

## MALİYET MUHASEBESİ

### MALİYET MUHASEBESİNE GİRİŞ

#### MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI VE AMAÇLARI

Maliyet muhasebesi, üretilen mal (mamul) veya hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluştuğu yerler ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir.

#### Maliyet muhasebesinin amaçları nelerdir?

1. Mamullerin maliyetini saptamak
2. Maliyet kontrolüne yardımcı olmak
3. Planlamaya yardımcı olmak
4. Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak

#### A- MAMULLERİN MALİYETİNİ SAPTAMAK

Mamul maliyetinin belirlenmesi; üretilen mamul maliyetinin, satılan mamullerin maliyetinin hesaplanarak brüt satış karı veya zararının, henüz satışı yapılmamış mamul stokları tutarının ve mamul satış fiyatının ne olması gerektiği sorularının cevaplandırılmasına yardımcı olacaktır.

#### B- MALİYET KONTROLÜNE YARDIMCI OLMAK

Maliyet kontrolünde, gerçekleşen fiili maliyetler, önceden belirlenen maliyetlerle karşılaştırılarak sapmalar belirlenir. Bu sapmaların nedenleri araştırılır ve düzeltici önlemler alınır.

#### C- PLANLAMAYA YARDIMCI OLMAK

Amaçlar ile bu amaçlara ulaşmada izlenecek yol ve yöntemlerin belirlenmesi şeklinde tanımlanan planlama işlevi, planların uygulanması ve geri bildirimden oluşan kontrol işleviyle birleştirildiğinde yönetim sürecini oluşturur. İşletme yönetiminin planlarının muhasebede rakamsal olarak ifade edilmesiyle **bütçeler** oluşturulur. Planların uygulanması sırasında gerçekleşen faaliyet sonuçları muhasebede kayıtlanır, sınıflanır, özetlenir ve bütçelerle mukayese edilerek başarı raporları halinde yine komuta yetkisindeki yöneticilerin bilgisine sunulur.

#### D- ÖZEL YÖNETİM KARARLARINA YARDIMCI OLMAK

Maliyet muhasebesinin işletme yöneticilerine, rutin kararlar yanı sıra özel yönetim kararlarında da gereksinme duyacağı konularda zamanlı, yeterli ve sağlıklı bilgileri sunma amacı olmaktadır

### MALİYET MUHASEBESİNİN GENEL MUHASEBE İLE İLİŞKİLERİ

Genel muhasebe tarafından üretilen bilgiler (Devlet, işletmenin ortakları, çalışanlar) genellikle işletme dışı bilgi kullanıcılarının gereksinimine cevap verirken; maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgiler ise işletme içi bilgi kullanıcıların (yöneticiler) gereksinimine cevap vermektedir.

Maliyet muhasebesinin içe dönük maliyet verilerini ve genel muhasebenin de dışa dönük mali tabloları hazırlayabilmesi için birbirlerine daima ihtiyaçları vardır. İşte bu ihtiyaç,söz konusu iki muhasebenin ilişkisini ortaya çıkarmaktadır. Bu ilişki özellikle iki yönden kendini gösterir:

Genel muhasebede düzenlenen gelir tablosunun hazırlanabilmesi için dönem içinde üretilen mamullerin maliyetinin bilinmesi ve bu veriden hareketle de satılan mamullerin maliyetinin hesaplanarak gelir tablosunda ilgili dönemin satış hasılatıyla karşılaştırılması gerekir. Aynı zamanda yine genel muhasebenin hazırladığı tablolardan biri olan bilançonun hazırlanabilmesi için de, yine dönem sonunda elde mevcut tamamlanmış ve yarı mamullerin maliyetinin bilinmesi gerekir.

Maliyet muhasebesi ile genel muhasebenin birbirleri arasındaki ilişkiyi gösteren yönlerden diğeri ise, maliyet muhasebesinin mamul maliyetlerini hesaplayabilmek için genel muhasebeden almak zorunda olduğu bazı bilgilerdir. Örneğin, fiili maliyetlerin kullanıldığı bir işletmede; mamul, yarı mamul ve ilk madde ve malzeme, işçilik ile genel üretim maliyetlerine ait bilgiler genel muhasebeden alınır. Diğer yandan standart maliyet sisteminin kullanıldığı işletmelerde ise, dönem sonunda fiili maliyetler ile standart maliyetlerin karşılaştırılıp düzeltici kayıtların yapılabilmesi için yine genel muhasebede yer alan söz konusu üretim maliyeti ile ilgili verilere ihtiyaç olacaktır.

## **GİDER, HARCAMA, MALİYET VE ZARAR KAVRAMLARI**

### **Bilanço yaklaşımına göre;**

**GİDER:** Bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.

### **Gelir yaklaşımına göre;**

**GİDER:** İşletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, faydası tükenmiş maliyetlerin hasıllattan düşülen kısmına denir.

**HARCAMA:** Bir varlığın edinilmesi, bir hizmetin sağlanması yada bir zararın karşılanması amacıyla para ödeme, mal verme, hizmet sunma, borç altına girme, ortaklık hakkı tanıma v.b. şeklinde katlanılan fedakarlıklardır.

**MALİYET:** Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal ifadesidir. Ya da bir ekonomik değeri oluşturmak için, elden çıkarılan ekonomik değerler toplamına denir.

**ZARAR:** İşletme işlevlerinin (faaliyetlerinin) yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşır. Buna karşılık, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan, olağandışı iş ve olaylardan dolayı tüketilen varlıkların veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimlere **zarar** denir.

**Varlık,** işletmenin sahip olduğu mal stokları, demirbaşlar, makineler gibi ekonomik değerlerdir.

## **GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI**

### **GİDERLER;**

- **Çeşitlerine,**
  - 1- 0 İlk madde ve malzeme giderleri
  - 2- 1 İşçi ücret ve giderleri
  - 3- 2 Memur ücret ve giderleri
  - 4- 3 Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
  - 5- 4 Çeşitli giderler
  - 6- 5 Vergi resim ve harçlar
  - 7- 6 Amortismanlar
  - 8- 7 Finansman giderleri
- **Fonksiyonlarına göre,**
  - 1- **Stok maliyet giderleri**
    - Alış giderleri
    - Üretim giderleri
      - a) Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
      - b) Direkt işçilik giderleri
      - c) Genel üretim giderleri
  - 2) **Dönem giderleri**
    - Araştırma geliştirme giderleri
    - Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
    - Genel yönetim giderleri
    - Finansman giderleri

- **Giderlerin Ürünlere yüklenmesine göre sınıflandırılması**
  - 1- **Direkt Giderler**

Belirli bir mal veya hizmetin üretime doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan yüklenebilen giderlerdir.
  - 2- **Endirekt giderler**

Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeyip birtakım dağıtım ölçüleri ile yüklenebilen giderlerdir.
- **Giderlerin Faaliyet hacmi ile olan ilişkisine göre**
  - 1- **Sabit giderler**

Belirli bir zaman dilimi ve hacmi içinde faaliyet hacmindeki artış ve azalışlardan etkilemeden aynı kalan giderlerdir. Amortisman kira
  - 2- **Değişken giderler**

Faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Hammadde
  - 3- **Yarı değişken yarı sabit giderler**
    - Yarı değişken giderler**; Faaliyet hacmi durduğunda tamamen ortadan kalkmayan ancak faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Enerji giderleri
    - Yarı sabit giderler**; Belirli bir faaliyet aralığında sabit olan bu hacim aşıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir.

## **GİDER YERLERİ**

**Gider yeri**, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder.

Giderlerin planlanması, kontrol edilmesi ve bu giderlerin dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.

Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşların organizasyon şeması esas alınır, Gider yerlerinin 10 - 99 sayıları arasında kodlanması Tekdüzen Muhasebe Sistemi gereğidir.

### **Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir;**

- . Esas üretim gider yerleri
- . Yardımcı üretim gider yerleri
- . Yardımcı hizmet gider yerleri
- . Yatırım gider yerleri
- . Üretim yerleri yöntemi gider yerleri
- . Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- . Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
- . Genel yönetim gider yerleri

Gider yerlerinin bölümlenmesinde yukarıda verilen gider yerleri gruplanması esas olmakla beraber, kuruluşların işletme faaliyeti teknolojik akımına uygun olarak açılacak gider yerleri, bu verilen ana grup başlıkları altında yer alabilir.

## **ÜRETİM GİDERLERİ (MALİYET GİDERLERİ)**

Üretim giderleri, mamulün ortaya çıkması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderler olmadan üretim olmaz, mamul elde edilemez. Çünkü üretilen mamulün maliyetini bu giderler oluşturur.

Üretim giderlerini üç grupta toplayabiliriz :

- 1- İlk madde ve malzeme giderleri,
- 2- İşçilik giderleri,
- 3- Genel üretim giderleri.

Bu giderler; mamulün maliyetini doğrudan etkiliyorsa "**direkt**", dolaylı yoldan etkiliyorsa "**ENDİREKT**" giderler olarak adlandırılırlar.

"Direkt giderlerle" "Endirekt giderlerin" toplamı mamulün maliyetini oluşturur.

**GİDERLERİN KAYITLAMA YÖNTEMLERİ**

<b>7/A SEÇENEĞİNDE KULLANILAN FONKSİYONEL GİDER TÜRLERİ</b>	<b>7/A SEÇENEĞİNDE UYGULANAN YANSITMA HESAPLARI</b>
710 D.İLK MADDE MALZ. GİDERLERİ	711 D. İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA
750 A. VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	751 ARAŞT. VE GEL. GİDERLERİ YANSITMA
760 P. S. VE DAĞITIM GİDERLERİ	761 P. S. VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA
780 FİNANSMAN GİDERİ	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde sunulmuştur.

a) 7/A Seçeneği

b) 7/B seçeneği olarak sunulmuştur.

7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre,

7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

**7/A SEÇENEĞİ;** Bu kayıt yönteminde; gider eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.Giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Eş zamanlı kayıt yönteminde giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

**EŞ ZAMANLI KAYIT YÖNTEMİ**

Tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasına göre; Giderler gerçekleştiğinde tahakkuk ettiğinde bir yandan fonksiyonel ana gider hesaplarına kayıt edilirken aynı zamanda alt hesap olarak "gider yerleri" ve "gider çeşitleri" açısından da kayıt yapılması anlamına gelmektedir.

**Örneğin;** 10 nolu esas üretim gider yerine 100.000 TL ilk madde ve malzeme gönderilmiş,10 nolu gider yerine ilişkin 150.000 TL amortisman hesaplanmıştır.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.	100.000	
10 Nolu Gider Yeri		
01 İlk Madde ve Malz		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	150.000	
10 Nolu Gider Yeri		
06- Amortisman Giderleri		
150 İLK MADDE VE MALZEME		10.000
01 İlk Madde		
04 A. Maddesi		
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		150.000
Üretim için Yapılan Direkt ve Endirekt Giderlerin Kaydı		

**Örneğin;** 10 nolu esas üretim gider yerinde belirli bir dönemde çalışan işçilerin normal ücretleri 80.000 TL, 12 nolu esas üretim gider yerinde 90.000 TL, 50 nolu bakım onarım hizmet gider yerinde çalışan işçilerin normal ücretleri 40.000 TL ve 80 nolu pazarlama bölümünde çalışan işçilerin normal ücretleri 50.000 TL ise, giderin doğuş anında yapılacak eş zamanlı muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	170.000	
01 İşçi Ücret ve Giderleri		
10 Nolu Esas Üretim Gider Yeri		
12 Nolu Esas Üretim Gider Yeri	40.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
01 İşçi Ücret ve Giderleri		
50 Nolu Bakım Onarım Hiz. Gid. Yeri	50.000	
760 Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri		
01 İşçi Ücret ve Giderleri		
80 Pazarlama Gider Yeri		
	381 GİDER TAHAKKUKLARI	260.000

### **İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ**

Üretimde kullanılan ya da tüketilen tüm ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına, ilk madde ve malzeme maliyetleri denir. İlk madde ve malzemeler üretimle ilişkileri açısından, direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

#### **Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri:**

Üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan, hangi ürün ya da ürün grubu için en kadar kullanıldığı izlenebilen ve iktisadi nitelikteki ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılır.

#### **Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin özellikleri şunlardır:**

- Üretilen ürünün bünyesine girip, ürünün temel yapısını oluşturuyorsa.
- Hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı doğrudan doğruya belirlenebiliyorsa.
- Ne kadar malzeme kullanıldığının belirlenmesi ekonomik yönden anlamlı ve iktisadi nitelikte ise direkt ilk madde ve malzeme olarak adlandırılacaktır.

İlk madde ve malzemeler işlenmemiş (ham) şekilde olabileceği gibi işlenmiş şekilde de olabilir. Örneğin; demir cevheri (madeni) demir çelik fabrikaları için ilk madde ve malzeme olurken, demir-çelik fabrikalarında işlendikten sonra demir çubuk haline gelen ürün, bu ürünü kullanan inşaat işletmeleri açısından ilk madde ve malzeme olmaktadır.

Dokuma sanayi inde iplik, konfeksiyon sanayi inde kumaş, şeker sanayinde şeker pancarı direkt ilk madde ve malzemelere örnek olarak verilebilir.

**NOT :** İlk madde ve malzeme alındığında 150 hesabının borcuna üretime gönderildiğinde 710 hesabına aktarılır.

## Aktif Akademi Eğitim Merkezi

**Örnek:** 01/01/2008 tarihinde KDV hariç 200.000 TL İlk Madde ve Malzeme, 100.000 TL lik yardımcı malzeme alınmış, karşılığında 100.000 TL lik çek, KDV+Kalanı için bono düzenlenip verilmiştir.

150 İLK MADDE VE MALZEME İlk Madde ve Malzeme Yardımcı Malzeme	300.000	
191 İNDİRİLECEK KDV 103 VERİLEN ÇEK. VE ÖD. EMİR. 321 BORÇ SENETLERİ	54.000	10.000 254.000

**Örnek:** 10/01/2008 tarihinde KDV hariç 200.000 TL İlk Madde ve Malzeme, 100.000 TL lik yardımcı malzeme 10 nolu gider yerine gönderilmiştir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. 10 Nolu Gider Yeri 01 İlk Madde ve Malz	200.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 10 Nolu Gider Yeri 01 Yardımcı Malzeme	100.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME İlk Madde ve Malzeme Yardımcı Malzeme		300000
Direkt ve Endirekt malzeme nin üretime gönderilmesi		

### Endirekt Malzeme Maliyetleri:

Endirekt malzemeler üretimde kullanılıp, direkt ilk madde ve malzemelerin dışında kalan malzemeler olarak tanımlanabilir.

Endirekt malzemeleri, direkt ilk madde ve malzemelerden ayıran belli başlı özellikler şunlardır:

- Değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemelere göre daha önemsiz orandadırlar.
- Ürünün temel yapısını oluşturmazlar.

Hangi ürün ya da ürün grubu için ne kadar kullanıldığı doğrudan doğruya belirlenemez ya da belirlenmesi ekonomik yönden anlamlı değildir.

Diğer yandan mamulün bünyesine girmesine rağmen, bazı ilk madde ve malzemeler, direkt ilk madde ve malzeme olarak dikkate alınmayabilir. Şöyle ki; mobilya üretiminde kullanılan tutkalın, üretilen ürün ya da ürün grupları içinde ne kadar kullanıldığının belirlenmesi, ekonomik yönden anlamlı olmayacağı düşüncesi ile direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri içinde ele alınmayıp genel üretim maliyetleri içinde ele alınması söz konusu olabilir. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemenin bir iktisadi değerinin de olması gerekir. Örneğin; kimya sanayiinde azot üretimi sırasında hava önemli bir hammadde olmasına karşın, iktisadi bir değeri olmadığından, hava kullanılan malzemelerin maliyetleri arasında yer almayacaktır.

Endirekt malzemeler temel olarak yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri olmak üzere iki ana grupta ele alınır.

Yardımcı malzemeler, direkt ilk madde ve malzemeler gibi üretim sırasında kullanılıp, üretilen ürünün bünyesine girerler; ancak gerek miktar ve gerekse de değer olarak, mamulün temel ögesini, makine sanayinde civata, somun; ayakkabı üretiminde kullanılan tutkal ve çivi yardımcı malzemelere örnek olarak verilebilir.

İşletme malzemeleri, üretim sırasında kullanılmakla beraber mamulün bünyesine girmeyip üretimin kesintisiz yürütülmesi amacıyla hizmet ederler. Temizlik malzemeleri, makine yağları, akaryakıt işletme malzemelerinin örnekleridir.

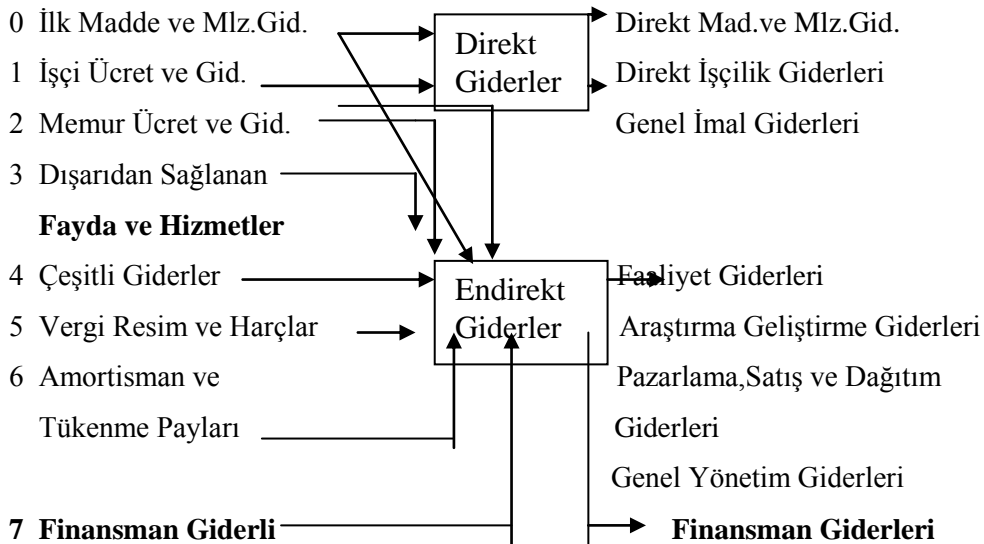
<b>İŞLETME GİDERLERİNİN TOPLU OLARAK ANA HESAPLAR ARASINDAKİ AKIŞI</b>		
<b>Gider Oluşumu</b>	<b>Gider Yansıması</b>	<b>Giderin Maliyete Dönüşmesi</b>
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid. Yans.Hs.	151 Yarı Mamül
720 Direkt İşçilik Giderleri	721 Direkt İşçilik Gid. Yans. Hs	151 Yarı Mamül
730 Genel Üretim Giderleri	731 Genel Üretim Gid. Yans. Hs.	151 Yarı Mamül
740 Hizmet Üretim Giderleri	741 Hizmet Üretim Gideri Yans. Hs	622 Satılan Hizmet Maliyeti
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	751 Araştırma ve Gel. Gideri Yans. Hs.	630 Araştırma Geliştirme Gideri
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	761 Pazarlama Satış ve Dağ. Gid. Yans. Hs	631 Pazarlama Satış ve Dağ. Gid.
770 Genel Yönetim Giderleri	771 Genel Yönetim Gideri Yans. Hs.	632 Genel Yönetim Gideri
780 Finansman Giderleri	781 Finansman Gideri Yans. Hs.	660-661 Finansman Giderleri

**GİDER ÇEŞİTLERİNİN FONKSİYON ESASINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ**

Gider Çeşitleri

Fonksiyonel Giderler

Üretim Giderleri



**İLK MADDE VE MALZEME HAREKETLERİNDE KULLANILAN BAŞLICA BELGELER**

**1. İlk Madde ve Malzeme Satın Alma İstek Fişi**

İlk madde ve malzeme satın alma istek fişleri, atölye şefi ya da ustabaşları tarafından hazırlanıp, tedarik bölümüne gönderilir ve tedarik bölümü, bu belgeleri derleyerek satın alması gereken ilk madde ve malzemelerin nicelik ve niteliğini öğrenir.

İlk madde ve malzeme satın alma istek fişinde; istenilen ilk madde ve malzemenin cinsi, hangi bölüm tarafından, ne zamana kadar ve ne miktarda istendiğine ait bilgiler yer alır.

**2. Stok Kartı**

Stok kartında; İlk madde ve malzemenin türü, kodu, birim ölçüsü, en az ve en çok stok düzeyi şeklinde ilgili İlk madde ve malzemeyi tanıttıcı bilgiler ile satın alınan, üretime verilen ve kalan miktarlar yer almaktadır.

**İlk madde ve malzeme İstek Fişi**

İlk madde ve malzeme istek fişinde hangi bölümün hangi iş için hangi İlk madde ve malzemenin, ne miktarda aldığı ile ilgili İlk madde ya da malzemeyi teslim eden ve teslim alan kişiler şeklinde bilgiler yer alır.

**MALZEME DEĞERLEME YÖNTEMLERİ**

aygın olarak kullanılan üç değerlendirme yöntemi mevcuttur.

