bunlar da 20 Stok hesabı, 21 Anbar hesabıdır.

Bunlardan *20 Stok hesabı*, orman ürünlerinin depolandığı istif yerlerine göre tali hesaplara bölünmüştür. Stok hesabı içerisinde yer alan bu tali hesaplar, 200 Maktalar, 201 Orman içi istif yeri, 202 Ara istif yeri, 203 Orman dışı istif yeri hesaplarıdır. Bu tali hesaplar da, orman ürünlerinin çeşitleri ve cinslerine göre tekrar hesaplara ayrılmaktadır. 21 *Anbar hesabı* ise, 210 Alet ve edevat, 211 Malzeme, 212 Kırtasiye, 213 Evrakı matbua, 214 Yedek parçalar, 215 Masraf kaydedilecek demirbaşlar, 219 Muhtelif gibi tali hesaplardan oluşmaktadır.

d — *Şahıs Hesapları Grubu:*

Bu hesaplar grubu içerisinde, 30 Muvakkat Borçlular, 31 Muvakkat alacaklılar, 32 Muhtelif borçlu ve alacaklı hesaplar, 33 Orman Genel Müdürlüğü cari hesabı, 34 Fabrika cari hesabı gibi ana hesaplar yer almaktadır.

Bunlardan, *30 Muvakkat borçlular hesabı altında*, 300 avanslar, 301 Müşteriler, 302 verilen depozitolar, 303 Nakdi ve aynı yardımdan borçlular, 309 Muhtelif, *31 Muvakkat alacaklılar hesabı altında*, 310 İstihkak sahipleri, 311 vergi ve resimler, 312 Nakdi teminattan alacaklılar, 313 İlâmdan alacaklılar, 314 Memurin Kefalet sandığı, 315 İcra tevkifatı, 316 Müsadereli mallardan alacaklılar, 317 Emekli sandığı, 318 Müşteriler, 319 Muhtelif, *32 Muhtelif borçlu ve alacaklı hesaplar altında*, 320 Şüpheli alacaklar, 321 ölçü farkları, 322 Anbar farkları, 323 Mutabakatı sağlanacak hesabı cariler, 324 Gelecek senelere ait masraflar hesabı, 325 Makta aboneman sigorta hasar masrafları, 326 Diğer teşkilâtımız adına alınan demirbaşlar, 327 Surplastan alınan malzeme masrafları, 329 Muhtelif, *33 Orman Genel Müdürlüğü cari hesabı altında*, 330 Tahsil edilen tarife bedelleri, 331 Maaşlar tahakkukatı, 332 Müsadereli mallar, 333 Ödenen Orman Genel Müdürlüğü varidatı, 339 Muhtelif, *34 Fabrikalar cari hesabı altında* da, 340 Mübayaat bedelleri, 341 satış bedelleri, 342 Müstahdem ve işçi ücretleri, 343 Vergi ve tekâlif, 344 Malzeme ve demirbaşlar, 349 Muhtelif tali hesapları bulunmaktadır. Bütün bu tali hesaplar da, ihtiyaca göre tekrar hesaplara bölünmüştür.

e — *Geçici ve Mutavassıt Hesaplar Grubu:*

Bu hesaplar grubu, 40 İmalât hesabı, 41 yapılmakta olan işler hesabı, 42 Genel Merkez hesabı, 43 Yardımcı servisler masrafları karşılığı, 44 Mal sarfiyat, sevkiyat ve devir hesabı, 49 Bilânço hesabı ana hesaplarından oluşmaktadır.

