

## STANDART MALİYETLERİN TEKDÜZEN HESAP PLANI AÇISINDAN UYGULAMASI

**Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN\***

Gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından biri, ekonomik ve sosyal kalkınmanın istikrar içinde gerçekleştirilmesidir. Gelişmekte olan ülkeler arasında kabul edilen ülkemizde, elli yıldan fazla bir süredir kalkınma çabalarına girişilmiştir. Ekonomik faaliyetler, en küçük ekonomik birim olan işletmelerde yerine getirildiğine göre, kalkınma planlarını hazırlayacak kuruluş, işletmelerin eylemlerine ilişkin maliyet bilgilerinden geniş ölçüde yararlanır. Bilindiği gibi işletmelere ilişkin maliyet verilerini sağlayan en önemli alt bilgi sistemlerinden birisini de, «maliyet muhasebesi» oluşturur. Maliyet muhasebesinden sağlanan verilerin; gerek mikro, gerekse makro düzeyde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için söz konusu verilerin «benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi» gerekir. İşte Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi, işletmelerin termodoloji birliğine ulaşmasına, maliyet muhasebesi ilkelerini ve yöntemlerini aynı şekilde kullanmalarına, rapor sistemlerinin ve hesap planlarının benzer şekilde olmasına olanak sağlar. Böylece maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerle; aynı işletmenin cari ve geç-

---

\* Afyon Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi

miş dönemleri arasında karşılaştırma yapma olanağı elde edildiği gibi, benzer işletmelerin mali durum ve faaliyet sonuçlarının da birbiriyle karşılaştırılması ve konsolidasyona gidilmesi mümkün olmaktadır. Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi ayrıca, muhasebe usullerinde yeknesaklık, bir ölçüde de istikrar sağladığından, işletmelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin verimleri artmaktadır. Ayrıca devletin ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için kullandığı veriler, daha güvenilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olduğundan, ekonomik, mali ve sosyal politikaları etkinlik kazanmakta, gerek tüm ekonomi gerekse sektörler düzeyinde ekonomik kaynaklar daha verimli bir şekilde kullanılmaktadır. Öte yandan tek düzen maliyet muhasebesi sistemi, standart maliyetlerle kullanıldığında, fiili maliyetler ile standart maliyetler karşılaştırılarak, işletmelerin çeşitli bölümlerindeki başarılı ve başarısız yöneticiler gerçek bir biçimde belirlenebilmektedir. İşte bu çalışmamızda, önce tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi ayrıntılı bir biçimde incelenmiş ve daha sonra da standart maliyetlerin tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminde nasıl uygulanabileceği, verilen sayısal örneklerle gösterilmiştir.

### **I— Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Tanımı ve Niteliği**

Muhasebeden elde edilen verilerin gerek mikro, gerekse makro düzeyde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, sözkonusu verilerin, «benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi» gerekir. Bunun için de, işletmelerin terminoloji birliğine ulaşması, muhasebe ilkelerini ve yöntemlerini aynı şekilde kullanması, rapor sistemlerinin ve hesap planlarının benzer bir biçimde olması gerekmektedir. İşte «Tekdüzen Muhasebe Sistemi», bu gereksinimleri karşılamayı amaçlamaktadır. Böylece muhasebeden elde edilen bilgilerle, aynı işletmenin cari ve geçmiş dönemleri arasında karşılaştırma yapma olanağı elde edildiği gibi, aynı imalat sektöründe eylemlerini sürdüren benzer işletmelerin mali durum ve faaliyet sonuçlarının da karşılaştırılması ve konsolide edilmesi olanağı sağlanmaktadır. «Tekdüzen muhasebe sistemi» belli ölçülerde benzer olan işletmelerce benzer niteliklere sahip olaylar ve koşullara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir. Tekdüzen muhasebe sistemi, tektip hesap planı ve tektip bilanço demek değildir. Bunların ötesinde; temel kavramların, muhasebe ilkelerinin, rapor sisteminin, hesap planlarının standart olduğu ve terminoloji birliğinin sağlandığı bir sis-

temdir. Bu sistem sektörel, ulusal ya da uluslararası düzeyde gerçekleştirilebilir.

Tekdüzen muhasebe sistemi A.B.D.'de daha 1906'da uygulanmaya başlanmış, Rusya'da 1943'de, Belçika'da 1944, Danimarka'da 1945'de, Yunanistan'da 1961'de, Fransa'da 1941'de, Almanya'da 1937 yılında uygulamaya konulmuştur. Türkiye'de ise 1969 yılında Azot Sanayi A.Ş.'de tekdüzen muhasebe sisteminin pilot uygulaması yapılmış, 1972 yılından itibaren de 27 Kamu İktisadi Teşebbüsünde genel muhasebe açısından uygulamasına geçilmiştir. Bu sistemin K.İ.T.'leri için zorunlu ve özel sektör için isteğe bağlı olarak uygulanması öngörülmüş, banka-sigorta, tarım işletmeleri ile kâr amacı gütmeyen Kamu Örgütleri ve benzeri kuruluşlar kapsam dışı bırakılmıştır. İşte bu eksikliği gören Sermaye Piyasası Kurulu, 100 ve daha fazla ortaklı işletmelerce ve aracı kurumlarca kullanılmak amacıyla, «Standart Genel Hesap Planı ve Kullanım Esasları»nı açıklayan tebliği 1 Şubat 1984 tarihli ve 18299 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu S.G.H.P.'nin uygulamaya konulması sonucunda da, özel sektör işletmelerinde tekdüzen bir muhasebe sistemi yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde K.İ.T.'lerini içeren tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, 1972 yılında başlamış olmakla birlikte, maliyet muhasebesi uygulamasına 25 Kamu İktisadi Teşebbüsünde ancak 1977 yılında geçilebilmiştir. Bu gecikmenin nedenlerinden birisini, Tekdüzen Genel Hesap Planında, maliyet hesapları çerçevesini oluşturan 7. Grubun 700'lü hesapların, iyi anlatılmamış olması oluşturur. Gecikmenin bir başka nedenini de, yeni sistemin mutlaka standart maliyetlerin kullanılmasını zorunlu kıldığı yolundaki yanlış kanı oluşturmuştur. Oysa sistem, fiili maliyetlerle de kullanılabilir. Fakat bu gerçek, biraz geç anlaşılabilmiştir.