- 1- MALİYET TEMELİNE GÖRE DEĞERLEME
  - A) Ortalama Maliyet Yöntemi
    - I- Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi
    - II- Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi
  - B) İlk Giren-İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi
  - C) Son Giren-İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi
  - D) İlk Gelecek-İlk Çıkar (NİFO) Yöntemi
  - E) En Yüksek Fiyatlı-İlk Çıkar (HİFO) Yöntemi
  - F) Gerçek Stok Partileri (Has Maliyet) Yöntemi
- 2- PİYASA FİYATI YÖNTEMİ
- 3- STANDAR FİYATLARLA DEĞERLEME YÖNTEMİ
- 4- PİYASA FİYATIYLA ALIŞ MALİYETİNDEN DÜŞÜK OLANIYLA DEĞERLEME YÖNTEMİ
- 5- TEMEL STOK YÖNTEMİ (GÜVENLİK STOKLARINI DİKKATE ALAN YÖNTEM)

**1-MALİYET TEMELİNE GÖRE DEĞERLEME**

Değerleme yöntemlerinde kullanılacak olan örnek;

<b>İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI</b>									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000						
10.01.2009	500	560	280.000						
<b>15.01.2009</b>				<b>1.100</b>					
20.01.2009	2.000	580	1.160.000						



İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1000	500	500.000				1000	500	500.000
10.01.2009	500	560	280.000				1500	520	780.000
<b>15.01.2009</b>				<b>1100</b>	<b>520</b>	<b>572.000</b>	400	520	208.000
20.01.2009	2000	580	1.160.000				2400	570	1.368.000
<b>30.01.2009</b>				<b>1500</b>	<b>570</b>	<b>855.000</b>	900	570	513.000
<b>30.01.2009</b>				<b>1500</b>					

## A) Ortalama Maliyet Yöntemi

## I- Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

Her yeni ilk madde ve malzeme alışında farklı birim fiyatlar oluşursa, toplam tutarı toplam miktara bölerek ortalama fiyat oluşturulur.

## 10.01.2009 Tarihinde Ortalama Birim Maliyet

$$500.000 + 280.000 / 1.500 \text{ Br} = 520 \text{ TL/ Br.}$$

$$\text{Ortalama Birim Fiyat} = 780.000.- / 1500 \text{ Br.} = 520 \text{ TL/ Br.}$$

## 15.01.2009 Tarihinde üretime gönderilen 1100 Birimin Maliyeti

$$1100 \text{ Br.} \times 520 \text{ TL} = 572.000$$

## 20/01/2009 Tarihinde Ortalama Birim Maliyet

$$208.000 + 1.160.000 / 400 + 2.000 = 570 \text{ TL/Br.}$$

## 30/01/2009 Tarihinde Üretime Gönderilen 1500 Birimin Maliyeti

$$1.500 \text{ Br.} \times 570 \text{ TL} = 855.000$$

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	

## 10.01.2009

150 İLK MADDE VE MALZEME	500000	
191 İNDİRİLECEK KDV	90000	
100 KASA		590000

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	

**15.01.2009**

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	150 İLK MADDE VE MALZEME	572.000	572.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			

**150 İLK MADDE VE MALZEME**

AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		572.000

**20.01.2009**

150 İLK MADDE VE MALZEME	1.160.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	208.800	
100 KASA		1.368.800
İlk Madde ve Malzeme Alımı		

**150 İLK MADDE VE MALZEME**

AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		572.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	

**30.01.2009**

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	150 İLK MADDE VE MALZEME	855.000	855.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			

**150 İLK MADDE VE MALZEME**

AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		572.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	
30.01.2009	1.500	570		855.000

**TOPLAM** 1.940.000 1.427.000  
**KALAN** 513.000

**NOT:** 30/01/2009 da 710 Hesaptaki tutar 151 Yarı Mamullere aktarılır.

**30.01.2009**

151 YARI MAMÜLLER  711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS. HS  Yarı mamül oluşumu	1.427.000	1.427.000
--	-----------	-----------

**2-Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi**

Ocak sonu itibariyle ocak ayı ortalama birim maliyeti bulunur. Bulunan ortalama birim maliyet temel alınarak, üretime gönderilen ilk madde ve malzeme giderleri ile stokta kalan ilk madde ve malzeme değerlendirilmiş olur.

**Değerleme yöntemlerinde kullanılacak olan örnek;**

<b>İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI</b>									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000						
10.01.2009	500	560	280.000						
<b>15.01.2009</b>				<b>1.100</b>					
20.01.2009	2.000	580	1.160.000						
<b>30.01.2009</b>				<b>1.500</b>					

BU BÖLÜM 31/XX/XXXX de hesaplanır.

Açıklama	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000
10.01.2009	500	560	280.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000
<b>TOPLAM</b>	<b>3.500</b>		<b>1.940.000</b>

**Ocak Sonu Ortalama Birim Fiyat= 1.940.000 / 3.500 =554,28**

Açıklama	Miktar	Fiyat	Tutar
<b>Ocak 2009 Stok Kalanı</b>	<b>900</b>	<b>554,28</b>	<b>498.852</b>
Ocak 2009 Üretime Gönderilen	1.100	554,28	609.708
Ocak 2009 Üretime Gönderilen	1.500	554,28	831.420
<b>TOPLAM ÜRETİME GÖNDERİLEN</b>	<b>2.600</b>	<b>554,28</b>	<b>1.441.128</b>

**B) İlk Giren-İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi**

İlk satın alınan ilk madde ve malzemenin öncelikli olarak üretime gönderilmesidir. Yöntemin adından da anlaşıldığı gibi, ilk giren malzemeyi ilk çıkar.

Örneğimizi inceleyelim.

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000						
10.01.2009	500	560	280.000						
<b>15.01.2009</b>				<b>1.100</b>					
20.01.2009	2.000	580	1.160.000						
<b>30.01.2009</b>				<b>1.500</b>					

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000				1.000	500	500.000
10.01.2009	500	560	280.000				1.000	<b>500</b>	500.000
							500	<b>560</b>	280.000
<b>15.01.2009</b>				<b>1.000</b>	<b>500</b>	<b>500.000</b>	400	<b>560</b>	224.000
				<b>100</b>	<b>560</b>	<b>56.000</b>			
20.01.2009	2.000	580	1.160.000				400	<b>560</b>	224.000
							2.000	<b>580</b>	1.160.000
<b>30.01.2009</b>				<b>400</b>	<b>560</b>	<b>224.000</b>	900	580	522.000
				<b>1.100</b>	<b>580</b>	<b>638.000</b>			

<b>15.01.2009 Tarihinde üretime gönderilen 1.100 Br. İlk madde ve malzemenin maliyeti</b>			
Gittiği Yer	Miktar	Fiyat	Tutar
Devirden	1.000	500	500.000
10.01.2009	100	560	56.000
<b>TOPLAM</b>	<b>1.100</b>		<b>556.000</b>

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	<b>500.000</b>	

**10.01.2009**

150 İLK MADDE VE MALZEME	500000	
191 İNDİRİLECEK KDV	90000	
100 KASA		590000

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	

15.01.2009

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.		556.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME			556.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		556.000

20.01.2009

150 İLK MADDE VE MALZEME		1.160.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		208.800	
100 KASA			1.368.800
İlk Madde ve Malzeme Alımı			

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		556.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	

30/01/2009 Tarihinde üretime gönderilen 1.500 Br. İlk madde ve malzemenin maliyeti			
Gittiği Yer	Miktar	Fiyat	Tutar
10.01.2009	400	560	224.000
20.01.2009	1.100	580	638.000
<b>TOPLAM</b>	<b>1.100</b>		<b>862.000</b>

**30.01.2009**

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	150 İLK MADDE VE MALZEME	862.000	862.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			

**150 İLK MADDE VE MALZEME**

AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.000	500		500.000
15.01.2009	100	560		56.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	
30.01.2009	400	560		224.000
30.01.2009	1.100	580		638.000
<b>TOPLAM</b>			1.940.000	1.418.000
<b>KALAN</b>			<b>522.000</b>	

**NOT:** 30/01/2009 da 710 Hesaptaki tutar 151 Yarı Mamullere aktarılır.

**30.01.2009**

151 YARI MAMÜLLER	711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS. HS	1.418.000	1.418.000
Yarı mamül oluşumu			

**C) Son Giren-İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi**

Satın alınan tarihler dikkate alınarak üretime gönderilmeden önceki en son satın alınan ilk madde ve malzemenin öncelikli olarak üretime gönderilmesidir.

Örneğimizi inceleyelim.

<b>İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI</b>									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000						
10.01.2009	500	560	280.000						
<b>15.01.2009</b>				<b>1.100</b>					
20.01.2009	2.000	580	1.160.000						
<b>30.01.2009</b>				<b>1.500</b>					

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI									
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar	Miktar	Fiyat	Tutar
Devir	1.000	500	500.000				1.000	500	500.000
10.01.2009	500	560	280.000				1.000	500	500.000
							500	560	280.000
<b>15.01.2009</b>				<b>500</b>	<b>560</b>	<b>280.000</b>	400	500	200.000
				<b>600</b>	<b>500</b>	<b>300.000</b>			
20.01.2009	2.000	580	1.160.000				400	500	200.000
							2.000	580	1.160.000
<b>30.01.2009</b>				<b>1.500</b>	<b>580</b>	<b>870.000</b>	400	500	200.000
							500	580	290.000

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	<b>500.000</b>	

10.01.2009

150 İLK MADDE VE MALZEME	500000	
191 İNDİRİLECEK KDV	90000	
100 KASA		590000

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	<b>500.000</b>	
10.01.2009	500	560	<b>280.000</b>	

15.01.2009 Tarihinde üretime gönderilen 1.100 Br. İlk madde ve malzemenin maliyeti			
Gittiği Yer	Miktar	Fiyat	Tutar
10.01.2009	500	560	280.000
Devirden	600	500	300.000

**15.01.2009**

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	150 İLK MADDE VE MALZEME	580.000	580.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			

**20.01.2009**

150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV	100 KASA	1.160.000 208.800	1.368.800
İlk Madde ve Malzeme Alımı			

150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	1.100	520		580.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	

<b>30/01/2009 Tarihinde üretime gönderilen 1.500 Br. İlk madde ve malzemenin maliyeti</b>			
<b>Gittiği Yer</b>	<b>Miktar</b>	<b>Fiyat</b>	<b>Tutar</b>
20.01.2009	1500	580	870.000

**30.01.2009**

710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD.	150 İLK MADDE VE MALZEME	870.000	870.000
İlk Madde ve Malzemenin Üretime Gönderilmesi			



150 İLK MADDE VE MALZEME				
AÇIKLAMA	Miktar	Fiyat	BORÇ	ALACAK
Dönem Başı	1.000	500	500.000	
10.01.2009	500	560	280.000	
15.01.2009	500	560		280.000
15.01.2009	600	500		300.000
20.01.2009	2.000	580	1.160.000	
30.01.2009	1500	580		870.000
<b>TOPLAM</b>			1.940.000	1.450.000
<b>KALAN</b>			<b>490.000</b>	

**NOT:** 30/01/2009 da 710 Hesaptaki tutar 151 Yarı Mamullere aktarılır. **30.01.2009**

151 YARI MAMÜLLER	1.450.000	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS. HS		1.450.000
Yarı mamül oluşumu		

STOK DEĞERLEME YÖNTEMİ	ALIŞLAR TUTARI	ÜRETİME GİDEN MALİYET	STOKTA KALAN
Lifo	1.940.000	1.450.000	490.000
Ağırlıklı Ortalama	1.940.000	1.441.128	498.872
Hareketli Ortalama	1.940.000	1.427.000	513.000
Fifo	1.940.000	1.418.000	522.000

## İŞÇİLİK MALİYETLERİ

İşçilik maliyetleri direkt işçilik maliyetleri ve endirekt işçilik maliyetleri olmak üzere ikiye ayrılır.

### DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ

İşletmenin temel üretim konusu oluşturan ürün yada hizmetin üretilmesinde kullanılan ve ürün yada hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen nitelikteki işçilikler , **direkt işçilik** olarak adlandırılır.

#### Üretimde kullanılan işçilik;

1. İşletmenin temel üretim konusunu oluşturan ürün yada hizmetin üretilmesinde kullanılıyorsa
2. Üretilen ürün yada hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebiliyorsa, direkt işçilik olarak adlandırılır.

## **ENDİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ**

Üretimde kullanılıp, direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve üretilen ürün yada hizmetlere doğrudan yüklenemeyen işçiliklere **endirekt işçilik** denir. **Endirekt işçilikleri ortaya çıkaran nedenler:**

1. Üretimde doğrudan doğruya ilgili olmayan işçilikler. Ör: bakım,temizlik, taşıma işlerinde çalışan işçiler..
2. Üretilen ürün yada hizmete doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilikler. Ör:ustabaşının bir günlük ücretini çeşitli siparişler arasında doğrudan doğruya dağıtmamız mümkün değildir.
3. Direkt işçilik niteliğinde iş yapan işçilerin bazı koşullar altında elde ettiği ücretler. Ör: işçinin temel işi dışında yaptığı ek işler ...
4. Direkt işçilik niteliğinde iş yapan işçilerin normal ücretleri dışında elde ettikleri yasal yada ihtiyari ücret ekleri. Ör: hafta tatili, bayram,yıllık izin ücretleri,fazla mesai, çocuk zamları,çeşitli primler verilebilir.

## **İŞÇİLİK MİKTARININ BELİRLENMESİNDE KULLANILAN BELGELER**

1. Her bir işçinin işyerinde geçirdiği toplam zamanı gösteren belgeler
2. Her bir işçinin işletmede bulunduğu toplam zamanı hangi işler üzerinde ne kadarlık sürelerle geçirdiğini gösteren belgelerdir.

### **İşyerinde geçirilen toplam zamanı gösteren belgeler**

İki alternatif vardır. Biri **otomatik saat kullanımı** ve diğeri **puantaj usulüdür**. İşçi saat kartları, işçinin işyerine hangi saatlerde girip çıktığı dakikası dakikasına kart üzerine işlenmiş olur. Zaman kartı yada çalışma kartı olarak adlandırılan bu kartlar bir hafta yada bir aylık dönemler üzerinden hazırlanır.

**Puantaj usulünde** yetkili bir görevli, her gün servisleri tek tek dolaşarak işe gelen işçileri devam çizelgesine işler.

### **Toplam zamanın hangi işler üzerinde ne kadarlık sürelerle geçirildiğini gösteren belgeler**

Bu belgeler ise “**işçi çalışma kartı**” ve “**çalışma kartı özeti**” olmak üzere iki başlıkta incelenebilir.

İşçi çalışma kartı, her bir işçinin işyerinde bulunduğu süreler içinde, hangi gider merkezinde, hangi işler üzerinde ne kadarlık süreyle çalıştığını , boşa geçen zaman ve fazla çalışmaların olup olmadığını gösteren bir belgedir. Bu kartın üzerinde direkt ve endirekt işçilikler ayrı ayrı gösterildiğinden ,işçilik maliyetlerinin dağıtılmasında ve maliyet kontrolünde önemli rol oynar.

Her bir işçi için düzenlenen işçi zaman kartlarında yer alan bilgiler, tüm işçiler için düzenlenen işçi çalışma kartı özeti üzerinde ayrıntılı olarak gösterilmektedir.

## **ÜCRET SİSTEMLERİ**

Ücret sistemleri: **zaman temeline göre, akord temeline göre,ve primli ücret** sistemidir.

### **1. Zaman temeline göre ücret sistemi**

Bu sistemde ödenecek ücretin belirlenmesinde iş başında geçirilen belirli bir zaman ölçüsü hesaplamada temel olarak alınır. Zaman ölçüsü ise; saat, gün,hafta , ay yada yıl olabilir.

**Ör:** Saat ücreti 100 TL olan bir işçinin bir günde 8 saat çalışması halinde hak ettiği ücret;

Hak edilen ücret= Çalışma süresi x Saat ücreti

Hak edilen ücret= 8 saat x 100

Hak edilen ücret= 800TL

### **Zaman temeline göre ücret sisteminin avantajları şunlardır:**

- a. Kolay uygulanabilir ve anlaşılabilir olması
- b. Çalıştığı sürece işçilere sabit bir geliri garanti etmesi
- c. Çalışanlar üzerinde zaman baskısı yaratmayacağından özellikle özel dikkat isteyen kaliteli üretim işlerinde rahat çalışma ortamı sağlaması sayılabilir.

**Zaman temeline göre ücret sisteminin dezavantajları şunlardır:**

- Ödenecek ücret ile yapılan iş arasında ilişki kurulmadığından, çalışanları teşvike yer vermeyen bir sistem olması
- Nezaret ve kontrole daha çok gereksinim duyulması
- Verim yükseldiğinde üretim birimi başına işçilik maliyeti azalırken, verim düştüğünde de birim işçilik maliyetlerinin artması sayılabilir. Sistemin ; özel dikkat isteyen kaliteli üretim işlerinde, yürüyen şerit sistemi şeklinde belirli tempoya bağlı çalışılan işlerde ve müstahdemlik gibi iş başında belirli bir sürenin doldurulmasını gerektiren işlerde başarılı bir şekilde kullanılma olanağı vardır.

**2. Akord temeline göre ücret sistemi**

Parça başına ücret sistemi olarak da adlandırılan bu sistem , zaman temeline göre ücret sisteminin tam tersidir.

Zaman temelinde ücretin belirlenmesinde işçinin iş başında geçirdiği süre dikkate alınırken ; akord temeline göre **ücret sisteminde işçinin fiilen gerçekleştirdiği üretim dikkate alınmaktadır.**

**Akord temeline göre ücret sisteminin avantajları şunlardır:**

- Yapılan iş (üretim miktarı) ile ödenen ücret arasında doğrudan ilişkinin var olması
- Üretimi teşvik etmesi ve verimliliği artırması
- Nezaret kontrole fazla gereksinim duyulmaz

**Akord temeline göre ücret sisteminin dezavantajları şunlardır:**

- İşçileri aşırı çalışmaya sevk ederek; işçilerin aşırı yıpranmasına , üretim kalitesinin düşmesine , iş kazalarının artmasına ve işçiler arasında kırıcı rekabet ve kırgınlıklara yol açabilir.
- Makine,teçizat,ilk madde ,enerji vb. kaynaklarda meydana gelen aksamalara bağlı olarak, işçilerin çalışmadığı durumlarda daha az üretimde bulunma ve buna bağlı olarak hak edilen ücretlerin az olması halinde işçi-işveren arasında problemler ortaya çıkabilir.

**Uygulamada karşılaşılan akord sistemleri şunlardır:**

**1.Para Akordu:** Yürürlükteki asgari ücretler ve normal olarak bir saatte üretebilecek ürün miktarı dikkate alınarak hesaplanan ortalama saat ücretine birim başına akord değeri denir. Birim başına akort değeri ile üretim miktarının çarpımı ile bu sistemde ücret hesaplanmış olur.

**2. Zaman Akordu:** Zaman akordunda önemli faktör bir birimin üretilmesi için geçen zamandır. Bu akord zamanı , hareket ve zaman etüdüleri ile normal çalışma randımanı göz önüne alınarak genellikle dakika cinsinden belirlenir. Hak edilen ücretin hesaplanabilmesi amacıyla ; bir birim için dakika olarak belirlenen akord zamanı , üretim miktarı ve akord faktörü ile çarpılmak suretiyle bulunur.

**Akord faktörü ise;**

**Normal işçi ücreti + (Normal saat ücreti x Akord zammı oranı) /60dk.**

Bu formül yardımıyla bir dakikanın ücreti bulunur. Daha sonra kaç dakika üretim yapılmışsa onunla çarpılır. Bir birime kaç dakika gideceği belli olduğu için işçinin zamanı artırabilmesi için daha çok üretim yapması gerekecektir.

Günlük kazanç= Akort zamanı x Üretim miktarı x Akort faktörü

**Örnek:** 1,000TL saat ücretiyle çalışan bir işçi %20 akord zammı almaktadır. Akord zamanı ise bir birim için 30 dakikadır. İşçi normal çalışma gününde 20 birim üretmiştir. Bu işçinin zaman akorduna göre günlük kazancı ne kadar olacaktır.

1dk nın akord faktörü bulunur.

Akord faktörü =  $1,000 + (1,000 \times \%20) / 60 \text{ dk.} = 20,000 \text{ TL}$

Hak edilen günlük kazanç=  $30 \text{ dk} \times 20 \text{ birim} \times 20,000 = 12,000,000 \text{ TL}$  şeklinde hesaplanacaktır

**3. Grup Akord:** Üretimin grup olarak yapılması zorunlu olduğu durumlarda grup akord uygulanır. Akord kazancı grup üyeleri arasında genellikle işçilerin normal saat ücretleri dağıtım anahtarı olarak alınmak suretiyle dağıtılır. Dağıtım yapılabilmesi için:

- Her bir işçinin saat ücreti ile çalıştığı saatlerin çarpımı sonunda her bir işçinin normal ücretleri ve normal ücretler toplamı bulunur.
- Akord ücreti normal ücret toplamına bölünerek, dağıtım faktörü bulunur ve
- Dağıtım faktörü ile her bir işçinin normal çalışma ücreti çarpılarak, her bir işçiye ait akord ücreti hesaplanmış olur.

