

**T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**‘YÖNETİM VE MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN SAFHA
MALİYET SİSTEMİ VE SARIGÖZOĞLU A.Ş. İÇİN BİR MALİYET
MODELİ ÖNERİSİ’**

Hazırlayan

Nilay AKYOL

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI

**MANİSA
2007**



T.C
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

‘YÖNETİM VE MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN SAFHA MALİYET
SİSTEMİ VE SARIGÖZOĞLU A.Ş. İÇİN BİR MALİYET MODELİ
ÖNERİSİ’

Hazırlayan

Nilay AKYOL

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Hakan ARACI

MANİSA
2007

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ FORMU**

Tez No:

Konu:

Üniv.Kodu:

Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tezin yazarının

Soyadı: AKYOL

Adı: Nilay

Tezin Türkçe adı: Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi

Tezin Yabancı adı: A Research on the Process – Cost System in Administration and Cost Accounting, A Recommend of Sample Cost Method for Sarıgözoğlu Company

Tezin yapıldığı

Üniversite: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

Enstitü: SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Yılı: 2007

Diğer kuruluşlar:

Tezin Türü: 1- Yüksek Lisans (x)
2- Doktora ()
3- Tıpta uzmanlık ()
4- Sanatta yeterlilik ()

Dili: Türkçe
Sayfa sayısı: 133
Referans sayısı: 41

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: Yrd. Doç. Dr.

Adı: Hakan

Soyadı: Aracı

Ünvanı:

Adı:

Soyadı:

Türkçe anahtar kelimeler:

1- Maliyet Muhasebesi
2- Safha Maliyet Yöntemi
3- Sipariş Maliyet Yöntemi
4- Otomotiv Yan Sanayi Sektörü
5- Sarıgözoğlu A.Ş.

İngilizce anahtar kelimeler:

1- Cost Accounting
2- Sample Cost Method
3- Order Cost Method
4- Automotive Supply Industry
5- Sarıgözoğlu Company

Tarih:

İmza :

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak *sunduğum* ‘*Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi*’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

19.09.2007

Nilay AKYOL

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 05/09/2007 Tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 8. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Programı öğrencisi Nilay AKYOL'un "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A. Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi." konulu tezi incelenmiş ve aday 19/09/2007 tarihinde saat 14.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına *	<input type="checkbox"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine **	<input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Yrd.Doç.Dr.Hakan ARACI
(Danışman)

ÜYE
Yrd.Doç.Dr.Cevdet KAYALI

ÜYE
Yrd.Doç.Dr.Yasemin YEĞİNBOY

Evet

Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖNSÖZ

Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi konulu tezimin her aşamasında değerli bilgi ve görüşleriyle bana yol gösteren ve hiçbir zaman desteğini esirgemeyen değerli hocam, Hakan ARACI' ya, çalışmanın yapılmasında olanaklarından yararlanmamı sağlayan Sarıgözoğlu A.Ş. yöneticilerine, tezimin her aşamasında bana destek olan ve moral veren Mustafa CİNCİ'ye ve tüm çalışma arkadaşlarıma, büyük bir hoşgörü ve sabır göstererek bana destek olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ağustos 2007

Nilay AKYOL

ÖZET

‘YÖNETİM VE MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN SAFHA MALİYET SİSTEMİ VE SARIGÖZOĞLU A.Ş. İÇİN BİR MALİYET MODELİ ÖNERİSİ’

AKYOL, Nilay

Yüksek Lisans Tezi, Muhasebe ve Finansman Bölümü

Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr.Hakan ARACI

Ağustos, 2007

Bu araştırmada, üretim maliyetlerinin ortaya konması ve birim maliyetlerin hesaplanması amacıyla, Manisa Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren ve otomotiv ve beyaz eşya yan sanayi sektöründe kalıp ve sac parça üretimi yapan ‘Sarıgözoğlu Hidrolik Makine ve Kalıp Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’ için safha maliyet yöntemi kullanılarak bir maliyet modeli oluşturulmuştur. Sarıgözoğlu için geliştirilen bu maliyet modeli önce kavramsal, daha sonra ise örnek bir uygulama ile anlatılacaktır.

ABSTRACT

‘A RESEARCH ON THE PROCESS – COST SYSTEM IN ADMINISTRATION AND COST ACCOUNTING, A RECOMMEND OF SAMPLE COST METHOD FOR SARIGÖZOĞLU COMPANY’

AKYOL, Nilay

The Thesis of Master Program, The Department Of Accounting and Finance

Supervisor: : Assistant of Professor Hakan ARACI

August, 2007

In the reasorch, a sample cost system has been composed to put forward the production and unit cost. The reserch is based on the process cost system for ‘Sarıgözoğlu Hidrolik Makine ve Kalıp Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi’ which is located in the Industrial Zone in Manisa and designs mold, die and tool in automotive and white goods industry. This case study that is improved for Sarıgözoğlu and presented as conceptional fact; later on, it will be introduced as an application.

İÇİNDEKİLER

TEZ VERİ FORMU.....	ii
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM MALİYET MUHASEBESİ

1.1. Maliyet Muhasebesinin İşletme Muhasebe Sistemindeki Yeri.....	2
1.1.1. Maliyetin Tanımı.....	2
1.1.2. Maliyet Muhasebesi - Yönetim Muhasebesi İlişkisi.....	3
1.1.3. Maliyet Muhasebesi - Genel Muhasebe İlişkisi.....	4
1.1.4. Maliyetlerin Bölümlenmesi.....	6
1.1.4.1 Muhasebe Maliyeti.....	6
1.1.4.2. Fırsat Maliyeti	7
1.1.4.3. Ek Maliyet.....	7
1.1.4.4. Batmış Maliyetler.....	7
1.1.5. Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	8
1.1.5.1. Ürünlerin Birim veya Parti Maliyetlerini Belirlemek.....	8
1.1.5.2. Maliyet Kont.ve Maliyetlerin Azaltılmasına Yardımcı Olmak.....	10
1.1.5.3. Planlamaya Yardımcı Olmak.....	12
1.1.5.4. İşletme Kararlarının Alınmasına Yardımcı Olmak.....	13
1.2.Gider, Harcama ve Maliyet Kavramları.....	13
1.2.1. Gider Kavramı.....	14
1.2.1.1. Gider – Zarar Ayırımı.....	15
1.2.1.2. Giderlerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi.....	15

1.2.2. Maliyet Kavramı.....	16
1.2.3. Harcama Kavramı.....	17
1.2.4. Gider Kavramının Maliyet Kavramı ile İlişkisi.....	18
1.2.5. Giderlerin Sınıflandırılması.....	20
1.2.5.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması.....	20
1.2.5.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması.....	22
1.2.5.3. Giderlerin Üretim Hacmiyle İlişkisine Göre Sınıflandırılması.....	25
1.2.5.4. Giderlerin Ürünlere Yüklenmelerine Göre Sınıflandırılması.....	29
1.2.5.5. Giderlerin Geçmişe veya Geleceğe Yönelik Olmasına Göre Sınıflandırılması.....	31
1.2.5.6. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Giderler.....	32
1.3.Giderlerin Saptanması.....	33
1.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Saptanması.....	33
1.3.1.1. İlk Madde ve Malzemenin İşletme İçerisindeki Akışı.....	34
1.3.1.2. İlk Madde ve Malzemenin Maliyet Değerini Saptama Yöntemleri	36
1.3.2. İşçi Üret ve Giderlerinin Saptanması.....	42
1.3.2.1. İşçi Ücret ve Giderleri.....	44
1.3.2.2. Ücret Sistemleri.....	48
1.3.3 Genel Üretim Giderlerinin Saptanması.....	55
1.4.Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtımı.....	58
1.4.1 Gider Yerleri.....	59
1.4.2 Gider Dağıtım Tablosu.....	63
1.4.3. Gider Dağıtım Anahtarları.....	64
1.4.4. Giderlerin Gider Yerlerine Dağıtılması.....	65
1.4.4.1. Gider Türleri Toplamının Gider Yerlerine Dağıtımı (1.Dağıtım)...	65
1.4.4.2. Yardımcı Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması (2.Dağıtım).....	67
1.4.4.3. Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağıtılması (3.Dağıtım).....	78

İKİNCİ BÖLÜM MALİYETLENDİRME YÖNTEMLERİ

2.1.Maliyetlendirme Yöntemleri.....	79
2.1.1. Maliyetlendirmenin Kapsamını Belirleyen Yöntemler.....	80
2.1.1.1 Tam Maliyet Yöntemi.....	80
2.1.1.2 Normal Maliyet Yöntemi.....	81
2.1.1.3 Değişken Maliyet Yöntemi.....	81
2.1.2. Maliyetlendirmenin Zamanını Belirleyen Yöntemler.....	82
2.1.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	82
2.1.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	83
2.1.2.3. Standart Maliyet Yöntemi.....	83
2.1.3. Maliyetlendirme Şeklini Belirleyen Yöntemler.....	84
2.1.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi	84
2.1.3.2. Safha Maliyet Yöntemi.....	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR FIRMA – SARIGÖZOĞLU A.Ş. VE SAFHA MALİYET SİSTEMİNDE BİR UYGULAMA

3.1.Otomotiv Yan Sanayi Sektöründe bir Firma - Sarigözoğlu A.Ş.....	95
3.1.1. Otomotiv Yan Sanayi Sektörü.....	95
3.1.2. Sarigözoğlu Hidrolik Makine ve Kalıp Sanayi ve Ticaret A.Ş.....	101
3.2. Sarigözoğlu Firmasının Maliyet Sistemi ve Safha Maliyet Yönteminde Bir Uygulama.....	106
3.2.1. Sarigözoğlu Firmasının Maliyet Sistemi.....	106
3.2.2. Safha Maliyet Yönteminde Bir Uygulama.....	106
3.2.2.1. Ürünün Üretim Safhaları.....	107
3.2.2.2. Giderlerin Saptanması.....	108

3.2.2.3.	Miktar Hareketlerinin Saptanması.....	122
3.2.2.4.	Safha Maliyet Yönteminin Uygulanması.....	122
3.2.2.5.	Uygulanan Yöntemin Analizi.....	125
SONUÇ	129
KAYNAKLAR	130

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	: Genel Muhasebe Maliyet Muhasebesi İlişkisi.....	5
Şekil 2	: Maliyet Muhasebesinin Genel Muhasebe ve Yönetim Muhasebesiyle İlişkisi.....	6
Şekil 3	: Maliyet Sisteminden Sağlanan Bilgiler ve Kullanım Zamanları.....	13
Şekil 4	: İşçi Ücret ve Giderleri.....	44
Şekil 5	:Gider Dağıtım Tablosu.....	63
Şekil 6	: Maliyetlendirme Yöntemleri.....	79
Şekil 7	: Tam Normal ve Değişken Maliyet Yöntemlerinde Gelir Gider Tabloları	82
Şekil 8	: Safha Maliyet Sistemi.....	87
Şekil 10	: Safha Maliyet Sisteminin Maliyet Akışı.....	93
Şekil 11	: Sarıgözoğlu A. Ş. Preslenmiş Metal Sac Parça Fabrikası – Manisa Organizasyon Şeması.....	105
Şekil 12	: Maliyet Dağılım Grafiği.....	126
Şekil 23	: Genel Üretim Giderleri Grafiği.....	127
Şekil 24	: Safhalara Göre Birim Maliyet Grafiği.....	128

GİRİŞ

Maliyet muhasebesi, işletmenin ürettiği ürünlerin maliyetinin hesaplanması, kontrolü ve raporlanması işlemlerini gerçekleştiren, yöneticilere alacakları kararlarda yardımcı olan bir muhasebe alt sistemidir.

Özellikle son yıllarda, üretim faaliyetlerinin yoğunlaşması, rekabet koşullarının artması, globalleşme sürecinde işletmelerin dünya pazarlarına girme çabaları ve üretim teknolojileri alanında meydana gelen gelişmeler maliyet muhasebesinin önemini daha da artırmış ve işletmeleri minimum maliyetle üretim yapmaya zorlamıştır. İşletme yöneticileri, sağlıklı kararlar alabilmek için, üretilen ürünlerin maliyetlerini oluşturan gider unsurlarını ayrı ayrı bilmek istemekte ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin farklı maliyetlendirme yöntemlerine göre oluşumunu izleme ihtiyacı duymaktadırlar.

3 Bölümden oluşan bu araştırmada, öncelikle maliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, maliyet muhasebesinin işletme muhasebe sistemindeki yeri, gider, harcama ve maliyet kavramları ve gider türleri ele alınarak, giderlerin gider yerlerine dağıtılması konusu üzerinde durulacaktır. Daha sonra, maliyetlendirme yöntemleri hakkında bilgilendirme yapılarak, sipariş ve safha maliyetlendirme yöntemlerinin işleyişi açıklanmaya çalışılacaktır. Son olarak uygulama aşamasına yer verilecek, otomotiv ve beyaz eşya yan sanayi sektöründe faaliyet göstermekte olan Sarıgözoğlu firması genel hatlarıyla ele alınarak bir maliyet modeli oluşturulacak ve firmada üretilen bir ürünün safha maliyet yöntemine göre maliyet hesaplamaları yapılarak bu model hayata geçirilecektir. Bölüm içerisinde yapılan maliyet hesaplamaları sonucu ortaya çıkan, birim maliyetler incelenerek, geliştirilen modelle ilgili sonuç ve önerilere yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİYET MUHASEBESİ

1.1. MALİYET MUHASEBESİNİN İŞLETME MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ YERİ

İşletmelerin iç ve dış piyasada rekabet edebilmeleri ve sürekliliklerini sağlayabilmeleri açısından, maliyetlerini en kısa sürede ve doğru bir biçimde belirlemeleri gerekmektedir. İşletmeler, ürettikleri ürünün maliyetini tam olarak hesaplayamazlarsa, satış fiyatlarını tahmini rakamlarla belirleyeceklerdir. Böyle bir yönetim muhasebesi anlayışı ile ürüne olması gerektiğinden daha fazla kâr marjı koyulduğunda, ürünün fiyatı piyasa fiyatının üzerinde kalacak ve ürünün satış miktarını düşürecektir. Satış miktarının düşmesi sabit maliyetlerin ürüne yüklenme oranını artıracaktır. Sonuçta tahmini olarak belirlenen satış fiyatı, üretilen ürünün maliyetini arttırıcı bir etki yaratacaktır. Bu yönetim anlayışına sahip işletmeler, günümüz rekabet koşulları içinde fiili kârlarını, gelecekteki kârlılık ve bütçelerini hesaplayamayacak, sağlıklı kararlar alamayacak, uzun vadede zarar edecek belki de faaliyetlerini sürdüremez hale geleceklerdir.

İşletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmesi için ortaya çıkan maliyetlerin saptanıp izlenmesi, ancak işletme içerisinde etkin bir maliyet muhasebe sisteminin varlığı ile mümkündür.

1.1.1. Maliyetin Tanımı:

En geniş anlamıyla maliyet; ‘Belirlenen bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıklar toplamıdır.’¹

Maliyet muhasebesi denildiğinde öncelikle; işletmenin üretim maliyetlerinin hesaplanması, kaydedilmesi, sonuçların raporlanması ve analiz edilmesi süreci

¹ LAZOL, İbrahim, Maliyet Muhasebesi, 2002:3

düşünölmektedir. Aslında maliyet muhasebe sistemi, sadece üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan maliyetlerden oluşmazlar. Üretim maliyetlerinin yanı sıra Pazarlama-Satış ve Dağıtım maliyetlerini de kapsar. Bu anlamda **Maliyet Muhasebesi Sistemini**; ‘Bir işletmede üretilen mal veya hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür.’²

Bir harcamanın maliyet sayılabilmesi için; harcamanın işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek için yapılmış olması ve para ile ölçülebilecek bir değerinin olması gerekmektedir.

1.1.2. Maliyet Muhasebesi - Yönetim Muhasebesi İlişkisi:

Yönetim muhasebesi; işletme yöneticilerine, alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları veri ve raporları hazırlayan, bu raporların sonuçlarını analiz eden ve yorumlayan, yıllık bütçe ve diğer raporlar ile yönetime kontrol imkânı sağlayan bir muhasebe sistemidir. Yönetim muhasebesi, yönetim ile muhasebe arasında bir köprü görevi görür ve yönetimin muhasebeden aldıkları bilgiler ışığında işletmenin sürekliliği için sağlıklı kararlar almasına yardımcı olur.

Maliyet muhasebesi ise, işletmede üretilen ürün veya hizmetin işletmeye giriş değerinin belirlenmesi, işletme giderlerinin izlenmesi ve kontrolü, satış fiyatlarının saptanmasıyla ilgilenen bir muhasebe sistemidir.

Her iki muhasebe türünün de kapsadığı konular daha çok işletmenin iç yapısını ilgilendirdiği için bu iki muhasebe türüne içe dönük muhasebe (internal accounting) denilmektedir.³

² AKDOĞAN, Nalan, ‘Tek düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları’, 2004 : 6

³ YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’, 1999 : 4

1.1.3. Maliyet Muhasebesi - Genel Muhasebe İlişkisi:

Genel muhasebede tutulan kayıtların temel amacı, işletmenin belirli bir andaki genel durumunu ve kaynaklarını göstermek, belirli bir döneme ilişkin faaliyet sonuçlarını ortaya koymaktır.⁴ Genel muhasebe, bu verileri belirli dönemlerde düzenlediği finansal tablolar (bilânço, gelir tablosu) aracılığı ile ortaya koyar. Maliyet muhasebesinde de hesapların belirli dönemler halinde düzenlenmesine karşın, maliyet muhasebesinde önemli olan zaman değil işletmenin ürettiği ürünlerin maliyetinin belirlenmesi, maliyet giderlerinin ortaya çıktıkları yerlere ve ürünlerin türlerine göre izlenmesidir.

Genel muhasebe de kullanılacak yöntem ve belgeler yasalarca kesinleştirilmiştir. İlgili muhasebe dönemi sonucunda oluşturulan mali tablolarla başta devlet olmak üzere diğer üçüncü şahıslar da ilgilenir. Ancak maliyet muhasebesinde işletme, kullanılan yöntem ve belgelerin belirlenmesinde kendi yapısına en uygun olanı seçmekte serbesttir. Bu anlamda genel muhasebe dışı dönük bir maliyet türüyken, maliyet muhasebesi içe dönük bir muhasebe türüdür.⁵

Maliyet Muhasebesi ile Genel Muhasebe arasında kullandıkları bilginin niteliği açısından da farklılıklar vardır.⁶

<u>Genel Muhasebe</u> :	<u>Maliyet Muhasebesi</u> :
Tutarlar kesindir ve belgelere dayanır.	Tutarlar tahmini de olabilir. (standart maliyet sistemi)
Kayıtlar geçmiş olayları yansıtır.	Kayıtlar beklenti ağırlıktadır.
Kayıtlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre tutulur.	Tutulan kayıtlarda yönetim için yararlılık ve etkinlik esastır
Kayıtlarda raporlama ve dönemsellik esastır.	Dönemsellik yanında, üretim birimleri ile ilgili kayıt ve hesaplar da önem taşır.

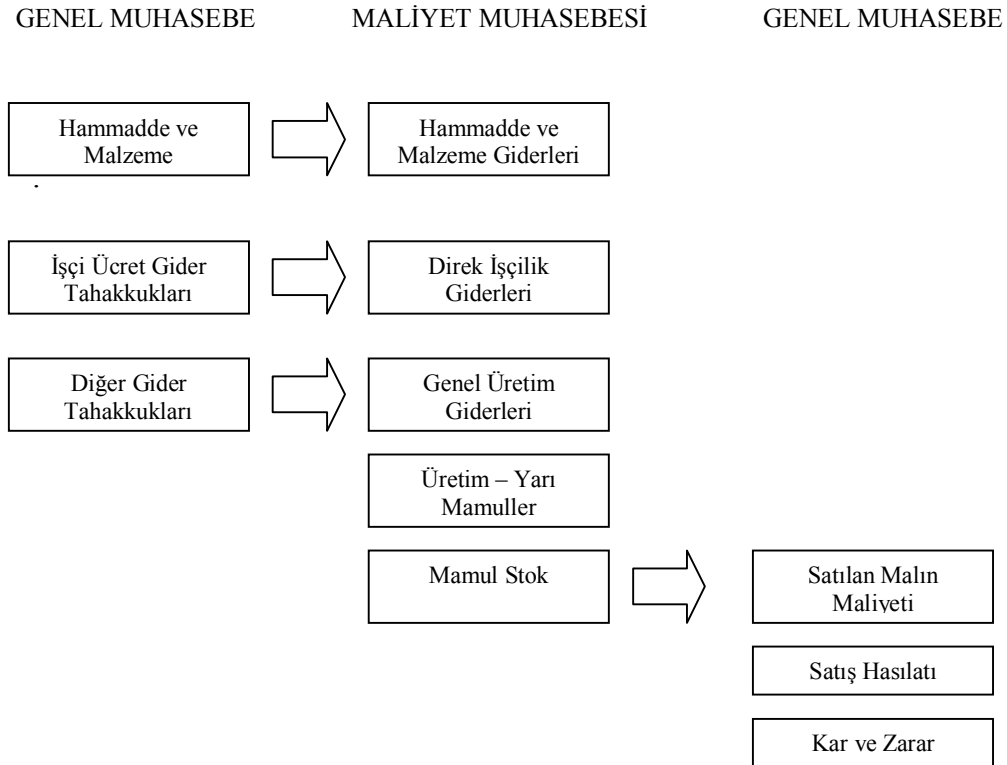
⁴ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999 : 4

⁵ USLU, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985 : 21

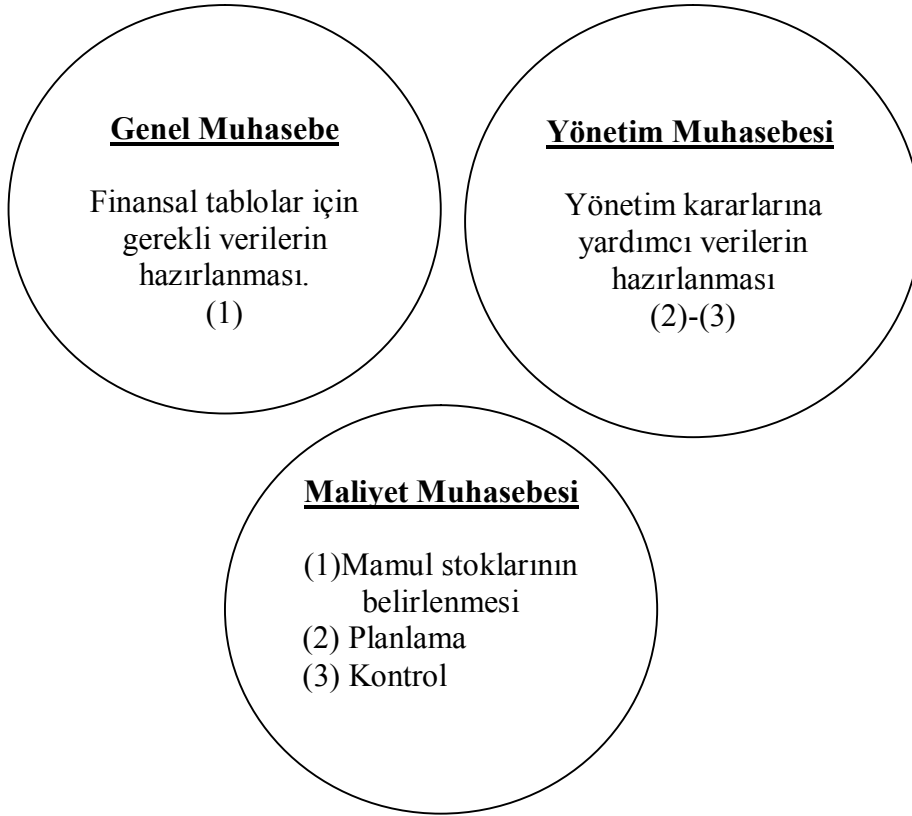
⁶ SAVCI, Mustafa, 'Maliyet Muhasebesine Giriş' 2000-7

Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki bu farklılıklara rağmen birbirleriyle sürekli etkileşim halindedirler ve birbirlerini tamamlayıcı bir nitelik taşırlar. Özellikle fiili maliyet yöntemini kullanan işletmelerde maliyet muhasebesi, ürün maliyetlerini hesaplayabilmesi için gerekli verileri genel muhasebe kayıtlarından temin eder. Genel muhasebede; işçilik, hammadde ve malzeme, genel üretim gideri hesaplarına sürekli kayıtlar yapılır. Maliyet muhasebesi, genel muhasebeden aldığı bu verileri kendi ihtiyaçlarına göre üretim hesaplarına (üretim, mamul ve yarı mamul stok hesapları) kaydeder ve bu hesaplarda izler. Maliyet muhasebesi, ilgili maliyetleri ayrıntılı bir şekilde inceleyip, izledikten sonra tamamlanan mamul maliyetleri üzerinden mamul stoku hesaplarına aktarır.

Genel muhasebe de işlemlerini tamamlayabilmek için maliyet muhasebesinden bir takım veriler almak zorundadır. Mamulün satışıyla ortaya çıkan finansal değişiklikler tekrar genel muhasebe kayıtlarında incelenmeye devam edilir. Genel muhasebe, satılan malın maliyetinin hesaplanması için üretilen ürünlerin birim maliyetini ve mamul stoklarını maliyet muhasebesinden alır. Satılan malın maliyeti işletmenin kâr zarar hesabını etkiler, mamul stokları da bilânçoda yer alır.



Şekilden de görüldüğü gibi, hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgili bilgiler genel muhasebeden alınmakta, üretim ile ilgili hesaplara kaydedilmekte ve üretim hesabı oluşturulmaktadır. Üretimi tamamlanan birimler üretim yarı mamul hesabından çıkarılıp, mamul stok hesabına aktarılmaktadır. Satılan mallar, mamul stoku hesabından satılan malın maliyeti hesabına devredilir. Satılan malların maliyeti ve satış tutarları karşılaştırılarak kâr ve zarar belirlenir. Satılmayan ve stok hesabında kalan mamul ve yarı mamuller direk olarak bilânçoya aktarılır.



Maliyet Muhasebesinin Genel Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi ile İlişkisi⁷

1.1.4. Maliyetlerin Bölümlenmesi:

1.1.4.1. Muhasebe Maliyeti: Belirlenen sonuca ulaşmak için yapılması gereken harcamaların tümüne muhasebe maliyeti denilmektedir.

⁷ GÜRSOY, Cudi Tuncer, 'Yönetim ve Maliyet Muhasebesi', 1997 : 7

1.1.4.2. Fırsat Maliyeti: Herhangi bir ürünün üretimini bir birim arttırmak için vazgeçilmesi gereken mal veya kazanç miktarına fırsat maliyeti (alternatif maliyet-vazgeçme maliyeti) denilmektedir. Başka bir ifadeyle, iktisadi bir seçim yapılırken vazgeçilmek zorunda kalınan ikinci en iyi alternatiftir.⁸

Muhasebe maliyeti yapılan veya yapılacak olan işlemler ve bu işlemlerden kaynaklanan giderlerden oluşur. Fırsat maliyeti ise yapılmayan veya yapılmayacak olan işlemlerden oluşur.⁹ Muhasebe maliyetini objektif olarak belirleyip, kayda geçirmek fırsat maliyetine oranla oldukça kolaydır. Fırsat maliyetinde, yapılan her işlem yerine yapılabilecek diğer işlemlerin ve bu işlemlerin kazanç miktarlarının belirlenmesi ve en yüksek kazanç miktarının belirlenip kayda geçirilmesi gerekir. İşletmede uygulanan çok sayıda işlemin her biri için ayrı ayrı alternatiflerin belirlenmesi ve incelenmesi mümkün değildir. Bu sebepten fırsat maliyeti ancak yönetim tarafından bazı önemli kararların alınmasında kullanılmaktadır.

1.1.4.3. Ek Maliyet: Üretim hacminde meydana gelen bir değişimin maliyetlerde meydana getirdiği değişikliklere ‘ek maliyet’ denir. Başka bir ifadeyle ek maliyetler, alternatif seçenekler arasından bir tanesinin seçilmesi durumunda toplam maliyetlerde ortaya çıkan değişikliklerdir. Üretim hacmindeki artış ek maliyetlerden fazlaysa veya toplam maliyetlerde ortaya çıkan artış, gelirden ortaya çıkan azalıştan fazla ise alınan karar sağlıklıdır.¹⁰

1.1.4.4. Batmış Maliyetler: Yönetimin, alternatifler arasında yaptığı seçime ilişkin kararlardan etkilenmeyen maliyetlere ‘Batmış Maliyetler’ denir. Batmış maliyetler genellikle, geçmişte verilen kararlara ilgidir ve şuanda alınan kararlarda bir etkisi yoktur. Daha önceden alınmış bir sabit kıymet ve bu sabit maliyete ilişkin amortismanlar batmış maliyetlerdir.

⁸ http://wikipedia.org/wiki/F%C4%B1rsat_maliyeti

⁹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 2000:53

¹⁰ AKDOĞAN, Nalan, ‘Tek düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları’, 2004 : 15

1.1.5. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Son yıllarda ekonomi ve üretim teknolojisi alanında meydana gelen gelişmeler sonucunda, üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan üretim faktörlerinin çeşitlerinin çoğalması, üretimin geçirdiği safha sayısının ve ürün çeşidinin artması sonucunda maliyet muhasebesinin işletme sistemi içerisindeki rolü giderek artan bir önem taşımaktadır. Özellikle endüstri işletmeleri, maliyet muhasebesi sisteminden çok fazla yarar ve beklenti içerisinde dirler. İşletme amaçlarına uygun bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulabildiğinde maliyet muhasebesi başlıca aşağıdaki amaçları yerine getirebilir.

1. Ürünlerin birim veya parti maliyetlerini belirlemek.(product costing)
2. Maliyet kontrolüne ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olmak.(control purpose)
3. Planlamaya yardımcı olmak.(planning purpose)
4. İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak. (decision making)

1.1.5.1 Ürünlerin birim veya parti maliyetlerinin belirlenmesi :

Maliyet muhasebesi sisteminin kuruluş amacının, işletmelerde üretilen ürün ve hizmetlerin maliyetini hesaplamak ve izlemek olduğu göz önünde bulundurulursa, ürünlerin maliyetlerinin belirlenmesi, sözü edilen muhasebe türünün temel amacıdır. Maliyet hesaplamalarında, çok sayıda hesaplama tekniği ve gider dağıtım anahtarı bulunduğu için maliyet muhasebesinin hesapladığı birim maliyetlerin %100 doğru maliyetler olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak hesaplanan bu maliyetler doğruya en yakın maliyetler olarak kabul edilir.¹¹

Endüstri işletmelerinin ürettikleri ürünleri ne kadara mal ettiklerini bilmeleri kendilerine çok sayıda fayda sağlamaktadır:

¹¹ YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’, 1999 : 27

- Ürünlerin satış fiyatının belirlenmesi: Bir endüstri işletmesinin, ürettiği bir ürüne koyacağı fiyatı belirleyebilmesi için öncelikle o ürünü ne kadara mal ettiğini bilmesi gerekir. Maliyetin satış fiyatı üzerinde çok fazla etkisinin olmadığı, fiyatın piyasa tarafından belirlendiği tam rekabet piyasalarında ise, fiyat marjinal işletmelerin maliyetine eşit olduğundan ürün maliyetlerinin sağlıklı bir biçimde saptanması işletme açısından son derece önemlidir.

İşletmeler, kendilerine önerilen siparişler için uygun fiyatın verilmesi, müşteri tarafından talep edilen fiyattan siparişlerin kabul veya reddedilmesi gibi konularda da sağlıklı maliyet bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.

Birim maliyetlerin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ile işletmeler kendi ürettikleri ürünlerin maliyetleri ile piyasada benzer özelliklere sahip ürünlerin maliyetlerini ve satış fiyatlarını karşılaştırarak rakip firmaların stratejileri hakkında fikir edinebilirler.

- Gelirin ölçülmesi: Bir işletmenin belirli bir faaliyet dönemi içerisinde ne kadar kâr veya zarar ettiği ancak üretim ve satış maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasından sonra anlaşılabilir. Genel hatlarıyla yıllık kâr veya zararın saptanması genel muhasebenin konusunu oluşturmaktadır. Ancak bu genel bilgi yöneticiler için yeterince anlamlı değildir. İşletmenin ilgili hesap dönemi içerisinde, hangi ürünlerden veya ürün gruplarından ne kadar kâr veya zarar ettiğinin belirlenmesi ancak ayrıntılı maliyet hesaplamaları ile mümkündür. Bu sayede yöneticiler, ürünler veya ürün grupları arasında karşılaştırma yaparak daha sağlıklı kararlar alma fırsatını yakalarlar.

- Stok değerlendirilmesi: İşletmelerin, faaliyet dönemi sonunda sahip oldukları stok miktarlarını ve tutarlarını bilmeleri gerekir. Bunun için sağlıklı bir stok değerlemesi gereklidir. Bu da ancak ürünlerin birim maliyetlerinin hesaplanması ile mümkündür.¹² Stoklar üretimi tamamlanıp satılmak üzere mamul ambarına alınan ürünler olabileceği gibi, çeşitli üretim safhalarında bulunan yarı mamuller de olabilir.

¹² YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’, 1999 : 28

- İşletme dışındaki kişi ve kuruluşlara bilgi sağlaması: İşletmelerde maliyet karşılaştırmaları için; çeşitli meslek kuruluşları, uyuşmazlık durumlarında mahkemeler veya devletin kontrol organları işletmenin ürettiği ürünün maliyetini bilmek isteyebilir. Bunun yanı sıra maliyet muhasebesinden alınacak bilgiler işçi ücretlerinin saptanmasında önemli bir rol oynamaktadır. İşçi sendikaları ile yapılan toplu sözleşmelerde üzerinde en çok durulan konu, sendikanın talep ettiği ücret artışının maliyetleri hangi oranda etkileyeceği ve işletmenin bu ücretleri ödeyip ödeyemeyeceğidir. Bu konuda doğru bir karar verebilmek için ürünlerin birim fiyatlarının bilinmesi gerekmektedir.

1.1.5.2 Maliyet kontrolüne ve maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olmak:

İşletmelerin sert rekabet koşullarında çalışmalarını, istedikleri fiyatı piyasaya kabul ettirme olanaklarını oldukça kısıtlamıştır. Fiyatlarını yükselterek kâr oranlarını artırma imkânı kalmayan işletmelerin kâr oranlarını artırmaları için en önemli etken, maliyetleri azaltılmasıdır. Bu da ancak etkin bir maliyet kontrolü ile mümkündür.¹³

Maliyet kontrolü, mevcut üretim yöntemlerini dikkate alarak maliyetleri olması gereken sınırlar içinde tutma çabalarını kapsar. Maliyet azaltılması ise, aynı çıktıyı daha düşük maliyetle üretme yollarının bulunmasıyla ortaya çıkar. Bir mamulün daha az işleme yapılması için yöntem geliştirilmesi veya üretimde daha düşük maliyetli alternatif malzeme kullanılması gerekir.

Maliyet azaltılması ve maliyet kontrolü çalışmaları, özellikle hedef maliyete ulaşmak açısından önemlidir. Hedef maliyet, bir satış fiyatında, hedeflenen kâra ulaşabilme imkânı veren maliyet düzeyidir. Maliyet azaltma ve kontrolü süreci hedef fiyatlarla (alıcının belirlediği fiyatlarla) çalışan işletmeler için son derece önemlidir.

Maliyet kontrol sisteminin başarılı sonuçlar vermesi için işletmede aşağıdaki unsurların bulunması gerekir.

¹³ USLU, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985-19

- Gider yerleri (sorumluluk merkezleri) oluşturularak maliyetlerle ilgi yetki ve sorumluluklar açık olarak belirlenmelidir.
- Başarının ölçülmesinde kullanılmak amacıyla maliyet standartları belirlenmelidir.
- Raporlama sistemi kurulmalı ve etkin bir şekilde çalıştırılmalıdır.
- Fiili maliyetleri belirleyen sistem iyi işlemelidir.
- Fiili ve standart maliyetler karşılaştırılarak önemli farklar ortaya çıkarılmalı ve düzeltici önlemler alınmalıdır.¹⁴

Maliyet azaltılması ve maliyet kontrolü çalışmaları, işletmeye pek çok açıdan fayda sağlar. Bunlar;

- Maliyetler türleri bakımından sınıflandırılır. Bu sınıflandırma sayesinde, hangi tür maliyetlerde, hangi dönemlerde artma veya azalma olduğu kolaylıkla belirlenip, gerekli önlemler zaman kaybetmeden alınabilir.

- Maliyetler gider yerleri açısından sınıflandırılır. Böylece üretim faktörü harcamalarını üretimin tüm safhaları açısından izleyip, hangi safhada veya hangi gider yerinde yüksek maliyete katlanıldığı zamanında tespit edilebilir ve gerekli önlemler alınır. Bu aşamada maliyetlerin katlanıldığı üretim safhası kadar, o üretim safhalarında kullanılan yöntem de önemlidir. Maliyet hesaplamaları üretimde seçilecek yöntemler açısından da yöneticilere yol gösterir.

- Maliyetlerin ürün türleri açısından sınıflandırılması da her ürün cinsinin veya grubunun ne ölçüde kâr veya zarar sağladığını saptayarak yöneticilere bilgi verir. Bu sayede yöneticiler, zarar getiren ürünlerin üretimini durdurarak veya azaltarak, kârlılığı yüksek olan ürünlerin üretimini arttırarak veya bazı yeni ürünlerin üretimine başlayarak kendi işletme yapılarına en uygun üretim programını oluşturabilirler.

¹⁴ YILMAZ, Recep, 'Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi' Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi

- Maliyet muhasebesi yalnızca işletmelerin bir iç kontrol aracı olmakla kalmayıp, bazı olağanüstü durumlarda resmi makamlar tarafından yapılacak kontroller için de bir araç olarak kullanılabilirler. Özellikle savaş gibi durumlarda, resmi makamlar, koyacakları yasal hükümlerle hangi maliyet unsurlarının kabul edileceğini ve maliyetin nasıl hesaplanacağını belirleyebilirler.

1.1.5.3.Planlamaya yardımcı olmak :

Planlama, ileriye dönük tahminlerde bulunmaktır. Planlama gelecekle ilgilidir ve gelecekte izlenecek yolu, varılacak sonuçları belirlerler. Planlarda işletmenin gelecek dönemdeki faaliyetleri, bu faaliyetlerin gerektireceği giderler, bu faaliyetler sonucu oluşacak olan kâr önceden tahmin edilir, gelecek döneme ait bütçeler oluşturulur.