Bunlardan, 40 *İmalât hesabı*, işletmelerde elle yapılan imalâtta, maliyet teşekkülünü gösteren bir hesaptır ki, el imalâtı her istif yerinde yapılabildiğinden, 400 Maktalardan, 401 Orman içi istif yerinde, 402 Ara istif yerinde, 403 Orman dışı istif yerinde olmak üzere tali hesaplara ayrılmıştır. Bu tali hesaplar da, yapılan imaiâtın travers ve el imalâtı kereste olduğuna, imalâta konu hâmmaddenin cinslerine göre tekrar hesaplara bölünmüştür. 41 *Yapılmakta olan işler hesabı içerisinde*, yapılmakta olan sabit kıymetlerin çeşitlerine göre, 410 Binalar, 411 Yol köprü ve rampalar, 412 Dekovil ve hava hattı, 413 Muhasebe tesisatı, 414 Su tesisatı, 415 Elektrik tesisatı, 416 Yangın kule kulübe vesair yangın tesisatı, 417 Tomruk havuzu, su kanalları ve yağmurlama tesisatı, 418 Fabrika binaları ve donatımı, 419 Muhtelif tali hesapları yer almaktadır. Bu tali hesaplar da kullanılan malzeme ve işçilik giderlerinin kaydı için, tekrar hesaplara bölünmüştür. 42 *Genel Merkez hesabı*, işletmelerin, fabrikaların, ana tamirhanelerin birbirleriyle ve bunların Döner Sermaye Merkez Saymanlığı ile olan ilgilerini gösteren geçici bir hesaptır ki, 420 İşletmeler, 421 Fabrikalar, 422 Ana tamirhaneler, 423 Yedekparça depo müdürlüğü, 424 Döner Sermaye merkez saymanlığı, 425 Döner Sermaye İşletmeler saymanlığı olmak üzere tali hesapları mevcuttur. 43 *Yardımcı servisler masrafları karşılığı hesabı*, işletmede asıl olan faaliyetlerin görülmesinde, yardım eden servislerin masraf karşılıkları hesabıdır ki, yardımcı servislerin çeşitlerine göre, 430 Nakliye servisi masrafları karşılığı, 431 Yol makinaları masrafları karşılığı, 432 Atölyeler masrafları karşılığı, 433 Elektrik santrali masrafları karşılığı, 435 Muhtelif servisler masrafları karşılığı olmak üzere tali hesaplara ayrılmıştır. 44 *Mal, sarfiyat sevkiyat ve devir hesabı*, işletmenin yapı, onarım ve diğer iş yerlerinde tüketilen, başka işletmelere gönderilen veya devredilen orman ürünlerinin kaydına ait bulunmaktadır ki, buna göre 440 Mal sarfiyat hesabı, 441 Mal sevkiyat hesabı ve 442 Mal devir hesabı gibi tali hesaplardan oluşmaktadır. 49 *Bilânço hesabı*, hesapların dönem sonunda kapatılması ve dönem başında açılmasında kullanılan hesaptır ki, 490 Kapanış maddesi, 491 Açılış maddesi olmak üzere iki tali hesaba bölünmüştür.

f — *Masraf Hesapları Grubu:*

Bu hesaplar grubu, 50 Genel idare masrafları, 51 Orman bakım masrafları, 52 İstihsal masrafları 53 İmâl masrafları, 54 Nakliyat istif masrafları ve tahakkukatı, 55 Yardımcı servisler masrafları, 56 Satış masrafları ana hesaplarına ayrılmıştır.

Bunlardan, 50 Genel idare masrafları hesabı içerisinde, 500 Personel masrafları, 501 Tamirat masrafları, 502 Hizmet vasıtaları masrafları