**Örneğin;** bir montaj işinde çalışan üç işçinin bir günlük üretim sonunda hak ettikleri akord ücretinin toplamı 28,000TL'dir. İşçilerin çalışma saatleri ile saat ücretleri aşağıdaki gibi olduğuna göre, her bir işçiye akord ücretini şu şekilde hesaplayabiliriz.

İşçiler	Çalışılan Saatler	Saat Ücretleri	Normal Çalışma Ücreti	Dağıtım Faktörü (28.000/14.000)	Akord Ücreti
A	5	X 1.000	= 5.000	X 2	= 10.000
B	6	X 1.500	= 9.000	X 2	= 18.000
	11		14.000		28.000

### 3.Primli Ücret Sistemi

Zaman yada akord temeline dayalı ücret sistemlerinin ortaya çıkardığı sakıncaları azaltmak amacıyla primli ücret sistemi geliştirilmiştir. Bu nedenle primli ücret sistemlerinde işçilere bir yandan zaman temeline dayalı ücretin sağladığı güvence verilirken , diğer yandan da normal üretim düzeyini aştığı takdirde üretimi artıran işçiye yarattığı kazançtan belirli bir oranda pay verilmektedir.

### İŞÇİLİK GİDERLERİYLE İLGİLİ ÖZEL DURUMLAR

İşçilik maliyetleri içinde ; bir takım işçilik maliyetlerinin direkt işçilik mi endirekt işçilik mi kabul edeceği, yoksa dönem gideri kabul edilip sonuç hesaplarına mı kaydedileceği şeklinde özellik arz eden konular vardır.

### Boşa Geçen Zaman Karşılığı Ücretler

Boş işçilik karşılığı ödenen ücret, işletmenin önleyebileceği nedenlerle ortaya çıkıyorsa bu tutarlar genel üretim maliyetine aktarılacaktır. Ancak bunların işletmenin önleyemeyeceği nedenlerle ortaya çıktığı belirlenmiş ise bu durumda da dönem zararı olarak kabul edilecektir.

Boşa geçen zamandan kasıt, bir işçinin işinin başında olup da çeşitli nedenlerle üretim faaliyetinde bulunmadan geçirdiği zamanı ifade etmektedir.

### Boş işçiliği ortaya çıkaran nedenler şunlardır:

- Üretim araçlarını bozulması
- İlk madde ve malzemeler yada yarı mamullerin üretime gönderilmesinde ortaya çıkan aksamalar
- Normal kapasitenin altında üretim yapılıyor olması
- Enerji sıkıntısından ortaya çıkan kısıtlamalar
- İş tanımı ve talimatlarındaki eksiklikler

**Örneğin**, Saat ücreti 10 lira olan bir işçinin günde sekiz saat çalıştığını fakat bu süre içinde bir saatlik sürenin boşa geçtiğini varsayalım.

Boşa geçen işçiliğin nedeni belirli bir ölçüde de olsa işletme tarafından önlenebilir nitelikte bir nedenden kaynaklanıyorsa (örneğin, makinenin bozulması) yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>10</b>	
01- İşçi Ücret ve Giderleri		
10- Nolu Gider Yeri		
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>	<b>70</b>	
01- İşçi Ücret ve Giderleri		
10- Nolu Gider Yeri		
		<b>80</b>
<b>381 GİDER TAHAKKUKU</b>		
Direkt ve Endirekt malzeme alımı		

Boşa geçen işçilik 680 Hesabına 731 ile gönderilir.

<b>680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZARARI</b>	<b>10</b>	
<b>731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS</b>		<b>10</b>

### **İşçilik Giderinin Muhasebeleştirilmesinde**

1- Esas Üretim Gider Yerinde beden gücüyle çalışan ( işçi, amele ,usta gibi ) bunların ücretleri, fazla mesai ücretleri, üretim primleri **DİREKT İŞÇİLİK** dir. 720 Direkt İşçilik Giderlerine yazılır.

2- Esas Üretim Gider Yerinde yönetici , yönlendirici olarak çalışan ( Mühendis, Ustabaşı ) bunların ücretleri, fazla mesailer, fazla mesai zamları, primleri tüm ek ödemeleri **ENDİREKT İŞÇİLİK** dir. 730 Genel Üretim Giderlerine yazılır.

3- Yardımcı Üretim Gider yerinde çalışan herkesin ücretleri, fazla mesailer, fazla mesai zamları, primleri tüm ek ödemeleri **ENDİREKT İŞÇİLİK** dir. 730 Genel Üretim Giderlerine yazılır.

4. Esas Üretim Gider yerinde beden gücüyle çalışan ( işçi , amele, usta, gibi ) bunların yıllık ücretli izinleri, ikramiyeleri, kıdem tazminatları SSK işveren payları **ENDİREKT İŞÇİLİK** kabul edilir. 730 Genel Üretim Giderlerine yazılır.

### **Direkt İşçilerin Fazla Mesai Zamları**

1. Fazla çalışma, belirli bir siparişin yetişmesi için yapılıyorsa ve bu fazla çalışmanın yarattığı maliyet artışı müşteri tarafından kabul ediliyorsa , ek ödeme farkı direkt işçilik olarak kabul edilmelidir. Fazla mesainin zamlı kısmı 720 **DİREKT İŞÇİLİK** giderine yazılmalıdır.

## Aktif Akademi Eğitim Merkezi

2. Fazla çalışma kapasite eksikliği, genel sıkışıklık nedeniyle üretim darboğazını aşmak üzere yapılıyorsa, fazla mesai zammı endirekt işçilik olarak kabul edilip 730 GENEL ÜRETİM giderlerine yazılmalıdır.

3. Fazla çalışma boşa geçen zamanın telafisi için yapıldıysa Fazla mesainin zamlı kısmı 730 GENEL ÜRETİM giderlerine yazılmalı, buradan da 680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI hesabına alınmalıdır.

**Örnek:** saat ücreti 15 lira olan bir işçinin normal çalışma süresinin 8 saat, bir çalışma gününde 10saat çalıştığını ve işletmenin fazla çalışmalarda %50 zamlı ödeme yaptığını varsayalım.

	SÜRE	Ücret	Tutar
Normal Çalışma Ücreti	8	15,00	120
Fazla Çalışma Ücreti	2	15,00	30
Fazla Çalışma Zammı	2	7,50	15

Fazla çalışmanın nedeni belirli bir siparişin yetişmesine bağlı ise, yevmiye kaydı;

<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>	<b>165.000</b>	
10 Nolu Gider Yeri		
Brüt Ücret 120		
Fazla Mesai Ücreti 30		
Fazla Mesai Zammı 15		
381 GİDER TAHAKKUKU		165.000
İşçilik Giderinin Kaydı		

Fazla çalışmanın nedeni Genel sıkışıklıktan dolayı ise, ek çalışma zammı genel üretim maliyetleri içinde düşünüleceğinden yevmiye kaydı;

<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>	<b>150</b>	
10 Nolu Gider Yeri		
Brüt Ücret 120		
Fazla Mesai Ücreti 30		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>15</b>	
10 Nolu Gider Yeri		
Fazla Mesai Zammı 15		
381 GİDER TAHAKKUKU		165
İşçilik Giderinin Kaydı		

Fazla Çalışmanın nedeni Boşa Geçen zamanın telafisi için ise, ek çalışma zammı genel üretim maliyetine yazılır. Buradan 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlarına aktarılır.

<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>	150	
10 Nolu Gider Yeri		
Brüt Ücret 120		
Fazla Mesai Ücreti 30		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	15	
10 Nolu Gider Yeri		
Fazla Mesai Zammı 15		
<b>381 GİDER TAHAKKUKU</b>		165
İşçilik Giderinin Kaydı		

<b>680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZARARI</b>	15	
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. HS		15

**Örnek:** Bir işletmede, 5 işçi ve 1 mühendis çalışmaktadır. İşçilere parça başına 1.000 TL. ücret ödenmektedir. Mühendise ise aylık 10.000 TL. ödeme yapılmaktadır. İşletmede Mayıs ayında her bir işçi hafta içi çalışarak 6 adet üretim yapmıştır. Ayrıca, bir hafta sonu Cumartesi ve Pazar günü de müşteriden gelen özel bir siparişin yetiştirilmesi için çalışılmış ve her işçi 1 adet üretim yapmıştır (Toplam 5 adet üretim yapılmıştır.) İşçilere bu üretimlerine karşılık parça başına 1.200 TL. Ödenecektir. Mühendise ise hafta sonu çalışması karşılığında 2.000 TL. Ödenecektir. SSK. İşveren Primi %20, SSK İşçi primi %14'tür. Ücretlerden %15 oranında G.V. kesintisi yapılmaktadır. (Damga vergisi ve işsizlik sigortası dikkate alınmayacaktır.

**İstenilen:** İşletmenin mayıs ayı ücret tahakkukunu yapınız.

<b>İŞÇİ ÜCRETLERİ (BEDEN GÜCÜYLE ÇALIŞAN İŞÇİLER DİREKT İŞÇİLİKTİR.)</b>							
1	İŞÇİ	1	ADET	ÜRETİM YAPIYOR	1.000	KAZANIYOR	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ
5	İŞÇİ	30	ADET	ÜRETİM YAPIYOR	30.000	KAZANIYOR	

<b>DİREKT İŞÇİLERİN FAZLA MESAI ÜCRET VE ZAMLARI YENİ BİR SİPARİŞİN YETİŞMESİ İÇİN İSE 720 DİREKT İŞÇİLİKTİR.</b>					
1	ADET	ÜRETİM YAPILIYOR FAZLA MESAI VE ZAM DAHİL	1.200	KAZANILIYOR	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ
5	ADET	ÜRETİM YAPILIYOR FAZLA MESAI VE ZAM DAHİL	1.200	<b>6.000 TL FAZLA MESAI ZAMMI DAHİL</b>	720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ

<b>MÜHENDİS YÖNETİCİ YÖNLENDİRİCİ İŞÇİLİK ENDİREKT İŞÇİLİKTİR.</b>		
MÜHENDİSİN AYLIK ÜCRETİ	10.000	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ
MÜHENDİSİN HAFTA SONU ÜCRETİ	2.000	730 GENEL ÜRETİM GİDERİ

**ÜCRETLER VE KESİNTİLER**

DİREKT İŞÇİLERİN BÜRÜT ÜCRETİ	30.000	720 HESAPA
DİREKT İŞÇİLERİN FAZLA MESAİ VE ZAMLARI	6.000	720 HESAPA
MÜHENDİSİN AYLIK BRÜT ÜCRETİ	10.000	730 HESABA
MÜHENDİSİN HAFTA SONU ÜCRETİ	2.000	730 HESABA
<b>ÜCRETLER TOPLAMI</b>		<b>48.000</b>
<b>SSK İŞVEREN PAYI 48.000*0.20</b>	9.600	730 HESABA
<b>SSK İŞÇİ PAYI 48.000*0.14</b>		<b>6.720</b>
<b>ÖDENECEK SSK PRİMİ (SSK İŞÇİ +SSK İŞVEREN)</b>	16.320	361 HESABA
<b>GELİR VERGİSİ MATRAHI 48.000-6.720= 41.280</b>		41.280
<b>GELİR VERGİSİ = 41.280*0.15</b>	6.192	360 HESAP

<b>720 DİREKT İÇİLİK GİDERLERİ</b>	36.000	
01 İşçi Ücret ve Giderleri 36.000		
Brüt Ücret 30.000		
Fazla Mesai Zammı 6.000		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	21.600	
01 İşçi Ücret ve Giderleri 21.600		
Brüt Ücret ( Mühendis ) 10.000		300.000
Hafta Sonu Ücreti ( Mühendis ) 2.000		
SSK İşveren Payı 9.600		
<b>361 ÖDENECEK SSK PRİMİ</b>		16.320
SSK İşçi 6.720		
SSK İşveren 9.600		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR</b>		6.192
Gelir Vergisi 6.192		
<b>335 PERSONELE BORÇLAR</b>		
Ücret Tahakkuku		



**C.Yıllık Ücretli İzin ve İkramiyeler**

Yıllık ücretli izin ve ikramiyeler bir genel üretim maliyet unsurudur. Ancak bu tür maliyetler yıl içinde belirli dönemlerde (aylarda) genel üretim maliyetleri artar ve üretim maliyetlerinde bu tarihlerde gereksiz yükselmeler olur. Böyle bir sakıncayı ortadan kaldırmak için yıl içinde ödenecek yıllık izin ve ikramiyelerin önceden tahmini olarak belirlenip , belirlenen tutarın 12 aya bölünerek bu giderlerin her aya eşit dağıtılması gerekir.

**Örnek:** işletmenin bir yıl içinde ödeyeceği yıllık ücretli izinlerin toplamını 240 lira olarak tahmin ettiğini var sayalım.

$240 / 12 = 20\text{TL/ ay}$  Bu işlem şu şekilde muhasebeleşecektir.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> 10 Nolu Gider Yeri İşçi Ücret ve Giderleri Yıllık İzin Ücreti	<b>20</b>	
<b>373 MALİYET GİDER KARŞILIĞI</b>		<b>20</b>
Beden gücüyle çalışan işçilerin yıllık izin ücretlerinin tahmini		

**Örnek:** Temmuz ayında bazı işçilerin izine çıktığını ve bunlara 40 lira izin ücreti ödendiğini varsayalım. Bu durumda yevmiye kaydı:

<b>373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI</b>		
100 KASA		<b>40</b>

Tahmini yıllık izin ücretleri ile gerçekleşen tutarlar arasında farklılıklar oluştuğunda , ortaya çıkan farkın kapatılması için genel üretim maliyetlerine eksik yada fazla yükleme durumuna göre hareket edilecektir. Örneğin tahmini yıllık ücretli izine ilişkin tahmini tutarı 240 lira , gerçekleşen (fili) ödeme tutarının da 245 lira olması durumunda , genel üretim maliyetlerine eksik yükleme yapıldığı ortaya çıkacaktır.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> 10 Nolu Gider Yeri İşçi Ücret ve Giderleri Yıllık İzin Ücreti	<b>5</b>	
<b>373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>240</b>	
100 KASA		<b>245</b>
Beden gücüyle çalışan işçilerin yıllık izin ücretlerinin tahmini		

**İşçi Kıdem Tazminatı Ödemeleri**

Genel olarak işçi kıdem tazminatı işverence, İş kanununda belirtilen hallerde iş akdi sona eren işçiye ya da kanuni mirasçılara ödene paradır. Kıdem tazminatının hesabında işçinin işe başladığı tarihten itibaren, iş akdinin devamı süresince her geçen tam yıl için, en son otuz günlük brüt ücret üzerinden hesaplama yapılır. kıdem tazminatının kaydı şöyledir:

**Örnek:** 10 nolu Esas Üretim Gider yerinde çalışan Usta Fatih Kaya 4 yıl. 2 ay çalışmış ve en son brüt maaşı üzerinden toplam 10.000 TL kıdem tazminatı hesaplanmıştır.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> 10 Nolu Gider Yeri İşçi Ücret ve Giderleri Kıdem Tazminatı Karşılıkları  472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI  Beden gücüyle çalışan işçilere kıdem tazminatı karşılığının ayrılması	<b>10.000</b>	
--	---------------	--

### **GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ**

#### **GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ**

Genel üretim maliyetleri; üretimle ilgili olup, direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik maliyetleri dışında kalan tüm maliyetler şeklinde tanımlanır.

##### **Genel üretim maliyetlerinin başlıca özellikleri ise şunlardır:**

1. Bu maliyetlerle üretilen mamuller arasında direkt ilişki yoktur.
2. Bu maliyet grubu birbirinden farklı nitelikte birçok maliyet unsurunun birleşmesinden oluşur.
3. Bu maliyetlerin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterirler. Örneğin ısıtma ve aydınlatma maliyetleri mevsimlere göre farklılık gösterebilirler.
4. Bu maliyetlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yılsonunda belli olabilir. Örneğin bakım onarım maliyetleri vb.
5. Yılsonunda yıllık tutarının ne kadar olduğu belli olan bazı genel üretim maliyetlerinin bir kısmının üretim maliyetlerine yüklenmesi istenmeyebilir. Örneğin çalışmayan makinelerin amortisman giderleri, üretim maliyetlerine katılmayıp doğrudan sonuç hesaplarına kayıtlanır.

#### **A. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN TÜRLERİ**

1. Direkt ilk madde malzeme maliyetleri dışında kalan ve üretimle ilgili tüm madde ve malzeme maliyetleri (endirekt malzeme maliyetleri)
  - a. Yardımcı madde ve malzemeler
  - b. İşletme malzemeleri
2. Direkt işçilik maliyetleri dışında kalan ve üretimle ilgili tüm işçilik maliyetleri ( endirekt işçilik maliyetleri)
3. Üretimde kullanılan duran varlıkların amortisman giderleri
4. Üretimde kullanılan sabit giderlerin; sigorta, vergi, resim, harç ve kira giderleri.
5. Enerji ve yakıt giderleri
6. Servis giderleri

#### **GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN MAMÜLLER VE GİDER YERLERİ İLE İLİŞKİLERİ**

Üretim maliyetlerinin iki unsuru olan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetleri; üretilen mamüller ve oluşturdukları gider merkezleri açısından direkt ilişki içindedir.

Genel üretim maliyetleri ise üretilen mamüller açısından genellikle endirekt niteliktedirler.

Ürünler açısından endirekt nitelik gösteren genel üretim maliyetlerinin, bir kısmı gider yerleri açısından direkt ve diğer bir kısmı endirekt niteliktedirler.

Gider yerleri açısından direkt nitelik gösteren genel üretim maliyetleri, tıpkı direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin gider yerlerine doğrudan kayıtlanır. Örneğin belirli bir gider yerindeki bir makinenin amortisman gideri ya da ustabaşının ücreti genel üretim maliyeti unsurları içindedir ve söz konusu gider yerine doğrudan kayıtlanabilir.

Fabrika binasının amortisman gideri, kirası, vergiler vb. birtakım genel üretim maliyetleri vardır ki, bu tür maliyetler gider merkezlerine ancak birtakım maliyet dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle yüklenebilirler.

Gider merkezlerine yüklenmeleri açısından direkt ve Endirekt olan tüm genel üretim maliyetleri, üretilen ürünler için endirekt nitelikte olduklarından, üretilen ürünlerin maliyetine dağıtım anahtarı aracılığıyla yüklenirler. Bu amaçla, belirli bir gider merkezine direkt olan genel üretim maliyetleri, söz konusu gider merkezine endirekt olup dağıtımla yüklenen genel üretim maliyetleriyle toplanır ve bu toplam ilgili gider merkezinde üretilen ürünlerin maliyetine dağıtım anahtarı aracılığıyla yüklenir. Çünkü belirli bir gider merkezinde toplanan genel üretim maliyetlerinin ne kadarının hangi ürüne ait olduğunu tespit etmek olanaksız yada ekonomik yönden anlamsızdır.

## **GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ İLE İLGİLİ ÖZEL KONULAR**

### **1. AMORTİSMAN GİDERLERİ**

Genel üretim maliyetleri içinde en önemli unsurlardan biri, amortisman giderleri olmaktadır. Vuk'un 313.üncü maddesinde amortisman "işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya ve değerden düşmeye maruz bulunan gayrimenkul gibi değerlerin alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların kullanılacakları süre zarfında yok edilmesi , amortisman konusunu oluşturmaktadır." Şeklinde tanımlanmıştır.

#### **Amortisman tabi olmanın koşulları ise VUK'a göre;**

1. İşletme varlıkları içinde bulunma (envantere kayıtlı olma)
2. İşletmede bir yıldan daha uzun sürelerde kullanılma
3. Kullanılma sonucu yıpranma, aşınma, kıymetten düşme yada demode olma
4. Tutar olarak her yıl belirlenen miktarı aşan bir değere sahip olma

Amortisman giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesinde fiilen üretimde kullanılan duran varlıkların yıllık amortismanlarının hesaplanarak, on iki aya bölünmesi suretiyle, aylık olarak ürün maliyetlerine katılması şeklinde olacaktır. Üretilen mamullerin maliyeti belirlenirken, amortisman giderleri tahmini tutarları üzerinden üretimin maliyetlerine yüklenmektedir.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> Amortisman Giderleri	<b>2.000</b>	
373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI		2.000
Makineler için tahmini 2.000 TL amortisman aylık hesaplanmıştır.		

Yıl sonunda amortisman giderleri fiilen belli olduktan sonra 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı fiziki tutar üzerinden alacalandırılırken, 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı borçlandırılarak kapatılacak ; eksik yada fazla yüklenmeye göre 730 Genel Üretim Giderleri hesabı alacalandırılacak yada borçlandırılacaktır.

**Örnek:** yıl sonunda amortisman giderleri fiili olarak toplam 245.000 lira gerçekleşmiş ve dönem içinde karşılık hesabıyla üretime 240.000 lira yükleme yapılmıştır.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> Amortisman Giderleri	<b>5.000</b>	
373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI		240.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		245.000
Makineler için 31/12 de amortisman ayrılması		

**2. BAKIM ONARIM GİDERLERİ**

Dönem içinde yararlanılacağı düşünülen bakım onarım giderleri doğrudan genel üretim gideri olarak kabul edilmekte , ancak duran varlığı genişletmek, ekonomik ömrünü artırmak amacıyla yapılan bakım-onarım giderleri ise ilgili duran varlığın maliyetine eklenecek ve kullanım süresi içinde amortisman yoluyla gider yazılacaktır.