Bütçe, belirli bir dönemde işletmenin elde edeceği fon kaynaklarını ve fon kaynaklarının kullanım alanlarını gösteren sayısal bir plandır. İşletme yöneticileri bütçeler yardımıyla fark analizleri yaparak düzeltici ve önleyici bir takım önlemler alabilirler. Bütçeler yardımıyla yöneticinin alacağı zamanında ve doğru kararlarla, işletme riskleri belli oranda azaltılarak planlanan kâra ulaşılması sağlanabilir.

Maliyet muhasebesi, bütçelerin hazırlanması için gerekli bilgilerin sağlandığı kaynaklardan biridir. Maliyet muhasebesinden elde edilen bilgiler direkt olarak bütçelerde kullanılmaz ancak bu bilgilerden yararlanılarak ileriye dönük tahminler yapılabilir. Geçmiş yıllardaki maliyet verilerinden yola çıkılarak, giderlerin ileriki yıllarda nasıl bir seyir izleyeceği, satış hacminin ne olacağı tahmin edilir.

Bir yöneticinin geçmişi kontrol etmesi mümkün olmadığına göre, kontrol çabaları gelecekteki faaliyetlere yöneliktir. Bu da ancak işletmede iyi bir maliyet analizinin varlığı ile mümkün olabilir.

1.1.5.4. İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmak :

Modern işletmecilik anlayışında, yöneticilerin karar alma işlemi, üzerinde önemle durulan konulardan biridir. İşletmelerin teknik ve organizasyon açısından gittikçe daha komplike bir hal almaları, toplam maliyetler içerisinde sabit maliyetlerinin payının artması ve pazardaki rekabet koşullarının her geçen gün zorlaşması, işletmeleri çeşitli seçenekler arasında doğru ve zamanında seçimler yapmaya zorlamaktadır. Bu kararlar yeni yatırımlara girişmek, yeni ve yüksek kapasiteli bir makinenin satın alınmasına karar vermek, yeni bir ürünü piyasaya sürmek, ürün karışımını değiştirmek veya normal fiyatların altında bir fiyattan büyük bir siparişi kabul veya reddetmek olabilir. Yöneticilerin, bu gibi durumlarda sağlıklı bir karar verebilmeleri, ancak maliyet muhasebesi sisteminden doğru ve zamanında bilgi elde edebilmelerine bağlıdır.

Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgiler ve kullanıldıkları alanlar;

Maliyet sisteminden sağlanan bilgi : Bilgilerin kullanım alanları :

1. Birim maliyetlerin hesaplanması \Rightarrow Fiyatlama ve kârlılık
2. Gider yeri maliyetinin hesaplanması \Rightarrow Bütçeleme ve maliyet kontrolü
3. Standarttan sapmaların hesaplanması \Rightarrow Başarı değerlendirme
4. Firelerin hesaplanması \Rightarrow Verimlilik
5. Sabit ve değişken maliyet ayrımı \Rightarrow Kâr planlaması ve kapasite kullanımı

Maliyet sisteminden sağlanan bilgiler ve kullanım zamanları¹⁵

1.2. GİDER, HARCAMA VE MALİYET KAVRAMLARI

Maliyet muhasebesinde, maliyet, gider ve harcama kavramları çok sık kullanılmaktadır. Bu kavramlar arasında birtakım ilişkiler vardır. Ancak bu ilişkilerin olması kavramların eş anlamlı olduklarını göstermez.

¹⁵ LAZOL, İbrahim, 'Maliyet Muhasebesi', 2002 : 5

1.2.1. Gider Kavramı:

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin faydası tükenmiş maliyetlerinin gelirden düşülmüş kısmıdır. Başka bir ifadeyle gider, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi, üretim, hizmet veya sürekli ana iş konusuyla ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar veya yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır.¹⁶

Giderden söz edebilmek için şu koşulların olması gerekmektedir;

1. Yararı tükenen maliyetler, işletmenin faaliyetinin ve varlığının sürdürülmesiyle ilgili olmalıdır. İşletme faaliyetlerinin ve varlığını sürdürülmesi ile ilgili olmayan kaynak harcamaları gider sayılmaz. Varlıklardaki azalışın veya yükümlülüklerdeki artışın gider sayılabilmesi için işletme faaliyetlerinden kaynaklanması gerekmektedir. İşletme sahibinin özel harcamaları için işletmeden çekmiş olduğu paralar gider olarak gösterilememektedir. Bir harcamanın yada varlık veya hizmet tüketiminin işletmeye ekonomik yarar sağlaması, işletmenin kuruluş amacına doğrudan veya dolaylı olarak katkıda bulunması gerekir. İşletmenin kuruluş amacını gerçekleştirebilmesi için; satın alma, üretim, pazarlama, araştırma-geliştirme, finansman ve genel yönetim gibi işletme fonksiyonlarını uyumlu bir şekilde yürütebilmesi için yapmış olduğu tüm harcamalar gider kavramı kapsamında değerlendirilebilir.

2. Maliyetlerinin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir. Maliyetlerin yararının yalnızca içerisinde bulunan dönemde tüketilen kısmı gider olarak hesaplarda gösterilebilir. Varlıklardaki (öz sermayedeki) azalış ve yükümlülüklerdeki artış ilgili döneme ait olmalıdır. İlgili döneme ait olmayan peşin ödemeler, aktifte peşin ödenmiş giderler olarak 'Gelecek aylara/yıllara ait giderler' hesabında izlenir. Bu giderlerin her dönem yararı tükenen kısımları 'amortisman giderleri' ve 'tükenme payları' olarak o döneme ait giderler arasında izlenir.

¹⁶ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 7

1.2.1.1. Gider – Zarar Ayırımı:

İşletme kuruluş amaçlarını gerçekleştirilebilmesi amacıyla işletme fonksiyonlarının yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüleri aşmayan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşır. Ancak işletme fonksiyonlarının yürütülebilmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan tüm harcamalar ‘zarar’ niteliği taşımaktadır. Her ayın sonunda işletmenin Sosyal Sigortalar Kurumuna ödemesi gereken SSK primi, işletme faaliyeti için gerekli yasal bir yükümlülük olmasına karşın bu ödemenin zamanında ödenmemiş olması nedeniyle SSK’ya ödenen gecikme cezası zarar niteliği taşımaktadır.

Gider – zarar ayırımı, yalnızca ilgili harcama ve tüketimlerin yapılması sırasında değil, bu harcama ve tüketimlerden amaçlanan sonuçları alıncaya kadar tüm aşamalarda söz konusudur. Eğer, başlangıçta gider niteliği taşıyan bir harcama veya tüketimden beklenen yarar sağlanamamışsa veya sağlanamayacağı anlaşılmış ise, bütün bu harcamalar zarar niteliği kazanmış olur. Bir ürünün üretilmesi için normal ölçüler içerisinde kullanılan hammadde ve malzeme, işgücü, enerji tüketimleri birer gider olarak o ürünün maliyetine eklenir. Ancak ürünün tamamlanmasından sonra bir takım kalite problemleri ve hatalar nedeniyle hurdaya ayrılmasıyla tüm bu giderler zarar niteliği kazanır.¹⁷

1.2.1.2. Giderlerin Finansal Tablolarda Gösterilmesi:

Gerçekleşen bir giderden gelecek hesap dönemlerinde ekonomik yarar sağlanacaksa, söz konusu gider bilânçoda, sadece içerisinde bulunulan dönemde yarar sağlanacaksa gelir-gider tablosunda gösterilir.¹⁸

Satın alınan varlık veya hizmetlerden, ilgili döneme ait olmayanlar aktif bilânço hesaplarında ertelenmiş giderler olarak (gelecek aylara/yıllara ait giderler) gelecek hesap dönemlerine aktarılır. Daha sonraki dönemlerde ertelenmiş giderlerin, yararı tükenen kısımları o dönemde giderleştirilir.

¹⁷ BÜYÜKMİRZA, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’, 2000 : 55

¹⁸ BÜYÜKMİRZA, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’, 2000 : 56

Satın alınan varlık ve hizmetlerin kullanılmasıyla yeni ürünlerin üretilmesi durumunda alış maliyetini oluşturan giderlerin yararı ürüne yüklenmiş olur. Söz konusu giderler, alış maliyetlerinden çıkartılarak, üretim maliyetlerine aktarılır. Eğer üretilen ürünlerden gelecek hesap dönemlerinde yarar sağlanması bekleniyorsa yine aktif bilanço hesaplarında gelecek dönemlere aktarılır. İlgili dönemde üretilen ancak satılmayan ürünlerin üretim maliyeti, mamul stokları hesabı altında bilanço aktifinde takip edilir.

İşletme fonksiyonlarının yürütülmesi için ilgili dönemde kullanılan mal ve hizmetlere ait alış ve üretim maliyetleri 'yararı tükenmiş verimli giderler' olarak ilgili dönemin gelirinden indirilir. Satın alınan veya üretilen bir mal ve hizmetten beklenen ekonomik yarar gerçekleşmeden ortadan kalkmışsa, bu mal veya hizmetin maliyetini oluşturan giderler 'yararı tükenmiş verimsiz giderler' olarak gelir-gider tablosunda izlenir.

1.2.2. Maliyet Kavramı:

Maliyet, işletmelerde bir mal veya hizmet üretilmesi amacıyla katlanılan tüm fedakârlıkların parasal olarak ifadesidir.¹⁹

İşletmeler ekonomik bir iş bölümü sonucu oluşur ve toplumun ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlarlar. Bu amaçla işletmeler üretim faktörlerini birleştirerek mal ve hizmet üretirler. Mal ve hizmet üretimi için doğrudan veya dolaylı bir şekilde yapılan tüm değer kullanımlarına maliyet denir. Ancak bu değer kullanımlarının mal ve hizmet üretimi ile ilgili olması ve parayla ifade edilmesi gerekmektedir.

Özellikle son yıllarda yaşanan ekonomik gelişmeler, işletmelerin büyümesi, üretilen mal ve hizmetlerin çeşitlerinin artması işletmelerin maliyetlere daha fazla önem vermelerine neden olmaktadır. Günümüzde maliyetle ilgisi olmayan bir birim düşünülemez. Ekonomik değeri olan her şeyin bir maliyeti vardır. Bu sebepten bir malın üretiminden satışına kadar bütün işletme faaliyetlerinde maliyetlerin bilinmesine ihtiyaç vardır.²⁰

¹⁹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000 : 46

²⁰ YILMAZ, Recep, 'Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi' Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi 2003 : 14

Maliyetle ilgili bilgilerden işletme içinde yararlanıldığı gibi işletme dışında da yararlanılmaktadır. İşletme içinde maliyetten en çok satış fiyatının tespiti, işletme faaliyetlerinin sonuçlarının belirlenmesinde ve çeşitli işletme kararlarının verilmesinde yararlanılmaktadır. İşletme dışında ise maliyetler, işletmeler arası karşılaştırma yapılmasında, kontrolde, mesleki ve resmi kuruluşlara bilgi sağlanmasında ve planlamada kullanılmaktadır.

1.2.3. Harcama Kavramı:

Harcama, bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak, bir zararı önemek veya işletme fonksiyonlarının yerine getirilebilmesi için herhangi bir sebepten ortaya çıkan yükümlüklerin yerine getirebilmesi için yapılan ödemeler ve borçlanmaların tümüdür.²¹ Harcama için temel unsur ödemedir. Yapılan ödeme nakit, çek veya senet karşılığı olabilir. Harcama, bir ürün veya hizmet elde etmek için yapılabileceği gibi, üretime hiç etkisi olmayan bir olaydan da kaynaklanabilir.

Harcama ve gider birbirlerinden farklı kavramlardır. Yapılan her harcamanın gidere dönüşmeyebileceği gibi oluşan her gider de harcama gerektirmeyebilir. Örneğin borçların ödenmesi bir harcamadır, ancak bir gider değildir. Bir harcamanın gidere dönüşmesi için;

- Harcama sonucunda ortaya çıkan faydanın ilgili dönemde tüketilmesi gerekmektedir. Faydası ilgili dönemde tüketilmeyen harcamalar ise maliyete dönüşmektedir.

- Harcamanın işletme faaliyetlerinin devamı, işletme fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesi için yapılmış olması gerekmektedir. İşletme ortaklarının kendi gereksinmelerini karşılamak amacıyla yapmış olduğu harcamalar gider sayılmamaktadır.

- Yapılan harcamanın gider sayılabilmesi için işletmenin öz sermayesini azaltması, işletmeden bir varlık çıkışına neden olması gerekmektedir. Örneğin peşin olarak bir duran varlık satın alınması durumunda yapılan harcamanın bir varlık çıkışına neden

²¹ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 9

olmasına karşın işletmeye diğer bir varlık girişi olmuştur. Dolayısıyla yapılan bu harcama işletmenin öz sermayesinde bir azalmaya neden olmamıştır ve gider olarak gösterilemez.

- Harcamanın işletmenin öz sermayesini korumak için yapılmış olması gerekmektedir. Oluşabilecek zararların önlenmesi için ödenen sigorta primleri gider olarak gösterilir.²²

- Her gider bir harcama gerektirmeyebilir. Örneğin amortisman ve karşılık giderleri oluştukları anda bir harcama gerektirmeyen, yalnızca muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan giderlerdir.

Harcama ile giderin aynı anda oluşması gerekmemektedir. Bazı durumlarda harcama yapılmış ancak henüz gidere dönüşmemiş olabilir (üretimde kullanılmak üzere peşin bedelle hammadde alınması). Bazı durumlarda da gider harcamadan önce tahakkuk etmiş olabilir (üretimle ilgili işçilik giderlerinin tahakkuk ettirilmesi, ancak henüz ödenmemiş olması). Ya da her ikisi de aynı anda yapılmış olabilir (Peşin ödenen nakliye giderleri).

Harcamalar bir varlık elde edilmesi için (hammadde, makine, bina alımı) yapılabileceği gibi, hâsılatın elde edilmesi için de yapılabilir. (satışların artırılması için yapılan reklâm harcamaları)

1.2.4. Gider Kavramının Maliyet Kavramı ile İlişkisi:

Gider ve maliyet kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Gider, gelirden düşülen faydası tükenmiş maliyetler olduğuna göre, maliyetin gidere dönüşebilmesi için yararının belli bir dönemde tükenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle maliyetlerin yararının ne zaman tükendiğinin saptanması önemlidir.²³

²² HİÇŞAŞMAZ, Mahzar, 'Maliyet Muhasebesine Giriş', Sevinç Matbaası, 1972 :20

²³ 'Muhasebenin Temel Kavramları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri', T.C.Başbakanlık DPT 863-KD 96, Ankara-1970

Tükenmemiş Maliyetler; İşletmenin gelecekte gelir yaratmasında yararlı olacağı beklenen varlıkları temsil eder. Bu maliyetlerin çoğu gelecekte işletmenin gelirine uygulanarak tükenenlerdir. Tükenmemiş maliyetlere örnek olarak, stoklar, peşin ödenmiş giderler ve sabit varlıklar gösterilebilir.²⁴

Tükenmiş Maliyetler; Artık bir varlığı temsil etmediklerinden gelecekteki gelirlere uygulanmayacak olan ve dolayısıyla cari dönem gelirine bir çıkarma olarak uygulanan tutarlardır. Satılan mamullerin maliyeti tükenmiş maliyete örnek olarak gösterilebilir.²⁵

Maliyetlere ait yararların tükenmesi, yani maliyetlerin gidere dönüştürülmesi çeşitli yollarla belirlenebilir:

- Maliyetler, yarattıkları gelirlere karşılık giderleştirilirler. Yani yararı tükenen maliyetin, ürünün alıcıya teslim edildiği dönem geliriyle doğrudan ilişkisi olması gerekir. Stokların satılıp, müşterilere teslim edilmesiyle stok maliyetlerinin yararı tükenmiş olur ve satılan malın maliyeti hesabı altında, bir gider kalemi olarak, ilgili dönemin satış geliri ile ilişkilendirilir. Ancak üretimle ilgili hammadde, genel üretim gideri ve işçiliğin doğrudan dönem geliri ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Bu maliyetlerin üretim işlemi sonucunda mamul-stok maliyetine dönüşerek şekil değiştirmelerine karşın henüz yararlarının tükenmesi söz konusu değildir. Söz konusu maliyet kalemlerinin yararlarının tükenmesi ve giderleştirilebilmesi için, üretilen ürünlerin satılması ve ilgili dönemin satış gelirini oluşturması gerekir.

- Yararı tükenen maliyetlerin gelir tablosundaki dönemle ilgisi bulunmalıdır. Bir maliyet harcamasının gider olarak gösterilebilmesi için, söz konusu maliyetin yararının ilgili muhasebe dönemi içerisinde tüketilmiş olması gerekir. Ancak birden fazla muhasebe dönemini ilgilendiren maliyet harcamalarının yarar tükenmelerinin dağılımıyla orantılı olarak mali dönemlere dağıtılması gerekir. Yararı birden çok dönemi etkileyen varlıkların maliyetleri önce varlık hesaplarında izlenir, daha sonra faydası tükenen maliyetler amortisman, tükenme payları şeklinde sonuç hesaplarına aktarılır.

²⁴ BURSAL Nasuhi – ERCAN Yücel, ‘Maliyet Muhasebesi’, 1998 : 4

²⁵ BURSAL Nasuhi – ERCAN Yücel, ‘Maliyet Muhasebesi’, 1998 : 2

1.2.5. Giderlerin Sınıflandırılması:

Maliyetleri sınıflandırırken, yapılan sınıflandırmanın maliyet muhasebesinin amaçlarını kolaylaştırması beklenmektedir. Yapılacak olan sınıflandırma,

- Maliyetlerin birbirinden kesin olarak ayrılabilmesine, çeşitli maliyet yerlerine ve ürünlere hızla ve kolaylıkla yüklenebilmesine yardımcı olmalıdır.
- İşletmede etkin bir kontrole olanak sağlamalıdır. Maliyet sınıflamasının işletmenin maliyet yapısını ve bu yapıda ortaya çıkabilecek olan değişiklikleri en iyi şekilde yansıtabilmelidir. Maliyetlerin mümkün olduğunca ayrıntılı ve analitik bir şekilde sınıflandırılması işletmede karşılaşılan sorunların çözümlenmesine ve iç kontrolün sağlanmasına büyük ölçüde katkıda bulunur.

Planlama ve karar verme konusunda yönetimin ihtiyaçlarını hızlı ve doğru bir şekilde karşılanmalıdır.²⁶

1.2.5.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması:

Giderlerin ortaya çıkış şekillerine göre bölümlenmesini hedef alan bu sınıflandırmaya göre maliyetler, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde belirlenen başlıklar altında incelenebilir.

İlk Madde ve Malzeme Gideri: Mal ve Hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla kullanılan ve tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, indirekt malzeme ve dışarıya yaptırılan işleri kapsar.²⁷ Üretilen ürünlerin temel yapısını oluşturan ilk maddeler, ilk maddelere eklenerek onların ürüne dönüşmesini sağlayan yardımcı maddeler, üretimin düzenli bir biçimde yürütülmesi için tüketilen ancak ürünün bünyesinde yer almayan işletme malzemeleri, ambalaj malzemeleri, kırtasiye ve büro malzemeleri bu gider grubunda izlenir.²⁸

²⁶ BURSAL, Nasuhi, 'Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama', 1980 : 48

²⁷ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 22

²⁸ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000:67

İşçi Ücret ve Giderleri: İşletme faaliyetlerini yürütülmesi, üretim ve diğer hizmetlerin gerçekleştirilmesi amacıyla, İş Kanunu'na göre çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü işçilik giderini kapsar. Bu işçilik giderleri, brüt ücret, fazla mesai ücreti, ikramiye, yıllık izin ücreti, tazminat, SSK işveren primi ve her türlü sosyal yardımlardır.²⁹

Memur Ücret ve Giderleri: İşletme Personel Kanunu hükümlerine göre çalıştırılan (yönetici, teknik eleman, memur, büro elemanı v.b.) personel için tahakkuk ücretler ve memurlara ait diğer giderleri kapsar.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler: İşletme faaliyetlerini yürütmek üretimi gerçekleştirmek için işletme dışındaki kuruluşlardan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar. Dışarıdan sağlanan tamir bakım hizmetleri, elektrik , su, doğalgaz, danışmanlık, haberleşme, nakliye gibi kalemler bu gider grubu altında izlenir.

Çeşitli Giderler: Kira, aidat, sigorta, mahkeme, noter, yolluk, ilan reklam, iştirak payı, sergi ve reklam gibi işletmenin devamlılığı için gerekli ancak diğer gider gruplarına girmeyen giderleri kapsar.

Vergi Resim Ve Harç Giderleri: Çeşitli vergi yasaları ve mevzuatlar gereğince tahakkuk ettirilen, işletme için bir gider niteliği taşıyan emlak vergisi, motorlu taşıt vergisi, indirilemeyen katma değer vergisi gibi vergi resim ve harçları kapsar.³⁰ Kâr üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve indirimine konu olan katma değer vergisi gibi vergiler gider niteliği taşımadığı için bu kapsamda yer almaz.³¹

Amortismanlar ve Tükenme Payları: İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarına ilişkin amortisman giderleriyle, özel tükenmeye tabi olan varlıklarının, tükenme payları bu gider grubunda izlenir.

²⁹ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 22

³⁰ USLU, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985: 38

³¹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi' , 2000:68

Finansman Giderleri: Yabancı kaynak kullanımından doğan faiz, komisyon , kur farkı gibi banka giderlerini kapsar.

1.2.5.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması:

Bu sınıflandırmada giderler, temel işletme fonksiyonlarına veya giderlerin yapıldıkları yerlerle olan ilgilerine göre bölümlendirilmektedir. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için yönetimin yerine getirmesi gereken fonksiyonlar ve bu fonksiyonlar sonucu ortaya çıkan giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

1. Tedarik (Satın Alma) Fonksiyonu: İşletme faaliyetlerinde kullanılmak veya satılmak üzere satın alınan ilk madde malzeme ve ticari malların alımı ve işletmeye getirilmesi için yapılan giderleri kapsar. İşletmenin satın alma işleviyle ilgili olarak yapılan harcamaların gidere dönüşebilmesi için ilgili dönemde faydasının tükenmiş olması gerekir. Faydası tükenmeyen harcamalar maliyet bedeli üzerinden varlık hesaplarında bilançoda izlenir. İşletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle faydası tükenen maliyetler hangi işletme işlevinde tüketilirse o işlevle ilgili gidere dönüşürler.³²

2. Üretim Fonksiyonu: İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünün ortaya çıkartılabilmesi amacıyla, ambardan çekilen hammaddenin üretime alınmasından başlayıp, satışa sunulabilecek bir ürüne dönüşene kadar uzanan süreçte yapılan harcamaların tümünü kapsar. Üretim giderleri, üretilen ürünün maliyetine yüklenerek bilançoda mamul ve yarı mamul stoklarını, gelir-gider tablosunda satılan mamul maliyetini oluştururlar.³³ Üretim maliyetleri, direkt ilk madde malzeme gideri, direk işçilik gideri ve genel yönetim gideri olarak bölümlere ayrılır.

Direkt ilk madde malzeme gideri: Üretilen ürünün özünü oluşturan, üretilen ürünle direkt olarak bağlantı kurulabilen yani hangi ürün için ne miktarda kullanıldığı doğrudan izlenebilen hammadde ve malzeme maliyetidir. Hammadde ve malzeme hangi ürünün üretimi için kullanılmışsa, direkt ilk madde malzeme gideri doğrudan o ürünün maliyetine

³² AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 23

³³ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi' , 2000 : 63

yüklenir. Ürünün özünü oluşturmeyen ancak üretimin gerçekleşmesine katkıda bulunan malzemeler, ilk madde ve malzeme sayılmayıp endirekt malzeme veya yardımcı madde olarak genel üretim giderleri içerisinde değerlendirilirler.

Direkt İşçilik Gideri: Üretim bölümlerinde fiilen çalışan işçilerin ücret tahakkuklarından, üretilen ürünlerle doğrudan bağlantısı kurulabilen, yani hangi ürün için ne kadar işçilik harcandığı doğrudan izlenebilen işçiliklerden oluşur. Bu işçilik giderleri ile üretilen ürünler arasında doğrudan ilişki kurmak mümkündür ve bu giderler direkt olarak o ürünün maliyetine yüklenir. Üretilen ürünlerle doğrudan ilişki kurulamayan diğer üretim ile ilgili ücret tahakkukları endirekt işçilik gideri olarak genel üretim giderleri hesabında izlenir. (bakım – onarım bölümünde çalışanların ücretleri gibi)

Genel Üretim Gideri: Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan üretimle ilgili diğer giderlerin tümünü kapsar. Bu giderlerle üretilen ürünler arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir. Bu sebepten genel üretim giderlerinin üretilen ürünlere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Genel Üretim giderleri aşağıda belirtilen kalemlerde izlenebilir.

- Endirekt Malzeme Gideri
- Endirekt İşçilik Gideri
- Yönetim ve Teknik Personel Gideri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harç Giderleri
- Amortismanlar ve Tükenme Payları

Ancak bu kalemlerin genel üretim gideri olarak kabul edilebilmesi için üretim fonksiyonuyla ilişkili olması gerekir.

3. Araştırma-Geliştirme Fonksiyonu: Yeni bir ürün veya yöntem geliştirmek, üretimine devam edilen ürünlerin maliyetini düşürmek, satışları arttırmak, mevcut ürün veya yöntemi iyileştirmek amacıyla yapılan araştırmaların giderlerinden oluşur. Araştırma-Geliştirme giderleri, Ar-Ge bölümünde çalışanların ücretlerini, seyahat giderlerini, kullandıkları kırtasiye malzemelerini, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan araç ve gereçleri, sabit varlık amortismanlarının tümünü kapsar. Bu giderler diğer dönem giderleriyle birlikte, gerçekleştikleri dönemin gelir-gider tablosunda izlenir.³⁴ Ancak, önemli bir araştırma-geliştirme projesinin büyük tutarlara ulaşan giderlerinin, bilançoda maddi olmayan duran varlıklar kalemine aktarılması, amortisman payı ayrılarak gelecek dönemin giderleri içerisinde izlenmesi gerekir.³⁵

4. Pazarlama Satış ve Dağıtım Fonksiyonu: Üretilen ürünlerin, stoklanmasından alıcıya teslimine kadar ortaya çıkan tüm giderleri kapsar. Başka bir ifadeyle, üretilen ürünlere karşı talep yaratılması, üretimi tamamlanan ürünlerin stoklanması, satışı ve alıcılara teslimi, satış sonrası hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan tüm harcamalar pazarlama-satış ve dağıtım giderlerini oluşturur. Pazarlama satış ve dağıtım departmanlarında görev alan çalışanların ücretleri, seyahat harcamaları, kullandıkları sabit varlıkların amortismanları, pazar araştırması, reklam-satış geliştirme giderleri, satış komisyonları, nakliye giderleri, garanti kapsamındaki ürünlere ilişkin bakım giderleri, satış mağazasının kirası vb.. giderler pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde izlenir. Pazarlama giderlerinin kısmen alıcıya yüklenmesi mümkün olmakla birlikte tamamının alıcıya yüklenmesi söz konusu değildir.³⁶

5. Yönetim Fonksiyonu: İşletmenin daha çok yönetici personelinin görev yaptığı bölümlerde ortaya çıkan giderler ve işletmenin devamlılığı için gerekli olan ancak diğer fonksiyonel giderlerde yer almayan tüm giderleri kapsar. Genel Yönetim Giderlerine örnek olarak, yönetim bölümü çalışanlarının ücretleri, bu bölümde çalışanların kullandığı kırtasiye malzemeleri, seyahat, haberleşme, hukuk, kira, sigorta giderleri, vergi-resim harçlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, kullanılan sabit varlıklara ilişkin amortismanlar verilebilir. Genel Yönetim Giderlerinin sağlıklı bir biçimde saptanabilmesi

³⁴ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', 1999 : 25

³⁵ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi' , 2000 : 65

³⁶ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' , 1999 : 43

için, işletmenin yönetim biriminin hangi alt departmanlardan oluştuğunun net bir şekilde tanımlanması gerekir. Genellikle büyük şirketlerde fabrika ve merkez ayrı yerlerde veya binalarda bulunur. Bu durum Genel Yönetim Giderleri ile Üretim Giderlerinin birbirinden ayrılmasını kolaylaştırır. Yönetim fonksiyonu, Yönetim Kurulu, Mali işler, finansman, idari işler, insan kaynakları, santral, güvenlik, bilgi işlem, planlama vb.. gibi departmanlardan oluşabilir.³⁷

6. Finansman Fonksiyonu: İşletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ve diğer fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için dış kaynak kullanımına ilişkin faiz, komisyon, kur farkı gibi giderlerden oluşur. İşletmede yatırım, malzeme temini ve üretim faaliyetleri için kaynak kullanımı söz konusu olduğunda, kullanılan kredinin maliyeti, kullanım amacına göre malzeme maliyetine veya genel üretim gideri olarak ürün maliyetine yüklenebilir. Ancak işletmenin üretim faaliyetinden bağımsız olarak oluşan faiz, komisyon ve kur farkı gibi giderlerin tümü finansman giderlerinde izlenir.³⁸ Finansman departmanının da çalışanlara ait tüm giderler ise Genel Yönetim Giderleri hesabında izlenir. Finansman giderleri, oluştuğu dönemin gelir-gider tablosuna yansıtılır ancak diğer dönem giderlerinden farklı olarak gelir-gider tablosunun 'faaliyet karı' bölümünde değil, 'olağan kar' bölümünde yer alır.³⁹

1.2.5.3. Giderlerin Üretim Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Sınıflandırılması:

Üretim hacmiyle ilişkisi yönünden giderler; sabit giderler, değişken giderler, yarı değişken giderler ve yarı sabit giderler olarak sınıflandırılır. Bu tür bir sınıflandırmada giderlerin üretim miktarıyla birlikte değişiklik gösterip göstermediği önem kazanmaktadır. Bu sınıflandırma, yönetimin alacağı kararlarda, maliyet-hacim-kar analizlerinde, esnek bütçelerin hazırlanmasında ve gider kontrolünde büyük rol oynar. Örneğin, üst yönetimin düşük bir fiyatla büyük bir parti malı üretip üretmeme konusunda alacağı karar için, bu siparişin neden olacağı değişken ve marjinal maliyetleri önceden tahmin etmeye ihtiyacı vardır.

³⁷ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', 1999 : 24

³⁸ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' , 1999:45

³⁹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi' , 2000:65

1. Sabit Giderler: Belli bir faaliyet dönemi içerisinde üretim hacmindeki artış veya azalışa karşın, toplam olarak değişmeyen sabit kalan giderlerdir. Bu giderler kısa dönemde üretim hacmindeki değişikliklerden etkilenmezler.

Sabit giderlerin iki temel ögesi bulunur. Birincisi ‘belli bir faaliyet dönemi’, ikincisi ise ‘üretim hacmi’dir. Temel alınan faaliyet dönemi kısaldıkça giderlerin büyük bir bölümünün sabit kalmasına karşın, faaliyet dönemi uzadıkça daha önce sabit sayılan bazı giderler değişken duruma gelebilir. Uzun dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler, yeni yatırımların yapılması veya yapılan pazarlama çalışmaları sonucu müşteri portföyünün genişlemesi gibi nedenlerle üretim kapasitesinin genişlemesi söz konusu olabilir. Bu durumda kısa dönemde sabit sayılan amortisman giderleri, yapılan yeni yatırımlar nedeniyle artış gösterebilir. Bu nedenle sabit giderlerden söz edilirken, bu giderin değişikliğe uğramayacağını kabul edildiği ‘belli bir faaliyet döneminde’ sabit olduğu belirtilmelidir. Sabit giderler, ‘belli bir üretim hacmi’nde sabittir. Üretim miktarının değişikliğe uğraması durumunda sabit giderlerde yine değişiklik meydana gelecektir. Örneğin belli bir üretim miktarına kadar, mevcut çalışanla üretim faaliyeti sürdürülebiliyorken, bu üretim miktarı aşıldığında üretimde çalışan işçi sayısını, gerekli üretim miktarını karşılayacak düzeyde artırmak gerekebilir. Bu da işçi ücretlerinin artışına neden olacaktır. Bu nedenle, sabit giderlerin hangi üretim hacmi aralığında sabit olduğunun saptanması gereklidir.⁴⁰

Sabit giderler, yapısal giderler ve programlanmış giderler olarak ikiye ayrılır.

Yapısal giderler; İşletmenin yapısına bağlı olarak ortaya çıkan, yöneticilerin kısa dönemde alacakları kararlardan etkilenmeyen ve işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için gerekli olan giderlerdir.⁴¹Yapısal giderler, işletmenin temel yapısına, uzun dönem satış ve üretim politikalarına göre oluşukları için işletme yöneticilerinin kısa dönemde alacakları kararlardan etkilenmezler ancak uzun dönemde işletme politikalarının değişmesi sonucu bu giderlerde değişiklik görülebilir. Yapısal giderlere örnek olarak, maddi duran varlıkların amortismanları, bina ve arazi vergileri, yöneticilerin ücretleri, kiralar verilebilir.

⁴⁰ YILMAZ, Recep, ‘Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi’ Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2003: 18

⁴¹ AKDOĞAN, Nalan, ‘Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları’, 2004 : 26

Programlanmış gidereler; Belli bir faaliyet dönemi içerisinde, üst kademe yöneticileri tarafından harcanacakları en yüksek tutarı saptanan ve bütçede ödenekler şeklinde belirlenen giderlerdir. Bu giderler genellikle önceden planlanıp belirlenmişlerdir. Ancak yöneticiler tarafından değiştirilebildikleri için dönemden döneme büyük farklılıklar gösterebilirler. Planlanmış giderler, olağandışı durumlarda azaltılabilir veya tamamen ortadan kaldırılabilirler.⁴² Planlanmış giderleri, yapısal giderlerden ayıran en önemli farklılıklar bunlardır. Programlanmış giderlere örnek olarak; reklâm giderleri, araştırma geliştirme giderleri, bağış ve yardımlar, çeşitli eğitim giderleri verilebilir.

Sabit giderler, belli bir faaliyet döneminde ve belli bir üretim hacminde toplam olarak sabit olan, ancak birim başına değişken nitelikteki giderlerdir. Sabit maliyetlerde ürün başına düşen pay üretim miktarı arttıkça hızla azalır. Bu durum, büyük sermaye yatırımları ile çalışan işletmeleri kitle üretimine zorlamaktadır. Sabit maliyetleri çok yüksek olan bu işletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri ve birim maliyetlerini düşürebilmeleri ancak tam kapasiteyle çalışarak üretim miktarlarını artırmalarıyla mümkündür.⁴³

Değişken Giderler: Üretim hacmine bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren giderlerdir. Değişken giderler, üretim miktarının artması karşısında artış, azalması karşısında da azalış eğilimi göstermektedirler. Üretim miktarı sıfıra düştüğünde bu giderler de tamamen ortadan kalkar. Değişken giderler genellikle üretim hacmiyle aynı oranda artış ya da azalış gösterirler. Ancak bazı durumlarda üretim miktarıyla aynı oranda değişim göstermeyen giderler de söz konusu olabilir. Bu giderler üretim miktarından daha yüksek veya daha düşük oranda artış gösterebilirler.⁴⁴

Üretim miktarından daha az oranda değişiklik gösteren giderlere ‘degresif giderler’ denir. Degresif giderlere örnek olarak büyük partiler halinde yapılan ilk madde malzeme alımları sonucu elde edilen miktar ıskontolarını verebiliriz. Normal koşullarda ilk madde

⁴² YILMAZ, Recep, ‘Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi’ Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi 2003: 19

⁴³ BURSAL, Nasuhi, ‘Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama’, 1980: 53

⁴⁴ YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’, 1999 : 55

ve malzeme giderinin üretim miktarı ile doğru orantılı olarak değişiklik göstermesine karşın, hammadde alımlarında miktar indiriminden yararlanıldığında ilk madde ve malzeme gideri üretim miktarından daha az oranda artış gösterir.

Değişken giderlerin üretim hacminden daha hızlı artış göstermesi durumunda bu giderlere 'prograsif giderler' adı verilir. Prograsif giderlere örnek olarak, fazla mesai yapılması nedeniyle ödenen mesai ücretlerini, elektrik tüketim miktarının belli sınırları aşması durumunda ödenen zamlı tarife uygulamasını verebiliriz.

Toplam değişken giderlerin üretim miktarıyla orantılı olarak değişiklik göstermesine karşın, üretim miktarının değişmesi halinde bile birim başına düşen değişken gider payı sabit kalmaktadır. Birim başına ürün maliyeti içerisindeki değişken giderler incelendiğinde, hammadde fiyatı sabit kaldığı sürece, üretim miktarının artması veya azalmasına bağlı olmaksızın sabit kaldıkları gözlenmektedir.

Yarı Değişken Giderler: Üretim miktarı sıfıra düştüğünde bile tamamen ortadan kalkmayan ancak üretim miktarına bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir.⁴⁵ Yarı değişken giderlerin bir kısmı sabit bir kısmı ise değişken nitelik taşımaktadır. Bu giderlerin üretim miktarıyla ilişkisini net bir şekilde belirlemek sabit ve değişken giderlerdeki kadar kolay değildir. Yarı değişken giderlerin sağlıklı bir şekilde analiz edilmesi, sabit ve değişken kısımlarının birbirinden net bir şekilde ayrılması gerekir. Yarı değişken giderlerin içinde yer alan sabit kısımdan kaçınmak üretim durması halinde bile mümkün değildir. Bu maliyetlerin değişen kısmı ise üretim miktarı arttıkça artış gösterir.⁴⁶ Yarı değişken giderlere örnek olarak bakım-onarım giderlerini verebiliriz. Makineler belli bir dönemde çalıştırılmasa bile dış etkenlere ve paslanmalara karşı korunmaları için düzenli olarak bakımlarının yapılması gerekir. İşletmenin bu periyodik bakımlar için katlandığı tutar yarı değişken giderlerin sabit kısmını oluşturur. Ancak üretim süreci içerisinde makinelerin arızalanması ve buna bağlı olarak tamir bakım giderlerinin artması olağandır. Bu tür giderler yarı değişken giderlerin değişken kısmını oluşturur ve üretim miktarının artmasıyla birlikte artış gösterir.

⁴⁵ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 26

⁴⁶ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' , 1999:58

Yarı Sabit Giderler: Sabit giderleri, kısa dönemde üretim hacmindeki değişikliklerden etkilenmeyen giderler olarak tanımlamıştık. Bu giderler sonsuza kadar sabit kalma özelliklerini koruyamazlar ve uzun dönemde işletmenin içinde bulunduğu koşulların değişmesiyle sabit kalma özelliklerini kaybederler. Ayrıca sabit giderler ancak belirli bir üretim aralığında sabit kalırlar. Bu üretim aralığının altında veya üstünde bir üretim seviyesine ulaşıldığında, bu giderler de artma veya azalma eğilimi gösterirler. Yarı sabit giderler, üretim hacminin belli aralıklarında değişiklik göstermeyen sabit maliyetlerin üretim hacminin söz konusu sınırları aşmasıyla sabit kalma özelliklerini yitirerek sıçrama yapmaları ve yeni bir seviyede tekrar sabit kalmaları şeklinde ortaya çıkan bir gider türüdür. Üretim hacmindeki artışla birlikte basamaklı bir şekilde artış gösterdikleri için bu giderler 'basamaklı giderler' olarak da adlandırılırlar.