rı, 503 Büro giderleri, 504 Kiralar, 505 P.T.T. masrafları, 506 Dahili sigorta masrafları, 507 Müteferrik masrafları, 51 Orman bakım masrafları hesabı içerisinde, 510 Orman imar ve temizleme masrafları, 511 Muvakkat fidanlıklar masrafları, 512 Orman içi ağaçlandırma masrafları, 513 Bakım yolları açma ve islâh masrafları, 514 Su yolları ve sel yatakları islâh masrafları, 516 Etüd ve proje giderleri, 518 Piknik ve mesire yerleri giderleri, 519 Muhtelif gibi tali hesaplar bulunmaktadır. Bu tali hesapların da gereği kadar tekrar hesapları mevcuttur. 52 *İstihsal masrafları* hesabının iki tali hesabı vardır ki, bunlar da 520 damga ve numarataj masrafları, 521 kesme, tomruklama ve toplama masrafları hesaplarıdır. 53 *İmal masrafları hesabı* imalâtın yapıldığı istif yerlerine göre 530 maktalarda 531 Orman içi istif yerinde, 532 ara istif yerinde, 533 Orman dışı istif yerinde olmak üzere tabi hesaplara bölünmüştür. 54 *Nakliyat istif masrafları ve tahakkukatı hesabı*, 540 Harice ödenen nakliye ve istif masrafları, 541 Nakliye servisi tahakkukatı olmak üzere tali hesaplara ayrılmıştır. Bu tali hesapların da maktalardan ve istif yerlerinden, diğer istif yerlerine yapılan taşımaya göre ayrıca alt hesapları bulunmaktadır. 55 *Yardımcı servisler masrafları hesabı içerisinde*, yardımcı servislere göre 550 nakliye servisi masrafları, 551 yol makinaları masrafları, 552 Atölyeler masrafları, 553 elektrik santral masrafları, 555 muhtelif servisler masrafları tali hesapları yer almaktadır. 6 *Satış Masrafları hesabı ise*, 560 vergi ve resimler, 562 ilân masrafları, 563 ambalâj masrafları 564 nakliye tahmil ve tahliye masrafları, 569 muhtelif olmak üzere tali hesaplara bölünmüştür.

g — *Hasılat ve netice hesapları grubu*

Bu hesaplar grubu, üç ana hesaptan oluşmaktadır ki, bunlarda 80. satış hesabı, 81 Muvakkat kâr ve zarar hesabı, 82 Devlet Ormanları imar masrafları karşılığı hesabıdır.

Bunlardan, 80 *satış hesabı*, satış çeşitlerine göre 800 piyasa satışları, 801 pazarlıklı satışlar 802 tam tarifeli satışlar, 803 1/10 tarifeli satışlar, 804 tarifesiz satışlar tali hesaplarına bölünmüştür. Bu tali hesaplar da satılan orman ürünlerinin çeşit ve cinslerine göre, tekrar alt hesaplara ayrılmaktadır. 81 *Muvakkat kâr ve zarar hesabı içerisinde*, 810 mesaha ve arızı farklar, 811 satış farkları, 812 alınan faizler, 813 mevduat faizinden kesilen vergiler, 814 Yardımcı servisler karşılık farkları 815 mal sarfiyat sevkیات ve devir farkları, 816 geçen yıllarla ilgili faiz ve zararlar, 817 it'fa alınan haklar, 818 sabit kıymetler terkinin kayıt farkları, 819 muhtelif gibi tali hesaplar bulunmaktadır. 82 *Devlet Ormanları imar masrafları karşılığı hesabı ise*, İşletmenin dönem sonu

neticesini göstermektedir ki, 820 bu yıl, 821 geçen yıllar olmak üzere iki tali hesabı mevcuttur.

h — Nazım Hesaplar grubu:

Bu hesaplar grubunda yer alan hesaplar, İşletmenin patri muvanı, gelir ve giderleriyle ilgili olmayan bazı kıymetlerin kaydı ve İşletmenin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılmaktadır ki, 90 Nazım hesaplar olmak üzere bir ana hesaptan oluşmaktadır. 90 Nazım hesaplar altında ise, 900 emanet kıymetler, 901 Emanet kıymet verenler, 902 Sayıştay ilâmı ile borçlular, 903 Sayıştay ilâmı ile borçlular karşılığı tali hesapları bulunmaktadır.

II — TEKDÜZEN GENEL HESAP PLÂNI

Tekdüzen Genel hesap plânı, memleketimizde kurulu 51 İktisadî Devlet Teşekkülünün hesapları üzerinde yapılan çalışmalar sonucunda, yine bu teşekküller tarafından yeknesak olarak kullanılmasını sağlamak maksadı ile, İktisadî Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu mali işler ve muhasebe grubu tarafından hazırlanmış bir hesap plânıdır.