Bakım onarım giderlerinin üretim maliyetlerine sağlıklı bir şekilde kayıtlanması için, amortisman giderlerinin kayıtlanmasında gördüğümüz gibi tahmini bir yıllık bakım onarım giderlerinin onikide biri her ay karşılık hesabı kullanılarak 730 Genel Üretim Giderleri hesabına kaydedilmeli ve yıl sonunda da ortaya çıkan eksik yada fazla yükleme düzeltilerek karşılık hesabı kapatılmalıdır.

**Örnek:** Dönemin bakım onarım giderleri 1.200 lira olarak tahmin edilmiştir.

Aylık  $1.200/12=100$  TL

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b> Bakım Onarım Giderleri	<b>100</b>	
373 MALİYET GİDER KARŞILIKLARI		100
Dönem başında Bakım onarım giderinin tahmin edilmesi ve her ay üretime aylık pay verilmesi		

**SATILAN MALIN MALİYETİ TABLOSU**

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ			<b>400</b>
150 İLK MADDE VE MALZEME HESAP AYRINTISI	Dönem Başı İlk Madde	100	
	Dönem İçi İlk Madde Malzeme Alışı	300	
	Üretime Gönderilebilecek Toplam İlk Madde Bulunur	500	
	Dönem Sonu İlk Madde ve Malzeme çıkartılır.	100	
	<b>ÜRETİME GÖNDERİLEN 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ TESPİT EDİLİR.</b>	400	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	720 HESAP BAKİYESİ		<b>500</b>
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	730 HESAP BAKİYESİ		<b>1.000</b>
<b>DÖNEMİN ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>710+720+730</b>		<b>1.900</b>
151 YARI MAMÜL HESAP AYRINTISI	Dönem Başı Yarı Mamül İlave edilir.	100	<b>2.000</b>
	<b>TOPLAM YARI MAMÜL</b>		
	Dönem Sonu Yarı Mamul Çıkartılır.	200	
152 MAMÜLLER HESAP AYRINTISI	<b>DÖNEMDE ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ BULUNUR.</b>		<b>1.800</b>
	Dönem Başı Mamül ilave edilir	400	<b>2.200</b>
	Satışa Hazır Mamül Bulunur		
	Dönem Sonu Mamül Çıkartılır.	200	
<b>SATILAN MAMÜL MALİYETİ</b>	<b>SATILAN MAMÜL MALİYETİ BULUNUR</b>		<b>2.000</b>

<b>Örnek:</b> Emre Üretim İşletmesi'nin 2007 Ocak dönemine ait bilgileri aşağıdaki gibidir:	
DÖNEM BAŞI MAMUL STOKLARI	60.000
DÖNEM SONU MAMUL STOKLARI	40.000
DÖNEM BAŞI İLK MADDE VE MALZEME	20.000
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	110.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	90.000
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000
FİNANSMAN GİDERLERİ	10.000
DÖNEM SONU İLK MADDE VE MALZEME	10.000
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000
PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	20.000
DÖNEM BAŞI YARI MAMUL STOKLARI	30.000
DÖNEM SONU YARI MAMUL STOKLARI	35.000
İşletme dönem içinde sattığı ürünlerden 400.000 YTL hasılat elde etmiştir.	
Bu bilgilere göre işletmenin döneme ait <b>Satılan Mamul Maliyetler</b> kaç YTL dir?	

<b>ÇÖZÜM:</b>	
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	110.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	90.000
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000
<b>ÜRETİME YÜKLENEEN MALİYETLER</b>	<b>300.000</b>
DÖNEM BAŞI YARI MAMUL STOKLARI	30.000
<b>İLGİLİ DÖNEMİN TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>330.000</b>
DÖNEM SONU YARI MAMUL STOKLARI	-35.000
<b>TAMAMLANAN MAMULLERİN MALİYETİ</b>	<b>305.000</b>
DÖNEM BAŞI MAMUL STOKLARI	60.000
<b>SATILABİLİR MAMULLERİN MALİYETİ</b>	<b>365.000</b>
DÖNEM SONU MAMUL STOKLARI	-40.000
<b>SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ</b>	<b>325.000</b>

<b>Örnek:</b> BİR İŞLETMEYE AİT BAZI BİLGİLER AŞAĞIDAKİ GİBİDİR:		
<b>STOKLARIN MEVCUDU</b>	<b>01.Nis</b>	<b>30.Nis</b>
DİREKT İLK MADDE/MLZ.	24.000	62.000
YARI MAMUL STOKLARI	43.200	14.100
MAMUL STOKLARI	32.000	18.900
ENDİREKT İLK MADDE/MLZ. STOK	?	?
<b>DÖNEM İÇİ FAALİYETLERİ</b>		
DİREKT İLK MADDE VE MALZ. ALIMLARI	189.000	
DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	126.000	

<b>SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU</b>			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ			<b>151.000</b>
150 İLK MADDE VE MALZEME HESAP AYRINTISI	Dönem Başı İlk Madde	24.000	
	Dönem İçi İlk Madde Malzeme Alışı	189.000	
	Üretime Gönderilebilecek Toplam İlk Madde Bulunur	213.000	
	Dönem Sonu İlk Madde ve Malzeme çıkartılır.	-62.000	
	<b>ÜRETİME GÖNDERİLEN 710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ TESPİT EDİLİR.</b>	151.000	
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	720 HESAP BAKİYESİ		<b>126.000</b>
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	730 HESAP BAKİYESİ		<b>153.000</b>
ENDİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	92.000		
ENDİREKT İLK MADDE VE MALZ. MALİYETLERİ	61.000		
<b>DÖNEMİN ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>710+720+730</b>		<b>430.000</b>
151 YARI MAMÜL HESAP AYRINTISI	Dönem Başı Yarı Mamül İlave edilir.	43.200	<b>473.200</b>
	TOPLAM YARI MAMÜL		
	Dönem Sonu Yarı Mamul Çıkartılır.	-14.100	
152 MAMÜLLER HESAP AYRINTISI	DÖNEMDE ÜRETİLEN MAMÜL MALİYETİ BULUNUR.		<b>459.100</b>
	Dönem Başı Mamül ilave edilir	32.000	
	Satışa Hazır Mamül Bulunur		<b>491.000</b>
	Dönem Sonu Mamül Çıkartılır.	-18.900	
<b>SATILAN MAMÜL MALİYETİ</b>	SATILAN MAMÜL MALİYETİ BULUNUR		<b>472.200</b>
ENDİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİ	92.000		
ENDİREKT İLK MADDE VE MALZ. MALİYETLERİ	61.000		
<b>BU BİLGİLERE GÖRE İŞLETMEDE SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ KAÇ TL DİR?</b>			

**Örnek:** A Üretim işletmesinin 2007 yılı maliyetleri ile ilgili bilgileri aşağıdadır:

<b>Stoklar</b>	<b>01.01.2007</b>	<b>31.12.2007</b>
İlk madde ve malzeme	100.000	25.000
Yarı mamul	20.000	5.000
Mamul	150.000	50.000

Dönem içinde 75.000 YTL'lik ham madde satın almıştır.

Direkt işçilik giderleri 175.000 YTL'dir.

Genel üretim giderleri 60.000 YTL'dir.

Daha önce 30.000 YTL+KDV bedelle satılan mamullerin iade edildiği bilinmektedir. Bu stoklar dönem sonu stok toplamı içerisindeki 20.000 YTL maliyetli mamullerden oluşmaktadır

İşletme satışlarının Toplamı 780.000 YTL'dir.

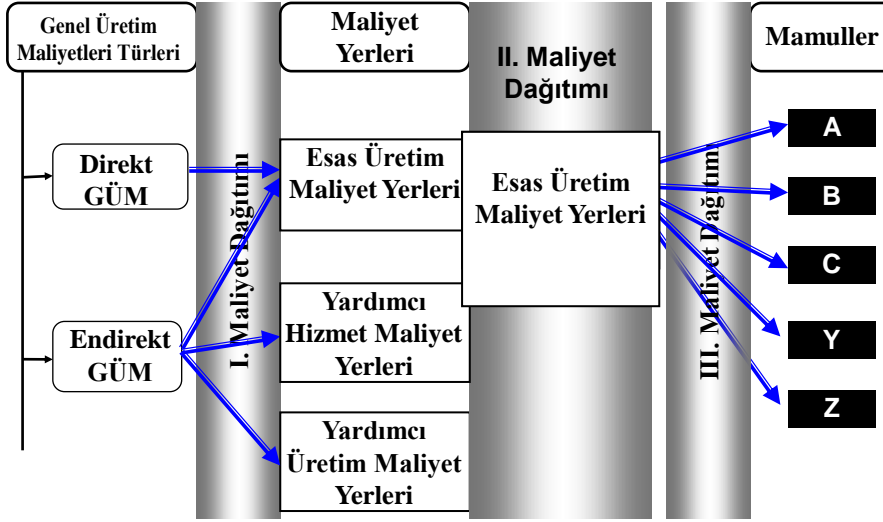
**İSTENEN:** Yukarıdaki bilgilere göre;

- A üretim işletmesinin satışların maliyeti tablosunu düzenleyiniz
- A üretim işletmesinin gelir tablosunu sadece brüt satış karına kadar düzenleyiniz.

<b>SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU</b>	
DÖNEM BAŞI D.İ.M.M.	10.000
D. İ M M ALIŞI	75.000
DÖNEM SONU D.İ.M.M	-25.000
DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ	150.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	175.000
GENEL ÜRETİM GİDERİ	60.000
<b>TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>385.000</b>
+ DB YARI MAMUL	20.000
- DS YARI MAMUL	-5.000
<b>TAMAMLANAN MAMUL MALİYETİ</b>	<b>400.000</b>
+ DB MAMUL	150.000
- DS MAMUL	-50.000
<b>SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>	<b>500.000</b>
<b>GELİR TABLOSU</b>	
BRÜT SATIŞLAR	780.000
- SATIŞ İADELERİ	-30.000
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>750.000</b>
- SMM	-500.000
<b>BRÜT SATIŞ KARI</b>	<b>250.000</b>

## GİDER DAĞITIMLARI

### 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITILIR.



730 Genel Üretim Giderlerinin içinde Üretimle ilgili Direkt ve Endirekt Giderler vardır.

Endirekt giderlerin hangi üretim gider yerinde ne kadar kullanıldığı belli değildir.

**Örnek:** Konfeksiyon üretimi yapan bir fabrikanın Kesim, Dikim, Bakım Onarım, Yemekhane gider yeri vardır. Fabrikaya 300 TL + KDV elektrik faturası gelmiştir. Şimdi bu 300 TL lik gider.

Muhasebe kayıtlarında şöyle gözükecektir.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>300</b>	
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler		
Elektirik Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV	54	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		354
Elektirik giderinin kaydı		

Elektrik gideri Kesim, Dikim, Bakım Onarım, Yemekhane bölümünde de kullanılmıştır. Bu durumda Elektrik giderinin bu gider yerlerine öncelikle dağıtılması gerekecektir. Dağıtım için en uygun ölçü anahtarı bulunur. Ve Birinci dağıtım gerçekleştirilir.

### BİRİNCİ DAĞITIM

Gider Çeşitlerinin Gider yerlerine dağıtımıdır. Örneğimizde Elektrik Giderleri Gider yerlerine ( Kesim, Dikim, Bakım Onarım, Yemekhane ) dağıtılacaktır.

Dağıtım Anahtarı kw saat olsun



GİDER ÇEŞİTLERİ GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
	KESİM	DİKİM	BAKIM ONARIM	YEMEKHANE	
Elektrik	?	?	?	?	300
Kwsaat	20	30	9	1	60

Elektirik Gideri Dağıtım Oranı =  $300/60= 5 \text{ TL/Kwsaat}$

GİDER YERLERİ	Kwsaat	Dağıtım Katsayısı	Dağıtılan Tutar
Kesim	20	5	100
Dikim	30	5	150
Bakım Onarım	9	5	45
Yemekhane	1	5	5
TOPLAM	60		300

Bu tutarları I. Dağıtım Tablosuna İşleyelim.

GİDER ÇEŞİTLERİ GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
	KESİM	DİKİM	BAKIM ONARIM	YEMEKHANE	
Elektirik	100	150	45	5	300
I. Dağıtım Toplamı	100	150	45	5	300

Şimdi de Eş Zamanlı Kayıt Yöntemini Yapalım. Böylece Elektirik Giderinin hangi gider yerinde ne kadar kullanıldığını tespit etmiş olduk.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	300	
03 Dış. Sağ. Fay. Ve Hiz. 300		
Esas Üretim Gider Yeri 250		
Kesim 100		
Dikim 150		
Yardımcı Hizmet Gider Yeri 50		
Bakım Onarım 45		
Yemekhane 5		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		300
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizm 300		
Elektirik Gideri 300		
Elektirik Giderinin Gider Yerlerine Gönderilmesi		

## Aktif Akademi Eğitim Merkezi

**Örnek:** Bir hazır giyim işletmesinde **Kesim** ve **Dikim** olmak üzere iki esas üretim gider yeri ve **Yemekhane** ve **Isıtma merkezi** olmak üzere iki yardımcı hizmet merkezi bulunmaktadır. İşletmenin aylık kira bedeli ise, 9.000 TL dir. Diğer bilgiler aşağıdaki gibidir.

	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı hizmet Gider Yerleri	
	Kesim	Dikim	Yemekhane	Isıtma Merkezi
Direkt giderler	500.000	700.000	10.000	15.000
Kapladıkları alanlar	250 m2	350 m2	100 m2	50 m2

Kira Giderinin Dağıtım Oranı =  $9.000 / 750 = 12 \text{ TL/m}^2$

<b>Kesim</b> bölümünün alacağı kira payı	= 250 m2 X 12 TL/m2	3.000
<b>Dikim</b> bölümünün alacağı kira payı	= 350 m2 X 12 TL/m2	4.200
<b>Yemekhane</b> 'nin alacağı kira payı	= 100 m2 X 12 TL/m2	1.200
<b>Isıtma Merkezi</b> 'nin alacağı kira payı	= 50 m2 X 12 TL/m2	600
<b>TOPLAM</b>		9.000

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİTLERİ	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı hizmet Gider Yerleri		TOPLAM
	Kesim	Dikim	Yemekhane	Isıtma Merkezi	
Direkt giderler	500.000	700.000	10.000	15.000	1.225.000
Kira Payları	3.000	4.200	1.200	600	9.000
<b>1.Dağıtım Toplamı</b>	<b>503.000</b>	<b>704.200</b>	<b>11.200</b>	<b>15.600</b>	1.234.000

## II. DAĞITIM

**Yardımcı Üretim-Yardımcı Hizmet Giderlerinin Esas Üretime, Dönem Gider Yerlerine Dağıtımıdır.**

### II. Dağıtım Yöntemleri

- 1- Basit Dağıtım ( Doğrudan Dağıtım)
- 2- Kademeli Dağıtım ( Basamaklı Dağıtım)
- 3- Matematiksel Dağıtım
- 4- Planlı Dağıtım ( Standart Dağıtım )
- 5- Turlama Yöntemi ile Dağıtım

### **BASİT DAĞITIM (Direkt Dağıtım)**

Yardımcı Hizmet ve Yardımcı Üretim Gider Yerindeki giderler Esas Üretim Gider Yerine, Dönem Gider Yerlerine dağıtılır.

Dağıtım yapılırken yardımcı giderler birbirinden pay almaz birbirine pay vermezler.

Dağıtım sırasının bir önemi yoktur.

**Örnek:** Bir hazır giyim işletmesinde **Kesim** ve **Dikim** olmak üzere iki esas üretim gider yeri ve **Yemekhane** ve **Isıtma merkezi** olmak üzere iki yardımcı hizmet merkezi bulunmaktadır.

Dağıtılacak giderler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİTLERİ	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı hizmet Gider Yerleri		TOPLAM
	Kesim	Dikim	Yemekhane	Isıtma Merkezi	
Direkt giderler	500.000	700.000	10.000	15.000	1.225.000
Kira Payları	3.000	4.200	1.200	600	9.000
<b>1.Dağıtım Toplamı</b>	<b>503.000</b>	<b>704.200</b>	<b>11.200</b>	<b>15.600</b>	1.234.000
<b>Dağıtım anahtarları</b>					
Kişi sayısı	40	60	5	3	108
Kapladıkları alan M2	250	350	100	50	750

Yemekhanede toplanan giderlerin dağıtımında kişi sayısı, ısıtma merkezinde toplanan giderlerin dağıtımından ise kapladıkları alanlar dikkate alınacaktır.

Direkt Dağıtım yöntemine göre II. Dağıtım yapınız.

**Çözüm**

Direkt dağıtım yöntemini kullanarak, yemekhane ve ısıtma merkezinde toplanan giderleri, kesim ve dikim esas üretim gider yerlerine dağıtalım.

Direkt dağıtım yönteminin en temel özelliği, yardımcı gider merkezleri birbirlerine hizmet sunmuş olsalar bile, birbirlerine gider payı veremezler. Bu nedenle yardımcı gider merkezinde toplanan gider basit bir şekilde, direkt olarak esas üretim gider merkezlerine dağıtılır.

Yemekhane Giderinin Dağıtım	Yemekhane sadece Kesim ve Dikim Bölümüne pay vereceği için. 100 kişi için dağıtım yapılır.
Yemekhane Giderinin Dağıtım Oranı	$11.200 / 100 = 112 \text{ TL} / \text{Kişi Sayısı}$

<b>Kesim</b> 'in <b>Yemekhane</b> giderinden alacağı gider payı = 112 TL/ kişi X 40 kişi	4.480
<b>Dikim</b> 'in <b>Yemekhane</b> giderinden alacağı gider payı = 112 TL/ kişi X 60 kişi	6.720

Isıtma Giderinin Dağıtım	Isıtma Gideri Sadece Kesim, ve Dikim bölümüne pay vereceği için 600 m2 ye dağıtılacaktır.
Isıtma Giderinin Dağıtım Oranı	$15.600 / 600 = 26 \text{ TL} / \text{M2}$

<b>Kesim</b> 'in <b>Isıtma Merkezi</b> 'nden alacağı gider payı = 26 TL/ m2 X 250 m2	6.500
<b>Dikim</b> 'in <b>Isıtma Merkezi</b> 'nden alacağı gider payı = 26 TL/ m2 X 350 m2	9.100

**Şimdi Gider Dağıtım Tablosuna yerleştirelim.**

<b>GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ</b>	<b>Esas Üretim Gider Yerleri</b>		<b>Yardımcı hizmet Gider Yerleri</b>		<b>TOPLAM</b>
	Kesim	Dikim	Yemekhane	Isıtma Merkezi	
Direkt giderler	500.000	700.000	10.000	15.000	1.225.000
Kira Payları	3.000	4.200	1.200	600	9.000
<b>1.Dağıtım Toplamı</b>	<b>503.000</b>	<b>704.200</b>	<b>11.200</b>	<b>15.600</b>	1.234.000
<b>II. Dağıtım</b>					
Yemekhane gider yerinin dağıtım payları	4.480	6.720	-11.200		0
Isıtma merkezinin dağıtım payları	6.500	9.100		-15.600	0
<b>2.Dağıtım Toplamı</b>	<b>10.980</b>	<b>15.820</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	26.800
<b>GENEL TOPLAM</b>	513.980	720.020	0	0	1.234.000

### **KADEMELİ DAĞITIM**

Yardımcı Hizmet –Yardımcı Üretim Gider Yerlerindeki giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine ve Dönem Gider Yerlerine dağıtımıdır.

### **Dağıtım Yapılırken**

<b>Dağıtım Kuralları</b>	
Kural 1	Gider dağıtımına, en çok sayıda gider yerine hizmet sunmuş YGY den başlanır.
Kural 2	1. Gider Dağıtım toplamı en büyük olan YGY den başlanır.
Kural 3	Gideri dağıtılan YGY, kendine hizmet sunmuş olsa bile kendisine gider payı veremez
Kural 4	Gideri dağıtılan YGY ne geriye dönerek tekrar gider dağıtımı yapılamaz.

**Örnek:** Bir sanayi işletmesinde **Döküm** ve **Montaj** olmak üzere iki esas üretim gider yeri ve **Yemekhane** ve **Bakım/Onarım** olmak üzere iki yardımcı hizmet merkezi bulunmaktadır. Dağıtılacak giderler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı hizmet Gider Yerleri		TOPLAM
	Döküm	Montaj	Yemekhane	Bakım/Onarım	
<b>1.Dağıtım Toplamı</b>	<b>750.000</b>	<b>900.000</b>	<b>16.000</b>	<b>12.000</b>	<b>1.678.000</b>
<b>Dağıtım anahtarları</b>					
Kişi sayısı	40	35	10	5	90
Bakım/Onarım Saati	120	140	15	-	275

Yemekhanede toplanan giderlerin dağıtımında kişi sayısı, bakım/onarımda toplanan giderlerin dağıtımından ise bakım/onarım saatleri dikkate alınacaktır. Kademeli dağıtım yöntemine göre II. Dağıtım yapınız.

### Çözüm

**Kademeli dağıtım yöntemi** kullanarak, yemekhane ve ısıtma merkezinde toplanan giderleri, kesim ve dikim esas üretim gider yerlerine dağıtalım.

