



İşletme Ana Bilim Dalı

ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE  
MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE  
BİR UYGULAMA

Hazırlayan

H. Binnur ŞİRİN



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İşletme Ana Bilim Dalı

Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE  
MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BİR UYGULAMA

Hazırlayan

H. Binnur ŞİRİN

Yüksek Lisans Tezi

KARAMAN – 2018





T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE  
MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BİR UYGULAMA

Hazırlayan  
H. Binnur ŞİRİN

İşletme Ana Bilim Dalı  
Muhasebe-Finansman Bilim Dalı  
Yüksek Lisans Tezi

Danışman  
Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

KARAMAN – 2018

**ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE  
MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BİR UYGULAMA**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi:16.02.2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan: Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

Üye: Doç. Dr. Haluk DUMAN

Üye: Yrd. Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 23.01.2018 tarihli ve 2018/03-15 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



## ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitim hayatım boyunca desteklerini ve yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen, sabırla bana yol gösteren, muhasebe eğitimimde ve muhasebeyi sevmemde büyük katkıları bulunan, lisans döneminden beri öğrencisi olmaktan onur duyduğum değerli hocam ve tez danışmanım Sayın Rabia ÖZPEYNİRCİ' ye gönülden teşekkürü bir borç bilirim.

H. Binnur ŞİRİN



## ÖZET

İşletmelerin, ekonomik devinimlerle beraber giderek artan küresel rekabetle başa çıkabilmeleri için, uluslararası alanda söz sahibi olmaları ve seküler bir yapıya kavuşmaları şarttır. Bu nedenle işletmelerin en önemli amaçları, faaliyetlerinde sürekliliği sağlayarak kârlı bir şekilde büyüebilmek şeklinde ifade edilebilir. Yöneticilerin işletme amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için, işletme verimliliğini artırarak maliyetlerini düşürebilmeleri, satış gelirlerini yükseltebilmeleri ve mevcut ve gelecek durumla ilgili doğru kararlar vermeleri gerekmektedir. Yöneticilerin doğru kararlar verebilmeleri için ihtiyaç duydukları en önemli bilgiler ilgili oldukları işletmenin maliyet bilgileridir. Üretilen mamul maliyetini hesaplayarak birim satış fiyatının belirlenebilmesi, ortaya çıkan maliyetlerin kontrol altına alınarak kıt kaynakların verimli bir şekilde kullanılabilmesi için gerekli olan maliyet bilgilerine, maliyet ölçümleme yöntemleri aracılığıyla ulaşılmaktadır. Maliyet ölçümleme yöntemleri aracılığıyla mamullere hangi giderlerin, ne zaman ve nasıl yükleneceği soruları cevaplandırılarak sağlıklı bir mamul maliyet hesaplaması yapılmaktadır. İşletmeler, rasyonel maliyet bilgileri sayesinde daha verimli stratejiler geliştirerek kaynakların optimum bir şekilde kullanılmasını sağlayabilir ve böylelikle dünya pazarında rekabet edebilir mamul ve hizmet üretimi gerçekleştirebilirler.

Bu çalışma ile maliyet ölçümleme yöntemlerinden bir tanesi olan sipariş maliyet yönteminin konveyör sistemi üretimi gerçekleştiren bir işletmeye uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çalışma sonucunda işletmenin gider yerleri belirlenerek, maliyetlerin dağılımı gerçekleştirilmiş ve böylelikle hangi gider yerlerinde ne kadar maliyetin ortaya çıktığı hesaplanmıştır. Ayrıca bu çalışmada işletmenin sipariş maliyet yöntemi uygulayarak mamul hesaplaması yapması sonucunda işletmeye sağlayacağı faydalar tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Muhasebesi, Sipariş Maliyet Muhasebesi, Maliyet Yöntemleri

## **ABSTRACT**

For business firms to cope with global competition which is further increasing together with economic motions, they must have a say on the international scene and have a secular structure. For this reason, the most important objectives of business firms can be expressed as growing in a profitable way by ensuring continuity in their activities. It is required from managers to decrease their costs by increasing operating efficiency, increase their sales revenues and make correct decisions about current and future situation to be able to realize the objectives of the firm. The essential information that managers need to make correct decisions is the cost information of the firm which they are related to. The cost information that is necessary for determining the unit sale price by calculating the cost of goods manufactured and for efficient use of scarce resources by controlling the resulting costs is reached through cost measurement methods. By these cost measurement methods, a sound product cost calculation is made by answering the questions of which expenses to be charged to the products and when and how. Thanks to rational cost information, business firms can render the use of resources in an optimum way by developing more efficient strategies and thus they can carry out the production of products and services that are able to compete in the world market.

In this study, the applicability of order cost method, one of the cost measurement methods, to a business firm that utilizes conveyor system production was investigated. As a result of the study, the distribution of the costs was carried out by identifying the expense accounts and in this way it was calculated how much came up on which expense accounts. In addition, in this study, as a result of the business firm's making product calculation by applying order cost method, the benefits provided for the business firm were determined.

**Keywords:** Cost Accounting, Order Cost Accounting, Cost Methods



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ .....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xii
TABLolar LİSTESİ .....	xiv
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM I. İŞLETMELERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ .....	3
I.1. Ekonomik Sistemde İşletmelerin Rolü ve Önemi .....	3
I.1.1. İşletmenin Tanımı .....	3
I.1.2. İşletmenin Amaçları.....	5
I.1.2.1. Genel Amaçlar .....	5
I.1.2.2. Özel Amaçlar .....	6
I.1.3. İşletmenin Türleri .....	7
I.1.3.1. Üretilen Mal ve Hizmet Çeşidine Göre İşletmeler .....	7
I.1.3.1.1. Endüstri İşletmeleri (Üretim İşletmeleri) .....	7
I.1.3.1.2. Ticaret İşletmeleri .....	8
I.1.3.1.3. Hizmet İşletmeleri.....	8

<b>I.1.3.2. Mülkiyet Yapılarına Göre İşletmeler .....</b>	<b>9</b>
<b>I.1.3.2.1. Özel İşletmeler .....</b>	<b>9</b>
<b>I.1.3.2.2. Kamu İşletmeleri.....</b>	<b>9</b>
<b>I.1.3.2.3. Yabancı Sermayeli İşletmeler .....</b>	<b>9</b>
<b>I.1.3.2.4. Karma İşletmeler .....</b>	<b>10</b>
<b>I.1.3.3. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler .....</b>	<b>10</b>
<b>I.1.3.3.1. Tek Kişi İşletmeleri.....</b>	<b>10</b>
<b>I.1.3.3.2. Şirketler .....</b>	<b>10</b>
<b>I.1.3.3.2.1. Adi Şirket.....</b>	<b>11</b>
<b>I.1.3.3.2.2. Ticaret Şirketleri.....</b>	<b>11</b>
<b>I.1.3.3.2.2.1. Şahıs Şirketleri .....</b>	<b>11</b>
<b>I.1.3.3.2.2.1.1. Kollektif Şirket.....</b>	<b>11</b>
<b>I.1.3.3.2.2.1.2. Komandit Şirket.....</b>	<b>11</b>
<b>I.1.3.3.2.2.2. Sermaye Şirketleri.....</b>	<b>12</b>
<b>I.1.3.3.2.2.2.1. Anonim Şirket .....</b>	<b>12</b>
<b>I.1.3.3.2.2.2.2. Limited Şirket.....</b>	<b>12</b>
<b>I.1.4. İşletmenin Fonksiyonları.....</b>	<b>12</b>
<b>I.1.5. İşletmenin Çevresi.....</b>	<b>17</b>
<b>I.1.5.1. İşletmenin İç (Yakın) Çevresi .....</b>	<b>17</b>
<b>I.1.5.2. İşletmenin Ulusal Çevresi .....</b>	<b>19</b>
<b>I.1.5.3. İşletmenin Uluslararası Çevresi.....</b>	<b>20</b>

<b>I.2. İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi .....</b>	<b>20</b>
<b>I.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Fonksiyonları .....</b>	<b>23</b>
<b>I.3. İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Bölümlendirilmesi .....</b>	<b>28</b>
<b>I.3.1. Finansal Muhasebe .....</b>	<b>28</b>
<b>I.3.2. Yönetim Muhasebesi.....</b>	<b>29</b>
<b>I.3.3. Maliyet Muhasebesi .....</b>	<b>30</b>
<b>I.3.4. Uzmanlık Muhasebesi.....</b>	<b>31</b>
<b>I.3.5. Muhasebe Bilgi Sistemi Bölümlerinin Birbiriyle Olan İlişkisi.....</b>	<b>32</b>
<b>1.4. Endüstri İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Yeri ve Önemi.....</b>	<b>34</b>
<b>I.4.1. Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Amaçları .....</b>	<b>36</b>
<b>I.4.2. Maliyet Muhasebesinde Temel Kavramlar .....</b>	<b>38</b>
<b>I.4.2.1. Maliyet.....</b>	<b>38</b>
<b>I.4.2.2. Gider .....</b>	<b>40</b>
<b>I.4.2.2.1. Sabit Gider .....</b>	<b>42</b>
<b>I.4.2.2.2. Değişken Gider .....</b>	<b>43</b>
<b>I.4.2.3. Harcama.....</b>	<b>44</b>
<b>I.4.2.4. Zarar.....</b>	<b>44</b>
<b>I.4.2.5. Maliyet, Gider, Harcama, Zarar İlişkisi .....</b>	<b>45</b>
<b>BÖLÜM II. MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI</b>	<b>49</b>
<b>II.1. Maliyet Kavramı.....</b>	<b>49</b>
<b>II.1.1. Maliyet Çeşitleri.....</b>	<b>49</b>

II.1.1.1. Batmış Maliyet .....	49
II.1.1.2. Ek Maliyet .....	49
II.1.1.3. Orijinal Maliyet .....	50
II.1.1.4. Kontrol Edilebilen Maliyet .....	50
II.1.1.5. Kontrol Edilemeyen Maliyet.....	50
II.1.1.6. Üretim Maliyeti.....	50
II.1.1.7. Fırsat Maliyeti.....	50
II.2. Maliyet Unsurları .....	51
II.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri .....	51
II.2.2. Direkt İşçilik Giderleri.....	52
II.2.3. Genel Üretim Giderleri .....	53
II.3. Maliyet Sistemi Hakkında Genel Bilgiler .....	55
II.3.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri .....	59
II.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi .....	59
II.3.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi .....	60
II.3.1.3. Normal Maliyet Yöntemi .....	60
II.3.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi .....	61
II.3.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri .....	61
II.3.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi.....	62
II.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi.....	62
II.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi .....	63

<b>II.3.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri .....</b>	<b>65</b>
<b>II.3.3.1. Safha Maliyet Yöntemi.....</b>	<b>65</b>
<b>II.3.3.2. Sipariş Maliyet Yöntemi .....</b>	<b>67</b>
<b>II.3.3.2.1. Sipariş Maliyet Yönteminde Kullanılan Belgeler .....</b>	<b>68</b>
<b>II.3.3.2.1.1. Sipariş Maliyet Kartı.....</b>	<b>68</b>
<b>II.3.3.2.1.2. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişleri .....</b>	<b>70</b>
<b>II.3.3.2.1.3. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti .....</b>	<b>71</b>
<b>II.3.3.2.1.4. İşçi Çalışma Kartı.....</b>	<b>72</b>
<b>II.3.3.2.1.5. İşçi Çalışma Kartı Özeti.....</b>	<b>72</b>
<b>II.3.3.2.1.6. Genel Üretim Giderleri Dağıtım .....</b>	<b>73</b>
<b>II.3.3.2.1.6.1. Birinci Dağıtım .....</b>	<b>74</b>
<b>II.3.3.2.1.6.2. İkinci Dağıtım .....</b>	<b>75</b>
<b>II.3.3.2.1.6.3. Üçüncü Dağıtım .....</b>	<b>77</b>
<b>II.3.3.2.2. Sipariş Maliyet Yöntemi Aşamaları .....</b>	<b>78</b>
<b>II.4. Türk Vergi Mevzuatı Açısından Maliyet Yöntemleri .....</b>	<b>79</b>
<b>II.5. Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Maliyet Yöntemleri .....</b>	<b>80</b>
<b>BÖLÜM III. ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE</b>	
<b>MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BİR UYGULAMA .....</b>	<b>84</b>
<b>III.1. Endüstriyel Makine İmalatı Hakkında Genel Bilgi.....</b>	<b>84</b>
<b>III.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler .....</b>	<b>85</b>
<b>III.3. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı.....</b>	<b>87</b>

<b>III.4. Araştırmanın Sınırları.....</b>	<b>88</b>
<b>III.5. Araştırmanın Yöntemi.....</b>	<b>88</b>
<b>III.6. İşletmede Durum Tespiti ve Araştırma Konusu.....</b>	<b>88</b>
<b>III.7. İşletmede Muhasebe Bilgi Sisteminin Oluşturulması.....</b>	<b>91</b>
<b>III.7.1. İş Akış Sürecinin Oluşturulması .....</b>	<b>91</b>
<b>III.7.2. Gider Yerlerinin Tespiti.....</b>	<b>93</b>
<b>III.7.2.1. Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri.....</b>	<b>94</b>
<b>III.7.2.2. Montaj Esas Üretim Gider Yeri .....</b>	<b>94</b>
<b>III.7.2.3. Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yeri.....</b>	<b>95</b>
<b>III.7.2.4. Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yeri .....</b>	<b>95</b>
<b>III.7.2.5. Depo Yardımcı Üretim Gider Yeri.....</b>	<b>95</b>
<b>III.7.2.6. İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri.....</b>	<b>96</b>
<b>III.8. Siparişin Alınması.....</b>	<b>96</b>
<b>III.8.1. Siparişin Detayları .....</b>	<b>98</b>
<b>III.8.2. Giderlerin Belirlenmesi .....</b>	<b>98</b>
<b>III.8.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....</b>	<b>99</b>
<b>III.8.2.2. Direkt İşçilik Giderleri .....</b>	<b>104</b>
<b>III.8.2.3. Genel Üretim Giderleri Dağıtımı.....</b>	<b>111</b>
<b>III.8.2.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımı .....</b>	<b>114</b>
<b>III.8.1.3.1.1. Genel Üretim Giderlerinin I. Dağıtım Tablosunun Hazırlanması .....</b>	<b>114</b>

<b>III.8.2.3.1.2. Genel Üretim Giderlerinin II. Dağıtım Tablosunun Hazırlanması .....</b>	<b>121</b>
<b>III.8.2.3.1.3. Giderlerin Mamul Maliyetine Yüklenmesi ve III. Dağıtım .....</b>	<b>124</b>
<b>    III.8.2.3.1.3.1. Giderlerin Mamul Maliyetine Yüklenmesi.....</b>	<b>124</b>
<b>III.8.3. Sipariş Maliyet Kartının Oluşturulması.....</b>	<b>125</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>128</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>135</b>

**KISALTMALAR LİSTESİ**

**AŞ:** Anonim Şirket

**DİMM:** Direkt İlk Madde ve Malzeme

**DİG:** Direkt İşçilik Gideri

**DİS:** Direkt İşçilik Saati

**EÜGY:** Esas Üretim Gider Yeri

**GÜG:** Genel Üretim Gideri

**KG:** Kilogram

**KKS:** Kalite Kontrol Saati

**KVYK:** Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

**M:** Metre

**MM:** Milimetre

**MSUGT:** Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

**TDK:** Türk Dil Kurumu

**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

**UVYK:** Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

**ÜYYGY:** Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

**YÜGY:** Yardımcı Üretim Gider Yeri



## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Muhasebe Bilgi Sistemi-Bilgi Akışı.....	27
<b>Şekil 2:</b> Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi .....	33
<b>Şekil 3:</b> Sabit Gider .....	43
<b>Şekil 4:</b> Değişken Gider .....	43
<b>Şekil 5:</b> Maliyet, Gider, Zarar İlişkisi .....	48
<b>Şekil 6:</b> Maliyet Sapmasının Unsurları .....	64
<b>Şekil 7:</b> Sipariş Maliyet Kartı Örneği.....	70
<b>Şekil 8:</b> İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Örneği .....	71
<b>Şekil 9:</b> İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti Örneği.....	71
<b>Şekil 10:</b> İşçi Çalışma Kartı Örneği .....	72
<b>Şekil 11:</b> İşçi Çalışma Kartı Özeti Örneği .....	73
<b>Şekil 12:</b> ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi.....	90
<b>Şekil 13:</b> PVC Bantlı Konveyör Sistemi Örneği.....	90
<b>Şekil 14:</b> ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi İş Akış Süreci.....	91
<b>Şekil 15:</b> X Fabrikası Tarafından Hazırlanan Proje .....	96
<b>Şekil 16:</b> Sipariş Maliyet Kartı.....	97
<b>Şekil 17:</b> ABC İşletmesi Biçimlendirme EÜGY İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi.....	103
<b>Şekil 18:</b> ABC İşletmesi Montaj EÜGY İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi .....	103
<b>Şekil 19:</b> ABC İşletmesi İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti .....	104
<b>Şekil 20:</b> İşçi Çalışma Kartı-1 .....	107

<b>Şekil 21:</b> İşçi Çalışma Kartı-2 .....	107
<b>Şekil 22:</b> İşçi Çalışma Kartı-3 .....	107
<b>Şekil 23:</b> İşçi Çalışma Kartı-4 .....	108
<b>Şekil 24:</b> İşçi Çalışma Kartı-5 .....	108
<b>Şekil 25:</b> İşçi Çalışma Kartları Özeti .....	109
<b>Şekil 26:</b> Sipariş Maliyet Kartı.....	126



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> I. Dağıtımda Kullanılabilecek Örnek Dağıtım Anahtarları .....	75
<b>Tablo 2:</b> II. Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları.....	77
<b>Tablo 3:</b> İşletmenin Yıllar İtibariyle Hesap Sınıfı Tutarları ve Personel Sayısı.....	87
<b>Tablo 4:</b> Maddi Duran Varlık Listesi .....	87
<b>Tablo 5:</b> X Fabrikasının Hazırlamış Olduğu Proje .....	98
<b>Tablo 6:</b> 1 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde.....	99
<b>Tablo 7:</b> 2 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler.....	100
<b>Tablo 8:</b> 3 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler.....	100
<b>Tablo 9:</b> 4 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler.....	101
<b>Tablo 10:</b> İlk Madde ve Malzemenin Gider Yerlerine Dağılımı .....	102
<b>Tablo 11:</b> Gider Yerlerine Göre İşçi Dağılımı.....	104
<b>Tablo 12:</b> Alınan Siparişe Göre Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerine Düşen Direkt İşçilik Giderleri.....	106
<b>Tablo 13:</b> Alınan Siparişe Göre Montaj Esas Üretim Gider Yerine Düşen Direkt İşçilik Giderleri.....	106
<b>Tablo 14:</b> Haziran Ayı Direkt İşçilik Saatleri.....	110
<b>Tablo 15:</b> Haziran Ayı Direkt İşçilik Saatlerinin Gider Yerlerine Göre Detaylı Dağılımı .....	110
<b>Tablo 16:</b> B17 No'lu Sipariş İçin Hesaplanan Direkt İşçilik Saatleri .....	111
<b>Tablo 17:</b> Gider Yerlerine Göre SGK İşveren Payı.....	111

<b>Tablo 18:</b> Duran Varlık Kayıtlı Değer ve Amortisman Tablosu .....	112
<b>Tablo 19:</b> Haziran Ayı Genel Üretim Giderleri .....	113
<b>Tablo 20:</b> Gider Yerlerinin Alanı .....	113
<b>Tablo 21:</b> Gider Yerlerine Göre Amortisman Tutarının Dağılımı.....	118
<b>Tablo 22:</b> Maliyet Dağıtım Tablosu – I. Dağıtım .....	120
<b>Tablo 23:</b> II. Dağıtım İçin Kullanılacak Dağıtım Anahtarları .....	121
<b>Tablo 24:</b> Maliyet Dağıtım Tablosu – II. Dağıtım Tablosu.....	123
<b>Tablo 25:</b> Esas Üretim Gider Yerleri İlk Madde ve Malzeme İle DİS Dağılımları .....	124

## GİRİŞ

Endüstri işletmeleri, bir ülkenin ekonomik ve sosyal kalkınmasında önemli bir rol oynamaktadır. Değişken piyasa şartları altında endüstri işletmelerinin verimli ve kârlı olabilmesi için faaliyet dönemleri boyunca ortaya çıkan maliyetlerin gider yerleri bakımından tespit edilmesi, yöneticilere maliyet planlaması ve kontrolünün yapılabilmesi için gerekli bilgilerin temin edilmesi gerekmektedir. Maliyet ölçümleme yöntemleri, maliyet unsurlarının ölçülmesinden birim maliyetin hesaplanmasına kadar ortaya çıkan bütün faaliyetleri tespit ederek doğru kararların alınmasında yöneticilerin en büyük yardımcısı olmaktadır. Her işletmenin maliyetlerini hesaplarken kullanmış olduğu yöntem farklı olacağı için işletmeye en uygun maliyet hesaplama yönteminin seçilmesi konusu oldukça önemlidir.

Bu çalışmada, endüstriyel makine imalatı yapan işletmelerde, maliyet sisteminin oluşturulması ve sipariş maliyet yöntemi; Karaman ilinde konveyör üretim faaliyeti gerçekleştiren bir işletmede uygulanabilirliği açısından irdelenmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde işletme türleri, işletmelerde muhasebe bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi bölümlerinin birbirleriyle olan ilişkisine değinilmiştir. İşletmelerin ortaya çıkış amacı, türleri ve muhasebe bilgi sistemi ile bölümlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra endüstri işletmelerinde maliyet muhasebesinin yeri ve önemi konusu incelenerek maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlarına değinilmiş ve bu kavramların birbiriyle olan ilişkisi açıklanmıştır. İkinci bölümde maliyet çeşitleri, maliyet unsurları ve maliyet sistemleri hakkında bilgi verilmiş, maliyet çeşitleri ve maliyet unsurları konusu açıklanmıştır. Maliyet sistemleri hakkında genel bilgiler verilerek, maliyet ölçümleme yöntemleri konusu incelenmiş, Türkiye Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından maliyet yöntemleri konusu ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise,

Karaman ilinde faaliyet gösteren bir endüstri işletmesinde maliyet sistemi oluşturulması ve sipariş maliyet yöntemi uygulaması yapılmıştır. İşletmenin gider yerleri tespit edilerek, sipariş maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapılmış ve sipariş maliyet kartı oluşturulmuştur.



## **BÖLÜM I. İŞLETMELERDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ**

### **I.1. Ekonomik Sistemde İşletmelerin Rolü ve Önemi**

Bu bölümde işletmenin tanımı, işletmenin amaçları, işletmenin türleri, işletmenin fonksiyonları ve işletmenin çevresi açıklanacaktır.

#### **I.1.1. İşletmenin Tanımı**

İnsanlar, hayatlarına devam edebilmeleri için birtakım ihtiyaçlara gereksinim duyarlar. İhtiyaçlarını karşılayacak olan bütün mal ve hizmetlerin tamamının kendileri tarafından üretilmesi ve karşılanması ise mümkün değildir. Bu nedenle insanlar, ihtiyaçlarını karşılamak için, başkaları tarafından üretilen mal ve hizmetlerden yararlanmak zorundadırlar (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 3).

İnsanların gereksinimlerini karşılayabilmek için mal ve hizmet üretiminde bulunan ekonomik ve teknik birimlere işletme denir. Bu tanıma göre, bir toplumun ihtiyacını gidermek amacıyla kurulmuş olan her birim, bir işletme niteliği taşımaktadır (Büyükmirza, 2016: 16).

Terminolojik açıdan işletme kavramı, bir kuruluşu verimli duruma getirip kazanç sağlama yöntemi şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2017). İşletme, insanların ihtiyaçlarını giderebilmek amacıyla ekonomik mal ve hizmetleri üretmek veya pazarlamak için faaliyette bulunan bir örgüt olarak da ifade edilebilir (Doğan, 2012: 6).

Koçel'e göre işletme, belli bir ortamda, kaynakları belirli bilgi, teknoloji ve süreçleri kullanarak, müşterisi olan insanlar için değer ifade eden, pazarı olan mal ve hizmetlere dönüştüren ve bunları pazarda oluşan fiyat üzerinden satan ve bütün bunları yaparken çevre unsurlarına zarar vermeyen, ayrı bir kişiliği ve kendine has kültürü olan bir sistem, sosyal bir canlıdır (Koçel, 2013: 56). İşletme, insanların mal ve hizmet ihtiyaçlarını

karşılama amacı ile üretim faktörlerini bilinçli ve sistemli bir şekilde bir araya getirerek işleyen veya işleten iktisadi ünite şeklinde de tanımlanmaktadır (Sürmen, 1998: 21).

Mal ve hizmet üretimi ve/veya pazarlama faaliyetinde bulunarak ülke ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan işletmelerin, ihtiyaçları karşılayabilmek için gerekli kaynaklardan faydalanmaları gerekmektedir (Akın, 2010: 31; Doğan, 2012: 5). Üretim faktörleri olarak isimlendirilen bu kaynaklar emek (iş gücü), doğal kaynak (toprak), sermaye (kapital) ve girişim (müteşebbis) olmak üzere dörde ayrılmaktadır (Dinler, 2004: 14-15; Tekin, 2013: 10-11):

**Emek (İş Gücü):** İşletmelerde üretim ve pazarlama faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi için personelin harcaması gereken bedensel ve zihinsel çabaların tamamına emek denir. Emek faktörü olmadan herhangi bir malın üretimi veya hizmetin karşılanması mümkün olmayacağından üretim faktörleri içerisindeki en önemli kaynaktır. Emek faktörü, insan gücünü bir başka deyişle iş gücünü temsil etmektedir.

**Doğal Kaynak (Toprak):** İnsanın üretim sırasında doğada hazır bulduğu veya doğanın üretim için kendisine kazandırdığı tüm yararlı unsurlara doğal kaynak denir. Toprak, orman, yeraltı zenginlikleri, akarsular, göller, denizler ve güneş enerjisi doğal kaynakları oluşturmaktadır. Doğal kaynak faktörünün içerisinde en önemlisi, ekilebilir toprak kabul edildiği için doğal kaynaklar 'toprak' olarak da ifade edilmektedir.

**Sermaye (Kapital):** Üretim veya pazarlama faaliyetinin gerçekleşebilmesi için kullanılan para veya paraya çevrilebilen varlıklara sermaye denir. Sermaye faktöründe, üretimde emeğin verimini artıran bina, teknoloji, teçhizat gibi daha önce insanlar tarafından üretilmiş olan üretim araçları da yer almaktadır.



**Girişim (Müteşebbis):** Emek (iş gücü), doğal kaynak (toprak) ve sermaye (kapital) üretim faktörlerinin bir araya getirilerek üretimin gerçekleşmesi için gerekli olan faktördür. Girişim, girişimci tarafından kâr elde etmek amacıyla kurulan bir kuruluştur. Girişim, bir veya daha fazla işletmeden meydana gelebilir.

İhtiyaçları karşılayabilmek için kullanılan emek, doğal kaynak, sermaye ve girişim işletmelerde sürekliliğin sağlanabilmesi için gerekli olan kaynaklardır. İhtiyaçlara cevap verecek olan üretim ve hizmet miktarlarının sınırlı olmasından dolayı kıt kaynaklar olarak da ifade edilen bu üretim faktörleri, işletmelerde sadece sürekliliğin sağlanması için değil; prodüktivite ve rantabilite elde edebilmek için de gerekli olan kaynaklardır.

### **I.1.2. İşletmenin Amaçları**

Mal ve hizmet ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak üretim faktörlerini bir araya getiren ve uyumlaştıran ekonomik ve teknik bir birim olan işletme, belirli amaçları gerçekleştirmek üzere var olan ve faaliyet gösteren bir niteliğe sahiptir (Gürüz ve Gürel, 2009: 3-4). Bu bağlamda işletmelerin amaçlarını genel ve özel olmak üzere iki kısımda inceleyebiliriz.

#### **I.1.2.1. Genel Amaçlar**

İşletmelerde genel amaçları; kâr elde etmek, topluma hizmet sağlamak ve işletme yaşamını sürekli kılmak şeklinde sıralayabiliriz.

**Kâr Elde Etmek:** İhtiyaçları karşılayarak fayda oluşturan ve pazarda var olan talebi tatmin eden bir sistem olan işletme, kâr amacı güden bir yapıdadır (Gürüz ve Gürel, 2009: 4). Kâr; işletmenin belirli bir dönem içindeki faaliyetlerinin sonucu olarak meydana gelen toplam giderlerin, toplam gelirden düşüldükten sonra ortaya çıkan olumlu fark şeklinde tanımlanmaktadır (Örücü, 2003: 14). İşletmelerde kârın artması için ya gelirlerin

artması ya da giderlerin azaltılması veya bunların her ikisinin birden gerçekleşmesi gerekmektedir. İşletmelerde kâr; başarı ölçme aracı, denetleme aracı, verimli çalışmaları özendirme aracı ve süreklilik sağlama aracı olduğu için oldukça önemlidir (Mucuk, 2000: 27-28).

**Topluma Hizmet Sağlamak:** İşletmeler, toplumun bir parçası olarak yine topluma hizmet etmek zorundadırlar. Söz konusu hizmet, işletmenin yapısına göre dolaylı ve dolaysız şekilde gerçekleşmektedir. Dolaylı hizmet, kâr elde eden her işletmenin yeni yatırım alanlarına girişmesi, üretim miktarını ve kalitesini yükselterek topluma hizmet sunması ile işletmede çalışanlara daha iyi ücret vererek ekonomik katkıda bulunmasıdır. Dolaysız hizmet ise, kâr amacı gütmeyen, kamu kesiminde yer alan işletmeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Devlet hastaneleri, Kamu İktisadi Teşebbüsleri gibi kuruluşların ilk önce amacı topluma, hiçbir çıkar gözetmeden hizmet sağlamaktır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2009: 22-23).

**İşletme Yaşamını Sürekli Kılmak:** Ekonomik sistemin sürekliliği açısından işletmelerin varlıklarının sona ermemesi gerekir. İşletmeler yaşamlarını sürekli kılabilmek için bulunduğu toplumun ihtiyacına göre uygun mal ve hizmet üretmelidir.

#### **I.1.2.2. Özel Amaçlar**

Her işletmenin kendine özgü ve özel nitelikli amaçları bulunmaktadır. Özel amaçlar olarak isimlendirilen söz konusu amaçlar; işletmenin türüne, kuruluş amaçlarına, pay sahipleri ile hissedarların sayısına ve niteliklerine göre değişebilmekte ve çeşitlenebilmektedir (Gürüz ve Gürel, 2009: 4). Genel olarak işletmelerdeki özel amaçları şöyle sıralayabiliriz (Can, Tuncer ve Ayhan, 2001: 19):

- Tüketicilere daha kaliteli mal ve hizmet sunmak,
- İstihdam olanağı sağlamak,
- Bir düşünce veya varlığın işlenmesi için olanak sağlamak,
- Ulusal ya da uluslararası bir işletme olmak,
- İyi bir işletme imajına sahip olmak ve çağdaş bir görünüm kazanmak,
- Uluslararası ilişkileri güçlendirmek.