Tekdüzen genel hesap plânında blok numaralama ve desimal numaralama sistemleri bir arada uygulanmak suretiyle, Bilânço gelir (kâr ve zarar) hesapları bir düzen içerisinde sıralanmıştır.

Buna göre hesap grupları (000-999) numaralar arasında, on numara blokuna ayrılmış, bunlardan (000-099) (900-999) numaralı iki blok teşebbüslerin özel ihtiyaçlarına göre kullanılmak üzere boş bırakılmıştır. Ayrılan numara bloklarına göre, bu hesap grupları şunlardır. (1. S. 13) Dönen varlıklar (100-199), duran varlıklar (200-299) kısa vadeli yabancı kaynaklar (300-399), uzun vadeli yabancı kaynaklar, gelecek yıllara ait gelirler, öz sermaye ve yedekler (400-499) hasılat hesapları (500-599), Maliyet gider ve zararlar (600-699), Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları (700-799), kâr ve zarar toplam ve dağıtım hesapları (800-899).

Bu hesap gruplarının her biri tali gruplara bölünmüş ve bu tali gruplar da kendi içlerinde hesaplara ayrılmıştır ki, bunlar bilânço, gelirlir, maliyet ve gider *ana hesaplarıdır ve her biri üç rakamdan ibarettir.* Bu ana hesapların *tali hesapları ise, ana hesaba ait üç rakamın sağına konan noktadan sonra rakamlar eklenmek suretile yer almaktadır.*

a — *Dönen Varlıklar Grubu (100-199)*

Dönen varlıklar grubu içerisinde, kasa ve bankalar (100-109), Hisse senetleri ve tahviller (110-119), alacaklar (120-129), verilen avanslar (130-139), Stoklar (150-189), diğer dönen varlıklar (190-199) tali gruplar içerisinde herbiri üç rakamlı olan ana hesaplar yer almıştır.

b — *Duran Varlıklar Grubu (200-299):*

Bu grup, uzun vadeli alacaklar ve fonlar (200-219), Müessese ve iştiraklerdeki sermaye payları (220-225), İşletmeler bağlantı hesabı (226), maddi duran varlıklar (230-269), maddi olmayan duran varlıklar (270-279), Özel tükenmeye tabi varlıklar (280-289), Diğer duran varlıklar (290-299) tali gruplarından oluşmaktadır. Bu tali gruplar içerisinde her biri üç rakamlı olan ana hesaplar sıralanmıştır.

c — *Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu (300-399):*

Bu grup altında, alınan krediler (300-309), uzun vadeli krediler ile tahvillerin taksitleri (310 - 319), borçlar (320 - 339), alınan avanslar (340-349), Vergi, resim, harç ve kesintiler (350-359) gider tahakkukları (360-369), gelecek aylara ait gelirler (370) tali grupları yer almaktadır. Bu tali gruplar her biri üç rakamlı olan ana hesaplardan oluşmaktadır.

d — *Uzun vadeli Yabancı Kaynaklar, Gelecek Yıllara Ait Gelirler Öz Sermaye ve yedekler grubu (400-499):*

Bu grupta, alınan krediler (400-419), borçlar (420-439), alınan avanslar (440-449), Gelecek yıllara ait gelirler (470), Özel karşılıklar (475-479), esas sermaye 480-481), yeniden değerlendirme artışı (482), Yedekler (485-487), kârlar (496-497), Zararlar (498-499) tali grupları bulunmaktadır. Bu tali Gruplar altında her biri üç rakamlı olan ana hesaplar sıralanmıştır.

e — *Hasılat Hesapları Grubu (500-599):*

Bu grup içerisinde, Gayri safi satış hasılatı (500-539), hasılattan indirmeler (550-569), Faaliyet dışı hasılat ve kârlar (580-599) tali grupları yer almaktadır. Bu tali gruplar, her biri üç rakamlı olan ana hesaplara ayrılmıştır.