Dağıtımın hangi gider merkezinden başlanacağı ile ilgili bazı tespitlerde bulunulması gerekmektedir. En çok hizmeti sunan gider merkezinden başlanır. Eğer sunulan hizmetler eşit ise, gideri en çok olan gider merkezinden başlanır.

Yemekhane tüm gider yerlerine hizmet vermiş bu durumda yemekhane gider yerinden başlanmalıdır. Yemekhane Gideri dağıtılırken Yemekhane; Döküm, Montaj, Bakım Onarım bölümlerine hizmet vermiş ve buralara dağıtılacaktır.

**Yemekhane Gideri Dağıtım Oranı = 16.000 / 80 = 200 TL / İşçi sayısı**

**Bakım/Onarım**'ın Yemekhane'den alacağı gider payı= 200 TL/Kişi X 5 Kişi = **1.000 TL**  
**Döküm** bölümünün Yemekhane'den alacağı gider payı= 200 TL/Kişi X 40 Kişi = **8.000 TL**  
**Montaj** bölümünün Yemekhane'den alacağı gider payı= 200 TL/Kişi X 35 Kişi = **7.000 TL**

Bakım Onarım Gideri dağıtılırken yemekhane den aldığı payla birlikte Döküm, Montaj bölümüne dağıtılacaktır.

**Bakım Onarım Gider Dağıtım Oranı 13.000 / 260 = 50 TL / BO saati**

**Döküm** böl. Bakım/Onarım'dan alacağı gider payı= 50 TL/Kişi X 120 BO Saati= **6.000 TL**

**Montaj** böl. Bakım/Onarım'dan alacağı gider payı= 50 TL/Kişi X 140 BO Saati =**7.000 TL**

Şimdi sonuçları gider dağıtım tablosuna yerleştirelim.

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ	Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı hizmet Gider Yerleri		TOPLAM
	Döküm	Montaj	Yemekhane	Bakım/Onarım	
<b>1.Dağıtım Toplamı</b>	<b>750.000</b>	<b>900.000</b>	<b>16.000</b>	<b>12.000</b>	<b>1.678.000</b>
<b>II. DAĞITIM</b>					
Yemekhane	8.000	7.000	-16.000	1.000	0
Bakım/Onarım	6.000	7.000		-13.000	0
<b>2.Dağıtım Toplamı</b>	<b>14.000</b>	<b>14.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>28.000</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>764.000</b>	<b>914.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.678.000</b>

**MATEMATİKSEL DAĞITIM**

Yardımcı Hizmet –Yardımcı Üretim Gider yerindeki giderler Esas Üretim Gider Yerine, Dönem Gider yerlerine dağıtılır.

Dağıtım Yapılırken Kurallar

- YGY nin birbirlerine sundukları hizmetleri göz önünde bulundurur.
- Bu nedenle daha sağlıklı sonuçlar elde edilir.
- Bu yöntemde, dağıtıma katılan YHGY sayısı kadar denklem kurulur.
- Yardımcı giderler birbirinden pay alır ve pay verirler.

1- A İşletmesinde genel üretim giderlerinin birinci dağıtım yapıldıktan sonraki tutarları ve yardımcı üretim gider yerlerinden diğer gider yerlerinin yararlanma oranları aşağıda verilmiştir.

	Esas Üretim Gider Yeri		Yardımcı Üretim Gider Yeri		
	A	B	Yemekhane	Bakım onarım	Enerji
1. Dağıtım Toplamı	15 000	30 000	1 000	2 000	3 000
Çalışan Sayısı	20	25	3	5	
Bakım Onarım Saati	400	400	200		
Kurulu güç	4 000	6 000			

İstenilen: Matematiksel dağıtım yöntemine göre 2. dağıtım yapınız. Gider dağıtım tablosunu düzenleyiniz?

**Çözüm:**

**Yemekhane:**

$$B-O \rightarrow 5 / 50 = 0,10 \quad Y-H \rightarrow 200 / 1000 = 0,20$$

$$A \rightarrow 20 / 50 = 0,40 \quad A \rightarrow 400 / 1000 = 0,40$$

$$B \rightarrow 25 / 50 = 0,50 \quad B \rightarrow 400 / 1000 = 0,40$$

**Bakım Onarım**

**Enerji**

$$A \rightarrow 4000 / 10000 = 0,40$$

$$B \rightarrow 6000 / 10000 = 0,60$$

Yemekhaneye YH , Bakım Onarıma da BO vererek denklem oluşturabiliriz;

$$YH = 1 000 + 0,20 BO$$

$$BO = 2000 + 0,10 YH$$

$$YH = 1000 + 0,20 BO$$

$$YH = 1000 + 0,20 ( 2000 + 0,10 YH )$$

$$YH = 1000 + 400 + 0,02 YH$$

$$YH - 0,02 YH = 1400$$

$$0,98YH = 1400$$

$$YH = 1400 / 0,98 \rightarrow YH = 1.428,6$$

$$BO = 2000 + 0,10 YH$$

$$BO = 2000 + 0,10 ( 1428,6 )$$

$$BO = 2000 + 143 \rightarrow BO = 2.143$$

**Yemekhane Giderinin Dağıtım**

Bakım Onarım için  $0,10 \times 1428,6 = 143$

A esas Üretim G yeri için  $0,40 \times 1428,6 = 571,4$

B esas Üretim G yeri için  $0,50 \times 1428,6 = 714,3$

**Bakım Onarım Giderinin Dağıtım**

Yemekhane için  $0,20 \times 2143 = 428,6$   
 A esas Üretim G yeri için  $0,40 \times 2143 = 857,2$   
 B esas Üretim G yeri için  $0,40 \times 2143 = 857,2$

**Enerji Giderinin Dağıtım**

A esas Üretim G yeri için  $0,40 \times 3000 = 1200$   
 B esas Üretim G yeri için  $0,60 \times 3000 = 1800$

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ	Esas Ür. Gider Yeri		Yardımcı Üretim Gider Yeri			TOPLAM
	A	B	Yemekhane	Bakım onarım	Enerji	
1. Dağıtım Toplamı	15.000	30.000	1.000	2.000	3.000	51.000
Yemekhaneden	571,4	714,2	-1.428,60	143		0
Bakım Onarımdan	857,2	857,2	428,6	-2.143		0
Enerji den	1.200	1.800	0	0	-3.000	0
<b>Toplam</b>	<b>17.628,60</b>	<b>33.371,40</b>				51.000,00

**PLANLI DAĞITIM**

Yardımcı Gider yerlerindeki giderler Esas Üretim Giderlerine Dönem giderlerine dağıtılır.

Dağıtım Yapılırken

- 1- Planlanmış Bütçelenmiş Giderler Dağıtılır.
- 2- Planlanmış giderler dağıtıldıktan sonra farklar alınır.
- 3- Farlar Dağıtılır.

**Örnek:** Birinci dağıtımdaki toplamaları belirlenen gider dağıtım tablosunu planlı dağıtım yöntemine göre ve aşağıdaki bilgiler yardımıyla düzenleyiniz.

Genel Üretim Gider Dağıtım Tablosu Esas Üretim ve Yardımcı-Hizmet Gider Yeri I. Toplamları Şöyledir

Fili Giderler	
Sosyal Tesis	100.000
Kesim E.Ü.G.Y	700.000
Bakım On.	60.000
Dikim E.Ü.G.Y	600.000
Muh. İdari İş.	50.000
Boya-Amb. E.Ü.G.Y	500.000
Enerji	110.000
<b>TOPLAM</b>	<b>2.120.000</b>
Planlanmış GÜG	
Sosyal Tesis	110.000
Bakım On	65.000
Muh. İdari İş	45.000
Enerji	162.500

## Aktif Akademi Eğitim Merkezi

Planmış Giderlerden Farkların Dağıtımı			
Kesim E.Ü.G.Y		40%	
Dikim E.Ü.G.Y		40%	
Boya-Amb. E.Ü.G.Y		20%	
GİDER YERLERİ	KWS	Bakım On. Saati	İşgören Sayısı
Kesim	900	30	13
Dikim	800	75	18
Boy-Amb	650	60	12
Sos.Tes.	150	40	3
Bak.On.	450	25	2
Muh.İd.İş	300	20	5
Enerji	350	100	5
Toplam	3.600	350	58

### Çözüm:

GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ				TOPLAM	
	KESİM	DİKİM	BOYA	SOSYAL TESİS	BAKIM ONARIM	MUH. İD. İŞ.	ENERJİ		
I. DAĞITIM TOPLAMI	700.000	600.000	500.000	100.000	60.000	50.000	110.000	2.120.000	
Sosyal Tesis Dağıtımı				-110.000				Bütçelenmiş Gider	
Sosyal Tesis Dağıtım Oranı	110.000 / 55 = 2.000 TL / İşgören Sayısı								
Sosyal Tesis Dağıtımı	2.000*1 3	2.000*18 36.000	2.000*1 2		2.000*2 4.000	2.000*5 10.000	2.000*5 10.000	110.000	
Sosyal Tesis Dağıtımı	26.000	36.000	24.000		4.000	10.000	10.000	110.000	
Bakım Onarım Dağıtımı					-65.000		Bütçelenmiş Gider		
Bakım Onarım Dağıtım Oranı	65.000 / 3250 = 200 TL / Bakım Onarım Saati								
Bakım Onarım Dağıtımı	200*30 6.000	200*7 15.000	200*60 12.000	200*40 8.000		200*20 4.000	200*100 20.000	65.000	
Bakım Onarım Dağıtımı	6.000	15.000	12.000	8.000		4.000	20.000	65.000	
Muhtelif İdari İşler Dağıtımı						-45.000		Bütçelenmiş Gider	
Muhtelif İdari İşler Dağıtımı	Tüm Gider Yerlerine Dağıtılıyor Olsun Kendi dışında 6 gider yeri var								
Muhtelif İdari İşler Dağıtımı	45.000/6 = 7.500								
Muhtelif İdari İşler Dağıtımı	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500		7.500	45.000	
Enerji Dağıtımı	162.500 / 3.250 = 50 TL / KwSaat						-162.500		Bütçelenmiş
Enerji Dağıtımı	50*900 45.000	50*800 40.000	50*650 32.500	50*150 7.500	50*450 22.500	50*300 15.000		162.500	
Enerji Dağıtımı	45.000	40.000	32.500	7.500	22.500	15.000		162.500	



GİDER YERİ GİDER ÇEŞİDİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ				TOPLAM
	KESİM	DİKİM	BOYA	SOSYAL TESİS	BAKIM ONARIM	MUH İD. İŞ.	ENERJİ	
I. DAĞITIM TOPLAMI	700.000	600.000	500.000	100.000	60.000	50.000	110.000	2.120.000
Sosyal Tesis Dağıtım	26.000	36.000	24.000	-110.000	4.000	10.000	10.000	0
Bakım Onarım Dağıtım	6.000	15.000	12.000	8.000	-65.000	4.000	20.000	0
Muhtelif İdari İşler Dağıtım	7.500	7.500	7.500	7.500	7.500	- 45.000	7.500	0
Enerji Dağıtım	45.000	40.000	32.500	7.500	22.500	15.000	-162.500	0
Yardımcı Giderlerdeki Farkların Bulunması				13.000	29.000	34.000	-15.000	61.000
Farların Tek Toplam Haline Gelmesi								61.000
Farların Dağıtım	61.000* 0.40	61.000* 0.40	61.000*0.20	Fark - Çıksa idi Esas Üretime ( - ) olarak gidecekti				
<b>Farkların Dağıtım</b>	<b>24.400</b>	<b>24.400</b>	<b>12.200</b>					
<b>II. Dağıtım Toplamı</b>	<b>808.900</b>	<b>722.900</b>	<b>588.200</b>					

### III. DAĞITIM

Esas Üretim Gider Yerinde Biriken Giderler Mamüllere Dağıtılır.

III. Dağıtım Yapılırken Maliyet Sistemi Kurulur.

MALİYET SİSTEMİ	
Kapsama Göre Maliyet Türleri	Tam Maliyet, Normal Maliyet, Değişken Maliyet, Direkt Maliyet
Üretimin Şekline Göre Maliyet Türleri	Evre Maliyet, Sipariş Maliyet
Zamana göre Maliyet Türleri	Fili Maliyet, Tahmini Maliyet, Standart Maliyet

Bu tablodan her birinden bir tanesi seçilir.

Örneğin; Tam Maliyet, Evre Maliyet, Standart Maliyet

## KAPSAMINA GÖRE MALİYET TÜRLERİ

**Mamül Maliyetine Hangi Giderlerden Oluşacak sorusuna cevap verir.**

KAPSAMINA GÖRE MALİYET TÜRLERİ	
Tam Maliyet	710 + 720 + 730
Normal Maliyet	710 + 720 + 730 Değişken + 730 Sabit * Kapasite Kullanım Oranı
Değişken Maliyet	710 + 720 + 730 Değişkeni
Direkt Maliyet ( Asal Maliyet)	710 + 720

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ ( Direkt Giderdir. Ve Değişken giderdir.)

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ ( Direkt Giderdir. Ve Değişken Giderdir.)

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ ( Direkt ve Endirekt Giderden Oluşur. Değişken ve Sabit Gider vardır içinde)

### **Sabit giderler**

Belirli bir zaman dilimi ve hacmi içinde faaliyet hacmindeki atış ve azalışlardan etkilemeden aynı kalan giderlerdir. Amortisman kira

### **Değişken giderler**

Faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Hammadde

### **Yarı değişken yarı sabit giderler**

**-Yarı değişken giderler;** Faaliyet hacmi durduğunda tamamen ortadan kalkmayan ancak faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir. Enerji giderleri

**-Yarı sabit giderler;** Belirli bir faaliyet aralığında sabit olan bu hacim aşıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir.

**Örnek:** Tırsan A.Ş. nin yıllık üretim kapasitesi 100 adettir. İşletme 2006 yılında 90 adet üretim yapmıştır. 2006 yılında toplam 40 000 YTL bedelle 75 adet satış yapılmıştır. İşletmede işçilere parça başına ücret ödenmektedir.

İşletmenin çeşitli yöntemlere göre tespit edilmiş 2006 yılı üretim maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Tam Maliyet yöntemine göre Üretim Maliyetleri 50 000 YTL

Normal maliyet yöntemine göre üretim maliyetleri 48 400 YTL

Değişken Maliyet Yöntemine Göre üretim Maliyetleri 42 000 YTL

Asal Maliyet Yöntemine göre üretim maliyetleri 30 000 YTL

İşletmede dönem başı ve dönem sonu yarı mamul bulunmamaktadır.

- Değişken ve sabit üretim giderleri tutarını hesaplayınız?
- İşletmenin stok takibinde LİFO yöntemini kullandığını varsayarak brüt satış karı tutarını değişken maliyet yöntemine göre hesaplayınız?

**Çözüm:**

Tam Maliyet yöntemine göre Üretim Maliyetleri 50 000 YTL

- Değişken Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyetleri 42 000 YTL

**Sabit Genel üretim Giderleri 8 000 YTL**

Tam Maliyet yöntemine göre Üretim Maliyetleri 50 000 YTL

- Asal Maliyet Yöntemine göre üretim maliyetleri 30 000 YTL

**Toplam Genel Üretim Giderleri 20 000 YTL**

Toplam GÜG – Sabit GÜG = Değişken GÜG

20 000 – 8 000 = **12 000** Değişken GÜG

Toplam değişken maliyet / Üretim Miktarı = Birim Maliyet

42 000 / 90 = 466,67 YTL / br.

Satılan mamul Maliyeti = Satılan miktar x birim maliyet

Satılan mamul Maliyet = 75 x 466,67 = 35.000 YTL

Brüt Satış Karı = Satış Hasılatı – Satılan Mamul Maliyeti

Brüt Satış Karı = 40.000 – 35.000 = **5 000 YTL**

**Örnek:** Maliyetlerini aylık olarak belirleyen bir işletmenin Temmuz ayın ilişkin üretim maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Gider Çeşitleri	Sabit Giderler	Değişken Giderler
İlk madde malzeme giderleri	-	150.000
- direkt ilk madde malzeme		120.000
- Endirekt işçilik		30.000
<b>İşçi Ücret Giderleri</b>		
İşçi Ücret Giderleri	125.000	60.000
-Direk işçilik giderleri	125.000	60.000
-Endirekt işçilik	-	
Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler	70.000	100.000
Amortisman ve Tükenme Payları	165.000	-
Çeşitli giderler	15.000	10.000
<b>TOPLAM</b>	<b>375.000</b>	<b>320.000</b>

## Aktif Akademi Eğitim Merkezi

İşletmenin yıllık kapasite 300.000 adet olup Temmuz ayında işletme 20.000 adet mamul üretmiştir. Ay sonunda yarı mamul bulunmamaktadır. Üretilen malları % 75'i 600.000-TL'ye satılmıştır.

İSTENEN: Fiili maliyet yöntemini uygulayan bu işletmenin Normal Maliyet Yöntemine göre, toplam ve birim maliyetlerini bularak; satılan mamul maliyetini, brüt satış karını, oluşan kapasite sarmasının tutarını ve dönem sonu mamul tutarını hesaplayınız.

İşletmenin yıllık kapasite 300.000 adet

Aylık Kapasitesi  $300000/12= 25,000$  adet

Temmuz ayında 20,000 adet üretim yaptığına göre

Kapasite Oranı =  $20,000/25,000= 0,80$

İşletme Temmuz ayında üretim kapasitesinin %80 ini kullanmıştır.

Fiili Maliyet yöntemini kullanmakta olduğuna göre, maliyetini tüm giderler

Gerçekleştikten sonra hesaplamaktadır.

Normal Maliyet Yöntemini kullanmakta olduğuna göre üretim giderleri

Sabit GÜĞ nin kullanılan kapasite oranında maliyete yüklenmesini

geri kalan Sabit GÜĞ nin ise Dönem Giderlerine yüklenmesi gerekmektedir.

Sabit Giderler	375000	Bu giderin %80 ni mamül maliyetiyle ilişkilendirilebilir	300000
Değişken Giderler	320000	Bu giderin tamamı mamül maliyetiyle ilişkilendirilir.	320000
TOPLAM MAMÜL MALİYETİ			620000

## SİPARİŞ MALİYET YÖNTEMİ

### SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

**Sipariş** ile kastedilen; müşteriden gelen bir sipariş olabileceği gibi, üretim planlama departmanından gelen bir mamul veya mamul grubunun üretim isteği de olabilir.

Çeşitli türde ve Çoğu kez müşterilerinin özel istekleri ile verdikleri siparişler üzerine üretim yapan işletmelerde, her bir mamul ya da mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlendiği sisteme sipariş maliyeti sistemi denir.

İnşaat, gemi, uçak, makine vb. büyük ya da birbirinden ayrı nitelikteki mamuller üreten işletmelerde kullanılır.

### SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

Sipariş maliyeti sisteminde bir mamul ya da mamul grubuna ait tüm maliyet unsurlarının diğer mamul ya da mamul gruplarının maliyetlerinden ayrı hesaplanabilmesi için aşağıda sıralanan işlemler yapılır:

1. Üretimine başlanacak her bir sipariş (mamul ya da mamul grubu örneğin 1 adet vinç ya da 10 adet doğalgaz kazanı) emri için ayrı bir sipariş kartı açılır ve bu kartlar numaralandırılır.
2. Her bir sipariş emriyle ilgili direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ilk madde ve malzeme istek fişlerine, direkt işçilik maliyetleri ise işçi çalışma kartlarına dayalı olarak ve genel üretim maliyetleri ise bunların özelliği nedeniyle tahmini değerler üzerinden ilgili siparişin sipariş maliyeti kartına işlenir.
3. Üretim maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, her bir maliyet yeri için bir üretim hesabı açılabilir. Maliyet yerlerine dağıtılan maliyetlerin tümü bu üretim hesabında toplanır. Sipariş maliyeti kartları ise söz konusu üretim hesabının yardımcı hesapları niteliğinde olur.

4. Üretimi tamamlanan ürünlerin toplam üretim maliyeti kadar mamul stokları hesabına borç ve üretim hesabına alacak kaydedilir.
5. Sipariş satıldığında ya da müşteriye teslim edildiğinde, maliyet tutarı üzerinden satılan mamullerin maliyeti hesabına borç ve mamul stokları hesabına alacak kaydedilerek, mamul stokları satış maliyeti kadar azaltılır.
6. Siparişlere tahmini olarak yüklenen genel üretim maliyeti ile fiili genel üretim maliyeti arasında bir fark ortaya çıktığında; bu fark, satılan mamullerin maliyeti, yarı mamul ve mamul stokları hesapları arasında paylaştırılarak kapatılır.

Bu sistemde bir yandan maliyetler sipariş maliyeti kartında toplanırken aynı zamanda da maliyet yerlerinde biriktirmektedir. Giderlerin maliyet yerleri itibariyle toplanması genel üretim maliyetlerinin siparişlere yüklenmesi ve işletmede sorumluluk merkezlerinin oluşturularak maliyet kontrollerinin yapılması olanaklarını vermektedir.