Tekdüzen maliyet sistemine göre kayıt düzeni, eskisine oranla son derece basittir. Bu sistem, mahsup fişi kullanılarak yapılan defter kayıtlarını büyük ölçüde azaltmıştır. Bu sistemde mamul ve hizmet üretim maliyetleri, başa alınarak, sırasıyla gider merkezleri ve gider çeşitleri hesaplarına yer verilmiştir. Bu sistem, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve de her safhanın imalat ve hizmet maliyetlerinin belirli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır. Böylece muhasebenin kayıt tutmaya yönelik tarafının azaltılmasını, buna karşılık maliyetlerin değerlendirilmesi ile rapor edilmesinin önem kazanmasını sağlamaya çaba gösterilmiş-

tir. K.İ.T.'ri için önerilen maliyet sisteminin, en gelişmiş raporlama tekniğine bağlı kalınarak hazırlanmış olması yeterli değildir. sözkonusu rapor ve maliyet bilgilerinin, KİT'leri yöneticilerince benimsenmesi ve kullanılması son derece önemlidir. Bu açıklamalardan sonra, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini şöyle tanımlamak olurludur: «Belli bir sektörde faaliyette bulunan işletmelerce kullanıldığında, dönem sonlarında ortaya çıkacak maliyet rakamlarının birbiriyle karşılaştırılmasına olanak sağlayan ortak muhasebe ilkeleri ve bazı durumlarda da, ortak muhasebe yöntemlerinin oluşturduğu bir sistemdir». Bu sistem maliyet kalemlerinde yeknesaklık sağlayarak, faaliyet sonuçlarının sağlıklı olarak elde edilmesine, gider yerleri sorumluluklarının belirlenmesine ve maliyet, kâr kavramlarının anlaşılmasına olanak sağlamaktadır. Böylece KİT'lerinde, yönetim ve kontrol faaliyetlerinde görülen boşlukların doldurulabilmesi olanağı elde edilmiştir.

## II— Maliyet Hesaplarını Oluşturan Gider, Yansıtma ve Fark Hesapları

Tekdüzen maliyet sisteminin temelini oluşturan maliyet hesapları, tekdüzen genel hesap planının 7. grubunda yer alır.

100—199 Dönen Varlıklar	}	Bilanço Hesap.
200—299 Duran Varlıklar		
300—399 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
400—479 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
480—499 Öz Kaynaklar		
500—599 Satışlar, Diğer Hasılat ve Kâr Hesapları	}	Sonuç Hesap.
600—699 Maliyetler, Giderler ve Zararlar		
700—799 Maliyet Hesapları	↔	Maliyet Hesap.

Tekdüzen genel hesap planının maliyet hesaplarına ayrılmış bulunan 7. grubu; Gider Hesapları, Gider Yansıtma Hesapları ve Fark Hesapları olmak üzere üç ana grup hesabı bünyesinde toplamaktadır. Bu hesaplar, hiçbir şekilde tali hesaplara ayrılmamaktadır. Hesap planının 7. grubunda yer alan hesaplar ile; fiili maliyet, standart maliyet ve direkt maliyet yöntemlerinin ayrı ayrı ya da kısmen uygulanabilme esnekliği sağlanmıştır. «Maliyet Hesapları» adı altında, gider kavramının kullanılmış olması, gider kavramının yerinde kullanılmadığını göstermektedir. Hesaplar arasında sıklığı önlemek ve gelecekte duyulacak herhangi bir ihtiyacı kar-

şılalaşabilmek amacıyla, sadece hesap numaralarında değişiklikler yapılarak ,esneklik sağlanmıştır.

## 1. Gider Hesapları

Bu hesaplar, dönem içinde oluşan ya da tahakkuk ettirilen maliyetlerin, bu hesaplara borç kaydı düşülerek izlendiği hesaplardır. Dönem içinde bu hesapların alacağına yapılan kayıtlar, düzeltmeleri gösterir. Gider hesapları dönem sonlarında, ilgili yansıtma hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır. İşletmeler grubunun sözkonusu olduğu durumlarda, teşebbüs merkezince yapılıp, müessesese ve işletmelere devredilen maliyetlere 7. grup hesaplar arasında yer verilmeyip, bu tür maliyetlerin doğrudan doğruya 6. grup içinde yer alan ilgili gider hesaplarına borç kaydedilmesi öngörülmüştür. Gider hesapları şu şekilde bölümlenir:

- 700— Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı (1)
- 710— Direkt İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabı
- 720— Direkt İşçilik Gider Hesabı
- 730— Genel İmalat Giderleri Hesabı
- 740— Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabı
- 745— Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Hesabı
- 750— Satılan Tesislerin Montaj ve Tesis Giderler Hesabı
- 755— Programlanmış Büyük Proje Giderleri Hesabı
- 760— Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 765— Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı
- 770— Genel İdare Giderleri Hesabı

Yukarıda belirtilen maliyet hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde, **maliyet türleri ve gider yerleri** kodları kesinlikle belirtilmelidir. Bu maliyet hesaplarının işleyişini, şöyle bir örnekle gösterebiliriz:

Dönem içinde 600.000.-TL. tutarında «0-İlk madde ve malzeme» nin imalatta kullanıldığı saptanmıştır. Bu malzeme kullanımının dağılımının, şöyle olduğunu kabul edelim:

---

(1) Çeşitli imalat hesaplarını, genel muhasebe dışında ayrı bölümlerde tutmak isteyen işletmelerde, özellikle imalatta kullanılan direkt ve endirekt giderlerin izlendiği bir hesaptır. Merkez fabrika ilişkilerini izlemek için bu hesap kullanılmaz. Bu hesap, imalatla ilgili gider belgelerinin birer kopyaları, maliyet muhasebesinin tutulduğu yere gönderilmek suretiyle, Genel muhasebe tarafından borçlandırılır. Bu hesap, Türkiye'de çoğu kez kullanılmamaktadır.

01— Direkt İlk Madde ve Malzeme 300.000.—

06— Endirekt Malzeme:

— Esas Gider Yerlerinde	120.000.—
— Yardımcı Gid. Yerlerinde	60.000.—
— Yapılmakta olan Yatırımlar	40.000.—
— Üretim Yerleri Yönetimi	30.000.—
— Pazarlama Giderleri	28.000.—
— Genel İdare Giderleri	22.000.—

Bu verilere göre hazırlanacak mahsup fişi, şu şekilde olacaktır:

”

710—DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİDER. HS. 300.000.—

01-300.000 Esas ve Yardımcı Üretim Yerleri

X.....150.000.—

Y..... 50.000.—

Z.....100.000.—

730—GENEL İMAL GİDERLERİ Hs. 250.000.—

06-250.000.— Esas ve Yardımcı Üretim

—Yardımcı Gid. Yerleri 60.000.—

—Yapılmakta olan Yatı. 40.000.—

—Üretim Yerleri Yönt. 30.000.—

765—PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD. HS. 28.000

06-28.000.— Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yeri

770—GENEL İDARE GİD. HS. 22.000

06-22.000.— Genel İdari Giderleri Gider Yeri

150-155 İLK MADDE VE MALZ.