### **I.1.3. İşletmenin Türleri**

Her ekonomik sistemde değişik türlerde, nitelikte ve fonksiyonda işletmeler bulunmaktadır. İşletmeleri, ekonomi içindeki işlevlerine ve amaçlarına göre değişik sınıflara ayırmak mümkündür. Ancak bütün ülkelerin ekonomik ve sosyal yapıları farklı olduğu için işletmelerin işlevleri ve amaçları da ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle tüm ekonomik sistemler için geçerli olabilecek nitelikte bir işletme sınıflandırması yapılması oldukça güçtür (Alpugan ve diğ., 1997: 48).

Genel olarak işletme türleri üretilen mal ve hizmet çeşidine göre, mülkiyet yapılarına göre ve hukuki yapılarına göre ayrılmaktadır.

#### **I.1.3.1. Üretilen Mal ve Hizmet Çeşidine Göre İşletmeler**

Üretilen mal ve hizmet çeşidine göre işletmeler; endüstri işletmeleri (üretim işletmeleri), ticaret işletmeleri ve hizmet işletmeleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

##### **I.1.3.1.1. Endüstri İşletmeleri (Üretim İşletmeleri)**

Endüstri işletmeleri ya da üretim işletmeleri, üretim sürecinde çeşitli ham madde ve malzemeleri işleyerek mamul haline dönüştüren işletmelerdir. Bu süreç, farklı kimyasalların bir araya getirilmesiyle yapılan sentetik üretim, ham maddelerin ayrıştırılmasına yönelik analitik üretim, malzemelerin şekillendirilmesi anlamına gelen

fabrikasyon üretim ve farklı parçaların birleştirilmesiyle oluşturulan montaj üretim şeklinde gerçekleşebilir (Akın, 2010: 49).

#### **I.1.3.1.2. Ticaret İşletmeleri**

Ticaret işletmeleri, Türk Ticaret Kanunu (TTK)' nun 11. maddesine göre, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız bir şekilde yürütüldüğü kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır (TTK, m.11). Ticaret işletmeleri, üretici işletmelerin ürettikleri malların toptancılığını, yarı toptancılığını ve perakendeciliğini yapan işletmelerdir. Bu bakımdan üretici işletmelerle tüketiciler arasında yer alan aracı kuruluşlardır (Karalar, 1994: 50).

#### **I.1.3.1.3. Hizmet İşletmeleri**

Hizmet işletmeleri, müşterilerin ihtiyaçları doğrultusunda soyut bir şekilde sunulan, üretildiği anda tüketilen ve herhangi bir şeyin sahipliği ile sonuçlanmayan fayda ya da faaliyetlerin gerçekleştirildiği işletmelerdir (Okumuş ve Asil, 2007: 9).

Üretilen mal ve hizmet çeşidine göre üç sınıfa ayrılan işletmeleri, üretilen mal ve hizmet türünü temel alarak, dayanıklı mallar üreten işletmeler ve dayanıksız mallar üreten işletmeler olmak üzere iki sınıfta da incelemek mümkündür (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2009: 70):

Dayanıklı mallar üreten işletmeler, ürettikleri malların niteliklerinden ötürü uzun ömürlü olan ve genellikle büyük harcama gerektiren malları üretirler. Dayanıklı mallara beyaz eşya olarak tanımlanan buzdolabı, çamaşır makinesi ya da otomobil gibi uzun yıllar kullanılabilen mallar örnek verilebilir.

Dayaniksız mallar üreten işletmeler, satın alındığı andan itibaren kısa sürede tüketilen malları üreten işletmelerdir. Dayaniksız mallara yiyecek maddeleri ve sabun gibi temizlik malları örnek verilebilir.

### **I.1.3.2. Mülkiyet Yapılarına Göre İşletmeler**

İşletme türlerinden biri olarak kabul edilen mülkiyet yapısı, işletme sermayesini sağlayanların kim olduğunu ve sermaye paylarının büyüklüğünü ifade etmektedir (Bayrakdaroğlu, 2010: 12). Mülkiyet yapılarına göre işletmeler; özel işletmeler, kamu işletmeleri, yabancı sermayeli işletmeler ve karma işletmeler olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

#### **I.1.3.2.1. Özel İşletmeler**

Özel işletmeler; sermayesinin, yönetiminin ve mülkiyetinin tamamının ya da büyük bir bölümünün, gerçek veya tüzel şeklinde tanımlanan özel kişilerin elinde olan işletmelerdir. Özel işletmelerde en başta gelen amaç kâr elde edebilmektir. İşletme sermayesi özel kişilere ait olduğu için, işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen kâr ya da zarar da bu kişilere aittir (Aktan, 2013: 156; Kumkale, 2008: 40).

#### **I.1.3.2.2. Kamu İşletmeleri**

Kamu işletmeleri, sermayesinin tamamının ya da büyük bir kısmının devletin elinde olan işletmelerdir. Kamu işletmelerinde birinci amaç toplumun ihtiyacı olan mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmektir. Sosyal güvenlik kuruluşları, devlet hastaneleri kamu işletmelerine örnek verilebilir (Saruhan ve Yıldız, 2009: 10).

#### **I.1.3.2.3. Yabancı Sermayeli İşletmeler**

Yabancı sermayeli işletmeler, işletme sermayesinin ya da mülkiyetinin yabancı özel veya yabancı kamu kurumlarına ait olan işletmelerdir. Yeterli sermaye birikimini

sağlayamayan ülkeler tarafından önemli olan yabancı sermayeli işletmeler, ülkemizde de 6224 sayılı Yabancı Sermayeli Yatırımları Teşvik Kanunu ile faaliyet göstermekte idi (Eren ve Samsunlu, 2003: 72; Sarvan, 2010: 66).

#### **I.1.3.2.4. Karma İşletmeler**

Karma işletmeler, özel ve kamu işletmelerinin birlikte kurmuş oldukları işletmelerdir. Karma işletmelerde çoğunluk hissesi özel işletmelere aittir (Özgen ve Yalçın, 2006: 35).

#### **I.1.3.3. Hukuki Yapılarına Göre İşletmeler**

Hukuki yapılarına göre işletmeler, yasal yapıları açısından ya da tüzel biçimlerine göre tek kişi işletmeleri ve şirketler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

##### **I.1.3.3.1. Tek Kişi İşletmeleri**

Tek kişi işletmeleri, işletmeyle ilgili kararların alınması ve alınan kararların uygulanmasının denetlenmesi gibi faaliyetleri, işletmenin sahibi olan bir (tek) kişi tarafından yürütülen kuruluşlardır (Tekin, 2013: 38). Uygulamada en sık karşılaşılan işletme türü olan tek kişi işletmelerinde, işletme sahibi TTK tarafından tacir olarak tanımlanmaktadır. Tacir, bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kişidir (Karahan, 2005: 14; TTK, m.12).

##### **I.1.3.3.2. Şirketler**

Şirketler, insanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere, iktisadi bir amaca ulaşabilmek için bir veya birden fazla kişinin sermaye ve emeklerini birleştirerek oluşturduğu bir işletme türüdür. Şirketlerin ortaya çıkma nedenleri, sermaye ve iş bölümü sağlayarak ortakların sorumluluklarını sınırlandırmak ve rizikoyu dağıtmak şeklinde ifade

edilebilir (Kishali, 2012: 1). Şirketler, Borçlar Kanunu ve TTK' ya bağlı olarak Adi Şirket ve Ticaret Şirketleri şeklinde ayrılmıştır.

#### **I.1.3.3.2.1. Adi Şirket**

İki ve daha fazla kişinin, şekil şartına bağlı olmaksızın, sözlü veya yazılı bir sözleşme ile kanunen yasaklanmayan bütün konularda kurulabildiği şirket türüdür. Borçlar Kanunu hükümlerine göre düzenlenen adi şirket, belirli bir amaç için kurulmuşsa söz konusu amaca ulaşıncaya şirkete son verilmektedir (Okka, 2010: 12-13).

#### **I.1.3.3.2.2. Ticaret Şirketleri**

Tüzel kişiliğe sahip olan ticaret şirketleri, şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

##### **I.1.3.3.2.2.1. Şahıs Şirketleri**

Kanunda aksine hüküm olmadıkça şirketin sermayesi yanında, kurucuların kişisel servetleri ve itibarlarını sermaye olarak koyabildikleri, şirket alacaklılarına karşı sorumlulukları sınırsız ve zincirleme olan şahıs şirketleri kollektif şirket ve komandit şirket olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır (Kishali, 2012: 3).

##### **I.1.3.3.2.2.1.1. Kollektif Şirket**

Kollektif şirket, ticari bir işletmeyi ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir (İSMMMO, 2006: 180).

##### **I.1.3.3.2.2.1.2. Komandit Şirket**

Komandit şirket, ticari bir işletmeyi ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, en az bir sınırsız (komandite) ve bir sınırlı sorumlu (komanditer) ortak tarafından kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret ortaklığıdır. Kollektif şirket ile komandit şirket arasındaki temel fark,

kollektif şirkette şirketin borç taahhütlerinden dolayı bütün ortakların; komandit şirkette ise bir ya da birkaç ortağın müteselsilen ve bütün malları ile sorumlu olması diğer ortakların sorumluluklarının belirli sermaye ile sınırlandırılmış olmasıdır (Güman, 2006: 196-197).

#### **I.1.3.3.2.2.2. Sermaye Şirketleri**

Sermaye şirketleri, gücünü ve itibarını kendi sermayesinden sağlayan, ortakların koymuş olduğu sermaye esas olan şirkettir. Sermaye şirketleri anonim şirket ve limited şirket olmak üzere iki sınıfa ayrılmaktadır (Kishali, 2012: 3).

##### **I.1.3.3.2.2.2.1. Anonim Şirket**

Anonim şirket (AŞ), kanunen yasaklanmamış her türlü amaç ve konu ile uğraşmak üzere bir ticaret unvanı altında, bir veya birden fazla kişi tarafından kurulan, sermayesi belli ve paylara bölünmüş, borçlarından dolayı sadece mal varlığı ile sorumlu, ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı, tüzel kişiliği haiz, sınırlı bir sermaye şirkettir (Alkan, 2010: 3; TTK, m. 329-338).

##### **I.1.3.3.2.2.2.2. Limited Şirket**

Limited şirket, bir veya daha fazla gerçek veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, şirket borçlarına karşı ortakların sorumluluğu koymuş oldukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belli olan bir sermaye şirkettir. Limited şirketler en az bir ve en çok elli kişi arasında kurulabilir ve sermayesi en az 10.000 lira olmalıdır (Alkan, 2010: 20; Okka, 2010: 15; TTK, m.573-580).

#### **I.1.4. İşletmenin Fonksiyonları**

Gereksinimleri karşılamak amacıyla kurulmuş olan işletmeler, faaliyetlerini üç aşamada gerçekleştirirler. İlk aşamada doğal kaynak (toprak), sermaye (kapital), emek (iş gücü) ve girişim (müteşebbis) olarak tanımlanan üretim faktörlerini (kaynakları) piyasadan



tedarik ederler, ikinci aşamada tedarik ettiği kaynakları sistemli bir şekilde bir araya getirerek mal ve hizmet üretimini gerçekleştirirler, üçüncü aşamada da üretimini gerçekleştirdiği mal ve hizmeti, ihtiyacı olan kimselere arz ederler. İşletmelerin amaçlarını eksiksiz bir biçimde yerine getirebilmek için sırasıyla takip ettiği bu faaliyetler diğer bir ifadeyle değer hareketleri işletmenin fonksiyonlarını oluşturmaktadır. İşletme fonksiyonları ve değer hareketleri, tüm işletmelerde aynı değildir ve işletme türlerine göre farklılık göstermektedir. Örneğin, ticari işletmelerde değer hareketleri belirli ürünlerin tedariki, bir süre muhafazası ve daha sonra satışı şeklinde iken otel gibi hizmet işletmelerinde değer hareketleri üretim faktörlerinin tedariki ile belirli bir hizmet kapasitesinin yaratılması ve bu kapasitenin belirli zamanlarda alıcılara sunulması şeklindedir (Cemalcılar vd., 1994: 18-19; Mucuk, 2000: 36; Küçüksavaş, 2005: 1-2).

İşletme türlerine göre farklılık gösteren fonksiyonlar, genel olarak aşağıdaki gibidir:

**Tedarik Fonksiyonu:** İşletmelerin üretimde bulunabilmesi için gerekli olan üretim faktörlerini, piyasadan ekonomik bir şekilde temin edilmesiyle ilgili faaliyetleri kapsamaktadır (Ünkaya ve Aslan, 2009). Tedarik fonksiyonu doğru zamanda, doğru mamulü doğru fiyata temin edebilmek için muhasebe fonksiyonu tarafından elde edilen stok bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Buna karşılık muhasebe fonksiyonu, stok kontrolü yapılarak satın alınan mamullerin üretim maliyetlerini sağlıklı bir şekilde tespit edebilmek için tedarik fonksiyonundan fatura, müstahsil makbuzu, gider pusulası, perakende fişi gibi belgeleri temin etmektedir.

**Üretim Fonksiyonu:** İşletmelerde üretim faktörlerinin insanların ihtiyaçlarına uygun, yararlı, ekonomik ve kârlı olacak bir biçimde bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak

birleştirilmesi faaliyetleri üretim fonksiyonunu oluşturmaktadır (Onal, 1997: 67). Bir ülkenin ekonomik kalkınması işletmelerde üretim sonucunda sağlanacak gelirin artırılması ile mümkün olacağından oldukça önemli bir fonksiyon olan üretim fonksiyonunun, muhasebe fonksiyonu ile yakın ve sürekli bir ilişkisi bulunmaktadır. Üretim fonksiyonu; standart ve fiili maliyetler, maliyetler arasındaki sapmalar, giderlerin ürün grupları arasındaki dağılımı ve kâr marjları gibi işletmeler açısından oldukça önemli olan mali bilgileri muhasebe fonksiyonu aracılığıyla elde etmektedir. Buna karşılık muhasebe fonksiyonu; üretilen mallar ve üretim yerleri açısından kaynakların kullanımına ilişkin bilgileri üretim fonksiyonu aracılığıyla elde etmektedir (Tekin, 2005: 104).

Muhasebe fonksiyonu ile karşılıklı bilgi alışverişinde bulunan üretim fonksiyonunun diğer fonksiyonlarla da sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır. İhtiyaçları karşılayabilmek için talep edilen veya gelecekte talep edilmesi beklenen mallar ve hizmetlerle ilgili bilgileri pazarlama fonksiyonundan elde etmektedir (Onal, 1997: 67). Üretimde mamullerin maliyetinin düşürülmesi ve verimliliğin artması için gerekli olan makine ve teçhizatın yenilenmesi, üretim planlama ve kontrolü için maliyet yönetimi ve finansman fonksiyonundan elde edilen bilgilere ihtiyaç duymaktadır (Tekin, 2005: 104). Ayrıca işletmelerde, üretim için gerekli olan kaynakların ekonomik ve verimli olabilmesi için yapılan araştırmaları, araştırma ve geliştirme fonksiyonundan elde etmektedir.

**Pazarlama Fonksiyonu:** İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin ihtiyacı olan insanlara ulaştırılması için yapılan faaliyetleri kapsamaktadır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 2). Pazarlama fonksiyonu, insanların istek ve ihtiyaçlarına en uygun düşen mal ve hizmetlerin üretilmesini sağlayarak ve üretilen mal ve hizmetleri satışa hazır tutup satın alma isteği oluşturarak topluma yararlı olma ve belirli bir yaşam düzeni kazandırma görevi üstlenmiştir (Şimşek, 2007: 265).

**Finansman Fonksiyonu:** İşletmelerin ihtiyaç duyduğu fonları en iyi koşullarda ve en uygun zamanda tedariki ile bu fonların en etkin kullanımı yönündeki faaliyetler finansman fonksiyonunu oluşturmaktadır. Finansman fonksiyonu; işletmelerde finansal analiz, finansal denetim, fon tedariki ve fon kullanımı ile ilgili çalışmaları üstlenmiştir. Söz konusu çalışmalar aynı zamanda finansman yöneticilerinin temel görevleri arasındadır (Örücü, 2003: 160).

Finansman fonksiyonu, işletme yönetimi ile ilgili kararların alınması için kullanılan bilgilerin önemli bir kısmını muhasebe fonksiyonu aracılığıyla elde etmektedir. İşletme ve bölüm bazında düzenlenmiş finansal tablolar, nakit akım bilgileri, ürünlere göre elde edilmiş maliyet verileri, programlanan ve gerçekleşen araştırma ve geliştirme giderleri, ürün kârlılık etütleri, dağıtım maliyeti analizi ve harcama raporlarını kapsayan özel finansal analizler gibi çeşitli bilgiler muhasebe fonksiyonu aracılığıyla elde edilmektedir (Yılmaz, 1999: 54).

**İnsan Kaynakları Fonksiyonu:** Personel fonksiyonu olarak da bilinen insan kaynakları fonksiyonu; iş gücü planlaması, işletmede çalışacak kişilerin işe alınması, eğitimi, ücret ödemeleri, işin ve iş görenin değerlendirilmesi ve çalışma koşullarının düzenlenmesine ait tüm eylem ve kararları kapsayan fonksiyondur (Onal, 1997: 67). Diğer fonksiyonlarda olduğu gibi insan kaynakları fonksiyonunun ihtiyaç duyduğu mali nitelikli bilgiler, muhasebe fonksiyonu tarafından temin edilmektedir. İnsan kaynakları fonksiyonu; işletmede çalışan kişilerin ücretleri, kıdem tazminatları, kesinti ve vergileri gibi önemli bilgileri muhasebe fonksiyonu aracılığıyla elde etmektedir.

**Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu:** İşletmenin bütün fonksiyonları için hem ekonomik hem de verimli olmayı artırıcı kaynakların bulunmasını ve bulunan kaynakların

ilgili fonksiyonlara uygulanması için yapılan faaliyetleri kapsamaktadır (Ünkaya ve Aslan, 2009: 3).

**Muhasebe Fonksiyonu:** İşletmelerde meydana gelen mali nitelikteki olayları hesap dönemi adı verilen zaman dilimleri itibariyle toplayan, kayıt ve tasnif eden, ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde özetleyen, böylelikle işletme ile ilgili karar almalarını sağlayan bir fonksiyondur (Gürsoy, 1999: 3). Muhasebe fonksiyonu, işletmelerde meydana gelen mali nitelikteki olayları ölçme disiplindir. Muhasebe fonksiyonunun, işletmedeki rolü ise, varlık ve kaynaklardaki değişimleri izleyerek gelir ve gider kontrolünün sağlanmasıdır (Cansen, 2009).

Muhasebe fonksiyonunu diğer fonksiyonlardan ayıran en önemli fark, işletmelere daha çok sayısal nitelikli bilgiler sunmasıdır. Karar almada sayısal bilgiler, nitel bilgilere oranla iki yönden üstündür. Bunlardan ilki, sayısal bilgilerde diğer bilgilere oranla daha fazla kesinlik bulunması, ikincisi ise sayısal bilgilerin aritmetik hesaplara elverişli olmasıdır (Büyükmirza, 2016: 24). Etkin bir işletme yönetimi için işletmenin sahip olduğu ekonomik varlıkların nasıl kullanıldığı ve bunların nasıl finanse edildiğine ilişkin temel bilgiler üreten ve sunan muhasebe, yöneticilerin alacakları kararlarda en büyük yardımcısı olmaktadır. (Demir, 2005: 147; Kalmış ve Dargın, 2010: 113). Ayrıca ürettiği bilgileri işletmenin bütün bölümlerine sunan muhasebe fonksiyonu, bu özelliğiyle diğer fonksiyonlar açısından oldukça önemlidir.

Günümüzde giderek daha da karmaşık hale gelen işletmeleri yönetebilmek için her konuda daha fazla bilimsel bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu ihtiyacın karşılanabilmesi ve doğru bilginin, doğru yerde ve doğru kanallardan elde edilebilmesi için fonksiyonlar arasındaki koordinasyonun sağlanarak karşılıklı bilgi alışverişinde bulunmak,

işletmeler için âdeta bir zorunluluk haline gelmiştir (Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011: 301-302).

Muhasebe fonksiyonu tarafından üretilen bilgilerin olmaması halinde işletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi ve kontrol edilmesi olanaksız duruma gelecek ve bunun sonucunda işletmenin diğer fonksiyonları da etkilenecektir (Demir, 2005: 147). Bu bakımdan muhasebe fonksiyonu, işletmelerde olmazsa olmaz bir fonksiyon olmakla birlikte, fonksiyonlar arası koordinasyonun sağlanması açısından oldukça önemli bir rol üstlenmektedir.

Tedarik, üretim, pazarlama, finansman, insan kaynakları, araştırma ve geliştirme ve muhasebe olmak üzere yedi kısımda incelenen fonksiyonlar, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını ve böylelikle işletmenin uzun ömürlü olmasını sağlamaktadır. İşletmenin çeşitlerine ve büyüklüklerine göre farklılık gösteren fonksiyonların halkla ilişkiler, yönetim gibi türleri de mevcuttur.

### **I.1.5. İşletmenin Çevresi**

İşletme çevresi, işletme dışında kalan fakat işletmeyle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili olan ve işletmenin yapısını, süreçlerini ve yönetimini etkileyen unsurların tümü şeklinde tanımlanmaktadır (Sürmen ve Aygün, 2013: 360).

İşletme çevresi; işletme iç veya yakın çevresi, ulusal çevre ve uluslararası çevre olmak üzere üç kısımda incelenmektedir.

#### **I.1.5.1. İşletmenin İç (Yakın) Çevresi**

İşletmelerin iç çevresini işletme sahibi ve hissedarlar, yöneticiler ve işletme çalışanları oluşturmaktadır (Aktepe, 2010: 81):

**İşletme Sahibi ve Hissedarlar:** İşletmenin iç çevresini oluşturan işletme sahibi ve hissedarlar, işletmeye koydukları sermayenin en verimli hale dönüşmesi için işletmenin verimli çalışmasını, piyasadaki durumunun iyileşip korunmasını ve işletmede meydana gelen olay ve işlemlerden anında haberdar olmayı isterler.

İşletme sahibi ve hissedarlar işletmeyi kurarken koymuş oldukları sermayenin korunup korunmadığını, işletmenin amaçlarına ulaşıp ulaşılamadığını, sermaye artırımını veya borçlanma ihtiyacı olup olmadığını muhasebe fonksiyonu aracılığıyla öğrenirler. İşletme sahibi ve hissedarlar hiçbir kısıtlama ve sınırlama olmadan muhasebenin ürettiği resmi ve resmi olmayan bütün bilgilere sahip olabilirler.

**Yöneticiler:** Yönetici, işletme faaliyetlerinin ve amaçlarının gerçekleşebilmesi için yapılması gerekenleri analiz eden, analiz sonucu ortaya çıkan her işin yapılma şeklini ve yapacak olan uzmanı saptayan ve atayan, atadığı kişiye yol göstererek, eğiterek iş yaptıran, yapılan işleri takip eden, denetleyen ve sonuç olarak işletme faaliyetlerinin ve amaçlarının başarılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayan kişi olarak tanımlanmıştır (Garih, 2000: 229).

Yöneticiler, işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesi ve işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için işletme durumu hakkında bilgiye sahip olmak isterler. Özellikle işletme ile ilgili alacakları önemli kararlarda işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçları hakkındaki bilgilere ulaşmak isterler.

Yöneticiler, işletmenin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını muhasebe fonksiyonundan elde edilen bilgilerle ispat etmektedirler. Bir başka deyişle yöneticiler, muhasebe fonksiyonu tarafından üretilen bilgiler sayesinde kendilerini aklamaktadırlar.

**İşletme Çalışanları:** İşletme çalışanları öncelikle emeklerinin karşılığı olan ücreti elde etmek isterler. Aynı zamanda işletme çalışanları, yaptıkları işte daha verimli olabilmek ve geleceklerini planlayabilmek için işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçları hakkında bilgiye de ulaşmak isterler. Bu bilgileri de muhasebe fonksiyonundan elde ederler.

### **I.1.5.2. İşletmenin Ulusal Çevresi**

İşletmelerin ulusal çevresini müşteriler (tüketiciler), kredi kurumları, rakipler ve devlet oluşturmaktadır (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2011: 14; Şimşek, 2007: 49-51):

**Müşteriler (Tüketiciler):** İşletmenin varlık nedenini oluşturan, işletmenin faaliyetlerinden etkilenen ve faaliyetleriyle işletmeyi etkileyen ulusal çevrenin başında müşteriler gelmektedir. Tüketiciler olarak da ifade edilen müşterilerin işletmelerden olan beklentileri arasında kaliteli ve uygun fiyata ürünler, hileli ve yanıltıcı davranışlardan kaçınma, satış esnasında ve satış sonrasında kalite güvencesi gibi hususlar sayılabilir.

**Kredi Kurumları:** İşletmeler faaliyetlerini eksiksiz bir biçimde yerine getirebilmek için varlıklara ihtiyaç duyarlar. Bu varlıkların tamamının kendileri veya hissedarları tarafından karşılanması mümkün değildir. Bu nedenle işletmeler, ihtiyaç duydukları bir takım varlıkları, kredi kurumlarına borçlanarak elde ederler. Kredi kurumları işletmelerin finansal olanak veya kredi talebi ile karşı karşıya kaldıklarında işletmenin borç ödeme gücü, faaliyet sonuçları ve varlık, kaynak yapısı gibi bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgileri de işletmenin muhasebe fonksiyonu sunmaktadır.

**Rakipler:** İşletmenin önemli bir çevresini oluşturan rakipler, ekonomik bir yaşamın devamı için de oldukça önemlidir. İşletmelerin yasal sınırlar içinde kalmak

koşuluyla mal ve hizmet üretimi, fiyat ve pazarlama konusunda giriştikleri rekabet toplumu yararına sonuçlar ortaya koymaktadır.

**Devlet:** İşletmenin devletle olan resmi ilişkileri belirli bir sisteme göre düzenlenmektedir. Devlet, işletmeyi ilgilendiren tüm vergi, resim ve harçları yasalarla düzenlerken, işletmenin diğer çevresinde bulunan unsurlarının haklarını da korumakla yükümlüdür. Söz konusu yükümlülükleri yerine getirebilmek için devlet, işletmelerin varlık ve kaynakları ile faaliyet sonuçları hakkında bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Devlet, vergi alacağını belirleyebilmek ve işletme çevresindeki kişi ve kurumların haklarını koruyabilmek için gerekli bilgileri muhasebe fonksiyonu tarafından temin etmektedir.

### **I.1.5.3. İşletmenin Uluslararası Çevresi**

Küreselleşmenin bir sonucu olarak işletmelerin ulusal sınırları aşması, ilişki kurulan kişi ve kurumların miktarı, nitelikleri genişleyerek uluslararası bir görünüm kazanmıştır. Çok uluslu işletmeler, gidilen ülke hükümetleri, ekonomik ve ticari kurumları ile ekonomik ilişkileri düzenleyici anlaşmalar yapmak ve uluslararası yasal düzenlemelere uymak zorundadırlar (Aktepe, 2010: 83).

Yabancı yatırımcılar, yatırım yapma ya da yapmama konusunda karar verebilmek için işletmenin mali yapıları hakkında bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bağlamda muhasebe fonksiyonu tarafından üretilen finansal tablolar, yabancı yatırımcıların temel karar alma araçlarındandır.

## **I.2. İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi**

İşletmeler, kâr amacı gütsün veya gütmesin mal ve hizmet üretiminde bulunarak insanoğlunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuşlardır. Ancak insanoğlunun ihtiyaçları sınırsız ve sayısız, buna karşılık ihtiyaçları gidermeye yönelik olan mal ve hizmet miktarları



sınırlıdır. İşletmeler sınırlı kaynaklarından, insanoğlunun sınırsız gereksinimlerini karşılamak için kaynaklarını optimum ölçüde kullanmaları gerekmektedir. İşletmeler, sahip oldukları kaynakları optimum ölçüde kullanabilmeleri için de çeşitli hesap tekniklerinden faydalanmak zorundadırlar. Muhasebe, kaynaklarını verimli bir şekilde kullanmak amacıyla hareket eden işletmelere ilişkin değer hareketlerini izleyen, saptayan ve yorumlayan bir bilimdir (Yalkın, 1998: 1). Muhasebe, salt bir hesap tekniği olarak değil, işletmelerde meydana gelen mali nitelikli olayları kanun, kural, postulat ve kuramlarıyla değerlendiren, bir bilim dalı olarak kabul edilmektedir (Altıntaş, 2011: 164).

Dilimize Arapça’ da matematiksel işlem anlamına gelen hisab kelimesinden geçen muhasebe terimi, terminolojik açıdan karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesap işlerinin yürütüldüğü yer olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2017). Muhasebe, işletmede meydana gelen ekonomik ve finansal olayları para cinsinden toplayıp, kaydedip, sınıflandırıp özetleyerek; işletme sermayesinin niteliğini ve durumunu belirleyen, işletmenin faaliyet sonuçları sonucunda sermayede meydana gelen değişiklikleri ölçen işlemler bütünüdür (Akdoğan, 2015: 27). Özgür’ e göre muhasebe, kısmen bile olsa mali nitelikteki işlem ve olayların para cinsinden, anlamlı bir şekilde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve bunların sonuçlarının yorumlanması sanatıdır (Özgür, 1989: 8).

Bir sanat dalı olarak da ifade edilen muhasebe bilimi, işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişime yol açan, kısmen dahi olsa mali nitelikte ki ve parayla ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri ilgili kaynaklardan toplayan, doğruluklarını saptayan, kaydeden, sınıflandıran, elde edilen sonuçları rapor halinde ilgili kişilere sunan ve bu bilgileri analiz ederek yorumlayan bir bilgi sistemidir (Küçüksavaş, 2005: 5).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde varlık ve kaynakların oluşumu, oluşan varlık ve kaynakların kullanılma biçimi, tüketilen varlık ve kaynaklar sonucunda meydana gelen ve işletmelerin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunlarla ilgili bilgileri finansal bilgi kullanıcılarına kullanılabilir bir biçimde ileten sistem olarak ifade edilmiştir (Akgün ve Kılıç, 2013: 24). Muhasebe aracılığıyla; üretilen mal ve hizmetlerin birim ve toplam maliyetleri, dönem içinde yapılan ve parasal olarak ifade edilebilen fedakârlıkların tutarı, işletmenin kaynaklarında meydana gelen artış ve azalışları, belirli bir dönemde elde edilen kâr veya zararın tespiti ile ilgili bilgiler elde edilmektedir. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin doğru biçimde, doğru yerde ve tam zamanında karar vericilere iletilmesi, finansal bilgi kullanıcılarının etkili ve sağlıklı kararlar almasını sağlamaktadır (Bölükoğlu ve Birgili, 1992: 67). Bu bağlamda muhasebe bilgi sistemi (Güzel ve Mersin, 2007: 174);

- İşletmelerde uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesinde,
- İşletme kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlarda,
- Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrol hakkında,
- İşletmenin performans ölçümü ve değerlendirilmesinde,
- Finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması konusunda bilgiler üreten ve ürettiği bilgileri; tam, tarafsız ve hatasız özellikte, hem ihtiyaca hem de gerçeğe uygun bir şekilde kullanıcılara sunan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe sistemi, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ve kurumlara; muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden yararlanılarak hazırlanan raporlar aracılığıyla doğru, güvenilir ve zamanında bilgiler sunmakta ve bu sayede bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar almalarını sağlamaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 164).