1.2.5.4. Giderlerin Ürünlere Yüklenmelerine Göre Sınıflandırılması:

Belirli bir mal veya hizmet üretim sürecinde ortaya çıkan giderler, ürünle doğrudan doğruya ilişkili ise direkt olarak ürüne yüklenebilirler. Ancak bazı giderlerin direkt olarak ürüne ilişkilendirilmesi zordur bu durumda giderlerin ürüne bir takım dağıtım anahtarları aracılığıyla yüklenmesi gerekir. Giderler, ürünlere doğrudan doğruya yüklenip yüklenememelerine göre direkt ve endirekt olarak sınıflandırılırlar.

Direkt (Dolaysız) Giderler: Ürünlerin üretilmesi sürecinde bazı giderlerin üretimi gerçekleşen ürün veya üretimin gerçekleştiği üretim bölümü ile ilişkilendirilmesi kolaydır. Direkt giderler, ürünün maliyetine dağıtım anahtarı kullanmadan doğrudan doğruya yüklenebilen giderlerdir. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri ürünün üretilmesi için tüketilen ve direkt olarak ürünün bünyesine giren hammadde ve emeğin parasal değeridir. Bu nedenle direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri bu gider türüne örnek olarak gösterilebilir. Direkt giderlerin en temel özelliği, bu giderlerin hangi üretim birimi için ne kadar kullanıldığının hesaplanabilmesidir.

Endirekt (Dolaylı) Giderler: Endirekt giderler ile üretilen ürün veya ürünün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi belirlemek, direkt giderlere oranla daha zordur. Bu nedenle endirekt giderler, üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyip, bir takım dağıtım anahtarları yardımıyla ürün maliyetine yüklenebilen giderlerdir. Endirekt giderleri iki grupta inceleyebiliriz.

- Oluştukları gider yeri açısından endirekt sayılan giderler
- Nitelik veya hesaplanmalarındaki zorluk nedeniyle endirekt sayılan giderler.

Bazı giderler üretimin yapıldığı safhalarda veya yerlerde ortaya çıkarken bazı giderler ise üretim faaliyetiyle doğrudan doğruya ilişkili olmayan yerlerde ortaya çıkabilirler. Örneğin hizmet gider yerinde ortaya çıkan her türlü gider, oluştukları gider yeri açısından endirekt olarak kabul edilmektedir.

Bazı giderler ise üretimin yapıldığı safhalarda veya yerlerde ortaya çıkmalarına ve üretimle doğrudan doğruya ilişkili olmalarına rağmen nitelikleri veya hesaplanmalarındaki zorluklar nedeniyle endirekt gider sayılmaktadır. Örneğin bir ustabaşı ücretinin ne kadarının hangi ürünle ilgili olduğunu saptamak oldukça zordur veya ürünün bünyesine giren bazı malzemelerinin değer olarak önemsiz olması bu malzemelerin hesaplanmasını teknik olarak olanaksız kılmıştır. Bu sebepten bu tür giderler endirekt gider olarak kabul edilir ve dağıtım anahtarları yardımıyla ürüne yüklenirler.

Direkt ve Endirekt Gider Ayırımında Dikkate Alınması Gereken Kriterler:

- Maliyet – gider taşıyıcı ilişkisinin direkt olması gerekir. Endirekt özellikteki giderler ile ürün arasında doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir.
- Üretimi doğrudan etkilemesi gerekir. Direkt özellikteki giderler üretim miktarını doğrudan etkilerken endirekt giderlerin üretimi dolaylı olarak etkilemektedir. Örneğin ne kadar çok direkt malzeme kullanılırsa üretilen ürün miktarı o kadar çok artmaktadır. Ancak makinelerin tamir bakımı için kullanılan makine yağları üretim miktarını direkt olarak etkilememektedir.

- Ürünün üretilmesi için kullanılan malzeme ve işçiliğin toplam gider içerisindeki payının önemli bir ekonomik büyüklükte olması o giderin direkt veya endirekt gider olarak nitelendirilmesini etkilemektedir. Aksi takdirde toplam gider içerisinde çok düşük bir ekonomik büyüklüğe sahip bir giderin hesaplanması için katılan gider işletmenin o gider için katlandığı harcamadan daha yüksek olabilir.

- Bir giderin sağlıklı ve doğru bir biçimde izlenebilme imkânının bulunup bulunmaması da o giderin direkt ve endirekt gider olarak sınıflandırılmasını etkilemektedir. Detaylı bir belge düzeni ve gelişmiş bir sistemle istenildiği takdirde işletme içerisindeki her malzeme ve işçilik kalemi ürüne direkt olarak yüklenebilir ancak bu giderleri çok detaylı bir şekilde analiz etmek ve izlemek için ortaya çıkan maliyet yapılan çalışmadan sağlanacak olan faydadan daha fazla olabilir. Bu yüzden geliştirilen sistemin işletme için pratik ve uygulanabilir olması önemlidir.

- Direkt-Endirekt gider ayırımında en önemli unsurlardan biri de yönetimin tutum ve beklentisidir. Eğer yönetim, maliyet muhasebesinden detaylı bilgiler istiyorsa birçok gider kaleminin direkt gider olarak hesaplarda izlenmesi gerekmektedir.⁴⁷

1.2.5.5. Giderlerin Geçmişe veya Geleceğe Yönelik Olmasına Göre Sınıflandırılması:

Giderler, işletmede uygulanan maliyet sistemine göre fiili veya standart giderler olarak sınıflandırılabilirler.

Fiili Giderler: Tahakkuk etmiş, gerçekleşmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemini esas alan işletmelerde maliyetler, üretim işlemleri tamamlandıktan sonra giderlerin gider yerlerine dağıtılmasıyla hesaplandığı için bu yöntem geçmişe yöneliktir. Fiili maliyetlerin hesaplanması zaman aldığı için fiili maliyet yöntemi işletme yöneticilerinin alacakları kararlar ve işletmenin kontrolü açısından beklenen faydayı sağlayamaz. Fiili maliyet yöntemi, maliyetlerin ne olduğunu belirlememizi sağlar ancak maliyetlerin ne olacağı konusunda işletme yöneticilerine bilgi veremez.

⁴⁷ YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’ , 1999:62

Standart Giderler: Üretim işlemleri gerçekleşmeden önce bilimsel yöntemlere göre belli bir gelişme düzeyinde, belirli koşullara göre gerçekleşmesi beklenen standart verilere göre hesaplanan giderlerdir. Bu yöntemde, giderler oluşmadan hesaplama yapıldığı için standart-tahmini giderler işletme yöneticilerine geleceğe yönelik alacakları kararlarda yol gösterirler, işletmede verimin artırılması, hurda ve firelerin azaltılması ve üretimin çeşitli safhalarında zaman kaybının giderilmesi gibi konularda önlem alınmasını kolaylaştırırlar. Ancak standart maliyet yöntemini kullanan işletmelerin kesin sonuca ulaşabilmesi için, fiili ve tahmini sonuçları karşılaştırıp, sapmaları belirlemesi ve bu sapmaların nedenlerini araştırması gerekmektedir. Standart maliyet yöntemini kullanan işletmelerin hem gider kontrolü hem de gerçek durumun belirlenebilmesi için standart ve fiili giderleri ayrı ayrı incelemesi gerekir.

1.2.5.6. Giderlerin Kontrol Edilebilirlik Açısından Sınıflandırılması:

Giderlerin kontrol edilebilirliklerine göre sınıflandırılması sorumluluk muhasebesi anlayışının bir sonucudur. Sorumluluk muhasebesi anlayışıyla örgütlenmiş işletmeler çeşitli maliyet merkezlerine bölünür ve her maliyet merkezine bir yönetici atanır. Etkin bir gider kontrolü yapılabilmesi için giderler, sorumluluk merkezi yöneticilerinin kontrolünde olup olmamasına göre sınıflandırılırlar.

Giderlerin kontrol edilebilirliklerine göre sınıflandırılmasında, giderlerin ‘belli bir sorumluluk merkezi’ için değerlendirilmesi önemlidir. Bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen giderler arasında yer alan bazı gider kalemleri, diğer bir sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen giderler arasında yer alabilir.⁴⁸

Kontrol Edilebilen Giderler: Eğer bir gider kalemi sorumluluk merkezi yöneticisinin almış olduğu kararlardan önemli ölçüde etkileniyorsa yani ilgili birimin yöneticisi kendi sorumluluk alanına giren faaliyetleri sürdürebilmek için gerekli olan kaynakların kullanılması, satın alınması konusunda yetkilendirilmiş ise ortaya çıkan bu giderler o sorumluluk merkezi için kontrol edilebilir gider niteliğindedir. Örneğin montaj bölümü yöneticisi için bu bölümde çalışan işçilerinin ücretleri, montaj faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan yardımcı malzeme maliyetleri kontrol edilebilen giderlerdir.

⁴⁸ USLU, Selçuk, ‘Maliyet Muhasebesi’, 1985: 18

Kontrol Edilemeyen Giderler: Sorumluluk merkezi yöneticisinin almış olduğu kararlardan etkilenmeyen, yöneticinin inisiyatifinde bulunmayan gider kalemleri ilgili sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen giderlerdir. Montaj bölümü yöneticisi için, diğer departmanlarda çalışanların ücretleri, yeni bir yatırım yapılması için katlanılan harcamalar gibi gider kalemleri kontrol edilemeyen giderlerdir. Sorumluluk merkezi yöneticisi bu gider kalemleri için yetkili değildir.

1.3 GİDERLERİN SAPTANMASI

1.3.1. İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Saptanması:

İlk madde ve malzeme giderleri, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve üretimi gerçekleştirebilmesi için tüketilen her türlü hammadde ve malzemenin alış maliyetini kapsar. İlk madde ve malzemenin alış maliyeti, alış bedeli ile o malzemenin alış için yapılan tüm giderlerin toplamından oluşur.⁴⁹

İlk madde ve malzeme giderleri; üretim, araştırma-geliştirme, pazarlama satış dağıtım genel yönetim fonksiyonlarında ortaya çıkabilirler. Ancak üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla tüketilen her türlü ilk madde ve malzemenin parasal tutarı üretim maliyetleri arasında yer alır. Söz konusu bu giderler, ilk madde ve malzemenin ürünle ilişkilendirilmesi açısından, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve endirekt ilk madde ve malzeme giderleri şeklinde sınıflandırılabilir.

- Direkt İlk Madde Malzeme Gideri: Üretilen ürünün özünü etkileyen, direkt olarak ürünün bünyesine giren, hangi ürün veya ürün gurubu için ne miktarda kullanıldığı net olarak bilinen, herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeden direkt olarak ürün maliyetine yüklenebilen ilk madde ve malzeme giderleridir. Direkt ilk madde ve malzemelerin üretimde kullanılmak amacıyla ambardan çekilmesi durumunda '710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı' borçlanmakta, '150 İlk Madde ve Malzeme Stok' hesabı ise alacaklanmaktadır.

⁴⁹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000 : 140

- Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri: Üretilen ürünün bünyesine giren, o ürünün üretilmesine yardımcı olan ancak miktar ve değer olarak direkt ilk madde ve malzeme giderine göre önemsiz sayılan ‘yardımcı madde giderleri’ ile üretim işlemi sırasında ürünün bünyesine girmemekle birlikte üretimin kesintisiz akışını sağlayan, ürünün oluşumuna yardımcı olan ‘işletme malzemesi giderleri’ ni kapsamaktadır. Endirekt

Endirekt ilk madde ve malzeme giderini oluşturan, yardımcı madde ve işletme malzemesi giderlerinin hangi ürün veya ürün grubu için ne miktarda kullanıldığının net olarak saptanması mümkün değildir. Bu sebepten söz konusu giderlerin üretilen ürünlerin maliyetlerine yüklenmesinde bir takım dağıtım anahtarlarından yararlanılmaktadır. Üretimle ilgili endirekt malzeme giderleri Genel Üretim Giderleri hesabında izlenmektedir. Endirekt ilk madde ve malzemelerin üretimde kullanılmasıyla ‘ 730 Genel Üretim Giderleri’ hesabı borçlanmakta, ‘150 İlk Madde ve Malzeme Stok’ hesabı içerisinde yer alan yardımcı madde stok ve işletme malzemesi stok hesapları ise alacaklanmaktadır.⁵⁰

1.3.1.1. İlk Madde ve Malzemenin İşletme İçerisindeki Akışı:

İlk madde ve malzemenin işletme içerisindeki akışı her işletmenin örgüt yapısına göre birtakım farklılıklar gösterse de genel olarak üç aşamadan oluşmaktadır.

- Satın Alma (Tedarik): İşletmenin ihtiyaç duyduğu ilk madde ve malzemenin satın alma fikrinin ortaya çıkmasından, satın alınan ilk madde ve malzemenin üretim tezgâhlarına konulmasına kadar devam eden, maliyet kontrolü açısından son derece önemli bir süreci kapsar.⁵¹ Satın alma departmanı, üretim için gerekli olan ilk madde ve malzeme ihtiyacını miktar, kalite, zaman ve nitelik açısından çeşitli servislerden aldığı bilgiler doğrultusunda değerlendirir. İşletmeler, üretimin kesintisiz devam edebilmesi için kullanılacak olan ilk madde ve malzemenin kullanım miktarı ve zamanıyla orantılı olarak belli miktarda stok bulundurmaları zorundadırlar. İşletmede bulundurulması gereken maksimum ve minimum stok miktarları stokların giriş çıkışlarının takip edildiği stok kartlarında belirtilmektedir. İlk madde ve malzemenin belirlenen minimum stok

⁵⁰ AKDOĞAN, Nalan, ‘Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları’, 2004 : 200

⁵¹ YÜKÇÜ, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’, 1999:76

seviyesine yaklaşması durumunda stok sorumlusu İlk madde ve malzeme satın alma istek formu doldurup satın alma departmanına gönderir. Satın alma sorumlusu gerekli malzemenin hangi satıcıdan alınacağına karar verdikten sonra, 'satın alma istek fişi' düzenleyerek ilgili satıcıya gönderir. Satın alma departmanı stok sorumlusunun belirlediği özelliklere sahip ilk madde ve malzemeyi en uygun fiyattan temin etmekle görevlidir.

- Stoklama : Sipariş edilen ilk madde ve malzemenin teslim alınıp, istenilen koşullara uygun olup olmadığının incelenmesi ve kalite kontrolünün yapılması sürecini kapsar. Teslim alma süreci aşağıdaki işlemlerden oluşur:

-Satın alınan ilk madde ve malzemenin miktar, nitelik ve kalite açısından kontrol edilerek, verilen satın alma istek fişi ile karşılaştırılması,

-Eksik gelen, satın alma koşullarına uymayan ilk madde ve malzemeler hakkında rapor hazırlanması, gerektiğinde satıcıya iade edilmesi,

-Teslim alma işleminin gerçekleştirilmesi için 'İlk madde ve malzeme ambar giriş fişinin düzenlenmesi,

-İlk madde ve malzemelerin stoklanacakları ambarlara teslim edilmesi

Ambar departmanı, ilk madde ve malzemeleri kırılma ve bozulmalarını önleyecek şekilde depolar, her malzemenin yerini ve miktarını belirtecek şekilde etiketler, ambara giren ilk madde ve malzemelerin ambar giriş ve çıkışlarını izlemek için ayrı ayrı stok kartları açar. Minimum seviyeye gelen ilk madde ve malzemeler için satın alma istek fişi düzenleyerek satın alma departmanına ileterek satın alınmalarını sağlar.

- Üretime Sevk: Üretim departmanı, üretimin sürekliliği için gereksinim duyduğu ilk madde malzemeyi ambarından çekebilmek için 'İlk madde ve malzeme istek fişi' düzenleyerek ambar sorumlusuna iletir. İstek fişinde, talep edilen ilk madde ve malzemenin miktarı ve üretimin hangi biriminde kullanılacağına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Ambar sorumlusu ilk madde ve malzeme istek fişinde belirtilen özelliklerde ve miktardaki ilk madde ve malzemeyi ambar çıkış fişi düzenleyerek üretime sevk eder.

Genellikle üç nüsha halinde düzenlenen ambar çıkış fişinin birer nüshaları üretim ve muhasebe departmanlarına verilir. Son nüshası ise ambarda kalır.

Dönem sonlarında maliyet hesaplamalarının daha sağlıklı yapılabilmesi için, üretimin gereksiniminden fazla üretime sevk edilen veya üretimin istediği özellikleri taşımayan malzemeler 'ilk madde ve malzeme iade fişi' ile ambara iade edilir. Böylece üretimde henüz kullanılmamış olan ilk madde ve malzemeler ilgili dönemi maliyetine dahil edilmemiş olur.

1.3.1.2. İlk Madde ve Malzemenin Maliyet Değerini Saptama Yöntemleri:

Satın alınan ilk madde malzemeler üretime sevk edildikçe, alış maliyetleri üzerinden stok kartlarında çıkışları yapılmaktadır. Satın alma maliyeti, sipariş giderlerini, malın taşınmasıyla ilgili giderleri, üretime ve satışa hazırlık giderlerini, makinelerin hazırlık giderlerini, depolanıncaya kadar ödenen sigorta giderlerini kapsar.⁵² Ancak ilk madde ve malzeme satın alımlarının tarihleri birbirinden farklı olduğu için üretime sevk edilen ilk madde malzemenin hangi alış maliyeti üzerinden hesaplanacağı konusunda karar verilmesi gerekmektedir. Bunun için de çeşitli maliyet yöntemlerinden yararlanılır. Üretime sevk edilen ilk madde malzemenin çıkış değerlerinin saptanması veya dönem sonlarında stokta kalan ilk madde ve malzemelerin miktarının ve tutarının belirlenmesinde kullanılan maliyet değerlendirme yöntemlerini; gerçek (fiili) maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi (F.İ.F.O.), son giren ilk çıkar yöntemi (L.İ.F.O.), standart maliyet yöntemi olarak sınıflandırabiliriz.⁵³

Gerçek (Fiili) Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde üretime sevk edilen ilk madde ve malzeme hangi partiden alınmış ise o partinin maliyet bedeli ile ürüne yüklenirler. Dönem sonlarında stokta bulunan ilk madde ve malzemeler de ait oldukları partinin birim fiyatlarıyla değerlendirilirler.⁵⁴ Bu yöntemin uygulanabilmesi için farklı maliyetlerdeki ilk madde ve malzemelerin maliyetlerinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Bu sebepten

⁵² Ayhan, Osman, Stok Değerleme Yöntemleri, 2007

⁵³ DEVREZ, Güney, 'İşletmelerde Stok Kontrolü', Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayınları, s.206, 1966

⁵⁴ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 237

satın alınan her ilk madde ve malzemenin satın alma maliyeti ile etiketlenerek, ambarda ayrı ayrı stoklanması gerekir. Farklı partilerde ve zamanlarda alımı yapılan ilk madde ve malzeme maliyetlerinin birbirine karışma ve takip edilmesindeki zorluk nedeniyle uygulanması zor bir yöntemdir. Ancak büyük miktarlarda alım yapan veya beyaz eşya, otomobil, makine gibi malzeme cinsinin ve maliyetinin saptanması kolay olan ürünler için bu yöntem uygulanabilir.

• **Ortalama Maliyet Yöntemi:** Üretime sevk edilen veya dönem sonlarında stokta kalan ilk madde ve malzemenin hangi partiye ait olduğu ve hangi fiyatla satın alındığı her zaman sağlıklı bir şekilde tespit edilemeyebilir. Bu durumda değerlendirme, işletmede mevcut bulunan ilk madde ve malzemelerin ortalamasının alınması ile elde edilen bir maliyet bedeli esas alınarak yapılır.

Bu yöntem, fiyat dalgalanmalarının yaşandığı ekonomilerde uygulama alanı bulan, çok yüksek ve çok düşük fiyatlardan satın alınan ilk madde ve malzemelerin adil bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir yöntemdir. Değerleme de kullanılan ortalama maliyet, toplam ilk madde ve malzeme maliyetinin toplam miktara bölünmesiyle elde edilir.⁵⁵

Dönem Sonu Basit Ortalama Yöntemi: Dönem içerisinde satın alınan tüm partilerin miktar ve tutarlarına bakılmaksızın birim maliyetlerinin basit aritmetik ortalamasının alınarak dönem sonunda hesaplanmasıdır. Bu yöntemin en büyük dezavantajı, ortalama birim maliyetlerin, ilk madde ve malzemelerin üretime sevk edildiği zamanda değil de ilgili dönemin sonunda hesaplanması ve çıkışlarının yapılmasıdır. Bu yöntemde ilk madde ve malzemelerin hangi partiye ait oldukları bilinmemektedir. Parti miktarlarının ve fiyatlarının eşit olmadığı durumlarda sağlıklı sonuçlara ulaşılması mümkün olmadığından çoğu zaman doğru bir değerlendirme yöntemi olarak kabul edilmemektedir.⁵⁶

⁵⁵ Yükçü, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999:82

⁵⁶ AYHAN, Osman, 'Stok Değerleme Yöntemleri', 09/07/2007, <http://www.batiymm.com>

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde ortalama maliyet, belli bir dönemde satın alınan ilk madde ve malzeme miktarı ile birim fiyatının çarpımı olan alış değeri toplamının satın alınan toplam mal miktarına bölünmesiyle hesaplanır. Basit ortalama yönteminde yalnızca birim maliyetler dikkate alınırken ağırlıklı ortalama yönteminde miktar ve tutarlar dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla daha duyarlı ve doğru ortalama maliyetler hesaplanabilmektedir. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, fiyat dalgalanmaları olan ekonomilerde uygulanabilen, çok yüksek ve düşük fiyattan satın alınan ilk madde ve malzemeleri sağlıklı bir şekilde ortalama fiyattan değerlendirilmesini sağlayan bir yöntemdir.

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde de ortalama maliyetler, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemindeki gibi miktar ve tutarlar dikkate alınarak hesaplanır. Ancak bu yöntemde ortalama maliyetler dönem sonlarında değil her ilk madde giriş ve çıkış durumunda yeniden hesaplanır. Böylece her yeni işlemde mevcut mal stoklarının maliyet değeri ve her satış işleminde satılan malın ortalama birim ve toplam maliyet değerleri hesaplanır. Her yeni ilk madde ve malzeme girişine kadar üretime sevk edilen ve stokta kalan malzemeler hesaplanan bu ortalama maliyete göre hesaplanır. Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi, diğer ortalama maliyet yöntemlerine göre daha hızlı ve doğru sonuçlar verir. Her yeni girişte yeni bir ortalama maliyetin hesaplanması, fiyatları daha yakından izlemeye imkân sağladığı için ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre, miktar ve tutar ilişkilerini göz önünde bulundurduğu için basit ortalama maliyet yöntemine göre daha sağlıklı sonuçlar verir. Ayrıca ortalama maliyetlerin yalnızca dönem sonlarında değil her yeni girişte hesaplanması da bu yöntemin diğer bir avantajıdır.⁵⁷

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (F.İ.F.O.) : Bu değerlendirme yönteminde, stoktaki ilk madde ve malzemelerin üretime sevk edilmesi aşamasında, stoka giriş sırasına göre ambardan çıkış yapıldığı varsayılmaktadır. Başka bir ifadeyle ilk alınan parti ilk önce üretime verilir. Bu nedenle çıkışların maliyet hesaplanırken, ilk önce satın alınan ilk madde ve malzemelerin maliyetlerinden başlanarak değerlendirilir. Dönem sonlarında stokta kalan ilk madde ve malzemeler ise, önce satın alınan ilk madde ve

⁵⁷ Akdoğan, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:247

malzemeler önce üretime verildiği için, en son giren partilerin birim fiyatları ile değerlendirilirler.⁵⁸

F.İ.F.O. yöntemi daha çok zaman içinde bozulan, çürüyen ilk madde ve malzeme kullanan işletmeler için uygundur. Muhasebesel açıdan ise fiyatlar genel seviyesinin düşüş gösterdiği ekonomilerde uygulanması daha doğru olan bir yöntemdir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, bu yöntem bir yandan daha önce alınmış düşük fiyatlı partilerin ilk madde ve malzeme giderine dönüşerek maliyetlerin düşük, kârın yüksek çıkmasına diğer yandan bilançodaki ilk madde ve malzeme stoklarının son zamanlarda alınmış daha yüksek fiyatlı partilerin birim maliyetleri ile değerlendirilerek stokların piyasa fiyatına yakın bir şekilde yüksek görünmesine sebep olmaktadır. Bu da işletmenin, gerçekten daha yüksek kâr sağladığı görüntüsünü vererek, fiktif kârların doğmasına ve işletmenin fazladan vergi veya kar payı ödemesine yol açacaktır.⁵⁹

- **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (L.İ.F.O.):** Bu değerlendirme yönteminde, son giren ilk madde ve malzemelerin ilk önce satıldığı veya üretime sevk edildiği, ilk giren ilk madde ve malzemelerin dönem sonlarında stokta kaldığı kabul edilir.⁶⁰ Fiyatlar genel seviyesinin artış gösterdiği dönemlerde kâr bu yöntemde düşük, fiyatlar genel seviyesinin azalış gösterdiği dönemlerde ise yüksek çıkmaktadır. L.İ.F.O. yönteminin amacı, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde fiktif karların ortaya çıkmasını önleyerek işletmenin öz varlıklarını daha az vergi ödemek suretiyle korumak, işletme yöneticilerinin daha rasyonel kararlar almasına yardımcı olmaktır. Ancak bilançodaki ilk madde malzeme stokları daha önce satın alınmış düşük fiyatlı partilerin birim maliyetleri ile değerlendirildiği için piyasa fiyatlarının altında kalmaktadır. Yöntemin birden fazla hesap döneminde etkili olarak kullanılabilmesi, dönemler itibariyle fiyat artışlarının paralel olmasına ve stok seviyesinin azalmasına bağlıdır.

⁵⁸ Akdoğan, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:247

⁵⁹ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999:84

⁶⁰ Ceyhan, Murat, Artı ve Eksileriyle Stok Değerlemede L.İ.F.O. Yöntemi

L.İ.F.O. Yönteminin Avantajları:

- Enflasyon ortamında, satılan malın maliyetini yükseltmek suretiyle, satış kârı içindeki fiktif kârları ortadan kaldırarak gerçek kâra yaklaşılmasını sağlar,
- Sermayenin kısmen de olsa işletme dışına çıkmasını önler,
- İşletme yöneticilerine kâr dağıtımı, vergi, ücret, fiyat ve yatırım politikaları gibi konularda avantaj sağlayarak, rasyonel kararlar alma imkânı sağlar,
- Sübjektif değerlemelere yer vermemesi ve fiili maliyetleri kullanması nedeniyle objektiftir,
- Objektif olması nedeniyle "yeniden değerlendirme" gibi köklü düzeltme uygulamalarının muhasebede neden olacağı karışıklıklar bu yöntem ile önlenmiş olur.

L.İ.F.O. Yönteminin Dezavantajları:

- Bilânço üzerinde Oluşturacağı Sakıncalar

LİFO yöntemi bilânçoda stokların düşük değerle yer almasına yol açacağından işletmenin gerçek stok değerini göstermeyecek ve bilânçodan yararlananları yanıltacaktır.

Stoklar dışında diğer bilânço kalemleri için enflasyonun olumsuz etkilerini giderici düzeltme yapılmazsa, stoklar dışındaki kalemler bilânçoda enflasyonun olumsuz etkilerini taşıyarak yer alacaklardır.

- Gelir Tablosu Üzerinde Oluşturacağı Sakıncalar

LİFO yönteminin, satış kârını gerçek kârlara yaklaştırması, enflasyonun hızına ve stok politikasına bağlıdır. Enflasyonun şiddetli olduğu dönemlerde, satılan malın maliyeti kalemi, piyasada oluşan maliyetin altında kalır.

Dönemler itibariyle stoklarda azalış olması durumunda, düşük maliyetli stokların satılan malın maliyetine girmesi nedeniyle, LİFO görünüşteki kârları artırır.

Endüstri işletmelerinde satılan malın maliyeti içindeki hammadde payı diğer üretim unsurları payına göre küçüldükçe, LİFO' nun etkisi de azalır. Aynı şekilde, (dönem giderleri/satılan malın mahiyeti) oranı artıkça LİFO' nun satış kârını gerçek kârlara yaklaştırma gücü azalır.

Kârın gerçek olmayan kârları içermesi nedeniyle yüksek görünmesi, kâr dağıtımı ve ücret artışı taleplerinde aşırılıklara ve dolayısıyla sermayenin azalmasına neden olabilir.

Yöneticiler karların yüksek görünmesine aldanarak yanlış yatırım karları alabilirler.

LİFO' nun ikinci ve onu izleyen dönemlerde etkisinin azalması nedeniyle işletmenin gerçek olmayan kârlarında artışa neden olacaktır. Bu da, özellikle artan oranlı verginin olduğu ekonomilerde, işletmelerin vergi yükünü artıracaktır.⁶¹

Ekonomideki enflasyon türü de LİFO' nun farklı etkiler yaratmasına yol açmaktadır. Fiyat enflasyonu olan bir ekonomide LİFO kısa dönemde yararlı sonuçlar verir. Uzun dönemde ise, talep artışı nedeniyle stoklar azalacağından ve bu arada geçmiş dönem stoklarının da erimesi söz konusu olacağından fiyat enflasyonu olan bir ekonomide LİFO yararlı bir yöntem olmayacaktır.

Maliyet enflasyonu olan bir ekonomide ise, işletmenin gelecekteki maliyet artışlarından kaçınmak için stok artırma yoluna gideceklerinden, dönemler itibariyle stoklardaki artışlar nedeniyle LİFO işletmelere beklenen yararı sağlayacaktır.

Durgunluk içinde enflasyonda, piyasalarda canlılık olmaması ve yakın gelecek için de umut bulunmaması nedeniyle, işletmelerde stok birikimleri olur ve LİFO işletme için yararlı olur.

İşletmelerin içinde buldukları ekonomide var olan enflasyon türünü dikkate alarak LİFO yönetimini uygulamaya karar vermeleri gerekir. Sonuç olarak, bu değerlendirme yöntemi, enflasyonun fazla olmadığı ekonomilerde enflasyonun olumsuz etkisini giderici bir kısmi düzeltme yöntemi olarak uygulanabilir ve olumlu sonuç alınabilir.⁶²

⁶¹ İBİŞ, Cemil, L.İ.F.O. Stok Değerleme Yönteminin Yorumu ve Eleştirisi, 2007

⁶² İBİŞ, Cemil, L.İ.F.O. Stok Değerleme Yönteminin Yorumu ve Eleştirisi, 2007

• **Standart Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde, işletme ambarında bulunan ve değerlemesi yapılacak olan her stok kaleminin giriş çıkışları, önceden belirlenmiş bir standart birim fiyat ile yapılmaktadır. Üretime sevk edilen tüm ilk madde ve malzemeler tek bir fiyatla değerlemeye tabi tutulduğundan, stok kayıtlarında giriş ve çıkışlar için yalnızca miktar hareketleri izlenecektir. Bu yöntem, değer hareketlerini dikkate almadığından uygulanması son derece kolay ve masrafsızdır.⁶³ Dönem sonlarında standart ve gerçek birim fiyatlar arasında karşılaştırma yapılarak, bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan farklar, 712- Direkt İlk Madde Malzeme Fiyat Farkı' hesabına aktarılır. Dönem içerisindeki gerçek alış fiyatları, belirlenen standart fiyatlardan fazla ise aradaki fark ilgili döneme gider olarak, düşük ise gelir olarak kaydedilecektir. Direkt ilk madde malzeme fiyat farkı hesabına kaydedilen tutarlar, stoklar ve satılan malların maliyeti arasında dağıtılarak standart maliyetlerin fiili maliyetlere dönüştürülmesi sağlanır. Standart maliyet yönteminin en önemli avantajı, gerçek birim fiyatlar ile standart birim fiyatlar arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayarak, ilk madde ve malzeme satın alımlarında fiyat açısından bir verimlilik sağlanıp sağlanmadığının kontrol edilmesine yardımcı olmasıdır.

1.3.2. İşçi Ücret ve Giderlerinin Saptanması:

Teknolojik gelişmeler ne kadar ileri düzeye ulaşırsa ulaşsın üretimin gerçekleştirilmesinde işgücü faktörü önemli bir rol oynamaktadır.⁶⁴ İşçilik giderleri, işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesi, üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla işletmede çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (normal çalışma ücretleri, üretim primleri, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, kıdem tazminatları, hafta ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar ve işçilere ait diğer giderler) her türlü gideri kapsar.

⁶³ Urangun, Mehmet, 'Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar', 1993;104

⁶⁴ ATAMANALP Celaleddin, KARCIOĞLU Reşat, ORHAN Suphi, 'Maliyet Muhasebesi',2001:139

İşçilik maliyeti, diğer maliyet kalemlerinden farklı bir takım özellikler taşımaktadır:

- İşçilik, stoklanması mümkün olmayan bir maliyet türüdür. İşletmenin satın aldığı ilk madde malzeme, ambardan üretime sevk edilinceye kadar bir maliyet niteliği taşımaz. Ancak, işletmede çalışan işçi veya memur işletmede bulunduğu süre içerisinde verimliliğine, yeterli miktarda iş verilip verilmediğine bakılmaksızın ücret almaya hak kazanır.

- İşçilik maliyetleri, yapılan işle direkt olarak bağlantılı olmaktan çok, değişen koşullara göre üzerine ekler yapılabilen birleşik bir maliyet türüdür. İlk madde malzeme kullanımında hesaplanan maliyet, malzemenin miktarı ile maliyet değerlendirme yöntemlerinden herhangi birine göre belirlenmiş bir birim fiyatın çarpımıdır. İşçilik maliyetinde ise, günlük-saatlik ücretlere ek olarak çalışma koşullarına, sosyal mevzuat ve toplu sözleşme hükümlerine göre fazla mesai primumu, ücretli izin, giyecek-yiyecek yardımı gibi bir takım ilaveler yapılabilir.

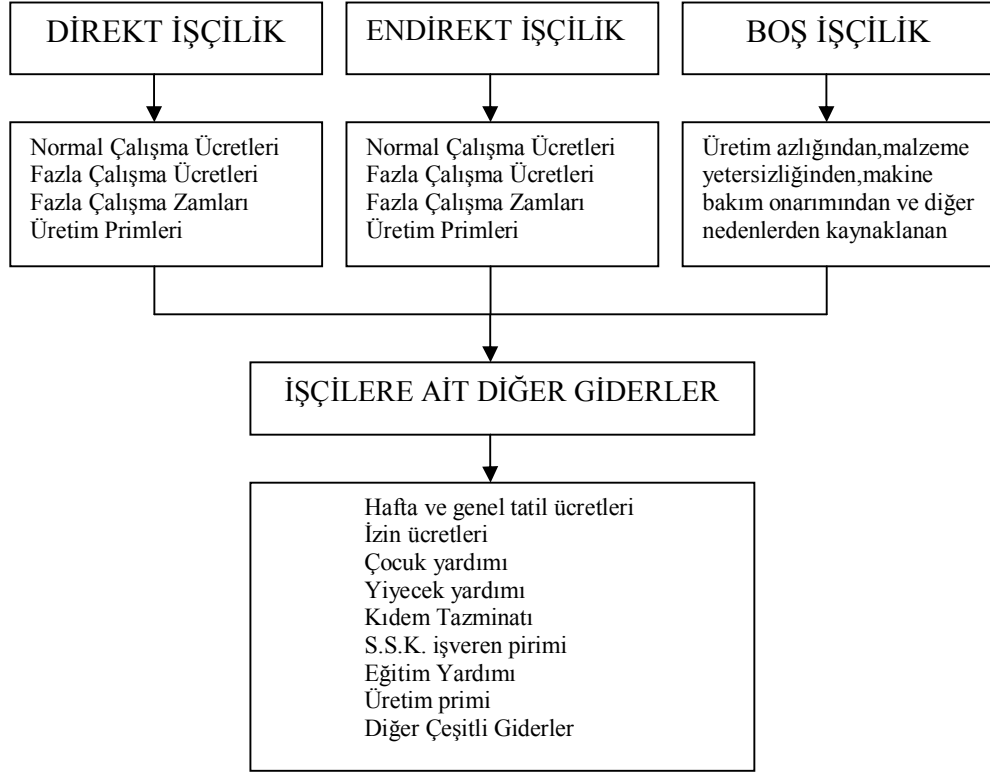
- İşçilik, tüm maliyetleri etkileyen aktif karakterli bir maliyet türüdür. İlk madde ve malzemenin verimliliği, onu kullanan işgücü ve makinenin randımanına bağlıdır. Oysa üretimin verimliliğini artırmak ve maliyetleri düşürmek doğrudan doğruya işgücünün yeteneğine bağlıdır.

- İşçilik işveren için bir gider niteliği taşırken, ücret almaya hak kazanan işgücü sahibi için bir gelir niteliğindedir. Bu gelir üzerinden kesilecek vergi ve sosyal mevzuatlara ilişkin primlerin kayıtların tutulması, takibi ve ödenmesi işletmelere idari ve mali bir takım sorumluluklar yükler.

Bu sebeplerden dolayı işçilik maliyetleri, işletmede pek çok departmanı etkileyen çok yönlü bir maliyet ögesidir. İşçilerin işletmede buldukları zamanın saptanması ve hak ettikleri ücretin tahakkuk ettirilip ödenmesi personel departmanının, tahakkuk ettirilen işçilik maliyetlerinin ilgili dönemin üretimine yüklenmesi ise muhasebe departmanının görevidir.⁶⁵

⁶⁵ Bursal, Nasuhi, 'Maliyet Muhasebesi', 1980:131

1.3.2.1.İşçi Ücret ve Giderleri:⁶⁶



• **Direkt, Endirekt ve Boş İşçilikler:** Direkt işçilikler, üretimi bizzat yapan işçilerin üretim sırasında tahakkuk eden ücretleridir. Direkt işçilik maliyetleri, hangi ürün ya da ürün gurubu için tüketildiği izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan doğrudan doğruya üretim maliyetine yüklenebilen, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilikleri kapsar.

Endirekt işçilikler, işletmenin üretim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için tüketilen ancak, üretilen ürünle direkt olarak ilişkisi kurulamayan, üretim maliyetine birtakım dağıtım anahtarları yardımıyla yüklenebilen işçilikleri kapsar. Bakım onarım personelinin ücretleri, belirli bir ürün veya ürün grubuyla doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen ustabaşı ücretleri endirekt işçiliklere örnek olarak verilebilir.