STOK Hs.

600.000.—

”

Yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı gibi, maliyetler yardımcı defterlere maliyet türü ve gider yeri ayrıntılarına göre işlenmektedir. Bu hesap sıralamasındaki amacı; kayıtların yapıldığı anda, harcamanın; hangi maliyet unsuruna, hangi gider yerine ve hangi gider çeşidi grubuna ait olduğunun saptanması ve bütçe kontrolünün dinamik bir biçimde yürütülmesi oluşturur. Yukarıdaki örnekte 700, 730, 765 ve 770 kodları, Büyük Defter Hesaplarını, 01 ve 06 kodları maliyet türünü, X,Y,Z'de Gider yerlerini göstermektedir. Yukarıda sözkonusu giderlerin herbiri, gider yerlerini içeren mali-

yet türlerinin herbiri için açılan defter föylerinde -yani yardımcı defterlerde- «01- Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri» maliyet türü föyünde X,Y,Z gider yerlerinin kolonlarına kaydedilir. Böylece giderler; Maliyet Unsurları (710, 720, 730), gider çeşitleri (01, 06) ve Gider Yerleri (esas, yardımcı) itibariyle maliyet hesaplarına kaydedilmiş olur. Aynı şekilde «06 Endirekt Mazeme Gideri» maliyet türü föyünde de, yine ilgili gider yerlerinin kolonlarına ilgili giderler kaydedilir. Ay sonlarında toplamlar alınarak, gider yerlerinin maliyet türlerine göre direkt maliyetleri bulunur. Giderleri dağıtılacak gider yerlerinde -yardımcı hizmet ve üretim yerleri yönetimi gider yerleri- toplanan maliyetler, uygulanacak gider dağıtım yöntemine göre dağıtılır. Giderleri dağıtılacak gider yerleri giderlerini, üretim gider yerlerine dağıtmada; kademeli, planlı, matematiksel, basit vb. dağıtım yöntemlerinden, işletmenin teknolojik akımına en uygun olanı kullanılır. Böylece gider yerlerinin, direkt ve dağıtım yoluyla gelen giderleri saptanmış olur. Giderleri dağıtılacak gider yerlerine ilişkin giderlerin, ilgili gider yerlerine aktarılmasında mahsup işlemi yapılmaz(2). Bu mahsup işlemi yapılmadığından, ne esas ne de hizmet gider yerlerinin toplam maliyetleri bir arada görülmemektedir. Giderleri topluca göstermek amacıyla, muhasebe kayıtlarına dayanılarak, rapor biçiminde olmayan ve sadece muhasebe elemanlarının yararlanabildiği «Giderleri Toplama ve Dağıtım Planı» düzenlenmektedir. Bütçe değerleriyle aylık fiili maliyetler karşılaştırılmadığından, bir rapor niteliğinde olmayan bu tablonun düzenlenmesi, muhasebe bölümü için büyük bir yük oluşturmaktadır.

## 2— Gider Yansıtma Hesapları

Standart maliyet uygulamasında, saptanan standart ya da tahmini giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak için, «Gider Yansıtma Hesapları» kullanılır. Dönem içinde bu hesapların borcuna yapılan kayıtlar, düzeltmeleri gösterirken, gider yerlerinden yapılan tahsilatlar yansıtma hesabının alacağında yer alır. Dönem sonlarında ise, ilgili gider hesapları ile karşılaştırılarak kapatılan

---

(2) Biz giderlerin ilgili gider yerlerine aktarılmasında mahsup işleminin yapılmasının gerektiği kanısındayız. Çünkü bu mahsup işleminin yapılması sonucunda, kayıtlar gerçeği yansıtarak, giderlerin işlem (esas) gider merkezlerinde toplandığını göstermiş olacaktır.

bir alacaklı hesap niteliğindedir (3). Yansıtma hesaplarının bölümlenmesi, aşağıdaki gibidir:

- 701— Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 711— Direkt İlkmadde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
- 721— Direkt İşçilik Yansıtma Hesabı
- 731— Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı
- 741— Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı
- 746— Özel Mamul Mühendisliği Giderleri Yansıtma Hesabı
- 751— Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Yansıtma Hesabı
- 756— Programlanmış Büyük Proje Giderleri Yansıtma Hesabı
- 761— Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 766— Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 771— Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı

Yansıtma Hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin düzenlenecek muhasebe fişlerinde, yansıtma hesabının alacaklandırılmasına karşılık, ilgili hesaplara gider kaydını sağlamak amacıyla, yansıtma hesabının ayrıntısını (yardımcı hesaplarını) oluşturan «8» koduyla başlayan yansıtma hesapları kullanılmaktadır. Bu ayrıntı (yardımcı) hesapları, yansıtma hesaplarının kontrolünü ve 7. grup hesaplarda toplanan giderlerin, yansıtma hesabı kanalı ile hangi hesaplara aktarıldığını göstermektedir. 8. grup yansıtma hesapları, gider yansıtma hesaplarının bir ayrıntısı (yardımcı hesabı) olup, bunlar sadece yardımcı föyler ve yardımcı defterlerde izlenir. Bu yardımcı hesaplar, aşağıda görüldüğü şekilde bölümlenebilir (4):

- 80— Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
  - 8000 Direkt İlk Madde ve Malzeme
  - 8010 Üretimle İlgili Dışarıya Yaptırılan İşler

(3) Fahir BİLGİNOĞLU. «Tek Düzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı» Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 7, I-II. S. 23-24, (Şubat-Mayıs 1981), s. 27.

(4) DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Semineri, Yayın No: 1482, KD: 316, (Ankara: Yayın ve Temsil Şube Matbaası Birimi, 1977), s. 54.



81— Direkt İşçilik Yansıtma Hesabı

8100 Direkt İşçilik

8150 Boş Direkt İşçilik

82— Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı

8200 Üretimle ilgili

8201 Boş işçilikle ilgili

8220 Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili

8225 Yedek duran varlıklarla ilgili

8226 Özel mamul mühendisliği ile ilgili

8227 Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmetleri ile ilgili

8228 Programlanmış büyük projelerle ilgili

8229 Araştırma ve geliştirme ile ilgili

8230 Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri ile ilgili

8240 Genel idare gider yerleri ile ilgili

8290 Gider karşılığı gelirler

83— Yedek duran varlık giderleri yansıtma hesabı

84— Özel mamul mühendisliği giderleri yansıtma hesabı

85— Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri yansıtma hs.