Bilgi kullanıcılarından özellikle işletme yönetimine; işletmenin, kâr veya zararla çalışıp çalışmadığı, mali sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceği konusunda veriler sağlayan muhasebe sistemi, elde edilen bilgiler veya muhasebe verilerinin analizi yoluyla geliştirilen bilgiler sayesinde çeşitli işletme kararlarının temelini oluşturarak, yöneticilerin en büyük yardımcısı olmaktadır (Al, 2013: 72-73). İşletmenin planlama, koordinasyon ve kontrol faaliyetleri ile ilgili bilgiler veren ve bu bilgiler ışığında işletme yönetiminin görevlerini yerine getirmede önemli bir rol oynayan muhasebe sistemi, elde ettiği veriler aracılığıyla işletme departmanları arası kontrol ve denetimi sağlamaktadır. Muhasebe bilimi, yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak ve geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak için bilgiler üreterek, işletmenin sürekliliğini sağlamayı amaçlamaktadır (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 163-164).

Muhasebe, hem işletme faaliyet ve sonuçları hakkında bilgi sağlayan bir sistem olması hem de kendine öz anlamları olan terimlere sahip olması bakımından, işletme dili olarak kabul edilmektedir (Sürmeli, 2003: 12). Muhasebe sadece kâr amacı ile kurulan işletmeler ile ilgili değil, kâr amacı gütmeyen, kaynaklarını verimli bir şekilde kullanmak isteyen tüm kuruluşlara bilgi sağlayan bir sistem, sanat ve bilim dalıdır. Bu yüzden işletmeler denilirken tüm kuruluşları kapsamaktadır. Ama genelde muhasebe sisteminin kâr amacı güden işletmeler için daha da önemli olduğu söylenebilir (Özpeynirci, 2010: 379).

### **I.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Fonksiyonları**

Muhasebe, belirli bir dönem zarfında işletmede ortaya çıkan ve para birimiyle ifade edilebilen olayları sistemli bir şekilde kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve yorumlayan bir birimdir (Basık, 2011: 13; Çalış ve Altınsoy, 2014: 30). Bu tanımdan yola çıkarak muhasebenin görevleri; muhasebe bilgilerini kayıt altına almak, kayıt altına alınan

bilgileri sınıflandırmak, sınıflanan bilgileri özetleyerek rapor etmek ve raporda yer alan bilgilerin ne anlama geldiğini ifade ederek yorumlamak şeklinde sıralanabilir (Salık, 1993: 2). Muhasebenin bu görevleri aynı zamanda muhasebe sisteminin fonksiyonlarını oluşturmaktadır (Lazol, 2009: 5). Muhasebenin fonksiyonları kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve yorumlama olmak üzere sıralanabilir:

**Kaydetme:** İşletmelerin varlık ve kaynaklarında değişme meydana getiren, para ile ölçülebilen mali nitelikli işlem ve olayların, Vergi Usul Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda yer alan objektif belgelere dayandırılarak, tarih sırasıyla yevmiye defterine (günlük defter) kaydedilmesidir. Kaydetme fonksiyonunun yerine getirildiği yevmiye defteri, işletmelerde meydana gelen mali nitelikli olayların tarih sırasına göre maddeler halinde ve bir kural çerçevesinde yazıldığı defterdir. Mali nitelikli işlem ve olayların yevmiye defterine doğru bir şekilde kaydedilmemesi halinde, muhasebenin diğer fonksiyonları da etkileneceğinden muhasebe sisteminin ilk ve en önemli fonksiyonudur. Kaydetme fonksiyonu aracılığıyla, işletmelerde meydana gelen çok sayıda ve farklı türden mali nitelikli olay ve işlemlerin, işletme varlık ve kaynakları üzerinde oluşturduğu değişimlerin tamamının bir defterde kayıt altına alınması sağlanmış olmaktadır (Özpeynirci, 2010: 380).

**Sınıflandırma:** İşletmelerde meydana gelen mali nitelikteki olayların bilgi ve belgelere dayanılarak, tarih sırasına göre yevmiye defterine kaydedilmesi, işletme ile ilgili bilgi talep eden kişi veya kuruluşların ihtiyacını tam olarak karşılayamamaktadır. Çünkü kaydetme fonksiyonu, bir işletmenin farklı türdeki tüm finansal nitelikli olaylarını birlikte kayıt altına almaktadır. Sınıflandırma fonksiyonu ile farklı türden olan mali nitelikli olaylardan, aynı türde olanlar tespit edilme ve gerçekleşme zamanına göre parasal tutarlarıyla birlikte defter-i kebire (büyük defter) kaydedilir ve bu sayede işletmede meydana

gelen aynı nitelikteki mali olayların topluca görülmesi sağlanır (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2012: 7).

**Raporlama:** Raporlama fonksiyonu, yevmiye defterine kaydedilen ardından defter-i kebirde sınıflandırılan bilgilerin özetlenerek, bilgi kullanıcılarının amaçlarına uygun raporlar halinde sunulmasıdır. Aynı nitelikteki mali olayların toplu bir şekilde görülmesini sağlamak amacıyla sınıflandırılan işlemler dönem sonunda toplanarak daha kolay sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamak için mizan aracılığıyla özetlenmektedir. Mizan, yevmiye defterine kaydedilmiş mali nitelikli olayların tutarlarının defter-i kebirde matematiksel yönden eksiksiz aktarılıp aktarılmadığının kontrolünü sağlayan çizelgedir. Mizan türlerinden biri olan kesin mizan aracılığıyla raporlama fonksiyonun en önemli raporundan biri olan bilanço hazırlanmaktadır. Bununla birlikte raporlama fonksiyonu bilanço dışında gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotlar gibi işletmenin belli bir dönem finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ortaya koyan mali tablolar hazırlayarak bilgi kullanıcılarının kararlarına yol göstermektedir (Özpeynirci, 2010: 380).

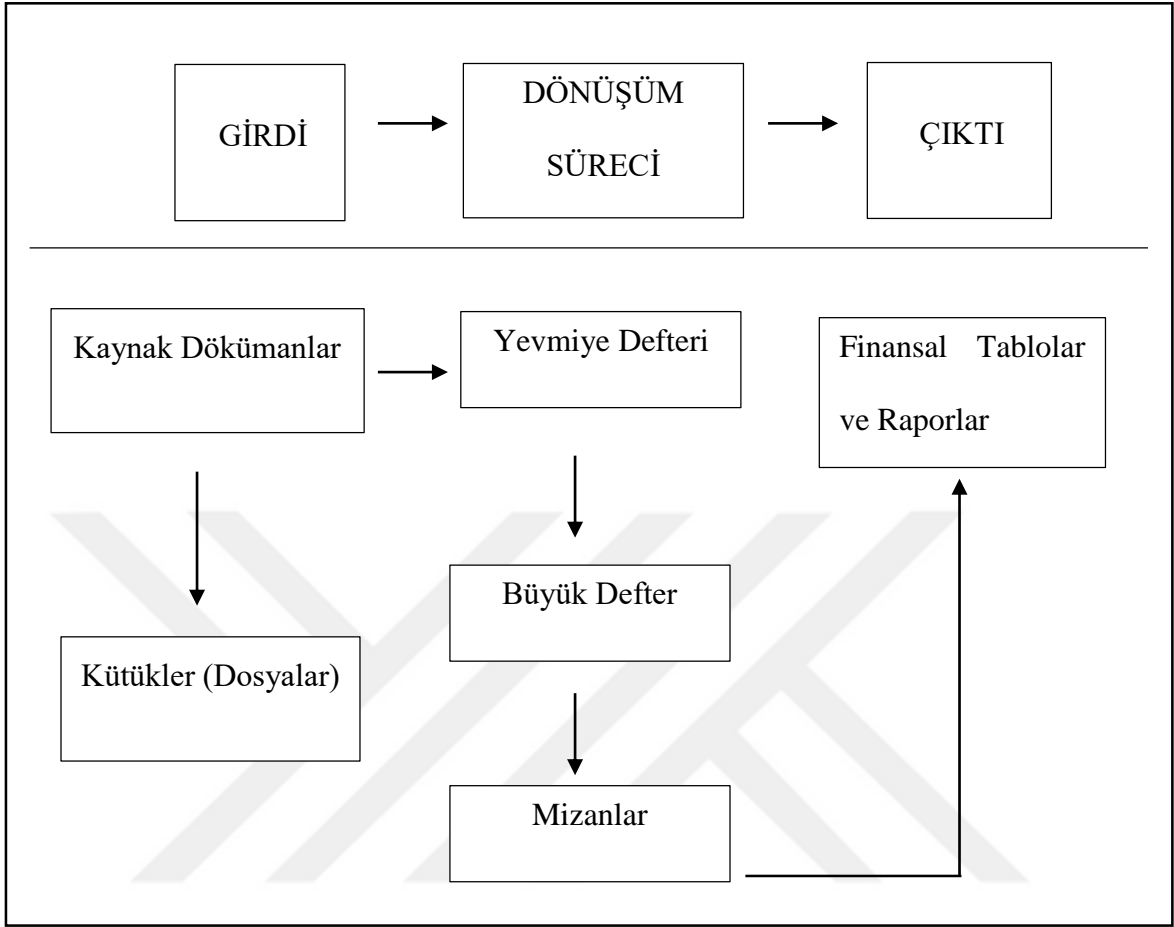
**Yorumlama:** Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin açıklanması ve olaylar ile sonuçlar arasında ilişki kurulması muhasebe bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir. Bu önemli görev yorumlama fonksiyonu aracılığıyla yerine getirilmektedir. İşletmenin geleceğine ilişkin kararların alınmasında yol gösterici olan raporların yorumlanması işleminin, işletme dili bilen uzman kişiler tarafından yapılması gerekmektedir. Raporların, uzman kişilerce yorumlanarak açıklanması bilgi kullanıcılarının alacakları kararlara ışık tutacaktır (Sevilengül, 2014: 5).

Muhasebenin kaydetme, sınıflandırma ve raporlama fonksiyonları sonucunda ortaya çıkan bilgiler oldukça önemli ve gerekli bilgilerdir. Ancak işletme ile ilgili olan kişi ve kuruluşların sağlıklı kararlar alabilmeleri için yeterli ölçüde bilgiler değildir. Bu nedenle raporlanan bilgilerin analiz edilmesi ve analiz sonuçlarının da uzman kişiler tarafından yorumlanması gerekmektedir. Bu yorumların da anlaşılabilir bir dille raporlanması işletme ile ilgili olan kişi ve kuruluşların sağlıklı kararlar almasını sağlamaktadır (Bektöre, Sözbilir ve Banar, 1996: 3). Muhasebe, bilgi kullanıcılarına fonksiyonlar sayesinde güvenilir finansal bilgi sağlayarak önemli bir görevi yerine getirmiş olmaktadır (Tenker, 1997: 1). Fonksiyonlar aracılığıyla elde edilen güvenilir muhasebe bilgilerinin olmaması durumunda işletmelerin başarılı bir şekilde yönetilmesi ve uzun ömürlü olması olanaksız hale gelmektedir (Erdamar ve Basık, 1999: 2).

Muhasebe fonksiyonlarının, finansal bilgi kullanıcılarına gerekli bilgileri sağlayabilmesi için 'Girdi-Dönüşüm Süreci-Çıktı' akışını takip etmesi gerekmektedir. Bu akışa uygun olarak öncelikle veriler veya bilgiler belgeler aracılığıyla sisteme dâhil edilir. Sisteme dâhil edilen veri ve bilgiler, bir kayıt ortamı içinde bilgi işlem faaliyetleri ile çıktılara dönüştürülerek finansal bilgi kullanıcılarına raporlar şeklinde sunulmalıdır (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2012: 3). Veri ya da bilgileri toplayan, işleyen ve raporlayan bir sistem olan muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin sadece gerçekleşmiş, tamamlanmış işletme faaliyetlerine ilişkin tarihi bilgilerden ibaret olacağı düşünülmemelidir (Özpeynirci, 2014: 5).

Aşağıda Şekil 1'de işletmelerde muhasebe bilgi akışı gösterilmiştir.

**Şekil 1: Muhasebe Bilgi Sistemi-Bilgi Akışı**



**Kaynak:** Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2012: 4.

Mali tablolar ve raporlar aracılığıyla elde edilen finansal bilgilerin güvenilir, doğru ve kaliteli olması gerek işletme yönetiminin yatırım kararlarında gerekse işletme ile ilgilenen kişi ve kurumların alacakları kararlarda oldukça etkili ve önemlidir. Çünkü sunulan finansal bilgilere dayanılarak bir ekonomideki kaynakların kullanımı ile ilgili kararlar verilmektedir. Buna göre güvenilir, doğru ve kaliteli finansal bilgilere dayanılarak, zamanında verilen kararlar ekonomideki kaynak kullanımının etkin bir şekilde gerçekleşmesi ile sonuçlanarak ekonomik gelişmeye katkı sağlamış olurken, yanlış ya da eksik finansal bilgiye dayalı olarak alınan kararlar da ekonomide kaynak israfına neden olmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 4). Kaynakların etkili ve verimli

kullanılabilmesi için muhasebe bilgi sistemi, işletmelerde meydana gelen finansal nitelikli işlem ve olaylarda Girdi-Dönüşüm Süreci-Çıktı akışını takip ederek ilgili kişi ve kurumlara zamanında, kaliteli ve güvenilir özellikte finansal bilgiler sunar ve böylelikle kullanıcıların sağlıklı kararlar almalarına yardımcı olur.

### **I.3. İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sisteminin Bölümlendirilmesi**

Geçmiş ve gelecekteki işletme faaliyetlerinin sonucu hakkında bilgiler sunan, sunulan bu bilgiler ışığında alınan ve alınacak olan kararlarda yönetim aracı fonksiyonu gören muhasebe bilimi, yöneticilere ve işletmenin ilişkide olduğu tüm üçüncü şahıslara gerekli bilgileri sağlamaktadır (Kotar ve Ildır, 1998: 6). Yöneticilerin ve üçüncü şahısların işletmenin durumu ve faaliyetleri ile ilgili ihtiyaç duydukları finansal bilgiler ise çoğu kez gerek nitelik, gerekse ayrıntı yönünden birbirinden farklı olmaktadır (Büyükmirza, 2016: 279). Örneğin, yöneticiler işletmede üretilen ürün veya hizmetlerin birim maliyeti, işletme giderleri gibi bilgilere ihtiyaç duyarken, işletme dışında kalan ortaklar, kredi kuruluşları, devlet gibi kullanıcılar işletmenin faaliyet sonuçları ve kârı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar.

Muhasebe bilimi, işletme durumu, faaliyet alanları ve bilgi kullanıcılarını da göz önünde bulundurarak Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi ve Uzmanlık Muhasebesi olmak üzere dört ana bölümde incelenmektedir.

#### **I.3.1. Finansal Muhasebe**

Finansal muhasebe, işletme ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyan ve işletme dışında bulunan çıkar gruplarıyla işletme arasında ki, işletmeyle ilgili olarak oluşan değer hareketlerini izleyerek, bu değer hareketlerinden doğan borç ve alacak ilişkilerini, başka bir ifade ile varlık ve kaynak oluşumunu hesaplara kaydedip sonuçlarını saptayan, raporlayan



bir muhasebe türüdür (Yükçü, 2015: 19). Finansal muhasebeden elde edilen bilgiler; muhasebe uygulamalarını yönlendiren yasalar, muhasebenin temel kavramları gibi ilke ve kuralları dikkate alarak düzenlenen ve işletmeyi bir bütün olarak gösteren özet tablo ve raporlar şeklinde hazırlanmakta ve muhasebe süreci sonunda elde edilen mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulmaktadır (Kartal ve Bozok, 2011: 3). Genel muhasebe olarak da adlandırılan finansal muhasebe, işletme dışında kalan müşterilere, kredi verenlere, devlete ve diğer muhasebe ilgililerine karar almalarında yardımcı olacak sayısal bilgileri sunduğu için dışa yönelik bir muhasebe türü olarak da bilinmektedir (Erdoğan ve Saban, 2010: 4).

### **I.3.2. Yönetim Muhasebesi**

Yönetim muhasebesi, işletme yönetimi için yararlı bilgileri sağlayan, işletme eylemlerini planlayan, kontrol eden ve işletme yönetimi ile ilgili alınacak olan önemli kararlarda, işletme yöneticilerine yardımcı olacak muhasebe verilerini toplayan ve analiz eden bir muhasebe türüdür (Üstün, 1999: 8). Daha genel bir tanım ile yönetim muhasebesini, işletme yöneticilerine karar alma süreçlerinde kullanmak üzere ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri sağlayan bir disiplin şeklinde ifade etmek mümkündür (Aktaş, 2013: 57).

Yönetim muhasebesi, işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için gerekli bilgilerin tanımlandığı, ölçümlendiği, analiz edildiği, yorumlandığı ve kullanıldığı işlemler bütünüdür. Bu özellikten dolayı yönetim muhasebesi, işletme yönetimin finansal ve finansal olmayan verilerinin kullanımını konu edinen bir muhasebe türüdür (Gürdal, 2007: 4). İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlayan yönetim muhasebesi, daha çok işletmenin iç yapısını ilgilendiren işlemlerden oluşmaktadır. Bu nedenle yönetim muhasebesi, içe dönük muhasebe türü olarak da bilinmektedir (Yükçü, 2015: 20).

### **I.3.3. Maliyet Muhasebesi**

Maliyet muhasebesi, bir işletmede üretilen ürün ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilebilmesi için, işletmenin üretim için yapmış olduğu 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 yapılabilmesi için raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Akdoğan, 2015: 5-6).

Maliyet muhasebesi, işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetinin belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satış fiyatının saptanması gibi konularla ilgilenen muhasebe türüdür (Yükçü, 2015: 20).

Maliyet muhasebesi, her tür üretim faaliyeti için maliyet hesaplamalarına olanak sağlayan; üretilen mamullerin ve hizmetlerin maliyetlerini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesini ve izlenmesini sağlayan hesaplama ve kayıt sistemidir (Altuğ, 2015: 6).

İşletme muhasebesi olarak da adlandırılan maliyet muhasebesi, üretimi ve satışı yapılan mamul ve hizmetlere ait direkt ve endirekt maliyetlerin çeşitli unsurlarının saptanması, tanımlanması, ölçülmesi, raporlanması ve analizine yöneliktir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 2). Maliyet muhasebesi, üretilen mamulün fiyatlama fonksiyonu için birim maliyetin hesaplanması, maliyet kontrolünün sağlanması ve finansal muhasebenin amacına yönelik maliyetlemenin yapılması ile uğraşan bir muhasebe türüdür (Pekdemir, 1996: 182).

### **I.3.4. Uzmanlık Muhasebesi**

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesiyle beraber işletmelerin büyümeleri ve teknolojik açıdan gelişmeleri, işletmelerde muhasebe sisteminde farklı uzmanlık alanlarına ihtiyaç duyulduğu gerçeğini ortaya çıkarmıştır (Gönen, 2007: 5).

Sektörde yer alan bazı işletmelerin kendilerine özgü özellikleri ve faaliyetlerinden dolayı muhasebe bilgi sisteminden daha kapsamlı bilgiler elde etmek istemişlerdir. Bu doğrultuda muhasebe bilgi sisteminde, uzmanlık muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır.

İhtisas muhasebeleri olarak da ifade edilen uzmanlık muhasebesi; banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, inşaat taahhüt muhasebesi ve otel muhasebesi olmak üzere dört ana bölümde incelenmektedir (Karasioğlu, 2015: 8).

Banka muhasebesi, bankaların hesap ve defter sistemleri ile ilgili faaliyetlerin uygulama yöntemini, diğer işletmelerden farklı bir hesap planı çerçevesinde inceleyen uzmanlık muhasebesi dalıdır (Özpeynirci ve Kalaycı, 2016: 21-22).

Sigorta muhasebesi, sigorta işletmelerinde gerçekleşen dolaysız sigorta, aktif reasürans ve pasif reasürans olmak üzere üç farklı sigorta işini; her bir sigorta branşından elde edilen gelirlerini, bu branşlara ait giderlerini ve branşlar itibarıyla faaliyet sonuçlarını muhasebeleştirmek üzere, diğer işletmelerden farklı muhasebe sistemi ve hesap planı düzenleyen uzmanlık muhasebesi dalıdır (Benligiray, 2009: 108).

İnşaat taahhüt işletmeleri, gerçek ve tüzel kişilerin ihtiyaç duydukları yapıyı taahhüt ederek inşaat eden işletmelerdir. İnşaat taahhüt muhasebesi; inşaat, onarım ve arsa veya arazi üzerindeki toprağın kaldırılması olarak ifade edilen dekapaj faaliyetlerini hesap planında inceleyen uzmanlık muhasebesi dalıdır (Fındık, 2013: 49-50).

Otel muhasebesi, otel işletmelerinde bulunan odalar, yiyecek, içecek gibi gelir departmanlarından her birinin otelin toplam kârına olan katkı payını saptayan ve departmanlarda ortaya çıkan gelir ve giderleri diğer işletmelerden farklı bir hesap planında izleyen uzmanlık muhasebesi dalıdır (Benligiray, 2009: 249).

### **I.3.5. Muhasebe Bilgi Sistemi Bölümlerinin Birbiriyle Olan İlişkisi**

Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesinin birbirinden farklarını ve ilişkilerini aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür:

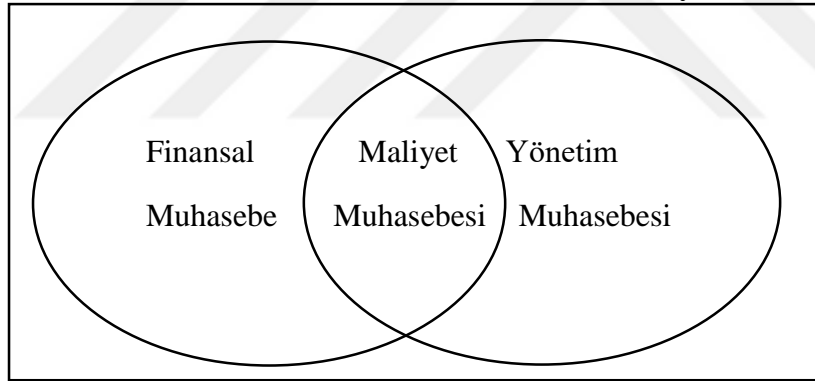
İşletmenin belli bir tarihteki finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ortaya koyan finansal muhasebe, bu bilgileri işletme dışı karar alıcılarına sunmaktadır. İşletme dışında kalan devlet, müşteriler, bankalar gibi çeşitli üçüncü şahıs ve kurumların hizmetine sunulan bilgiler, farklı amaçlara hizmet edeceğinden dolayı güvenilir olması gerekmektedir. Bu nedenle finansal muhasebe uygulamaları uluslararası kabul görmüş kesin ve net kurallara bağlanmıştır (Basık, 2012: 11). Buna karşılık yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin örgütsel amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için yardımcı olacak bilgilerin; saptanması, ölçülmesi, toplanması, analiz edilmesi, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi sürecidir. İçerik yönünde bir muhasebe türü olan yönetim muhasebesinden elde edilen bilgiler yönetsel karar almada kullanılacağından bu bilgilerin genel kabul görmüş ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalmasına gerek yoktur (Karcıoğlu, 2000: 17).

İşletme içi faaliyetlerle ilgili bilgilerin değerlendirilmesinde önemli bir sistem olan maliyet muhasebesi, kullandığı bilgilerin önemli bir kısmını finansal muhasebe kanalıyla elde eder ve değerlendirdiği bilgilerin sonuçlarını yine finansal muhasebeye, bir kısım maliyet bilgilerini de doğrudan doğruya yönetim, üretim gibi bölümlere aktarır. Bu bağlamda maliyet muhasebesi, hem finansal muhasebeye hem de yönetim muhasebesine

hizmet veren çift taraflı bir muhasebe sistemidir. Finansal muhasebeyi tamamlayan bir sistem olan maliyet muhasebesini, finansal muhasebeden ayıran en önemli fark; finansal muhasebenin işletme dışına yönelik bilgiler sağlaması, maliyet muhasebesinin ise işletme içine yönelik bilgiler sağlamasıdır (Erdoğan ve Saban, 2010: 5).

İşletmenin içyapısını ilgilendiren işlemlerden meydana gelen maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi sistemlerinin kesin çizgilerle ayrımı çok zordur. Elde ettiği bilgileri yönetim muhasebesine de sunan maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasında yer alan, bir yönüyle finansal muhasebeye bir yönüyle de yönetim muhasebesine veri ve bilgi sağlayan bir sistemdir (Karakaya, 2011: 8). Bu durum aşağıdaki gibi şematize edilebilir:

**Şekil 2: Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesi İlişkisi**



**Kaynak:** Karcıoğlu, 2000: 18.

Bilgi kullanıcıları tarafından işletme ile ilgili alacakları kararlara yön veren ve muhasebe sisteminden elde edilen çeşitli finansal nitelikli bilgiler, işletmeler açısından oldukça önemlidir. Üretilen mal veya hizmetin birim ve toplam maliyeti, işletmenin belli bir dönemdeki kâr veya zarar durumu, sahip olunan kaynakların kullanılma biçimi gibi çeşitli bilgilere ihtiyaç duyan farklı karar vericilerin istedikleri bilgiler, muhasebenin farklı türleri tarafından karşılanmaktadır. Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet

Muhasebesi olmak üzere üç ana bölümde incelenen muhasebe türleri, sağladıkları bilgi ve kullanıcı bakımından farklılıklar gösterse de, muhasebe çatısı altında aynı sistemde yer alan ve elde edilen bilgileri birbirine aktaran, birbirlerinin tamamlayıcısı olan bir ilişki içerisinde oldukları unutulmamalıdır.

#### **I.4. Endüstri İşletmelerinde Maliyet Muhasebesinin Yeri ve Önemi**

Dünyada yaşanan Fransız Devrimi, Sanayi Devrimi, Ford'un kuruluşu, I. Dünya Savaşı, 1929 Dünya Ekonomik Krizi ve II. Dünya Savaşı gibi teknolojik ve siyasi gelişmeler, dünya ekonomisini etkilemiş; yeni üretim tesisleri ve hizmet sektörleri ortaya çıkmış, buna paralel olarak muhasebe ve muhasebecilik mesleğine duyulan ihtiyaç ve önem artmıştır. Maliyet bilgisinin önemi ve maliyet muhasebesinin meslekleşmesini sağlayan olaylar ise 1920-1960 yılları arasında meydana gelmiştir. Bu yıllarda ABD'de önemli iktisadi olayların yaşanması, Henry Ford'un seri üretimle beraber birden çok mamul üreterek ürün çeşitlemesine gitmesi ve üretim miktarını artırarak mamulleri ucuzlatması gibi gelişmeler maliyet bilgisinin önemine giderek ivme kazandırmıştır. Bu aşırı refah döneminin sonunda yine ABD'de başlayıp, bütün dünyayı saran ve Büyük Buhran adı verilen 1929 yılı ekonomik krizi sonrasında da muhasebe bilgisinin değeri anlaşılmıştır. Meydana gelen bu olaylar sonucunda muhasebe bilgisine dayalı formal kontrol süreçleri geliştirilmeye başlanmış, üretilen mamulün maliyeti, özellikle fiyatlandırma konuları önem kazanmıştır (Basık: 2012: 4; Yükücü ve Atağan, 2012: 41).

20. asrın ilk çeyreğinde büyük işletmelerin fon gereksinimlerini karşılamak üzere sık sık sermaye piyasalarına gelmeleri, ortaklara ve alacaklara güvenilir mali bilgiler verilmesini gerekli kılmaya başlamıştır. Sermaye piyasasını denetleyen yasalarla kurumlar vergisi yasaları finansal tabloların denetimden geçirilmesi yükümlülüğünü getirmiştir. Bunun sonucunda muhasebe mesleği hızla örgütlenmiş ve genel kabul görmüş muhasebe

ilkelerini yerleştirmeye başlamıştır. Bağımsız muhasebe denetçileri, dönemsel üretim giderlerinin satılan mallarla dönem sonu mamul ve yarı mamul stoklarına yüklenmesi için maliyet muhasebesi kavramını ve ilkelerini geliştirmiştir (Gürsoy, 1999: 5-6).

Teknolojik ve siyasal gelişmelerin sonucunda daha da önem kazanan maliyet muhasebesi, sanayi işletmelerinde bir hesap dönemi içinde üretim ve üretim dışı faaliyetler için katlanılan maliyetlerin saptanması, ölçülmesi, kayıt ve tasnif edilmesi; üretimle ilgili maliyetlerin satılan mallarla, dönem sonunda elde bulunan mamul ve yarı mamul stoklarına yüklenmesi işlemlerinin tümüdür (Gürsoy, 1999: 5).

Üretimde kullanılacak ham maddenin satın alınmasından başlamak üzere üretimin başından sonuna kadar, üretim maliyetlerinin tespiti, mamullere veya faaliyet birimlerine göre sınıflandırılması, mamul veya faaliyet birimlerine göre toplanmış maliyet bilgilerinin ilgililere ve yöneticilere sunulması, incelenmesi, analizi ve anlamlarının açıklanması ile ilgili olarak muhasebe içerisinde yapılan çalışmaların tümü maliyet muhasebesini oluşturmaktadır (Kumkale, 2002: 194).

Maliyet muhasebesi, işletmede üretimi yapılan ürün ve hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını; türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları ürün ve hizmet türleri bakımından, toplam ve birim maliyetin hesaplanmasına ve izlenmesine imkân sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, sadece belirli bazı faaliyetler ve faaliyet kolları için değil, her tür üretim faaliyeti için maliyet hesaplamalarına olanak sağlamaktadır (Ayboğa, 2003: 1; Altuğ, 2015: 6).

Maliyet muhasebesi işletmenin daha çok iç yapısını ilgilendiren işlemleri kapsadığı için bu muhasebe dalına 'Analitik Muhasebe' ya da 'İşletme Muhasebesi' adı verilmektedir. Ayrıca bu muhasebe dalı daha çok endüstri işletmeleri ile ilgili olduğundan

daha genel bir ifade ile ‘Endüstri Muhasebesi’ , ‘İmalat Muhasebesi’ ya da ‘Sınai Muhasebe’ adlarıyla da anılmaktadır (Kartal, 2005: 3).