⁶⁶ Uragun, Mehmet, 'Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, 1993;107

Boşa geçen işçilik maliyeti, üretimin azlığı, ilk madde ve malzemenin yetersizliği, tesis ve makinelerin bakım onarımı ve diğer nedenlerle işçilerin işletmede üretim yapmaksızın geçirdikleri süreler ile bu sürelerle karşılık tahakkuk eden ücretleri kapsar. İşletmede boşa geçen zamana ilişkin maliyetlerin direkt işçilik maliyetlerinden ayrılması gerekir. Boşa geçen işçilik giderleri, normal sayılabilecek üretim koşullarında gerçekleşmişse, endirekt işçilik olarak genel üretim giderleri hesabında izlenir. Ancak boşa geçen zaman, doğal üretim koşulları dışında kalan doğal afetler, enerji kısıntısı gibi sebeplerden kaynaklanıyorsa, dönem gideri olarak kaydedilir.⁶⁷

- **İşçilere Ait Diğer Giderler:**

Hafta ve Genel Tatil Ücretleri: İş kanununda belirtilen genel tatil günlerinde ve hafta tatillerinde, işletmeler çalışmadıkları halde, çalışanlara bu günlere ait ücretleri öderler. Ancak hafta tatili ücretine hak kazanabilmek için, işçinin Pazar gününden önceki işgünlerinde tam olarak çalışmış olması gerekmektedir. Pazar gününden önceki işgünlerinde mazeretsiz olarak birkaç saat bile işe gelinmezse o haftanın hafta tatil ücreti işçiye ödenmez. İşçinin tatil günü ücreti çalıştığı günlere göre 1 günlük normal (çıplak) ücretidir. Parça başına veya yüzde yöntemine göre ücret ödenen işletmelerde, işçilerin tatil ücreti bir ödeme dönemi içerisinde hak ettiği ücretin aynı dönem içerisinde çalıştığı günlere bölünmesiyle hesaplanır.

Yıllık İzin Ücretleri: Aynı işyerinde en az bir yıl çalışan işçilere çalışma sürelerine göre yıllık ücretli izin verilir. Yıllık izin süresi işçinin çalıştığı yıla göre 19-32 gün arasında değişir. Yıllık izin ücretleri, direkt işçilik niteliği taşımaz ve genel üretim giderleri hesabında izlenir. Yıllık izin ücretleri işçilerin tüm yıl boyunca işletmede çalışmaları karşılığı hak kazandıkları ücretler olduğu için, yalnızca ortaya çıktıkları ayda gider kaydedilmeleri o ayın maliyetlerini gereksiz yere artırır. Bu sebepten yıllık izin ücretlerinin yılın tüm aylarına dağıtılması daha doğrudur ve birim maliyetlerin aydan aya dalgalanmasını önler. Yıllık izin sürelerine denk gelen hafta ve genel tatil günleri yıllık

⁶⁷ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999:121

ücretli izin süresi olarak kabul edilmez, ayrıca izinlere ilave edilerek işçiye ödenir. Yıllık izindevken rahatsızlanan ve rapor alan işçilerin yıllık izinleri rahatsızlığı süresince durdurulur. Parça başına veya yüzde yöntemine göre çalışan işçilerin yıllık izin ücretleri, son bir yıl içinde kazandığı çıplak ücretin yıl içerisinde fiili olarak çalıştığı gün sayısına bölünmesiyle hesaplanır. Ancak işçi bir yıl içerisinde zam aldıysa, yıllık izin ücreti, işçinin izne çıktığı tarih ile zam aldığı tarih arasında aldığı ücretin bu süre içerisinde çalışılan günlere bölünmesi şeklinde hesaplanır.⁶⁸

Sosyal Sigortalar Kurumu İşveren Payı: Sosyal sigortalar kurumu, işçilere ve işçilerin varislerine iş kazası, meslek hastalıkları, diğer hastalıklar, doğum, malullük, yaşlılık ve ölüm gibi durumlarda sosyal sigorta yardımı sağlar. Sosyal sigortalar kurumu bu yardımı sağlayabilmek için her ay işveren ve işçiden belirli oranlarda prim tahsil eder. İşveren bir ay boyunca çalıştırdığı sigortalı işçinin o ay içerisinde hak ettiği ücrete prim, ikramiye gibi tutarları ilave ederek brüt ücret üzerinden işveren prim oranını uygulayarak sosyal sigorta primi işveren payını hesaplar. Daha sonra hesapladığı sosyal sigorta primi işveren payı üzerine işçiden kestiği prim tutarını ekleyerek sosyal sigortalar kurumuna öder.

Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen işçi ve işveren prim oranları şöyledir:⁶⁹

	<u>İşçi Payı</u>	<u>İşveren Payı</u>
İş Kazası ve Meslek Hastalıkları Sigortası	-	%1,5-%7 arası
Hastalık Sigortası	%5	%6
Analık Sigortası	-	%1
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası	<u>%9</u>	<u>%11</u>
TOPLAM	%14	%19,5-%25 arası

⁶⁸ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 278

⁶⁹ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', 1999 : 202

İşveren sigorta primlerinin hesaplanmasında, toplam ücretler içerisinde izinli günlere ilişkin ücretler var ise, bu günlerde iş kazaları ve meslek hastalıklarına ait primler hesaplanamayacağı için, söz konusu izin ücretlerinin toplam ücretten çıkartılarak kalan ücret üzerinden iş kazaları ve meslek hastalıkları priminin hesaplanması gerekir.

Kıdem Tazminatı: Aynı iş yerinde en az bir yıl süreyle çalışmış olan işçilerin hizmet akitlerinin iş kanununda belirtilen haklı nedenlerle feshedilmesi durumunda, işinin çalıştığı her yılı için 30 günlük ücreti tutarında ödenen ücrettir. Bir yıldan daha küçük olan süreler için aynı oran üzerinden yapılacak hesaplama ile ödeme yapılır. Kıdem tazminatı, işçinin aldığı son ücret üzerinden ve brüt olarak hesaplanır. Söz konusu brüt ücret işçinin normal ücreti üzerine çalıştığı süre içerisinde ödenen tüm ek ödeme ve sosyal yardımların ilave edilmesiyle hesaplanır.⁷⁰ Son bir yıl içerisinde işçinin ücretine zam yapılması durumunda, kıdem tazminatı hesaplamasına temel olacak ücret işçinin işten ayrılma tarihi ile zammın yapıldığı tarih arasında ödenen ücretin bu süre içinde çalışılan günlere bölünmesi ile bulunur. Ancak yasalarda kıdem tazminatı ödemesine bir üst sınır getirilmiştir. Buna göre hesaplanan kıdem tazminatının yıllık tutarı, Devlet Memurları kanununa tabi en yüksek dereceli devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek emeklilik ikramiyesini geçemez. Kıdem tazminatı tutarı işçinin işletmede çalıştığı yıl sayısına göre hesaplandığı için gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilmesi maliyetlerin dönemler arasında dalgalanmasına neden olur.⁷¹ Kıdem tazminatlarının maliyetlere düzeli olarak yansıtılmasını sağlamak için 'Kıdem Tazminatı Karşılığı' hesabı kullanılır. Kıdem tazminatı ürünlere doğrudan yüklenemeyeceğinden, ayrılan karşılık indirekt işçilik olarak giderleştirilir.⁷²

Ücret Primleri: Belirli hedeflere ulaşılması şartına bağlı olarak çalışanları ödüllendirmek ve verimliliği artırmak amacıyla ödenen primlerdir. Üretim primleri uygulandığı bölümün maliyetine yüklenmelidir. Üretim bölümünde çalışan işçilere ödenen primlerin genel üretim giderleri hesabında izlemesi gerekir. Ücret primleri çalışanın temel ücretini oluşturamayacağından, kıdem tazminatı, yıllık izin ücreti, fazla mesai ve tatil ücretlerinin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

⁷⁰ Akdoğan, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:285

⁷¹ BURSAL, Nasuhi, 'Bir Finansman ve Muhasebe Problemi Olarak Kıdem Tazminatı' Muhasebe Enstitüsü Dergisi, s.5, Şubat 1976

⁷² Büyükmirza, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000:151

Diğer Sosyal Yardımlar: İşçilikle ilgili maliyetlerin bir kısmı da işçilere yapılan sosyal yardımlardan oluşmaktadır. Sosyal yardımlar nakit ödeme şeklinde yapılabileceği gibi aynı olarak da yapılabilir. Sosyal yardımlara örnek olarak yemek yardımı, erzak yardımı, yakacak yardımı, giyim yardımı, doğum-ölüm-evlenme yardımı, çocuk yardımı, aile yardımı, ulaşım yardımı gibi diğer sosyal yardımlar sayılabilir.⁷³

1.3.2.2. Ücret Sistemleri:

İşletmelerin ücret ve ücret sistemlerini, iyi belirlenmiş stratejiler içerisinde ele alması ve detaylarını ayrıntılı olarak planlaması gerekmektedir. Bir işletmede bir ücret sisteminin kurulması için önce işletmenin ücret politikasının belirlenmesi gerekir. Belirlenen bu ücret politikasına göre ücret sistemleri belirlenir. İşletmelerin ücret yönetimi politikasının belirlenmesinde, maddi karşılığı hesaplanabilen unsurların yanı sıra, iş yaşamı kalitesi, gelişim fırsatları ve aidiyet duygusu gibi maddi olmayan ancak bazen çok daha önemli hale gelen unsurlar kritik önem taşımaktadır. İşletmeler ücret ve ödüllendirme stratejilerinden, nitelikli personelin işletmeye çekilmesi ve devamlılığının sağlanmasını, belirlenen ücret stratejisinin maliyeti yönetebilen ve kontrol edebilen bir yapıya sahip olmasını ve çalışanların daha iyi performans sergilemeleri konusunda motivasyon unsuru oluşturmasını beklerler. Ücret, bir yandan işletmede üretkenlik ve verimi arttıran bir araç rolü oynarken, diğer yandan da çalışanı işletmeye bağlayan ekonomik bir motivasyon aracıdır.⁷⁴

Ücret politikaları işletmeden işletmeye değişmektedir. Buna rağmen ücret politikasında evrensel ilkeler vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.

- Bir görev için yapılan ödeme, benzer işletmelerde aynı nitelikte görev için yapılan ödeme diğerinden az olmamalıdır.
- Bir işletmede bir görev için yapılan ödeme, aynı nitelikte olan başka görevlere yapılan ödemeye denk olmalıdır.
- Ücretler çalışanlar tarafından adil bulunmalıdır.

⁷³ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 287

⁷⁴ Ergül, Hüseyin Fazlı, 'Kurumlarda ücret, ücret sistemleri ve ücret başarı ilişkisi' Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2006:18

- Normal şartlarda bir çalışan bir üst makama terfi ettiğinde, bu yeni görevde aldığı ücret eskisinden daha yüksek olmalıdır.
- Ücret objektif olarak herkese hak ettiği ölçüde hiçbir ayrıcalığa ve huzursuzluğa yol açmaksızın ödemelidir.
- İşletmenin ücret politikası değişen çevre şartlarına göre uyum sağlayabilecek esneklik bir yapıda olmalıdır.

Uygulanan ücret politikası işletmede bulunan her çalışan tarafından kolayca anlaşılır nitelikte ve açıklıkta olmalıdır.⁷⁵

İşletmelerin kendi yapı ve özelliklerine göre uyguladıkları ücret sistemleri, 'Zaman Esasına Dayalı Ücret Sistemleri' ve 'Verim Esasına Dayalı Ücret Sistemleri' olmak üzere iki grupta sınıflandırılır.

Zaman Esasına Dayalı Ücret Sistemleri:

Belirli bir zaman birimini esas alan bu sistem uygulanması en kolay yöntemdir. Bu sisteme göre işçi, saat başına günlük, haftalık, aylık olarak önceden tespit edilen bir ücreti alır. Üretim miktarı işin süresine göre değişir, ancak zaman esasına dayalı ücret sisteminde verimlilik direkt olarak göz önünde bulundurulmaz.⁷⁶ Çalışanların verimi artarsa, işletmenin karı artar, ancak bu kar artışı çalışana yansıtılmaz. Zamana dayalı ücret sistemine göre hesaplanan ücretler belli bir süre başına sabit olduğu için birim mamulde harcanan süre arttıkça birim işçilik maliyeti artar. Bu ücret sistemi, verim ve üretimin artırılmasına,

verimli olan ile olmayanın ayırt edilmesine imkan vermediği için özellikle çok sayıda vasıflı işçi gerektiren işlerde ve seri üretimde uygulanması her iki tarafa da zarar verecektir. Sistemin sakıncalarına rağmen uygulanması çok kolay olduğu için ve işçiye rahat bir çalışma ortamı sağladığı için tercih edilen bir yöntemdir. Bu sistem genellikle şu durumlarda kullanılır:

⁷⁵ ALBAYRAK İsmail, 'İşçilik Maliyetleri Ayrımı', Muhasebe Enstitüsü Dergisi, s.11, Şubat 1978

⁷⁶ Akalp Gizem, 'Zaman Birimini Esas Alan Ücret Sistemleri' 2006

- Çalışanın yaptığı işin nicel olarak ölçülememesi: Üretim departmanı haricindeki çalışanların verimliliğini ölçmek zordur. Üretim departmanında da otomasyon arttıkça yapılan işin nicel olarak ölçülmesi zorlaşır. Çünkü otomasyon arttıkça üretim miktarını çalışan değil, makineler belirler. Bu durumlarda zaman esasına göre ücret sistemini uygulamak daha doğrudur

- Çalışanlara değişik türde işler verilmesi: Çalışanın verimi ölçülebilse bile kendisine değişik türde işler veriliyorsa zaman esasına göre ücret sistemi tercih edilebilir.

- Yapılan işin dikkat ve özen gerektirmesi: İşin hızlandırılması tehlike oluşturuyor, kalite problemlerine sebep oluyorsa ve yapılan iş titizlik ve özen gerektiriyorsa ortaya çıkabilecek olan problemlerin önlenmesi için bu yöntem uygulanabilir.

- Verim ölçmenin maliyetinin yüksek olması: Çalışanın verimini ölçmek, denetlemek ve hesaplamak işverene pahalıya mal oluyorsa ve diğer sistemlerin uygulanması halinde elde edilecek fayda bu maliyetin altında kalıyorsa zaman esasına dayalı ücret sistemi uygulanır.⁷⁷

Verim Esasına Dayalı Ücret Sistemleri:

Parça Başına Ücret(Akort Ücret) Sistemleri: Herhangi bir işin yapılma zamanına bakılmaksızın, üretilen parça miktarına göre ücretin hesaplanmasını esasına dayanan sistemdir. Bu sistemde parçanın üretimi için harcanan zaman önemli bir rol oynamakla beraber, işçi harcadığı zamana göre değil, ürettiği parça sayısına göre ücret alır. Sistemin amacı, verimliliği teşvik etmek, çalışanlar için objektif ve adil bir ücret düzeni sağlamaktır. Yapılan işin miktarı ücret hesaplamasına temel oluşturduğu için ücretin düzeyi ile üretim miktarı arasında sıkı bir ilişki vardır.

⁷⁷ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', 1999; 179

Akort Ücret Sisteminin Avantajları:

- Ortalama üretim düzeyini aşan ve daha çok parça üreten işçilerin diğer işçilere göre daha fazla kazanç elde etme imkânı vardır.
- Çalışanları daha çok üretime yöneltici ve daha çok çalışmaya özendirici bir sistem olduğu için verimliliği artırır

Akort Ücret Sisteminin Dezavantajları:

- Bu sistemin uygulanabilmesi için, yapılan işin fiziki birimlerle ölçülebilir olması veya sayımı kolay olan ürünler üretiliyor olması gerekir. Fiilen üretim yapmayan çalışanlar için bu sistem uygulanamaz. Çalışanın verimliliğine kendisinden kaynaklanmayan birtakım etkenlerin etki etmesi veya otomasyona geçilmiş olması durumunda da bu sistemin uygulanması doğru değildir.
- Çalışanların daha çok ücret almak için yapılan işi hızlandırmaları kalitenin düşmesine neden olur.
- Çalışanlar daha yüksek kazanç sağlayabilmek için aşırı ölçüde çalışmaya yöneleceğinden vücut çabuk yıpranır. İş kazalarının artmasına ve sağlık bozukluğuna sebep olur.
- Çalışanlar arasında rekabet, sürtüşme ve huzursuzluk meydana gelebilir. Uzun süre stres altında çalışma işçinin motivasyonunun bozulmasına neden olur.
- Makinelerin bozulması, hammadde gecikmesi veya yetersizlik durumlarında üretimde bir yavaşlama söz konusu olduğundan çalışan yüksek ücret alma avantajını kaybeder.
- Parça başına ödenen ücret bazen çok düşük olabilir.

Akord Ücret Sistemi, para akordu, zaman akordu ve grup akordu olarak sınıflandırılır.

Para Akordu: Üretilen ürün başına belirli bir ücret saptanır. İşçiye ödenecek ücret, üretim adedi ile parça başına akord değerinin çarpılmasıyla bulunur.

Zaman Akordu: Para akordunda ücret yalnızca ürettiği parça adedine göre belirlenirken, zaman akordunda zaman faktörü de önemli bir rol oynar. Bu yöntemde ücret; akord süresi, dakika faktörü ve parça sayısının çarpılmasıyla bulunur. Dakika faktörü saat başına ifade edilen akord ücretinin 60'a bölünmesiyle hesaplanan dakika başına akord ücretidir.⁷⁸

Grup Akordu: Belirli bir işin grup halinde yapılması veya belirli bir ürün grubunun bir grup işçi tarafından üretilmesi durumunda hak edilen toplam ücretin para akordu veya ücret akordu yöntemiyle grup üyelerine paylaştırılmasıdır.

Primli Ücret Sistemleri: İşçiden beklenen verim düzeyinin aşılması durumunda, çıplak ücrete ek olarak prim ödemesi yapılmasıdır.⁷⁹ Primli ücret sistemi tek başına bir ücret sistemi olarak uygulanabileceği gibi diğer ücret sistemleriyle beraber de uygulanabilir. Bu sistemde verimlilik sonucu elde edilen kâr işçiyle işveren arasında paylaşılır. Bu nedenle birim başına işçilik sabit değildir, birim başına değişiklik gösterir.

Prim ödemeleri, işlemenin belirlediği çeşitli sebeplerle verilebilir. Bu sebeplere örnek olarak,

- Belli bir zaman biriminde üretim miktarın artırılması, (üretim miktarında artış veya zaman tasarrufu sağlar)
- Üretim kalitesinin artırılması,
- Madde miktar standartlarının altında kalınması ve enerji gibi girdilerin tasarruflu kullanılması,
- Tesis ve makinelerin iyi kullanılmasını verebiliriz.

⁷⁸ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', 1999; 184

⁷⁹ Yükçü, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' 1999:112

Halsey Sistemi: Halsey tarafından geliştirilmiş bir ücret sistemidir. Zamandan yapılan tasarrufa prim veren bir yöntemdir. Bu sistemde belirli bir işin yapılması için bir standart zaman tespit edilir. Eğer işçi işini bu standart zaman süresi içinde yaparsa normal ücretini alır. Ancak iş standart zamandan önce bitirilirse, işçi normal ücretini aldıktan sonra, tasarruf ettiği zamanın sabit bir yüzdesine göre hesaplanmış bir de primi hak etmiş olur. Sistem işçiler tarafından kolayca anlaşılmaktadır. Bu sistemin dezavantajları; standart zamanların kısa tutulması ve tasarruf edilen tutarın işletme tarafından paylaşılmasıdır.

Rowan Sistemi: Halsey sisteminin bazı sakıncalarını ortadan kaldırmak için Rowan tarafından geliştirilen bir sistemdir. Bu sistemde de zamandan yapılan tasarruf kullanılır. Belirli bir işin yapılması için standart bir zaman tespit edilmekte, bu standart zaman üzerinden yapılan zaman tasarrufu için ayrıca bir prim ödenmektedir. Prim yüzdesi, tasarruf edilen zamanın, standart zamana oranına eşit olmaktadır.

Bedwaux Sistemi: Bu sistemde Halsey sistemine benzemektedir. Halsey sisteminden farkı, yapılan tasarrufun bir kısmını işçilere ve diğer kısmının da memur ve hizmetlilere dağıtılmasıdır. Çoğunlukla tasarrufun % 75'i işçilere, % 25'i memur ve yardımcı işçilere gitmektedir. Bu sistem zaman araştırmalarının sağlıklı olarak yapılması temeline dayanmaktadır.

Taylor Sistemi: Taylor sisteminde zaman tasarrufu değil, işçinin etkinliği söz konusudur. Taylor ücret sisteminde daha çok parça başına prim verme düzenini getirmiştir. Taylor sisteminde normal bir işçinin belirli bir süre içinde ne kadar iş yapabileceği (parça olarak) kronometre ile ölçülerek hesaplanır. Burada normal bir çalışanın belirli sürede çıkarabileceği parça sayısı ortaya çıkarılır. Uygulamada, parça başına iki ücret tarifesi vardır. Standartlara ulaşan işçiler için yüksek ücret tarifesi, bu standartlara erişemeyen işçiler için düşük ücret tarifesi uygulanmaktadır. Örneğin standart olarak 20 parça üretimi gerektiğinde; 20 ve yukarısı parça üretenlere parça başına 3.00 YTL. üzerinden ödeme yapılmakta, 17-18 parça üreten işçiye ise, düşük tarifedeki ücret uygulanmakta, 2.5 YTL. üzerinden ödeme yapılmaktadır. Taylor ücret sistemi parça başına ücret sisteminin farklılaştırılmış bir modelidir. Anlaşılması ve uygulanması kolay olmasına karşın çalışanları sürekli ve çok çalışmaya yöneltmesi ve yıpratıcı bir sistem olması nedeniyle eleştirilmektedir.

Gant Sistemi: Taylor'un iş arkadaşı Gantt, Taylor sisteminin daha ılımlı ve yumuşak bir duruma sokmanın yollarını aramıştır. Bu sistemde zaman tasarrufuna değil, çalışanın etkinliği temeline dayanır. Gantt'da Taylor gibi en iyi koşullar altında belirli bir işin, görevin ne kadar zamanda yapılacağını incelemiş ve bunlara ait standart zamanları tespit etmiştir. Bu sistemde her işçiye göre saat başı olarak çalışma ücreti garanti edilmiştir. Bundan başka işçinin verimliliği standartların % 63'nü aştığında ödenen ücret belli bir miktar arttırılmaktadır. Eğer verim standardın % 100'ne ulaştığında veya bunu aşarsa o zaman işçiye saat başına ödenen baz ücretin % 20 ile % 80'nine kadar varan ayrıca bir prim ödenmektedir. Zamana göre ücretin garanti edilmiş olması işçiye bir güven vermekte ve işçi bir baskı altında kalmadan rahatça çalışabilmektedir.

Emerson Sistemi: Emerson sistemi de, Halsey ve Gantt sistemleri gibi işçiye gündelik ücretini garanti etmektedir. Emerson da üretimin bütün evrelerini dikkatle bilimsel incelemeye alarak, işçi için görevlerin tamamı ve yüzdesine ait belirli standartları saptanmıştır. İşçi bu standartlara erişip erişmemesi ile prim almaktadır. Ücret işçinin verimi ne olursa olsun zaman üzerinden ödenmektedir. Emerson sisteminde üç durum söz konusudur.

1. Verim standardın %66'sına erişinceye kadar sadece baz ücreti verilmektedir.
2. Verim standardın %66'sını aştığı taktirde bu standardın tamamına kadar (%100'üne) işçiye belirli bir barem üzerinden prim ödenmektedir.
3. Verim standardın tamamını (%100'ünü) aşarsa prim %20 ile sınırlandırılmakta fakat tasarruf edilen zaman baz ücreti miktarı üzerinden ayrıca ödenmektedir.

Bu sistemin işçilere açıklanması oldukça güçtür. Sistemin kendisi de bir hayli karışık ve uzundur. Ayrıca standartlar işletmelerin inisiyatifinde bulunduğu için hangi düzeyde olduğu tam olarak kestirilmemektedir.⁸⁰

⁸⁰ Ergül, Hüseyin Fazlı, 'Kurumlarda ücret, ücret sistemleri ve ücret başarı ilişkisi' Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2006:18

1.3.3. Genel Üretim Giderlerinin Saptanması:

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri dışındaki tüm üretim maliyetlerini kapsar. Bu durumda, endirekt ilk madde ve malzeme ile endirekt işçilik giderleri genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Endirekt ilk madde ve malzeme, yardımcı madde ve işletme malzemesi olarak iki kısımda incelenmekte olup, yardımcı madde; üretilen ürünün özünü oluşturmamakla birlikte üretimin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan boya, tutkal ve çivi gibi malzemelerden oluşur. İşletme malzemesi ise üretimin kesiksiz akışını sağlayan benzin, yağ ve motorin gibi giderleri içermektedir. Ayrıca, işçiye ödenen sosyal yardımlar ve fazla mesai ücretleri, nezaretçi ücretleri, kira, amortisman ve bakım onarım giderleri gibi maliyetler de genel üretim giderlerini oluşturur.

Genel üretim giderleri, değişken ve sabit olmak üzere iki biçimde ele alınabilir. Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarı ile doğru orantılı olarak artıp –azalan gider türleridir. Enerji, yardımcı malzeme ve endirekt işçiliğin büyük bir bölümü bu türe örnek gösterilebilir. Sabit genel üretim giderleri ise, üretim miktarına bağlı olarak artıp-azalmayan, belirli bir dönem veya belirli bir kapasitede değişmeyen gider türleridir. Fabrika binasının kirası, sigorta, emlak vergisi ve amortisman giderleri bu gruba girmektedir. Fakat bazı giderler yarı değişken (bakım-onarım, temizlik ve telefon giderleri gibi) ,bazıları ise yarı sabit gider (amortisman giderleri gibi) özelliği taşımaktadır.

Direkt ilk madde malzeme ve direk maliyetleri ile üretilen ürünler arasında ekonomik ve mantıklı bir ilişki kurularak, ürün maliyeti içerisinde yer alan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik tutarları net olarak belirlenebilirken, genel üretim giderleri ile üretilen ürünler arasında direkt bir ilişki kurularak ürün maliyeti içerisindeki genel üretim gideri tutarının net olarak saptanması zordur. Örneğin, fabrikadaki ısıtma, aydınlatma, yiyecek-içecek, kira, amortisman, yardımcı malzeme, güvenlik görevlilerinin ve yemekhane personelinin ücretleri gibi genel üretim giderlerinin üretilen ürünlerle ilişkisinin kurulması çok zor olabilir. Bu nedenle bu giderlerin bir takım “uygun” dağıtım anahtarları kullanılarak üretilen ürünlere yüklenmesi gerekir.

Tek tip ürünün tek bir safhada üretildiği işletmelerde, genel üretim giderlerinin maliyetlendirme çalışmalarında çok fazla sorunla karşılaşılmaz. Ancak birden fazla ürün ve birden fazla safha olması durumunda genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları ve dağıtım yöntemlerinin kullanılması gerekir.

Genel üretim giderleri, çok çeşitli giderlerden oluşmasına ve işletmeden işletmeye farklılık göstermesine karşın, aşağıda genel üretim giderlerinin başlıca hangi kalemlerden oluştuğu sıralanmıştır:

- Endirekt İlk Madde ve Malzeme Gideri
 - Yardımcı Malzeme
 - İşletme Malzemesi

- Endirekt İşçilik Gideri
 - Fazla Mesai Ücreti
 - Yıllık İzin, Tatil ve İkramiye Ücretleri
 - Kıdem Tazminatları
 - Sosyal Sigorta İşveren Payları
 - Bakım Onarım İşçilikleri
 - Güvenlik Görevlisi ve Ustabaşı Ücretler

- Üretimde Kullanılan Maddi Sabit Değerlerin Amortisman Gideri
 - Fabrika Binası
 - Makineler
 - Araç ve Gereçler
 - Taşıt Araçları
 - Demirbaşlar

- Üretimde kullanılan Sabit Değerler
 - Sigorta Giderleri
 - Vergi, resim ve Harç Giderleri
 - Kira Giderleri

- Enerji ve Yakıt Giderleri
 - Elektrik Giderleri
 - Buhar Giderleri
 - Kömür Giderleri
 - Akaryakıt Giderleri (Benzin, Fuel oil, mazot, gaz)
- Aydınlatma, Isıtma ve Havalandırma Giderleri
- Bakım Onarım Giderleri
- Sosyal Giderler
 - Yemekhane Giderleri
 - Revir Giderleri
 - Kreş Giderleri
 - Spor Tesisi giderleri
 - Dinlenme Yerleri Giderler

Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri:

- Genel üretim giderleri, birbirinden farklı özellikte çok sayıda üretim maliyetinden oluşur. Genel üretim giderlerinin kontrolü tüm bu gider kalemlerinin teker teker kontrolü ile mümkündür.
- Genel üretim giderleri ile üretilen ürünler arasında direkt olarak ilişki kurmak her zaman mümkün olmadığı için bu giderlerin ürün maliyetine yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları kullanılır.
- Genel üretim giderleri, yıl boyunca düzenli bir dağılım göstermez. Isıtma ve aydınlatma giderleri kış aylarında; havalandırma, soğutma ve yıllık izin giderleri yaz aylarında artış gösterir. Genel üretim giderlerinin dönemler arasındaki düzensiz dağılımı, bu giderlerin üretim maliyetine bütçeler yardımıyla yüklenmesini gerektirir.

- Maliyet çalışmalarında, fiili rakamlar kullanıldığında, kesin rakamlar ancak yılsonunda hesaplanabilmektedir. Bu gecikmeleri önleyebilmek amacıyla işletmeler, genel üretim giderlerini ürünlere yüklerken bütçelenmiş oranlar kullanırlar.⁸¹

1.4. GİDERLERİN GİDER YERLERİNE DAĞITIMI

İşletmelerde üretilen ürün ve hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için giderlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ve söz konusu giderlerin ürün ve hizmet maliyetleriyle ilişkilendirilmesi gerekir. Maliyet muhasebesinin amaçlarından birisi de, en doğru dağıtım anahtarını seçerek, dağıtım işlemini yapmak, maliyetlerin gider yerleri ve üretim birimleri itibarıyla oluşumunu izlemek ve maliyet kontrolünü gerçekleştirmektir.⁸²

İşletmelerin büyük bir çoğunluğu üretim faaliyetlerini birden fazla safhada gerçekleştirir. Bir ürün, ürün haline gelinceye kadar bu safhaların her birinde işlem görür. Üretim ile ilgili ortaya çıkan maliyetler ilk önce bu safhalara dağıtılır daha sonra bu safhalarda işlem gören ürünlere yüklenir.

Bazı işletmelerde tüm fabrika bir tek gider yeri olarak kabul edilir. Bu durumda üretim maliyetlerinin gider yerlerine dağıtılması söz konusu olmamaktadır. Bu işletmelerde üretim maliyetleri yükleme oranı kullanılarak ürünün maliyetine yüklenir. Bazı işletmeler ise gider yerlerine ayrılmıştır. Bu tür işletmelerde üretim maliyetleri belirlenen dağıtım anahtarları yardımı ile önce gider yerlerine dağıtılır, daha sonra da ürünün maliyetine yüklenirler.⁸³ Giderlerin dağıtılmasıyla ilgili olarak 3 dağıtım aşaması ortaya çıkmaktadır:

1.Dağıtım: Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması

2.Dağıtım: Yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin dağıtılması

3.Dağıtım: Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri, o gider yerinde üretilen ürün ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi

⁸¹ Yükçü, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' 1999:136

⁸² AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:351

⁸³ Uslu, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985:137

1.4.1. GİDER YERLERİ:

Gider yerleri, maliyet giderlerinin ve bu giderlerle ilgili üretim çalışmalarının ayrıldığı veya toplandığı örgüt ve hesap birimleridir. Bir örgüt biriminin gider yeri olarak kabul edilebilmesi için bu birimde bir takım giderlerin ve bu giderlerle ilgili faaliyetlerin toplanmış bulunması gerekir. Gider yerleri departmanlar, atölyeler gibi örgüt birimleri olabileceği gibi, örgüt şemasında yer almayan bazı birimler de olabilir. Örneğin yapılan iş gereği, bir atölye de bulunan birkaç makine ve tezgâh gruplandırılarak gider yeri olarak kabul edilebilir.⁸⁴

Gider yerleri, giderlerin fonksiyonel bölümlenmesine göre, şu şekilde gruplandırılabilir.

A- ÜRETİM GİDER YERLERİ

- 1- Esas Üretim Yerleri
- 2- Yardımcı Üretim Yerleri
- 3- Hizmet Yerleri
- 4- Üretim Yerleri Yönetim Gider Yerleri

B- DÖNEM GİDER YERLERİ

- 5-Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 6- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- 7- Genel Yönetim Gider Yerleri
- 8- Finansman Gider Yerleri

Esas Üretim Yerleri: İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürünlerin üretimini yapan bölümlerdir. Bazı kaynaklarda işlem merkezleri adıyla da anılan bu gider yerlerine örnek olarak, bir iplik fabrikasında iplik, bobin, ve büküm bölümleri; kumaş fabrikasında dokuma, beyazlatma, boyama ve apreleme bölümleri; bir ağaç işleri (mobilya) fabrikasında kesim, makine, montaj, boya-cila ve döşeme bölümleri sayılabilir.

Yardımcı Üretim Yerleri: Esas üretim yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli yan girdileri üreten elektrik santrali , buhar (kazan dairesi), basınçlı hava (kompresör) dairesi vb. birimleri kapsar.

⁸⁴ Uslu, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985:137

Hizmet Yerleri: Diğer gider yerlerine hizmet vermek üzere kurulmuş bakım ve onarım servisi, nakliye servisi, personel taşıma servisi, laboratuvar, yemekhane ve malzeme ambarı gibi birimlerdir.

Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri; Fabrikadaki çalışmalarını yöneten veya yönlendiren fabrika müdürlüğü, üretim planlama bölümü vb. birimleri kapsar.

Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri: Araştırma ve geliştirme giderlerinin biriktirildiği gider yerleridir. Genelde hesap birimi olarak tek bir gider yeri şeklinde karşımıza çıkar. Ancak, araştırma ve geliştirmeye büyük önem vererek, örgüt yapısını buna göre oluşturmuş işletmelerde, örgüt birimleri halinde birkaç gider yerini kapsayabilir.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri: Üretim sonrası depolama, dağıtım vb, faaliyetleri yürüten pazarlama departmanı, satış mağazaları, ürün ambarı, nakliye servisi ve satış sonrası hizmet servisi gibi birimleri kapsar.

Genel Yönetim Gider Yerleri: Üst düzey yöneticilerinin ofis giderlerinin yapıldığı yerlerdir. Örnek olarak yönetim kurulu, genel müdürlük, muhasebe-finansman, insan kaynakları vb birimler sayılabilir.

Finansman Gider Yerleri: Finansman giderlerinin toplandığı gider yeridir.⁸⁵

Maliyet Muhasebesinde genellikle, üretim giderlerine dönem giderlerinden daha fazla önem verildiği için, üretim gider yerlerinin dönem gider yerlerine oranla daha ayrıntılı biçimde bölümlendiği izlenir. Örneğin, gider yeri bölümlenmesinde ilk ve temel çıkış noktasını oluşturan örgüt şemasında, üretim gider yerleri şeflik düzeyinde ele alınır. Hatta, esas üretim yerlerinde bazen aynı şeflik veya bölüm içerisindeki makine grupları ayrı ayrı gider yeri kabul edilir. Oysa dönem gider yerlerinde çoğu kez müdürlük düzeyinden aşağı inilmez. İçinde kaç tane şeflik olursa olsun, müdürlük tek bir gider yeri kabul edilir.

⁸⁵ Büyükmirza, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000: 170

Gider Yeri Bölümlenmesinin Yararları:

- Gider yerlerinin giderlerinin bilinmesi, bölüm bütçelerinin ve sonuçta genel işletme bütçesinin hazırlanmasına, yani planlamaya yardımcı olur.
- Gider yerlerinin giderleri bilindiği takdirde, herhangi bir gider artışının nerede ortaya çıktığı ve bundan kimlerin sorumlu tutulabileceği daha kolay anlaşılır. Bütçeden sapmalar gider yeri bazında (giderlerin kaynağında) belirlenebilir. Dolayısıyla, maliyet kontrolünde etkenlik sağlanır.
- Gider yerlerinin giderleri, doğrudan ya da analize tabi tutularak, fiyatlandırma, üretim veya satın alma, satma veya işleme gibi yönetim kararları için dayanak oluşturur.

Gider yerlerinde biriken giderler, gider dağıtımları ve yüklemelerinde esas alınacak tutarları oluşturur. Bu dağıtım ve yüklemeler ise mamul ve yarı mamul maliyetlerinin sağlıklı biçimde saptanmasına yardımcı olur.⁸⁶

Gider Yeri Ayrımında Dikkat Edilmesi Gereken Kriterler :

- Üretim Şartlarının Homojen Olması: Gider yerlerini yalnızca ürünlerle olan ilişkilerine göre gruplandırmak iyi bir maliyet muhasebesi sistemi için yeterli değildir. Belirlenecek gider yerlerinde üretim şartlarının homojen olmasına dikkat edilmelidir. Bu sebepten, işgücünün yoğun olduğu gider yerlerinin makineli üretimin yoğun olduğu gider yerlerinden ayırmak gerekir. İşgücünün yoğun olduğu bölümlerin giderlerini o bölümde üretilen ürünler veya operasyonlara yükleyebilmek için o bölümdeki direkt işçilik saati başına bir gider dağıtım oranı uygulamak daha doğru olur. Ancak makine yoğun çalışan bölümlerin giderlerini ürünün maliyetine makine saatine göre yüklemek gerekir. Hem işgücü hem de makineli üretim gerektiren bir bölümün giderlerinin aynı gider yerinde toplanması durumunda uygulanacak olan ortak gider yükleme oranı, giderlerin ürün maliyetlerine hatalı bir şekilde dağıtılmasına sebep olacaktır.

⁸⁶ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000 : 171

- Sorumluluk Alanlarının Ayrılması: Bir gider yerinde birden fazla sorumlu olması durumunda, maliyet kontrolü açısından o gider yerini bölümlere ayırmak gerekebilir.

- Üretimin Yer Olarak Dağılışı: Daha çok safha maliyet sistemi uygulayan işletmelerde üretimin yer olarak dağılışı önemli bir faktördür. Bunun dışında üretimin farklı yerlerde yapılması mutlaka ayrı gider yerleri oluşturulmasını gerektirmez. Aynı türdeki makinelerde, farklı yerlerde, aynı tür işler yapılıyorsa bunlar tek bir gider yerinde toplanabilir. Bazı durumlarda sürekli olarak bir yere bağlı olmadan çalışan ekipler (nakliye, tamir bakım ekipleri) ayrı bir gider yeri olarak değerlendirilebilir.