86— Programlanmış büyük proje giderleri yansıtma hesabı

87— Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma hesabı

88— Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri yansıtma hesabı

89— Genel idare giderleri yansıtma hesabı

Yansıtma hesaplarının çalışmasına ilişkin, şöyle bir örnek verebiliriz. Standart direkt işçilik giderlerinin 400.000.—TL. olduğunu kabul ettiğimizde, yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

---

160-169- İMALAT Hs.	300.000.—
672- ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. HS.	100.000.—
721- DİR. İŞÇİLİK GİD. YANSIMA Hs.	400.000.—
8100 Direkt işçilik gid.	300.000
8150 Boş direkt işçilik	<u>100.000</u>

---

Yansıtma hesaplarının işleyişine ilişkin, bir başka örnek daha verelim. Genel imal giderleri standart toplamının 200.000.—TL. olduğunu ve bunların gider dağıtımından sonra şöyle oluştuklarını kabul edelim:

- 100.000 TL. İmalatla ilgili
- 40.000 TL. Çalışmayan kısım ile ilgili
- 20.000 TL. Yapılmakta olan yatırımlarla ilgili
- 10.000 TL. Pazarlama, Satış ve Dağıtımla ilgili
- 30.000 TL. Genel idare ile ilgili

Genel imal giderlerinin dağıtımını sonucunda, şöyle bir yevmiye maddesi düşülür:

---

160-169- İMALAT Hs.	100.000.—	
672- ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. HS.	40.000.—	
765- PAZ. SATIŞ VE DAĞITIM GİD. HS.	10.000.—	
770- GENEL İDARE GİD. HS.	30.000.—	
248-249- YAPILMAKTA OLAN YAT. Hs.	20.000.—	
<b>731- GENEL İMAL GİD. YANSITMA HS.</b>		<b>200.000.—</b>
8200 Üretimle ilgili	100.000	
8201 Çalışmayan kısım ile ilgili	40.000	
8220 Yapılmakta olan yat. il.	20.000	
8230 Paz. Satış ve Dağ. ilgili	10.000	
8240 Genel idare ile ilgili	<b>30.000</b>	

---

701 no'lu Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı, Genel Muha-sebe tarafından 700- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabına borç kaydedilen giderlerin, maliyet muhasebesi tarafından ilgili gider hesaplarına aktarılmasını sağlayan hesaptır.

711 no'lu direkt ilk madde ve malzeme yansıtma hesabı, standart maliyetlerin uygulandığı durumlarda, standart maliyetler, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında, 160-169 no'lu hesaplara borç kaydedilir.

721 Direkt işçilik giderleri yansıtma hesabı, standart direkt işçilik giderleri üzerinden alacaklandırılırken, 160-169 no'lu hesaplar borçlandırılır. Düzenlenecek fişte, yansıtma hesabının 8100 no'lu ayrıntısı da belirtilir.

731 No'lu Genel İmalat Giderleri Yansıtma Hesabı, tahmini ya da standart genel imalat giderleri toplamı üzerinden alacaklanırken, 160-169 nolu hesap borçlandırılır.

### 3— Fark Hesapları

Bu hesaplar standart maliyet sistemlerinin uygulandığı durumlarda, gider hesaplarına kaydedilen fiili giderler ile standart maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda oluşan farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları, farkın olumlu ya da olumsuz olmasına göre, borç ve alacak kalanı verebilir. Farklar olumlu ise fark hesapları alacaklanır, olumsuz ise borçlanır. Söz konusu fark hesapları, şöyle bölümlenebilir:

- 712— Direkt ilk madde ve malzeme fiyat farkları
- 713— Direkt ilk madde ve malzeme miktar farkları
- 722— Direkt işçilik ücret farkları
- 723— Direkt işçilik süre (verim) farkları
- 732— Genel imal giderleri bütçe farkları
- 733— Genel imal giderleri verim farkları
- 734— Genel imal giderleri kapasite farkları
- 742— Yedek duran varlık gider farkları
- 747— Özel mamul mühendisliği gider farkları
- 742— Satılan tesislerin montaj ve hizmet gider farkları
- 757— Programlanmış büyük proje gider farkları
- 762— Araştırma ve geliştirme gider farkları
- 767— Pazarlama, satış ve dağıtım gider farkları
- 772— Genel idare gider farkları

Bu farklar, dönem sonlarında 6. grupta yer alan ilgili fark hesaplarına aktarılarak, kapatılır. Örneğin; 630.00 ilk madde ve malzeme fiyat farkları, 680.50 İlk madde ve malzeme miktar farkları, 632 Genel imalat giderleri bütçe farkları hesapları gibi.

712 No'lu Direkt ilk madde ve malzeme fiyat farkları hesabı, direkt ilk madde ve malzemenin standart fiyattan daha düşük ya da daha yüksek bir fiyatla satın alınmasının sonucunda oluşan fiyat farklarının izlendiği bir hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 630.00 ilkmadde ve malzeme fiyat farkları hesabına aktarılır.

713 No'lu ilkmadde ve malzeme miktarı farkları hesabı, imalatta standart ilk madde ve malzeme miktarından daha az ya da daha çok ilk madde ve malzeme kullanılması sonucunda oluşan

miktar farklarının izlendiği hesaptır. Bu farklar dönem sonunda, 680.50 ilk madde ve malzeme miktar farkları hesabına aktarılır.

722 No'lu Direkt işçilik ücret farkları hesabı, direkt işçiliklerin standart saat ücretinden düşük ya da yüksek ödenmesi sonucunda oluşan farkların kaydedildiği hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 631 Direkt işçilik ücret farkları hesabına aktarılır.

723 No'lu Direkt işçilik süre (verim) Farkları Hesabı, imalatın direkt işçilik süresinden daha az ya da daha fazla sürede yapılması sonucunda oluşan süre farkları tutarının kaydedildiği bir hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 631.00 Direkt işçilik zaman farkları Hesabına aktarılır.

732 No'lu G.İ.Giderleri bütçe farkları hesabı, fiili giderler ile bütçelenen giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farkların kaydedildiği hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 632 Genel imal giderleri bütçe farkları hesabına aktarılır.

733 No'lu G.İ.Giderleri verim farkları hesabı, fiili olarak yapılan iş birimlerinin standart birim fiyatlarıyla çarpılması sonucunda bulunan tutarın, standart maliyetler toplamıyla karşılaştırılması sonucunda oluşan olumlu ya da olumsuz farkların kaydedildiği hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 633 Genel İmal giderleri verimlilik farkları hesabına aktarılır.