f — *Maliyet, Giderleri ve Zararlar Grubu (600-699):*

Bu grup, satışların maliyeti (600-619), fark hesapları (630-635), stok değer ve sayım farkları (636-637), Direkt maliyet değişmeyen imal giderleri (640), Dağıtılmayan giderler (645-658), Devre giderleri (667-679), Faaliyet dışı giderler ve zararlar (680-694), Kurumlar vergisi kanuni yükümlülükler ve ikramiyeler (696-697), Sonuç devir hesabı (699) tali gruplarına bölünmüştür. Bu tali gruplar, her biri üç rakamlı ana hesaplara ayrılmıştır.

g — *Fonksiyonel Maliyet ve Gider Hesapları Grubu (700-799):*

Bu grup içerisinde 700 den 799'a kadar her biri üç rakamlı olup fonksiyonel maliyet ve gider ana hesapları yer almaktadır.

h — *Kâr ve Zarar Toplam ve Dağıtım Hesapları Grubu (800-899):*

Bu grup'ta 800-899 numaralar arasında her biri üç rakamlı olan kâr ve zarar toplam ve dağıtım ana hesaplarına bölünmüştür.

i — *Gider Çeşitleri ve Masraf Yerleri Hesapları: Bu Hesaplar Yardımcı kayıtların tutulmasına hizmet etmektedir ki, Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları grubunu teşkil eden ana hesapların tamamlayıcısıdır.* Fonksiyonel maliyet ve gider hesapları grubu içerisinde bulunan ana hesaplara borç kaydedilen giderler, aynı zamanda gider çeşitleri ve masraf yerleri hesaplarına da borç yazılır. *Gider çeşitleri hesapları*, İşletmenin esas üretimi ve onunla ilgili diğer hizmetleri için, harcanan giderleri kapsamaktadır ki, (000-999) numaralar arasında 10 numara blokuna ayrılmış, bu bloklar altında, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleriyle doğrudan yüklenemeyen ve fakat çeşitli dağıtım usulleri ile mamullere intikal ettirilecek olan gider çeşitleri her biri üç haneli rakamlı hesaplar halinde bulunmaktadır.

Masraf Yerleri Hesapları, Masraf yeri aynı nitelikteki işlerin yapıldığı ve birbirine benzer maliyetlerin meydana geldiği işletmenin bir bölümünü veya bölümü içindeki bir yeri ifade etmektedir ki, buna göre masraf yerleri hesapları da, (000-999) numaralar arasında bloklara ayrılmış, bu bloklar altında herbiri üç haneli rakamlardan ibaret, masraf yerleri hesapları sıralanmıştır.

III — ORMAN İŞLETMELERİ HESAP PLANI VE TEKDÜZEN GENEL HESAP PLANI ARASINDAKİ İLGİLER VE VARILAN SONUÇLAR

a — *Orman İşletmeleri Hesap Plânı ve Tek Düzen Genel Hesap plânı arasındaki ilgiler*

1 — Hesapların sınıflandırılması ve numaralanması bakımından Orman İşletmeleri hesap plânında, sadece desimal numaraların sistemi esas alınmış, buna göre (00-99) arası yüz adet ana hesabın yer almasına imkân verilmekte, Tekdüzen Genel Hesap plânında, blok numaralama ve desimal numaralama sistemleri bir arada kullanılmış, bu suretle (000-999) arası bin adet ana hesabın yerleştirilmesi olanağı bulunmaktadır.