#### **I.4.1. Maliyet Muhasebesinin Önemi ve Amaçları**

Maliyet muhasebesi, hizmet ve sınai üretimlerinde hem işletme içine bilgi veren bir sistem olması hem de finansal raporlamaya bilgi sağlayan bir fonksiyon olmasından dolayı özel bir öneme sahiptir (Ayyıldız ve Durna, 2005: 94-95). Özellikle işletmelerde, rutin olmayan kararların alınmasında gelir ve maliyet ile ilgili bilgilerin ön plana çıktığı düşünülürse, maliyet muhasebesinin hizmet ve üretim işletmeleri açısından önemi bir kat daha artmaktadır. Değişken piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkması veya kâr elde edebilmesi ancak maliyet muhasebesinden elde edilen veriler sayesinde olabilir (Alkan, 2001: 179-180). Maliyet muhasebesi, üretilen mamullerin işletmeye kaç liraya mal olduğu, birim başına düşen maliyetin ne olduğu, buna göre satış fiyatının hangi düzeyde saptanması gerektiği ve satış sonucu elde edilecek kazanç ile ilgili bilgilerin yanı sıra, işletmenin sorumluluk merkezlerinin çalışma durumlarının bilinmesine, verimlilik ilkelerine ne oranda uyum gösterildiğinin ölçülmesine ve benzer işletmelerin üretim maliyetleriyle karşılaştırma yapılmasına hizmet ve üretim işletmelerinde yol göstermektedir. Bu bağlamda maliyet muhasebesinin önemini (Erdoğan, 2002: 10);

- Giderlerin türlerine ilişkin hesapların yürütülmesi,
- Üretim çalışmalarının sonuçlarının hesaplarda gösterilmesi,
- Sorumluluk merkezlerinin denetlenmesi,
- Diğer bölümlere bilgi sağlaması

şeklinde sıralamak mümkündür.



Maliyet muhasebesi aracılığıyla elde edilen bilgilerin doğru bir şekilde tespit edilmesi, üretim işletmelerinin hem verimliliğinin, hem de kârının doğru tespiti açısından oldukça önemlidir. Özellikle küresel rekabet ortamında üretim ve hizmet işletmeleri; değişen dış çevre koşullarına uyum sağlayabilmek, müşterilere düşük maliyetli kaliteli ürünler sunabilmek için maliyet muhasebesi sisteminden elde edilmiş doğru maliyet bilgilerine ihtiyaç duyarlar (Utku ve Ersoy, 2008: 1628; Azak ve Bizimyer, 2015: 125).

Maliyet muhasebesinin uygulandığı işletmeler olan endüstri işletmelerinde üretilen mamul ve hizmetin maliyetinin saptanması maliyet muhasebesinin temel amacıdır. Maliyet bilgi sisteminden elde edilen bilgiler maliyet muhasebesinin çalışma alanlarını, amaçlarını oluşturmaktadır. Buna göre maliyet muhasebesinin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Çetiner, 2004: 9; Büyükmirza, 2016: 82; Hacırüstemoğlu, 2000: 7);

- Üretilen mamul veya hizmetin birim maliyetinin saptanması ve bu sayede işletmenin ürettiği ürünün fiyatının belirlenmesi, bilançoda mamul ve yarı mamul stoklarının, gelir-gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesinin sağlanması,
- Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına yön gösterecek tarihsel (fiili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemesi, gider bütçelerini düzenlemesi,
- Endüstri işletmesinin gider yerleri itibarıyla ayrıntılı bir biçimde izlenmesi, standartlarıyla karşılaştırma yapılarak ortaya çıkan sapmaların çözümlenmesi, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirme için gerekli temel bilgileri sağlanması,
- Yeni yatırımlara girişilmesi, yeni bir üretim makinesinin alınmasına karar verilmesi, yeni bir ürün geliştirilmesi gibi uzun vadeli ya da olağan dışı kararlar ile ilgili seçeneklerin maliyetlerinin saptanması ve karşılaştırmalı bir biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutması.

Özetle maliyet muhasebesi sisteminin temel amacı, üretilen ürünlerin birim maliyetini doğru bir şekilde belirleyerek; ürün fiyatlandırma çalışmasına ışık tutmak, gider yerlerini ayrıntılı bir biçimde izleyerek alınacak kararlarda yardımcı olmak ve böylelikle dünya pazarlarında zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir mamul ve hizmet üretiminde kaynakların verimli kullanılması için yöneticilere yardımcı olacak bilgiler sağlamak şeklinde ifade edilebilir (Otlu ve Karaca, 2005: 247).

#### **I.4.2. Maliyet Muhasebesinde Temel Kavramlar**

Bu bölümde maliyet muhasebesinin temel kavramları olan Maliyet, Gider, Harcama, Zarar kavramları açıklanacak ve Maliyet-Gider-Harcama-Zarar ilişkisi ele alınacaktır.

##### **I.4.2.1. Maliyet**

Üretim ve hizmet işletmeleri açısından oldukça önemli bir kavram olan maliyet, Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından üretimde bir mal elde edilineye değin harcanan giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2017). Bunun haricinde maliyetle ilgili çeşitli tanımlar mevcuttur. Bunlar;

- Maliyet, bir mal veya hizmet edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Buna göre maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı ya da satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek amacıyla doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalar şeklinde ifade edilebilir (Akdoğan, 2015: 11)

- Maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanması gereken esirgemezliklerin toplam parasal ifadesidir (Büyükmirza, 2016: 44).

- Maliyet, mamul ve hizmetler için yapılan veya katlanılan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesidir (Karakaya, 2011: 17).
- Maliyet, satış değeri olan bir mal ya da hizmete sahip olabilmek için katlanılan ölçülebilir fedakârlıkların toplamıdır (Gürsoy, 1999: 23).
- Maliyet bir varlığı elde etmek amacıyla yapılması gerekli olan fedakârlıkların parasal değeridir (Yılmaz ve Arı, 2011: 77).
- Finansal giderler hariç katlanılan ve tahakkuk eden tüm giderlerden oluşan, bir varlığı elde etmek için satın alınırken veya daha sonra ödemesine bakılmaksızın ödenen nakittir (Keçe, Ömürbek ve Acar, 2016: 455).

Tanımlardan anlaşılacağı üzere maliyet kavramının muhasebenin konusu içerisine girebilmesi için katlanılan fedakârlıkların para değeri ile ölçülebilir olması gerekmektedir. Buna göre ticari işletmeler için, satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi için yapılmış taşıma, sigorta, komisyon, depolama gibi tüm giderler toplamı o malın maliyetini oluştururken, üretim işletmeleri için ise, üretilen malın tamamen mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır (Yükçü, 2015: 40).

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)' nda maliyet kavramı, 'TMS 2 Stoklar' standardında açıklanmıştır. Standarda göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

**Satın Alma Maliyeti:** Stokların satın alma maliyetlerini oluşturan unsurlar; satın alma fiyatı, ithalat ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade

alınabilecekler hariç), nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantılı olan diğer maliyetlerdir (TMS 2, m.11).

**Dönüştürme Maliyetleri:** Üretimle doğrudan bağlantılı olan maliyetlerden oluşan dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. TMS 2' ye göre sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerden; değişken genel üretim giderleri ise endirekt malzeme ve endirekt işçilik gibi üretim miktarına bağlı olarak artan veya azalan maliyetlerden oluşmaktadır (Demirel, 2009: 46).

**Diğer Maliyetler:** Stokların mevcut konuma ve duruma getirilebilmesi için ortaya çıkan ve stokların maliyetine dâhil edilebilen maliyetlerden oluşmaktadır. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderleri veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetleri stokların maliyetine alınabilir (TMS 2, m. 15).

#### **I.4.2.2. Gider**

Gider, işletmenin belirli bir dönemde aktifinde yer alan bir varlığı gelir elde etmek veya bir başka fayda sağlamak amacıyla, o varlıktan tekrar yararlanmamak üzere kullanmasının veya tüketmesinin parasal tutarıdır (Sayın, 2001: 6).

Bir başka tanıma göre gider, işletmelerin faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi ve gelir elde edebilmesi için belli bir hesap döneminde kullandıkları ve tükettikleri mal ve hizmetin parasal değeridir (Basık, Kaya ve Yanık, 2006: 2).

Değerini kaybeden maliyetler veya yok olan maliyetler şeklinde tanımlanan gider kavramı, geniş anlamda ele alındığında gelirlerden düşülen, faydası tükenmiş maliyetler olarak açıklanabilir. Bir başka deyişle giderler, belli bir dönemde tükenen

maliyetlerdir (Türker, 1993: 1). Maliyet tükenmesi ise, ‘bir maliyetin, maliyet olma niteliğini kısmen ya da bütünüyle yitirmesi sürecine’ denir (Üstün, 1999: 118).

Özet olarak varlık ve hizmet tüketiminin gider olarak nitelendirilebilmesi için üç önemli unsur söz konusudur (Karakaya, 2011: 15-16):

- Varlık veya hizmetin tükenmiş olması gerekir.
- Tüketimin ikinci bir faydayı sağlaması gerekir.
- Tüketimin belirli bir döneme ait olması gerekir.

Tanımlara göre işletmelerde giderden söz edebilmek için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir (Akdoğan, 2015: 8):

- **İşletmenin varlıklarındaki azalış veya yükümlülüğünde meydana gelen artış, işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi ile ilgili olmalıdır.**

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ile ilgili olmayan mal ve hizmet tüketimi gider sayılmamaktadır. Örneğin, işletme sahibinin özel seyahatleri için işletme kasasından çekmiş olduğu paralar veya kişisel gereksinimleri için kullanmış olduğu stoklar gider olarak kabul edilmemektedir. Her ne kadar kasadan çekilen para veya kullanılan stoklar varlıklarda bir azalış meydana getirmiş olsa da işletme faaliyetinin devamı için yapılmadığından gider haline dönüşmemektedir ve yalnızca işletmeden çekilen değerler olarak kabul edilmektedir.

- **Giderden söz edilebilmesi için, maliyetlerin yararının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir.**

Maliyetlerin yararının bir dönemde tüketilen kısmı gider sayılmaktadır. Varlıklarındaki azalış veya yükümlülüğündeki artışın da bu döneme ait olması gerekir. Örneğin, işletmenin peşin olarak üç yıllık kira ödemesi yapması işletmenin nakit varlıklarını azaltmasına karşın bu azalışın tamamı üç dönemi ilgilendirdiğinden dolayı gider olarak kabul edilmemektedir. Gider olan varlık azalışı, yalnızca içinde bulunulan döneme ait

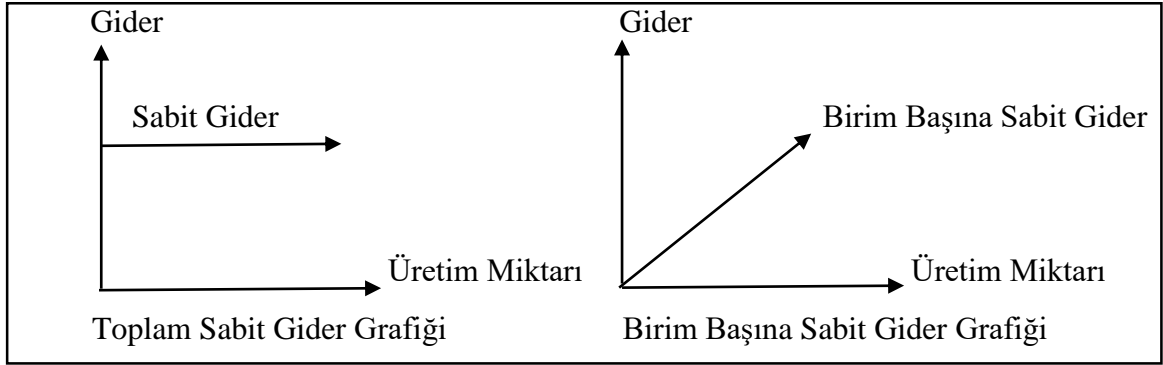
tutardır. Diğer iki yıla ait olan peşin ödemeler ise aktifte peşin ödenmiş giderler olarak (Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler) bir varlık hesabına dönüşmektedir. Dolayısıyla toplam varlıklarda ki azalış yalnızca bir döneme ait olan kira tutarı kadar olmaktadır.

Giderler ilgili oldukları işletme faaliyetlerine karşı gösterdiği hassasiyete yani üretim hacmiyle olan ilişkilerine göre sabit gider ve değişken gider olarak sınıflandırılırlar.

#### **I.4.2.2.1. Sabit Gider**

Belirli bir zaman dilimi ve belirli bir üretim hacmi içinde, üretim miktarının azalması veya artmasından etkilenmeyen giderlere sabit giderler denir (Savcı, 2000: 75). Sabit giderler bir ay veya bir yıl gibi belirli bir dönem için sabit kalma özelliğine sahiptir. Bu dönemin dışına çıktığında sabit giderlerde artış olabilir (Yükçü, 2015: 62).

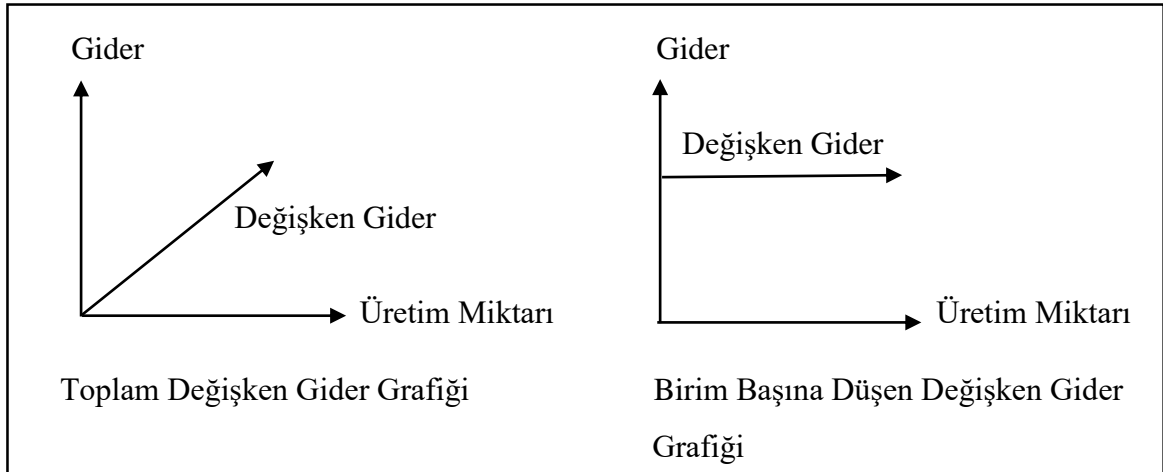
Örneğin, yıllık üretim kapasitesi 8.000 ton olan fabrika binasının 2017 yılı kira bedelinin 120.000 TL olduğunu varsayalım. İşletme 2017 yılında 0-8.000 ton arasında ne kadar üretim yaparsa yapsın katlanacağı kira gideri aynı kalacaktır. Bir diğer deyişle, 2017 yılı kira gideri o dönemki faaliyet hacmi değişimlerinden etkilenmeyecektir. Ancak bu dönem dışına çıktığında, 2018 yılına gelindiğinde fabrika kira gideri artış gösterebilir (Karakaya, 2011: 43). Kısacası, sabit giderler, belirli bir dönemde ve belirli bir üretim aralığında sabit kalan giderdir. Sabit giderin grafiksel çizimi aşağıdaki gibidir:

**Şekil 3: Sabit Gider**

**Kaynak:** Çetiner, 2004: 14.

#### I.4.2.2.2. Değişken Gider

Üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderlerine değişken gider denir. İş hacmiyle aynı yönde ve aynı oranda değişme gösteren değişken gider de faaliyet hacmi sıfıra düştüğünde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderlerinin bir bölümü veya tamamı, genel üretim giderlerinin bir kısmı değişken gider özelliği taşımaktadır (Yükçü, 2015: 66; Akdoğan, 2015: 26). Değişken giderlerin grafiksel çizimleri aşağıdaki gibidir:

**Şekil 4: Değişken Gider**

**Kaynak:** Çetiner, 2004: 14.

### **I.4.2.3. Harcama**

Genel bir ifade olarak harcama kavramını, satın alınan mal ve hizmet karşılığı ödenen para şeklinde tanımlamak mümkündür (Mut ve Ağırbaş, 2017: 204). Harcama, bir varlık elde etmek ve hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek için borç altına girme, para ödeme veya bir varlık nakletmek, faydaları içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri kapsamaktadır (Hacırüstemoğlu, 2000: 12). Harcama, bir şey üretmek amacıyla veya üretimle ilgisiz olağanüstü bir olaydan dolayı ortaya çıkmış olabilir. Harcamalar; ham madde, makine, bina alımında yapılan ödemeler ve borçlanmalar gibi bir varlığın elde edilmesi için yapılabilir ve işletmenin bilançosunu etkileyebilir veya satışları artırmak için yapılan satış çabalarına ödenen tutarlar gibi hasılatın elde edilmesi için yapılan ödemeler veya borçlanmalar olabilir (Akdoğan, 2015: 9).

### **I.4.2.4. Zarar**

Muhasebe bilgi sisteminde zarar kavramı bilanço ve gelir olmak üzere iki yaklaşımla tanımlanmıştır. Bilanço yaklaşımına göre zarar, işletmenin bir faaliyet dönemine ait giderler toplamının, işletmenin olağandışı faaliyetlerinden veya arızı yapılan işlemlerden dolayı o dönem gelirlerinin toplamından fazla olması nedeniyle öz sermayede meydana gelen azalışları ifade etmektedir. Zarar, hasılat ile giderler arasındaki olumsuz farkın öz sermayeyi olumsuz yönde etkilemesi şeklinde de tanımlanabilir. Yangın, deprem gibi doğal afetler sonucunda işletmenin varlıklarında bir azalma meydana geldiği zaman bu azalış sermayeyi azaltacağından zarar olarak tanımlanacaktır (Kükreler, 2015: 48). Gelir yaklaşımına göre ise zarar, belli bir dönemde varlık ve borç kalemlerinin kendi arasındaki işlemleri dışında, arızı iş veya olaydan dolayı kullanılan ya da tüketilen varlıkların hasılatından düşülen kısmı olarak tanımlanabilir. Örneğin, bir yangın sonucu stoklardaki malların yanması, stok maliyetlerinin tükenmesine neden olacaktır. Bu tükenme gelir yaklaşımına



göre zarar kabul edilecek ve dönemin hasılatından düşülecektir (Akdoğan, 2015: 19; Bayri, 2014: 87).

#### **I.4.2.5. Maliyet, Gider, Harcama, Zarar İlişkisi**

Maliyet muhasebesi açısından oldukça önemli olan ve birbirlerinden farklı anlamlara gelen maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlarının aralarında sıkı bir ilişki söz konusudur. Bu kavramların arasındaki ilişkinin açıklanması söz konusu kavramların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

İlk olarak maliyet ve gider kavramları arasındaki ilişkiyi ele alacak olursak; maliyet, bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Gider ise, işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için belirli bir dönemde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal ifadesidir. Bir maliyetin gidere dönüşebilmesi için de söz konusu maliyete ait yararın belirli bir dönemde tükenmesi gerekir. O halde maliyetlerin yararının ne zaman tükendiğinin saptanması konusu işletmeler açısından oldukça önem arz etmektedir. Çeşitli yollarla belirlenebilen, maliyetlere ait yararların tükenmesini şu şekilde sıralayabiliriz (Akdoğan, 2015: 11-12; Büyükmirza, 2016: 59; Karakaya, 2011: 19);

• **Yararı tükenen maliyet, mal ve hizmetlerin alıcılara teslim edildiği dönem hasılatıyla doğrudan doğruya ilgili bulunmalıdır.**

Örneğin, stoklar satılıp, müşterilere devredildiğinde stok maliyetinin yararı tükenmiş olur ve satılan kısmın maliyeti 'satışların maliyeti' adı altında bir gider unsuru olarak, o dönemin satış hasılatı ile eşleştirilmektedir.

• **Yararı tükenen maliyetler gelir tablosundaki dönemle ilgili bulunmalıdır.**

Araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri gibi giderlerin yararları içinde buldukları dönemde tükenen veya tükenmiş kabul edilen, satılan malların maliyeti dışındaki verimli giderlerdir. Bu giderler tümüyle gelir-gider tablosunda gösterilmektedir.

• **Dönem hasılatının elde edilmesiyle ilgili bulunmasa dahi varlık maliyetlerine ait faydalar, ölçülebilir bir biçimde tükenmiş olmalıdır.**

İçinde bulunulan dönemle ilgili olan ancak dönem içinde işletmeye yarar sağlamayan giderler ile gelecek dönemlerle ilgili olup, yarar sağlamayacağı anlaşılan giderlerdir. Bu giderler, dönem hasılatının elde edilmesinde kullanılmamış olsalar dahi, eğer varlık olağanüstü sebeplerden dolayı tükenmişse ve bunlar ölçülebiliyorsa, söz konusu yararı tükenen maliyet geniş anlamda gider, dar anlamda ise zarar olarak gelir-gider tablosunda gösterilmektedir.

Maliyet ve gider kavramları arasındaki ilişkinin açıklanmasının ardından gider ve harcama kavramlarının arasındaki ilişkiyi şu şekilde ifade edebiliriz:

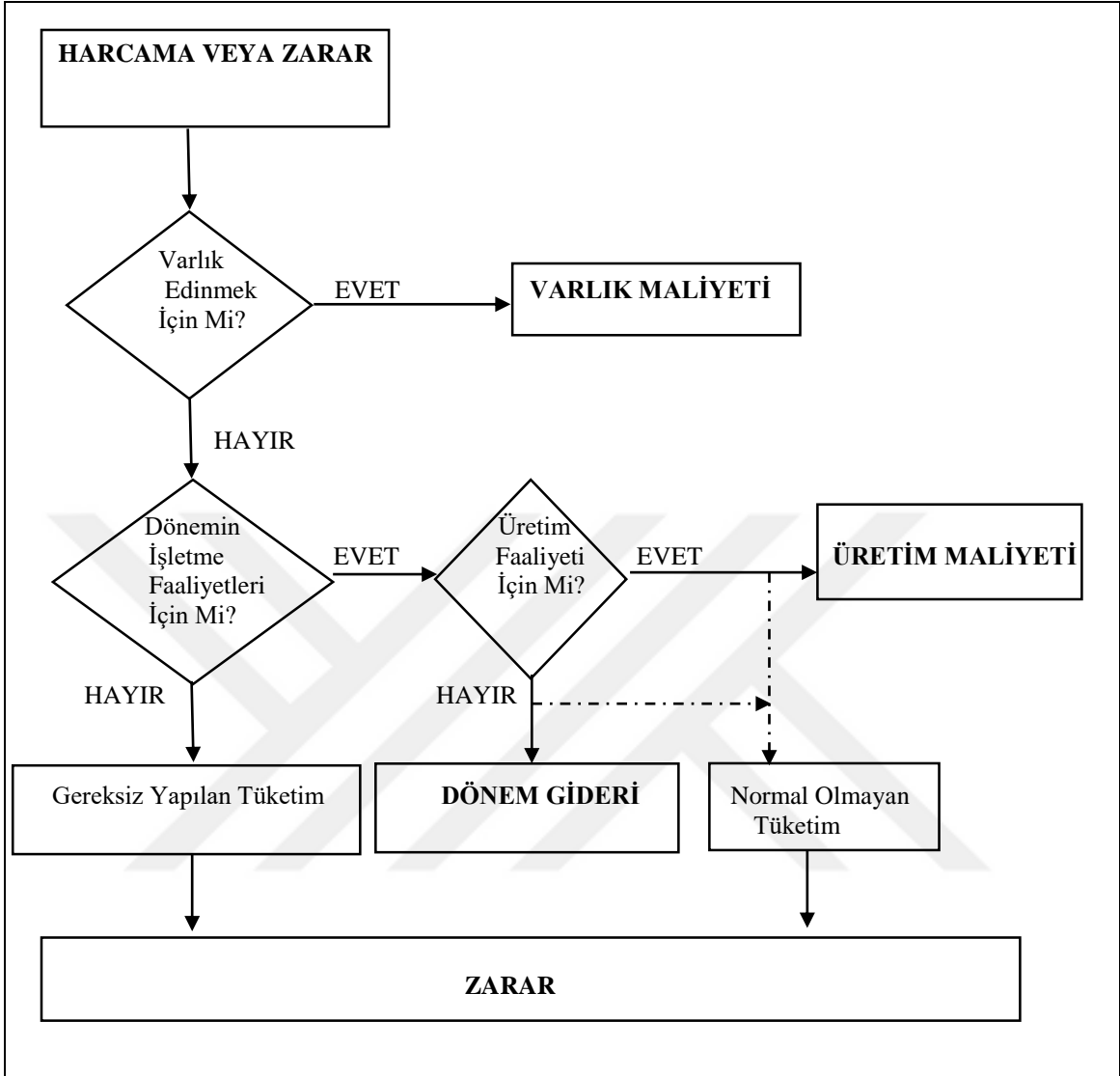
Harcama, herhangi bir nedenle işletme tarafından para ve para benzeri araçlarla yapılan ödemelerdir. Harcamanın gidere dönüşebilmesi için, harcama karşılığında elde edilen yararın aynı dönemde tüketilmesi, harcamanın işletme faaliyetlerinin devamı için yapılması, işletmenin öz sermayesini azaltmış olması ve öz sermayesini korumak için yapılması gerekir. Burada hemen belirtilmelidir ki, harcamanın karşılığında elde edilen mal ve hizmetin yararı eğer gelecek dönemde tüketilecekse söz konusu harcamalar maliyete dönüşecektir (Akdoğan, 2015: 9; Karakaya, 2011: 18).

Gider ve zarar arasındaki ilişki ise şu şekildedir;

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşıırken, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler zarar adını almaktadır (Büyükmirza, 2016: 54).

Maliyet, gider, harcama ve zarar ilişkisini bir örnek ile özetleyecek olursak, bir işletmede amaç ham madde temini ise bunun için ödenen alış bedeli ve satın alma giderleri o ham maddenin maliyetini oluşturmaktadır. Alış bedeli ve satın alma giderleri için yapılan ödeme ve borçlanmalar ise harcamadır. Maliyet bedeli ile bilançoda yer alan ham madde mamul üretimi için tüketildiği dönemde gidere dönüşmektedir. Söz konusu ham maddenin bir kısmı depoda önlemlerin alınmaması nedeniyle çürür veya yok olursa, bu kısım da zarara dönüşmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; gider, maliyet ve zarar kavramları bir varlık ve hizmetin tüketimine dayanmakta ve işletmenin daha çok içsel yönünü ifade etmektedir. Buna karşılık harcama kavramı ise tüketilen varlık ve hizmetin satın alınması için yapılan ödeme ve borçlanmalarla ilgili olup, işletmenin daha çok dışsal yönünü ifade etmektedir. Maliyet, gider ve zarar ilişkisi aşağıdaki Şekil 5’de görüldüğü gibidir (Karakaya, 2011: 19-20):

**Şekil 5: Maliyet, Gider, Zarar İlişkisi**



**Kaynak:** Karakaya, 2011: 20.

## **BÖLÜM II. MALİYET MUHASEBESİ BİLGİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI**

### **II.1. Maliyet Kavramı**

Birinci bölümde kavramsal olarak tanımlanan maliyet çeşitleri, maliyet unsurları, maliyet sistemleri ve yöntemlerine bu bölümde yer verilecektir.

#### **II.1.1. Maliyet Çeşitleri**

Maliyet çeşitlerinden batmış maliyet, ek maliyet, orijinal maliyet, kontrol edilebilen maliyet, kontrol edilemeyen maliyet, üretim maliyeti ve fırsat maliyeti açıklanacaktır.

##### **II.1.1.1. Batmış Maliyet**

İşletmelere uzun dönemli bir üretim ekseninde yarar sağlayan ancak telafi edilemeyen yatırım maliyetlerini de kapsayan maliyete batmış maliyet denir. Örneğin, bir makine işletme tarafından kiralanmışsa sabit maliyet, satın alınmışsa batmış maliyettir (Arvas, 2014: 43). Batmış maliyet, daha önce elde edilmiş olan varlıkların, bugünkü kararlardan etkilenmeyecek olan maliyettir (Bursal ve Ercan, 2015: 439).

##### **II.1.1.2. Ek Maliyet**

Üretim bir birim artırdığında toplam maliyette ortaya çıkan artışa ek maliyet denir (Yükçü, 2015: 81). Marjinal maliyet olarak da ifade edilen ek maliyet, türlü seçenekler arasından bir tanesinin seçilmesi durumunda, toplam maliyetlerde ortaya çıkan değişiklik şeklinde de tanımlanmaktadır. Örneğin, üretimini 200.000 birimden, 300.000 birime çıkarmayı planlayan bir işletmede toplam maliyetlerin 1.000.000 TL'den 1.800.000 TL'ye yükselmesi durumunda ek maliyet 800.000 TL olacaktır. Çünkü üretimdeki 100.000 birimlik bir değişim toplam maliyete de 800.000 TL artışa neden olmaktadır (Akdoğan, 2015: 15).

### **II.1.1.3. Orijinal Maliyet**

Bir mal ya da hizmetin satın alınması veya üretilmesi durumunda fiilen katlanılan maliyete orijinal maliyet denir (Altuğ, 2015: 31).

### **II.1.1.4. Kontrol Edilebilen Maliyet**

Bir bölüm yöneticisinin kararlarından, işletmedeki bir maliyet kaleminin düzeyi etkilenebiliyorsa söz konusu maliyet kontrol edilebilen maliyettir. Örneğin, bir ustabaşı gözetim yoluyla departmanında belli bir üretim miktarı için kullanılan ham maddenin miktarını etkileyebiliyorsa, ham madde ustabaşı açısından kontrol edilebilir bir maliyet kalemidir (Bursal ve Ercan, 2015: 62).

### **II.1.1.5. Kontrol Edilemeyen Maliyet**

İşletmelerdeki maliyet kalemlerinin satın alınmasında ve kullanılmasında bölüm yöneticisinin yetkisi olmayan maliyete kontrol edilemeyen maliyet denir. Örneğin, montaj bölümü yöneticisi, işletme binasının kiralanmasında veya satın alınmasında yetkili değildir ve kendi bölümüne düşen maliyet payını kabul etmek durumundadır (Yükçü, 2015: 83).

### **II.1.1.6. Üretim Maliyeti**

Üretim maliyeti, bir işletmenin üretim faaliyetini gerçekleştirmek amacıyla tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Bu maliyet, aynı zamanda üretim faaliyeti sonucunda elde edilen mamul veya hizmetin maliyetini oluşturmaktadır (Karakaya, 2011: 57).