734 No'lu G.İ.Giderleri kapasite farkları hesabı, fiili olarak yapılan işbirimi miktarıyla standart birim fiyatlarının çarpılmasıyla bulunacak tutarların, imalata yüklenen standart tutarlar ile karşılaştırılması sonucunda oluşan olumlu ya da olumsuz farkların kaydedildiği hesaptır. Dönem sonunda bu farklar, 634 Genel İ.Giderleri kapasite farkları hesabına aktarılır.

9. Grup Fark Hesapları, standart maliyet sisteminin uygulandığı durumlarda kullanılır ve 7. grupta yer alan fark hesaplarının yardımcı hesaplarını oluşturur. Bu 9. gruptaki fark hesapları, aşağıda görüldüğü gibi bölümlenebilir:

90 Direkt İlkmadde ve malzeme farkları

9000 Fiyat farkları

9010 Miktar farkları

91 Direkt işçilik farkları

9100 Ücret farkları

9110 Verim farkları

## 92 Genel imal giderleri farkları

9200 Bütçe farkları

9210 Verim farkları

9220 Kapasite farkları

93 Yedek duran varlıklar giderleri farkları

94 Özel mamul mühendisliği gider farkları

95 Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri farkları

96 Programlanmış büyük proje giderleri farkları

97 Araştırma ve geliştirme giderleri farkları

98 Pazarlama Satış ve dağıtım giderleri farkları

99 Genel İdare Giderleri Farkları

### III— Gider Çeşitleri

Gider çeşitleri hesapları, mamul ve hizmet üretiminde katlanılması gereken maliyetlerin bünyesindeki harcama çeşitlerini ifade eder. Bu gider hesapları, işletmelerin yapılarına uygun biçimde ayrıntılı bir duruma getirilir. Genel olarak gider çeşitleri hesaplarının; sabit, değişken ve yarı-değişken olarak gruplandırılması olanaklı olmakla birlikte, dekdüzen maliyet sisteminde bu tür bir ayırıma gidilmemiş, sadece gruplar itibariyle aşağıda gösterildiği biçimde sıralanmıştır. Gruplar içindeki gider çeşitlerinin; sabit, değişken ve yarı-değişken biçimde ayırımı, işletmelerin kendi gereksinim ve insiyatiflerine bırakılmıştır. Gider hesaplarına ilişkin gruplar şunlardır (5):

#### O- İlk Madde ve Malzeme

1. İşçi ücret ve giderleri
2. Memur ücret ve giderleri
3. Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
4. Çeşitli giderler
5. Vergi, resim ve harçlar
6. Amortisman ve tükenme payları
7. Giderleri dağıtılacak masraf yerleri dağıtım hesabı
8. Yansıtma hesapları
9. Fark hesapları

(5) DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi, (Ankara: Yayın ve Temsil Şubesi Matbaası Birimi, 1976), s.9.

#### IV— Masraf (Gider) Yerleri

İşletmelerde giderler, eylemlerin maliyetinin hesaplanabilmesi ve sorumlulukların belirlenebilmesi için gider merkezleri itibarıyla toplanır. Gider merkezi, imalat ve imalata ilişkin hizmetlerin yapıldığı ve giderlerin olduğu işletmenin bir birimini ya da birim içindeki yeri ifade eder. Gider merkezleri belirlenirken; giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılması gözönünde bulundurulmalıdır. KİT'inde uygulanan maliyet sisteminde kavram birliğinin sağlanabilmesi için, gider merkezleri konusu da, tekdüzen genel hesap planınca içerilmiştir (6). Tekdüzen genel hesap planında öngörülen gider merkezleri ayırımına göre, gider merkezleri şu sekiz grupta toplanmıştır:

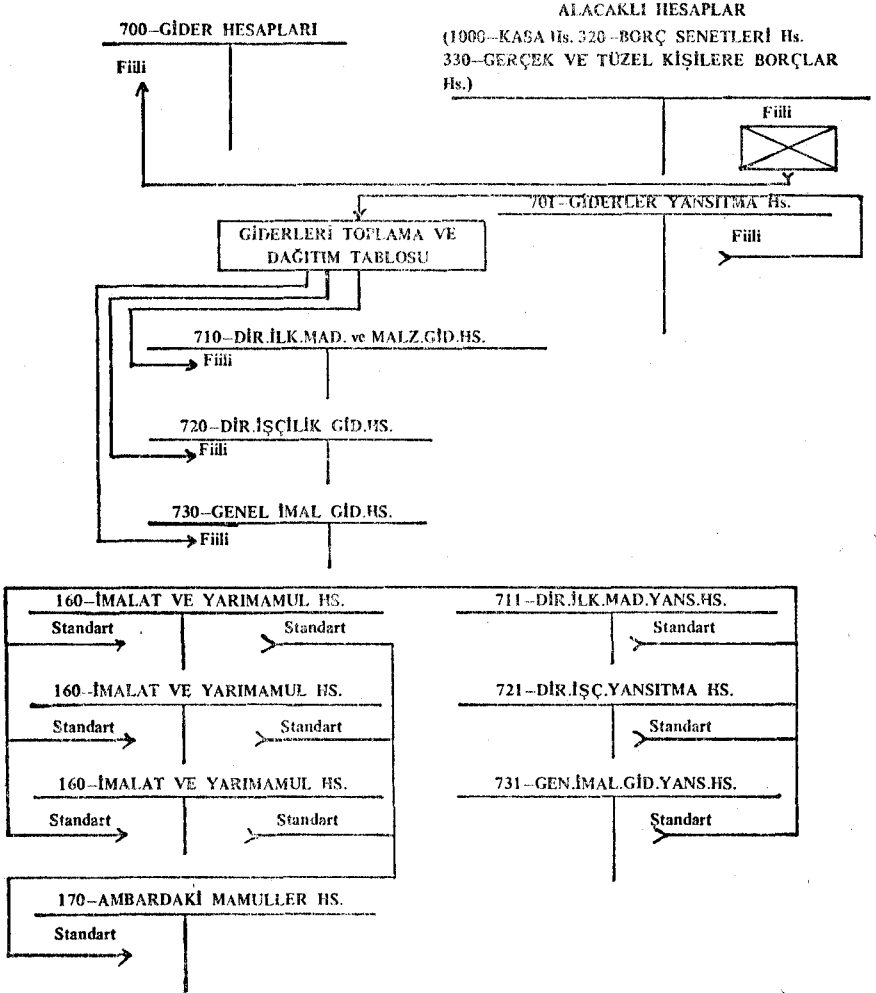
1. Esas üretim gider yeri	001-249
2. Yardımcı üretim gider yeri	250-349
3. Yardımcı hizmet gider yeri	350-399
4. Yatırım gider yeri	430-449
5. Üretim yerleri yönetimi gider yeri	450-499
6. Araştırma geliştirme gider yeri	580-599
7. Pazarlama, satış, dağıtım gider yeri	600-899
8. Genel idare gider yeri	900-999