## **II. SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİNDE KULLANILAN BELGELER**

Her siparişe ait maliyet unsurları ilgili siparişe ait sipariş maliyeti kartı üzerinde toplanır. Bu nedenle sipariş maliyeti kartı bu sistemde kullanılan en önemli belgelerden birini oluşturur. Sipariş maliyet sisteminde kullanılan belgeler şunlardır:

### **A- SİPARİŞ MALİYETİ KARTI**

**Sipariş maliyeti kartı**, sipariş ya da stok amacıyla üretimi başlatılan bir mamul ya da mamul grubu için düzenlenmiş bir formdur. Sipariş maliyeti kartının kısımları şunlardır:

1. **Başlık kısmı:** Üretim işletmesinin adı, sipariş numara-sı, stok için mi yoksa sipariş için mi üretileceği, başlama ve bitiş tarihleri, mamul tipi ve adedi gibi bilgiler yer alır.
2. **Maliyet unsurlarının toplandığı kısmı:** Esas üretim maliyet yerleri itibariyle ilgili siparişe ait direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşan maliyet unsurları ayrı ayrı gösterilir.
3. **Maliyet özeti:** Maliyet analizlerine ve birim mamul maliyetinin hesaplanmasına olanak sağlayan maliyet unsurlarının toplamlarından oluşur.

### **B- İLK MADDE VE MALZEMELER İLE İLGİLİ BELGELER**

İlk madde ve malzeme giderlerinin sipariş maliyeti kartına işlenebilmesi için **ilk madde ve malzeme istek fişlerinden** yararlanılır. Sipariş için ambardan çekilen ilk madde ve malzemeler ayrıca stok kartına işlenecektir.

**İlk madde ve malzeme istek fişi kullanılarak yapılacak işlemler şunlardır:**

1. Sipariş maliyeti kartı üzerine direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri işlenmekte
2. Stok kartları üzerinde üretime sevk edilen ilk madde ve malzeme kadar azalma yapılmakta
3. İlk madde ve malzeme istek fişi özetleri düzenlenerek bir hafta, on gün ya da bir aylık şeklinde belirli dönemler itibariyle üretime sevk edilen ilk madde ve malzemelere ait yevmiye kayıtları yapılmaktadır

### **C- İŞÇİLİK İLE İLGİLİ BELGELER**

işçilik maliyetlerinin sipariş bazında izlenebilmesi için **işçi saat kartı, işçi çalışma kartı ve işçi çalışma kartı özetinden** yararlanılmaktadır.

Açıklanan Belgeler	Ne Amaçla Kullanıldığı
İşçi Saat Kartı	Bordo hazırlanması ve işçi çalışma kartlarının hazırlanması
İşçi Çalışma Kartı	Sipariş Maliyeti kartına direkt işçilik maliyetlerinin kayıtlanması ve işçi çalışma kartı özetinin hazırlanması için kullanılır.
İşçi Çalışma Kartı Özeti	Belirli dönemlerde yevmiye kayıtlarının yapılması amacıyla kullanılır.

### **III. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN SİPARİŞLERE TAHMİNİ OLARAK YÜKLENMESİ**

#### **Genel üretim maliyetinin özellikleri şunlardır:**

1. Genel üretim maliyetleri ile **mamuller arasında doğrudan bir ilişki olmadığından** bu giderler belirli mamul ya da mamut grupları açısından doğrudan doğruya izlenemezler.
2. Genel üretim maliyetleri **birbirine benzemeyen** pek çok sayıda farklı unsuru içerirler.
3. Genel üretim maliyetlerinin bir kısmı mevsimsel değişikliklerden etkilenerek yıl içinde tutarlarında **düzensizlikler** olur. (Örneğin; kışın atölyelerde sıtma giderlerinin olması ya da işçilerin genellikle yıllık izinlerinin yaz aylarında kullanmak istemeleri) İşte bu ve buna benzer nedenlerden dolayı mamul maliyetlerini belirlemede fiili genel üretim maliyetleri yerine tahmini genel üretim maliyetlerinin kullanılması tercih edilir.

#### **Genel üretim maliyetlerinin mamullere tahmini tutarları üzerinden yüklenmesinin yararları şunlardır:**

1. Genel üretim maliyetleri yükleme oranının önceden bilinmesi halinde işletme, bir sipariş teklifi aldığı anda siparişe ilgili direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetlerini belirler ve buna genel üretim maliyetleri yükleme oranı ile genel üretim maliyetleri payını da ilave ederek teklifin maliyetini anında hesaplayabilir.
2. Yıl içinde üretilen tüm ürünlere aynı düzeyde genel üretim maliyetleri yükleme olanağı sağlanır.

**Yükleme oranı**, dağıtımı yapılacak genel üretim maliyeti tutarının faaliyet hacmine bölünmesi sonucu elde edilen orandır.

#### **Yükleme oranının hesaplanabilmesi için öncelikle yapılması gerekenler şunlardır:**

1. İşletmede genel üretim maliyetlerinin neler olduğunun tek tek belirlenmesi gerekir.
2. Her bir genel üretim maliyetinin gelecek yıl (planlanan dönem) için gerçekleşeceği tahmin edilen değerleri belirlenmeli,
3. Genel üretim maliyetlerini ürünlere yüklemeye; mantıklı, ölçülebilir ve pratik olduğuna inandığımız direkt işçilik saati, direkt işçilik gideri, makine saati vb. şeklinde uygun bir dağıtım anahtarı (ya da anahtarları) bulunmalıdır.

Yükleme Oranı = Tahmini ( Bütçelenen) Toplam Genel Üretim Maliyeti / Tahmini (Bütçelenen) Toplam Faaliyet Hacmi  
(Direkt İşçilik Saatleri, Makine Saati vb.)

Örnek: Tahmini GİM 630 000.000.- lira ve dağıtım anahtarı olarak seçilen direkt işçilik saatlerinin (DİS) yıl içinde toplam 14.000 DiS edildiğini varsayalım.

Bu işletmenin genel üretim maliyeti yükleme oranı  
Yükleme Oranı = 630,000,000 / 14.000 = 45.000 TL

<p><b>IV. SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN ÖRNEK</b></p> <p>Örnek işletmemizin müşteri Ekrem SONMEZ den 2 nolu siparişi aldığını ve bu siparişin 20 adet mutfak dolabını üretmek olduğunu kabul edelim. Söz konusu mutfak dolapları işletmede kesme ve montaj olmak üzere iki işlemi merkezinde işlem görmektedir. Siparişe ilgili işlemler ve bunların sipariş maliyeti kartı ile yevmiye kayıtları üzerindeki etkileri ise aşağıdaki şekilde olacaktır.</p> <p><b>İLK MADDE VE MALZEMELERİN SATIN ALINMASI</b></p> <p>ilk madde ve malzemenin satın alınması işlemi, işletmenin varlıklarında artışa neden olmaktadır. Bu nedene bu tutar stok hesabına kaydedilecektir. Bu işlem siparişin maliyeti ile ilişkilendirilmeyecektir.</p> <p>İşletme üretimde kullanılmak amacıyla 50.000.000. lira tutarlı direkt ilk madde ve malzeme, 15.000.000.- lira tutarlı endirekt malzemeyi kredili olarak satın almıştır. (KDV dikkate alınmamıştır).</p> <p>150 İLK MADDE VE MALZEME HS Direkt İlk Madde ve Malz 50.000.000 Endirekt Malzeme 15.000.000</p>	65.000.000	
320 SATICILAR		65.000.000

#### ÜRETİMDE İLK MADDE VE MALZEMELERİN KULLANILMASI

Direkt veya endirekt malzeme sipariş için kullanıldıkça fonksiyonel maliyet hesaplarına kaydedilecektir. Diğer bir ifadeyle, üretimde kullanılan malzemeler stok hesabından çıkarılacak, ilgili maliyet hesaplarına kaydedilecektir.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD. 10 Nolu Gider Yeri 01 İlk Madde ve Malz	50.000.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 10 Nolu Gider Yeri 01 Yardımcı Malzeme	15.000.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME İlk Madde ve Malzeme Yardımcı Malzeme		65.000.000
Direkt ve Endirekt malzeme nin üretime gönderilmesi		

730 Genel Üretim Giderleri Hesabının kullanım amacı, dönem içinde gerçekleşen (fili) tüm genel üretim maliyetlerinin izlemektir

**ÜRETİMDE İŞÇİLİK KULLANIMI**

Bir mamulünün siparişiyle ilgili işçilik giderlerinin aşağıdaki şekilde olduğunu kabul edelim.

Gider Merkezi	Çalışılan Dis	Saat Ücreti	Direkt İşçilik Gid	Endirekt İşçilik Gid.
Kesim	1000	100,000	100,000,000	15.000,000
Montaj	800	150.000	120.000,000	20.000,000
			220,000,000	35.000,000

Stokla namaz maliyet unsuru olan işçilik maliyetleri, tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel maliyet hesaplarına fiili tutarları üzerinden kaydedilmektedir.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	220.000.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	35.000.000	
Endirekt İşçilik		
İlgili Hesaplar		255.000.000

İşletmede yıl içinde gerçekleşen ve endirekt malzeme ve endirekt işçilik dışında kalan genel üretim maliyetinin de 20.000.000.- lira olduğu belirlenmiştir. (Bu tutarın 9.500.000.- lirası amortisman gideri ve 10.500.000.- lirası enerji gideridir.)

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	20.000.000	
Amortisman Giderleri 9.500.000		
Enerji Giderleri 10.500.000		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		10.500.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		9.500.000

Yukarıdaki yevmiye kaydımızla birlikte gerçekleşen genel üretim maliyetlerinin tümü 730 Genel Üretim Giderleri Hesabında toplanmış oldu. Artık bu hesap tahmini olarak yüklenen ve 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı adı verilen hesap ile karşılaştırılabilir duruma gelmiştir.

**ÜRETİM MALİYETİ UNSURLARININ ÜRETİM HESABINA YÜKLENMESİ**

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve G.Ü.M. (tahmini yüklenen) oluşan toplam üretim maliyetleri üretim hesabına aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

151 YARI MAMÜLLER	xxxx	
711 DİR. İLK MAD. VE MALZ GİD. YANS.HS		xxxx
721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS.		xxxx
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.		xxxx

Yukarıdaki kayıta üretim maliyeti unsurlarından direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri hesaplarının fiili tutarlar üzerinden, genel üretim giderleri hesabı ise tahmini tutarlar üzerinden yansıtma hesapları aracılığıyla 151 Yarı Mamuller — Üretim Hesabına devredilmektedir.



**ÜRETİMİ TAMAMLANAN MAMULLERİN MAMUL STOKLARINA GÖNDERİLMESİ VE MÜŞTERİYE TESLİMİ**

Üretimi tamamlanan 2 no'lu siparişe ait mutfak dolabı müşteriye teslim edilmek üzere stoklara alındığında, mutfak dolaplarına ait toplam üretim maliyeti kadar üretim hesabı azaltılır ve bunun karşılığında mamul stokları hesabı aynı tutarda artırılır.

152 MAMÜLLER 110 Nolu Sipariş	551.000.000	
151 YARI MAMÜLLER		551.000.000

2 no'lu siparişi veren müşterimiz Ekrem SÖNMEZ sipariş ettiği mutfak dolaplarına birim satış fiyatı 30.000.000.- lira x 20 Adet = 600.000.000.- lira ödeyerek siparişini teslim almıştır. Devamlı envanter yöntemine göre mutfak dolaplarının satış (hasılat) kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA 110 Nolu Sipariş	600.000.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		600.000.000

Söz konusu mutfak dolaplarının hasılat temini için varlık tüketimine ilişkin gider kaydı da şu şekilde olacaktır.

621 SATILAN TİC. MAL MALİYETİ	551.000.000	
152 MAMÜLLER		551.000.000

**Örnek :** 1. ve 2. Sorular Aşağıdaki Bilgilere Göre Yanıtlanacaktır;

İki siparişin üretimi üzerinde çalışan bir işletmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

	<u>10 No'lu sipariş</u>	<u>20 No'lu sipariş</u>
- Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti	25.000	30.000
- Direkt işçilik maliyeti	12.000	15.000
- Direkt işçilik saati	4.000	6.000
- Makine çalışma saati	2.000	3.000
- Genel Üretim Giderleri yüklenme oranı	15	14

**1. Direkt işçilik saati esas alındığında 10 No'lu siparişe yüklenecek Genel Üretim Gideri maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?**

a.45.000                      b.55.000                      c.58.000                      d.60.000                      e.75.000

**Cevap (d) Direkt işçilik saati esas alındığında 10 No'lu sipariş maliyetine yüklenecek Genel Üretim Gideri (4.000 Saat x 15 TL)...60.000 TL'den oluşur.**

**2. Makine çalışma saati esas alındığında 20 No'lu siparişe yüklenecek Genel Üretim Gideri maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?**

a.42.000                      b.45.000                      c.50.000                      d.60.000                      e.75.000

**Cevap (a) Makine saati esas alındığında 20 No'lu sipariş maliyetine yüklenecek Genel Üretim Gideri (3.000 Saat x 14 TL)...42.000 TL'den oluşur.**

## **SAFHA MALİYET SİSTEMİ**

### **SAFHA (EVRE) MALİYET SİSTEMİ**

Safha (Evre) maliyet sistemi ile ilgili bazı tanımlar:

**Eşdeğer Ürün Miktarı (EÜM):** Yarı mamulleri tam mamul cinsinden tanımlamaktır.

**Eşdeğer Ürün Miktarı (EÜM):** Yarı mamulün adedi X Tamamlanma oranı

**Miktar Eşitliği:** Üretime Gider Miktar = Üretimde Çıkan Miktar

**D.B.Y.M. + D. İçinde Üretimine Başlanan = D.S.Y.M + Üretimi Tamamlanan + Fire**

- 1. Aşama: Miktar eşitliğinin sağlanması**
- 2. Aşama: Eşdeğer ürün miktarlarının bulunması.**
- 3. Aşama: Eşdeğer birim maliyetlerinin bulunması**
- 4. Aşama: Tamamlanan mamuller ile D.S.Y.Mamullerin maliyetlerinin bulunması**
- 5. Aşama: Sağlama**

## **SAFHA MALİYETİ SİSTEMİNDE MAMUL MALİYETİNİN HESAPLANMASI - TEK SAFHALI**

### **1. SAFHA MALİYETİ SİSTEMİNDE MALİYETLERİN AKIŞI**

Safha maliyeti sistemi genellikle aynı cins mamullerin, yığın üretimi ile ilgili bir maliyet hesaplama sistemidir. Safha maliyeti sistemi, üretimin birbirini izleyen birbirine bağlı safhalarda gerçekleştiği ve belirli ilk madde ve malzemelerden sürekli ve kitle halinde bir tek veya birbirine benzeyen mamullerin üretildiği işletmeler için uygundur.

Safha maliyet sistemini sipariş maliyet sisteminden ayıran farklar şunlardır:

**1. Üretilen Mamuller Açısından Farklılık:** Sipariş maliyeti sisteminde üretim dönemi içinde pek çok farklı ürünler vardır. Safha maliyeti sisteminde, aynı cins, birbirine benzer ya da tek tip üretilen mamuller vardır.

**2. Maliyetlerin İzlenmesi Açısından Farklılık:** Sipariş maliyeti sisteminde üretim maliyetleri her bir mamul grubu açısından ayrı ayrı izlenir. Safha maliyeti sisteminde sürekli akış içinde aynı cins ürünler üretildiğinden, üretim maliyetleri safhalar itibariyle toplanır ve bu maliyetler belirli bir dönem içinde ilgili safhadan geçen tüm üretim birimlerine eşit olarak yüklenir.

**3. Kullanılan Temel Belgeler Açısından Farklılık:** Sipariş maliyeti sisteminde üretimine başlanan her bir sipariş için ayrı bir sipariş maliyeti kartı açılır. Safha maliyeti sisteminde ise, safhalara ait üretim maliyeti tabloları mevcuttur.

**4. Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması Açısından Farklılık:** Sipariş maliyeti sisteminde birim üretim maliyetleri sipariş maliyeti kartı üzerinden siparişler itibariyle hesaplanır. Safha maliyeti sisteminde ise, birim üretim maliyetlerini bölüm üretim maliyeti tablosu üzerinde bölümlerce ortalama olarak hesaplanır.

Safha maliyeti sisteminin temeli, her safhanın maliyetlerini ayrı ayrı toplamak ve bulunan toplamları o safhada üretilen birim sayısına bölerek **üretimin birim maliyetini belirlemektir**. Safha maliyet sisteminde maliyet akışının kayıtları şöyledir; İlk madde ve malzeme istek fişleriyle, ambardan çekilip üretime sevk edilen ilk madde ve malzemeler: Direkt İlk Madde Giderleri ya da Genel Üretim Giderleri hesaplarının borcuna ve ilgili stok hesaplarının alacak tarafına kaydedilmektedir.

710 DİRET İLK MAD. MALZ. GİD.		XXX	
730 GENEL ÜRETİM GİD	150 İLK MADDE MALZ		XXX

**Safha maliyet sisteminde direkt ve endirekt işçilik kayıtları şöyledir:**

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		XXX	
730 GENEL ÜRETİM GİD	İLGİLİ HESAPLAR		XXX
Endirekt İşçilik			

Fiili maliyetlerin kullanıldığı bir işletmede gerçekleşen **genel üretim giderlerinin muhasebe kaydı şöyledir;**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Amortisman Giderleri 9.500.000 Enerji Giderleri 10.500.000		XXX	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		XXX XXX

I.safhaya ait dönem içinde gerçekleşen maliyetler şu şekilde kaydedilir;

151 YARI MAMÜLLER	711 DİR. İLK MAD. VE MALZ GİD. YANS.HS 721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YANS. 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS.	XXXX	XXXX XXXX XXXX
-------------------	---	------	----------------------

Yarı Mamül Mamul Hale Geldiğinde ise

152 MAMÜLLER 110 Nolu Sipariş	151 YARI MAMÜLLER	XXXXX	XXXXX
----------------------------------	----------------------	-------	-------

## II. EŞDEĞER BİRİM SAYISININ HESAPLANMASI

Safha maliyeti sisteminde, her bir safhada işlem gören mamullere, ilgili safhada gerçekleşen üretim maliyetlerinin dağıtılabilmesi için, **eşdeğer birim sayısı kavramına** gereksinim duyulur. **Eşdeğer birim sayısı safhalardaki yarı mamullerin tam mamul cinsinden ifade edilmesi** şeklinde tanımlanabilir. Yarı mamullerin, tam mamul cinsinden ifade edilmesi ile belirli bir safhadaki mamul ve yarı mamullerin aynı değer üzerinden ifade edilme olanağı elde edilir. Böylece belirli bir safhada toplanan üretim maliyetleri o safhada gerçekleştirilen ve aynı değer üzerinden ifade edilmiş üretim miktarına bölünebilir.

**Eşdeğer Birim Sayısı = Yarı Mamul Miktarı x Tamamlama Derecesi**

**Eşdeğer hesaplamada kullanılan yöntemler şunlardır:**

1. FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi
2. Ortalama Yöntem

**Örnekler:**

**1. Bir üretim işletmesinin "Ocak 2005" üretim dönemine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:**

- Üretimine başlanan.....100.000 birim
- Tamamlanıp devredilen.....80.000 birim
- Dönem sonu yarı mamul stoku.....20,000 birim

Ocak 2005 ayında kullanılan direkt ilk madde ve malzemelerin maliyeti 25.507.000 TL'dir. Dönem sonu yarı mamul stoku DİMM açısından % 60 tamamlanmıştır.

"Ocak 2005" döneminde birim başına direkt malzeme maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?