### **II.1.1.7. Fırsat Maliyeti**

Fırsat maliyeti, alternatif iş yönetiminde; tercih edilen alternatif lehinde feda edilmiş ya da gözden çıkarılmış bir kazancın değeri şeklinde tanımlanmaktadır. Fırsat maliyeti, bir karar seçeneğini seçerek diğer seçeneğin reddedilmesi nedeniyle kaçırılan net

kazanç tutarıdır (Yıldıztekin, 2005: 49). Vazgeçme maliyeti veya alternatif maliyet olarak da ifade edilen fırsat maliyeti, bir şeyin yapılabilmesi için daha başka bir şeyden vazgeçilmesini gerektiriyorsa, vazgeçilen şeyden sağlanabilecek net kazanç şeklinde de açıklanmaktadır (Büyükmirza, 2016: 50).

## **II.2. Maliyet Unsurları**

Bir üretim işletmesinin üretim faaliyetiyle ilgili olan tüm maliyetleri kapsayan üretim maliyeti unsurları, ürünlere yüklenme açısından üç grup altında toplanmaktadır. Bunlar (Demir ve Çiftçi, 2017: 597; Karakaya, 2011: 58):

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Direkt İşçilik Giderleri
- Genel Üretim Giderleri

### **II.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan, mamulün fiziki varlığı içerisinde yer alan temel madde kullanımlarını içeren üretim maliyeti unsurudur (Sevim, Uğurlu ve Demireli, 2006: 26; Yükçü, 2015: 51). Mamulün özünü oluşturmaları nedeniyle, hangi mamul için ne kadar kullanıldıkları bilinir ya da kolaylıkla belirlenebilir (Karakaya, 2011: 134). Örneğin, masa üretiminde kullanılan sunta, elbise üretiminde kullanılan kumaş direkt ilk madde ve malzemeye örnektir. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri 7/A seçeneğine göre 710.Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğine göre 790.İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

Direkt ilk madde ve malzeme dışında üretimin gerçekleşmesine katkıda bulunan ancak mamulün özünü oluşturmeyen madde ve malzemeler vardır. Bu madde ve

malzemeler, Yardımcı madde ve İşletme malzemesi olmak üzere iki ana grupta ele alınır (Hacırüstemoğlu ve Demir, 2002: 1).

- **Yardımcı madde:** Mamulün bünyesine giren fakat mamulün özünü oluşturmeyen maddedir. Konfeksiyon sektöründe iplik, düğme örnek olarak verilebilir. Yardımcı malzemeler 7/A seçeneğinde 730.Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğinde 790.İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nda izlenir.

- **İşletme malzemesi:** Mamulün bünyesine girmeyen, temelini oluşturmeyen fakat üretim için büyük öneme sahip sarf malzemeleridir. Konfeksiyon sektöründe makine iğneleri, kesici uçlar örnek olarak verilebilir. İşletme malzemeleri 7/A seçeneğinde 730.Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğinde 790.İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı'nda izlenir.

## II.2.2. Direkt İşçilik Giderleri

İş görenin faaliyetleri ile üretim çıktıları arasında doğrudan bir ilişki kurulabilen ve aynı zamanda hangi ürün için ne kadar çalıştığı direkt bir şekilde izlenebilen, üretim faaliyetlerinde çalışanlara ödenen veya tahakkuk ettirilen ücretleri kapsayan giderdir (Şakrak, 2002: 2-3). Direkt işçilik giderleri, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacı ile iş yasası esaslarına göre çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü giderin oluştuğu hesaptır (Akdoğan, 2015: 282). Direkt İşçilik Giderleri 7/A seçeneğine göre 720.Direkt İşçilik Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğine göre 791.İşçi Ücret ve Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

Ayrıca, üretimde kullanılıp, direkt işçilik dışında kalan Yardımcı Üretim Gider Yerleri, Yardımcı Hizmet Gider Yerleri ve Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerlerinde çalışan işçiliklere endirekt işçilik denir (Yükçü, 2015: 52). Endirekt İşçilik, 7/A seçeneğine



göre 730.Genel Üretim Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğine göre 791.İşçi Ücret ve Giderleri Hesabı'nda izlenmektedir.

### **II.2.3. Genel Üretim Giderleri**

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ve Direkt İşçilik Giderleri dışında kalan üretime ilişkin diğer tüm giderlerden oluşmaktadır. Genel imalat giderleri, üretim genel giderleri, üretim genel maliyet giderleri gibi çeşitli adlarla karşımıza çıkan genel üretim giderleri, üretilen mamuller ile arasında direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinde olduğu gibi doğrudan ilişki kurabilmek oldukça zordur (Yükçü, 2015: 52). Çünkü genel üretim giderleri; direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan çok sayıda ve farklı türden tüm gider türlerini kendi içerisinde toplamakta ve bu toplayıcı özelliği ile birbirinden farklı gider türlerini bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri üretime doğrudan yüklenirken; genel üretim giderleri, mamullere çeşitli maliyet dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları ile yüklenmektedir (Otlu ve Demir, 2005: 165).

Genel Üretim Giderlerini oluşturan başlıca kalemler şunlardır:

- Endirekt malzeme,
- Endirekt işçilik,
- Yönetmel ve teknik personel giderleri,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
- Çeşitli giderler,
- Vergi, resim ve harçlar,
- Amortismanlar ve tükenme payları.

Üretim ve hizmet işletmelerinde önemli bir unsur olan genel üretim giderlerinin özellikleri şöyle sıralanabilir (Hacırüstemoğlu, 2000: 125):

- Genel üretim giderleri ile üretilen mamul ve hizmetin arasında genellikle doğrudan bağıntı yoktur.

- Genel üretim giderleri içerisinde birbirinden farklı gider türleri yer almaktadır. Değişken gider, sabit gider ve karma gider olarak karşımıza çıkan genel üretim giderlerine sırasıyla; dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet, amortisman ve tükenme payı ile bakım-onarım gideri örnek verilebilir.

- Genel üretim giderlerinin bir kısmı zaman içerisinde düzensiz seyir gösterebilir. Kış mevsiminde yakacak giderlerinin artması gibi.

- Genel üretim giderlerinin kesin tutarları yıl sonunda belli olmayabilir.

- Genel üretim giderlerinin bir kısmının fiili rakamları kısa vadede maliyet, stok ve sonuç hesaplamalarında yanılırlara neden olabilir. Böyle durumlarda öngörülen genel üretim giderleri ile mamul ve hizmet maliyetlerine yükleme yapılması uygun olmaktadır.

- Genel üretim giderlerinin kontrol ve denetimi zordur. Çünkü nasıl ve ne zaman ortaya çıkacağı bilinmeyebilir.

Otomasyonun yoğun olmadığı yıllarda direkt işçilik gideri, genel üretim giderine oranla çok daha önemli bir maliyet kalemi kabul ediliyor ve genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saati kullanılıyordu (Yükçü, 2015: 53). Ancak, son yıllarda işletmelerde değişen üretim ortamı ve yeni üretim teknolojilerinin uygulanmaya başlaması, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri arasında önemli değişikliklere yol açmıştır. Emek yoğun üretimden teknoloji yoğun üretime geçilmesi aynı işin daha az iş gören tarafından yerine getirilmesi sonucunu meydana getirmiş

ve işletmelerde direkt işçiliğin etkinliğini azaltmış buna karşılık teknolojiye bağlı olarak ortaya çıkan amortisman, enerji, mühendislik, makine yenilenmesi için yapılan harcamalar, bakım onarım gibi teknolojik yatırımlarla ilgili giderleri barındıran genel üretim giderlerinin üretim ve hizmet işletmelerindeki etkisini ve önemini artırmıştır (Civan ve Yıldız, 2005: 113; Gersil, 2007: 115; Küçük, 2005: 5; ). Otomasyonun artmasının sonucu olarak toplam üretim maliyeti içerisinde düşüğe geçen direkt işçilik giderleri günümüzde birçok eserde ve çalışmalarda ayrı bir gider kalemi olarak düşünülmeyip, şekillendirme maliyeti adı altında genel üretim giderleri içerisinde yer almaktadır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)' nde Direkt İşçilik Giderleri ile Genel Üretim Giderleri ayrı hesaplar olarak dikkate alınmaktadır (Yükçü, 2015: 53).

### **II.3. Maliyet Sistemi Hakkında Genel Bilgiler**

Sistem kavramı terminolojik açıdan bir sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2017). Sistem, kendisini oluşturan unsur, olay veya faaliyetlerin birbirinden bağımsız bir şekilde hareket etmediği unsurlar, olaylar veya faaliyetler grubudur. Her bir sistem kendisinden daha büyük bir sistemin parçasıdır ve kendisi de bir dizi alt sistemlere ayrılabilir (Erden, 2004: 5-6). Sistemin amacı, işletme yönetimini, örgütün amaçları doğrultusunda yönlendirmektir. Bu amaca ulaşabilmek için ise ana sistem ve alt sistemin belirlenmesi ve eşgüdümünün sağlanması gerekmektedir (Yükçü, 2006: 369).

Mal ve hizmet üretimi yapan işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi ve yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi için maliyetle ilgili bilgilerin gerçekçi bir şekilde saptanması, yeterince ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin gerçekçi ve doğru bir biçimde hesaplanabilmesi için de mal ve hizmet üretimi yapan işletmelerde maliyet sistemi oluşturulmalıdır.

Maliyetlerin ölçümlenmesi, kaydedilmesi, raporlanması ve analizi olmak üzere dört ana faaliyeti yerine getiren maliyet muhasebesi sistemi, maliyet (maliyet ölçümleme) sistemi ve maliyet kayıt sistemi olmak üzere iki alt sistemden meydana gelmektedir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 18; Özpeynirci, 2014: 8);

- **Maliyet (Maliyet Ölçümleme) Sistemi:** Mamul ve hizmetlerin üretim maliyetini oluşturan unsurların ölçümlenmesinden birim maliyetlere kadar geçen süreçte maliyet hesaplama konusunda uygulanan yöntem, esas ve ilkelerin bütünü ifade etmektedir (Karakaya, 2011: 9). Maliyet ölçümleme sistemleri, maliyetlerin yönetim kararlarını nasıl etkilediğini belirleyen araç ve tekniklerden oluşmaktadır. Maliyet ölçümleme sistemleri üretilen mamul ve hizmetlere ‘hangi giderler’, ‘ne zaman’, ve ‘nasıl’ yüklenecektir sorularına cevap vermektedir (Cengiz ve Uyar, 2011: 3682).

- **Maliyet Kayıt Sistemi:** Maliyet ölçümleme sürecinde maliyetleri oluşturan unsurların kaydedilmesi, izlenmesi ve elde edilen maliyet bilgilerinin raporlanması konusunda uygulanan yöntem, esas ve ilkelerin bütünü ifade etmektedir (Karakaya, 2011: 9).

Üretilen mal ve hizmet maliyetlerinin ölçülmesi, işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılmaktadır. Her bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekli ile ilgili olan çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır (Karcıoğlu, 2000: 23).

Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında mamul ve hizmetlerin türleri ve bunların üretim tekniklerinde ki farklılıkları, işletmenin büyüklüğü, organizasyon yapısı ve üretim teknolojisine göre en uygun maliyet sistemi kurulmalıdır (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002: 19).

İşletmelere uygun bir maliyet sisteminin şu özellikleri taşıması gerekir (Yükçü, 2015: 345);

- Vergi Kanunlarına uygun olmalı,
- Sermaye Piyasası Kanununun gereğini yerine getirmeli,
- Yöneticilerin sağlıklı kararlar almasında yol göstermeli,
- Kontrol sürecine katkıda bulunmalıdır.

Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış şekli ile ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşmaktadır (Akdoğan, 2015: 38). Çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden ortaya çıkan maliyet sistemleri, işletmeye uygun bir şekilde oluşturulması ve geliştirilebilmesi için değişik açılardan gruplandırılan üç grup maliyet yöntemlerinin her birinden en az bir maliyet hesaplama yöntemini bir araya getirmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2015: 38-39; Özçelik, 2013: 52).

Maliyet Hesaplama Yöntemleri aşağıdaki gibidir (Büyükmirza, 2016: 238; Karakaya, 2011: 323);

#### **i-Maliyetlerin (Giderlerin) Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri**

- Tam Maliyet Yöntemi
- Normal Maliyet Yöntemi
- Değişken Maliyet Yöntemi
- Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet Yöntemi)

## ii-Maliyetlerin Saptanma Zamanını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

### (Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre)

- Fiili Maliyet Yöntemi
- Tahmini Maliyet Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

## iii-Maliyetlerin Saptanma Şeklini Belirleyen Maliyet Yöntemleri (Mamul

### Maliyetinin Hesaplanma Şekline Göre)

- Sipariş Maliyet Yöntemi
- Safha Maliyet Yöntemi (Evre Maliyet Yöntemi)

Bir maliyet sisteminde, her grupta en az bir yöntemin uygulanması gerektiği öngörülmektedir. Örneğin (Akdoğan, 2015: 39);

Tam Maliyet + Fiili Maliyet + Sipariş Maliyet,

Tam Maliyet + Fiili Maliyet + Safha Maliyet,

Tam Maliyet + Standart Maliyet + Sipariş Maliyet,

Tam Maliyet + Standart Maliyet + Safha Maliyet,

Değişken Maliyet + Fiili Maliyet + Sipariş Maliyet,

Değişken Maliyet + Fiili Maliyet + Safha Maliyet,

Değişken Maliyet + Standart Maliyet + Sipariş Maliyet,

Değişken Maliyet + Standart Maliyet + Safha Maliyet

Bu bileşimleri çoğaltmak mümkündür. Özet olarak, maliyet muhasebesi sistemi, üç yöntemin sentezinden oluşmaktadır (Akdoğan, 2015: 39). Diğer taraftan bu yöntemlerin bir kısmı birbirlerinin alternatifi olmakla birlikte, aynı zamanda tamamlayıcılarıdır. Örnek verecek olursak, gider kontrolü açısından işletme hem standart maliyet yönetimini hem de fiili maliyet yöntemini kullanmaktadır. Burada asıl olan fiili maliyet yöntemi olmakla

birlikte, fiili maliyetlerin kontrolü de tahmini maliyet yöntemi ya da standart maliyet yöntemi ile sağlanmaktadır. Aynı şekilde işletme, ürettiği mamulün maliyetini hem sipariş maliyet yöntemini hem de safha maliyet yöntemini birlikte kullanarak da hesaplayabilir (Karakaya, 2011: 324).

### **II.3.1. Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri**

Üretilen mal ve hizmetin maliyeti hesaplanırken hangi giderlerin maliyet kapsamına alınacağı belirtilmektedir. Maliyetlerin kapsamına göre maliyet yöntemlerinde, Tam Maliyet Yöntemi, Normal Maliyet Yöntemi, Değişken Maliyet Yöntemi ve Asal (Direkt) Maliyet Yöntemi olmak üzere dört yöntem bulunmaktadır.

#### **II.3.1.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Geleneksel maliyet yöntemi olarak kabul edilen tam maliyet yöntemi, üretim ile ilgili olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın üretilen mamulün maliyetine aktarılan bir sistemdir. Üretim faaliyeti dışında kalan araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri gibi giderler ise mamul maliyetine aktarılmayıp doğrudan dönem gideri olarak kabul edilmektedir (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 216; Güngörmüş, 2007: 113).

Döneme ait üretim giderlerinin tamamının dönemde yapılan üretimin maliyetine yüklendiği tam maliyet yönteminde mamul maliyetleri üretim giderlerinin tümünden oluşmaktadır. Buna göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri toplamı 'Tam Maliyeti' vermektedir (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012: 23).

Vergi Usul Kanunu (VUK) na göre kullanımı zorunlu kılınan ve işletmeler tarafından dış raporlamada kullanılan yöntemin üstün olduğu yönü; her mamulün satış

fiyatına göre tüm giderlerden sonra işletmeye bırakabileceği kâr tutarını yöneticilerin görmesini sağlamasıdır. Ayrıca tam maliyet yönteminin uygulamasının basit ve yaygın olması bu yöntemin bir diğer üstünlüğüdür (Akdoğan, 2015: 41).

Tam maliyet yönteminin sakıncaları ise, genel üretim giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesinde bazen subjektif ölçütlerin kullanılmasıdır. Ayrıca birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesi ve dönem kârlarında tutarsızlıklara yol açması tam maliyet yönteminin bir diğer sakıncasıdır. Bu sakıncalar işletmenin geleceğe yönelik alınacak kararlarını yanlış yöne itmekte ve muhasebe bilgi kullanıcılarının işletme hakkında yanlış bilgilendirilmesine neden olabilmektedir (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2012: 24).

#### **II.3.1.2. Değişken Maliyet Yöntemi**

Üretim maliyeti hesaplanırken sadece değişken giderleri hesaba katan, sabit üretim giderlerinin tamamını ise üretim maliyeti dışında tutan ve doğrudan gelir-gider tablosuna yansıtan bir yöntemdir (Büyükmirza, 2015: 506; Karakaya, 2011: 325; Samur, 2012: 4). Bu yöntem, sabit giderlere üretimin yapılmadığı dönemlerde de katlanıldığı için dönem gideri olarak, değişken giderleri ise üretim miktarına bağlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderler olduğu için mamul maliyetine yüklenerek muhasebeleştirilmesi gerektiğini kabul etmektedir (Yükçü ve İçerli, 2007: 67).

#### **II.3.1.3. Normal Maliyet Yöntemi**

Normal maliyet yöntemi; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen kısmını üretim maliyetine yükleyen bir yöntemdir (Badem ve Özbek, 2013: 70). Sabit giderlerin, kullanılan kapasite oranına (normal kapasite) göre maliyetlere yüklendiği bu yöntemde, normal kapasite; planlanan bakım-onarım



çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı şeklinde tanımlanmaktadır (Gürdal, 2013: 12).

Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim potansiyeli oluşturmak ya da var olan üretim potansiyelini sürdürmek amacıyla var olduğu kabul edildiği için bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmı, üretilen mamulün maliyetine eklenmektedir. Boş kapasiteye ait olan kısmı ise dönem gideri olarak kabul edilmektedir ve '680.Çalışmayan Kısım Giderleri' sonuç hesabına aktarılmaktadır (Akgün, 2012: 238-239).

#### **II.3.1.4. Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi**

Direkt özellik gösteren bir başka deyişle üretilen mamul ile doğrudan ilişkisi kurulabilen üretim maliyetlerinin tümünü mamul maliyetine yükleyen bir yöntemdir. Tam maliyet yönteminin tam tersi olan ve mevzuatımızda yer almayan direkt maliyet yöntemine göre, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin toplamı mamul maliyetine yüklenmekte, genel üretim giderleri ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Yükçü ve Atağan, 2013: 109). Asal maliyet yöntemi olarak da bilinen direkt maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinin üretim maliyetleri içerisinde önemsiz bir paya sahip olması durumunda uygulanmaktadır. Ancak günümüzde genel üretim giderleri, toplam maliyetlerde önemli bir unsur olduğu için bu yöntemin uygulanması pek mümkün değildir (Çakıcı, 2006: 104).

#### **II.3.2. Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri**

Üretim yapıldıktan sonra ya da üretim faaliyeti tamamlanmadan önce belirlenmesine göre tespit edilen bir başka deyişle maliyetlerin saptanma zamanını esas olarak belirlenen bu yöntemler Fiili Maliyet Yöntemi, Tahmini Maliyet Yöntemi, Standart Maliyet Yöntemi olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Aynı zamanda Tahmini ve

Standart Maliyet Yöntemi ve Geleceğe Dönük Maliyetleme Yöntemleri olarak da bir ayrıma tabi tutulabilir.

### **II.3.2.1. Fiili Maliyet Yöntemi**

Fiili maliyet yöntemi; üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra yani üretim dönemi sonunda, gerçekleşmiş tutarları esas alarak belirleyen bir yöntemdir. Uygulamada en sık karşılaşılan ve tarihi-tarihsel ya da gerçek maliyet yöntemi olarak da adlandırılan bu sistemde yapılan hesaplamalar gerçek verilere ve belgelere dayanmaktadır (Sarıtaş ve Utku, 2016: 264; Tektüfekçi ve Selek, 2009: 152).

Fiili maliyet yönteminde bazı fiili giderlerin kesin olarak saptanması gecikebilir. Böyle durumlarda, maliyetlerin fazla beklemek zorunda kalınmadan çıkarılması için söz konusu gerçekleşen giderlerle ilgili bir tahmin yapılmaktadır. Yapılan bu tahmin ön tahmin yöntemini oluşturmaktadır. Ön tahmin yönteminde, geciken bir giderin ne kadar olabileceği tahmin edilip maliyet hesaplarına borç, gider karşılık veya gider yansıtma hesapları olarak bilinen fiili giderleri bekleme niteliğindeki hesaplara alacak olarak kaydedilmektedir. Söz konusu fiili giderlerin kesin tutarı belirlendikten sonra bu hesaplar kapatılmaktadır. Farklar, dönem sonuna kadar birbirini yok eder ya da önemsiz denilecek kadar küçülür. Küçülen bu farklar dönem sonunda, mamul stokları ve satılan mamullerin maliyetleri arasında paylaştırılır ya da doğrudan sonuç hesaplarına aktararak kapatılmaktadır. Burada hemen belirtmelidir ki, fiili giderlerin ön tahmini yapılarak kayıtlara alınması, fiili maliyet yönteminin yapısını bozmamaktadır (Akdoğan, 2015: 45; Erden, 2004: 109).

### **II.3.2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tahmini maliyet yöntemi; mamul maliyetlerini herhangi bir bilimsel ölçü kullanmadan, işletmenin geçmiş dönemlerinde gerçekleşmiş maliyet verileri ile gelecekle ilgili beklentileri dikkate alınarak, kabaca yapılan tahminlerden oluşan bir maliyet

yöntemidir (Karakaya, 2011: 328; Uyar, 2008: 134). Daha genel bir ifadeyle üretilen mamul veya hizmetin maliyetinin ileride ne olabileceğinin tahmin edilmesi yoluyla hesaplanan maliyetlere tahmini maliyet yöntemi denilmektedir (Yükçü, 2004: 15). Özellikle alınan siparişlerin fiyatını müşteriye bildirmek için kullanılan tahmini maliyet yönteminde, mamul maliyeti tahmini olarak belirlenirken, giderlerin gerçekleşen tutarları da ayrıca izlenmektedir. Yıl sonunda, yapılan tahmin ile fiili maliyetler arasında bir farkın olması halinde defter kayıtları fiili maliyetlere dönüştürülerek düzeltme işlemleri yapılmaktadır (Karakaya, 2011: 328; Yükçü, 2015: 353). Buna göre, tahmini ve fiili maliyetler arasındaki fark önemli bir düzeyde ise söz konusu fark; yarı mamuller, mamuller ve satılan mamullerin maliyeti arasında paylaştırılarak kayıtlar düzeltilir. Buna karşılık, tahmini ve fiili maliyetler arasındaki fark önemsiz bir düzeyde ise, söz konusu fark satılan mamullerin maliyetine aktarılır (Büyükmirza, 2016: 240).

### **II.3.2.3. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yöntemi; maliyet muhasebesi kapsamında yer alan, bilimsel yöntemlerle elde edilen veriler doğrultusunda, üretim yapılmadan önce üst düzey yöneticiler tarafından belirlenen standart maliyetleri esas alarak olması gereken üretim maliyetini ortaya koyan, muhasebe kayıtlarının hem standart hem de fiili tutarlara göre izlenmesini sağlayan, fiili maliyetler ile karşılaştırma imkânı sağlayarak ortaya çıkan farkların analizini öngören bir maliyet yöntemidir (Bölükoğlu ve Özgen, 2006: 72; Görmüş, Bulca ve Yeşil, 2015: 71).

Standart maliyet yöntemini uygulayan işletmeler, maliyet dönemi sonunda gerçekte ortaya çıkan maliyetler (fiili maliyet) ile olması gereken maliyetleri (standart maliyet) karşılaştırarak ortaya çıkan farkı tespit eder ve nedenlerini araştırarak gerekli önlemlerin alınmasını sağlarlar (Gökçen, 2002: 28). Fiili maliyet ile standart maliyet

arasındaki bu farka standart sapma adı verilir. Standart sapma olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde değerlendirilir. Buna göre (Çetin ve Atmaca, 2009: 322);

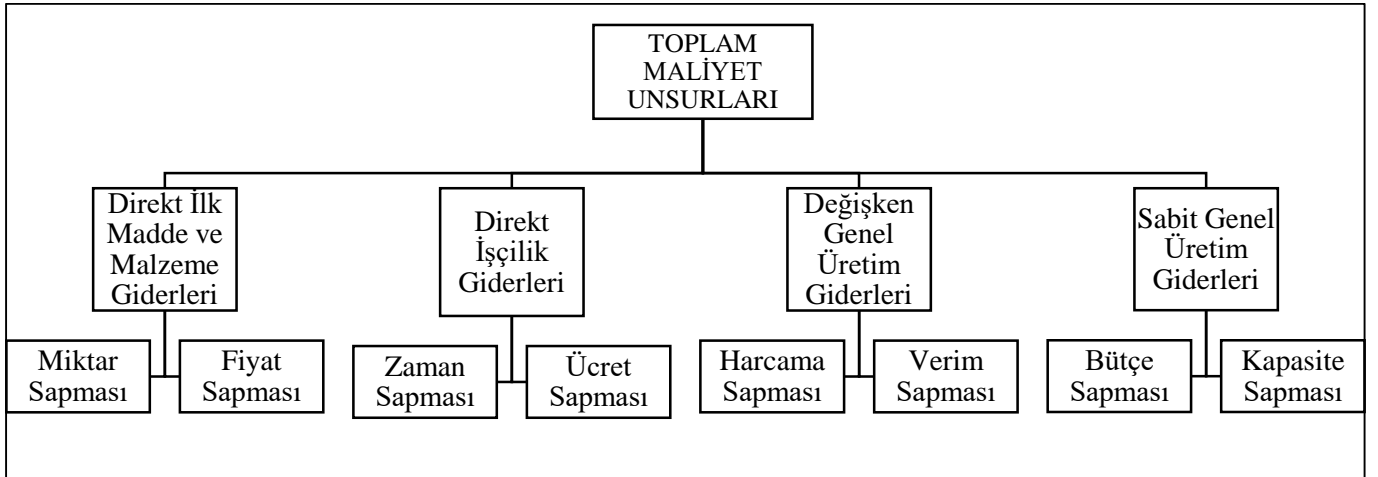
Fiili Maliyet > Standart Maliyet  $\Rightarrow$  Olumsuz Sapma

Fiili Maliyet < Standart Maliyet  $\Rightarrow$  Olumlu Sapma

Olumlu ve olumsuz olmak üzere iki şekilde değerlendirilen bu sapmalar analize tabi tutularak, araştırılması ve değerlendirilmesi yapılmaktadır. Ortaya çıkan sapmaların incelenip değerlendirilmesinin ardından satılan malın maliyeti, mamul stok ve yarı mamul stok hesaplarına aktarılarak sapma hesapları kapatılmaktadır (Akdoğan, 2015: 843).

Maliyet sapmasının nedenleri araştırılarak yorumlanabilir olması ve gerekli önlemlerin alınabilmesi için direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri şeklinde her maliyet unsuru alt kategorilere ayrılmıştır. Bu durum aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Akgün, 2004: 100);

#### Şekil 6: Maliyet Sapmasının Unsurları



**Kaynak:** Akgün, 2004: 100.

Standart maliyet yöntemi, olması gereken ürün maliyetini ve ürün fiyatını saptayarak işletme yönetimine maliyet kontrolü imkânı sunar ve işletmelerde maliyet bilincini oluşturur. İşletme faaliyetlerinin geliştirilmesi ve yeterliliğin ölçülmesi amacıyla da

kullanılan standart maliyet yönteminin bu önemli yararlarına karşılık sistemin kontrol bakımından pahalı olması, standart verilerin bulunması ve hesaplanmasının oldukça zaman alması sistemin olumsuz yönlerindedir (Akgün, 2010: 44-45; Özbirecikli ve Güven, 2016: 802).

### **II.3.3. Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri**

Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemleri, işletmenin üretim koşullarına göre Safha Maliyet Yöntemi ve Sipariş Maliyet Yöntemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

#### **II.3.3.1. Safha Maliyet Yöntemi**

Üretimin sürekli bir akış halinde olduğu işletmelerde, üretim maliyetlerinin zaman ve yer olarak bir arada toplanması ve bu maliyetlerin üretilen mamullerle ilişkilendirilerek mamul maliyetlerinin hesaplanması yöntemine safha maliyet yöntemi denir (Altuğ, 2015: 315).

Sürekli olarak ve seri bir biçimde kitle halinde mamul üreten işletmelerde maliyetlerin izlenmesi ve kontrol edilmesi oldukça güçtür. Üretimin bu şekilde gerçekleştiği işletmelerde, maliyetlerin zaman ve yer olarak toplanarak söz konusu zaman ve yerde üretilen mamullerle ilişkilendirip maliyetleri hesaplamak daha kolay bir yol olarak kabul edilmektedir (Erden, 2004: 88). Bu nedenle safha maliyet yöntemi, birbirini izleyen ya da birbirine bağlı aşamalarda sürekli olarak ve seri bir şekilde tek bir mamul üretimi yapan veya birbirine çok benzer mamul üreten işletmelerde kullanılmaktadır (Boyar ve Güngörmüş, 2006: 171).

Safha maliyet yönteminde safha kelimesi, üretim işleminin devam ettiği departman, gider yeri, atölye, sorumluluk yerleri olarak tanımlanabilir. Bu yöntemde üretilen mamul, nihai mamul haline gelinceye kadar birçok gider yerinde işlem görmektedir.

Mamulün işlem gördüğü bu gider yerlerinin her biri safha olarak kabul edilir ve bu safhalarda işlem görmüş mamul veya yarı mamulün maliyeti hesaplanır (Erdoğan ve Saban, 2010: 263).

Üretim faaliyetlerinin süreklilik gösterdiği işletmelerde, mamul maliyetlerinin hesaplanabilmesi için belirli dönemlerde üretimi durdurmanın olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle dönemsellik ilkesi gereği, mamul dönemleri itibariyle kurumsal olarak üretim durmuş gibi işlem yapılarak mamul maliyetlerinin belirlenmesi yoluna gidilmektedir (Altuğ, 2015: 316).

Bu yöntemde tek ya da birbirine benzer mamul üretimi yapan işletmelerde, her safhaya ait üretim maliyetleri ayrı ayrı toplanmakta ve ilgili olan safhada üretilen birim sayısına bölünerek birim maliyetinin saptanması esasına dayanmaktadır. Safha maliyet yönteminde, her safha ayrı bir önem taşıdığı için her safhaya ait birim maliyetlerin hesaplanması esas alınmaktadır. Bu nedenle her evrede, ilgili safhanın birim işlem maliyeti hesaplanır ve ayrıca önceki safhadan devralınan maliyet hesaba katılarak en sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunur (Akdoğan, 2015: 457).

Safha maliyet yönteminin temel amacı, her safha için ayrı ayrı üretim maliyetlerini kaydetmek ve ürünlerin işlem gördüğü gider yerlerinde ortaya çıkan toplam ve birim maliyeti hesaplamaktır (Yereli, Kayalı ve Demirlioğlu, 2015: 441).