#### V- Maliyet Hesaplarının Akışı

Bir imalat işletmesinde standart maliyet sisteminin kullanılması durumunda, «Maliyet Hesaplarının Akışı» şemasını aşağıda (ŞEKİL-I)'de görüldüğü gibi çizerek özetleyebiliriz:

(ŞEKİL:I)'de görüldüğü gibi, işletmenin maliyetle ilgili tüm fiili giderleri 700 No'lu hesaplarda toplanmaktadır. Maliyetler hesaplanacağı zaman, 700 no'lu gider hesaplarında toplanmış fiili giderlerin mizamı çıkarılarak, «GİDERLERİ TOPLAMA VE DAĞITIM TABLOSU»na aktarılır. Bu tablonun yatay sütunlarında gider yerleri, dikey sütunlarında da gider çeşitleri yer almaktadır. Tüm gider çeşitleri Giderleri Toplamı ve Dağıtım Tablosuna aktarıldıktan sonra, gider yerlerinin; fiili direkt ilkmadde, direkt işçilik ve G.İ.G.leri belirlenmiş olmaktadır. Giderleri toplama ve dağıtım tablosundan yararlanarak, bu tablodaki giderler üzerinden 710. Di-

(6) DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, D.P.T. No. 1334, KD. No. 265, (Ankara-1974) s. 55-57.



**ŞEKİL: I- Maliyet Hesaplarının Akışı**

rekt ilkmadde ve malzeme giderleri hesabı, 720- Direkt işçilik giderleri hesabı ve 730- Genel imalat giderleri hesabı borçlandırılırken, 701- Giderler Yansıtma Hesabı alacaklandırılır. Örneğin; Giderleri toplama ve dağıtım tablosunda, devre sonunda fiili olarak 100.000.-TL.'lık direkt ilk madde giderlerinin, 80.000.-TL. lık direkt işçilik giderinin ve 60.000.-TL.lık da Genel imalat giderinin toplandığını kabul ettiğimizde, şu yevmiye kaydının düşülmesi gerekir: (Bu yevmiye kaydı yıl içinde düşülecektir.)

710— DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. Hs.	100.000.—
720— DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ Hs.	80.000.—
730— GENEL İMALAT GİDERLERİ Hs.	60.000.—
701— GİDERLER YANSITMA Hs.	240.000.—

Daha sonra 711, 721 ve 731 No'lu üç yansıtma hesabı, standart maliyetler üzerinden alacaklandırılırken, 160 No'lu İmalat ve Yarı-Mamuller Hesabı borçlandırılmaktadır. 711- Direkt ilkmadde ve malzeme yansıtma hesabında 110.000TL.lık, 721-Direkt işçilik yansıtma hesabında 75.000TL.lık ve 731-Genel imalat giderleri yansıtma hesabında da 54.000TL.lık standart maliyetlerin toplandığını ve imalata yüklenmiş olduğunu kabul ettiğimizde, şu yevmiye kaydı düşülecektir: (Bu kayıt yıl içinde düşülecektir).

160- İMALAT VE YARI-MAMULLER Hs.	239.000.—
711- DİREKT İLK MADDE VE MALZ. YANS. Hs.	110.000.—
721- DİREKT İŞÇ. YANS. Hs.	75.000.—
731- GENEL İMALAT GİD. YANS. Hs.	54.000.—

160- İmalat ve Yarı-Mamul Hesabında toplanan standart maliyetler, bu hesaptan daha sonra 170 No'lu «Ambardaki Mamuller Hesabı»na aktarılır. Şöyle ki: (Bu kayıt yıl içinde düşülür).

170- AMBARDAKİ MAMULLER Hs.	239.000.—
160- İMALAT VE YARIMAMUL Hs.	239.000.—

170- No'lu ambardaki mamuller hesabı'nın borcuna gelmiş bulunan tüm standart maliyetler, mamullerin satılması sonucunda, 600 grubunda yer alan «Satışların Maliyeti Hesapları»na aktarılır. Başka bir deyişle, 170 No'lu hesap alacaklandırılırken, satışların maliyeti borçlandırılır. Şöyleki: (Bu kayıt da yıl içinde düşülür).

600- SATIŞLARIN MALİYETİ Hs.	239.000.—
170- AMBARDAKİ MAMULLER Hs.	239.000.—



Yıl sonunda 700- Gider Hesaplarında toplanan fiili giderler, 701- Giderleri yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Yani; 701 No'lu hesap borçlandırılırken, 700 No'lu gider hesapları alacaklandırılır. Öte yandan; 710, 720 ve 730 No'lu gider hesapları alacaklandırılırken, 711, 721 ve 731 No'lu gider yansıtma hesapları da borçlandırılır. Şöyleki: (Bu kayıtlar yıl sonunda düşülür):

"	
701- GİDERLER YANSITMA Hs.	240.000.—
700- GİDER HESAPLARI	240.000.—
"	
711- DİREKT İLK MADDE VE MALZ. YANS. Hs.	110.000.—
721- DİREKT İŞÇİLİK YANS. Hs.	75.000.—
731- GENEL İMALAT GİDERLERİ YANS. Hs.	54.000.—
723- DİREKT İŞÇİLİK VERİM. FARK. Hs.	5.000.—
- 9110 Verimlilik Farkları	
732- GENEL İMALAT GİD. BÜT. FARK. Hs.	2.000.—
734- GENEL İMALAT GİD. KAPAS. FARK. Hs.	4.000.—
710- DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. Hs.	100.000.—
720- DİREKT İŞÇİLİK GİD. Hs.	80.000.—
730- GENEL İMALAT GİD. Hs.	60.000.—
713- DİREKT İLK MADDE VE MALZ.	
MİK. FARK. Hs.	10.000.—
- 9010 Miktar farkları	
"	