- Maliyet Kontrolü Yapma Olanığı: Kontrol edilmek istenen sorumluluk alanları dikkate alınarak gider yerleri oluşturulmalıdır. İşletmenin ayrıntılı bir maliyet kontrolü beklentisi varsa, gider yerlerini detaylı bir şekilde belirlemesi gerekir. Ancak maliyet kontrolü beklentisi yoksa, işletme tüm üretimi bir tek gider yeri olarak kabul edebilir.

- Pratiklik ve Uygulanabilirlik: İşletmede açılan her gider yerinin maliyet ve giderlerinin diğer gider yerlerinden ayrı olarak izlenmesi gerektiğinden işletmedeki bilgi akış sisteminin buna imkân verecek şekilde kurulması gerekmektedir. Oluşturulan her bir gider yerinin maliyet ve gider yerlerinin ayrı ayrı izlenmesi çok sayıda personel, alt yapı, doküman ve kırtasiye giderine neden olacağından, bu gider yerlerinde ortaya çıkan maliyet ve giderlerin büyüklüğü o gider yerini oluşturmaya değecek ekonomik büyüklükte olmalıdır. Sonuçta gider yerlerinin detaylandırılmasından elde edilecek fayda, sistemin uygulanmasından kaynaklanan maliyetten daha yüksek olmamalıdır.

- Yönetimin Talebi: Gider yerleri ayrımı konusundaki en önemli kriterlerden birisi de yönetimin maliyet muhasebesinden beklentisidir. Üst yönetimin maliyet muhasebesinden ciddi beklentileri varsa detaylı bir gider yeri ayırımına gidilmelidir. Ancak maliyet muhasebesinden fazla bir beklentisi yoksa sadece asgari koşulları yerine getirerek vergiye yönelik muhasebe uygulaması düşünülüyorsa gider yeri ayırımında çok fazla detaya girmeye gerek yoktur.⁸⁷

⁸⁷ Yükücü, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' 1999:168

1.4.2. GİDER DAĞITIM TABLOSU:

Giderlerin gider yerlerine dağıtılması üç aşamadan oluşur ve bu hesaplamaların yapılmasında ‘Gider Dağıtım Tablosu’ adı verilen bir tablodan yararlanır. Tabloda da görülebileceği gibi, giderler önce esas üretim ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmaktadır. (1.Dağıtım) Bu dağıtım sonucunda, gider yerlerinde toplanan giderlere 1. toplam adı verilir. 1. dağıtımdan sonra yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler yeniden dağıtılır (2.Dağıtım) ve tüm giderler esas üretim gider yerlerinde toplanır. 2. dağıtım sonucu oluşan toplam giderleri her esas gider yeri, seçilen faaliyet ölçüsüne oranlanarak gider yerlerinin yükleme oranları bulunur.⁸⁸

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri			
		Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		A	B	X	Y
Amortisman Giderleri	xxx	X	X	x	x
Bakım Onarım Giderleri	xxx	X	X	x	x
Enerji Giderleri	xxx	X	X	x	x
Endirekt İlk Madde Malzeme	xxx	x	X	x	x
Endirekt İşçilik	xxx	x	X	x	x
1.Toplam	xxx	xx	Xx	xx	xx
X		x	X		
Y		x	X		
2.Toplam		xxx	Xxx		
Faaliyet Ölçüsü					
Faaliyet Hacmi					
Yükleme Katsayısı					

↓ ↓
Ürünler

⁸⁸ YILMAZ, Recep, ‘Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi’ Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi 2003: 66

1.4.3. GİDER DAĞITIM ANAHTARLARI:

Hangi gider yerine ait olduğu belli olan giderler, bu gider yerlerine doğrudan doğruya kaydedilir. Örneğin bir gider yerinde bulunan makinenin amortisman gideri, ilgili gider yerine direkt olarak kaydedilir. Ancak hangi gider yerine ait olduğu net bir şekilde saptanamayan, belli bir gider yerine değil birçok gider yerine ait olan giderler ‘dağıtım anahtarları’ yardımıyla dağıtılır. Elektrik enerjisini hem bürolarda hem de üretimin yapıldığı yerlerde kullanan işletmenin tek bir elektrik sayacına gelen elektrik faturasına bağlı olarak elektrik giderini, elektriğin tüketildiği gider yerlerine direkt olarak dağıtmak mümkün değildir. Giderlerin dağıtılmasında temel ilke, gider türlerini, gider yerlerine mümkün olduğunca doğrudan doğruya dağıtmaya çalışmak, ancak buna imkân yoksa dağıtım anahtarlarına başvurmaktır.

Dağıtım anahtarları, ölçülebilir, nesnel ve pratik olmalıdır. Dağıtım anahtarlarının ölçülebilirliği, miktar ya da tutar gibi ölçü birimleriyle ifade edilebilir olması; nesnelliği giderler ile seçilen dağıtım anahtarı arasında bir ilişki kurulabilmesi ve pratikliği ise, kullanılabilir niteliklere sahip olması anlamını taşımaktadır.

Seçilecek olan dağıtım anahtarı, işletmenin yapısı dikkate alınarak, genel üretim gideri ile gider yeri arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde ortaya koymalıdır. Aşağıda bazı genel üretim giderleri ve bu giderler için kullanılacak dağıtım anahtarları verilmiştir.⁸⁹

<u>Genel Üretim Giderleri:</u>	<u>Dağıtım Anahtarları:</u>
• Bina Amortisman Giderleri	Yüzölçümü (m ²)
• Bina Vergi ve Sigorta Giderleri	Yüzölçümü veya hacim
• Aydınlatma Giderleri	Ampul Watt Sayısı
• Faiz Giderleri	Her bölümdeki bağlı sermaye
• Isıtma Giderleri	Yüzölçümü, hacim veya radyatör sayısı
• Su Giderleri	Musluk sayısı veya işçi sayısı
• Bakım Onarım Giderleri	Makine Sayısı, D.İ.S., Makine Saati

⁸⁹ HAFTACI, Vasfi, ‘Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi’, 1999:179

- Kira Giderleri Yüzölçümü
- Haberleşme Giderleri Telefon, faks kullanım sayısı
- Endirekt İşçilik İşçi Sayısı
- Endirekt Malzeme Malzeme Talebi
- Sosyal Giderler İşçi Sayısı
- Nakliye Giderleri Taşınan malzeme miktarı veya tutarı

1.4.4. GİDERLERİN GİDER YERLERİNE DAĞITILMASI:

1.4.4.1. Gider Türleri Toplamının Gider Yerlerine Dağıtım (Birinci Dağıtım) :

Maliyet sistemi içerisinde, bir gideri kaydedebilmek için öncelikle o giderin hangi gider yerine ait olduğunun bilinmesi gerekir. Ancak giderleri dağıtırken gider yeri ve sorumluluk merkezi kavramlarını birbirine karıştırmamak gerekir. Sorumluluk merkezi, gider kontrolü amacına yönelik iken, gider yeri maliyet hesaplama amacına yöneliktir. Bu nedenle giderin tüketildiği gider yerine kaydedilmesi gerekir. Maliyet hesaplamalarında sorumluluk esasını arka planda olup, giderler onay veren gider yerine değil tüketimin yapıldığı gider yerine kaydedilir. Örneğin, üretim müdürünün onayı ile kalite kontrol bölümüne alınan kırtasiye malzemesinin maliyetinin kalite kontrol gider yerinde izlenmesi gerekir.⁹⁰

Giderlerin gider yerlerine dağıtımını, gider türüne göre, ya direkt olarak yada dağıtım anahtarları yardımıyla yapılır. Eş zamanlı kayıt yönteminde tüm giderler kayıt anında bir gider yerine kaydedilmek durumundadır. Ortaya çıkan gider ile gider yeri arasında doğrudan bir ilişki kurulabiliyorsa, ilgili gider, gider yerine doğrudan yüklenir. Gider yerlerine doğrudan yüklenemeyen giderler için ise gerekirse hesabi gider yerleri oluşturulur ve söz konusu giderler bu gider yerlerine direkt olarak kaydedilebilir hale getirilirler. Yani, her gider ortaya çıktıkça, gider çeşitleri, ilgili gider çeşidi hesabı bünyesinde ait olduğu gider yerine kaydedilir. Buna I. Dağıtım denir ve iyi hazırlanmış bir kodlama sistemi gerektirir. Bu, maliyet ve yönetim muhasebesi açısından gereklidir.

⁹⁰ KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, ‘Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları’, 1999; 429

Direkt giderlerin (710,720) gider yerlerine dağıtımında sorun olmaz. Genel üretim giderlerinin bir kısmı doğrudan gider yerlerine yüklenebilirken, önemli bir kısmının gider yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarlarına (ölçülerine) ihtiyaç vardır.

Örnek: Bir üretim işletmesinde A ve B esas üretim gider yerleri ile X ve Y yardımcı gider yerleri bulunmaktadır. Bu işletmenin dönem sonu kayıtlarından gider dağıtım tablosunun düzenlenebilmesi için şu veriler toplanmıştır.

<u>Gider Türleri</u>	<u>Tutarı</u>	<u>Dağıtım Verisi</u>	
Amortisman Giderleri	4.000,00 YTL	yüzölçümü (m ²)	
Enerji Gideri	2.000,00 YTL	Kws	
Su Giderleri	1.000,00 YTL	Hacim (m ³)	
<u>Gider Yerleri</u>	<u>m²</u>	<u>Kws</u>	<u>m³</u>
A. Esas Üretim Gider Yeri	150	600	200
B. Esas Üretim Gider Yeri	100	400	250
X. Yardımcı Üretim Gider Yeri	80	320	80
Y. Yardımcı Üretim Gider Yeri	<u>70</u>	<u>280</u>	<u>70</u>
	400	1.600	500

Örnekteki gider türleri ile gider yerleri arasında doğrudan bir ilişki olmadığından, genel üretim giderleri türüne göre belirlenen dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtım oranları hesaplanarak, esas ve yardımcı gider yerlerine dağıtılır.

Amortisman Gideri : 4.000,00 YTL / (m²)

Dağıtım Oranı: 4.000 / 400 = 10 YTL/m²

A. Esas Üretim Gider Yeri = 10 X 150 = 1.500

B. Esas Üretim Gider Yeri = 10 X 100 = 1.000

X. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 10 X 80 = 800

Y. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 10 X 70 = 700

4.000

Enerji Gideri : 2.000,00 YTL / (Kws)

Dağıtım Oranı: 2.000 / 1.600 = 1,25 YTL/Kws

A. Esas Üretim Gider Yeri = 1,25 X 600 = 750

B. Esas Üretim Gider Yeri = 1,25 X 400 = 500

X. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 1,25 X 320 = 400

Y. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 1,25 X 280 = 350

2.00

Su Gideri : 1.000,00 YTL / (m3)

Dağıtım Oranı: 1.000 / 500 = 2 YTL/m3

A. Esas Üretim Gider Yeri = 2 X 200 = 400

B. Esas Üretim Gider Yeri = 2 X 150 = 300

X. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 2 X 80 = 160

Y. Yardımcı Üretim Gider Yeri = 2 X 70 = 140

1.000

Gider Dağıtım Tablosu:

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri			
		Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		A	B	X	Y
Amortisman Giderleri	4.000	1.500	1.000	800	700
Enerji Giderleri	2.000	750	500	400	350
Su Giderleri	1.000	400	300	160	140
1.Toplam	7.000	2.650	1.800	1.360	1190

1.4.4.2. Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılması (İkinci Dağıtım) :

Giderlerin ana ve yardımcı gider yerlerine birinci dağıtım yapıldıktan sonra, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Bu dağıtıma ikinci dağıtım adı verilir.

Bu dağıtımın temel amacı, tüm üretim giderlerinin, üretilen ürün maliyetlerine yüklenmek üzere, bu ürünleri üreten esas üretim yerlerinde toplanmasıdır. Ayrıca bu dağıtım, diğer üretim gider yerlerinden sağlanan yardımcı üretim ve hizmetleri tüketen esas gider yerlerinin bu tüketimden doğan sorumluluğunu dolaylı bir şekilde yansıtmak açısından önemlidir. Bu dağıtımın diğer bir faydası da dönem gider yerlerinin işletmeye sağladıkları yardımcı üretim ve hizmetler karşılığında gider payı olarak üretim giderleri-dönem giderleri ayırımının daha sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamaktır.⁹¹

Yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında dağıtım anahtarlarından faydalanılır. Dağıtım anahtarlarının belirlenmesinde, esas üretim gider yerlerinin bu giderlerden faydalanmaları oranında pay almalarına dikkat edilmelidir. Örneğin bir bakım onarım atölyesinin giderleri, diğer gider yerlerine verdiği bakım onarım hizmeti ile orantılı olarak dağıtılmalıdır.

1.4.4.2.1. Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtılmasında Kullanılan Yöntemler:

• **Basit Dağıtım Yöntemi:** Dağıtıma tabi gider yerlerinde toplanmış giderleri yalnızca esas üretim gider yerleri arasında dağıtan yöntemdir. Bu yöntemde, yardımcı üretim gider yerleri ile hizmet gider yerleri arasındaki yarar ve hizmet ilişkileri dikkate alınmadığından yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler birbirlerine pay vermezler.

Örnek: Bir üretim işletmesinde, döküm ve montaj esas üretim yerleri ile Bakım-Onarım ve Enerji yardımcı gider yerleri bulunmaktadır. Birinci dağıtım sonunda gider yerlerinde toplanan giderlere ilişkin veriler şu şekildedir:

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Tutarı</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Döküm	100.000,00 YTL	
Montaj	50.000,00 YTL	
Bakım-Onarım	35.000,00 YTL	Tüketilen KWS miktarı
Enerji	15.000,00 YTL	Direkt işçilik saati

⁹¹ Büyükmirza, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000:182

Yardımcı gider yerlerinin dağıtımında kullanılacak temel dağıtım verileri şu şekildedir:

<u>Gider Yeri</u>	<u>Direkt İşçilik Saati</u>	<u>KWS</u>
Döküm	4.000	600
Montaj	3.000	400
Bakım-Onarım	2.000	300
Enerji	<u>1.000</u>	<u>200</u>
	10.000	1.500

Enerji Yardımcı Üretim Yeri	: 15.000,00 YTL / (Kws)
Dağıtım Oranı	: 15.000 / 1.000 = 15 YTL/Kws
Döküm	: 15 X 600 = 9.000,00 YTL
Montaj	: 15 X 400 = 6.000,00 YTL
Bakım-Onarım Yardımcı Üretim Yeri	: 35.000,00 YTL/DİS
Dağıtım Oranı	: 35.000 / 7.000 = 5 YTL/DİS
Döküm	: 5 X 4.000 = 20.000,00 YTL
Montaj	: 5 X 3.000 = 15.000,00 YTL

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri			
		Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		Döküm	Montaj	Bakım Onarım	Enerji
1.Toplam	200.000	100.000	50.000	35.000	15.000
Enerji Giderleri		9.000	6.000		
Bakım Onarım		20.000	15.000		
2.Toplam	200.000	129.000	71.000		

Kademeli Dağıtım Yöntemi: Birinci dağıtım sonucunda yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin birinden başlayarak diğer yardımcı gider yerleri ile birlikte esas üretim gider yerlerine dağıtan yöntemdir. Bu dağıtım yönteminde, yardımcı gider yeri dağıtımdan kendisi pay almaz, ancak kendisinden sonraki yardımcı gider yerlerine pay verir.⁹² Kademeli dağıtım yönteminde ikinci dağıtım yapılırken, yardımcı gider yerlerinin sırasının belirlenmesinde, hizmet esası veya gider esasından yola çıkılır. Hizmet esasında, yardımcı gider yerleri arasındaki karşılıklı yarar ve hizmet ilişkileri dikkate alınır. Diğer gider yerlerine en fazla hizmet sunan gider yeri dağıtımda ilk sırayı alır. Ancak yardımcı gider yerleri gider yerlerine eşit miktarda hizmet sunmuş ise, gider esası göz önünde bulundurulur. Gider esasında, birinci toplam sonucunda en fazla gider payını alan gider yeri ilk önce dağıtılır.⁹³

Örnek: Presli saç parça üreten bir üretim işletmesinde, giyotin makas, pres ve çapak alma esas üretim gider yerleri ile, Bakım – Onarım, Yemekhane, Enerji ve su yardımcı gider yerleri bulunmaktadır. Gider yerlerinin dağıtım anahtarlarının, dağıtım anahtarları toplamı içindeki yüzde payı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

<u>Gider Yeri</u>	<u>T utar</u>	<u>Bak.On.Saati</u>	<u>İşçi Sayısı</u>	<u>Kws</u>	<u>Su Tük</u>
Bakım Onarım	9.000,00	%7	%5	%0	%0
Yemekhane	6.000,00	%4	%5	%1	%2
Enerji	4.000,00	%2	%10	%2	%0
Su	5.000,00	%5	%5	%0	%0
Giyotin Makas	16.000 ,00	%17	%15	%40	%14
Preshane	10.000,00	%30	%20	%50	%30
Çapak Alma	7.000,00	<u>%35</u>	<u>%40</u>	<u>%7</u>	<u>%54</u>
		%100	%100	%100	%100

⁹² YILMAZ, Recep, ‘Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi’ Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi 2003:78

⁹³ AKDOĞAN, Nalan, ‘Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları’, 2004 : 374

Giderlerin dağıtımına en çok sayıda gider yerine hizmet veren gider yerinden başlanır. Bakım onarım gider yeri toplam 7; yemekhane gider yeri 7; enerji gider yeri 5; su gider yeri ise 4 adet gider yerine hizmet vermektedir. Ancak birden fazla gider yeri eşit sayıda gider yerine hizmet vermekte ise, gider toplamı en yüksek olandan dağıtımına başlanır. Bakım onarım gider yerinin (9.000,00) giderleri toplamı, yemekhane giderlerinden (6.000,00) daha yüksek olduğu için dağıtımına bakım onarım hizmet gider yerinden başlanır. Bir hizmet gider yerinin giderleri dağıtılırken, kendisine hizmet vermiş olsa bile gider payı alamaz.

1.Bakım-Onarım Yardımcı Üretim Yeri, kendisine gider payı dağıtamayacağı için, dağıtım oranının paydası $\%100 - \%7 = \%93$ olarak hesaplanacaktır.

Yemekhane	$9.000,00 \times 4/93 = 387$
Enerji	$9.000,00 \times 2/93 = 194$
Su	$9.000,00 \times 5/93 = 484$
Giyotin Makas	$9.000,00 \times 17/93 = 1.645$
Preshane	$9.000,00 \times 30/93 = 2.903$
Çapak Alma	$9.000,00 \times 35/93 = \underline{3.387}$
	9.000

2.Yemekhane Yardımcı Üretim Yeri, Dağıtılması gereken giderler toplamı bakım onarım gider yerinin de payının eklenmesiyle, $6.000 + 387 = 6.387'$ dir. Dağıtım oranının paydası, yemekhane ve bakım onarım gider yerlerinin yüzdeleri dışarıda bırakılarak, $\%100 - (\%5 + \%5) = \%90$ olarak hesaplanır.

Enerji	$6.387,00 \times 10/90 = 710$
Su	$6.387,00 \times 5/90 = 355$
Giyotin Makas	$6.387,00 \times 15/90 = 1.064$
Preshane	$6.387,00 \times 20/90 = 1.419$
Çapak Alma	$6.387,00 \times 40/90 = \underline{2.839}$
	6.387

3.Enerji Yardımcı Üretim Yeri: Dağıtılması gereken enerji gider toplamı; 5.000 + 194 + 710 = 4.904,00 ; Dağıtım oranının paydası %100- (%0+ %1 + %2) = %97

Su	4.904,00 X 0/97 = 0
Giyotin Makas	4.904,00 X 40/97 = 2.022
Preshane	4.904,00 X 50/97 = 2.528
Çapak Alma	4.904,00 X 7/97 = <u>354</u>
	4.904

4.Su Yardımcı Üretim Yeri: Dağıtılması gereken su gider toplamı; 5.000 + 484 +355 = 5.839,00 ; Dağıtım oranının paydası %100- (%0+ %2 + %0 + %0) = %98

Giyotin Makas	5.839,00 X 14/98 = 834
Preshane	5.839,00 X 30/98 = 1.787
Çapak Alma	5.839,00 X 54/98 = <u>3.218</u>
	5.839

Kademeli dağıtım yönteminin uygulanmasından sonra, dağıtıma tabi tüm giderler esas gider yerlerinde toplanır.

	<u>Tutar</u>	<u>Bakım Onarım</u>	<u>Yemekhane</u>	<u>Enerji</u>	<u>Su</u>	<u>Toplam</u>
Giyotin Makas	16.000	1.645	1.064	2.022	834	21.565
Preshane	10.000	2.903	1.419	2.528	1.787	18.637
Çapak Alma	7.000	3.387	2.839	354	3.218	<u>16.798</u>
						57.000

Matematik Dağıtım (Matriks) Yöntemi: Birinci dağıtım sonucunda yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında matematiksel denklemlerden yararlanıldığı bir dağıtım yöntemidir. Bu yöntemde yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinin tüm gider yerlerine verdikleri hizmetler göz önünde bulundurulur. Yardımcı gider yerleri, esas üretim gider yerinin yanı sıra yardımcı hizmet gider yerlerine de hizmet vermişlerse, ilgili hizmet gider yeri esas üretim gider yerleri ile birlikte hizmet verdiği yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerine de pay verir. Matematik

dağıtım yöntemi, tüm gider yerlerini ve bu gider yerleri arasındaki ilişkileri dikkate aldığı için diğer gider dağıtım yöntemlerine kıyasla daha doğru sonuçlar vermektedir. Bu yöntem, yardımcı üretim ve hizmet gider yeri sayısı ile orantılı olarak artış gösteren denklem çözümüne dayandığı için, yardımcı gider yeri sayısı arttıkça sonuca ulaşmak zorlaşır.⁹⁴

Örnek: Bir tekstil fabrikasında Örgü ve Boya esas üretim gider yerleri ile, Enerji ve Bakım-Onarım hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Birinci dağıtım sonucunda, elde edilen giderler toplamı ve hizmet gider yerlerinin diğer gider yerlerine sağladıkları hizmet miktarları şu şekildedir.

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Tutar</u>	<u>Bak.On.Hizmet Mik.</u>	<u>Enerji Hizmet Mik</u>
Örgü Gider Yeri	20.000 YTL	500 DİS	900 Kws
Boya Gider Yeri	15.000 YTL	300 DİS	450 Kws
X. Enerji Gider Yeri	7.000 YTL	200 DİS	150 Kws
Y. Bak.-On.Gider Yeri	<u>3.000 YTL</u>	<u>100 DİS</u>	<u>150 Kws</u>
	45.000 YTL	1.100 DİS	1.650 Kws

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Bak.On.Hizmet Oranı</u>	<u>Enerji Hizmet Oranı</u>
A. Örgü Gider Yeri	%50	%60
B. Boya Gider Yeri	%30	%30
X. Enerji Gider Yeri	%20	–
Y. Bak.-On.Gider Yeri	–	%10

Matematik dağıtım yönteminde öncelikle her hizmet gider yerinin toplam gideri bir denklem ile ifade edilir. Bakım Onarım (X) hizmet gider yeri 3.000 YTL ‘lik giderine ek olarak Enerji (Y) hizmet gider yerinden, %10’luk hizmet almıştır Enerji(Y) hizmet gider yeri ise 7.000 YTL ‘lik giderine ek olarak Bakım-Onarım (X) hizmet gider yerinden, %20’lik hizmet almıştır. Bu veriler dikkate alındığında, hizmet gider yerlerinin toplam giderleri şu denklemlerle ifade edilir.

⁹⁴ Yükücü, Süleyman, ‘Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi’ 1999:190

$$X(\text{Bakım Onarım}) = 3.000 + 0,10 Y.(\text{Enerji})$$

$$Y (\text{Enerji}) = 7.000 + 0,20 X (\text{Bakım Onarım})$$

Oluşturulan denklemlerde X ve Y birbirinin yerine koyularak denklem çözülür böylece bakım onarım ve enerji yardımcı gider yerlerinin dağıtılacak toplam giderleri bulunur.

Bakım Onarım Gideri

$$X = 3.000 + 0,10 (7.000 + 0,20 X)$$

$$X = 3.000 + 700 + 0,02 X$$

$$0,98 X = 3.700$$

$$X = 3.776$$

Enerji Gideri

$$Y = 7.000 + 0,20 (3.776)$$

$$Y = 7.000 + 755$$

$$Y = 7.755$$

Hizmet gider yerleri için hesaplanan toplam giderler; hizmet verdikleri gider yerlerine hizmet oranlarına göre dağıtılır.

Bakım – Onarım Giderleri : 3.776,00 YTL

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Bak.On.Hizmet Oranı</u>	<u>Tutar</u>
A. Örgü Gider Yeri	%50	1.888
B. Boya Gider Yeri	%30	1.133
Y.Bakım On. Gider Yeri	%20	<u>755</u>
		3.776

Enerji Giderleri : 7.755,00 YTL

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Enerji Hizmet Oranı</u>	<u>Tutar</u>
A. Örgü Gider Yeri	%60	4.653
B. Boya Gider Yeri	%30	2.326
X. Enerji Gider Yeri	%10	<u>776</u>
		7.755

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri			
		Esas Üretim Gider Yerleri		Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		Örgü	Boya	Enerji	Bakım Onarım
1.Toplam	45.000	20.000	15.000	7.000	3.000
Enerji Giderleri	0	4.653	2.326	-7.755	776
Bakım Onarım	0	1.888	1.133	755	-3.776
2.Toplam	45.000	26.541	18.459	0	0

Planlı Dağıtım Yöntemi: Bu yöntem yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin, bütçeler veya çeşitli öngörümleme yöntemleriyle belirlenerek, daha önceden saptanan dağıtım oranlarına göre, yardımcı gider yerlerinin birbirleri arasındaki ilişkiler de dikkate alınarak, dağıtılması esasına dayanır. Yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri için tahminlenen giderler, gider yerleri için önceden belirlenen faaliyet hacmine bölünerek yükleme oranları hesaplanır. Her bir yardımcı gider yeri hesaplanan yükleme oranına göre yararlandıkları oranda giderlerden pay alırlar.⁹⁵

Planlı dağıtım yöntemine göre dağıtılan giderler ile, gider yerlerinin fiili giderleri arasında oluşan farklar daha önceden belirlenen oranlar yardımıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Tahmini olarak yüklenen giderlerin, fiili giderlerden daha az hesaplanması durumunda aradaki fark esas üretim gider yerlerine dağıtılan giderlere eklenir. Tahmini olarak yüklenen giderlerin, fiili giderlerden daha fazla hesaplanması durumunda ise aradaki fark esas üretim gider yerlerine dağıtılan giderlerden çıkarılır. Planlı dağıtım yöntemi, matematik dağıtım yönteminde olduğu gibi, bir gider yerinin hizmet verdiği tüm gider yerlerini dikkate alarak, bu gider yerlerine gider payı verdiği için basit dağıtım ve kademeli dağıtım yöntemlerine kıyasla daha doğru sonuçlar vermektedir. Bu yöntemin diğer bir avantajı ise, fiili giderler ile tahmini giderler arasındaki farkların belirlenmesine olanak sağlayarak gider kontrolüne yardımcı olmasıdır.⁹⁶

⁹⁵ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004 : 394

⁹⁶ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999

Örnek: Bir üretim işletmesinde, Preshane ve Doğrultma esas üretim gider yerleri ile, Enerji ve Bakım-Onarım ve Yemekhane hizmet gider yerleri bulunmaktadır. Yardımcı hizmet gider yerlerinde oluşan tahmini giderler ve dağıtım anahtarları şu şekildedir.

<u>Yardımcı Hizmet Gider Yerleri</u>	<u>Tahmini Giderler</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Bakım Onarım	15.000,00 YTL	Bakım Onarım Saati
Enerji	25.000,00 YTL	Enerji Tüketim Miktarı
Yemekhane	10.000,00 YTL	İşçi Sayısı

Birinci dağıtım sonucunda, işletmede fiili olarak gerçekleşen giderler ve dağıtım oranları şu şekildedir.

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Tutar</u>	<u>Bak.On.Saati.</u>	<u>Kws</u>	<u>İşçi Sayısı</u>
Preshane	50.000	2.000	4.000	50
Doğrultma	35.000	1.000	5.000	30
Bakım-Onarım	12.000	200	600	10
Enerji	20.000	400	300	10
Yemekhane	<u>16.000</u>	<u>600</u>	<u>400</u>	<u>5</u>
	133.000	4.200	10.300	105

İkinci dağıtım sonucunda ortaya çıkacak farklar; Preshane gider yeri için %60, Doğrultma gider yeri için %40 olarak belirlenmiştir. İlk olarak tahminlenen giderler, dağıtım anahtarları yardımıyla gider yerlerine dağıtılır.

Bakım-Onarım giderlerinin dağıtılması:

Yükleme Oranı	: 15.000 / 4.000 = 3,75
Preshane	: 2.000 X 3,75 = 7.500
Doğrultma	: 1.000 X 3,75 = 3.750
Enerji	: 400 X 3,75 = 1.500
Yemekhane	: 600 X 3,75 = 2.250

Enerji giderlerinin dağıtılması:

Yükleme Oranı	:	25.000 / 10.000 = 2,5
Preshane	:	4.000 X 2,5 = 10.000
Doğrultma	:	5.000 X 2,5 = 12.500
Bakım Onarım	:	600 X 2,5 = 1.500
Yemekhane	:	400 X 2,5 = 1.000

Yemekhane giderlerinin dağıtılması:

Yükleme Oranı	:	10.000 / 100 = 100
Preshane	:	50 X 100 = 5.000
Doğrultma	:	30 X 100 = 3.000
Bakım Onarım	:	10 X 100 = 1.000
Enerji	:	10 X 100 = 1.000

Planlanan giderlerin dağıtılmasından sonra, tahmin edilen giderler ile fiilen yüklenen giderler arasındaki farklar hesaplanır.

<u>Gider Yerleri</u>	<u>1.Dağıtım Top.</u>	<u>Bak.-On.</u>	<u>Enerji</u>	<u>Yemekhane</u>	<u>Fiili Gider Toplamı</u>
Bakım Onarım	12.000	_	1.500	1.000	14.500
Enerji	20.000	1.500	_	1.000	22.500
Yemekhane	16.000	2.250	1.000	_	19.250

<u>Gider Yerleri</u>	<u>Tahmini Giderler</u>	<u>Fiili Gider</u>	<u>Fark</u>
Bakım Onarım	15.000	14.500	+ 500
Enerji	25.000	22.500	+2.500
Yemekhane	10.000	19.250	<u>-9.250</u>
		Net Fark	-6.250

Dağıtım işlemlerinden sonra, tahmini giderler ile fiili giderler arasında ortaya çıkan fark, daha önceden belirlenen oranlarda esas üretim gider yerleri paylaşılır.

Preshane (%60) : $6.250 \times 0,60 = 3.750$

Doğrultma (%40) : $6.250 \times 0,40 = 2.500$

Esas üretim yerlerine eksik yüklenen bu giderler ikinci dağıtım sonucuna eklenerek dağıtım işlemi tamamlanır.

1.4.4.3. Esas Üretim Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin Ürünlere Dağıtılması (Üçüncü Dağıtım) :

Yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasından sonra, bu giderler üretilen ürünlere yüklenirler. Üçüncü dağıtımda önemli olan nokta, esas üretim gider yerlerinden ürünlere yüklenecek gider payının en uygun anahtar yardımıyla hesaplanmasıdır. Esas üretim gider yerlerinde, farklı üretim süreçlerinden geçen farklı tipte ürünler üretilebileceği gibi, aynı üretim sürecini izleyen tek bir çeşit ürün de üretilir. Tek tip ürün üreten işletmelerde esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler söz konusu ürüne herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan direkt olarak yüklenebilirler. Ancak farklı türde ürünler üreten işletmeler için uygun dağıtım anahtarlarının saptanması önemlidir. İkinci dağıtım sonucunda elde edilen gider toplamlarının ürünlere yüklenmesinde, işletmenin tümü için aynı veya her bir esas üretim gider yeri için ayrı ayrı dağıtım anahtarları kullanılması gerekir. Esas üretim gider yerlerinin farklı üretim yapılarına sahip olması durumunda, örneğin bir esas üretim gider yerinde elle üretim yapılırken, diğer bir esas üretim gider yerinde makine ile üretim yapılması durumunda aynı dağıtım anahtarlarının ve aynı yükleme oranlarının kullanılmasıyla hesaplanan birim maliyetler sonucunda sağlıklı sonuçlar elde etmek mümkün olmayacaktır.⁹⁷

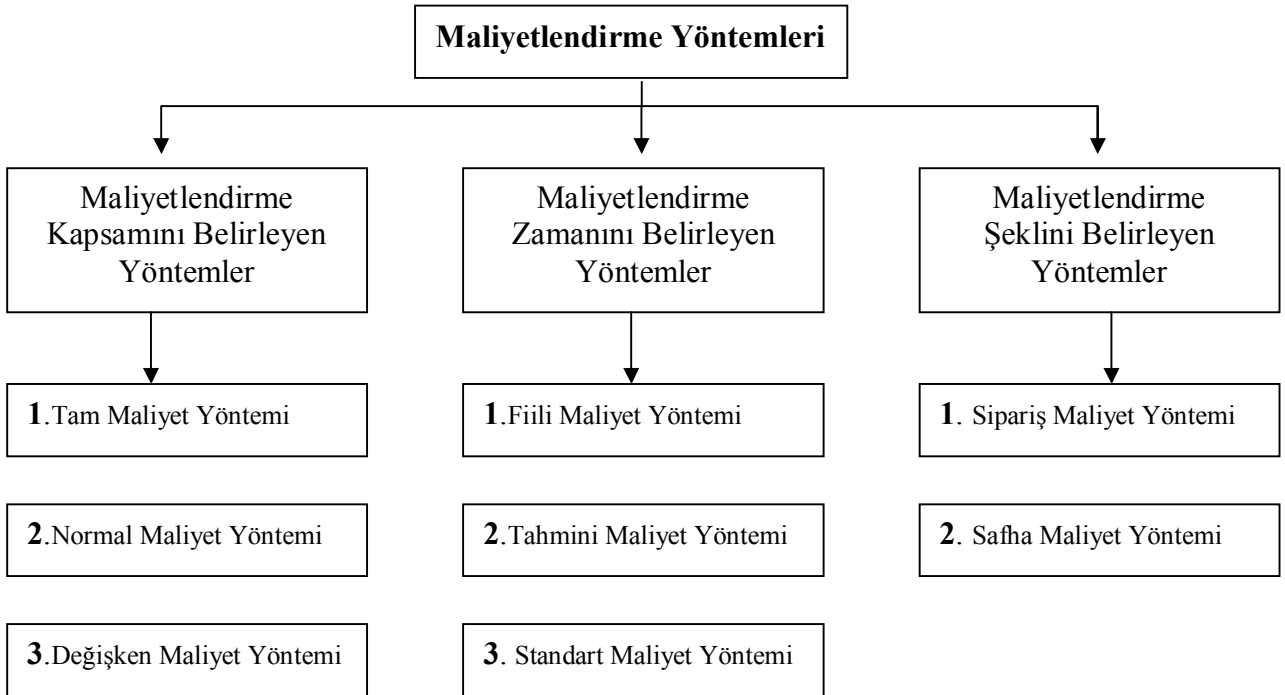
⁹⁷ ATAMANALP Celaleddin, KARCIOĞLU Reşat, ORHAN Suphi, 'Maliyet Muhasebesi',2001-229

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYETLENDİRME YÖNTEMLERİ

2.1. MALİYETLENDİRME YÖNTEMLERİ

Üretim işletmelerinde maliyetlendirme yöntemleri, ürünlere ‘hangi giderler’, ‘ne zaman’ ve ‘nasıl’ yüklenecek sorularını yanıtlayan 3 grupta değerlendirilir. İşletmenin yapısına göre, hangi giderlerin ürünlere yükleneceğinin belirlenmesinde, tam maliyet, normal maliyet ve değişken maliyet yöntemleri; giderlerin ürünlere yüklenme zamanının belirlenmesinde, fiili maliyet, tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemleri; maliyetlendirme şeklinin belirlenmesinde ise, sipariş maliyet ve safha maliyet yöntemlerinden birisi tercih edilebilir.⁹⁸



⁹⁸ Büyükmirza, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’, 2000:212

2.1.1. MALİYETLENDİRMEİN KAPSAMINI BELİRLEYEN YÖNTEMLER:

Üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanmasında sadece üretim giderleri dikkate alınır, dönem giderleri ise ürünün maliyetiyle ilişkilendirilmeden doğrudan doğruya gelir gider tablosuna yansıtılır.⁹⁹

Üretim giderleri değişken üretim giderleri ve sabit üretim giderleri olmak üzere iki grupta toplanır. Değişken üretim giderleri, üretim miktarı ile direkt olarak ilişkili ve üretim miktarıyla aynı oranda değişiklik gösteren giderlerdir. Üretim hacminin '0' olduğu zamanda değişken üretim gideri de '0'dır. Sabit üretim gideri ise, belli bir faaliyet dönemi içerisinde üretim miktarındaki artış veya azalışına karşın toplam olarak değişmeyen giderlerdir. (amortisman, kira, emlak vergisi)

Değişken üretim giderleri ürünün maliyetine mutlaka yüklenir. Ancak sabit üretim giderlerinin ürün maliyetine yansıtılıp yansıtılmaması konusunda üç farklı yöntem uygulanmaktadır:

2.1.1.1. Tam Maliyet Yöntemi: Dönem içerisinde ortaya çıkan üretim giderlerinin tamamına üretim yapmak amacıyla katlanıldığı için, sabit veya değişken gider ayrımı yapmaksızın ürün maliyetine yüklenmesi esasına dayalı bir sistemdir. Üretilen her ürün veya ürün grubu, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim ve sabit üretim giderleri toplamından yararlandıkları hizmet oranında pay alırlar. Tam maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinin sabit veya değişken olarak ayrılmasını gerektirmediği için uygulanması kolay bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmiyle ters yönde dalgalanmalar göstermesine ve yönetimin yanlış kararlar almasına sebep olabilir.

⁹⁹ Büyükmirza, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi', 2000:212

2.1.1.2. Normal Maliyet Yöntemi: Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen, boş kapasiteye düşen kısmını ise doğrudan doğruya gelir-gider tablosuna yansıtan yöntemdir.

2.1.1.3. Değişken Maliyet Yöntemi: Ürün maliyetlerine yalnızca, üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişir nitelikteki giderlerin yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet yöntemidir. Bu yöntemde tüm değişmez (sabit) nitelikteki giderler, bir maliyet unsuru olarak değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir. Böylelikle sabit giderler yarı mamul veya mamul stoklarının maliyetleri içinde yer almayıp, doğrudan ilgili dönemin gelir gider tablosuna yansıtılırlar. Değişken maliyet sistemi, tüm giderleri ürün maliyetine dahil eden ‘tam maliyet’ sisteminden farklı olarak bir ‘kısmi maliyet’ yöntemidir.