Sürekli maliyet yöntemi, evre maliyet yöntemi olarak da adlandırılan safha maliyet yönteminin işletmelere fayda sağlayabilmesi için uyulması gereken ilkeler şunlardır (Çakıcı, 2000: 3):

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri safhalar itibariyle toplanırlar.

- Maliyet unsurları zamana göre ve genellikle günlük, haftalık, aylık olarak toplanırlar.
- Birim maliyetin hesaplanabilmesi için üretimi miktar yönünden belirtmek üzere üretim raporu kullanılır. Bu raporlar üretimden sorumlu kişiler tarafından belirli zaman aralıklarıyla muhasebe birimine verilmek zorundadır.
- Tamamlanan maddelerin birim başına ortalama maliyetinin bulunması için safhada toplanan maliyet giderleri safhada yapılan iş ya da üretim miktarına bölünür.
- Bölüm işleminde eşdeğer birimler kullanılır. Eşdeğer birimlerin hesaplanmasında çıktıkların tamamlanma derecelerinin bilinmesi gerekir. Bu nedenle üretim raporlarında yarı mamullerinin tamamlanma derecelerinin belirlenmesi şarttır.
- Bir safhada meydana gelen bozulma ve firelerden kaynaklanan zararlar, ilgili safhanın maliyetine yüklenmelidir.
- Safhada işi bitmiş maddeler bir sonraki safhaya hesaplanan maliyetleri ile beraber devredilmelidir.

Safha maliyet yönteminde maliyetler belirli zaman aralıkları ile hesaplandığı için yöneticilere birim ve toplam maliyetler hakkında düzenli bilgi sunar ve böylelikle yöneticilere dönemler arasında maliyet karşılaştırması yaparak alınacak olan kararlarda yardımcı olur (Erden, 2004: 94). Otomotiv, madencilik, plastik, kimya, çimento, un, şeker, yağ, tuz, enerji (elektrik), sabun, tekstil, bira, şarap üreten işletmeler safha maliyet yöntemini uygulayabilecek işletmelerdir.

### **II.3.3.2. Sipariş Maliyet Yöntemi**

Sipariş; bir şeyin yapılmasını, gönderilmesini, getirilmesini, isteme, ısmarlama şeklinde tanımlanmıştır (TDK, 2017). Sipariş maliyet yönteminde bir kavram olarak karşımıza çıkan sipariş kelimesi ise, belirli özellikte bir mamulden belirli miktarda üretim

için işletmenin teknik servislerine verilen iş ya da üretim emri anlamında kullanılmaktadır (Bursal ve Ercan, 2015: 260).

Sipariş maliyet yöntemi, işletmede üretilen her bir mamul veya siparişe ilişkin her maliyet unsurunu ayrı ayrı belirleyen sipariş veya mamul maliyetini özel olarak hesaplamaya olanak sağlayan bir maliyet hesaplama sistemidir (Yükçü, 2015: 433). Bu yöntemdeki temel amaç bir mamul ya da mamul grubunu oluşturan maliyet unsurlarını, birbirlerinden ayrı bir şekilde takip ederek birim maliyetlerin ayrı olarak hesaplanabilmesidir (Karakaya, 2011: 332).

### **II.3.3.2.1. Sipariş Maliyet Yönteminde Kullanılan Belgeler**

Maliyet unsurlarının ayrı bir şekilde izlenebilmesi, belirli bir siparişin toplam ve birim maliyetinin hesaplanabilmesi amacıyla işletmeler aldıkları bütün siparişleri, Sipariş Maliyet Kartı adı verilen bir maliyet kartında takip etmektedirler. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri her parti üretim için ayrı bir şekilde sipariş maliyet kartı üzerinde toplanmaktadır. Ayrıca bu kartın oluşturulmasında yardımcı olmak üzere ilk madde ve malzeme istek fişleri, ilk madde ve malzeme istek fişi özeti, işçi çalışma kartı ve işçi çalışma kartı özeti de işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Altıntaş, 2010: 141-142; Yeginboy ve Yüksel, 2015: 415).

Yukarıdaki açıklamalara göre sipariş maliyet yönteminde kullanılan belgeler sipariş maliyet kartı, ilk madde ve malzeme istek fişleri, ilk madde ve malzeme istek fişi özeti, işçi çalışma kartı ve işçilik çalışma kartı özeti şeklinde sıralanabilir.

#### **II.3.3.2.1.1. Sipariş Maliyet Kartı**

Sipariş maliyet kartı; mamul, mamul grubu veya siparişe ilgili hemen hemen bütün bilgileri içerdiği için sipariş maliyet yönteminde en önemli belgedir. Sipariş maliyet kartında alınan siparişe ilgili olarak direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel



Üretim giderlerine ilişkin maliyet bilgileri yer almaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerine ilişkin bilgiler ilk madde ve malzeme istek fişleri ile ilk madde ve malzeme istek fişi özetinden, direkt işçilik giderlerine ilişkin bilgiler ise, işçi çalışma kartları ile işçi çalışma kartı özetinden alınmaktadır. Sipariş maliyet kartında yer alan toplam tutar alınan siparişin maliyetini vermektedir (Yükü, 2015: 435).

Sipariş maliyet kartı, büyük defter yardımcı hesabı olarak dikkate alınmaktadır. Üretim aŐamasındaki sipariş maliyet kartlarındaki tutarların toplamı 151. Yarı Mamuller-retim hesabının borç kalanına eŐit olmalıdır (Sevim, 2016: 186). AŞağıda Şekil 7’de bir sipariş maliyet kartı rneği görülmektedir.

Şekil 7: Sipariş Maliyet Kartı Örneği

XYZ İŞLETMESİ SİPARİŞ MALİYET KARTI								
Müşteri Adı:			Sipariş No:					
Ürün Adı:			Sipariş Tarihi:					
Miktar:			Bitim Tarihi:			Teslim Tarihi:		
A ESAS ÜRETİM GİDER YERİ (EÜGY)								
Direkt İlk Madde ve Malzeme			Direkt İşçilik Gideri			Genel Üretim Gideri		
Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar
B ESAS ÜRETİM GİDER YERİ (EÜGY)								
Direkt İlk Madde ve Malzeme (DİMM)			Direkt İşçilik Gideri (DİG)			Genel Üretim Gideri (GÜG)		
Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar
A ÜRETİM MERKEZİ			B ÜRETİM MERKEZİ			TOPLAM		
DİMM								
DİG								
GÜG								
TOPLAM								
BİRİM MALİYET								

#### II.3.3.2.1.2. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişleri

İlk madde ve malzeme istek fişleri, ilk madde ve malzemelerin giderlerinin saptanıp kaydedilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Hangi gider çeşidi hesaplarının borçlandırılacağı, fiş üzerinde yer alan bilgilere göre belirlenmektedir. İlk madde ve malzeme istek fişlerinde malzemelerin kimin tarafından istendiği, kimin tarafından teslim edildiği ve kimin tarafından teslim alındığı gibi bilgiler yer almaktadır (Büyükmirza, 2016: 152). Aşağıda Şekil 8’de ilk madde ve malzeme istek fişi örneği görülmektedir.

Şekil 8: İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Örneği

<b>Sipariş No:</b>		<b>İstek Fişi No:</b>		
<b>Bölüm Adı:</b>		<b>Tarih:</b>		
<b>MADDE VE MALZEME İSTEK FİŞİ</b>				
<b>MALZEME ADI</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BR. FİYAT</b>	<b>TUTAR</b>	<b>ÜRETİM YERİ NO</b>
		<b>TOPLAM</b>		
		<b>İSTEYEN</b>	<b>TESLİM EDEN</b>	<b>TESLİM ALAN</b>

#### II.3.3.2.1.3. İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti

İlk madde ve malzeme istek fişi özeti, siparişlerle ilgili olarak düzenlenen ilk madde ve malzeme istek fişlerinden yararlanılarak, farklı tarihlerde ve çeşitli ilk madde ve malzemelerin üretilen siparişlere göre sınıflandırılan belgedir. İlk madde ve malzeme istek fişi özeti haftalık, 10 günlük veya aylık olarak düzenlenmektedir (Sevim, 2016: 185). Aşağıda Şekil 9’da ilk madde ve malzeme istek fişi özeti örneği görülmektedir.

Şekil 9: İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti Örneği

<b>Tarih:</b>		
<b>GİDER YERLERİ</b>	<b>MADDE İSTEK FİŞ NO</b>	<b>TOPLAM TUTAR</b>
<b>TOPLAM</b>		

#### II.3.3.2.1.4. İşçi Çalışma Kartı

İşçi çalışma kartları, sipariş maliyet kartında yer alan direkt işçilik bölümünün doldurulmasında temel oluşturmaktadır. İşçi çalışma kartı, işçilerin hangi üretim merkezinde, hangi sipariş için ne kadar süre ile çalıştığını gösteren karttır (Yükçü, 2015: 435). Aşağıda Şekil 10’da işçi çalışma kartı örneği görülmektedir.

**Şekil 10: İşçi Çalışma Kartı Örneği**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İŞÇİNİN ADI SOYADI:</b>		<b>TARİH:</b>	
<b>SİPARİŞ PROJE:</b>			
<b>ÇALIŞILAN YER VE SAATLER</b>	<b>SAAT ÜCRETİ</b>	<b>ÇALIŞMA SAATİ</b>	<b>TUTARI</b>

#### II.3.3.2.1.5. İşçi Çalışma Kartı Özeti

Belli bir maliyet döneminde düzenlenmiş olan işçi çalışma kartlarından yararlanılarak işçi çalışma kartları özeti çıkarılmaktadır. İşçi çalışma kartları yoluyla ilgili maliyet döneminde işçilerin hangi işlerle uğraştıkları özetlenmekte ve çeşitli siparişlerin sipariş maliyet kartlarına aktarılacak direkt işçilik giderlerinin bulunması kolaylaşmaktadır (Sevim, 2016: 185-186). Aşağıda Şekil 11’de işçi çalışma kartı özeti örneği görülmektedir.

Şekil 11: İşçi Çalışma Kartı Özeti Örneği

İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI ÖZETİ						
İŞÇİ NO	DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ			ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERİ		
	A EÜGY	B EÜGY	TOPLAM	A EÜGY	B EÜGY	TOPLAM
<b>TOPLAM</b>						

#### II.3.3.2.1.6. Genel Üretim Giderleri Dağıtımı

Üretilen mamul ve hizmetin maliyetinin ölçülebilmesi için endirekt özellik taşıyan genel üretim giderleri dağıtım anahtarları ve genel üretim giderleri yükleme oranı aracılığıyla gider yerlerine dağıtılmaktadır. MSUGT' de gider yerleri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin ortaya çıktığı, işletmenin bir birimini ya da birim içindeki bir yeri ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır.

Maliyet merkezleri olarak da ifade edilen gider yerleri, bir işletmenin maliyetleri olan ancak doğrudan gelir yaratamayan bir birimi, bölümü veya alt işletmesidir (Gündüz, 2016: 123). Gider yerleri maliyetlerin planlanmasını, kontrol edilmesini ve bu maliyetlerin dengeli bir biçimde toplanarak dağıtılmasını sağlamaktadır (Kumkale, 2002: 117; Gündüz, 2016: 123).

Genel üretim giderlerinin dağıtılacağı gider yerleri esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde bu gider yerleri; esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri, yardımcı

hizmet gider yerleri ve üretim yerleri yönetimi gider yerleri şeklinde gruplandırılmıştır (Karakaya, 2011: 365).

**Esas Üretim Gider Yerleri:** Mamuller üzerinde fiilen çalışılan teknik birimlerdir. Esas üretim gider yerlerinde toplanan maliyetler bu maliyet yerlerinden, yapılan üretime yüklenmektedir (Bursal ve Ercan, 2015: 195).

**Yardımcı Üretim Gider Yerleri:** Esas üretim gider yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan yan girdileri üreten birimlerdir (Büyükmirza, 2016: 196).

**Yardımcı Hizmet Gider Yerleri:** İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde gider yerlerine destek sağlayan diğer bir ifadeyle hizmet sağlayan birimlerdir (Altuğ, 2015: 214).

**Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri:** Üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyonu ile yakından ilgili olan faaliyet gruplarından ve organizasyon birimlerinden oluşmaktadır (Bursal ve Ercan, 2015: 196).

Genel üretim giderleri maliyet merkezlerine birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtım olmak üzere üç aşamada dağıtılmaktadır.

#### **II.3.3.2.1.6.1. Birinci Dağıtım**

Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması olarak da ifade edilen birinci dağıtım; giderlerin olduğu anda, hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı ile maliyetlere yansıtılacağı belirlenmesi işlemidir (Akdoğan, 2015: 353-354). Birinci dağıtım sonucunda gider yerlerinin direkt giderleri belirlenmiş olmaktadır. Böylelikle işletmeler, maliyet kontrolünün sağlanmasında ve gider yerlerinin performans değerlendirmesinde önemli veriler elde etmektedir (Karakaya, 2011: 397).

Birinci dağıtım, genel üretim giderlerinde biriktirilen maliyetlerin, işletmelerin kendilerine uygun bir şekilde seçtiği dağıtım anahtarları aracılığıyla gider yerlerine

dağıtılmasıdır. Birinci dağıtım sayesinde işletmede oluşan genel üretim giderleri; esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtılmış olmaktadır (Gündüz, 2016: 122).

Genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir (Altuğ, 2015: 222):

**Tablo 1: I. Dağıtımda Kullanılacak Örnek Dağıtım Anahtarları**

Gider Çeşitleri	Kullanılacak Dağıtım Anahtarları
Enerji Giderleri	Kws, ampul adedi
Bina Amortismanı veya Kirası	Kullanılan Alan
Bakım-Onarım Giderleri	Bakım onarım saatleri, makinelerin sayısı
Su Giderleri	Kişi Sayısı
Sağlık Giderleri	Kişi Sayısı

#### II.3.3.2.1.6.2. İkinci Dağıtım

İkinci dağıtım, birinci dağıtım sonucunda esas üretim gider yerleri ve yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin, üretilen mamul maliyetlerine yüklenmek üzere esas üretimin gerçekleştiği esas üretim gider yerlerinde toplanmasıdır (Büyükmirza, 2016: 207). İkinci dağıtımda kullanılacak beş farklı yöntem bulunmaktadır:

**Basit Dağıtım Yöntemi:** Doğrudan doğruya dağıtım yöntemi olarak da ifade edilen basit dağıtım yöntemi, yardımcı üretim gider yerlerinde birinci dağıtım sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin doğrudan doğruya esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır (Küçüksavaş, 2002: 188).

**Kademeli Dağıtım Yöntemi:** Basamaklı dağıtım yöntemi ya da şelale yöntemi olarak da ifade edilen kademeli dağıtım yöntemi, yardımcı üretim gider yerlerini kendi aralarında belli kurallara göre sıralayarak, her yardımcı üretim gider yerinin giderini kendinden sonraki gider yerlerine kullanımı oranında dağıtılmasıdır. Kademeli dağıtım yönteminde geriye dönüş yapılmamaktadır (Öncel ve Yanık, 2013: 48).

**Matematiksel Dağıtım Yöntemi:** Bu yöntemde, her yardımcı üretim gider yerinin diğerlerine dağıttığı gider toplamı, kendi birinci dağıtım gideri ile diğerlerinden aldığı payların toplamına eşittir. Matematiksel dağıtımda gider yerlerinin aldıkları hizmetlerin yüzdesi ile orantılı olarak yapılmaktadır ve gider yeri sayısı kadar bilinmeyenli denklem kurulmaktadır (Hacıüstemoğlu, 2000: 177).

**Karşılıklı Dağıtım Yöntemi:** Turlama yöntemi adı da verilen bu yöntem yardımcı gider yerlerinin birbirlerine verdikleri hizmetleri tamamen dikkate alan bir yöntemdir. Karşılıklı dağıtım yöntemi, yardımcı üretim gider yerinin kendi giderlerinin yanı sıra diğer yardımcı üretim gider yerlerinden gelen giderleri de dikkate alarak karşılıklı bir şekilde dağıtımın yapılmasıdır (Öncel ve Yanık, 2013: 48).

**Standart Dağıtım Yöntemi:** Planlı dağıtım yöntemi olarak da ifade edilen standart dağıtım yöntemi, yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin tahmin yoluyla veya bütçeler aracılığıyla daha önceden belirlenen ölçüler yardımıyla esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır. Standart dağıtım yönteminde dağıtımı gerçekleştirilen giderler tahmini giderler olduğundan, fiili olarak gerçekleşen giderler ile aralarında farklar ortaya çıkabilir. Tahmini olarak yüklenen giderler ile fiili giderler arasındaki farkın daha önceden belirlenen ölçülere göre esas üretim gider yerlerine dağıtılarak kapatılması gerekmektedir. Tahmini olarak yüklenen giderlerin fiili olarak gerçekleşen giderlerden eksik olması durumunda aradaki fark esas üretim gider yerlerine dağıtılan giderlere eklenir, fazla olması durumunda ise çıkartılmaktadır (Yükçü, 2015: 305).

Yardımcı gider yerlerinin dağıtımında kullanılabilecek dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir (Altuğ, 2015: 225):



**Tablo 2: II. Dağıtımda Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları**

Gider Yerleri	Kullanılabilecek Dağıtım Anahtarları
Tamir Atölyesi	Tamir Saati
Satın Alma Birimi	Satın Alma İşlem Sayısı
Yemekhane Birimi	Kişi Sayısı
Enerji Birimi	Kws
Su Dağıtım Birimi	Tüketim Miktarı (m <sup>3</sup> )

### II.3.3.2.1.6.3. Üçüncü Dağıtım

Birinci ve ikinci dağıtım sonucunda işletmede ortaya çıkan genel üretim giderlerinin tamamı esas üretim gider yerlerinde toplanmış olmaktadır. Üçüncü dağıtımda esas üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri, üretilen mamul maliyetine genel üretim gider yükleme haddi (oranı) hesaplanarak yüklenmektedir (Küçüksavaş, 2002: 196).

$$\text{Genel Üretim Giderleri Yükleme Haddi} = \frac{\text{Genel Üretim Giderleri Toplam Tutarları}}{\text{Toplam İş Birimi Sayısı}}$$

Direkt ilk madde ve malzemenin ait oldukları mamul partilerine göre saptanıp izlenmesinde ilk madde ve malzeme istek fişleri ve ilk madde ve malzeme istek fişi özeti; direkt işçilik giderlerinin mamul partileri itibariyle saptanıp izlenmesinde işçi çalışma kartı ve işçi çalışma kartı özetinden yararlanılmaktadır. Genel üretim giderlerinin mamul partilerine yüklenmesinde ise yükleme oranı kullanılmaktadır. Genel üretim giderleri yükleme oranı bulunurken her işletme kendi iş faaliyetine uygun dağıtım anahtarı seçmelidir. Genel üretim giderlerinin siparişlere yüklenmesinde aşağıdaki oranlar esas alınabilir (Akdoğan, 2015: 436; Büyükmirza, 2016: 244-245; Erden, 2004: 84);

- Direkt işçilik saatleri,
- Sipariş direkt maliyetleri toplamı,
- Makine çalışma saatleri,
- Direkt ilk madde ve malzeme tüketimleri,

- Üretim miktarları,
- Önceden tahmin edilmiş götürü oranları.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin doğrudan siparişe yüklenmesine karşılık genel üretim giderleri götürü usullerle siparişlere dağıtımı yapılmaktadır. Üretimi tamamlanan siparişlerin, sipariş maliyet kartındaki direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri toplanarak, ilgili sipariş serisinin toplam üretim maliyeti bulunur. Bu toplam maliyet, o seride üretilen birim sayısına bölünerek birim maliyetler hesaplanmaktadır (Akdoğan, 2015: 436; Erden, 2004: 84).

#### **II.3.3.2.2. Sipariş Maliyet Yöntemi Aşamaları**

Sipariş maliyet yönteminin aşamaları aşağıdaki gibidir (Hacırüstemoğlu, 2000: 247; Karakaya, 2011: 465).

- Maliyeti ayrı olarak izlenecek her bir mamul ya da mamul grubuna sipariş numarası verilerek sipariş maliyet kartı açılmaktadır.
- Alınan bir siparişin üretimi tamamlandığında, sipariş maliyet kartında toplanan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri siparişin toplam maliyetini oluşturmaktadır.
- Her sipariş 151.Yarı Mamuller-Üretim hesabının alt hesapları şeklinde izlenmelidir ve dönem sonunda tamamlanmayan siparişler 151.Yarı Mamuller Stok hesabını oluşturmaktadır.
- Alınan siparişlerin üretimi tamamlandığında bu siparişler 152. Mamuller hesabına borç, 151.Yarımamuller-Üretim hesabına alacak şeklinde kaydedilmektedir.
- Alınan siparişler müşteriye teslim edildiğinde 620. Satılan Mamul Maliyetine borç, 152. Mamuller hesabına alacak şeklinde kaydedilmektedir.

Özel sipariş sistemi olarak da bilinen sipariş maliyet yöntemi, belli partiler halinde birbirinden farklı türde ya da nitelikte mamul üretimi yapan ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde tamamlayan üretim işletmelerinde, maliyetlerin sipariş bazında takip edilmesini sağlayan bir sistemdir (Boyar ve Güngörmüş, 2009: 316). İnşaat işletmeleri, terzihaneler, araba ve otomobil tamirhaneleri, uçak, gemi, makine, mobilya üreticileri, ismarlama üretim yapan işletmeler, döküm imalatı yapan şirketler ve yayınevleri sipariş maliyet yöntemini uygulayabilecek işletme türleridir.

#### **II.4. Türk Vergi Mevzuatı Açısından Maliyet Yöntemleri**

VUK' a göre üretilen malın maliyeti aşağıdaki unsurları içermektedir (VUK, m.275; Ayrıl, 2016: 41);

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai (ham olmayan) ve ham maddelerin bedeli (İlk madde ve malzeme bedelleri),
- Mamule isabet eden işçilik (iptidai ve ham maddeleri mamule çevirmek için sarf edilen direkt işçilik giderleri),
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması isteğe bağlıdır. Bazı işletmeler ürettiği mamulün maliyetine katılan genel yönetim giderlerini de dâhil edebilir.),
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

VUK' un üretilen mamulün maliyetini belirlemede Fiili Maliyet Yöntemi ve Tam Maliyet Yöntemi' ni benimsediği ifade edilebilir. Ancak VUK' un 275.maddesinde de belirtildiği gibi; mükellefler, ürettikleri mamulün maliyet bedellerini, belirtilen unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde belirleyebilirler. Buna göre; VUK' a göre maliyetlerini belirleyen işletmeler dönem sonunda fiili ve tam maliyet yöntemlerine göre

maliyetlerini düzeltmek şartıyla diledikleri yöntemleri uygulayabilirler (Karakaya, 2011: 354).

## **II.5. Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Maliyet Yöntemleri**

Üretim işletmeleri açısından stok maliyetleri, TMS-2’de üç başlık altında toplanmıştır. Buna göre stokların maliyeti aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır (TMS-2, m.10);

- Tüm satın alma maliyetleri,
- Dönüştürme maliyetleri,
- Stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler.

Standarda göre satın alma maliyeti üretim ortamında kullanılan ham madde ile doğrudan ilgili olan tüm maliyetleri kapsamaktadır. Buna göre satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir (TMS-2, m.11).

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan; sabit genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri ile değişken genel üretim giderleri içerisinde yer alan endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını içermektedir (TMS-2, m.12). Burada hemen belirtmelidir ki, sabit genel üretim maliyetleri planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanan kapasite düşüklüğünün dikkate alındığı normal kapasite kullanımına göre dönüştürme maliyetine dâhil edilmektedir. Normal kapasitenin altında

üretim düşük seviyede gerçekleştiği dönemlerde dönüştürme maliyetine dağıtılmayan sabit genel üretim maliyetleri ise gider kaydedilerek dönemin kâr veya zararından düşülmektedir (Bahadır, 2012: 59-60; TMS-2, m.13).

Yukarıdaki açıklamalara göre standart, üretilen mamulün maliyetini belirlerken; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise dönem içerisinde kullanılan, normal kapasite temel alınarak, kapasite kullanım oranına göre üretilen birimlere yükleme yapılması gerektiğini belirtmiştir. Normal kapasitenin tanımı ise, oluşabilecek tüm arızalardan ve planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak üretim miktarı düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı şeklinde açıklanmıştır. Buna göre standardın, maliyet unsurlarının maliyetlere yüklenmesinde kapsamına göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemini benimsediği anlaşılmaktadır (Akin ve Kurşunel, 2010: 320; Marşap ve Barışçı, 2014: 8; Senal ve Ateş, 2016: 87).

Normal maliyet yöntemini kabul eden TMS-2’de bazı istisnai durumlarda işletmelerin tam maliyet yöntemini uygulayabileceğine dair açıklamaları da yer almaktadır. Bu istisnai durumlar şu şekilde ifade edilebilir (Ayrıl, 2016: 42; Büyükmirza, 2016: 516-517; Sönmez, 2007: 153):

- **Fiili üretimin işletmenin normal kapasitesine yakın olması durumunda:**

Fiili üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda sabit genel üretim giderlerinin de değişken genel üretim giderleri gibi fiili üretim esas alınarak maliyetlere yüklenmesine bir başka deyişle Tam Maliyet Yöntemi uygulanmasına izin verilmiştir. Çünkü normal maliyet yöntemine göre atıl kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderinin maliyete dâhil edilmemesi sonucu bulunan maliyet tutarı ile söz konusu giderin

tamamının maliyete dâhil edilmesi sonucu bulunan maliyet tutarı birbirine çok yakın sonuç verecektir. Bu nedenle standart, uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla işletmelerde Tam Maliyet Yönteminin uygulamasına izin vermiştir. Burada hemen belirtilmelidir ki bu iznin amacı, tam maliyet yönteminin normal maliyet yöntemine yakın bir sonuç vermesinden değil tam aksine normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine yakın bir sonuç vermesinden dolaydır.

- **Fiili üretimin işletmenin normal kapasitenin üstünde olması durumunda:** Standart normal kapasitenin üstünde gerçekleşen üretim dönemlerinde birim sabit maliyetin azaltılmasını yani Tam Maliyet Yöntemi uygulanmasını öngörmüştür. Şöyle ki, üretimin çok yüksek olduğu dönemlerde birim başına düşen sabit genel üretim gideri, kapasite kullanım oranına göre hesaplanmayacak söz konusu giderin tamamının maliyete yüklenmesi usulüyle birim başına düşen sabit genel üretim gideri düşecektir ve böylelikle stoklara gerçekleşenden daha fazla bir maliyet yüklenmemiş olacaktır.

TMS-2'ye göre stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler, stokların maliyetini oluşturan unsurlar içerisinde yer almaktadır. Üretim sürecinde ortaya çıkan olağan maliyetler dışında; diğer maliyetler ismiyle karşımıza çıkan bu maliyetlere örnek olarak, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetleri verilebilir (Türker, 2010: 110; TMS-2, m.15).

Standart stokların maliyetine alınmayan ve meydana geldikleri dönemin gideri olarak kayıtlara alınan giderleri ise 16. paragrafta açıklamıştır. Bu giderlere ilişkin örnekler şöyledir (TMS-2, m.16):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.



## **BÖLÜM III. ENDÜSTRİYEL MAKİNE İMALATI YAPAN İŞLETMELERDE**

### **MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BİR UYGULAMA**

#### **III.1. Endüstriyel Makine İmalatı Hakkında Genel Bilgi**

İnsanoğlunun sonsuz ihtiyaçlarını karşılayabilmek için işletmeler, üretim ve üretim kapasitesini artırarak büyüme yoluna gitmişlerdir. Özellikle teknolojinin gelişmesiyle beraber ortaya çıkan küreselleşme ve küreselleşmenin bir sonucu olarak artan rekabet, işletmeleri daha kısa zamanda daha çok üretim yapmaya sevk etmiştir. Sonuç olarak hem insanoğlunun ihtiyaçlarını hızlı bir şekilde giderebilmek hem de rekabetle başa çıkabilmek için büyüyen işletmeler, emek yoğun üretimi terk etmiş, üretimde makineleşmeye geçmişlerdir. Bununla birlikte ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan bu işletmelerin de üretim bölümlerinde kullanmak üzere endüstriyel makinelere ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

İşletmelerde faaliyetlerin kısa zamanda ve kolay bir şekilde gerçekleşmesi için geliştirilmiş hizmet araçları olan endüstriyel makineler; konfeksiyon endüstrisinde dikiş makinesi, kasaplarda kıyım makinesi, büyük yüklerin veya kolilerin taşınmasında kullanılan konveyör sistemleri gibi işletmelerin türlerine göre çeşitlilik göstermektedirler.

Uygulama yapacağımız işletmenin üretim konusunu oluşturan ve endüstriyel makine çeşitlerinden biri olarak kabul edilen konveyörler, sürekli çalışan makineler olup, endüstriyel tesislerde katı, sıvı ve gaz halindeki ham madde, yarı mamul ve mamul haline getirilmiş üretim mallarını iç ve dış taşıma birimlerine iletilmesini sağlamaktadırlar (Kurbanoğlu, 2002: 197). İletim makineleri olarak da adlandırılan konveyörler bantlı, rulolu, zincirli, teleskopik, flex gibi çeşitli türleri mevcuttur. Bunlardan en yaygın şekilde kullanılan konveyör çeşidi olan bantlı konveyörler, bir güç aktarma kayışının üzerine serilen



malzemeyi yükleme noktası ile boşaltma noktası arasında taşıma fonksiyonu gören makinelerdir (Cengiz, 2012: 1).

1830'lu yıllarda kıta Avrupa'da çok basit halleri ile kullanılmaya başlanan bantlı konveyörler, özellikle katı malzemelerin sürekli bir şekilde uzun mesafelere yatay veya belirli sınırlar dâhilinde eğimli olarak taşınması işlerinde kullanılmaktadır (Cengiz, 2012: 1; Dayan, 2014: 1). Ham madde, yarı mamul ve mamulleri bir noktadan bir noktaya taşınmasını sağlayan bantlı konveyörlerin maden ocakları, demir çelik fabrikaları, termik santraller, büyük inşaat şantiyeleri, gıda sektörü, tahıl siloları, cevher hazırlama tesisleri gibi çeşitli sektörlerde kullanım alanları bulunmaktadır (Gerdemeli, İmrak ve Kesikçi, 2005: 42).

Malzeme iletimi yanında yükleme, boşaltma, stoklama ve stoktan alma gibi birçok yerde kullanılan bantlı konveyörlerin PVC bantlı, hasır bantlı, teflon bantlı, bakla bantlı, kauçuk bantlı ve teleskopik bantlı gibi çeşitleri bulunmaktadır (Cürgül, 2010: 287).

Uygulama yapacağımız işletmenin üretimini gerçekleştirdiği PVC bantlı konveyörler; koli, paket, çuval gibi ambalajlı veya ambalajsız ürünlerin kolaylıkla bir yerden bir yere taşınmasını sağlamaktadır. Günümüzde madencilikten kargo dağıtımına, havaalanlarında bagaj taşınmasından mezbahada et karkası taşınmasına kadar pek çok alanda konveyör sistemlerinin kullanılmaya başlanmasıyla, bu sistemlerin maliyetinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ve konveyör üretimi yapan işletmelerin ihtiyacına uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gereksinimini beraberinde getirmiştir.