Yukarıdaki yevmiye kaydında yer alan 5.000.-TL.lık olumsuz direkt işçilik giderleri sapmasının direkt işçilik verim sapması, genel malat giderleriyle ilgili 6.000 TL.lık olumsuz sapmanın 2.000 TL. sınırı bütçe sapması 4.000TL.'sının da kapasite sapması, direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle ilgili 10.000TL.lık olumlu sapmanın da direkt ilk madde malzeme miktar sapması olduğu, herhangi bir hesaplama yapılmadan tarafımızca peşin olarak kabul edilmiştir. Bu son yevmiye kaydının düşülmesi sonucunda, fark hesapları dışındaki tüm hesaplar kapanmıştır. Bu tür fark hesapları da, 630,50 No'lu ilk madde ve malzeme miktar farkları hesabına, 631,50 No'lu direkt işçilik verimlilik farkları hesabına, 632 No'lu Genel imalat giderleri bütçe farkları hesabına ve 634 No'lu G.İ.giderleri kapasite farkları hesabına aktarılarak kapatılırlar. Fark hesapları da, 690 No'lu «Dönem Kâr ve Zarar Hesabı»na devredilerek kapatılırlar. Bu yevmiye kayıtlarını da, şöyle düşebiliriz:

713- DİR. İLK MAD. MALZ. MİK. FARK. Hs.	10.000.—
630.50- DİR. İLK MAD. MALZ. MİTAR FARKLARI HS.	10.000.—
631.000 DİREKT İŞÇİLİK VERİM. FARK. Hs.	5.000.—
723- DİR. İŞ. VERİMLİLİK FARK. Hs.	5.000.—
632. GEN. İM. GİD. BÜTÇE FARKLARI Hs.	2.000.—
732- GEN. İM. GİD. BÜTÇE FARK. Hs.	2.000.—
634. GEN. İM. GİD. KAPASİTE FARK. Hs.	4.000.—
734. GEN. İM. GİD. KAPASİTE FARK. Hs.	4.000.—

Yukarıda düşülen yevmiye kaydında da görüldüğü gibi, direkt işçilik verim farkları, genel imalat giderleri bütçe farkları ve kapasite farkları olumsuz olarak oluşurken, direkt ilkmadde ve malzeme miktar farkları olumlu olarak oluşmuştur. Olumlu farklar işletme yönetiminin başarısını göstermesine karşın, olumsuz farklar da başarısızlığını göstermektedir. Bu olumsuz farklardan yola çıkarak, işletme yöneticileri bu farklara yol açan nedenleri araştırırlar, daha sonra da gelecek dönemde aynı olumsuz sonuçların oluşmaması için gerekli düzeltici önlemleri alırlar. İşte standart maliyetlerin kullanılması sonucunda, işletme yönetimi, fiili maliyetlerini kontrol etme olanağını elde etmiş olur. Ayrıca işletmenin hangi bölüm yöneticilerinin başarılı, hangilerinin başarısız olduğunu da belirler. Başarılı yöneticiler ödüllendirilirken, başarısız yöneticiler de çeşitli yöntemlerle cezalandırılacaktır. İşte bu derece yararlı sonuçlar sağlayan standart maliyetlerin, tüm Türk imalat işletmelerinde kullanılmasını önermekteyiz. Ancak standart ya da tahmini maliyetlerin kullanılması sonucunda, kıt olan ekonomik kaynaklar en verimli bir biçimde kullanılabilir ve böylece ekonomik kalkınma süreci de hızlanacaktır.

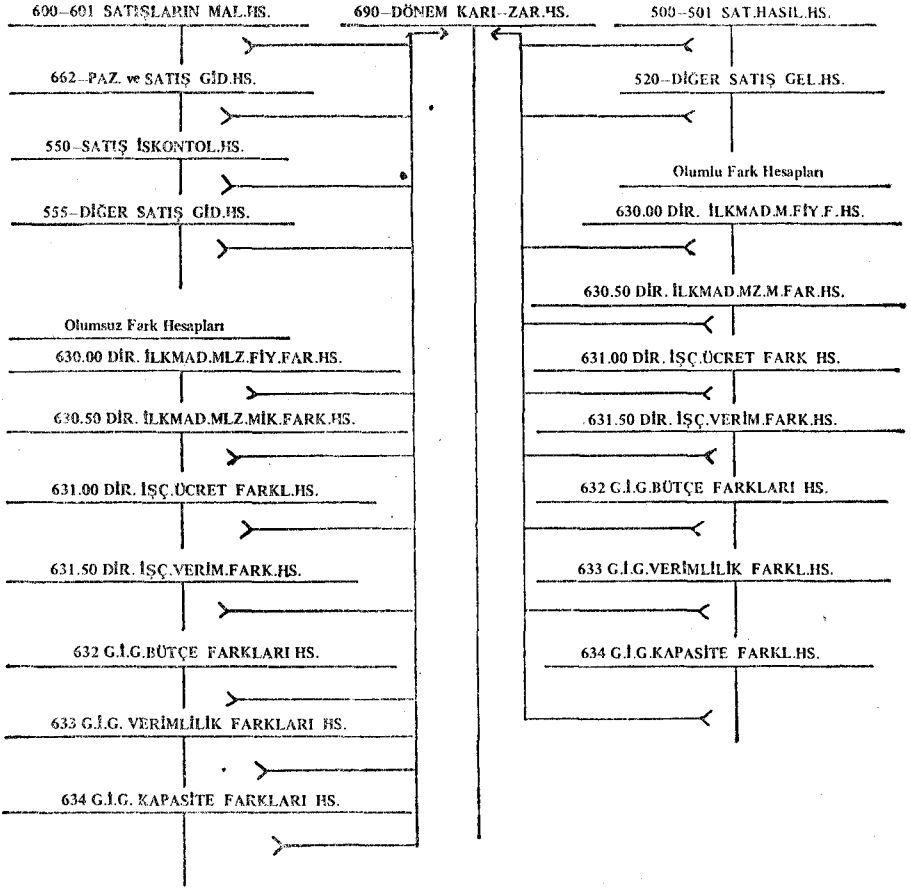
## VI- Dönem Sonu Kâr ve Zararın Saptanması

Tekdüzen muhasebe sistemi hesap planına göre kayıtlarını tutan işletmelere, sürekli envanter yöntemine göre kâr ve zararlarını belirlemelerini önermekteyiz. Bilindiği gibi, sürekli envanter yönteminde bir tarafta satışlar ve satışların hasılatları, öte tarafta satılan mamullerin giderleri (maliyeti) toplanmaktadır.