2 — Orman İşletmeleri hesap plânında, başta sermaye ve benzeri hesaplar grubu olmak üzere birbirine yaklaşık hesaplar bir arada gruplandırılmış, tekdüzen Genel Hesap plânında, evvela bilanço hesapları, sırasile aktif hesapları ve pasif hesapları, daha sonra Gelir (Kâr ve zarar) hesapları numara bloklarına ayrılmıştır ki, Bilanço hesaplarında en çok likit olan hesaplardan en az likit olan hesaplara, kısa vadeli yabancı kaynaklardan, uzun vadeli yabancı kaynaklara Öz kaynaklara doğru, Gelir (Kâr ve Zarar) hesaplarında, kâr ve zarar tablosundaki gerekli bilgileri verecek bir sıraya doğru gidimiştir. Bu suretle tekdüzen Genel hesap planı, bilanço, kâr ve zarar tablosunun hazırlanmasına, uygun olan bir sınıflandırma şeklini, mali ve ekonomik analizlere imkân veren bir sırayı temsil edebilmektedir.

3 — Orman İşletmeleri hesap plânında, 0 sermaye ve benzeri hesaplar, 1 değer hesapları, 2 stok ve malzeme hesabı, 3 şahıs hesapları grupları, tek düzen genel hesap plânında (100-199) numara bloku dönen varlıklar, (200-299) numara bloku duran varlıklar, (300-399) numara bloku kısa vadeli yabancı kaynaklar, (400-499) numara bloku uzun vadeli yabancı kaynaklar, gelecek yıllara ait gelirler öz sermaye ve yedekler hesap gruplarına tekabül etmektedir.

4 — Orman İşletmeleri hesap plânında, 8 hasılat ve netice hesapları grubu, Tekdüzen genel hesap plânında (500-599) numara bloku hasılat hesapları grubu ile ilgili bulunmaktadır.

5 — Orman İşletmeleri hesap plânı ile Tekdüzen Genel hesap plân-

nı arasında, bilhassa masraf ve maliyet hesapları bakımından önemli ilgiler mevcuttur.

Orman İşletmeleri hesap plânında, direkt ve endirekt gider hesapları, 5 masraf hesapları grubu altında sıralanmış bulunmaktadırki, bunlar evvelce belirtildiği üzere 50 Genel idare masrafları, 51 Orman bakım masrafları, 52 İstihsal masrafları, 53 İmal masrafları, 54 Nakliyat istif masrafları ve tahakkukatı, 55 Yardımcı servisler masrafları, 56 Satış masrafları ana hesaplarıdır. Orman İşletme muhasebesinde *yıl içerisinde* bütün masraf hesapları, ilgili varlıklar ve kaynaklar hesaplarla karşılıklı olarak çalıştırılmakta ve yapılan masraflar masraf hesaplarına borç kaydedilmektedir. *Yıl sonunda*, üretimle ilgili direkt masraflar (İstihsal masrafları, imal masrafları, nakliyat istif masrafları ve tahakkukatı, stok hesaplarına aktarılarak kapatılır ve stoklar yukarıda sayılan direkt maliyet giderleri üzerinden değerlendirilir. Endirekt masraflar Tevzii-Müşterek masraflar olarak (Genel İdare masrafları, Orman bakım masrafları, Amortismanlar) satış masrafları ile birlikte doğrudan doğruya netice hesabına (Muvakkat kar ve zarar -Satış farkları) aktarılmak suretiyle kapatılır ki, bu suretle endirekt masraflar stok hesaplarına uğratılmamaktadır. Stok değerleri ise bilanço-da sadece yukarıda yazılı direkt masraflar kıymetleriyle yer almaktadır (4 S. 160-180, 186).

Bütün bunlardan anlaşılacağı üzere, Orman İşletme Muhasebesinde ayrıntılı ve tam maliyet hesaplamaları yapılmamakta ve bunun da bir neticesi olarak Orman İşletmeleri hesap planında maliyet hesapları bulunmamaktadır.