### **III.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler**

Uygulama yapılacak işletmenin sahibinin, işletme adının gizli kalmasını istemesinden dolayı işletmeye ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi adı verilmiştir. ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi, 2014 yılında Karaman'da,

PVC bantlı konveyör sistemi üretmek üzere kurulmuştur. Tehlikeli iş sınıfında faaliyet göstermekte olan işletme, Karaman Organize Sanayi Bölgesinde kira suretiyle 800 m<sup>2</sup>'lik bir alana sahiptir.

İşletme, endüstriyel gıda makineleri imalatı olarak PVC bantlı konveyör sistemi üretmektedir. Çalışmanın konusunu oluşturan PVC bantlı konveyör sistemleri genel olarak yüksek sıcaklığın olmadığı yerlerde, paket ve kolilerin taşınmasında kullanılmaktadır. İşletme, Karaman ve Karaman civarında yer alan birçok fabrikaya, sipariş üzerine PVC bantlı konveyör üretimi yapmaktadır. İşletmede bir mühendis olmadığı için sipariş veren firmalar, verdikleri siparişin proje çizimini de kendileri vermektedir.

İşletmede işletme sahibi de dâhil dokuz kişi çalışmaktadır. Çalışanların tam bir görev ayrımı/dağılımı olmadığı hem işletme sahibi tarafından beyan edilmiş hem de gözlemler neticesinde görülmüştür. İşletmede çalışanlar 09.00-12.00 ve 13.00-17.30 saatleri arasında yedi buçuk saat çalışmaktadır. Bu bilgilere göre işletmede çalışanların günde 7,5 saat, haftada 45 saat (7,5 saat\*6 gün), ayda 180 saat (45 saat\*4 hafta) çalıştıkları hesaplanmıştır.

İşletmenin kurulduğu yıldan itibaren dönen varlıkları, duran varlıkları, kısa vadeli yabancı kaynakları (KVYK), uzun vadeli yabancı kaynakları (UVYK), sermaye tutarları ve personel sayısı mali müşavirinden alınan bilgiler doğrultusunda hazırlanan Tablo 3'de gösterilmiştir.

**Tablo 3: İşletmenin Yıllar İtibariyle Hesap Sınıfı Tutarları ve Personel Sayısı**

	2014	2015	2016	2017
<b>Dönen Varlıklar</b>	838.544,28	883.467,52	897.170,64	894.158,52
<b>Duran Varlıklar</b>	1.388.174,04	1.464.171,67	1.638.978,72	1.638.978,72
<b>KVYK</b>	710.44,14	760.170,00	872.186,92	883.547,25
<b>UVYK</b>	716.269,18	787.469,19	863.962,44	912.521,56
<b>Sermaye</b>	800.000,00	800.000,00	800.000,00	800.000
<b>Personel Sayısı</b>	5	6	6	9

ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nin sahip olduğu maddi duran varlıkları Tablo 4'de gösterilmiştir.

**Tablo 4: Maddi Duran Varlık Listesi**

Sıra No	Maddi Duran Varlıklar
1	X Torna Takım Tezgâhı
2	Kompresör Matkap
3	Gaz Altı Kaynak Makinesi
4	Şerit Testere
5	Sac Bükme Makinesi
6	Hidrolik Testere Takımı
7	Y Torna Takım Tezgâhı
8	Freze Tezgâhı
9	Hidrolik Pres
10	Hidrolik Testere
11	Otomatik Testere
12	CNC Torna Tezgâhı
13	Mutfak Demirbaş
14	Taşıt

### III.3. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, endüstriyel makine imalatı yapan işletmelere uygun bir muhasebe sisteminin nasıl oluşturulması gerektiğini ortaya koymaktır. Araştırma ile ihtiyaca uygun bir muhasebe sistemi oluşturularak işletmede meydana gelen finansal nitelikli olayların nasıl tespit edilip/izlenip/kayıt altına alınması gerektiği ve doğru bir maliyet

hesaplama yöntemi ile hesaplanan mamul maliyetinin işletme açısından önemini ortaya koymak hedeflenmiştir.

Araştırmanın ortaya koyacağı sonuçlara göre; endüstriyel makine imalatı yapan işletmelerde, doğru bir maliyet hesaplama yöntemi seçilerek, elde edilen doğru ve güvenilir mali bilgilerin önemi görülerek, söz konusu işletmelerde kabul edilecek projelerde önceden maliyet hesaplaması ve kâr tespitiyle, doğru bir satış fiyatı teklifi vermeye yardımcı bir sistem oluşturulmaya çalışılacaktır.

#### **III.4. Araştırmanın Sınırları**

İşletmede yapmış olduğumuz çalışma 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında gerçekleşmiş olup söz konusu çalışmaya ait veriler bu tarih aralığı esas alınarak hesaplanmış ve kullanılmıştır.

#### **III.5. Araştırmanın Yöntemi**

Çalışmanın uygulama kısmında yöntem olarak örnek olay araştırması yöntemi seçilmiştir. Örnek olay yöntemi, bir ya da daha fazla kişi, işletme, organizasyon veya topluluk ele alınarak bunun ayrıntılı bir biçimde tanıtılmasına yönelik çalışmalardır. Belirli bir süre boyunca, sistematik araştırmanın yürütülmesi ve analiz edilmesi esas olan bu yöntemde elde edilen sonuçların benzer durumlar için de geçerli olacağı varsayımından hareket edilmektedir (Coşkun ve diğ., 2015: 311; Seyidoğlu, 2016: 30).

#### **III.6. İşletmede Durum Tespiti ve Araştırma Konusu**

Uygulamayı gerçekleştirdiğimiz ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nde yapılan incelemeler neticesinde işletmenin mevcut bir iş akış şeması, görev dağılımı ve muhasebe sisteminin bulunmadığı tespit edilmiştir. İşletme sahibinin hem yönetici hem ustabaşı olarak çalıştığı görülmüştür. Aynı zamanda işletme, endüstriyel gıda

makinaları imalatı yapan bir işletme olmasına rağmen işletmede makine mühendisi ve makine teknikeri gibi bir çalışan mevcut değildir. Bunun için de işletme kabul ettiği siparişlerin proje çizimini siparişi veren işletmeden istemektedir. Bununla beraber işletme yöneticisi/sahibi bu işte çıraklıktan yetişen bir kişi olduğu için gelen siparişlerin üretiminde hiçbir sıkıntı yaşamadığını fakat rasyonel bir şekilde maliyet ve kârını bilmeden üretimi gerçekleştirip satış yaptığını, maliyet ve kâr hesabının tamamen işletmenin mali müşaviri tarafından gerçekleştirildiğini beyan etmiştir. Bu bağlamda işletme yöneticisi/sahibi işletmenin mali müşavirinden şimdiye kadar ürettiği ürünün herhangi bir aşamasını ya da mamulün birim maliyet hesaplamasını da talep etmediğini beyan etmiştir.

İçinde bulunduğumuz bilgi ve teknoloji çağını göz önüne aldığımızda işletmede bilgisayar, yazıcı, faks gibi demirbaşların olmaması düşündürücü ve şaşırtıcıdır. Bu noktada alınan siparişlerin proje çizimlerinin de sipariş veren işletme tarafından getirilmesinin, haberleşme ve bilgi akışının işletme sahibinin şahsi telefonu ile sağlanmasının nedeni de anlaşılmaktadır. Yaptığımız gözlemler ve tespitler göstermektedir ki işletme tamamen işletme yöneticisinin/sahibinin bilgi ve çalışmalarıyla ayakta durmaktadır.

ABC Endüstriyel Gıda Makinaları İmalatı İşletmesi'ne ait bir fotoğraf Şekil 12'de sunulmuştur.

## Şekil 12: ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi



ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nin üretimini gerçekleştirdiği PVC bantlı konveyör sisteminden bir örnek Şekil 13'de gösterilmiştir.

## Şekil 13: PVC Bantlı Konveyör Sistemi Örneği



### III.7. İşletmede Muhasebe Bilgi Sisteminin Oluşturulması

Çalışmanın bundan sonraki kısmında, yapılan gözlem ve durum tespitleri dikkate alınarak, PVC bantlı konveyör sistemi üretimi gerçekleştiren ABC Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi' nde bir muhasebe bilgi sistemi oluşturabilmek için gerçekleştirilmesi gereken aşamalar incelenecektir.

ABC Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nde yapılan incelemeler ve gözlemler neticesinde bir muhasebe sisteminin oluşturulabilmesi, maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi, satış fiyatının tam ve doğru bir şekilde belirlenebilmesi için işletmede ilk önce iş akış şeması oluşturulacak daha sonra gider yerleri ve gider türleri belirlenecek, sipariş maliyet kartı oluşturularak muhasebe hesaplamalarının bir standarda oturtulması sağlanacaktır. Böylece işletmenin bundan sonra aldığı siparişlerde maliyet ve kârını bilerek, doğru bir satış fiyatı vermesi sağlanacaktır.

#### III.7.1. İş Akış Sürecinin Oluşturulması

Sipariş üzerine PVC bantlı konveyör sistemi üretimi yapan ABC Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nde yapılan gözlemler ve yapılan işler dikkate alındığında olması gereken iş akış süreci Şekil 14'de gösterildiği gibidir.

#### Şekil 14: ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi İş Akış Süreci

Siparişin Alınması → Üretim Planı → Tedarik Süreci → Üretim Süreci → Teslim

**Siparişin Alınması:** İş akışının birinci basamağı olan siparişin alınması işletme yöneticisi/sahibi tarafından yerine getirilmektedir. Mevcut işletmede makine mühendisi ve makine teknikeri olmadığı için siparişi veren firmalar, siparişle beraber projelerini de hazır vermektedirler. Bu nedenle işletme, iş akış şemasının siparişin alınması sürecinde herhangi

bir maliyet ile karşılaşmamaktadır. Bu aşamada siparişin alınmasıyla beraber o siparişe ait sipariş maliyet kartının hemen açılması gerekmektedir.

**Üretim Planı:** Bu aşamada, işletmenin yöneticisi/sahibi tarafından alınıp sipariş maliyet kartına işlenen siparişin, madde ve malzeme listesi ve üretim planı oluşturulmalıdır. İşletmenin Depo Yardımcı Üretim Gider Yerinden alınan bilgilere göre temin edilmesi gereken mamul ve yarı mamuller için ilk madde ve malzeme istek fişleri ve ilk madde ve malzeme istek fişleri özeti doldurulmalıdır.

**Tedarik Süreci:** İşletmeden alınan bilgilere göre PVC bantlı konveyör sistemi üretimi için kullanılan yarı mamuller; profil, lama demir, siyah sac, krom sac ve silindir şeklinde; kullanılan mamuller ise tambur, kuyruk tamburu ve motor şeklinde sıralanmaktadır.

Bu aşamada, gerekli piyasa araştırması yapıldıktan sonra satın alınan profil, lama demir, siyah sac, krom sac, silindir, tambur, kuyruk tamburu ve motor gibi mamul ve yarı mamuller işletmenin Depo Yardımcı Üretim Gider Yerine alınarak burada kalite kontrol işlemi yapılmalıdır. Kalite kontrol işlemi tamamlandıktan sonra mamul ve yarı mamuller işlem görmek üzere üretim bölümüne gönderilmelidir.

**Üretim Süreci:** Bu aşama, depodan mamul ve yarı mamullerin üretim bölümüne gelmesiyle başlayacaktır. Üretilecek olan konveyör sisteminin uzunluğuna göre profiller lazer kesim işleminden geçirilerek, üst taraf krom sac ile alt taraf ise demir sac ile kaplanacaktır. Krom sac ve demir sac ile kaplanan profiller birbirine bağlanarak sistemin ana iskelesi kurulacak ve iskelenin mukavemeti hesaplanarak sağlamlaştırılacaktır. Ana iskeleti kurulan sistemde rulman için gerekli olan rulman yatakları hazırlanmaktadır. Yataklar içerisine çeşitli bilyelerle birlikte yerleştirilecek olan silindirler torna ve lazer kesim



işlemlerinden sonra projeye göre belirli aralıklarla monte edilmektedir. Monte edilen rulmanlar gözden geçirilerek sürtünme ve sıkışmadan doğan güç kaybı en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Daha sonra istenilen güce sahip elektrik motorundan güç alan ve tambur adı verilen bir çekici silindir sistemi konveyörün bir ucuna diğer ucuna da muhtelif metallere imâl edilmiş kuyruk tamburu adı verilen tambur yerleştirilmektedir. Son olarak taşıyıcı bant olarak isimlendirilen konveyör bant, sistemin üzerine yerleştirilip gergi işlemleri ayarlanmaktadır. Bu işlemin ardından bant kendine verilen yol üzerinde harekete hazır hale gelmektedir.

Üretim süreci aşamasında kullanılan mamul ve yarı mamullerin maliyeti tespit edilerek sipariş maliyet kartına işlenmeli ayrıca ortaya çıkan işçilikler işçi çalışma kartı ve işçi çalışma kartı özetine işlenerek sipariş için ne kadar süreler ile çalışıldığı tespit edilmelidir.

**Teslim:** Üretimi gerçekleştirilen konveyör sistemi, siparişi veren fabrikaya götürülmektedir. Bu aşamada fabrikada konveyör sistemi test etmek amacıyla çalıştırılıp, gerekli kalite kontrol işlemlerinden geçirilip herhangi bir problem olmaması durumunda konveyör sistemi firmaya teslim edilmektedir. Teslim aşamasını da işletme yöneticisi/sahibi yerine getirmektedir.

### III.7.2. Gider Yerlerinin Tespiti

Mevcut işletmede yukarıda oluşturulan iş akış süreci sonucunda aşağıdaki gider yerlerinin oluşturulması gerekmektedir.

Buna göre, ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İşletmesi'nde Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri ve Montaj Esas Üretim Gider Yeri olmak üzere iki tane Esas Üretim Gider Yeri; Kalite Kontrol, Yemekhane ve Depo Yardımcı Üretim Gider Yeri olmak üzere

üç tane Yardımcı Üretim Gider Yeri ile İşletme Yönetimi Gider Yeri olmak üzere bir tane de Üretim Yeri Yönetimi Gider Yeri oluşturulmuştur.

### **III.7.2.1. Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri**

PVC bantlı konveyör sisteminin ana iskeletini oluşturan profili lazer kesim işlemi ile profilin alt ve üst kısımlarına kaplanacak olan siyah sac ve lama sacın kesim ve kaynak işlemlerinin gerçekleştiği bölüme Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri adı verilmiştir. Bu gider yerinde iki kişi çalışmaktadır.

Bu gider yerinde ortaya çıkan direkt maliyetler, siparişin üretimi için gerekli olan profil, lama demir, krom sac ve siyah sacın satın alma maliyeti ile bu mamullerin ve yarı mamullerin işlenmesi için çalışan işçilerin maliyetidir. Endirekt giderler ise işletmenin genel üretim giderlerinden aldığı pay olarak sıralanabilir. Genel üretim giderleri Tablo 19’da, Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

### **III.7.2.2. Montaj Esas Üretim Gider Yeri**

Konveyör sisteminin rulman yatakları hazırlanarak çeşitli bilyelerle birlikte silindirlerin belirli aralıklarla ana iskelete monte edilmesi, tambur adı verilen bir çekici silindir sistemi ile kuyruk tamburun sisteme yerleştirilmesi işlemi gerçekleştiği bölüme Montaj Esas Üretim Gider Yeri adı verilmiştir. Bu gider yerinde üç kişi çalışmaktadır. Ayrıca taşıyıcı bant olarak isimlendirilen konveyör bandın sistem üzerine yerleştirilmesi işlemi de işletmenin Montaj Esas Üretim Gider Yerinde çalışan işçiler tarafından yapılmaktadır.

Bu gider yerinde ortaya çıkan direkt maliyetler; piyasadaki hazır satın alınan silindir, tambur, motor ve PVC bandın maliyetleri ile bu malzemelerin Biçimlendirme Esas

Üretim Gider Yerinde ana iskeleti kurulan sisteme monte edilmesi, PVC bandın sisteme yerleştirilmesi için harcanan işçiliklerin maliyetidir. İşletmede ortaya çıkan genel üretim giderlerinden aldığı pay da endirekt maliyetleridir. Genel üretim giderleri Tablo 19’da, Montaj Esas Üretim Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

#### **III.7.2.3. Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yeri**

Üretimi tamamlanan konveyörlerin müşteriye teslimatı gerçekleşmeden önce sistemin kalite kontrolünün yapıldığı bölümdür. Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi çalışmaktadır. İşletmede ortaya çıkan genel üretim giderleri Tablo 19’da, Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

#### **III.7.2.4. Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yeri**

İşletme yemek ihtiyacını bir yemek fabrikasından karşılamakla beraber, işletmede çay, kahve servisinin yapıldığı bölümdür. Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi çalışmaktadır. Bu kişi aynı zamanda işletme personellerini taşımakla da görevlidir. İşletmede ortaya çıkan genel üretim giderleri Tablo 19’da, Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

#### **III.7.2.5. Depo Yardımcı Üretim Gider Yeri**

İşletmede bulunan muhtelif malzemeler ile satın alınan mamul ve yarı mamullerin yer aldığı bölümdür. Depo Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi çalışmaktadır. İşletmede ortaya çıkan genel üretim giderleri Tablo 19’da, Depo Yardımcı Üretim Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

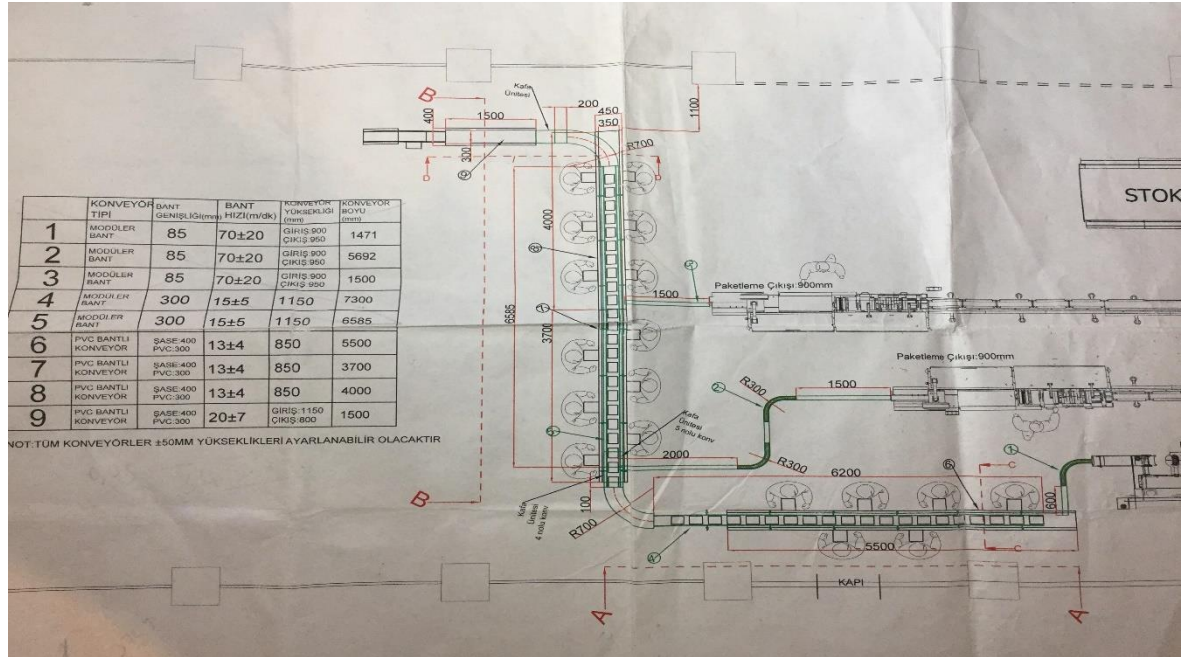
### III.7.2.6. İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri

İşletme faaliyetlerini kontrol ve denetleme işlemlerinin gerçekleştiği bölüme İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri adı verilmiştir. İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerinde bir kişi çalışmaktadır. İşletmede ortaya çıkan genel üretim giderleri Tablo 19’da, İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerine düşen gider toplamları da Tablo 22’de gösterilmiştir.

### III.8. Siparişin Alınması

İşletme, 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında X fabrikasından konveyör sistemi siparişi almıştır. İşletmenin üretimini yapacağı konveyör sisteminin projesi siparişi veren X fabrikası tarafından hazır olarak verilmiştir. X fabrikası tarafından verilen siparişin projesi Şekil 15’de görülmektedir. Siparişi veren X fabrikasının talebi, projede görülen 6,7,8 ve 9 numaralı PVC bantlı konveyör sistemlerinin üretimidir.

**Şekil 15: X Fabrikası Tarafından Hazırlanan Proje**



ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi aldığı siparişe, B17 sipariş numarası ile bir sipariş maliyet kartı açması gerekir. İşletmenin siparişi gerçekleştirdikçe dolduracağı sipariş maliyet kartı aşağıda Şekil 16'da görülmektedir.

**Şekil 16: Sipariş Maliyet Kartı**

<b>ABC İŞLETMESİ SİPARİŞ MALİYET KARTI</b>							
<b>Müşteri Adı:</b> X Sanayi Ticaret ve AŞ				<b>Sipariş No:</b> B17			
<b>Ürün Adı:</b> PVC Bantlı Konveyör Sistemi				<b>Sipariş Tarihi:</b> 01.06.2017			
<b>Miktar:</b> 1 Adet				<b>Bitim Tarihi:</b>			
				<b>Teslim Tarihi:</b>			
<b>BİÇİMLENDİRME ESAS ÜRETİM GİDER YERİ</b>							
<b>DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</b>			<b>DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</b>			<b>GENEL ÜRETİM GİDERİ</b>	
<b>Tarih</b>	<b>Fiş No</b>	<b>Tutar</b>	<b>Tarih</b>	<b>Fiş No</b>	<b>Tutar</b>	<b>Yükleme Haddi</b>	<b>Tutar</b>
<b>MONTAJ ESAS ÜRETİM GİDER YERİ</b>							
<b>DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ</b>			<b>DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ</b>			<b>GENEL ÜRETİM GİDERİ</b>	
<b>Tarih</b>	<b>Fiş No</b>	<b>Tutar</b>	<b>Tarih</b>	<b>Fiş No</b>	<b>Tutar</b>	<b>Yükleme haddi</b>	<b>Tutar</b>
				<b>BİÇİMLENDİRME</b>		<b>MONTAJ</b>	
<b>TOPLAM</b>							
<b>DİMM</b>							
<b>DİG</b>							
<b>GÜG</b>							
<b>TOPLAM</b>							
<b>BİRİM MALİYET</b>							

### III.8.1. Siparişin Detayları

X fabrikasının verdiği siparişin projesi incelendiğinde üretimi gerçekleştirilecek olan 6 numaralı PVC bantlı konveyörün 5500 milimetre, 7 numaralı PVC bantlı konveyörün 3700 milimetre, 8 numaralı PVC bantlı konveyörün 4000 milimetre, 9 numaralı PVC bantlı konveyörün 1500 milimetre olup, toplam da 14,70 metrelik bir sipariş alındığı görülmektedir. Alınan siparişin mühendislik çizimleri dışındaki detayı aşağıda Tablo 5’de görülmektedir.

**Tablo 5: X Fabrikasının Hazırlamış Olduğu Proje**

NUMARA	KONVEYÖR TİPİ	BANT GENİŞLİĞİ (milimetre)	BANT HIZI (m/dk)	KONVEYÖR YÜKSEKLİĞİ (milimetre)	KONVEYÖR BOYU (milimetre)
1	PVC Bantlı Konveyör	Şase:400 PVC:300	13±4	850	5.500
2	PVC Bantlı Konveyör	Şase:400 PVC:300	13±4	850	3.700
3	PVC Bantlı Konveyör	Şase:400 PVC:300	13±4	850	4.000
4	PVC Bantlı Konveyör	Şase:400 PVC:300	20±7	850	1.500
<b>TOPLAM</b>					<b>14.700</b>

Çalışmamızda yer alan PVC bantlı konveyör sisteminin maliyet hesaplamaları yukarıda ki Tablo 5’de detayları gösterilen toplam 14,70 metrelik konveyör sistemi için olacaktır.

### III.8.2. Giderlerin Belirlenmesi

Bu bölümde 01.06.2017 – 30.06.2017 tarihleri arasında üretimi gerçekleştirecek olan X fabrikası tarafından siparişi verilen projenin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplanacaktır. Ayrıca genel üretim giderlerinin, maliyet merkezlerine dağılımı yapılarak I., II. ve III. Dağıtım Tablosu oluşturulacaktır.

### III.8.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Siparişi alınan PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler aşağıdaki Tablo 6’da gösterilmektedir.

**Tablo 6: 1 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler**

<b>MALZEME ADI</b>	<b>ÖLÇÜ</b>	<b>MİKTAR (1)</b>	<b>BR. FİYAT (2)</b>	<b>TOPLAM (3=1*2)</b>
Profil *	metre (m)	22,00	3,70	81,40
Lama Demir *	kilogram (kg)	16,50	2,60	42,90
Siyah Sac (Alt Taraf) *	kg	25,30	3,30	83,49
Krom Sac (Üst Taraf) *	kg	35,75	11,60	414,70
<b>KULLANILAN HAZIR MALZEMELER</b>	<b>ÖLÇÜ</b>	<b>MİKTAR (1)</b>	<b>BR. FİYAT (2)</b>	<b>TOPLAM (3=1*2)</b>
Silindir *	adet	22,00	11,40	250,80
Tambur +	adet	2,00	550,00	1.100,00
Motor +	adet	1,00	800,00	800,00
Konveyör Bandı +	m	11,00	647,50	7.122,50
<b>TOPLAM</b>				<b>9.895,79</b>

\*PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak yarı mamuller  
+ PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak mamuller

Tablo 6’da işletmenin, 5.500 milimetre (mm)’ lik 1 numaralı konveyör sistemi için kullanacağı ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetinin 9.895,79 TL olduğu görülmektedir.

**Tablo 7: 2 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler**

MALZEME ADI	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Profil *	m	14,80	3,70	54,76
Lama Demir *	kg	11,10	2,60	28,86
Siyah Sac (Alt Taraf) *	kg	17,02	3,30	56,17
Krom Sac (Üst Taraf) *	kg	24,05	11,60	278,98
KULLANILAN HAZIR MALZEMELER	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Silindir *	adet	15,00	11,40	171,00
Tambur +	adet	2,00	550,00	1.100,00
Motor +	adet	1,00	800,00	800,00
Konveyör Bandı +	m	7,40	647,50	4.791,50
<b>TOPLAM</b>				<b>7.281,27</b>

\*PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak yarı mamuller

+ PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak mamuller

Tablo 7’de işletmenin, 3.700 mm’ lik 2 numaralı konveyör sistemi için kullanacağı ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetinin 7.281,27 TL olduğu görülmektedir.

**Tablo 8: 3 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler**

MALZEME ADI	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Profil *	m	16,00	3,70	59,20
Lama Demir *	kg	12,00	2,60	31,20
Siyah Sac (Alt Taraf) *	kg	18,40	3,30	60,72
Krom Sac (Üst Taraf) *	kg	26,00	11,60	301,60
KULLANILAN HAZIR MALZEMELER	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Silindir *	adet	16,00	11,40	182,40
Tambur +	adet	2,00	550,00	1.100,00
Motor +	adet	1,00	800,00	800,00
Konveyör Bandı +	m	8,00	647,50	5.180,00
<b>TOPLAM</b>				<b>7.715,12</b>

\* PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak yarı mamuller

+ PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak mamuller



Tablo 8’de işletmenin, 4.000 mm’ lik 3 numaralı konveyör sistemi için kullanacağı ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetinin 7.715,12 TL olduğu görülmektedir.

**Tablo 9: 4 Numaralı Konveyör İçin Kullanılacak İlk Madde ve Malzemeler**

MALZEME ADI	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Profil *	m	6,00	3,70	22,20
Lama Demir *	kg	4,50	2,60	11,70
Siyah Sac (Alt Taraf) *	kg	6,92	3,30	22,77
Krom Sac (Üst Taraf) *	kg	9,75	11,60	113,10
KULLANILAN HAZIR MALZEMELER	ÖLÇÜ	MİKTAR (1)	BR. FİYAT (2)	TOPLAM (3=1*2)
Silindir *	adet	6,00	11,40	68,40
Tambur +	adet	2,00	550,00	1.100
Motor +	adet	1,00	800,00	800,00
Konveyör Bandı +	m	3,00	647,50	1.942,50
<b>TOPLAM</b>				<b>4.080,67</b>

\*PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak yarı mamuller  
+ PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminde kullanılacak mamuller

Tablo 9’da işletmenin, 1.500 mm’ lik 4 numaralı konveyör sistemi için kullanacağı ilk madde ve malzemelerin toplam maliyetinin 4.080,67 TL olduğu görülmektedir.

İşletmenin üretimini gerçekleştirdiği konveyör sistemi için kullanılan DİMM

Maliyetleri:

1 Numaralı Konveyör İçin: 9.895,79 TL

2 Numaralı Konveyör İçin: 7.281,27 TL

3 Numaralı Konveyör İçin: 7.715,12 TL

4 Numaralı Konveyör İçin: 4.080,67 TL

TOPLAM 28.972,85 TL.

Elde edilen sonuçlara göre işletme 14,70 metrelik bir konveyör sistemi için 28.972,85 TL direkt ilk madde ve malzeme giderine katlanmaktadır. Kullanacağı direkt ilk madde ve malzemelerin, gider yerlerine göre dağılımı Tablo 10'da gösterilmiştir.

**Tablo 10: İlk Madde ve Malzemenin Gider Yerlerine Dağılımı**

<b>MALZEME ADI</b>	<b>GİDER YERİ</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>TOPLAM TUTAR</b>
Profil	Biçimlendirme	58,80 m	217,56
Lama Demir	Biçimlendirme	44,10 kg	114,66
Siyah Sac	Biçimlendirme	67,62 kg	223,15
Krom Sac	Biçimlendirme	95,55 kg	1.108,38
<b>KULLANILAN HAZIR MALZEMELER</b>	<b>GİDER YERİ</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>TOPLAM TUTAR</b>
Konveyör Bandı	Montaj	29,40 m	19.036,50
Silindir	Montaj	59,00 adet	672,60
Motor	Montaj	4,00 adet	3.200,00
Tambur	Montaj	8,00 adet	4.400,00
<b>TOPLAM</b>			<b>28.972,85</b>

İşletmenin B17 numaralı siparişin üretiminde kullanmak üzere satın alması gereken direkt ilk madde ve malzemelerin istek fişleri aşağıda verilmiştir.