- a. 1.275,35TL
- b. 327,01 TL
- c. 318,84TL
- d. 277,25 TL
- e. 255,07 TL

**Cevap (d) Eşdeğer Birim Başına DİMM. Maliyeti :**

Dönem içinde üretimi tamamlanan	80.000 birim
Dönem sonu stok eşdeğer ürün miktarı (20.000 birim x %60)	12.000 birim
Toplam direkt malzeme açısından tamamlanan	92.000 birim
DİMM. Maliyeti	25.507.000 TL
Birim DİMM. Maliyeti (25.507.000 TL / 92.000)	277.25 TL / birim

**2. Bir üretim bölümünün "Aralık" dönemi üretim faaliyetleriyle ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir**

- Dönem başı yarı mamul stoku.....	40.000 birim
- Üretimine başlanan .....	260.000 birim
- Tamamlanıp devredilen .....	270.000 birim
- Fire .....	10.000 birim
- Direkt işçilik açısından, dönem başı yarı mamul stokunun tamamlama derecesi % 20,	
- Dönem sonu yan mamul stokunun tamamlama derecesi ise.....	% 40'dır

**İlk giren ilk çıkar yönteminde dönemin direkt işçilik maliyetleri açısından eşdeğer birim sayısı hangisidir?**

- a. 300.000 birim                      b. 290.000 birim  
c. 280.000 birim                      d. 278.000 birim  
e. 270.000 birim

**Cevap (b) İlk Giren İlk Çıkar Yönteminde Direkt İşçilik Eşdeğer Birim Miktarı:**

Dönem başı yarı mamul stokundan tamamlanan (40.000 birim x %80)	32.000 birim
Dönem içinde üretime başlanıp tamamlanan (270.000 br – 40.000 br)	230.000 birim
Dönem sonu stoku (300.000 br – (270.000 br + 10.000 br))	20.000 birim
Dönem sonu stoktan tamamlanan (20.000 birim x %40)	<u>8.000 birim</u>
Toplam direkt işçilik açısından eşdeğer birim	290.000 birim

**3. Bir üretim sürecinin ikinci evresinde (safhasında) "Mart 2005" Üretim dönemine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir;**

Birinci safhadan devralınan ürün.....	40.000 birim
Tamamlanıp üçüncü safhaya devredilen .....	25.000 birim
Dönem sonu yarı mamul stoku.....	14.000 birim
Fire.....	1.000 birim

**Dönem sonu yarı mamul stoku, DİMM ve Direkt işçilik açısından % 60 tamamlanmıştır. Üretim dönemine ilişkin önceki safha maliyetleri ve direkt işçilik maliyetleri bakımından eşdeğer birim miktarları aşağıdakilerden hangisidir?**

	Önceki Safha Maliyetleri	Direkt işçilik Maliyeti
a.	24.000 birim	39.000 birim
b.	24,000 birim	40.000 birim
c.	40,000 birim	39.000 birim
d.	40.000 birim	32.500 birim
e.	39.000 birim	33.400 birim

**Cevap (e) Önceki Safha Maliyetleri Açısından Eşdeğer Birim Miktarı:**

Birinci safhadan devralınan ürün	40.000 birim
Fire	1.000 birim
Önceki safha maliyetleri açısından eşdeğer birim	39.000 birim
<u>Direkt İşçilik Maliyetleri Bakımından Eşdeğer Birim:</u>	
Tamamlanıp üçüncü safhaya devredilen	25.000 birim
Dönem sonu yarı mamul stokundan tamam. (14.000 birim x %60)	8.400 birim
Direkt işçilik maliyetleri bakımından eşdeğer birim	33.400 birim

**4, 5, 6 ve 7. Sorular Aşağıdaki Bilgilere Göre Yanıtlanacaktır;**

Bir üretim işletmesinin üretim dönemine ilişkin faaliyetleriyle ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

	Miktarlar (Birim)	Direkt İşçilik ve GÜG, için Tamamlanma Derecesi
Dönem başı yarı mamul stoku	40.000	% 50
Üretimine başlanan	250.000	
Tamamlanıp devredilen	240.000	
Dönem sonu yarı mamul stoku	50.000	% 70

Üretim için gerekli DİMM' nin tamamı üretimin başlangıcında kullanılmaktadır.

**4. FİFO (ilk giren ilk çıkar) yöntemine göre, DİMM açısından eşdeğer birim miktarı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 300.000 birim  
b. 290.000 birim  
c. 260.000 birim  
d. 270.000 birim  
e. 250.000 birim

**Cevap (e) FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemine göre DİMM. Eşdeğer Ürün Miktarı:**

üretim için gerekli direkt malzemenin tamamı üretimin başlangıcında kullanıldığına göre dönem başı yarı mamuller için eşdeğer ürün miktarı hesaplanmayacaktır. Çünkü; Dönem başı yarı mamuller direkt malzeme açısından tamamlanmış olarak bu döneme aktarılmıştır.

Bu dönemde üretimine başlanıp tamamlanan 250.000 birim  
(200.000 birim + 50.000 birim)

**5. FİFO yöntemine göre, şekillendirme giderleri (direkt işçilik ve genel üretim giderleri) açısından eşdeğer birim miktarı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 240.000 birim  
b. 270.000 birim  
c. 275.000 birim  
d. 255.000 birim  
e. 235.000 birim

**Cevap (d) FİFO Yöntemine göre Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri Eşdeğer Birim Miktarı**

Dönem başı stoku (40.000 birim x %50)	20.000 birim
Üretimine başlanıp tamamlanan mamuller (240.000 – 40.000)	200.000 birim
Dönem sonu yarı mamul stoku (50.000 birim x %70)	<u>35.000 birim</u>
Direkt işçilik ve GÜG. için eşdeğer birim miktarı	255.000 birim

**6. Ortalama maliyet yöntemine göre DİMM açısından eşdeğer birim miktarı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 260.000 birim  
b. 250.000 birim  
c. 290.000 birim  
d. 270.000 birim  
e. 240.000 birim

**Cevap (c) Ortalama Yöntemine Göre DİMM. İçin Eşdeğer Birim Miktarı:**

Dönem sonu yarı mamul	50.000 birim
Tamamlanıp devir edilen	240.000 birim
DİMM. malzeme açısından eşdeğer birim	290.000 birim

**7. Ortalama yöntemine göre, direkt işçilik ve genel üretim giderleri açısından eşdeğer birim miktarı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 275.000 birim  
b. 255.000 birim  
c. 245.000 birim  
d. 250.000 birim  
e. 235.000 birim

**Cevap (a) Ortalama Yöntemine Göre Direkt İşçilik ve GÜG. Açısından Eşdeğer Ürün Miktarı:**

8. Dönem başı stoku	40.000 birim
Üretime başlanıp tamamlanan mamuller (240.000 – 40.000)	200.000 birim
Dönem sonu yarı mamuller stoku (50.000 birim x %70)	<u>35.000 birim</u>
Direkt işçilik ve GÜG. için eşdeğer birim miktarı	275.000 birim

9,10,11,12. Sorular Aşağıdaki Bilgilere Göre Yanıtlanacaktır;

	<u>01.09.2005</u>	<u>30.09.2005</u>
İlk madde	40.000TL	50.000TL
Yarı mamul	30.000 TL	20.000 TL
Mamul	10.000 TL	40.000 TL

Eylül 2005'de oluşan maliyetler:

Satın alınan ilk madde ve malzeme.....	60.000 TL
D. İşçilik giderleri.....	100.000TL
Genel üretim giderleri.....	70.000 TL

**9. Eylül ayında ilk madde kullanım maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 150.000TL                      b. 60.000TL                      c. 100.000TL  
d. 50.000TL                      e. 55,000TL

**Cevap (d) Üretim Dönemi İlk Madde Kullanım Maliyeti;**

- Dönem başı ilk madde stoku	40.000 TL
- Dönem içi ilk madde alışı	60.000 TL
- Dönem sonu ilk madde stoku	(50.000 TL)
Eylül ayında kullanılan ilk madde maliyeti	50.000 TL

**10. Eylül ayında üretime yüklenen maliyetler aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 220.000 TL                      b. 170.000 TL                      c. 100.000 TL  
d. 110.000TL                      e.215.000TL

**Cevap (a) Üretime Yüklenen Maliyetler:**

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	50.000 TL
- Direkt işçilik giderleri	100.000 TL
- Genel üretim giderleri	70.000 TL
Toplam üretim maliyeti	220.000 TL

**11. Eylül ayında tamamlanan mamullerin maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 200.000 TL                      b. 230.000 TL                      c. 250.000 TL  
d. 220.000TL                      e. 235.000TL

**Cevap (b) Üretimi Tamamlanan Mamullerin Maliyeti:**

- Dönem başı yarı mamul stok maliyeti	30.000 TL
- Dönem içinde üretilen mamul maliyeti	220.000 TL
- Dönem sonu yarı mamul stoku	(20.000 TL)
Üretimi tamamlanan mamullerin maliyeti	230.000 TL

**12. Eylül ayında satılan mamullerin maliyeti aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 200.000 TL                      b. 210,000 TL                      c. 230.000 TL  
d. 240.000TL                      e.212.000TL

**Cevap (a) Satılan Mamullerin Maliyeti:**

- Dönem başı mamul stok	10.000 TL
- Dönem içinde üretilen mamullerin maliyeti	230.000 TL
- Dönem sonu mamul stoku	(40.000 TL)
Satılan mamullerin maliyeti	200.000 TL

13 ve 14. Sorular Aşağıdaki Bilgilere Göre Yanıtlanacaktır;

Tek çeşit mamul üreten bir üretim işletmesinin "Ocak 2005" dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

İlan ve Reklam giderleri.....	18.000 TL
Genel Yönetim giderleri .....	20.000 TL
Ustabaşı ücretleri.....	16.000 TL
Kullanılan ilk madde .....	36.000 TL
Direkt işçilik.....	30.000TL
İşletme malzemesi .....	8.000 TL
Bakım onarım giderleri .....	18.000TL

**13. Yukarıdaki bilgilere göre endirekt üretim giderleri toplamı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 58.000 TL                      b. 35.000 TL                      c. 25.000 TL  
d. 42.000 TL                      e. 60.000 TL

**Cevap (d) Endirekt Üretim Giderleri:**

Ustabaşı ücretleri	16.000 TL
İşletme malzemesi	8.000 TL
Bakım onarım giderleri	18.000 TL
Endirekt Üretim Giderleri	42.000 TL

**14. Yukarıdaki bilgilere göre üretime yüklenen direkt maliyetler toplamı aşağıdakilerden hangisidir?**

- a. 30.000 TL                      b. 45.000 TL                      c. 66.000 TL  
d. 42.000TL                      e. 36.000TL

**Cevap (c) Direkt Maliyetler Toplamı:**

Kullanılan ilk madde maliyeti	36.000 TL
Direkt İşçilik	30.000 TL
Üretime yüklenen direkt maliyet	66,000 TL.

**Örnek:** Bir işletmede tek bir üretim gider yerinde tek bir mamul üretimi yapmaktadır. İşletmede, üretilen sağlam mamullerin %10'u düzeyinde bozuk mamul ortaya çıkmaktadır. Bozuk mamuller kalite kontrol aşamasında tespit edilmektedir. Bozuk mamullerin satılma imkanı bulunmamaktadır. İşletmenin bir faaliyet dönemine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (İşletme maliyetlerin tespitinde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır.)

**Miktar Hareketleri**

DBYM	1.000
Dönemde Üretime Alınan	3.000
Dönemde Tamamlanan	3.000
DSYM	500
Bozuk Mamuller	500

**DBYM Maliyetleri**

D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	200.000
D İşçilik Giderleri	214.000
Genel Üretim Giderleri	192.000

**Dönem Üretim Maliyetleri**

D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	400.000
D. İşçilik Giderleri	470.000
Genel Üretim Giderleri	264.000

**DSYM'lerin Tamamlanma Dereceleri**

D. İlk Madde ve Malzeme Yönünden	%100
D. İşçilik Yönünden	%60
GÜG Yönünden	%60

---

**İSTENİLEN:**

İşletmenin toplam ve birim maliyetlerini hesaplayınız.



**Çözüm:**

a) Miktar Hareketleri	
DBYM	1.000
Dönemde Üretime Alınan	3.000
	4.000
Dönemde Tamamlananlar	3.000
DSYM	500
Bozuk Mamuller (Fireler)	500
	4.000

## b) Eşdeğer Ürün Miktarları

	DİMMG	DİG	GÜG
Tamamlananlar	3.000	3.000	3.000
DSYM	500	300	300
Normal Fireler	300	300	300
Anormal Fireler	200	200	200
Eş Değer Ürün Miktarı	4.000	3.800	3.800

## c) Birim Maliyetler

$$D. İlk Md. ve Mlz. Gid. = 600.000 / 4.000 = 150$$

$$Direkt İşçilik Giderleri = 684.000 / 3.800 = 180$$

$$Genel Üretim Giderleri = 456.000 / 3.800 = 120$$

$$\text{Birim Maliyet} = 450$$

## d) Toplam Maliyetler

$$\text{Tamamlananlar} = 1.485.000$$

$$\text{Sağlam Mamuller} = 3.000 \times 450 = 1.350.000$$

$$\text{Normal Fireler} = 300 \times 450 = 135.000$$

$$\text{DSYM} = 165.000$$

$$(500 + 150) + (300 \times 180) + (300 \times 120)$$

$$\text{Anormal Fireler} = 90.000$$

$$200 \times 450$$

$$\text{Normal Fire Maliyeti Eklenmiş Birim Maliyeti}$$

$$1.485.000 / 3.000 = 495 \text{ TL adet}$$

## ÜRETİM KAYIPLARININ SAPTANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

### I. TEMEL KAVRAMLAR

İşletmeler ürettikleri mamulleri istenilen kalitede, maliyette ve zamanda üretmeyi hedeflemektedirler. Ancak, işletmeler faaliyetlerini sürdürürken çeşitli sorunlar ile karşılaşabilmektedir.

#### Üretim kayıplarını sınıflandırırken kullanılan kriterler şunlardır:

**1. Oluşma zamanlarına göre üretim kayıpları;** üretimin başında, üretim sırasında ve üretimin sonunda ortaya çıkan kayıplardır. Üretimin başında ve üretim sırasında ortaya çıkan üretim kayıpları genellikle fire ve artıklardan oluşmaktadır. Üretimin sonunda ya da kalite kontrol aşamasında ortaya çıkan üretim kayıpları ise genellikle bozuk mamuller ve kusurlu mamullerden oluşmaktadır.

**2. Niteliklerine göre üretim kayıpları;** normal üretim kayıpları ve anormal üretim kayıplarıdır.

Normal üretim kayıpları, üretim faaliyetlerinde ortaya çıkması beklenen ve kabul edilebilir sınırları (standartlar) aşmayan üretim kayıplarıdır. Normal üretim kayıplarını sıfıra indirmek teorik olarak mümkün görünse de uygulamada olanaksızdır.

Buna karşılık anormal üretim kayıpları ise, önceden belirlenmiş normal üretim kaybı standartlarını aşan üretim kayıplarıdır. Bu tür üretim kayıpları, kontrol edilebilir üretim kayıplarıdır.

İster normal, isterse anormal üretim kaybı olsun, tüm üretim kayıplarını dört grupta toplamak mümkündür.

1. Kusurlu Mamuller

2. Bozuk Mamuller

3. Artıklar

4. Fireler

### A- KUSURLU MAMUL KAVRAMI

Üretim işletmelerinde istenen kalite ve standartlara uygun olmayan şekilde ortaya çıkan hatalı birimlerden birisi de kusurlu mamullerdir.

Kusurlu mamul, üretimin son aşamasında veya kalite kontrol noktalarında ortaya çıkabilen ve belirlenen gerekli standartlara ve özelliklere uymayan mamullerdir.

**Bozuk mamuller**, üretim aşamasında bazı eksikleri olan ancak, bu eksikliklerin tamamlanması ekonomik olmayan mamuller olmasına karşın, **kusurlu mamuller** bozuk mamullere benzemekle birlikte, ek ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerine katlanılmak sureti ile dönüştürülmesi olanaklı ve ekonomik olan mamullerdir.

Bu mamuller bir ya da daha fazla kalitede olmak üzere yeniden işleme tabi tutularak satılabilir hale getirilebilirse, bu mamuller için ek maliyete katlanması genellikle karlı olmaktadır. Kusurlu mamullerin kusurlarının giderilmesi için katlanılan ek maliyetlerin, bunların ilk satış değerleri ile kusurlarının giderilmesinden sonra ulaşabilecekleri satış değeri arasındaki farktan düşük olmalıdır. Aksi halde kusurlu mamullerin sağlam mamullere dönüştürülmesi ekonomik olmayacaktır.

### B- BOZUK MAMUL KAVRAMI

Bozuk mamul, üretim aşamasının sonuna ulaşabilmekle birlikte üretimi istenen mamulün kalite ve fiziksel özelliklerini kazanamamış birimler olup, sağlam mamullere dönüşmesi için yeniden ek işleme tabi tutulması, kusurlu mamullerin aksine **ekonomik olmayan** mamullerdir.

Bozuk mamuller atılırlar ya da katlanıldıkları maliyetlerin çok altında, belki de hurda değeri ile satılabilirler. Bozuk mamullerin **net maliyeti**, ıskartaya çıkarıldığı ana kadar yüklenilen toplam maliyetlerden satış değerinin bir başka ifade ile hurda değerinin çıkarılmasıyla belirlenir. Bozuk mamuller için katlanılan tüm maliyetler zarar olarak ifade edilir.

Bozuk mamuller, kusurlu mamuller gibi kontrol edilebilen mamullerdir. Bu mamuller; genellikle makinelerin arızalanmaları, işçilik hataları, ilk madde ve malzemenin istenilen kalite ve standartlarda olmaması vb. nedenlerle ortaya çıkabilir.

İşletmelerin içinde bulunduğu sektör ve faaliyet konusuna göre, normal ve anormal bozuk mamul oranının belirlenmesi olanaklı olabilir. **Normal oranda** ortaya çıkan bozuk mamullerin maliyetini sağlam mamullere yüklemek, anormal oranda ortaya çıkacak bozuk mamullerin maliyetini ise, **doğrudan sonuç hesaplarına** aktarmak doğru bir yaklaşım olacaktır.

### C- ARTIK KAVRAMI

Üretim sürecine giren ilk madde ve malzemelere ilişkin döküntü, kırıntı ve kalıntılardan oluşan **artıklar**, üretim sürecinin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilmektedir. Artıklar yeniden üretimde kullanılabilmesi gibi, doğrudan da satılabilir.

Artıklar, üretimin herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilir ve en önemli özellikleri, ekonomik bir değere sahip olmalarıdır. Mamullerin üretimi sırasında, üretim sürecinde ne kadar çaba gösterilirse gösterilsin, belirli bir oranda artığın ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Artıklar direkt ilk madde ve malzeme olarak yeniden üretimde kullanılabilmesi gibi, ek bir üretim işleminden geçirilerek, yeni bir yan mamul de elde edilebilir. Ancak bu işlem için ek yeni yatırımlara gereksinim söz konusu olabilir.

Artıkların satışından elde edilen gelirler, maliyetlendirilirse ve muhasebeleştirme işlemlerinde genellikle iki şekilde dikkate alınmaktadır. Bunlardan birincisi; elde edilen gelir, elde edilen mamulün direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülebilir. İkinci olarak da artıktan elde edilen gelir, ilgili olduğu mamullerin maliyetinden düşülebilir.

### D- FİRE KAVRAMI

**Fire**, üretim sürecine giren ilk madde ve malzemenin, çekme, buharlaşma, eksilme gibi nedenlerle kaybettiği miktar ya da ölçülebilir bir satış değerine sahip olmayan artık halidir. **Örneğin;** gaz, toz, duman ve satış değeri olmayan artıklar fire olarak değerlendirilebilir. Ancak burada fire kavramı ile artık kavramını karıştırmamak gerekir. Fire ve artık kavramı arasındaki en önemli fark, tanımda da görüleceği gibi, firelerin üretimde yeniden kullanılmaması ve herhangi bir satış değerine sahip olmamasına karşın, artıkların üretimde yeniden kullanılabilmesi ve belirli bir satış değerine sahip olmalarıdır. Ayrıca firenin fiziksel olarak varlığından genellikle söz edilmemesine karşın, artıkların fiziksel varlığından söz edilebilir.

**Fire kavramını**, bir mamulün bünyesinde yer alan net ilk madde ve malzeme miktarı ile üretim sürecine giren brüt ilk madde ve malzeme miktarı arasındaki fark olarak da ifade etmek mümkündür. Bu durum gerçek anlamda fireyi ifade etmekte olup, literatürde **tam fire** olarak adlandırılmaktadır. Tam fire oranı ne kadar yüksekse, birim başına düşen ilk madde ve malzeme maliyeti de o ölçüde artmaktadır.

Firelerin normal ve anormal olarak ayrımı yapıldığında, **normal firelerin maliyeti**, üretilen birimlere yüklenecektir ve bu da üretilen mamullerin maliyetini artırıcı bir etki yaratacaktır. **Anormal firelerin maliyetinin** sonuç hesaplarına aktarılması, bir başka deyişle kanunen kabul edilmeyen giderlerde izlenmesi gerekecektir.

## **STANDART MALİYET**

### **MALİYETLERİN KONTROLÜ VE STANDART MALİYETLER YOLUYLA SAPMA ANALİZİ**

#### **1. İŞLETMELERDE KONTROL SİSTEMLERİ VE STANDART MALİYET KAVRAMI**

Standartlar ile bütçeler, genel olarak, aynı anlamda kullanılabilir. İki kavram arasındaki farklılık, standartların birim miktarı veya tutarı olarak, bütçelerin ise toplam miktar veya tutar olarak açıklanmasıdır.

Üretim gerçekleştirilmeden önce belirlenen ve olması gereken maliyetler olarak tanımlanabilecek standart maliyetler aracılığıyla, fiili sonuçların planlanan performanstan farklılık (sapma) gösterip göstermediği belirlenebilir. Maliyet (yönetim) muhasebesinde, önceden belirlenmiş bir miktara veya tutara göre oluşan herhangi bir farklılık sapma olarak tanımlanır.

Standart maliyet; önceden belirlenmiş ve işletmede amaca ulaşmak için katlanması gereken (olması gereken) fedakarlığın parasal olarak ifadesidir ve üretim ve/veya satış gerçekleştirilmeden önce belirlenir. Standart maliyetler, finansal planların (bütçelerin) oluşturulmasında kullanılır ve genellikle birim başına maliyet tutarlarını ifade etmek için kullanılır.

Çağdaş işletmelerde standart maliyetler, işletme çalışanlarının ve faaliyetlerin kontrol edilmesi amacıyla geliştirilir ve kullanılır.