Tekdüzen Genel hesap plânında (600-699) ve (700-799) numara blokları hesap grupları maliyet ve giderler ve zararlar hesaplarını, fonksiyonel maliyet ve gider hesaplarını, kapsamaktadır ki, bunlar ayrıntılı maliyet hesaplarının tutulmasına ve stokların maliyetleriyle değerlendirilmesine olanak vermektedir. Tekdüzen genel hesap planında yer alan, (600-699) *numara bloku maliyet, giderler ve zararlar grubu* içerisinde yer alan ve evvelce belirtildiği üzere *satışların maliyeti hesapları* (600-615) satılan malların tam hesap edilen maliyet değerleriyle stok hesaplarından çıkarılarak, bu hesaplara kaydedilmesi için kullanılmakta, *fark hesapları* (630-634), standart maliyet ve önceden tesbit edilmiş maliyet v.b. usuliler uygulandığı takdirde (700-799) numara blokundaki 718, 719, 722, 727, 728, 729 numaralı ilgili fark hesaplarının kapanışını sağlamakta, *dağıtılmayan giderler* (645-658) ve *devre giderleri* (66-676) *hesapları* (700-799) numara blokundaki ilgili yansıtma hesapları ve gider farkları hesapları ile karşılıklı olarak çalıştırılmakta, şöyleki dönem bütçesinde harcanması öngörülen tutarlar, ilgili

yansıtma hesaplarına alacak, buradaki gider hesaplarına borç yazılmakta, fiili harcama ile bütçede öngörülen harcama arasındaki farklar da (700-799) numara blokundaki ilgili fark hesaplarından buradaki ilgili fark hesaplarına aktarılmaktadır. Tekdüzen Genel hesap planında yer alan (700-799) numara bloku fonksiyonel maliyet ve gider hesapları grubuna gelince bunlar direkt ve indirekt gider hesapları, bunlarla ilgili yansıtma hesapları ve fark hesaplarından oluşmakta ve bu suretle bütün maliyet hesaplarını kapsamaktadır. Fiili harcamalar buradaki ilgili gider hesaplarına borç, varlık ve kaynak hesaplarına alacak kaydedilmektedir.

Standart maliyet ve önceden tesbit edilmiş maliyet v.b. usuller uygulandığı takdirde buradaki ilgili yansıtma hesaplarına direkt ilk madde ve malzeme giderleri standart fiatı ile, direk işçilik giderleri standart tutarı ile genel imâl giderleri standart fiat ile alacak, yarı mamul hesaplarına borç, diğer giderler, dönem bütçesinde harcaması öngörülen tutarlar ile alacak, evvece açıklandığı gibi (645-658), (667-676) numara bloklarındaki ilgili gider hesaplarına borç yazılmaktadır.

Yansıtma hesaplarının alacak bakiyeleri, buradaki ilgili gider hesaplarına aktarılmakta ve gider hesaplarının bakiyeleri de buradaki ilgili Fiyat farkları hesaplarına devredilmektedir.

Buradaki Fiyat farkları hesaplarının bakiyeleri ise, evvelce'de açıklandığı üzere (630-634), (645-658), (667-676) numara bloklarında yer alan ilgili fark hesaplarına aktarılarak kapatılmaktadır.

6 — Orman İşletmeleri Hesap Plânında 81 Muvakkat kâr ve zarar hesabı, Tekdüzen Genel Hesap Plânına göre, (500-599) numara blokunda yer alan Hasılat hesapları, (600-699) numara blokundaki Fonksiyonel Maliyet ve gider hesapları (695-699) numaralı hesaplar hariç buradaki 800 Hasılat, Maliyet, Giderler ve Zararlar Toplam hesabı ile kapatılır. Bu hesabın alacak bakiyesi üzerinden, Kurumlar vergisi, Kanuni yükümlülük payları, personel ikramiyeleri ve diğer indirimler hesap edilerek, yine bu gruptaki ilgili hesaplarına borç, ilgili pasif hesaplarına alacak kaydedilir. Bu gruptaki borç yazılan ilgili hesaplar ise, yine 800 Hasılat, maliyet, giderler ve zararlar toplam hesabı ile kapatılır ve bu toplam hesabının bakiyesi de, bu gruptaki Kâr veya zarar hesabına aktarılır.