Bu üç maliyet hesaplama yöntemi, giderleri farklı yönlerden ele aldıkları için dönem sonunda oluşan gelir gider tabloları da farklılıklar gösterir. Uygulanan yöntemlere göre gelirler ve üretim dışı giderler değişiklik göstermez. Ancak, gelir gider tablosuna yansıtılan sabit genel üretim giderlerinin tutarlarındaki farklılıklar nedeniyle her üç yöntemde de dönem karı birbirinden farklı olacaktır.

Stokların arttığı dönemlerde, bilançodaki stoklar kalemi ve dönem kârı tutarı, tam maliyet yönteminde yüksek, normal maliyet yönteminde ortalama, değişken maliyet sisteminde ise düşüktür. Stokların azaldığı dönemlerde ise bilançodaki stoklar kalemi ve dönem karı tutarı değişken maliyet yönteminde yüksek, normal maliyet yönteminde ortalama, tam maliyet sisteminde ise düşüktür. Uzun vadede üretim satışlara eşitleneceği için yöntemler arasındaki bu farklılık ortadan kalkacaktır.

TAM MALİYET		NORMAL MALİYET		DEĞİŞKEN MALİYET	
Net Satışlar	2.000	Net Satışlar	2.000	Net Satışlar	2.000
Satışların Maliyeti	-880	Satışların Maliyeti	-820	Satışların Maliyeti	-640
Brüt Satış Karı	1.120	Brüt Satış Karı	1.180	Brüt Katkı Payı	1.360
Faaliyet Giderleri	-740	Faaliyet Giderleri	-740	Değişken Dönem Gideri	-90
Araştırma Geliştirme	-40	Araştırma Geliştirme	-40	Pazarlama Satış Dağıtım (%40)	-80
Pazarlama Satış Dağıtım	-200	Pazarlama Satış Dağıtım	-200	Finansman	-10
Genel Yönetim	-500	Genel Yönetim	-500	Net Katkı Payı	1.270
Faaliyet Karı	380	Faaliyet Karı	440	Sabit Dönem Giderleri	-1.200
Faaliyet Dışı Olağan Gelir	-	Faaliyet Dışı Olağan Gelir	-	Genel Üretim	-450
Faaliyet Dışı Olağan Gider	-	Faaliyet Dışı Olağan Gider	-	Araştırma Geliştirme	-40
Finansman Giderleri	-100	Finansman Giderleri	-100	Pazarlama Satış Dağıtım	-120
Olağan Kar	280	Olağan Kar	340	Genel Yönetim	-500
Olağan Dışı Gelir	-	Olağan Dışı Gelir	-	Finansman	-90
Olağan Dışı Gider	-	Olağan Dışı Gider	-113	Faaliyet Karı	70
		Çalışılmayan Kısım Gideri	-	Faaliyet Dışı Olağan Gelir	-
				Faaliyet Dışı Olağan Gider	-
				Olağan Kar	70
				Olağan Dışı Gelir	-
				Olağan Dışı Gider	-
Dönem Karı	280	Dönem Karı	228	Dönem Karı	70

Tam, Normal ve Değişken Maliyet Yöntemlerinde Gelir-Gider Tabloları

Değişken maliyet yöntemi diğer yöntemlerden farklı olarak gelir-gider tablosunu bilinen klasik şekliyle çıkarıp, yönetim muhasebesine daha uygun hale getirmektedir.

2.1.2. MALİYETLENDİRMEİN ZAMANINI BELİRLEYEN YÖNTEMLER:

Ürün maliyetleri, üretimin gerçekleşmesinden önce veya gerçekleşmesinden sonra hesaplanmasına göre; fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi veya standart maliyet yöntemi olmak üzere üç gruba ayrılır.

2.1.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi: Üretilen ürünlerin maliyetini, üretim yapıldıktan sonra, üretim faktörleri için fiilen ödenen tutarları dikkate alarak hesaplayan yöntemdir. Geçmişe dönük maliyet veya gerçek maliyet olarak da adlandırılan bu yöntem, uygulamada en çok kullanılan yöntemdir. Fiili maliyet yöntemi, diğer maliyet yöntemlerinin doğruluk derecelerini ölçmek ve muhasebe kontrolünü sağlamak amacıyla

her işletmenin dönem sonlarında uygulaması gereken bir yöntemdir. Ancak bu yöntemin tek başına kullanılması, işletmenin faaliyet sonuçlarını sağlıklı bir şekilde değerlendirememesi, maliyet kontrolünün yapılması, yönetimin alacağı kararlarda yardımcı olamaması nedeniyle yalnızca muhasebe sistemi için gerekli kayıtların tutulması ve izlenmesi amacına hizmet edecektir.¹⁰⁰

2.1.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi: Üretilen ürünlerin maliyetlerini, üretim giderlerinin önceden tahminlenmiş tutarlarına dayanarak hesaplayan maliyet yöntemidir. Dönem başında, geçmiş tecrübeler ve dönem içi beklentiler göz önünde bulundurularak, her bir üretim giderinin birim ürün maliyetinde yer alacağı tutar belirlenir. Dönem boyunca üretim giderleri, fiili tutarları üzerinden gider hesaplarında izlenirken, dönem başında belirlenen tahmini tutarları üzerinden ürün maliyetlerine yansıtılır. Dönem sonunda oluşan fiili giderlerle maliyetlere yüklenen tahmini giderler arasındaki fark belirlenip, mamul ve yarı mamul stokları ile satılan mallar maliyet arasında paylaştırılır.¹⁰¹

2.1.2.3. Standart Maliyet Yöntemi: Üretilen ürün maliyetlerinin, üretim gerçekleşmeden önce, giderlerin bilimsel esaslarla belirlenmiş ‘olması gereken’ tutarlarına dayanarak hesaplayan yöntemdir. Bu yöntemde, dönem içerisinde üretim giderleri, fiili tutarları üzerinden gider hesaplarında izlenirken, ürün maliyetlerine standart tutarlarıyla yansıtılır. Fiili ve standart tutarlar arasındaki ‘sapma’ adı verilen farklar, nedenlerine göre çözümlenerek ilgili fark hesaplarına aktarılır.¹⁰² Bir işletmede standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için; gider yerleri ve sorumluluk merkezlerinin sınırlarının net olarak belirlenmiş, üretim akışına uygun maliyet kontrol standartlarının saptanmış, standart maliyetlerin hesaplanması için gerekli olan gider türleri ve sapma hesaplarının yer aldığı bir hesap planının hazırlanmış olması gerekir.¹⁰³

¹⁰⁰ Uracun, Mehmet, ‘Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar’, 1993;382

¹⁰¹ BÜYÜKMİRZA, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’, 2000 : 214

¹⁰² BÜYÜKMİRZA, Kamil, ‘Maliyet ve Yönetim Muhasebesi’, 2000 : 214

¹⁰³ URAGUN Mehmet, Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, 1993: 397

2.1.3. MALİYETLENDİRME ŞEKLİNİ BELİRLEYEN YÖNTEMLER:

Üretilen ürünlerin maliyetinin saptanması, işletmenin yapısına ve üretim tekniğine göre sipariş maliyeti yöntemi ve safha maliyeti yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır. Aynı türde ürünlerin kitle halinde üretildiği ve üretim sürecinin birbirini izleyen safhalardan oluştuğu işletmelerde safha maliyet sistemi, birbirinden farklı türde ve özellikte ürünlerin üretildiği ve her bir ürün tipini ayrı bir üretim partisi olarak üretime alıp tamamlayan işletmelerde sipariş maliyetleme sistemi kullanılmaktadır.

2.1.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi:

Sipariş maliyet yöntemi, belli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür ve nitelikte ürünler üreten işletmelerde, her bir ürün ya da ürün grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir. Sipariş maliyet sisteminin uygulanması için, her zaman müşteri siparişine göre çalışma zorunluluğu yoktur. Önemli olan belli bir dönemde üretilen belli bir ürün veya ürün grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesinin gerekliliğidir.¹⁰⁴ İş emri maliyet yöntemi adı da verilen bu yöntemin uygulanabildiği işletme türleri şunlardır:

- Standart bir ürün üretiminin olmadığı işletmeler,
- Müşteri istekleri doğrultusunda her ürünün ayrı özellik taşıdığı işletmeler,
- Değişik partilerde farklı tipte ürünlerin üretildiği işletmeler.

Sipariş maliyet yönteminde, direkt ilk madde malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri direkt olarak üretim partileri (siparişler) itibarıyla belirlenip izlenmekte, genel üretim giderleri ise uygun bazı ölçülerden yararlanılarak siparişlere dağıtılmaktadır. Daha sonra her bir partinin hesaplanan toplam maliyeti o siparişteki üretim miktarına bölünerek birim maliyetler elde edilmektedir. Sipariş maliyet sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için birtakım ilkelerin yerine getirilmesi gerekir:

¹⁰⁴ Uslu, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', 1985:210

- Sipariş maliyet sistemi, giderlerin ‘Sipariş Maliyet Kartlarında’ toplanması esasına dayanmaktadır. Üretimine başlanan her bir ürün veya ürün grubu için ayrı bir sipariş numarası verilir ve ayrı bir sipariş maliyet kartı açılır.

- Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri ürünle doğrudan ilişkili olduğundan ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmaksızın direkt olarak ürünün maliyetine yüklenebildiğinden, malzeme talep fişi ve işçi zaman kartlarından yararlanılarak ilgili üretim partilerine ait sipariş maliyet kartlarına kaydedilirler.

- Genel üretim giderleri ürün maliyetine direkt olarak yüklenemediği için, bu giderler dağıtım anahtarları yardımıyla siparişlere dağıtılır ve her siparişin ilgili dönemde esas üretim gider yerlerinden alacağı gider payı hesaplanır. Bu gider payları sipariş maliyet kartında, genel üretim giderleri bölümüne kaydedilir.

- İlgili dönemde üretimi tamamlanmış ürün veya ürün gruplarının sipariş maliyet kartlarına kaydedilen, direk ilk madde malzeme, direk işçilik ve genel üretim giderleri toplanarak, siparişin toplam maliyeti hesaplanır. Toplam maliyetin o partideki üretim miktarına bölünmesiyle birim maliyetler hesaplanır.

- Üretimi tamamlanan ürün ve partilere ait sipariş maliyet kartlarında toplanan giderler mamul stokları hesabına devredilir. Ancak henüz üretimi tamamlanmamış partilerin sipariş maliyet kartlarına kaydedilen giderleri dönem sonlarında toplanarak yarı mamul stokları hesabına devredilir.

Sipariş Maliyet Yönteminin Avantajları:

- Maliyetler partiler halinde takip edildiği için, işletmeye kâr sağlayan işlerle kâr sağlamayan işlerin birbirinden ayrılmasına imkân sağlar.

- Önceki siparişlerin maliyetleri, gelecekte benzer özelliklerdeki siparişlerin maliyetlerinin öngörülmesinde kullanılır.

- Sipariş maliyeti kayıtları, gerçek maliyetlerin tahmini maliyetlerle karşılaştırılmasıyla maliyet kontrolüne yardımcı olur.
- Sipariş fiyatlarının belirlenmesinin ürün maliyetlerine dayandırıldığı durumlarda sipariş maliyet kartlarına kaydedilen bilgiler kullanılabilir.
- İşçilerin verimliliklerinin ve satın alınan ilk madde ve malzemelerinin ekonomikliğinin ölçülmesinde sipariş maliyet kartlarından yararlanılabilir.

Sipariş Maliyet Yönteminin Dezavantajları:

- Gelecekte alınacak olan siparişlerin maliyetlerinin tahminlenmesinde geçmişteki maliyet verilerinin kullanılması, maliyet giderlerinde ortaya çıkan değişiklikler ve partiler arasındaki farklılıklar nedeniyle yanıltıcı olabilir.
- Sipariş maliyet yönteminin uygulanması için büyük miktarda personel gideri yapılması gerekmektedir.

2.1.3.2. Safha Maliyet Yöntemi:

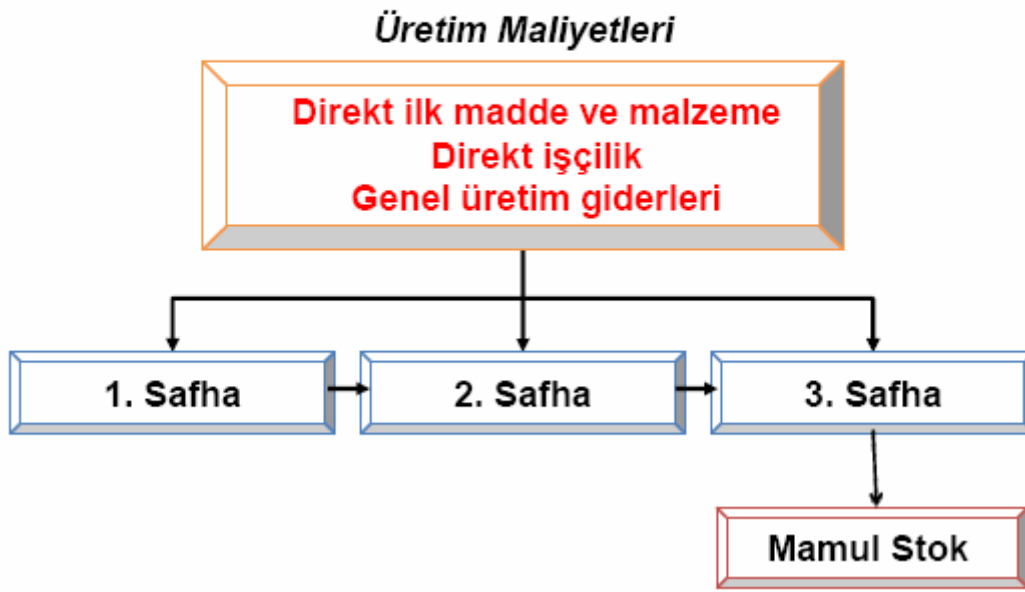
Ürün maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak bir diğer yöntemde safha (evre) maliyet yöntemidir. Safha maliyeti yöntemi, homojen yada benzer nitelikte ürünlerin kitle halinde üretildiği işletmelerde kullanılan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Safha maliyet yönteminde, ilgili dönemin üretim giderlerinin üretim safhalarında toplanır ve her bir safhanın giderleri o safhanın üretim miktarına bölünerek safhanın birim maliyeti hesaplanır. Bir safhada tamamlanıp bir sonraki safhaya devredilen mamuller tamamlandıkları safhanın birikimli birim maliyeti ile maliyetlendirilerek bir sonraki safhaya aktarılacak toplam maliyet belirlenir.¹⁰⁵

Üretim işlemlerinin sürekli olduğu endüstri işletmelerinde üretilen ürünlerin maliyetlerini saptamak için belirli zamanlarda üretimi durdurmak olanağı olmadığına göre

¹⁰⁵ BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 2000:225

belirli safhalar sonunda, kuramsal olarak üretim durmuş gibi işlem yapılarak ürün maliyetlerini saptamak yoluna gidilir. Gider yerlerinde toplanan giderlerin, o gider yerinde üretilen mamul ve yarı mamullere yüklenmesi safha maliyeti yöntemi ile sağlanır. Safha, üretim sırasında mamulün geçtiği üretim bölümlerinin yani işlem aşamalarının belirttiği gibi üretim yerlerini de belirtir.

Safha Maliyet Sistemi



Safha Maliyet Sisteminin Özellikleri:

- Safha maliyet yönteminde, üretim safhalarını belirlemek üzere gider yerleri oluşturulur ve maliyet giderleri gider yerlerine göre bölümlenir. Maliyet ürün veya ürün grupları itibariyle değil, safhalar itibariyle oluşur. Esas üretim giderlerinin her biri ayrı bir safha olarak kabul edilir. Bir gider yerinin safha olarak kabul edilebilmesi için; girdi çıktı ilişkisinin kurulabilmesi ve üretimin safha başında ve sonunda ölçülebilir olması gerekir.

- Üretim, birbirini izleyen ve birbirine bağlı safhalardan oluştuğu için ilk safhadan başlanarak her bir safhada toplanan giderler bir sonraki safhalara aktarılmak üzere safhada üretilen ürünün toplam maliyeti ve üretim miktarları da dikkate alınarak birim maliyeti bulunur. Son safhada üretimi tamamlanan birimlerin toplam maliyeti stok maliyeti olarak ambardaki mamuller hesabına aktarılır.

- Safhalarda üretimi tamamlanmış birimlerin maliyetinin gerek bir sonraki safhaya gerekse son safhadan mamul stokuna aktarılabilmesi için üretimi henüz tamamlanmamış birimlerin maliyetinin hesaplanması gerekir. Bunun için de eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması gerekir.¹⁰⁶

- Safha maliyet sisteminin temeli, miktar dengesi ve tutar dengesi esasına dayanır.

MİKTAR DENGESİ (BİRİM)

Giren Miktar = Çıkan Miktar

TUTAR DENGESİ (BİRİM)

Giren Tutar = Çıkan Tutar

Safha Maliyet Sistemini Gerekli Kılan Üretim Ortamı:

Endüstri işletmelerinin ürettikleri ürünler ile, işletmenin teknik özellikleri arasında yakın bir ilişki vardır. İşletme yöneticileri, üretmeyi planladıkları ürünlerin üretimini gerçekleştirmek için daha işletmenin kuruluş aşamasında makine ve tesislerin seçilmesinde ve bunların fabrika alanı içerisinde birbirleriyle ilişkilerinin kurularak yerleştirilmesinde üretimi planlanan ürünün özelliğini dikkatte alırlar. Safha maliyet sistemi uygulayacak işletmelerin belirli teknik özelliklere sahip olması gerekmektedir.¹⁰⁷

¹⁰⁶ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:452

¹⁰⁷ YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', 1999:289

- Üretilen ürünlerin homojen veya benzer nitelikte olması: Üretilen ürünler fiziksel ve kimyasal özellikler açısından birbirine benzer olmalıdır. Birbirine benzer ürünlerin üretiminde akış halinde üretim söz konusudur. Özel beğeni ve siparişlere göre üretim yapan işletmelerin üreteceği ürünler her siparişe göre farklılık göstereceğinden alınan her yeni sipariş için makinelerde yeni bir düzenleme yapmak gerekir ve böylece üretim akışı doğal olarak kesilir.

- İmalatın kesintisiz bir biçimde sürdürülmesi: Üretimin devamlı akış halinde tutulması hızı ayarlanabilen hareketli üretim hattı veya döner bantlar yardımı ile sağlanabilir. Üretimin akışı zorunluluk olmadıkça kesilmez. Üretimin kesintisiz olarak sürdürülebilmesi için makine ve tesislerin yerleşimini, yarı mamullerin bir safhadan diğer safhaya kolay ve çabuk aktarılacak şekilde organize edilmesi gerekir.

- Üretimin belirli safhalara ayrılabilmesi: Homojen ürün üretimi; karmaşık veya basit işlemler gerektirmesi, uzun yada kısa bir üretim süresini kapsamaması veya birbirine bağlı birçok makinede işlem görmesi gibi nedenlerle, tek safha veya birden fazla safhalara ayrılarak gerçekleştirilebilir. Üretimin uzun süre aldığı, birçok makine kullanılarak birbirini izleyen işlemler gerektirdiği durumlarda, safhaların net olarak belirlenmesi ve sınırlarının çizilmesi büyük önem taşımaktadır. Safhaların birbirinden ayrılmasında, makine ve tesislerin yerleşim planının yapılmasında fiziki konumları ve üretim işleminin aldığı zaman kriter olarak alınabilir. Safhalara ayırma, üretimin sürekliliğini ve düzenini sağlamanın yanı sıra safhalar itibarıyla maliyetlerin hesaplanmasına ve kontrolüne de imkan sağlayacaktır.

Petrol, kömür, boya, kimya, parfümeri, çimento, tuğla, tekstil, gıda, çelik, otomotiv, elektrikli ev makine ve cihazları.. gibi sanayi dallarında genellikle belli türde ürünler, sürekli ve kitle halinde üretildiğinden bu sanayi dallarında safha maliyet sistemi uygulanır.

Bu yöntemde maliyet hareketleri ve birim maliyetler genellikle bir aylık veya üç aylık zaman dilimleri (ara dönemler) itibarıyla hesaplanır. Diğer bir ifade ile ara dönemler maliyetlerin zaman havuzunu oluşturur. Belirlenmiş bu zaman diliminde maliyetlerin,

üretim tamamlanıncaya kadar, hangi safhalardan geçtiğini de izlemek gerekir. Burada safhadan kastedilen; aynı veya benzer işlerin yapıldığı bir üretim veya işlem birimidir. Bu açıdan üretim bölümleri birer safha sayılabilir. Bazen büyük bir üretim bölümü birbirinden farklı işlemlere ve maliyet oluşumlarına yol açan daha homojen üretim yerlerini içerebilir. Bu durumda böyle bir üretim bölümü, birden çok safhaya ayrılabilir. Her safha, aynı zamanda, maliyet merkezidir.

Sipariş maliyet yönteminde her sipariş için, yardımcı bir üretim hesabı veya sipariş kartı açılır. Safha maliyet yönteminde de her safha için bir yardımcı hesap açılabilir.

Safha Maliyet Sisteminin İşleyişi:

- **Safhaların Oluşturulması:** Öncelikle üretilen malın maliyetinin ölçülebileceği, giriş, çıkışlarının izlenebileceği, esas üretim gider yerleri belirlenir. Daha sonra bu gider yerlerine yardımcı nitelikte olan veya hizmet sunan yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri belirlenir.

- **Giderlerin Belirlenmesi:** Safha maliyet yöntemi, üretim maliyetlerinin safhalarda izlenmesi esasına dayanır. Bunun için direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinin hangi safhada, hangi tutarda ortaya çıktığının belirlenmesi gerekir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Belirlenmesi: Ambardan çekilen ilk madde malzemeler direkt malzeme türünde ise safhanın direkt ilk madde malzeme maliyetini oluştururlar. Ancak, çekilen ilk madde malzemeler dolaylı malzeme türünden ise safhanın genel üretim maliyetinin bir parçası olurlar.¹⁰⁸ Safhalara ait kullanılan ilk madde ve malzeme maliyetleri, sipariş maliyet yönteminde olduğu gibi istek fişlerinin safhalara göre sınıflandırılıp özetlendirilmesinden çıkarılabileceği gibi, (Dönem Başı yarı mamul stok maliyeti + Dönem içi Alış maliyeti) - (Dönem sonu stok maliyeti) formülü ile de hesaplanabilir.

¹⁰⁸ CİVELEK, Muzaffer, 'Maliyet Muhasebesi', 2002 : 283

Direkt İşçilik Giderlerinin Belirlenmesi: Her safhaya ait doğrudan işçilik maliyetlerinin hesaplanması için, işçilerin hangi safhada ne kadar süre ile çalıştıkları çalışma kartları ile veya puantaj cetvelleri yardımıyla belirlenmesi gerekir.

Genel Üretim Giderlerinin Belirlenmesi: Genel üretim giderleri, gider yerleri aracılığı ile ürünler yüklendiğinden her genel üretim gider kalemini mümkünse doğrudan doğruya, değilse çeşitli dağıtım anahtarları yardımıyla üretim safhalarında toplamak gerekir.

- Eşdeğer Ürün Miktarının Belirlenmesi: Her bir safhada sadece bir mal üretilmiş ve imalata verilen malın hepsi tamamlanmış olarak çıkmış olsaydı, maliyet, toplam giderler üretilen mal miktarına bölünerek kolaylıkla bulunabilirdi. Ancak üretim süresinde her safhada kullanılan hammaddenin tümü mamul mal haline dönüşmemekte bir kısmı yarı mamul olarak kalmaktadır. Bu durumda giderlerin tümünü sadece mamul miktarına bölmek doğru olmaz. Yapılan giderlerin bir kısmı yarı mamul mallarla ilgili olduğu gibi safhanın başında elde bir miktar yarı mamul malda bulunabilir. Eş değer ürün miktarı, işletmenin belli bir dönemdeki üretim işlemlerinden henüz tam olarak tamamlanmamış olan yarı mamullerin, tamamlanmış ürünlerin düzeyine getirilmesi için, işletme derecelerinin tesbit edilmesi işlemidir. Başka bir ifadeyle, üretimi tamamlanmamış ürünlere göre; yarı mamüllerin ilk madde ve malzeme ve üretim işlemleri açısından ne ölçüde tamamlandığının belirlenmesidir.¹⁰⁹

Yarı mamul ürünlerle tamamlanan ürünleri eşit olarak kabul etmek doğru olmaz. Başka bir ifadeyle safhanın üretim giderlerini tamamlanmış ve tamamlanmamış ürünlere eşit olarak dağıtmak doğru değildir. Bu nedenle maliyetlerin hesabından önce yarı mamul malların tamamlanma derecelerini saptaması gerekir.

Tamamlanma derecesi, üretime alınan bir birimin ürün haline gelmesi için görmesi gereken işlemlerin yüzde kaçının uygulandığını gösterir. Tamamlanma derecesinden yararlanarak üretim yönünden yarı mamuller ve mamuller tek bir birime (eşdeğer birim) dönüştürülerek hesaplama işlemi gerçekleştirilir.

¹⁰⁹ DEMİR, Ahmet; Tek düzen muhasebe sistemi; 2006-1148

Dönem başında devreden yarı mamullerle, dönem sonu yarı mamul stoku tamamlanma dereceleri (yüzde olarak) göz önünde tutularak eşdeğer birimine dönüştürülür. Mamul haline gelmiş olan birim yüzde yüz kabul edilir, yarı mamullerde, tamamlanma dereceleri dikkate alınarak yüzde üzerinden değerlendirilir. Bu duruma göre safha mamul sisteminde en önemli nokta eş değer birim üzerinde üretim miktarının saptamasıdır.

Tamamlanma derecesi, sadece bir gider grubu bakımından değil çeşitli gider grupları (hammadde, işçilik, genel üretim giderleri) açısından da hesaplanmalıdır.

• Toplam Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması: Toplam üretim maliyetlerinin hesaplanmasında aşağıdaki işlemler yapılır:

- Her safhanın direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri alınarak direkt giderler toplamı bulunur.

- Endirekt giderlerden oluşan genel üretim giderleri, belirlenen dağıtım yöntemlerine göre dağıtılarak her evrenin genel üretim gideri bulunur.

- Direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplanarak, safhanın döneme ilişkin toplam üretim giderleri bulunur.

- Safhanın, toplam üretim giderine, bir önceki safhadan gelen üretim maliyetleri eklenerek, o evrenin toplam üretim maliyeti bulunur.

• Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması: Birim Maliyet; Toplam Üretim Maliyetinin Eşdeğer Ürün miktarına bölünmesiyle elde edilir. Eş değer ürün miktarı ise; Tamamlanmış Birimler + (Yarı mamüller X Tamamlanma derecesi) formülü ile hesaplanır

• Safha Raporunun Düzenlenmesi: Safhalardaki maliyet oluşumunun etkin bir şekilde kontrolünün yapılması için, safha maliyet raporlarının düzenlenmesi gerekir. Bir safha raporunda, safhadaki miktar hareketleri, o dönemde yapılan giderlerin toplam ve birim maliyetleri, bir önceki safhadan aktarılan maliyet bilgileri, dönem başı ve dönem sonu yarı mamule ilişkin ayrıntılı bilgiler, üretimi tamamlanan ve tamamlanmayan birimlerin toplam ve birim maliyetleri ve karşılaştırmaya esas olacak bütçe ve standartlar yer alır.¹¹⁰

¹¹⁰ AKDOĞAN, Nalan, 'Tek düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', 2004:456

- Muhasebe kayıtlarının tutulması: Safha maliyet yönteminde üretim birden çok aşamada gerçekleştiği için, muhasebe kayıt düzeni de bu esas üzerine kurulur. Her safhanın maliyeti ana hesaplarda veya yardımcı hesaplarda ayrı ayrı izlenir ve her safhanın maliyeti kendisinden bir sonraki safhaya devredilir. Son safhada üretimi tamamlanan mamullerin maliyeti ise ambardaki mamuller hesabına aktarılır.

Safha Maliyet Sistemi: Maliyet Akışı

Yarı Mamul Stok (1. Safha)		Yarı Mamul Stok (2. Safha)		Mamul Stok	
D.Baş1 xx	xx Tamamlanan	D.Baş1 xx	xx Tamamlanan	D.Baş1 xx	xxx Satılan
DM xxx		1.Safhadan xx		DM xxx	
Dİ xxx		DM xxx		Dİ xxx	
<u>GÜG xxx</u>		<u>GÜG xxx</u>		<u>Üretilen xxx</u>	
D.Sonu x		D.Sonu x		D.Sonu xx	

Safha Maliyet Sisteminin Avantajları:

- Maliyet giderleri düzenli aralıklarla hesaplandığı için, işletme yöneticisi safhalarda oluşan maliyetler ve giderler hakkında düzenli olarak bilgi alabilir.
- Dönemsel olarak aynı yöntemlerin uygulanmasıyla, hesaplanan maliyetlerin karşılaştırma olanağı bulunduğundan, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar almasına yardımcı olur.
- Üretilen ürünlerin homojen olması birim maliyetlerin hesaplanmasını kolaylaştırır.

- Maliyetlerin saptanması daha az masraf gerektirir. Dolayısıyla sipariş maliyet sistemine göre daha ekonomiktir.

Safha Maliyet Sisteminin Dezavantajları:

- Standart maliyetler yerine, fiili maliyetlerin kullanılması durumunda, maliyet hesaplamaları için dönem sonlarını beklemek gerekeceğinden, birim maliyetlerin hesaplanması gecikecektir. Bu durum da maliyet raporların hazırlanmasında aksaklıklara neden olacaktır.
- Üretilen ürünlerin homojen olmadığı durumlarda giderlerin farklı yöntemlerle dağıtılması gerekecek, safha maliyet yöntemiyle hesaplanan birim maliyetler sağlıklı olmayacaktır.
- Dönem sonu yarı mamul stoku bulunduğunda birim maliyetlerin doğru olmayışı stok değerlemesi ile satılan malın maliyetini etkilemektedir.¹¹¹

¹¹¹ <http://kutuphanem.com>, Giderlerin Dağıtım Esasları

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR FİRMA SARIGÖZOĞLU A.Ş. VE SAFHA MALİYET SİSTEMİNDE BİR UYGULAMA

3.1. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜNDE BİR FİRMA SARIGÖZOĞLU A.Ş.

3.1.1. OTOMOTİV YAN SANAYİ SEKTÖRÜ

Otomotiv Yan Sanayi'nde 1000'in üzerinde firma faaliyet göstermesine rağmen, kabul edilebilir üretim standartlarına sahip, taşıt araçları imalat sanayi'ne direkt olarak orijinal parça imal eden, uluslararası pazarlarda rekabet ederek ihracat yapan firma sayısı 300 - 350 civarındadır. Diğer firmalar ise küçük ölçekli üretim tesislerini oluşturmaktadır. Bu sektörde faaliyet gösteren firmalar genellikle İstanbul, Bursa ve İzmir'de yoğunlaşmış olup, bölgesel bazda değerlendirildiğinde, firmalarının % 75'inin Marmara, % 13'ünün Ege ve % 7'sinin İç Anadolu ve % 5'inin de diğer bölgelerde bulunduğu görülmektedir.

Otomotiv yan sanayi, teknolojinin en hızlı geliştiği sanayi kollarından biridir. Dünya pazarlarındaki hızlı değişim sürecini takip etmek ve rekabet düzeyini korumak amacıyla sektörün sürekli yatırım yapması gerekmektedir. Sektörün ideal olarak toplam cirosunun % 10'u kadar yatırım yapması gerektiği halde, makro ekonomi, global rekabet, üretim ölçeklerinin küçük olması ve maliyetlerin yüksekliği gibi nedenlerle bu oran % 5'leri aşamamaktadır. Türkiye, bulunduğu coğrafyada ileri düzeyde bir otomotiv sanayini kurmuş olan tek ülkedir. Bu nedenle otomotiv yan sanayi hem Türkiye hem de Türkiye'de yatırım yapacak firmalar açısından stratejik önem taşımaktadır. Otomotiv Yan Sanayi, ülkemizde imalatına başlanan ihraç amaçlı araçların da katkısıyla teknoloji olarak çok ileri bir düzeye gelmiş ve uluslararası denetimlerde, gelişmiş batı ülkelerinde faaliyet gösteren OEM firmalarına yönelik üretim yapacak düzeye erişmiştir. Sektör ihracatının yaklaşık %

70'inin Avrupa Birliği ÷lkelerine yönelik olarak gerçekleştiriliyor olması da, ulaşılan teknoloji düzeyinin bir göstergesidir. Otomotiv Yan Sanayi'nde faaliyet gösteren firmaların % 30'u ulusal pazarlarda kabul gören kalite belgelerine (ISO 9000, QS 9000, ISO 14000 gibi..) sahiptir.

Ekonomide yaşanan olumsuz koşullara rağmen, otomotiv yan sanayinde, teknoloji yatırımları devam etmektedir. Sektör bu yapısı ile Türkiye'deki teknolojik gelişmenin de temelini oluşurmaktadır. Yan sanayi firmaları, artan tasarım, projelendirme ve geliştirme yükümlülükleri nedeniyle ve aldıkları lisanslarla ana sanayicilere paralel olarak teknolojiye, insan kaynaklarına, bilgiye ve kalite eğitimine daha fazla yatırım yapmaktadır.

Otomotiv Yan Sanayi Sektörünün lke Ekonomisi İçindeki Yeri:

Otomotiv yan sanayi'nin üretim kapasitesi, taşıt araçları imalat sektörünün % 80 kapasite kullanımında çalışması ve ülkemizde imal edilen araçlarda % 60 yerli parça kullanımının sağlanması halinde, yılda yaklaşık 10 milyar \$'lık üretim değerı yaratabilecek düzeydedir.

Otomotiv yan sanayi, yaklaşık 150.000 kişiye direk, 750.000 kişiye de dolaylı olarak istihdam sağlamaktadır. Sektör, software ağırlıklı üretimi nedeniyle büyük ölçüde teknik personel istihdam etmektedir. Bu nedenle, ülkenin teknik kültür düzeyinin artmasına katkıda bulunmaktadır. Diğer taraftan, küçük işyerleri yaratma özelliği ile teknik kültürün topluma yayılmasına neden olmaktadır.

Otomotiv yan sanayi, ülkemizin jeopolitik ve ekonomik durumu nedeniyle dünya otomotiv firmalarınca önemli bir potansiyel yatırım alanı olarak değerlendirilmektedir. Üretilen araçların ihracatı nedeniyle sektör ülke tanıtımına büyük katkı sağlamaktadır. Otomotiv yan sanayi, tarım, imalat sanayi (demir, elik, bakır, alüminyum, cam, boya, vb..), madencilik, turizm, inşaat, ulaşım, hizmet gibi birçok sektörün alıcısı durumundadır. Bu nedenle, otomotiv yan sanayi'ndeki üretim artışı, çarpan etkisi ile diğer sektörlerde büyük ölçüde talep yaratarak bu sektörlerin üretim, istihdam ve katma değer artışlarına neden olmaktadır.

Otomotiv yan sanayi ihracatı, toplam otomotiv sektör ihracatı içinde önemli bir paya sahiptir. Otomotiv yan sanayi ihracatı artarken, dış pazar sayısı da artış göstermektedir.

Otomotiv Yan Sanayi Sektörünün Önemi:

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik gelişme süreçleri incelendiğinde genel olarak 3 temel değişim gözlenmektedir. • Gelişmenin genel yönü tarımdan sanayiye, sanayiden de hizmetler kesimine doğrudur. • Bu gelişim sürecinde, toplam imalat sanayi içinde ağır sanayinin payı artmaktadır. • Ağır sanayi içinde de otomotiv sektörünün payı artış göstermektedir. Otomotiv yan sanayinin gelir ve büyüklük elastikiyeti yüksek olup, gayri safi milli hasıla ve nüfustaki % 1'lik artış, bu sektörün üretim ve katma değerinde % 1'den daha büyük artışa neden olmaktadır. Bu özelliğinden dolayı, otomotiv yan sanayi, nüfus ve gelir düzeyi büyüyen Türkiye için son derece önemlidir. Çünkü, Türkiye'nin en önemli sorunlarından biri, hızla artış gösteren nüfusuna istihdam sağlamaktır.

Otomotiv yan sanayi, sürekli yatırım yapma, teknik istihdam yaratma, teknik kültürü topluma ve diğer sektörler yayabilme özellikleri ile ülke ekonomisinin rekabet gücünü artırıcı özelliğe sahiptir. Otomotiv yan sanayi'nin geri bırakılması, diğer birçok sektörün ve dolayısı ile ekonominin geri kalmasına neden olacaktır.¹¹²

Otomotiv Yan Sanayi Sektörünün Gelişimi:

Türkiye'de otomotiv yan sanayi 1960'lı yıllardan önce ithal ikamesi amacı ile kurulmuş, ve daha çok tarım araçları ağırlıklı olarak üretim gerçekleştirmiştir.¹¹³ 1970 - 1980 yılları arasında Tofaş A.Ş. ve Oyak Renault A.Ş. firmalarının kurulması ve döviz kıtlığının yaşandığı bu dönemlerde, ithalatın kısılarak talebin yerli parça üretimiyle karşılanarak döviz tasarrufu sağlanması, otomotiv yan sanayi'nin desteklenmesine yönelik başlıca nedenleri oluşturmuştur. Bu dönemde uygulanan politikalar sonucu otomotiv yan sanayinde firma sayısı artmış, iç pazara dönük üretim yapısı oluşmuştur. Otomotiv yan sanayimizin hızlı gelişimi bu dönemde gerçekleşmiştir.

¹¹² http://www.tubitak.gov.tr/tubitact_content_files/vizyon2003/mm/ek6a.pdf, Taysad Taşıt Araçları Parça Sanayicileri Derneği, 'Parça Sektörü -Otomotiv Yan Sanayi 2003 Vizyonu

¹¹³ <http://www.taysad.org.tr>

Liberal ekonomi politikalarının uygulamaya konulduğu 1980'li yıllardan sonra ise modern teknolojinin kullanımı, ekonomik ölçeklerde üretim, uluslararası rekabet düzeyinde fiyat ve kalitenin sağlanması sektöre yönelik başlıca politikaları oluşturmuş ve bu dönemde sektör döviz tüketen değil döviz kazandıran sektör şeklinde tanımlanmıştır. Bu dönemde, ithalatta koruma oranları indirilmiştir ve sektör ihracata yönelmiştir.