Borçlu olarak çalışan satışların maliyeti, pazarlama ve satış giderleri, satış iskontoları gibi satış eylemleriyle ilgili tüm giderler, dönem ya da yıl sonlarında alacaklandırılır ve Kâr Zarar hesabı borçlandırılır. Öte yandan yıl içinde alacaklı olarak çalışan satışlar hasılatı ve diğer satış gelirleri hesapları ise, dönem ya da yıl sonlarında borçlandırılırken, Kâr-Zarar Hesabı alacaklandırılır. Dönem ya da yıl sonunda, bir sonuç hesabı olan Kâr-Zarar hesabı'na satışların maliyetleri ve diğer satış giderleri ile satış gelirleri hesaplarında toplanan giderlerin ve hasılatların tümü bir sonuç hesabı olan 690 No'lu Dönem Kârı-Zararı Hesabı'na aktarılır. Hiçbir zaman satışların maliyetleri ile satışların hasılatları arasındaki fark bulunarak, Kâr-Zarar Hesabına bulunan bu fark kaydedilmez. Kâr-zarar hesabına daha sonra, az yukarıda en son yaptığımız yevmiye kayıtlarında görülen çeşitli fark hesaplarındaki tutarlar aktarılır. Bu fark hesaplarından borçlu (olumsuz) olanlar alacaklandırılırken, kâr-zarar hesabı da borçlandırılır. Öte yandan alacaklı (olumlu) olan fark hesapları da borçlandırılırken, kâr-zarar hesabı da alacaklandırılır. Bu yevmiye kayıtları da şöyle düşülebilir:

"	
630.50 DİR. İLK MAD. MALZ. MİK. FARK. Hs.	10.000.—
690- DÖNEM KÂRI-ZARARI Hs.	10.000.—
"	
690. DÖN. KÂRI-ZARARI HS.	5.000.—
631.50 DİR. İŞÇ. VERİM. FARKL. Hs.	5.000.—
"	
690. DÖN. KÂRI-ZARARI HS.	2.000.—
632. GEN. İM. GİD. BÜTÇE FARK. Hs.	2.000.—
"	
690 DÖNEM KÂRI-ZARARI HS.	4.000.—
634. GEN. İM. GİD. KAPASİTE FARK. Hs.	4.000.—
"	

Dönemsonu kâr ve zararın belirlenmesine ilişkin akış şeması da, aşağıda (ŞEKİL:2)'de görüldüğü gibi çizilerek özetlenebilir.



ŞEKİL: 2- Sonuç Hesaplarının Akışı

## SONUÇ:

Ekonomik açıdan ileri bir düzeyde bulunan ülkelerin gelişme evrimleri yakından incelendiğinde, bunların hemen hemen tümünün ekonomik kalkınma çabalarının genellikle erken bir aşamasında, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini ciddi bir biçimde ele aldıkları ve yararlarına inanarak uygulamaya koydukları görülmüştür. Bu ülkelerden hiçbirisi, tekdüzen maliyet muhasebesi sistemini, bütünüyle ihmal etmemiştir. Ülkemizde ise, ancak 1977 yılı başından itibaren KİT'lerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sistemi uygulamasına başlanılmıştır. Ülkemizde Tekdüzen Maliyet Muhase-

besi Sistemi ile, ekonomik kalkınma arasında herhangi bir ilişki kurulmamış, daha çok KİT'inin daha etkin ve verimli çalışabilmelerini sağlamak için kullanılacak bir araç olarak görülmüştür.

Tüm ekonomik eylemlerin değerlendirilmesi ve ölçülmesi açısından, maliyet ve maliyete ilişkin bilgilerin; belirli kavram, esas ve temellere dayandırılması ve muhasebenin gerekli kıldığı tekniklerle; mali, genel ve maliyet muhasebesinin tümünü içeren bir sisteme oturtulması gereklidir. Tekdüzen maliyet muhasebesi sistemi, işletmenin hem gider yerleri hem de bütünü için başarılı bir faaliyet gösterip göstermediğini belgeler. Yöneticiler bu bilgilere dayanarak, işletmenin cari ve geçmiş durumlarını benzer ve rakip işletmelerle karşılaştırma olanağını buldukları gibi ayrıca, işletmenin geleceğe ilişkin eylemlerini planlarlar ve standart maliyetleri kullanarak işletme eylemlerini kontrol edebilirler ve oluşan farkları belirleyerek, farklara yol açan nedenlere göre gerekli düzeltici önlemleri alabilirler. Ayrıca işletmelerin; imalat, stok ve maliyet kontrolü, kâr planlaması için; gerekli, güvenilir, objektif bilgileri zamanında ve yeterli bir biçimde sağlayarak, işletme yöneticilerinin hızlı ve tutarlı kararlar almasına olanak sağlar. İşte bu derece önemli bir konu olan tekdüzen maliyet muhasebesi sisteminin, standart maliyetlerle birlikte uygulanmasını, hem kamu hem de özel imalat endüstrisi işletmelerimizin tümüne önermekteyiz. Ekonomik kalkınma ile maliyet muhasebesi verileri arasındaki organik bağın, tüm kamu ve özel imalat işletmelerimizce gerektiği şekilde anlaşılmasını sağlayacak önlemlerin, süratle alınması ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi sisteminin geliştirilerek, tüm ekonomiye yaygınlaştırılması son derece yararlı olacaktır. Böylece daha güvenilir ve objektif maliyet muhasebesi verileri elde edileceğinden, ekonomik kalkınmanın hızlandırılması ve daha sağlam temellere dayanan mali ve sosyal politikaların izlenmesi olanağı sağlanacaktır.

### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

**BİLGİNOĞLU, Fahir:** «Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi» **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl 7, S.23-24, (Şubat-Mayıs 1981).

**BİLGİNOĞLU, Fahir:** «Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı» **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl 7, I-II S. 23-24, (Şubat-Mayıs 1981).

- BİNTEZ, Rafet: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi 4. Böl. Teksir (Eskişehir E.İ.T.İ.A. Yayını 1978).**
- DEV. PLAN. TEŞ.: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi, (Ankara: Yayın ve Temsil Şubesi Matbaası Birimi, 1976).**
- DEV. PLAN. TEŞ.: Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Semineri, Yayın No. 1482, KD: 316 (Ankara: Yayın ve Temsil Şubesi Matbaası Birimi, 1977).**
- DEV. PLAN. TEŞ.: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, (Ankara: T.C. Başbakanlık DPT Yayın No. 1334-KD, 265, 1974).**
- GÖKTAN, Erkut: «Tekdüzen Muhasebe Çalışmalarında Uluslararası Deneyimler ve Türkiye'deki Uygulamalar», Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 6, S. 21-22, (Ağustos-Kasım 1980).**
- KOÇ, YALKIN, Yüksel: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar (Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1975)**
- UMAN, Nuri: «Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Ekonomik Kalkınma», Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 6, S. 21-22, (Ağustos-Kasım 1980).**
- ÜSTÜN, Rifat: Maliyet Muhasebesi-İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No. 12, 1984).**