7 — Orman İşletmelerinde ayrıntılı ve tam maliyet hesaplamaları yapılmadığından tamamlayıcı Gider çeşitleri ve Masraf yerleri hesapları kullanılmamaktadır.

Tekdüzen Genel Hesap Plânında (700 - 799) numara bloku Fonksiyonel Maliyet ve Gider Hesapları Grubu içerisinde yer alan direkt ve

endirekt giderler hesaplarının tamamlayıcısı olarak *Gider Çeşitleri Hesapları* ve *Masraf Yerleri Hesapları* geliştirilmiştir. (700-799) numara blokundaki ilgili gider hesaplarına borç yazılan giderler, aynı zamanda Masraf çeşitleri ve Masraf yerleri ilgili hesaplarına da borç kaydedilmektedir. Bu suretle Maliye hesaplarında yer alan giderler, çeşitlerine göre, masraf yerlerine dağıtılmış olmaktadır.

b — *Varılan Sonuçlar*

1 — Orman İşletmeleri Hesap Plânı, 1960 yılında, o gün için Orman İşletme Muhasebesinde büyük bir aşama olarak hazırlanmış ve uygulamaya sokulmuştur.

Tekdüzen Genel Hesap Plânı, evvelce de belirttiği üzere memleketimizdeki İktisadî Devlet Teşekküllerinin yeknesak olarak kullanmalarını sağlamak maksadile, 1970 yılında hazırlanmıştır ki, Bilânço, Gelir (Kâr ve Zarar) hesaplarına bir düzen içerisinde yer vermiştir. Tekdüzen Genel Plânı, raporların hazırlanması, malî ve ekonomik tahliller, yöneticilerin, yatırım yapanların faydalanmaları için, daha uygun bulunmaktadır.

Bu nedenlerle, *Orman İşletmeleri Hesap Plânı, Tekdüzen Genel Hesap Plânının paralelinde yeniden düzenlenmeli ve uygulamaya sokulmalıdır.*

2 — Orman İşletme Muhasebesinde, *ayrıntılı maliyet hesaplamalarına girilmeli, bunun için de tamamlayıcı olarak kullanılmak üzere Gider çeşitleri ve Masraf yerleri hesapları geliştirilmeli ve uygulanmalıdır.*

Bunlardan bilhassa *Masraf yerleri hesapları* Orman İşletme Muhasebesinde *yeni ve önemli bir konu niteliğindedir.* Masraf yerleri hakiki ve itibari özelliklere göre tesbit olunabilir. Bunlardan hakiki özelliğe göre Masraf yerleri, fiziki bir varlığa sahiptir ki, örneğin Orman İşletmelerinde Bölgeler, Ağaçlama sahaları, Fidanlıklar v.b. gösterilebilir. İtibari Masraf yerleri ise, binalar, orman yolları, makinalar grupları v.b. gibi bölümlenebilir. *Masraf yerlerinin ayrıntılı ve maksada uygun bir şekilde sınıflandırılması için, Orman İşletmeleri bu açıdan incelenmelidir.*

L İ T E R A T Ü R

1. Devlet Plânlama Teşkilâtı, Tekdüzen Genel Hesap Plânı ve Açıklamaları, Yayın No. : DPT : 862 - KD : 95, Millî Eğitim Basımevi, İstanbul, 1970.
2. Koç, Y. : Genel Muhasebe, prensipleri ve uygulanması, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

3. Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Orman İşletmeleri Hesap Plâni ve İzahnamesi, T.C. Tarım Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü, Sıra No : 489, Seri No : 12, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara, 1967.
 4. Peker, H. : Orman Genel Müdürlüğü Bütçe ve Muhasebe Sistemleri, T. C. Tarım Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü yayınlarından, Sıra No : 362, Seri No : 68, Ankara Basım ve Ciltevi, Ankara, 1963.
 5. Peker, H. : Orman İşletme Muhasebesi, (Basıma hazır), Trabzon, 1973.
-