1990'lı yılların başında özellikle otomobilde talebin her yıl yüzde 25'ler düzeyinde ve istikrarlı olarak artışı ile otomotiv yan sanayi'nde çok yoğun yatırımlar yapılmıştır. Kapasite artışı yanında özellikle rekabet için teknoloji yenileme ve yeni model yatırımları ile Ar-Ge çalışmaları bu dönemde büyük hız kazanmıştır. Böyle bir ortamda, güncel araçlar üretilmeye başlanmış, sektöre yapılan yatırımlar artmış, sektörde büyük bir teknoloji ve teknik istihdam potansiyeli oluşturulmuştur ve çok sayıda yabancı ortaklıklar ve lisans anlaşmaları gerçekleştirilmiştir. AB ile 1996 yılında gerçekleştirilen Gümrük Birliği süreci, pazarda yeni koşullar yaratmış ve ithalatın serbestleşmesi ile aşırı rekabet koşulları oluşmuştur. 1996 yılında gerçekleşen Gümrük Birliği entegrasyonu, ana sanayinin yeni model araçları üreterek ve üretilmeyen modelleri ithal ederek pazar payını koruma gereksinimini artırmıştır.

Otomotiv Yan Sanayi Sektörünün Swot Analizi:

Otomotiv Yan Sanayi'nin Güçlü Yönleri :

- Sürekli artan ihracat,
- Teknik ve ticari yetkinlik,
- Uzun yıllara dayanan tecrübesi ve bilgi birikimi ile yan sanayi "know-how" ının önemli bir aşamaya gelmiş olması,
- Globalleşme sürecine uyum yeteneği,
- Konjonktürdeki değişimlere ve değişen dünya standartlarına uyum sağlayabilme, düşük miktarlardaki üretimlere parça üretebilme, üretim ve teslimatta esnek davranabilme kabiliyeti,

- Son 5 yılda globalleşme sürecinde başarılar sağlayan firmaların sayısının ve Türkiye'deki yatırımlarının artışı,
- Firmaların ihracat yapmaya yönelik istekleri ve hırslı müteşebbis potansiyeli,
- Yetişmiş insan kaynakları,
- Özellikle Avrupa ülkelerine göre ucuz işgücü maliyetleri,
- Uzun çalışma sürelerin kabul edebilen genç, dinamik ve istekli kalifiye insan gücü potansiyeli,
- TOSB, TAYSAD Organize Sanayi Bölgesi'nin, Türkiye'nin kendi bölgesinde "otomotiv merkezi" olmak için önemli bir altyapıyı teşkil etmesi ve otomotiv yan sanayi firmaları için vazgeçilmez bir üretim ve teknoloji merkezi haline gelme potansiyeli.

Otomotiv Yan Sanayi'nin Zayıf Yönleri :

- Sektörün gelişimine yönelik strateji eksikliği ve vizyon belirsizliği,
- Türkiye'de dünyadaki gelişime paralel olarak henüz yeteri kadar uzmanlaşmanın bulunmaması,
- Bağımlı olduğu ana sanayi müşterilerinin fiyat politikaları nedeniyle yan sanayilerin Ar-Ge çalışmalarına ve teknolojik yatırımlara yeterli kaynak aktaramaması,
- Firmalar arası iletişim, tanıtım ve eğitim gibi konularda işbirliğinden doğabilecek potansiyelden faydalanma konusundaki eksiklikler,
- İthalat ağırlıklı ve istikrarsız gelişme nedeniyle üretimin ekonomik ölçeklerin altında seyretmesi, artan birim maliyetlerinin ana sanayi firmalarına yansıtılamaması,
- Talebin üzerinde araç üretim kapasitesi bulunması ve global rekabetin gerektirdiği yatırımların yapılamaması,
- Endüstriyel tasarım, patent ve uluslararası standartlara yeteri kadar uyum sağlanamaması,
- Araç ithalatının giderek artması ve ithal parçaya dayalı araç üretimi nedeniyle dış ticaret dengesini ithalat lehine bozulması,
- Yüksek reel faizler nedeniyle tüketici, finansman ve işletme kredilerinin yeterince kullanılamaması,

- Üretimde kullanılan hammadde ve yardımcı maddeler ile enerji fiyatlarının enflasyonun üzerinde artış göstermesi nedeniyle rekabetçi üretim olanaklarının gerilemesi.

Otomotiv Yan Sanayi'nin Fırsatları :

- Yüksek ihracat ve iç pazar potansiyeli,
- Türkiye'de üretimi planlanan dünya araçları, yan sanayinin kapasite kullanımının artmasına ve yeni yatırımların yapılmasına katkıda bulunacak olması,
- Global rekabete uyum sağlayan firmaların artması ile yeni pazarların kapısı aralanıp ihracatın katlanabilme olasılığı,
- Türkiye'de faaliyet gösteren global üreticilerin teknoloji ve bilgi transferi sağlamaları,
- Mamul geliştirme yeteneğinin artması ile ülkemize teknoloji ve bilgi transferinin artması, teknik bilginin şirketlerin geleceğini güvence altına alması,
- Genç nüfus ve henüz pazarın doyuma ulaşmamış olması nedeniyle geleceğe yönelik potansiyel talebin yüksek olması,
- Türkiye'nin Avrupa ve potansiyel pazarlara yakınlığı nedeniyle otomotiv ana sanayi için yeni bir üretim merkezi olarak değerlendirilmesi,
- Avrupa Birliği'nde getirilen çeşitli kısıtlamalar sebebiyle bazı ürünlerin üretimlerinin diğer ülkelere kaydırılması.

Otomotiv Yan Sanayi'nin Tehlikeleri:

- Makro ekonomik ön koşulların ve otomotiv pazar yapısındaki dış ticaret dengesinin düzelmemesi halinde iç talebin gerileyerek üretim maliyetlerinin artma olasılığı,
- Şirketlerin öz sermayelerinin iyice zayıflaması olasılığı,
- Yatırımların ertelenmesi ve istihdamın azalması olasılığı,
- Devletin sektöre yönelik kalıcı ve tutarlı bir politikasının olmaması ve müşterisine karşı zayıf kalan parça üreticilerini koruyan devlet politikalarının bulunmaması,

- Devlet kontrolündeki girdi fiyatlarının (enerji, yakıt, bazı yarı mamuller) plansız şekilde artışı ve rekabetçi üretim olanaklarını engellemesi,
- Kayıtlı sektörde yüksek ve eşitsiz vergi dağılımı,
- Sermaye yetersizliği,
- Belgelendirme giderlerinin yüksekliği,
- Global rekabet ortamında başarısızlık,
- Başta dalgalı kur olmak üzere ekonomik sorunlar ve müşterilerin global olmaları nedeniyle yabancı sermaye tehdidi ve yerli sermayenin etkinliğinin azalması,

Global rekabet sürecinde başarılı olunamaması durumunda tamamıyla ithalata dayalı bir otomotiv pazarının oluşması ve mevcut şirketlerin kapanma tehlikesi ile karşı karşıya kalması,¹¹⁴

3.1.2.SARIGÖZOĞLU HİDROLİK MAKİNE KALIP VE SANAYİ VE TİC.A.Ş.

1957 yılında İsmail Sarıgözoğlu tarafından Nurçelik Ltd. Şti adı altında İzmir’de kurulan firma, 1982 yılında Manisa Organize Sanayi Bölgesinde yeni bir fabrika kurarak, Sarıgözoğlu Hidrolik Makine ve Kalıp Sanayi A.Ş. adını almıştır. 1993 yılında İzmir Sarıgözoğlu ve 1995 yılında Aksaray Sarıgözoğlu fabrikaları faaliyete geçmiştir. 2005 yılında ise, Sarıgözoğlu firması ortaklarından Levent Sarıgözoğlu ve Mustafa Sarıgözoğlu Manisa Organize Sanayi Bölgesinde, Sarev-Sarıgözoğlu Ltd. Şti. adı altında yeni bir şirket kurmuşlardır. 2007 yılında Bursa Organize Sanayi Bölgesinde komple yeni yatırım yapmak amacıyla 30.000 m²’lik arsa satın alınmıştır. Sarıgözoğlu, 50 yıllık tecrübe ve bilgi birikimini, güncel teknik ve teknolojilerle buluşturarak sağladığı esneklik ve kalite avantajlarıyla sektörde sürekli artan bir ivme ile dünyaca tanınmış şirketlere hizmet vermeye devam etmektedir.

¹¹⁴ Taysad Taşıt Araçları Parça Sanayicileri Derneği, http://www.tubitak.gov.tr/tubitact_content_files/vizyon2003/mm/ek6a.pdf, ‘Parça Sektörü -Otomotiv Yan Sanayi 2003 Vizyonu

Sarıgözoğlu Şirketinin Üretim Yaptığı Firmalar: Ana faaliyet konusu, otomotiv ve beyaz eşya kalıp ve sac parça üretimi olan firma, yurt içinde Ford Otosan, Mercedes, Bosch, Ege Fren ve Ege Endüstri firmalarına presli sac parça ve kalıp üretimi yapmaktadır. Yurt dışında ise, Almanya’da; Vulcano, Worchester, BBT Thermotecnic, E.L.M Leblanc firmalarına, İtalya’da; Tecno A, Matrici, F.Segura ve Çek Cumhuriyetinde; Daimler Chrisyler firmasının yurt dışı ayağı olan Evobus firmasına presli sac parça ve kalıp üretimi yapmaktadır.

Sarıgözoğlu Firmasının Üretim Kapasitesi: Firmanın yıllık üretim kapasitesi, presli sac parça üretiminde Manisa Fabrika 9.369 ton/yıl; İzmir Fabrika 298 ton/yıl; Aksaray Fabrika 2.605 ton/yıl olmak üzere toplam 12.272 ton/yıl’ dır. Kalıp üretiminde ise yılda 2.648 ton üretim kapasitesi bulunmaktadır. Firma ortalama % 70 kapasiteyle çalışmakta ve yılda ortalama 1.000.000 adet presli sac parça üretmektedir.

Sarıgözoğlu Firmasının Cirosu: Sarıgözoğlu firması, yıllık ortalama 25.000.000€ ciro yapmaktadır. Yıllara göre ciro rakamları aşağıdaki gibidir.

	2004	2005	2006
Sarıgözoğlu Manisa Fabrikası	17.814.411	26.578.498	25.651.288
Sarıgözoğlu İzmir Fabrikası	6.373.615	7.302.013	7.356.339
Sarıgözoğlu Aksaray Fabrikası	5.495.928	5.776.437	4.780.012
Toplam	29.683.954	39.656.948	37.787.639

Sarıgözoğlu Firmasının Çalışan Sayısı: Sarıgözoğlu, 470 kişiye istihdam sağlamaktadır. Çalışanların 120’si beyaz yakalı, 350’si mavi yakalıdır.

Sarıgözoğlu Firmasının Ortaklık Yapısı: Sarıgözoğlu firması’nın 5 ortağı bulunmaktadır.

Mustafa Sarıgözoğlu	% 37,3
Levent Sarıgözoğlu	% 43,3
İsmail Sarıgözoğlu	% 8,4
Sevim Sarıgözoğlu	% 10,00
Seda Sarıgözoğlu	% 1,00

Sarıgözoğlu Firmasının Vizyonu: Presli sac ve kalıp üretiminde yerel ve küresel pazarda sektörün lider kuruluşları tarafından öncelikli olarak tercih edilen bir tedarikçi olmak.

Sarıgözoğlu Firmasının Misyonu: Kurumsallaşmak suretiyle köklü deneyimimizi geleceğe aktararak, insan ve teknolojiye doğru yatırım yaparak, çalışanlarımızın mutluluğunu, müşterilerimizin memnuniyetini ve verimliliğimizi en üst düzeyde tutarak, çevre ve toplum bilincimizden ödün vermeksizin sürdürülebilir büyümeyi sağlamaktır.

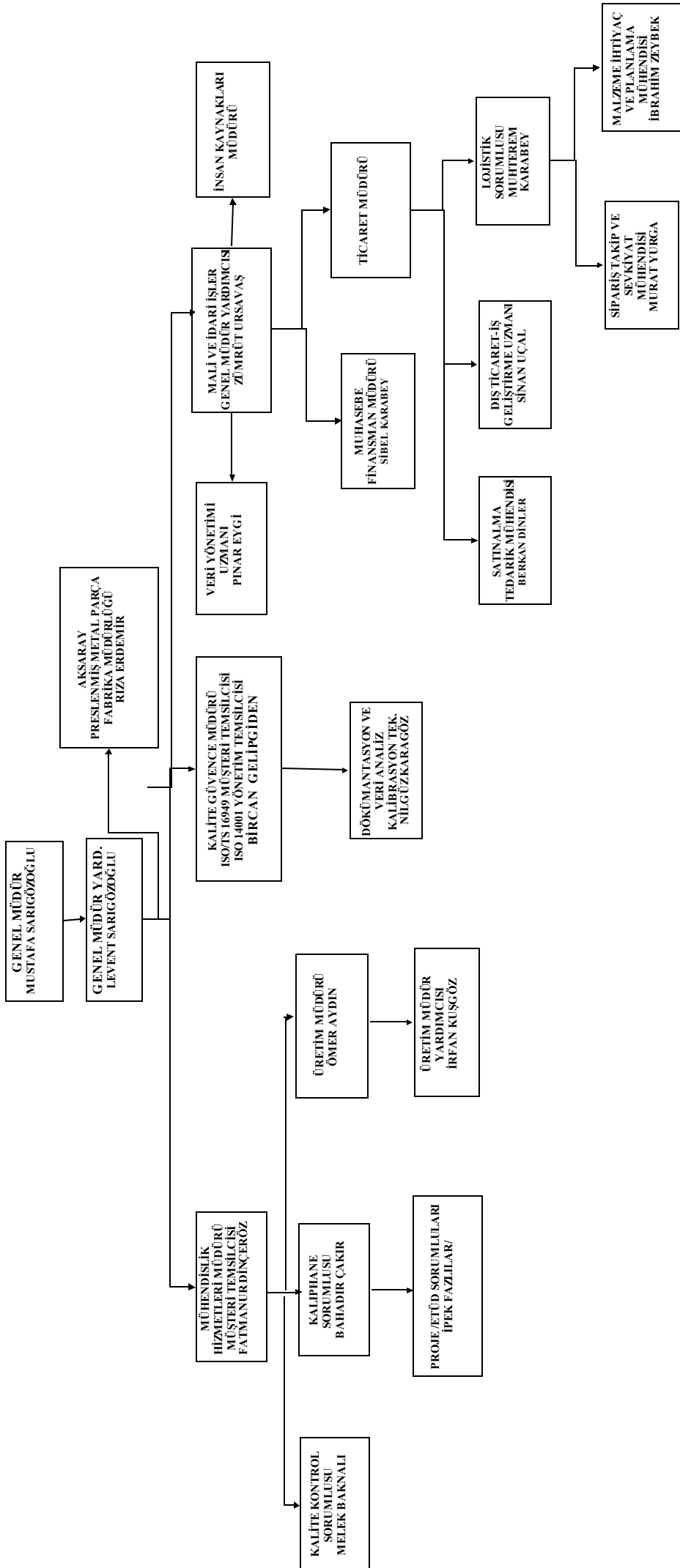
Sarıgözoğlu Firmasının Yönetim Politikası:

- Doğru insanın doğru yerde çalıştırılması,
- Hedeflerin, yalın, net ve anlaşılır olması,
- Süreçte sürekli denetim yerine çalışma özgürlüğü ve süreç özgürlüğünün performansında girdi ve çıktılarında durumsal liderlik modeli,
- Daha fazla yeni uygulama özgürlüğü ile yönlendirilebilir ve yaratıcı yenilikçi oluşum
- Çalışanların yeteneklerinin keşfedilmesi, organizasyonda farklı ve bağımsız düşünce platformu oluşturularak yaratıcılığın ortaya çıkarılması,
- İnsan merkezli teknolojiler geliştirmek,
- Organizasyon değerlerine sahip çıkarken, stratejik yorumlayıcı yaklaşımla yeterlilikler ve yetkinliklerle değer yaratılması, bu atmosferin devamlılığının ve yaratıcılığın desteklenmesi,
- Deneyim artıkça yaratıcı uygulamalara, grup sinerjilerine değer verilmesi, onurlandırma ve ödüllendirme

Sarıgözoğlu Firmasının Kalite Sistemi: Müşterileri ile uzun dönem işbirliği içerisinde olan firma tüm faaliyetlerinde %100 müşteri memnuniyetini hedeflemektedir. Müşteri isteklerinin tam olarak karşılanabilmesi, ürünün sürekli olarak müşteri istekleri doğrultusunda ve istenen özelliklerde üretilebilmesi için, ISO/TS 16949:2002; Kalite Sistemleri – Otomotiv Tedarikçileri ISO 9001:2000’in uygulanması için özel şartlar standardındaki temel gerekliliklere uygun bir Kalite Güvence Yönetim sistemi oluşturulmuş ve sistem yaklaşımıyla sürekliliğin sağlanması hedeflenmiştir. Ayrıca firma Ford Otosan firmasının Q1 belgesine sahip az sayıda firmalarından biridir. Oluşturulan kalite yönetim sistemi,

- Kalite yönetim sistemi için ihtiyaç duyulan süreçler ve bunların organizasyon içindeki uygulamalarının tanımlanması,
- Bu süreçlerin sırasının ve etkileşiminin belirlenmesi,
- Süreçlerin işlemesi ve kontrollerin etkinliğinin sağlanması için gereken kriterler ve metotların belirlenmesi,
- Bu süreçlerin işlemesi ve izlenmesi için gereken kaynak ve bilginin sağlanması,
- Süreçlerin izlenmesi, ölçümü ve analizi,
- Planlanmış sonuçlara ulaşmak ve süreçlerin sürekli iyileştirilmesi için gerekli olan Faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır.

SARIGÖZÖĞLU A.Ş.
PRESLENMİŞ METAL PARÇA FABRİKASI-MANİSA
ORGANİZASYON ŞEMASI



3.2. SARIGÖZOĞLU FİRMASININ MALİYET SİSTEMİ VE SAFHA MALİYET YÖNTEMİNDE BİR UYGULAMA

3.2.1. SARIGÖZOĞLU FİRMASININ MALİYET SİSTEMİ:

Sarıgözoğlu firmasının, muhasebe departmanı, işletmenin diğer departmanlarından farklı bir bilgisayar programı kullanmaktadır. Muhasebe departmanında kullanılan bu program muhasebe kayıtlarının tutulması ve izlenmesinde avantaj sağlamasına karşın, kullanılan sistemin işletmenin diğer departmanlarınca tutulan kayıtlarla entegre olmaması nedeniyle, işletme içerisinde sağlıklı bir veri akışı sağlanamamaktadır. Bu durum, özellikle maliyet muhasebe sistemi açısından bir takım sorunlar yaratmaktadır. Muhasebe departmanında kullanılan sistemin, diğer departmanlarla entegre olmaması ve gelişmiş bir maliyet sisteminin uygulanmasında ki zorluklar nedeni ile işletme, dönem sonlarında vergilendirmeye yönelik maliyet hesaplamaları yapmakta; ancak yapılan bu maliyet hesaplamaları, işletmenin maliyet muhasebesinden beklentilerini tam olarak karşılamamakta, elde edilen sonuçlar ayrıntılı raporlamalara, işletme içerisinde üretilen ürünlerin üretim safhalarının hesaplanan maliyetlerden aldığı payın belirlenmesine, gider kontrolünün yapılmasına imkan sağlamamaktadır. Bu bölümde, işletmede karşılaşılan bu eksikliğin giderilmesi ve ileride oluşturulacak maliyet muhasebesi sistemi için bir alt yapı oluşturulması amacıyla, işletmenin yapısı ve yönetimin maliyet muhasebesinden beklentileri doğrultusunda oluşturulan bir maliyet modeli önerisi ve işletmede üretilen bir ürün üzerinde bu modelin uygulanması aşaması yer almaktadır.

3.2.2 SAFHA MALİYET YÖNTEMİNDE BİR UYGULAMA:

Sarıgözoğlu firmasında Ege fren şirketine mart ayında üretimine başlanan 133042 nolu parçanın safha maliyet sistemine göre maliyeti hesaplanacaktır.

3.2.2.1. Ürünün Üretim Safhaları:

133042 nolu parçanın üretimi, çevre kesim, delik delme ve ütüleme olmak üzere 3 operasyondan geçerek tamamlanmaktadır.

Op.10 Çevre Kesim:



Çevre kesim operasyonunda Ereğli Demir Çelik Fabrikasından alınan 8mm*333*2400 ölçüsündeki plaka saclar 800 tonluk eksantrik preste basılarak çevre kesim operasyonu tamamlanmaktadır. Her bir plaka saçtan 36 adet çevre kesim operasyonu tamamlanmış yarı mamul çıkmaktadır. Bu yarı mamuller kasalanarak 2. operasyon olan delik delme operasyonuna sevk edilmektedir.

Op.20 Delik Delme:



Çevre kesim operasyonu tamamlanan yarı mamuller delik delme operasyonunda 150 tonluk eksantrik preste basılarak ütüleme operasyonuna sevk edilirler. Sac malzeme kalın olduğu için 1. ve 2. operasyon sonrasında bazı malzemelerin üzerinde,

oluşan prüzlerin giderilmesi amacıyla. ütüleme safhasından önce, çapak alma işlemi yapılmaktadır. Ancak bu işlem proste yer almadığı için ayrı bir operasyon olarak kabul edilmemektedir.

Op.30 Ütüleme:



Delik delme operasyonu tamamlanan yarı mamuller son safha olan ütüleme operasyonunda 500 tonluk eksantrik preste basılarak üretim işlemi tamamlanır.




Ütüleme operasyonundan çıkan malzemeler Ege Fren Firmasına sevk edilmek üzere, kasalara yerleştirilir ve mamul ambara sevk edilir. Her kasada 1.400 adet 133042 malzemesi yer almaktadır.

3.2.2.2. Giderlerin Saptanması:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Saptanması: 133042 nolu malzemenin üretimi için 8mm*333*2400 ölçüsünde plaka saclar kullanılmaktadır. Üretimin talebi üzerine ambardan çekilen ilk madde ve malzeme 1.safha olan çevre kesim operasyonunda işleme alınır. Daha sonraki operasyonlarda üretime yeni ilk madde malzeme girişi olmadığı için 133042'nin üretimi için tüketilen ilk madde malzeme gideri direkt olarak 1.operasyona yüklenir. İlk madde malzemelerin ambar giriş çıkışlarının izlenmesi için her bir ilk madde ve malzeme için ayrı ayrı stok kartları açılır. Üretime sevk edilen ilk madde ve malzemelerin maliyetinin belirlenmesinde, 'ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi'

kullanılmaktadır. 133042 malzemesinin üretimi için kullanılan ilk madde ve malzemeye ait stok kartı aşağıdaki gibidir.

S			STOK KARTI				STOK KART NO		
	SARIGÖZÖĞLU A.Ş.						000000000009763		
MALZEMENİN KODU	MALZEME ÖLÇÜSÜ			MALZEMENİN KALİTESİ			MALZEMENİN ÖLÇÜ BRİMİ		
H100163	8,00*333*2400			ERD 3237			KG		
TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	MİKTAR	FİYAT	TUTAR	MİKTAR	FİYAT	TUTAR	MİKTAR	FİYAT	TUTAR
17.02.2007	142.800	0,906	129.376,80				142.800	0,906	129.376,80
28.02.2007	88.600	0,920	81.512,00				231.400,00	0,911	210.888,80
01.03.2007				52.200,00	0,911	47.573,01	179.200,00	0,911	163.315,79
05.03.2007	25.400	0,934	23.723,60				204.600,00	0,914	187.039,39
07.03.2007				57.500,00	0,914	52.564,83	147.100,00	0,914	134.474,55
15.03.2007				25.700,00	0,914	23.494,19	121.400,00	0,914	110.980,36
19.03.2007	73.200	0,933	68.295,60				194.600,00	0,921	179.275,96
22.03.2007				96.200,00	0,921	88.624,60	98.400,00	0,921	90.651,36
26.03.2007				50.400,00	0,921	46.431,18	48.000,00	0,921	44.220,17
TOPLAM	330.000		302.908,00	282.000,00		258.687,83	48.000,00		44.220,17

Ağırlıklı ortalama yönteminde, her ilk madde malzeme alışından sonra yeni bir ortalama fiyat hesaplanmaktadır. Tekrar ilk madde malzeme alışları yapılana kadar, üretime verilen ilk madde malzemeler bu ortalama fiyattan değerlendirilirler. Ortalama fiyatın hesaplanmasında, stokta bulunan ilk madde ve malzemenin tutarı yeni satın alınan ilk madde ve malzemenin tutarı ile toplanır. Aynı şekilde, stokta bulunan ilk madde ve malzemenin miktarı yeni satın alınan ilk madde ve malzemenin miktarı ile toplanır. Daha sonra toplam tutar toplam miktara bölünerek ortalama fiyat bulunur.

$$28.02.2007 \text{ Tarihindeki ortalama fiyat} = (129.376,80 + 81.512,00) / (142.800 + 88.600)$$

$$= 0,91136$$

$$05.03.2007 \text{ Tarihindeki ortalama fiyat} = (163.315,79 + 23.723,60) / (179.200 + 25.400)$$


$$= 0,91417$$

$$19.03.2007 \text{ Tarihindeki ortalama fiyat} = (110.980,36 + 68.295,60) / (121.400 + 73.200)$$

$$= 0,9212$$

133042 nolu malzemenin üretimi için mart ayında üretimden çekilen ilk madde ve malzeme toplam 282.000 kg 258.687,83 YTL'dir. Bu tutar aynı zamanda 1. safha olan çevre kesim operasyonunun ilk madde ve malzeme gideridir.

Direkt İşçilik Giderlerinin Saptanması: Üretim safhalarında oluşan direkt işçilik giderleri, operasyon emirlerinden elde edilen üretim süreleri ile işçilerin ilgili dönemdeki saniye ücretleri çarpılarak elde edilir.

S	 OPERASYON EMRİ					İş Emri No: 00000000009765				
	SARIGÖZOĞLU A.Ş.					Tarih :				
Müşteri Adı		Stok Kodu		Ürün Tanımı	Op.No	Operasyon Açıklaması	Miktar			
EGE FREN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.		Y102005320		WEB ÇEVRE KESİM - 133042-10	10	ÇEVRE KESİM	150.000			
Standart Süre (sn)	Pln.Süre (Saat)	Saatlik Ürt. Hedefi (Adet)		Hammade Kodu/Tanımı		Birim Ağırlık (Kg)	Gereken Miktar			
10	86,6	353		Y102005310 / 8,00*333*2400		1,88	282000			
Açıklama :						Hazırlayan				
						Planlama Sorumlusu				
Sıra No	Üretim Tarihi	Başlama Saati	Bitiş Saati	Brüt Süre	Toplam Adet	Duruş		Net üret.süresi	Tezgah Kodu	Operatörler Adı / İmzası
						Kodu	Süresi			
1										
2										
3										
4										
5										
Duruş Kodları					Miktar					
KD : Kalıp Değişimi		EK : Elektrik Kesintisi								
RD : Rulo Değişimi		HY : Hava Yetersiz								
KA : Kalıp Arıza		MB : Malzeme Bekleme								
MA : Makine Arıza		FB : Forklift Bekleme								
AY : Ayar		KK : Kal.Kon.Onay Bekleme								
Bİ : Başka İşe Gitme		ÜD : Üretim Değişimi								
Brüt Ürt. Süresi (Dk)	Toplam Duruş	Net Ürt. Süresi	Verim %						Üretim Sorumlusu	

Operasyon iş emirleri planlama departmanı tarafından hazırlanarak üretim departmanına teslim eder. Operasyon iş emirlerinde planlama departmanı, her operasyonda üretilmesi hedeflenen üretim miktarını, bu üretim miktarı için gerekli olan yaklaşık hammadde miktarı ve planlanan süreyi belirtir. Üretim departmanı ise, üretim süresince bu safhada gerçekleşen üretim adetlerini, üretimi gerçekleştiren operatörü, üretim sürelerini ve varsa eğer makine duruş sürelerini ve sebeplerini operasyon emrine kaydeder. Operasyon iş emirlerinden elde edilen bilgiler doğrultusunda, planlanan üretim adedi ile gerçekleşen üretim adedi karşılaştırılarak hedeflere ne kadar yaklaşıldığı ve çalışan işçilerin verimlilikleri ölçülebilir.

133042 nolu parçanın üretim safhaları bazında direkt işçilik giderleri, operasyon emirlerinden elde edilen çalışma süreleri ile işçilerin sn ücretleri ile çarpılarak hesaplanmış ve aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.

Op.10 Çevre Kesim Operasyonu Direkt İşçilik Gideri

KOD	ISCI_ADI	URETI M_SN	TARİH	SN ÜCRET	TOPLAM ÜCRET
Y102005310-Ç.KESİM	SÜLEYMAN ÖZDEMİR	650	01.03.2007	0,06028	39,18
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	650	01.03.2007	0,05897	38,33
Y102005310-Ç.KESİM	NAZİM ÖTER	420	02.03.2007	0,08999	37,80
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	420	02.03.2007	0,05897	24,77
Y102005310-Ç.KESİM	NAZİM ÖTER	230	02.03.2007	0,08999	20,70
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	230	02.03.2007	0,05897	13,56
Y102005310-Ç.KESİM	NAZİM ÖTER	415	03.03.2007	0,08999	37,35
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	415	03.03.2007	0,05897	24,47
Y102005310-Ç.KESİM	HULUSİ İPEK	370	03.03.2007	0,07462	27,61
Y102005310-Ç.KESİM	İBRAHİM İZİDOĞRU	370	03.03.2007	0,07170	26,53
Y102005310-Ç.KESİM	GÖKHAN GÜLER	540	05.03.2007	0,06028	32,55
Y102005310-Ç.KESİM	SÜLEYMAN KÖROĞLU	540	05.03.2007	0,06321	34,13
Y102005310-Ç.KESİM	SÜLEYMAN KÖROĞLU	500	07.03.2007	0,06321	31,61
Y102005310-Ç.KESİM	CR.OKAN KARADAĞ	400	08.03.2007	0,01613	6,45
Y102005310-Ç.KESİM	GÜNTAY KÜÇÜKDAĞ	290	09.03.2007	0,09160	26,56
Y102005310-Ç.KESİM	İSMAİL KARAKUZU	290	09.03.2007	0,08048	23,34
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	650	12.03.2007	0,05897	38,33
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	650	13.03.2007	0,05897	38,33
Y102005310-Ç.KESİM	RAMAZAN ERBAY	110	13.03.2007	0,06438	7,08
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	110	13.03.2007	0,05897	6,49
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	650	14.03.2007	0,05897	38,33
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	290	14.03.2007	0,05897	17,10
Y102005310-Ç.KESİM	CENGİZ MUTLU	280	15.03.2007	0,06028	16,88
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	280	15.03.2007	0,05897	16,51
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	260	15.03.2007	0,05897	15,33
Y102005310-Ç.KESİM	MEHMET AĞIRBAŞ	570	15.03.2007	0,06321	36,03

Y102005310-Ç.KESİM	MEHMET GEDİK	570	15.03.2007	0,06028	34,36
Y102005310-Ç.KESİM	TAŞKIN HÜŞAN	540	16.03.2007	0,06585	35,56
Y102005310-Ç.KESİM	HULUSİ İPEK	630	16.03.2007	0,07462	47,01
Y102005310-Ç.KESİM	İBRAHİM İZİDOĞRU	630	16.03.2007	0,07170	45,17
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	540	19.03.2007	0,06950	37,53
Y102005310-Ç.KESİM	ÜMİT ÇAĞLAR ÇILDIR	400	19.03.2007	0,06585	26,34
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	400	19.03.2007	0,05897	23,59
Y102005310-Ç.KESİM	FERHAT TAN	540	21.03.2007	0,06321	34,13
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	310	22.03.2007	0,06950	21,55
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	230	22.03.2007	0,06950	15,99
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	540	23.03.2007	0,06950	37,53
Y102005310-Ç.KESİM	ÜMİT ÇAĞLAR ÇILDIR	60	23.03.2007	0,06585	3,95
Y102005310-Ç.KESİM	TAŞKIN HÜŞAN	60	23.03.2007	0,06585	3,95
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	430	24.03.2007	0,06950	29,89
Y102005310-Ç.KESİM	ORHAN CEZAYİRLİ	370	24.03.2007	0,06321	23,39
Y102005310-Ç.KESİM	TURAN GÜNGÖR	370	24.03.2007	0,06028	22,30
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	540	26.03.2007	0,09640	52,06
Y102005310-Ç.KESİM	SÜLEYMAN KÖROĞLU	260	26.03.2007	0,06321	16,43
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	310	29.03.2007	0,09640	29,88
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	230	29.03.2007	0,09640	22,17
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	540	30.03.2007	0,09640	52,06
Y102005310-Ç.KESİM	H.İBRAHİM ERBAY	55	31.03.2007	0,05897	3,24
Y102005310-Ç.KESİM	MUSTAFA KAYIRCI	540	20.03.2007	0,06950	37,53
Y102005310-Ç.KESİM	AYHAN ALTIPARMAK	630	20.03.2007	0,06028	37,98
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	630	20.03.2007	0,05897	37,15
Y102005310-Ç.KESİM	TAŞKIN HÜŞAN	190	27.03.2007	0,06585	12,51
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	190	27.03.2007	0,05897	11,20
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	145	27.03.2007	0,09640	13,98
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	205	27.03.2007	0,05897	12,09
Y102005310-Ç.KESİM	MEHMET AĞIRBAŞ	110	27.03.2007	0,06321	6,95
Y102005310-Ç.KESİM	MEHMET GEDİK	110	27.03.2007	0,06028	6,63
Y102005310-Ç.KESİM	MEHMET AĞIRBAŞ	520	27.03.2007	0,06321	32,87
Y102005310-Ç.KESİM	SÜLEYMAN KÖROĞLU	520	27.03.2007	0,06321	32,87
Y102005310-Ç.KESİM	AHMET AYAZ	540	28.03.2007	0,09640	52,06
TOPLAM		23.465			1.587,25

133042 Nolu malzemenin üretiminin ilk safhası olan Çevre Kesim operasyonunda mart ayı içerisinde toplam 23.465 saniye direkt işçilik tüketilmiş ve bunun sonucunda da 1.587,25 YTL direkt işçilik gideri oluşmuştur. Mart ayında, 150.000 adet üretilmek üzere üretime alınmış ancak 128.280 adet ürünün çevre kesim operasyonu tam olarak tamamlanmış ve ikinci safha olan delik delme operasyonuna sevk edilmiştir. 21.720 adet çevre kesim operasyonu tam olarak tamamlanamamıştır. Bir sonraki ayda çevre kesim operasyonuna devam edilecektir. Mart ayında çevre kesim operasyonu tamamlanmayan yarı mamullerin tamamlanma derecesi direkt işçilik açısından %85 olarak belirlenmiştir.