#### **II. STANDART MALİYETLEME SİSTEMİNİN KONTROL AMACIYLA KULLANILMASI**

Herhangi bir kontrol sisteminin üç temel unsuru vardır:

- 1. Önceden belirlenmiş veya standart performans düzeyi,**
- 2. Fiili performans düzeyi**
- 3. Standart ile fiili performansın karşılaştırılmasıdır.**

Fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında oluşan herhangi bir fark, sapması (farkı) olarak tanımlanır. Maliyet muhasebecileri, daha sonra, sapmalarını, maliyetleri kontrol edebilmek için geri-bildirim yoluyla sistemine raporla bildirir.

Sapmaların nedenlerini tüm işletmeler için geçerli olacak şekilde açıklayabilmek olanaksızdır. Sapmaların nedenleri, işletmenin büyüklüğüne, türüne ve üretim sürecine göre değişebilmektedir. Standart maliyetlerin en çok kullanıldığı sektör, üretim sektörüdür.

#### **A- STANDART MALİYETLERİN BELİRLENMESİ**

İşletmelerde üretim maliyetleri, üretim gerçekleştirilmeden önce belirlenirken (standartlar oluşturulurken) aşağıdakine benzer aşamalardan geçilir: üretiminde **kullanılacak** her bir **1. Direkt ilk madde ve malzemenin standart maliyeti;**

(a) pazarda geçerli satın alma fiyatları dikkate alınarak ve bu fiyatların beklenen değişikliklere göre düzeltilmesi,

(b) üretimi tamamlanmış bir ürünün içinde kullanılacak her bir direkt ilk madde ve malzemenin miktarının tahmin edilmesi ile hesaplanabilir

**2. Direkt işçilik standartlarının belirlenmesi:** İşçiler çalışmalarını yürütürken, üretim bölümü yöneticileri ve endüstri mühendisleri **zaman etüdü** yaparak, üretimin her bir aşaması için gereken direkt işçilik süresine ilişkin standardı belirlemeye çalışırlar. Bir çok işletmede işçiler kendi süre standartlarını kendileri belirlerler. Muhasebeciler ise bu süreyi, dönemde geçerli olacak ücret düzeyine ve sosyal haklara göre parasal olarak ifade ederek **ücret standardını** oluştururlar.

**3. Değişken genel üretim maliyeti sapmalarının belirlenmesi:**

Değişken genel üretim maliyetleri makineleri çalıştırmak için gerekli enerjinin maliyeti, endirekt işçilik maliyeti ile endirekt madde ve malzeme gibi unsurları kapsar. İşletmeler hangi genel üretim maliyetlerinin değişken nitelik taşıdığını regresyon analizi yoluyla belirleyebilirler. Birim değişken genel üretim maliyeti standardı, üretim bölümü yöneticilerinden ve muhasebecilerden giderin nasıl değiştiği konusunda her yıl gelen bilgilere dayanarak belirlenir.

**4. Sabit genel üretim maliyeti sapmalarının belirlenmesi:** Her bir üretim biriminde oluşması beklenen sabit genel üretim maliyetinin tutarını, üretim bölümü yöneticileri ve muhasebeciler tayin ederler.

**5. Gözden geçirme:** Muhasebe bölümü yöneticileri ve iç denetçiler, yapılan tüm tahminlerin anlamlı olup olmadığını, örnekleme yoluyla, gözden geçirirler. Gözden geçirme sonrasında gerekli değişiklikleri yansıtabilmek için, en az yılda bir kez, standartlar üzerinde gereken düzeltmeler yapılmalıdır.

**6. Onay:** Tüm standartların belirlenmesi sonrasında, uygulamaya geçilmeden önce, standartların üst yönetim tarafından onaylanması gereklidir.

Bir üretim işletmesinde standartları belirleyecek ekip içinde; maliyet (yönetim) muhasebecisi, satın alma uzmanı, endüstri mühendisi, üretim bölümü yöneticileri ve insan kaynakları yöneticisi bulunmalıdır. Ancak, bu ekipte maliyet (yönetim) muhasebecisinin ekip lideri görevini üstlenmesi, sistemin başarılı olması için önemlidir.

### STANDARTLARIN SINIFLANDIRILMASI

Standartlar, ideal standartlar ve uygulanabilir standartlar olmak üzere iki başlık altında ele alınabilir.

**İdeal Standartlar:** Makinelerin hiç bozulmadığı, diğer nedenlere bağlı olarak işin kesintiye uğramadığı, işin kalifiye ve etkin işçilerce yürütüldüğü ve bu işçilerin de çalıştıkları süre içinde yüzde yüz verimli oldukları durumlarda ulaşılabılır. İdeal standartlara ulaşılması mümkün değildir.

**Uygulanabilir standartlar:** Sıkı olmakla birlikte, başarılabılır standartlar olarak tanımlanabilir. Bu standartlar oluşturulurken, normal makine durmaları ve çalışanların molaları gibi, normal çalışma koşulları dikkate alınır. Bu standartlara ortalama yeterlilikteki ve verimlilikteki bir çalışanın çabası ile ulaşılabılır. Bu standartlardan sapmalar, normalin dışındaki farklılıklardan oluştuğundan, verimsizliklerin ortaya çıkarılmasında yöneticilerin dikkatini çeker. Bu standartlar aynı zamanda nakit akışlarının tahmininde ve stokların planlanmasında kullanılabilir. Buna karşılık, ideal standartlar normal verimsizlikleri dikkate almadıklarından, nakit akışlarının tahmininde ve stokların planlanmasında kullanılamaz.

**1. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME STANDARTLARI:** Yöneticiler girdiler için fiyat ve miktar standartlarını ayrı olarak hazırlamalıdır. Direkt ilk madde ve malzeme için birim fiyat standardı, alış maliyeti, nakliye ve indirimler dikkate alınarak kg başına standart fiyat olarak belirlenir. Örneğin; kg başına 5.000.-TL. Miktar standardı ise atıklar, israf, hatalı üretim dikkate alınarak birim başına miktar olarak belirlenir. Örneğin; birim başına 3 kg gibi.

## **2. DİREKT İŞÇİLİK STANDARTLARI**

Bir birim ürünü tamamlayabilmek için gereken direkt işçilik standart süresi (genellikle birim başına standart saat olarak tanımlanır), belirlenmesi en zor standarttır. Direkt işçilik süre standardının belirlenmesi için izlenen yaklaşımlardan birisi, ürünün üretilebilmesi için yürütülen her bir faaliyeti; itme, çevirme ve tutma gibi, daha alt vücut hareketlerine bölmektir. Benzeri bu vücut hareketleri için belirlenen bir standart zaman çizelgesi vardır. Bu zaman çizelgesindeki süreler, hareketlere uygulanabilir ve faaliyetin tamamı için gerekli toplam standart süreyi belirleyebilmek amacıyla, bir araya getirilerek toplam direkt işçilik süresi bulunur. Diğer bir yaklaşım ise, işletmede bulunan bir endüstri mühendisinin, belirli görevler için saat tutarak, hareket ve zaman etüdü yapmasıdır. Daha önce de belirtildiği gibi, geliştirilen standart süre, farklı gereksinimler nedeniyle verilen molaları, temizlik sürelerini ve makinelerin durma sürelerini dikkate almalıdır.

## **3. DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM MALİYETİ STANDARTLARI**

Genel üretim maliyetleri, hem değişken hem de sabit maliyet davranışı gösterirler.

Aşağıdaki formül genel üretim maliyeti toplamını bulmak amacıyla sıklıkla kullanılmaktadır.

$$Y = a + b (X)$$

Bu formülde;

Y= Tahmini toplam genel üretim maliyeti (bağımlı değişken) a = Tahmini sabit genel üretim maliyeti  
b = Birim başına tahmini değişken genel üretim maliyeti yükleme oranı X= Yükleme (faaliyet) ölçüsü miktarı (bağımsız değişken)

İkisi değişken genel üretim maliyeti, bir de sabit genel üretim maliyeti olmak üzere üç standarttan söz etmek mümkündür. Değişken genel üretim maliyeti standartlarının ilki; maliyetlerin ürünlere yüklenmesini sağlayacak bir ölçünün belirlenmesidir. Bu ölçünün miktarının önceden belirlenmesi, değişken genel üretim maliyeti miktar standardının oluşturulması anlamındadır.

Bu nedenle, bir çok işletme, direkt işçilik saatleri ve makine saatleri gibi girdi ölçülerini daha uygulanabilir bulmaktadır.

Değişken genel üretim maliyetleri standartlarının ikincisi, birim değişken genel üretim maliyeti yükleme oranının belirlenmesidir. Bu oranın önceden belirlenmesi, değişken genel üretim maliyeti fiyat standardının oluşturulması anlamındadır. Genel üretim maliyetlerinin ürüne aktarılabilmesi için kullanılan yükleme oranı ise; genel üretim maliyeti toplam tutarının, belirlenen bir yükleme ölçüsüne (direkt işçilik saatleri, makine saatleri) bölünmesi yoluyla belirlenir.

## **III. DEĞİŞKEN MALİYETLERİN SAPMA (FARK) ANALİZİ İÇİN GENEL BİR MODEL**

**Sapma;** standart fiyatlar ve miktarlar ile fiili fiyatlar ve miktarlar arasındaki farktır. Genel anlamda, eğer fiili fiyat veya miktar, standart fiyat veya miktarı aşıyorsa; bu durumda, olumsuz sapmadan söz edilmesi gerekir. Eğer fiili fiyat veya miktar, standart fiyatın veya miktarın altında ise, bu durumda da olumlu sapmadan söz edilmelidir.

## **STANDAR MALİYET SİSTEMİNDE FARKLARIN TESBİTİ VE MUHASEBELESTİRİLMESİ**

### **D.İlk Madde ve Malzeme Giderleri Farkları**

712- D.İlk Madde ve Mlz. **Fiyat Farkı** = (Fiili Fiyat – Standart Fiyat) X Fiili Miktar

713- D.İlk Madde ve Mlz. **Miktar Farkı** = (Fiili Miktar – Standart Miktar) X Standart Fiyat

**D.İşçilik Giderleri Farkları**

722- D.İşçilik Giderleri **Ücret Farkı** = (Fiili Ücret – Standart Ücret) X Fiili Süre

723- D.İşçilik Giderleri **Süre Farkı** = (Fiili Süre – Standart Süre) X Standart Ücret

**Genel Üretim Giderleri Farkları**

732- GÜG **Bütçe Farkı** = Fiili GÜG – Fiili Çalışma Hacmindeki Bütçelenmiş GÜG Bütçesi  
(Olması Gereken GÜG)

733- GÜG **Verim Farkı** = Fiili Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı – Yapılan Üretim için  
Öngörölmüş Standart Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı

**Veya**

733- GÜG **Verim Farkı** = (Fiili Çalışma Hacmi – Olması Gereken Standart Çalışma Hacmi) X  
Standart GÜG Değişken Oran

734- GÜG **Kapasite Farkı** = Standart Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı – Maliyetlere  
Yüklenen GÜG Standart Tutarı

**Veya**

734- GÜG **Kapasite Farkı** = (Bütçelenen (Beklenen) Kapasite – Fiili Kapasite) X Standart Sabit  
GÜG Yükleme Oranı

**Farkların Muhasebeleştirilmesi:**

Çıkan fark değeri pozitif bir sayı ise, **Olumsuz Fark**, tersi durum ise, **Olumlu Fark** olarak tanımlanır.

Hesaplama sonu çıkan olumlu ya da olumsuz fark 151- **Yarı Mamuller-Üretim**,  
152- **Mamuller** ve 620- **Satılan Mamuller Maliyeti** hesapları arasında pay edilir.

**FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME VE BİRLEŞİK MALİYET DAĞITIMI**  
**1. MALİYET MUHASEBESİ UYGULAMALARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Maliyet muhasebesi uygulamalarını etkileyen faktörleri şunlardır:

1. Hizmet sektörünün toplam üretim içindeki payının artması
2. Teknolojideki gelişmeler
3. Global rekabetteki artış

Hizmet sektörünün toplam üretim içindeki payının artması, klasik maliyet muhasebesinde kullanılan teknik ve yöntemlerin hizmet sektörlerinin göz önüne alınarak düzenlenmesini gerektirmektedir. **Teknolojideki gelişmeler**; bilgilerin anında potansiyel müşterilere aktarılmasına olanak sağlayarak müşteri bilincini artırmakta ve global rekabeti de artırarak, daha kaliteli, daha esnek ve daha etkin bir şekilde bilgisayar kontrollü otomatik makineler ve robotlara dayalı olarak üretim teknolojisindeki değişmelere neden olmakta ve aynı zamanda daha fazla yerinin kısa sürede işlenerek, daha fazla bilgi elde edilmesi ile değişik yönetim düzeylerine raporlanması olanağı sağlamaktadır.

Bu faaliyetlerin yanında tam zamanlı envanter yöntemi gerek ilk madde ve malzeme gerekse mamul ve yarı mamul stoklarının sifıra (veya en aza) indirilmesi hedefine dayalı olarak maliyet azaltımı sağlanırken, öte yandan işletme için çok ağır olacak olan kalitesizliğin maliyetinden kaçınmak için de toplam kalite kontrolü (TQCTotal Quality Control) uygulanarak hem üretim maliyeti azaltılacak hem de mamul kalitesinin yükseltilmesi sağlanarak müşteri tatmini yükseltilecek, üretim sonrası müşteri servisi (bakım onarım) maliyetleri de azaltılabilecektir.

Burada gözden kaçırılmaması gereken diğer önemli bir konu da, az sayıda mamul çeşidi ile çok sayıda üretim yaparak en yüksek kar elde etmek olan eski üretim sistemlerinin geçmişte kalmış olduğudur. İşletmeler günümüzde esnek üretim sistemlerinde küçük partiler halinde, daha kaliteli ve daha fazla mamul çeşidini daha düşük maliyetle müşterilere sunma zorundadırlar. İşte bu nedenle faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine gerek vardır.

## II. FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME

### A- FAALİYETE DAYALI MALİYETLEME HAKKINDA TEMEL BİLGİLER

**Yöneticilerin işletmelerinde faaliyete dayalı maliyetle meyi uygulama nedenleri şunlardır:**

1. İşletmelerin kar marjları daralmış
2. Ürün çeşitlerinde artış ve üretim miktarlarında azalma olmuş.
3. Üretimde otomasyonlaşma derecesi artmıştır
4. Mamul yaşam süresinin kısılmasına
5. sağlıklı olmayan maliyet verisinin kullanılması
6. Bilgisayar teknolojisindeki gelişmeler

**Geleneksel maliyetlemede**, maliyet yerleri olarak adlandırılan maliyet havuzlarında toplanan genel üretim maliyetleri, ilgili maliyet yerinden işlem gören ürünlere, direk işçilik saatleri gibi bir maliyet dağıtım anahtarı aracılığıyla yüklenmektedir. **Faaliyete dayalı maliyetlemede** ise, maliyet yeri olarak adlandırabileceğimiz maliyet havuzlarında toplanan genel üretim maliyetleri; önce her biri ilk madde ve malzeme teslim alma, ilk madde ve malzeme test etme, ilk madde ve malzemeyi üretime sevk etme vb. şeklindeki anahtar faaliyetler itibariyle küçük maliyet havuzları şeklinde toplanır. Daha sonra faaliyetler itibariyle oluşturulan maliyet havuzlarında toplanan genel üretim maliyetleri de ilgili ürünün üretiminde kullanılan toplam makine saatleri, toplam parça sayısı, toplam test sayısı vb. dağıtım anahtarlarına dayalı olarak ilgili ürünlere yüklenir.

### BİRLEŞİK MALİYETLERİN DAĞITIMI VE YAN MAMUL MALİYETLERİ

Genelde üretim süreçlerinin amacı belirli bir mamulü elde etmek olmakta ve amaçlanan mamul üretiliyor olsa da, bazı üretim süreçlerinde ise üretim teknolojisinin gereği olarak birden fazla mamulün ortaya çıktığı görülmektedir.

Üretim sırasında teknolojinin gereği olarak ortaya çıkan birden fazla mamulü daha sonra belirteceğimiz belirli kriterlere göre **birleşik mamul** ya da **yan mamul** olarak adlandırıyoruz.

**Birleşik veya yan mamullerle ilgili örnekler şunlardır:**

1. Süt endüstrisinde; süt, tereyağı, kaymak
2. Petrol endüstrisinde; benzin, gazyağı, mazot, asfalt
3. Bakır madeni işletmeciliğinde; bakır, çinko, gümüş, kurşun

### A- BİRLEŞİK MAMUL, YARI MAMUL VE BİRLEŞİK MALİYET KAVRAMLARI

Birden çok mamulün bir arada üretildiği üretim sürecinde, nisbi satış değeri yüksek mamullere **birleşik mamul** denir. Birleşik mamullerle mukayese edildiğinde bu üretim sürecinde satış değerleri düşük olan mamuller de **yan mamul** olarak adlandırılır.

Birleşik ya da yan mamullerin ayrı birimler olarak ayrılabilirdiği üretim süreci noktasına **ayrım noktası** denir. Bu ayrım noktasından önceki üretim maliyetleri belirli ürünler itibariyle izlenemediğinden, ayrım noktasına kadar oluşan üretim maliyetleri toplamına da **birleşik maliyet** adı verilir.

### BİRLEŞİK MALİYETLERİN BİRLEŞİK MAMULLERE DAĞITIMINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

- a) Üretim miktarı yöntemi
- b) Katsayı yöntemi
- c) Piyasa değeri yöntemi
- d) Net satış hâsılatı yöntemi
- e) Standart verim yöntemi

## **YAN MAMULLER VE MUHASEBELEŞTİRLMESİ**

Yan mamuller, esas mamullere oranla satış değeri oldukça az olan mamullerdir. Yan mamullere oluşan ortak giderden pay verilmez. Yan mamuller, maliyet cinsinden değil, satış değeri cinsinden dikkate alınır.

Yan mamuller için başlıca iki muhasebe yöntemi mevcuttur;

1. Fiilen satılıncaya kadar dikkate alınmazlar.
2. Üretildikçe muhasebe açısından dikkate alınır.

### **Yan mamullerin satıldığında dikkate alınması**

Bu yöntemde, satılan tali mamullerin net satış gelirleri gelir tablosuna yansıtılır.

Dört seçenek mevcuttur. Bu seçenekler;

- 1- Yan mamul satış hasılatı, diğer gelirler arasında yer alabilir.
- 2- Yan mamul satış hasılatı, esas mamullerin satış gelirlerine eklenebilir.
- 3- Yan mamul satış hasılatı, satılan esas mamullerin maliyetinden düşülebilir.
- 4- Yan mamul satış hasılatı, üretilen esas mamullerin maliyetinden düşülebilir.

## **MALİYET MUHASEBESİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI**

### **ÜRETİM VE SATIŞ HACMİNİN BELİRLENMESİ KARARLARI**

#### **BAŞABAŞ NOKTALARININ SAPTANMASI**

$$\text{BBN Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Payı (Birim satış fiyatı – Birim değişken giderler)}}$$

İşletmenin hangi kapasite kullanım oranında başabaş noktasına ulaştığı toplam katkı payı tutarının esas alınmasıyla hesaplanır. Formül şöyle olur.

$$\text{BBN'deki KKO} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Toplam Katkı Payı (Toplam net satışlar – Toplam değişken giderler)}}$$

$$\text{BBN Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Toplam net satışlar – Toplam değişken giderler}}{\text{Toplam net satışlar}}$$

**Yada;**

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Birim satış fiyatı – Birim değişken gider}}{\text{Birim satış fiyatı}}$$



**Örnek 1:**

Eren A.Ş. “Z” mamulü üretmeyi planlamaktadır. Yapılan maliyet analizlerinde söz konusu mamulün toplam sabit giderinin 80.000 TL ve toplam değişken giderinin ise, 100.000 TL olacağı edilmektedir. Yapılan piyasa araştırmasına göre 200.000 TL’ lik satış yapılabileceği öngörülmüştür. Bu durumda işletmenin başabaş noktası satış tutarı ne olur.

$$\text{BBN Tutar} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Toplam net satışlar} - \text{Toplam değişken giderler}}{\text{Toplam net satışlar}}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{200.000 - 100.000}{200.000}$$

$$= 0.5$$

$$\text{BBN Tutar} = \frac{80.000}{0,5} = \mathbf{160.000 \text{ TL}}$$

**Örnek 2:**

Eren A.Ş.’ nin 31.12.2009 tarihi itibariyle;

Toplam sabit maliyetleri:	54.000.-
Birim değişken maliyetleri:	25 TL/ ad.
Toplam net satışları :	105.000.-
Birim satış fiyatı :	35 TL/ ad.

Bu bilgilere göre Eren A.Ş.’ nin başabaş noktası satış miktarı ile toplam değişken giderleri nedir.

$$\text{BBN Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Katkı Payı (Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken giderler)}}$$
$$= \frac{54.000}{35 - 25} = \mathbf{5.400 \text{ birim}}$$

$$\text{Satış miktarı} = \frac{\text{Toplam Net Satışlar}}{\text{Birim Satış Fiyatı}}$$
$$= \frac{105.000}{35 \text{ TL/ ad.}} = \mathbf{3.000 \text{ birim}}$$

$$\text{Toplam Değişken Gider} = \text{Birim değişken maliyet} \times \text{Satış miktarı}$$
$$= 35 \text{ TL/ ad.} \times 3.000 \text{ birim}$$
$$= \mathbf{75.000 \text{ TL}}$$