Op.20 Delik Delme Operasyonu Direkt İşçilik Gideri:

KOD	ISCI_ADI	URETİM _ SN	TARİH	ÜCRET - SN	TOPLAM ÜCRET
Y102005320-D.DELME	MÜCAHİT YILMAZ	220	01.03.2007	0,06585	14,48700
Y102005320-D.DELME	CENGİZ MUTLU	360	02.03.2007	0,06028	21,70080
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	620	01.03.2007	0,08487	52,61940
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	630	01.03.2007	0,08296	52,26480
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	02.03.2007	0,08487	45,82980
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	300	03.03.2007	0,08487	25,46100
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	150	04.03.2007	0,06146	9,21900
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	650	05.03.2007	0,08296	53,92400
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	170	05.03.2007	0,08487	14,42790
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	510	06.03.2007	0,08296	42,30960
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	540	06.03.2007	0,06321	34,13340
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	650	07.03.2007	0,08296	53,92400
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	650	08.03.2007	0,08296	53,92400
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	400	08.03.2007	0,06321	25,28400
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	08.03.2007	0,08487	53,46810
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	420	09.03.2007	0,08296	34,84320
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	430	09.03.2007	0,06321	27,18030
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	09.03.2007	0,08487	53,46810
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	430	10.03.2007	0,06984	30,03120
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	370	10.03.2007	0,08487	31,40190
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	510	12.03.2007	0,08487	43,28370
Y102005320-D.DELME	TURAN GÜNGÖR	650	12.03.2007	0,06028	39,18200
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	650	13.03.2007	0,08487	55,16550
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	150	13.03.2007	0,06984	10,47600
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	420	13.03.2007	0,06984	29,33280
Y102005320-D.DELME	CENGİZ MUTLU	335	14.03.2007	0,06028	20,19380
Y102005320-D.DELME	OSMAN ALTIN	170	14.03.2007	0,07320	12,44400
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	14.03.2007	0,08487	45,82980
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	380	14.03.2007	0,06321	24,01980
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	450	15.03.2007	0,06146	27,65700
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	15.03.2007	0,08487	45,82980
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	630	15.03.2007	0,06984	43,99920
Y102005320-D.DELME	AYDIN ÖZDİNÇ	430	16.03.2007	0,06438	27,68340
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	16.03.2007	0,08487	45,82980
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	200	16.03.2007	0,06984	13,96800
Y102005320-D.DELME	GÖKHAN GÜLER	380	16.03.2007	0,06028	22,90640
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	540	19.03.2007	0,06984	37,71360
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	19.03.2007	0,08487	53,46810
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	230	19.03.2007	0,06321	14,53830
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	540	21.03.2007	0,06984	37,71360
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	540	21.03.2007	0,06321	34,13340
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	21.03.2007	0,08487	53,46810
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	650	22.03.2007	0,06984	45,39600
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	340	22.03.2007	0,07381	25,09540
Y102005320-D.DELME	CENGİZ MUTLU	310	23.03.2007	0,06028	18,68680
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	540	23.03.2007	0,06984	37,71360

Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	23.03.2007	0,07381	46,50030
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	430	24.03.2007	0,06984	30,03120
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	370	24.03.2007	0,07381	27,30970
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	230	24.03.2007	0,06321	14,53830
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	480	26.03.2007	0,06146	29,50080
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	26.03.2007	0,07381	39,85740
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	630	26.03.2007	0,06984	43,99920
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	230	29.03.2007	0,06146	14,13580
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	29.03.2007	0,07381	39,85740
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	120	30.03.2007	0,06146	7,37520
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	540	30.03.2007	0,07381	39,85740
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	290	30.03.2007	0,10054	29,15660
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	540	20.03.2007	0,06984	37,71360
Y102005320-D.DELME	FEVZİ AYTAÇ	430	20.03.2007	0,06321	27,18030
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	630	20.03.2007	0,07381	46,50030
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	230	27.03.2007	0,06146	14,13580
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	45	27.03.2007	0,06146	2,76570
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	320	27.03.2007	0,07381	23,61920
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	220	27.03.2007	0,07381	16,23820
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	420	27.03.2007	0,06984	29,33280
Y102005320-D.DELME	HABİB YILDIZ	210	27.03.2007	0,06984	14,66640
Y102005320-D.DELME	AKIN BAYSAL	60	28.03.2007	0,05754	3,45240
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	30	28.03.2007	0,06146	1,84380
Y102005320-D.DELME	MEHMET ÇINAR	90	28.03.2007	0,06146	5,53140
Y102005320-D.DELME	MEHMET AKGÜN	650	28.03.2007	0,07381	47,97650
TOPLAM		30.130			2.228,71

133042 Nolu malzemenin üretiminin ikinci safhası olan Delik Delme operasyonunda mart ayı içerisinde toplam 30.130 saniye direkt işçilik tüketilmiş ve 2.228,71 YTL direkt işçilik gideri oluşmuştur. İkinci operasyonu gerçekleştirilmek üzere Çevre kesim operasyonundan devralınan 128.280 adetlik yarı mamulün 99.240 adedinin delik delme operasyonu tamamlanmıştır. Delik delme operasyonu tamamlanmayan 29.040 adet yarı mamulün ise direkt işçilik açısından tamamlanma derecesi %60 olarak tespit edilmiştir

Op.30 Ütuleme Operasyonu Direkt İşçilik Gideri:

KOD	ISCI_ADI	URETİM _SN	TARİH	ÜCRET - SN	TOPLAM ÜCRET
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	570	01.03.2007	0,07023	158,01750
M1020053-133042	MEHMET AĞIRBAŞ	630	01.03.2007	0,06321	158,02500
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	02.03.2007	0,07023	158,71980
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	430	03.03.2007	0,07023	112,36800
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	260	04.03.2007	0,07023	63,48792
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	05.03.2007	0,07023	175,57500
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	170	05.03.2007	0,06585	46,09500
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	06.03.2007	0,07023	173,32764
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	130	07.03.2007	0,07023	43,12122
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	520	07.03.2007	0,07023	154,50600
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	08.03.2007	0,07023	210,69000
M1020053-133042	AYDIN ÖZDİNÇ	630	08.03.2007	0,06438	171,89460
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	480	09.03.2007	0,07023	168,55200
M1020053-133042	AYDIN ÖZDİNÇ	630	09.03.2007	0,06438	154,51200
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	430	10.03.2007	0,07023	117,98640
M1020053-133042	AYDIN ÖZDİNÇ	230	10.03.2007	0,06438	42,49080
M1020053-133042	MEHMET ÇINAR	150	10.03.2007	0,06146	27,65700
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	12.03.2007	0,07023	182,59800
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	630	12.03.2007	0,06028	132,61600
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	13.03.2007	0,07023	154,50600
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	630	13.03.2007	0,06028	159,13920
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	14.03.2007	0,07023	168,55200
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	310	14.03.2007	0,06028	82,70416
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	320	14.03.2007	0,06028	70,52760
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	15.03.2007	0,07023	147,48300
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	630	15.03.2007	0,06028	164,32328
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	16.03.2007	0,07023	175,85592
M1020053-133042	MUSTAFA YEŞİLLİ	630	16.03.2007	0,06028	162,75600
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	19.03.2007	0,07023	162,93360
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	630	19.03.2007	0,06585	164,09820
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	21.03.2007	0,07023	154,50600
M1020053-133042	MÜCAHİT YILMAZ	630	21.03.2007	0,06585	139,60200
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	22.03.2007	0,07023	161,52900
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	630	22.03.2007	0,06585	165,67860
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	23.03.2007	0,07023	168,55200
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	630	23.03.2007	0,06585	173,84400
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	430	24.03.2007	0,07023	126,41400
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	370	24.03.2007	0,06585	121,16400
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	26.03.2007	0,11491	275,78400
M1020053-133042	GÖKHAN GÜLER	630	26.03.2007	0,06028	147,68600
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	29.03.2007	0,11491	237,86370
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	30.03.2007	0,11491	239,47244
M1020053-133042	MEHMET ALİ KAÇAR	510	20.03.2007	0,07777	172,02724
M1020053-133042	İBRAHİM UÇAR	630	20.03.2007	0,06585	134,33400
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	540	27.03.2007	0,11491	267,74030
M1020053-133042	GÖKHAN GÜLER	630	27.03.2007	0,06028	153,71400
M1020053-133042	BAYRAM AKDANA	650	28.03.2007	0,11491	299,91510
TOPLAM		24.510			7.204,95

133042 Nolu malzemenin üretimini son safhası olan Ütüleme operasyonunda mart ayı içerisinde toplam 24.510 saniye direkt işçilik tüketilmiş ve 7.204,95 YTL direkt işçilik gideri oluşmuştur. Dönem içerisinde ütüleme operasyonuna giren 99.240 adet yarı mamulün 84.000 adedinin üretimi tamamlanarak mamul ambara sevk edilmiştir. 15.240 adet yarı mamulün ise üretimi henüz tamamlanmamış ve bir sonraki dönemde ütüleme işlemine devam edilmek üzere beklemektedir. Ütüleme operasyonunda üretimi tamamlanmayan yarı mamullerin tamamlanma derecesi %75 olarak belirlenmiştir.

Genel Üretim Giderlerinin Saptanması: Mart ayı içerisinde 133042 nolu malzeme için tüketilen genel yönetim giderleri ve dağıtım anahtarları aşağıda verilmiştir:

<u>Gider Türleri</u>	<u>Tutarı</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Elektrik Gideri	660 YTL	Enerji Tük.Mik. (KWS)
Makine Bakım-Onarım Gideri	1.640 YTL	Direkt İşçilik Saati
Yemekhane Gideri	350 YTL	İşçi Sayısı
Servis Gideri	150 YTL	İşçi Sayısı
İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Gideri	550 YTL	İşçi Sayısı
Bina Sigorta Gideri	1.000 YTL	Yüz Ölçümü (m ²)

<u>Gider Yerleri</u>	<u>KWS</u>	<u>DİS</u>	<u>İşçi Sayısı</u>	<u>m²</u>
Op.10 Çevre Kesim	155	6	21	90
Op.20 Delik Delme	100	8	11	60
Op.30 Ütüleme	75	7	9	40
Çapak Alma	70	3	4	25
Bakım Onarım	40	2	5	35
	440	26	50	25

Birinci Dağıtım: 133042'nin üretilmesi için işletmede Çevre Kesim, Delik Delme ve Ütüleme esas üretim gider yerleri ile Çapak Alma ve Bakım Onarım Yardımcı Gider yerleri bulunmaktadır. Öncelikle belirlenen dağıtım anahtarları yardımıyla genel üretim giderlerinin esas ve yardımcı üretim dağıtılması (1.Dağıtım) gerekmektedir.

Elektrik Giderlerinin Dağıtılması:

Elektrik Gideri	660 YTL
Dağıtım Oranı	$660 / 440 = 1,5 \text{ YTL} / \text{KWS}$
Op.10 Çevre Kesim	$155 \times 1,5 = 232,50$
Op.20 Delik Delme	$100 \times 1,5 = 150,00$
Op.30 Ütüleme	$75 \times 1,5 = 112,50$
Çapak Alma	$70 \times 1,5 = 105,00$
Bakım Onarım	$40 \times 1,5 = \underline{60,00}$
	660,00

Makine Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtılması:

Makine Bakım Onarım Gideri	1.640 YTL
Dağıtım Oranı	$1.640 / 26 = 63 \text{ YTL} / \text{DİS}$
Op.10 Çevre Kesim	$6 \times 63 = 378,00$
Op.20 Delik Delme	$8 \times 63 = 505,00$
Op.30 Ütüleme	$7 \times 63 = 441,00$
Çapak Alma	$3 \times 63 = 190,00$
Bakım Onarım	$2 \times 63 = \underline{126,00}$
	1.640,00

Yemekhane Giderlerinin Dağıtılması:

Yemekhane Gideri	350 YTL
Dağıtım Oranı	$350 / 50 = 7$ YTL / İşçi Sayısı
Op.10 Çevre Kesim	$21 \times 7 = 147,00$
Op.20 Delik Delme	$11 \times 7 = 77,00$
Op.30 Ütüleme	$9 \times 7 = 63,00$
Çapak Alma	$4 \times 7 = 28,00$
Bakım Onarım	$5 \times 7 = \underline{35,00}$
	350,00

Servis Giderlerinin Dağıtılması:

Servis Gideri	150 YTL
Dağıtım Oranı	$150 / 50 = 3$ YTL / İşçi Sayısı
Op.10 Çevre Kesim	$21 \times 3 = 63,00$
Op.20 Delik Delme	$11 \times 3 = 33,00$
Op.30 Ütüleme	$9 \times 3 = 27,00$
Çapak Alma	$4 \times 3 = 12,00$
Bakım Onarım	$5 \times 3 = \underline{15,00}$
	150,00

İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Giderlerinin Dağıtılması:

İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Gideri	550 YTL
Dağıtım Oranı	$550 / 50 = 11$ YTL / İşçi Sayısı
Op.10 Çevre Kesim	$21 \times 11 = 231,00$
Op.20 Delik Delme	$11 \times 11 = 121,00$
Op.30 Ütüleme	$9 \times 11 = 99,00$
Çapak Alma	$4 \times 11 = 44,00$
Bakım Onarım	$5 \times 11 = \underline{55,00}$
	550,00

Bina Sigorta Giderlerinin Dağıtılması:

Bina Sigorta Gideri	1.000 YTL
Dağıtım Oranı	$1.000 / 250 = 4 \text{ YTL} / \text{m}^2$
Op.10 Çevre Kesim	$90 \times 4 = 360,00$
Op.20 Delik Delme	$60 \times 4 = 240,00$
Op.30 Ütüleme	$40 \times 4 = 160,00$
Çapak Alma	$25 \times 4 = 100,00$
Bakım Onarım	$35 \times 4 = 140,00$
	1.000,00

Birinci dağıtım sonucunda esas ve yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderler ve gider dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir:

Gider Yerleri

Op.10 Çevre Kesim	$= 232,50 + 378 + 147 + 63 + 231 + 360 = 1.411,50$
Op.20 Delik Delme	$= 150,00 + 505 + 77 + 33 + 121 + 240 = 1.126,00$
Op.30 Ütüleme	$= 112,50 + 441 + 63 + 27 + 99 + 160 = 902,50$
Çapak Alma	$= 105,00 + 190 + 28 + 12 + 44 + 100 = 479,00$
Bakım Onarım	$= 60,00 + 126 + 35 + 15 + 55 + 140 = 431,00$
	4.350,00

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri				
		Esas Üretim Gider Yerleri			Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		Çevre Kesim	Delik Delme	Ütüleme	Çapak Alma	Bakım Onarım
Enerji Giderleri	660,00	232,50	150,00	112,50	105,00	60,00
Bakım Onarım Gideri	1.640,00	378,00	505,00	441,00	190,00	126,00
Yemekhane Gideri	350,00	147,00	77,00	63,00	28,00	35,00
Servis Gideri	150,00	63,00	33,00	27,00	12,00	15,00
İşçi Sağ.İş Güv. Gideri	550,00	231,00	121,00	99,00	44,00	55,00
Bina Sigorta Gideri	1.000,00	360,00	240,00	160,00	100,00	140,00
1.Dağıtım Toplamı	4.350,00	1.411,50	1.126,00	902,50	479,00	431,00

İkinci Dağıtım: Giderlerin esas ve yardımcı gider yerlerine birinci dağıtımı yapıldıktan sonra, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderler esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Yardımcı Gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasında Basit Dağıtım Yöntemi kullanılacaktır. Birinci dağıtım sonucunda gider yerlerinde toplanan giderler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

<u>Gider Yerleri</u>	<u>1.Dağıtım Toplamı</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Op.10 Çevre Kesim	1.411,50	
Op.20 Delik Delme	1.126,00	
Op.30 Ütüleme	902,50	
Çapak Alma	479,00	İşlem gören parça sayısı
Bakım Onarım	431,00	Enerji Tüketim Miktarı (KWS)

<u>Gider Yerleri</u>	<u>İşlem Gören Parça Sayısı</u>	<u>Enerji Tüketim Miktarı (KWS)</u>
Op.10 Çevre Kesim	1.645	155
Op.20 Delik Delme	750	100
Op.30 Ütüleme	-	75
Çapak Alma	-	70
Bakım Onarım	-	40
	<u>2.395</u>	<u>440</u>

Çapak Alma Yardımcı Üretim Gider Yerinin Dağıtılması:

Çapak Alma Gideri	479,00 YTL
Dağıtım Oranı	$479 \div 2.395 = 0,2$
Çevre Kesim Operasyonu	$1.645 \times 0.2 = 329$
Delik Delme Operasyonu	$750 \times 0.2 = \underline{150}$
	479

Bakım Onarım Yardımcı Üretim Gider Yerinin Dağıtılması:

Bakım Onarım Gideri	431,00 YTL
Dağıtım Oranı	$431 \div 330 = 1,306$
Çevre Kesim Operasyonu	$155 \times 1,306 = 202$
Delik Delme Operasyonu	$100 \times 1,306 = 131$
Ütüleme Operasyonu	$75 \times 1,306 = 98$
	431

Gider Türleri	Tutar	Gider Yerleri				
		Esas Üretim Gider Yerleri			Yardımcı Üretim Gider Yerleri	
		Çevre Kesim	Delik Delme	Ütüleme	Çapak Alma	Bakım Onarım
Enerji Giderleri	660	232,5	150	112,5	105	60
Bakım Onarım Gideri	1.640,00	378	505	441	190	126
Yemekhane Gideri	350	147	77	63	28	35
Servis Gideri	150	63	33	27	12	15
İşçi Sağ.İş Güv. Gideri	550	231	121	99	44	55
Bina Sigorta Gideri	1.000,00	360	240	160	100	140
1.Dağıtım Toplamı	4.350,00	1.411,50	1.126,00	902,5	479	431
Çapak Alma Gideri		329	150			
Enerji Gideri		202	131	98		
2.Dağıtım Toplamı	4.350,00	1.942,50	1.407,00	1000,5		

Üretimi tamamlanmamış yarı mamullerin genel üretim giderleri için tamamlanma dereceleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Op.10 Çevre Kesim	Op.20 Delik Delme	Op.30 Ütüleme
75%	40%	50%

133042 Nolu Ürünün Mart Ayı Maliyet Bilgileri:

	Op.10 Çevre Kesim	Op.20 Delik Delme	Op.30 Ütüleme
Direkt İlk Madde Malzeme	258.687,83	-	-
Direkt İşçilik	1.587,25	2.228,71	7.204,95
Genel Üretim Gideri	1.942,50	1.407,00	1.000,50
Toplam	262.217,58	3.635,71	8.205,45

3.2.2.3. Miktar Hareketlerinin Saptanması: Mart ayında üretimine başlanan 133042 nolu parçanın üretim safhalarına ait miktar hareketleri aşağıdaki gibidir. Üretime giren miktar ile üretimden çıkan miktar eşit değilse fire söz konusudur. Ancak üretimde hiç fire olmadığı kabul edilmektedir. (Fire olmaması durumunda, Dönem başı yarı mamül miktarı + dönem içinde üretime verilen = Tamamlanıp stoka alınan + Dönem sonu yarı mamül stok)

	Çevre Kesim	Delik Delme	Ütüleme
D.B.Yarı Mamül Stok	-	-	-
Dönem İçinde Üretime Verilen	150.000	128.280	99.240
Toplam Üretime Giren	150.000	128.040	99.240
Bir Sonraki Safhaya Verilen	128.280	99.240	84.000
D.S.Yarı Mamül Stok	21.720	29.040	15.240
Toplam Üretimden Çıkan	150.000	150.000	99.240

3.2.2.4. Safha Maliyet Yönteminin Uygulanması:

3.2.2.4.1. 1.Safha-Çevre Kesim Operasyonu

- Eşdeğer Mamül Miktarlarının Hesaplanması:

	Birim	Tamamlanma derecesi			Eş değer mamül miktarı		
		Hammadde	İşçilik	Güg	Hammadde	İşçilik	Güg
DBYMM	---	%100	%100	%100	---	---	---
Üretimi Tam.	128.280	%100	%100	%100	128.280	128.280	128.280
DSYMS	21.720	%100	% 85	% 75	21.720	18.462	16.290
TOPLAM	150.000				150.000	146.742	144.570

- Birim Maliyetlerin Hesaplanması:

Direkt İlk Madde Malzeme Birim Maliyeti	= 258.687,83 / 150.000 = 1,724... ytl/br
Direkt İşçilik Birim Maliyeti	= 1.587,25 / 146.742 = 0,010... ytl/br
Genel Üretim Birim Maliyeti	= 1.942,50 / 144.570 = 0.013... ytl/br
Çevre Kesim Operasyonu Birim Maliyeti	= 1,725 + 0.011 + 0.012 = 1,748... ytl/br

- Toplam Maliyetlerin Hesaplanması:

Üretimi Tamamlanan Ürünlerin Toplam Maliyeti= 128.280 x 1,748... = 224.341,01

Dönem Sonu Yarı Mamullerin Toplam Maliyeti

Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti	= 21.720 * 1.724... = 37.458,00 ytl
Direkt İşçilik Maliyeti	= 18.462 * 0.010... = 199,70 ytl
Genel Üretim Maliyeti	= 16.290 * 0.013... = 218,88 ytl
Toplam	37.876,57 ytl

1. Safha Toplam Maliyeti = 224.341,01 + 37.876,57 = 262.217,58

3.2.2.4.2. 2.Safha – Delik Delme Operasyonu

- Eşdeğer Mamül Miktarlarının Hesaplanması:

	Birim	Tamamlanma derecesi			Eş değer mamül miktarı		
		Hammadde	İşçilik	Güg	Hammadde	İşçilik	Güg
DBYMM	---	---	%100	%100	---	---	---
Üretimi Tam.	99.240	---	%100	%100	---	99.240	99.240
DSYMS	29.040	---	% 60	% 40	---	17.424	11.616
TOPLAM	150.000					116.664	110.856

- Birim Maliyetlerin Hesaplanması:

Direkt İşçilik Birim Maliyeti	=	2.228,71 / 116.664 = 0,019... ytl/br
Genel Üretim Birim Maliyeti	=	1.407,00 / 110.856 = 0.012... ytl/br
Delik Delme Operasyonu Birim Maliyeti	=	0.019... + 0.012... = 0.031... ytl/br

- Toplam Maliyetlerin Hesaplanması:

Üretimi Tamamlanan Ürünlerin Toplam Maliyeti = 99.240x(1,748..+0.031..)= 176.710,15

Dönem Sonu Yarı Mamullerin Toplam Maliyeti

Direkt İşçilik Maliyeti	=	17.424 * 0.019... =	332,86 ytl
Genel Üretim Maliyeti	=	11.616 * 0.012...=	147,43 ytl
Toplam			480,29 ytl
Dönem Sonu yarı mamuller için 1.safhadan gelen maliyet	=	29.040 x 1,748... =	50.786,27
Dönem Sonu yarı mamuller toplam maliyeti	=	480,29+50.786,27 =	51.266,57

2. Safha Toplam Maliyeti = 176.710,15 + 51.266,57 =227.976,72

3.2.2.4.3 .3.Safha – Ütüleme Operasyonu:

- Eşdeğer Mamül Miktarlarının Hesaplanması:

	Birim	Tamamlanma derecesi			Eş değer mamül miktarı		
		Hammadde	İşçilik	Güg	Hammadde	İşçilik	Güg
DBYMM	---	---	%100	%100	---	---	---
Üretimi Tam.	84.000	---	%100	%100	---	84.000	84.000
DSYMS	<u>15.240</u>	---	% 75	% 50	---	<u>11.430</u>	<u>7.620</u>
TOPLAM	150.000					95.430	91.620

- Birim Maliyetlerin Hesaplanması:

Direkt İşçilik Birim Maliyeti	=	7.204,95 / 95.430 = 0,075... ytl/br
Genel Üretim Birim Maliyeti	=	1.000,50 / 91.620 = 0.010... ytl/br
Ütüleme Operasyonu Birim Maliyeti	=	0.075... + 0.010... = 0.086... ytl/br

- Toplam Maliyetlerin Hesaplanması:

Üretimi Tam.Ürünlerin Toplam Maliyeti =84.000x(1,748..+0.031..+0.086...)= 156.332,56

Dönem Sonu Yarı Mamullerin Toplam Maliyeti

Direkt İşçilik Maliyeti = 11.430 * 0.075... = 862,96 ytl

Genel Üretim Maliyeti = 7.620 * 0.010...= 83,21 ytl

Toplam 946,17 ytl

Dönem Sonu yarı mamuller için 2.safhadan gelen maliyet = 15.240 x (1,748...+0.031...)
= 27.136,87

Dönem Sonu yarı mamuller toplam maliyeti =946,17+27.136,87 = 28.083,04

3. Safha Toplam Maliyeti = 156.332,56 + 28.083.04 = 184.915,60 ytl

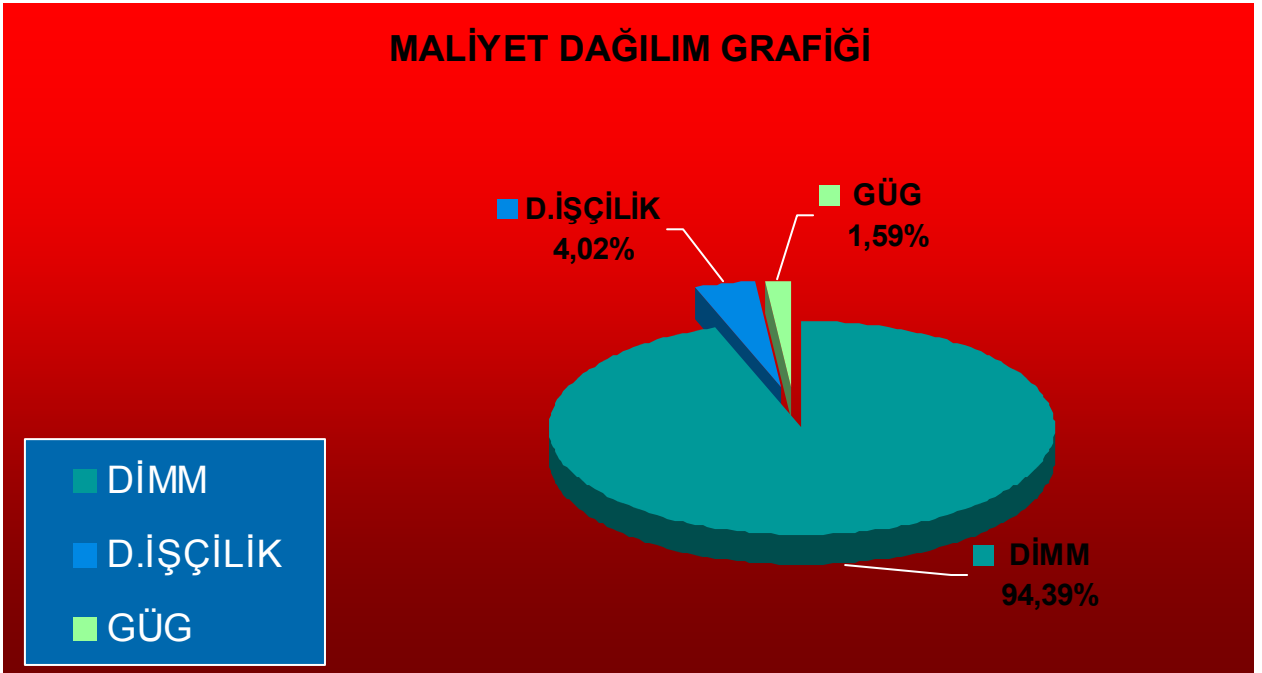
3.2.2.5. Uygulanan Yöntemin Analizi:

Sarıgözoğlu firması için oluşturulan bu maliyet modelinin hayata geçirilebilmesi için, muhasebe, üretim, insan kaynakları, ambar ve işletmede bulunan diğer departmanların entegre olarak veri girişi yapabildiği ERP tabanlı bir bilgisayar sisteminin kullanılması gerekmektedir.

Üretime sevk edilen ilk madde ve malzemenin çıkış fiyatının belirlenmesinde ve dönem sonlarında stokta kalan mamul ve yarı mamullerin değerlendirilmesinde 'Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi' tercih edilmiştir. Sarıgözoğlu Firması ilk madde ve malzeme alımlarını, T.C.M.B döviz kuru üzerinden yapmaktadır. Üretimde kullanılan

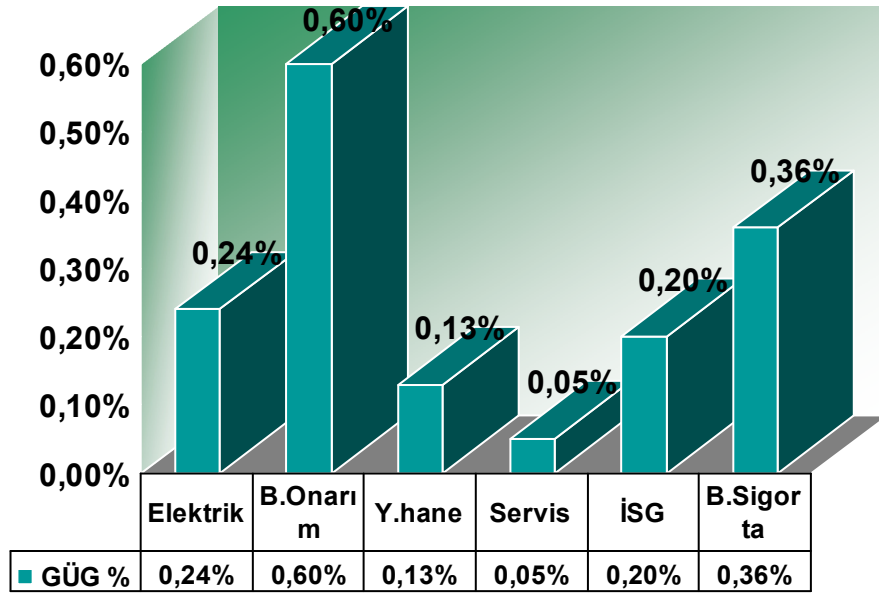
hammadde fiyatlarının enflasyonun üzerinde artış göstermesi ve dalgalı kur sisteminin uygulanması nedeniyle hammadde fiyatları tarihler itibariyle farklılık göstermektedir. İlk madde ve malzeme maliyetinin ürünlere doğru ve sağlıklı bir şekilde yansıtılabilmesi için üretime sevk edilecek malzemenin hangi fiyat üzerinden değerlendirileceği konusu önem taşımaktadır. Sarıgözoğlu Firmasında, hammadde fiyatlarındaki değişikliklerinin ürünün maliyetine daha sağlıklı bir şekilde yansıtılabilmesi için en uygun yöntemin ‘Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi’ olduğuna karar verilmiştir.

Sarıgözoğlu firması için, ‘Safha Maliyet Yöntemi’ kullanılarak oluşturulan maliyet modelinin, firmada üretilen 133042 nolu parça üzerinde uygulanması sonucunda, bu parçanın toplam maliyetlerin; %94,39’ luk kısmının direkt ilk madde malzeme, %4,02’lik kısmının direkt işçilik ve %1,59’ luk kısmının ise genel üretim giderlerinden oluştuğu tesbit edilmiştir.



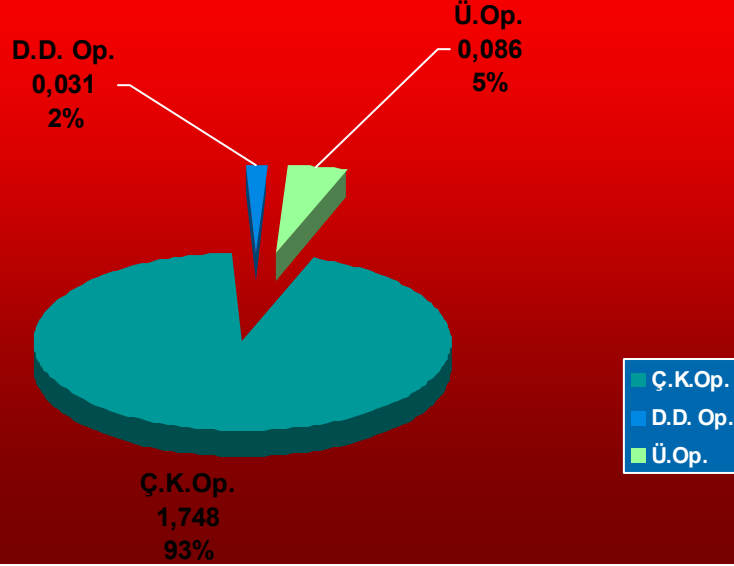
Genel üretim giderleri incelendiğinde ise, toplam giderler içerisinde elektrik giderinin payının %0,24, makine bakım onarım giderinin payının %0,60, yemekhane giderinin payının %0,13, servis giderinin payının %0,05, işçi sağlığı ve iş güvenliği giderinin payının %0,20 ve bina sigorta giderinin payının %0,36 olduğu görülmektedir.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ GRAFİĞİ



Safha maliyet yönteminde, üretimin her safhasında oluşan birim ve toplam maliyetler ve bu maliyetlerin hangi gider kalemlerinden oluştuğu ayrıntılı olarak izlenebilmektedir. 133042 nolu parçanın üretim maliyetinin saptanması amacıyla yapılan hesaplamalar sonucunda, çevre kesim operasyonunda 1,748 ytl/br ; delik delme operasyonunda 0,031 ytl/br ve ütüleme operasyonunda 0,086 ytl/br bir birim mamüle yüklenmektedir. Böylece üç safha sonucunda üretimi tamamlanan mamulün birim maliyeti 1,865 ytl olarak hesaplanmaktadır.

Safhalara Göre Birim Maliyet Grafiği



133042 Nolu parçanın mart ayı satış fiyatı, 2,355 YTL'dir. Bu fiyatın %73'ü ilk madde malzeme maliyeti, %0,04'ü direkt işçilik maliyeti, %0,02'si genel üretim maliyeti ve %21'i kâr'dır. Ege Fren firmasına üretilen diğer ürünlerin maliyetleri incelendiğinde; direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin ortalama % 70, direkt işçilik maliyetinin % 0,05 ve genel üretim maliyetinin %3 olduğu görülmektedir. Bu bilgiler doğrultusunda 133042 nolu parça için belirlenen satış fiyatı, firmada üretilen diğer ürünlerin satış fiyatıyla paralelik göstermektedir ve bu ürünün belirlenen fiyattan satışına devam edilmesinde firmanın fiyatlama politikası açısından bir sakınca bulunmamaktadır.

Araştırma sonucunda elde edilen rakamlardan da görüldüğü gibi, üretim maliyetlerinin uygun yöntemlerle hesaplanması, maliyeti etkileyen girdilerin ayrıntılı olarak tespit edilmesini sağlamaktadır.

İşletme yapısına uygun bir maliyet modelinin geliştirilerek, birim maliyetlerin hesaplanması sonucunda elde edilen rakamlar, işletme yönetimi tarafından planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmaktadır. Böylece işletme tarafından, teklif fiyatlarının hazırlanması, minimum satış fiyatının belirlenmesi ve işletmenin uygun kârlılıkta faaliyetlerine devam etmesi mümkün olabilecektir.

SONUÇ

Hızla globalleşen otomotiv sektöründe yan sanayi firmalarının sorumluluğu giderek artmaktadır. Nitekim, araç üreticileri, kendilerine parça tedarik eden yan sanayi firmalarının, global anlamda ve öncekinden daha fazla, geliştirme ve imalat sorumluluğu almasını beklemektedir. Tedarikçi firmalar artık proje ve ürün geliştirme aşamalarından ürünün ticari hale getirilmesine kadar olan tüm evreleri üslenmekte ve parça bazında değil, sistem bazında çalışmalarını sürdürmektedirler.

Sektörün karşı karşıya kaldığı bu sert rekabet koşullarında, maliyetler, bir hesaplama işlemi yerine bir planlama faaliyeti olarak ortaya çıkmaktadır. Satış fiyatı, oluşan maliyete göre değil, piyasanın koşullarına ve müşterinin gereksinmelerine göre tespit edilmekte ve maliyetler de buna göre planlanmaktadır. Bu nedenle otomotiv yan sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmaların, globalleşme sürecinde varlıklarını devam ettirebilmeleri ve rekabet düzeylerini koruyabilmeleri ancak uygun bir maliyetlendirme yöntemi seçilerek, işletme amaçlarına uygun bir maliyet sisteminin oluşturulması ile mümkündür.

Sarıgözoğlu firması 50 yıllık know-how'u, sürekli gelişen yapısı ve yıllık ortalama 25.000.000,00 €'luk üretim değeri yaratma özelliği ile sektörde önemli bir yere sahiptir. Sarıgözoğlu Firması için 'Safha Maliyet Yöntemi'nden yararlanılarak oluşturulan maliyet modelinin uygulanması durumunda, ürünlerin birim maliyetleri sağlıklı bir şekilde belirlenebilecek, safhalarda oluşan maliyetler ve gider kalemleri ayrıntılı bir şekilde izlenebilecek, etkin bir gider kontrolü yapılabilecektir. Bu sayede işletme yöneticileri, yeni yatırımların yapılması, yeni ve yüksek kapasiteli bir makinenin satın alınması, piyasaya yeni bir ürün sürülmesi, normal fiyatların altında büyük bir parti siparişin kabul edilmesi, mevcut ürün veya ürün gruplarının üretimine devam edilmesi, üretimde çalışan personelin ücretlerinin belirlenmesi gibi konularda daha sağlıklı kararlar verebileceklerdir. Ayrıca, işletmede üretilen ürünlerin maliyetleri ile piyasada benzer nitelikte ürünler üreten firmaların maliyetlerini kıyaslama olanağı ve etkin bir gider kontrolü ile firmanın piyasadaki rekabet gücü artacaktır.

KAYNAKLAR DİZİNİ

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Nalan, 'Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları', Gazi Kitapevi, Ankara-2004
- ALTUĞ , Osman, 'Maliyet Muhasebesi, 'Evrin Yayınevi, İstanbul-1996
- ATAMANALP Celaledin, KARCIOĞLU Reşat, ORHAN Suphi, 'Maliyet Muhasebesi', Aktif Yayınevi, Erzurum-2001
- BURSAL, Nasuhi, 'Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama' Sermet Matbaası, İstanbul-1980
- BURSAL Nasuhi – ERCAN Yücel, 'Maliyet Muhasebesi', Der Yayınları, İstanbul- 1998
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, 'Maliyet ve Yönetim Muhasebesi' , Barış Yayınevi, Ankara-2000
- CİVELEK, Muzaffer, 'Maliyet Muhasebesi', Detay Yayınları, Ankara - 2002
- DEMİR, Ahmet, 'Tek Düzen Muhasebe Sistemi', Çağdaş Yayıncılık, İstanbul-2006
- GÜRSOY Cudi Tuncer, 'Yönetim ve Maliyet Muhasebesi', Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, 'Maliyet Muhasebesi', Türkmen Kitapevi, İstanbul - 2000

- HİÇŞAŞMAZ, Mahzar, 'Maliyet Muhasebesine Giriş', Sevinç Matbaası, Ankara-1972
- HAFTACI, Vasfi, 'Tekdüzen Hesap Planı ve Maliyet Muhasebesi', İstanbul-1999
- HORNGREN, Charles T., George Foster, 'Cost Accounting A Managerial Emphasis', A Paramaunt Communications Company Englewood Cliffs, New Jersey-1994
- KARAKAYA, Mevlüt, 'Maliyet Muhasebesi', Gazi Kitapevi, Ankara-2004
- KİSHALI Yunus- Işıklılar Şadi, 'Maliyet Muhasebesi ve Maliyet Hesaplamaları', Beta Basım Yayım Dağıtım A.S., (İSTANBUL-1999)
- LAZOL, İbrahim, 'Maliyet Muhasebesi', Ekin Kitapevi, Bursa-2002
- MORIARITY Shane, ALLEN Carl P., 'Cost Accounting', John Wiley&Sons INC. (Singapore-1991)
- SAVCI, Mustafa, 'Maliyet Muhasebesine Giriş' Akedemi Yayınevi, Rize-2000
- URAGUN Mehmet, Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., Ankara 1993
- USLU, Selçuk, 'Maliyet Muhasebesi', Çözüm Yayıncılık, Ankara-1985
- ÜSTÜN, Rifat, 'İmalat İşletmelerinde Çözümlü Maliyet Muhasebesi Problemleri', Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir-1985
- YÜKÇÜ, Süleyman, 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi' , Cem Ofset, İzmir-1999

MAKALELER

- AKALP Gizem, 'Zaman Birimini Esas Alan Ücret Sistemleri' 2006, <http://www.ikademi.com>
- ALBAYRAK İsmail, 'İşçilik Maliyetleri Ayrımı', Muhasebe Enstitüsü Dergisi, s.11, Şubat 1978
- AYHAN, Osman, 'Stok Değerleme Yöntemleri', 09/07/2007, <http://www.batiymm.com>
- BACKER Morton – JACOPSEN Lyle E., 'Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi', Bilimsel Yayınlar Derneği, 1974, Çev. Sadık BAKLACIOĞLU
- BURSAL, Nasuhi, 'Bir Finansman ve Muhasebe Problemi Olarak Kıdem Tazminatı' Muhasebe Enstitüsü Dergisi, s.5, Şubat 1976
- CEYHAN, Murat, 'Artı ve Eksileriyle Stok Değerlemede L.İ.F.O. Yöntemi', 12/12/2003, <http://alomaliye.com>
- DEVREZ, Güney, 'İşletmelerde Stok Kontrolü', Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayınları, s.206, 1966
- ERGÜL Hüseyin Fazlı, 'Kurumlarda ücret, ücret sistemleri ve ücret başarı ilişkisi' Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 2006:18
- İBİŞ, Cemal, 'L.İ.F.O.' Stok Değerleme Yönteminin Yorumu ve Eleştirisi', 2007, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum>
- 'Muhasebenin Temel Kavramları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri', T.C. Başbakanlık DPT 863-KD 96, Ankara-1970
- ÖCAL, Fikret, 'Maliyet Muhasebesi, Temel Bilgiler', Beyazıt İktisadi İdari Bilimler Yayın ve Yardım Derneği, s.67, İstanbul-1978

TEZLER

- EMRE, YİĞİT, 'Deri Üretim Sanayinde Birim Maliyetlerin Hesaplanması Üzerine Bir Araştırma' Ege Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İzmir-2003
- YILMAZ, Recep, 'Tüvasaş için Bir Maliyet Modeli-Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi' Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi

İNTERNET ADRESLERİ

- <http://www.busiad.org.tr> (BUSIAD Bursa Sanayicileri ve İşadamları Derneği, 'Otomotiv Yan Sanayi Sektörünün Sorumluları ve Çözüm Önerileri', 2007)
- <http://www.kutuphanem.com>
- <http://www.sarigozoglu.com.tr>
- <http://www.taysad.org.tr>
- http://www.tubitak.gov.tr/tubitact_content_files/vizyon2003/mm/ek6a.pdf
(Taysad Taşıt Araçları Parça Sanayicileri Derneği, 'Parça Sektörü -Otomotiv Yan Sanayi 2003 Vizyonu
- <http://www.wikipedia.org>