**Şekil 17: ABC İşletmesi Biçimlendirme EÜGY İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi**

<b>Sipariş No: B17</b>		<b>İstek Fişi No: 050</b>		
<b>Bölüm Adı: Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri</b>		<b>Tarih: 01.06.2017</b>		
<b>İLK MADDE VE MALZEME İSTEK FİŞİ</b>				
<b>MALZEME ADI</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BR. FİYAT</b>	<b>TUTAR</b>	<b>ÜRETİM YERİ NO</b>
Profil	58,80 m	3,70	217,56 TL	<b>001</b>
Lama Demir	44,10 kg	2,60	114,66 TL	
Siyah Sac	67,62 kg	3,30	223,15 TL	
Krom Sac	95,55 kg	11,60	1.108,38 TL	
<b>TOPLAM</b>			<b>1.663,75 TL</b>	<b>001</b>

Şekil 17’de işletmenin Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde kullanacağı yarı mamullerin toplam tutarının 1.663,75 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 18: ABC İşletmesi Montaj EÜGY İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi**

<b>Sipariş No: B17</b>		<b>İstek Fişi No: 051</b>		
<b>Bölüm Adı: Montaj Esas Üretim Gider Yeri</b>		<b>Tarih: 01.06.2017</b>		
<b>İLK MADDE VE MALZEME İSTEK FİŞİ</b>				
<b>MALZEME ADI</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BR. FİYAT</b>	<b>TUTAR</b>	<b>ÜRETİM YERİ NO</b>
Konveyör Bandı	29,40 m	647,50	19.036,50 TL	<b>002</b>
Silindir	59,00 adet	11,40	672,60 TL	
Motor	4,00 adet	800,00	3.200,00 TL	
Tambur	8,00 adet	550,00	4.400,00 TL	
<b>TOPLAM</b>			<b>27.309,10 TL</b>	<b>002</b>

Şekil 18’de işletmenin Montaj Esas Üretim Gider Yerinde kullanacağı yarı mamul ve mamullerin toplam tutarının 27.309,10 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 19: ABC İşletmesi İlk Madde ve Malzeme İstek Fişi Özeti**

<b>Tarih: 01.06.2017</b>		
<b>GİDER YERLERİ</b>	<b>MADDE İSTEK FİŞ NO</b>	<b>TOPLAM TUTAR</b>
Biçimlendirme EÜGY	050	1.663,75 TL
Montaj EÜGY	051	27.309,10 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>28.972,85 TL</b>

Şekil 19’da işletmenin Esas Üretim Gider Yerlerinde kullanılan ilk madde ve malzeme tutarları, yevmiye kayıtlarında da kullanılmak üzere toplam tutarları ile görülmektedir.

**III.8.2.2. Direkt İşçilik Giderleri**

ABC üretim işletmesinde daha önce de belirtildiği gibi günlük çalışma süresi yedi buçuk saattir. İşletmede işletme sahibi de dâhil dokuz kişi çalıştığı ve çalışanların görev dağılımının olmadığı işletme hakkında ki genel bilgilerde verilmişti, muhasebe sistemi oluşturulmaya çalışılan işletmedeki çalışanların görev yerleri yapılan inceleme ve gözlemler neticesinde Tablo 11’de gösterilmiştir.

**Tablo 11: Gider Yerlerine Göre İşçi Dağılımı**

<b>İŞÇİ</b>	<b>GİDER YERLERİ</b>
A1	Biçimlendirme EÜGY
B2	Biçimlendirme EÜGY
C3	Montaj EÜGY
D4	Montaj EÜGY
E5	Montaj EÜGY
F6	Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yeri (YÜGY)
G7	Yemekhane YÜGY
H8	Depo YÜGY
I9	İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri (ÜYYGY)

Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde iki kişi, Montaj Esas Üretim Gider Yerinde üç kişi, Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi, Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi, Depo Yardımcı Üretim Gider Yerinde bir kişi ve İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerinde bir kişi olmak üzere toplam da dokuz kişinin görev yerleri dağılımı yapılmıştır.

Siparişi alınan 14,70 metrelik PVC bantlı konveyör sisteminin üretiminin işletme sahibi/yöneticisiyle yapılan görüşmelere göre, Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde on dört günde, Montaj Esas Üretim Gider Yerinde ise on iki günde tamamlanacağı tespit edilmiştir. Bu bilgilere göre Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri ve Montaj Esas Üretim Gider Yeri işçileri aynı uzunluktaki siparişlerden ayda bir buçuk proje bitirebilirler. Buna göre;

Bir işçinin aylık asgari brüt ücreti = 1.777,50 TL

Bir işçinin günlük brüt ücreti = 1.777,50 TL / 30 gün = 59,25 TL / gün

Ele alınan konveyör sistemi için hesaplanan direkt işçilik giderinin Biçimlendirme Esas Üretim Gider yerine düşen kısmı;

59,25 TL / gün \* 14 gün = 829,50 TL.

829,50 TL \* 2 kişi = 1.659 TL'dir.

Montaj Esas Üretim Gider Yerine düşen kısmı ise;

59,25 TL / gün \* 12 gün = 711 TL.

711 TL \* 3 kişi = 2.133 TL'dir.

Yukarıda gün üzerinden hesaplanan işçi ücretleri ile Tablo 12’de ve Tablo 13’de saat ücreti üzerinden hesaplanan işçi ücretleri birbirini teyit etmektedir. Buna göre PVC bantlı konveyör sistemi için ortaya çıkan işçilik giderlerinin saat ücreti üzerinden hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 12: Alınan Siparişe Göre Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerine Düşen Direkt İşçilik Giderleri**

<b>Biçimlendirme EÜGY</b>	<b>Çalışma Saati (Aylık) (7,5 saat/gün * 14 gün) (1)</b>	<b>Saat Ücreti (2)</b>	<b>Tutarı (3=1*2)</b>
A1 İşçisi	105	7,90*	829,50 TL
B2 İşçisi	105	7,90*	829,50 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>210</b>	<b>7,90*</b>	<b>1.659,00 TL</b>

\* Üretimi gerçekleştirilen PVC bantlı konveyör sistemine göre hesaplanan saat ücreti:  
59,25 TL / gün / 7,5 saat = 7,9 TL / saat’ tir.

Yukarıda Tablo 12’de B17 no’lu siparişin üretimi için Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerine düşen direkt işçilik tutarı 1.659 TL olarak görülmektedir.

**Tablo 13: Alınan Siparişe Göre Montaj Esas Üretim Gider Yerine Düşen Direkt İşçilik Giderleri**

<b>Montaj EÜGY</b>	<b>Çalışma Saati (Aylık) (7,5 saat/gün * 12 gün) (1)</b>	<b>Saat Ücreti (2)</b>	<b>Tutarı (3=1*2)</b>
C3 İşçisi	90	7,90*	711,00 TL
D4 İşçisi	90	7,90*	711,00 TL
E5 İşçisi	90	7,90*	711,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>270</b>	<b>7,90*</b>	<b>2.133,00 TL</b>

\* Üretimi gerçekleştirilen PVC bantlı konveyör sistemine göre hesaplanan saat ücreti:  
59,25 TL / gün / 7,5 saat = 7,9 TL / saat’ tir.

Tablo 13’de B17 no’lu siparişin üretimi için Montaj Esas Üretim Gider Yerine düşen işçilik tutarı 2.133 TL olarak görülmektedir.

İşletmede 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında gelen B17 no’lu sipariş için üretim sürecinde geçirilen süre belirlenerek oluşturulan işçi çalışma kartları aşağıdadır.

**Şekil 20: İşçi Çalışma Kartı-1**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İşçinin Adı Soyadı:</b> A/1		<b>Tarih:</b> 02/06/2017	
<b>Sipariş Proje:</b> B17			
<b>Çalışılan Yer ve Saatler</b>	<b>Saat Ücreti</b>	<b>Çalışma Saati</b>	<b>Tutarı</b>
Biçimlendirme EÜGY	7,90	105	829,50

Şekil 20’de B17 no’lu siparişin üretimi için Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde çalışan A/1 işçisinin direkt işçilik gideri tutarının 829,50 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 21: İşçi Çalışma Kartı-2**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İşçinin Adı Soyadı:</b> B/2		<b>Tarih:</b> 02/06/2017	
<b>Sipariş Proje:</b> B17			
<b>Çalışılan Yer ve Saatler</b>	<b>Saat Ücreti</b>	<b>Çalışma Saati</b>	<b>Tutarı</b>
Biçimlendirme EÜGY	7,90	105	829,50

Şekil 21’de B17 no’lu siparişin üretimi için Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde çalışan B/2 işçisinin direkt işçilik gideri tutarının 829,50 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 22: İşçi Çalışma Kartı-3**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İşçinin Adı Soyadı:</b> C/3		<b>Tarih:</b> 16/06/2017	
<b>Sipariş Proje:</b> B17			
<b>Çalışılan Yer ve Saatler</b>	<b>Saat Ücreti</b>	<b>Çalışma Saati</b>	<b>Tutarı</b>
Montaj EÜGY	7,90	90	711,00

Şekil 22’de B17 no’lu siparişin üretimi için Montaj Esas Üretim Gider Yerinde çalışan C/3 işçisinin direkt işçilik gideri tutarının 711 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 23: İşçi Çalışma Kartı-4**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İşçinin Adı Soyadı: D/4</b>		<b>Tarih: 16/06/2017</b>	
<b>Sipariş Proje: B17</b>			
<b>Çalışılan Yer ve Saatler</b>	<b>Saat Ücreti</b>	<b>Çalışma Saati</b>	<b>Tutarı</b>
Montaj EÜGY	7,90	90	711,00

Şekil 23’de B17 no’lu siparişin üretimi için Montaj Esas Üretim Gider Yerinde çalışan D/4 işçisinin direkt işçilik gideri tutarının 711 TL olduğu görülmektedir.

**Şekil 24: İşçi Çalışma Kartı-5**

<b>İŞÇİ ÇALIŞMA KARTI</b>			
<b>İşçinin Adı Soyadı: E/5</b>		<b>Tarih: 16/06/2017</b>	
<b>Sipariş Proje: B17</b>			
<b>Çalışılan Yer ve Saatler</b>	<b>Saat Ücreti</b>	<b>Çalışma Saati</b>	<b>Tutarı</b>
Montaj EÜGY	7,90	90	711,00

Şekil 24’de B17 no’lu siparişin üretimi için Montaj Esas Üretim Gider Yerinde çalışan E/5 işçisinin direkt işçilik gideri tutarının 711 TL olduğu görülmektedir.

İşletmenin esas üretim gider yerlerinde oluşan direkt işçiliklerin tutarları dikkate alınarak oluşturulan işçi çalışma kartları özeti Şekil 25’de gösterilmiştir.



Şekil 25: İşçi Çalışma Kartları Özeti

Haziran / 2017	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		TOPLAM
	BİÇİMLENDİRME EÜGY	MONTAJ EÜGY	
<b>A1</b>	829,50		<b>829,50</b>
<b>B2</b>	829,50		<b>829,50</b>
<b>C3</b>		711,00	<b>711,00</b>
<b>D4</b>		711,00	<b>711,00</b>
<b>E5</b>		711,00	<b>711,00</b>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.659,00</b>	<b>2.133,00</b>	<b>3.792,00</b>

Şekil 25’de B17 no’lu sipariş için, Biçimlendirme ve Montaj Esas Üretim Gider Yerlerindeki işçilerin çalıştıkları süre dikkate alınarak hesaplanan direkt işçilik giderleri tutarı 3.792 TL olarak görülmektedir.

Aşağıdaki Tablo 14’de Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri ve Montaj Esas Üretim Gider Yerlerinde çalışan işçilerin Haziran ayı direkt işçilik saatleri hesaplanmıştır.

**Tablo 14: Haziran Ayı Direkt İşçilik Saatleri**

ÜRETİM YERLERİ	ÇALIŞAN KİŞİ SAYISI (1)	GÜNLÜK ÇALIŞMA SÜRESİ (2)	AYLIK ÇALIŞMA GÜNÜ (3)	DİREKT İŞÇİLİK SAATİ (DİS) (4=1*2*3)
Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri	2	7,5	26	390*
Montaj Esas Üretim Gider Yeri	3	7,5	26	585**
<b>TOPLAM</b>	<b>5</b>	<b>7,5</b>	<b>26</b>	<b>975</b>

Direkt İşçilik Saati = Çalışan Kişi Sayısı \* Günlük Çalışma Saati \* Aylık Çalışma Günü

\* 390 DİS' in Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yerinde işlenen malzemelere göre detaylı dağıtımını Tablo 15'de görülmektedir.

\*\* 585 DİS' in Montaj Esas Üretim Gider Yerinde işlenen malzemelere göre detaylı dağıtımını Tablo 15'de görülmektedir.

Tablo 14'de Biçimlendirme EÜGY' de ve Montaj EÜGY' de çalışan işçilerin direkt işçilik saatlerinin aylık toplam 975 DİS olarak hesaplandığı görülmektedir.

01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında kullanılan mamul ve yarı mamullere göre direkt işçilik saatlerinin dağılımını Tablo 15'de gösterilmiştir.

**Tablo 15: Haziran Ayı Direkt İşçilik Saatlerinin Gider Yerlerine Göre Detaylı Dağılımı**

MALZEME ADI	GİDER YERİ	MİKTAR	DİREKT İŞÇİLİK SAATİ***
Profil	Biçimlendirme	113,60 m	118 DİS
Lama Demir	Biçimlendirme	85,20 kg	80 DİS
Siyah Sac	Biçimlendirme	130,64 kg	97 DİS
Krom Sac	Biçimlendirme	184,60 kg	95 DİS
<b>TOPLAM</b>			<b>390 DİS</b>
Konveyör Bant	Montaj	63,40 m	162 DİS
Silindir	Montaj	181,00 adet	124 DİS
Motor	Montaj	63,00 adet	145 DİS
Tambur	Montaj	76,00 adet	154 DİS
<b>TOPLAM</b>			<b>585 DİS</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>975 DİS</b>

\*\*\* İşletme yöneticisi/sahibi ile yapılan görüşmeler ve gözlemler neticesinde tespit edilen direkt işçilik saatleri

B17 no'lu siparişin üretimi için hesaplanan direkt işçilik saatleri Tablo 16'da gösterilmiştir.

**Tablo 16: B17 No'lu Sipariş İçin Hesaplanan Direkt İşçilik Saatleri**

MALZEME ADI	GİDER YERİ	MİKTAR	DİREKT İŞÇİLİK SAATİ
Profil	Biçimlendirme	58,80 m	62 DİS
Lama Demir	Biçimlendirme	44,10 kg	47 DİS
Siyah Sac	Biçimlendirme	67,62 kg	49 DİS
Krom Sac	Biçimlendirme	95,55 kg	52 DİS
<b>TOPLAM</b>			<b>210 DİS</b>
Konveyör Bant	Montaj	29,40 m	76 DİS
Silindir	Montaj	59,00 adet	64 DİS
Motor	Montaj	4,00 adet	60 DİS
Tambur	Montaj	8,00 adet	70 DİS
<b>TOPLAM</b>			<b>270 DİS</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>			<b>480 DİS</b>

### III.8.2.3. Genel Üretim Giderleri Dağıtımı

İşletmede 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında SGK işveren payı, kira, temizlik, ısınma, elektrik, yemek, su, yakıt, iş güvenliği, amortisman, endirekt malzemeler gibi genel üretim giderleri tespit edilmiştir.

Gider yerlerine ait brüt ücretler ve SGK işveren payı tutarları Tablo 17'de gösterilmiştir.

**Tablo 17: Gider Yerlerine Göre SGK İşveren Payı**

GİDER YERLERİ	ÇALIŞAN SAYISI	AYLIK BRÜT ÜCRET	AYLIK SGK İŞVEREN PAYI (%21,5)
Biçimlendirme	2	3.555,00	764,32
Montaj	3	5.332,50	1.146,49
Kalite Kontrol	1	1.777,50	382,16
Yemekhane	1	1.777,50	382,16
Depo	1	1.777,50	382,16
İşletme Yönetimi	1	1.777,50	382,16
<b>TOPLAM</b>	<b>9</b>	<b>15.997,50</b>	<b>3.439,45</b>

İşletmenin duran varlıkları ve amortisman tutarları Tablo 18’de gösterilmiştir.

**Tablo 18: Duran Varlık Kayıtlı Değer ve Amortisman Tablosu**

Sıra No	Duran Varlık Adı	Duran Varlık Kayıtlı Değer	Duran Varlık Normal Amortisman Oranı*	Amortisman Tutarı
1	X Torna Takım Tezgâhı	1.524,60	10	152,46
2	Kompresör Matkap	563,20	20	28,16
3	Gaz Altı Kaynak Makinesi	676,80	20	33,84
4	Şerit Testere	2.000,00	20	100,00
5	Sac Bükme Makinesi	1.500,00	10	150,00
6	Hidrolik Testere Takımı	2.618,40	20	130,92
7	Y Torna Takım Tezgâhı	1.500,00	10	150,00
8	Freze Tezgâhı	1.666,70	10	166,67
9	Hidrolik Pres	661,00	10	66,16
10	Hidrolik Testere	1.166,60	20	58,33
11	Otomatik Testere	6.666,60	20	333,33
12	CNC Torna Tezgâhı	2.000,00	10	200,00
13	Mutfak Demirbaş	3.051,30	10	305,13
14	Taşıt	20.000,00	20	1.000,00
<b>TOPLAM</b>		<b>45.595,20**</b>		<b>2.875,00</b>

\* Amortisman tabi iktisadi kıymetler normal amortisman oranı: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf).

\*\* İşletmenin duran varlıklarının (Tablo 3’de) içinde 1.593.338,52 TL’lik arazi ve arsası bulunmakta olup, Vergi Usul Kanunu’nun 314.maddesine göre amortisman tabi değildir.

İşletmede Haziran ayında meydana gelen genel üretim giderleri ve genel üretim giderlerinin maliyet yerlerine göre dağıtımının yapılabilmesi için belirlenen dağıtım anahtarları Tablo 19’da görüldüğü gibidir:

**Tablo 19: Haziran Ayı Genel Üretim Giderleri**

SIRA NO	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	TUTAR*	DAĞITIM ANAHTARI
1	Kira	3.000,00	m <sup>2</sup>
2	Temizlik	400,00	m <sup>2</sup>
3	Isınma	-	m <sup>2</sup>
4	Elektrik	800,00	kws
5	Yemek	750,00	Kişi Sayısı
6	Su	600,00	Kişi Sayısı
7	SGK İşveren Payı	3.439,45	Kişi Sayısı
8	Yakıt	300,00	Kişi Sayısı
9	İş Güvenliği	250,00	Kişi Sayısı
10	Amortisman	2.875,13	Direkt Dağıtım
11	Endirekt Malzemeler	3.700,00	Direkt Dağıtım
12	İşçi Ücret ve Giderleri	7.110,00	Direkt Dağıtım
	<b>TOPLAM</b>	<b>23.224,58</b>	

\* SGK İşveren Payı ve Amortisman Gideri dışındaki bütün tutarlar işletmenin mali müşavirinden alınan bilgilere dayanmaktadır.

ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nin toplam alanının 800 m<sup>2</sup> olduğu işletme hakkında genel bilgiler başlığında verilmişti, tarafımızdan işletmede yapılan inceleme ve ölçümler neticesinde işletmenin gider yerlerine göre tespit edilen m<sup>2</sup>'leri Tablo 20'de görülmektedir.

**Tablo 20: Gider Yerlerinin Alanı**

Gider Yeri Adı	m <sup>2</sup>
Biçimlendirme EÜGY	250
Montaj EÜGY	300
Kalite Kontrol YÜGY	60
Yemekhane YÜGY	40
Depo YÜGY	130
İşletme Yönetimi ÜYYGY	20
<b>TOPLAM</b>	<b>800</b>

### **III.8.2.3.1. Genel Üretim Giderlerinin Gider Merkezlerine Dağıtımı**

Bu bölümde işletmede 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında tespit edilen genel üretim giderlerinin ve I., II. ve III. Dağıtım işlemleri yapılarak, tabloları hazırlanacaktır.

#### **III.8.1.3.1.1. Genel Üretim Giderlerinin I. Dağıtım Tablosunun Hazırlanması**

01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında üretimi gerçekleştirilen B17 no'lu siparişe ait genel üretim giderlerinin, esas üretim gider yerlerine ve yardımcı üretim gider yerlerine dağıtımı yapılarak I. Dağıtım Tablosu hazırlanacaktır.

I. Dağıtım sonucunda, işletmede meydana gelen çeşitli genel üretim giderlerinin, bu giderlerden faydalanan gider yerlerine dağıtımı yapılmış olacaktır. Genel üretim giderlerinin I. Dağıtımında kullanılacak olan formül şöyledir:

$$\text{GÜG Dağıtım Oranı} = \frac{\text{Dağıtımı Yapılacak GÜG Toplam Tutarı}}{\text{İlgili Dağıtım Anahtarı Toplamı}}$$

<b>1.Kira Giderinin Dağıtımı;</b>	<b>3.000 TL / 800m<sup>2</sup> = 3,75 TL/m<sup>2</sup></b>
Biçimlendirme EÜGY;	3,75 TL/m <sup>2</sup> * 250 m <sup>2</sup> = 937,50 TL
Montaj EÜGY;	3,75 TL/m <sup>2</sup> * 300 m <sup>2</sup> = 1.125,00 TL
Kalite Kontrol YÜGY;	3,75 TL/m <sup>2</sup> * 60 m <sup>2</sup> = 225,00 TL
Yemekhane YÜGY;	3,75 TL/m <sup>2</sup> * 40 m <sup>2</sup> = 150,00 TL
Depo YÜGY;	3,75 TL/m <sup>2</sup> * 130 m <sup>2</sup> = 487,50 TL
İşletme Yönetimi ÜYYGY;	3,75 TL/ m <sup>2</sup> * 20 m <sup>2</sup> = 75,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>3.000,00 TL</b>

<b>2.Temizlik Giderinin Dağıtımı;</b>	<b>400 TL / 800 m<sup>2</sup> = 0,5 TL/m<sup>2</sup></b>
Biçimlendirme EÜGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 250 m <sup>2</sup> = 125,00 TL
Montaj EÜGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 300 m <sup>2</sup> = 150,00 TL
Kalite Kontrol YÜGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 60 m <sup>2</sup> = 30,00 TL
Yemekhane YÜGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 40 m <sup>2</sup> = 20,00 TL
Depo YÜGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 130 m <sup>2</sup> = 65,00 TL
İşletme Yönetimi ÜYYGY;	0,5 TL/m <sup>2</sup> * 20 m <sup>2</sup> = 10,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>400,00 TL</b>

**3.Isınım Giderinin Dağıtımı;** Çalışma 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında gerçekleştiği için işletmede ısınma gideri bulunmamaktadır.

**4.Elektrik Giderinin Dağıtımı; 800 TL / 3.636,36 KWS = 0,22 TL/KWS**

Biçimlendirme EÜGY; 0,22 TL/kws \* 2.909,09 kws = 640 TL

Montaj EÜGY; 0,22 TL/kws \* 727,27 kws = 160 TL**TOPLAM 800 TL**

İşletme sahibi ile yapılan görüşme ve inceleme/gözlemler neticesinde elektrik tüketiminin tamamına yakın kısmının Biçimlendirme EÜGY ve Montaj EÜGY tarafından kullanıldığı tespit edilmiştir. Diğer gider yerlerinin elektrik tüketimi sadece aydınlanma amaçlı olduğundan ve çok düşük tutarlar söz konusu olacağından, yardımcı üretim gider yerlerinin elektrik giderinden alacağı paylar göz ardı edilmiştir.

**5.Yemek Giderinin Dağıtımı; 750 TL / 9 kişi = 83,33 TL/kişi**

Biçimlendirme EÜGY; 83,33 TL/kişi \* 2 kişi = 166,66 TL

Montaj EÜGY; 83,33 TL/kişi \* 3 kişi = 250,02 TL

Kalite Kontrol YÜGY; 83,33 TL/kişi \* 1 kişi = 83,33 TL

Yemekhane YÜGY; 83,33 TL/kişi \* 1 kişi = 83,33 TL

Depo YÜGY; 83,33 TL/kişi \* 1 kişi = 83,33 TL

İşletme Yönetimi ÜYYGY; 83,33 TL/kişi \* 1 kişi = 83,33 TL**TOPLAM 750,00 TL****6.Su Giderinin Dağıtımı; 600 TL / 9 kişi = 66,67 TL/kişi**

Biçimlendirme EÜGY; 66,67 TL/kişi \* 2 kişi = 133,31 TL

Montaj EÜGY; 66,67 TL/kişi \* 3 kişi = 200,01 TL



Kalite Kontrol YÜGY;	66,67 TL/kişi * 1 kişi =	66,67 TL
Yemekhane YÜGY;	66,67 TL/kişi * 1 kişi =	66,67 TL
Depo YÜGY;	66,67 TL/kişi * 1 kişi =	66,67 TL
İşletme Yönetimi ÜYYGY;	66,67 TL/kişi * 1 kişi =	66,67 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>600,00 TL</b>

**7.Yakıt Giderinin Dağıtımı; 300 TL / 9 kişi = 33,33 TL/kişi**

Biçimlendirme EÜGY;	33,33 TL/kişi * 2 kişi =	66,66 TL
Montaj EÜGY;	33,33 TL/kişi * 3 kişi =	100,02 TL
Kalite Kontrol EÜGY;	33,33 TL/kişi * 1 kişi =	33,33 TL
Yemekhane EÜGY;	33,33 TL/kişi * 1 kişi =	33,33 TL
Depo EÜGY;	33,33 TL/kişi * 1 kişi =	33,33 TL
İşletme Yönetimi ÜYYGY;	33,33 TL / kişi * 1 kişi =	33,33 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>300 TL</b>

**8.İş Güvenliği Giderinin Dağıtımı; 250 TL / 9 kişi = 27,78 TL/kişi**

Biçimlendirme EÜGY;	27,78 TL/kişi * 2 kişi =	55,56 TL
Montaj EÜGY;	27,78 TL/kişi * 3 kişi =	83,32 TL
Kalite Kontrol YÜGY;	27,78 TL/kişi * 1 kişi =	27,78 TL
Yemekhane YÜGY;	27,78 TL/kişi * 1 kişi =	27,78 TL
Depo YÜGY;	27,78TL/kişi * 1 kişi =	27,78 TL

İşletme Yönetimi ÜYYGY;

27,78TL/kişi \* 1 kişi = 27,78 TL

**TOPLAM****250,00 TL**

**9.Amortisman Giderinin Dağıtımı;** Aşağıdaki Tablo 21 dikkate alındığında Biçimlendirme EÜGY' ne düşen amortisman toplamının 1.570 TL olduğu, Mutfak Demirbaş amortisman tutarının direkt olarak Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yerine yazılması gerektiği görülmektedir.

**Tablo 21: Gider Yerlerine Göre Amortisman Tutarının Dağılımı**

Sıra No	Duran Varlık Adı	Duran Varlığın Kullanıldığı Gider Yeri	Duran Varlık Kayıtlı Değer	Duran Varlık Normal Amortisman Oranı*	Amortisman Tutarı
1	X Torna Takım Tezgâhı	Biçimlendirme	1.524,60	10	152,46
2	Kompresör Matkap	Biçimlendirme	563,20	20	28,16
3	Gaz Altı Kaynak Makinesi	Biçimlendirme	676,80	20	33,84
4	Şerit Testere	Biçimlendirme	2.000,00	20	100,00
5	Sac Bükme Makinesi	Biçimlendirme	1.500,00	10	150,00
6	Hidrolik Testere Takımı	Biçimlendirme	2.618,40	20	130,92
7	Y Torna Takım Tezgâhı	Biçimlendirme	1.500,00	10	150,00
8	Freze Tezgâhı	Biçimlendirme	1.666,70	10	166,67
9	Hidrolik Pres	Biçimlendirme	661,00	10	66,16
10	Hidrolik Testere	Biçimlendirme	1.166,60	20	58,33
11	Otomatik Testere	Biçimlendirme	6.666,60	20	333,33
12	CNC Torna Tezgâhı	Biçimlendirme	2.000,00	10	200,00
13	Mutfak Demirbaş	Yemekhane	3.051,30	10	305,13
14	Taşıt	Gider Yerlerinin Tamamı	20.000,00	20	1.000,00
<b>TOPLAM</b>			<b>45.595,20</b>		<b>2.875,00</b>

**10.Taşıt Amortisman Giderinin Dağıtımı; 1.000 TL / 9 kişi = 111,11 TL/kişi**

Biçimlendirme EÜGY;	111,11 TL/kişi * 2 kişi = 222,22 TL
Montaj EÜGY;	111,11 TL/kişi * 3 kişi = 333,33 TL
Kalite Kontrol YÜGY;	111,11 TL/kişi * 1 kişi = 111,11 TL
Yemekhane YÜGY;	111,11 TL/kişi * 1 kişi = 111,11 TL
Depo YÜGY;	111,11 TL/kişi * 1 kişi = 111,11 TL
İşletme Yönetimi ÜYYG;	111,11 TL/kişi * 1 kişi = 111,11 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>1.000,00 TL</b>

**11.Endirek Malzemeler Giderinin Dağıtımı;** İşletmeden alınan bilgilere göre PVC bantlı konveyör sistemi üretimi için depodan alınan endirekt malzemeler ait oldukları gider yerine direkt bir şekilde yüklenmektedir.

Biçimlendirme EÜGY;	2.200,00 TL
Montaj EÜGY;	1.500,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>3.700,00 TL</b>

**12.İşçi Ücret ve Giderleri;** İşletmede yardımcı üretim gider yerlerinde çalışan işçilerin ücretleri gider yerlerine direkt bir şekilde yüklenmektedir. Yardımcı Üretim Gider Yerlerinin her birinde bir işçi çalıştığı ve uygulama yapılan dönemde asgari brüt ücretin 1.777,50 TL olduğu dikkate alınarak Tablo 22’de ilgili satır oluşturulmuştur.

Yukarıda elde edilen veriler Tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22: Maliyet Dağıtım Tablosu – I. Dağıtım

Bölümler Maliyetler	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ			ÜRETİMYERLERİ YÖNETİMİ GİDER YERİ	TOPLAM
	Biçimlendirme	Montaj	Kalite Kontrol	Yemekhane	Depo	İşletme Yönetimi	
<b>DİMM</b>	1.663,75	27.309,10	-	-	-	-	<b>28.972,85</b>
<b>DİG</b>	1.659,00	2.133,00	-	-	-	-	<b>3.792,00</b>
<b>DİREKT GİDERLERİN TOPLAMI</b>	<b>3.322,75</b>	<b>29.442,10</b>	-	-	-	-	<b>32.764,85</b>
<b>GÜG</b>							
Kira	937,50	1.125,00	225,00	150,00	487,50	75,00	<b>3.000,00</b>
Temizlik	125,00	150,00	30,00	20,00	65,00	10,00	<b>400,00</b>
Elektrik	640,00	160,00	-	-	-	-	<b>800,00</b>
Yemek	166,66	250,02	83,33	83,33	83,33	83,33	<b>750,00</b>
Su	133,31	200,01	66,67	66,67	66,67	66,67	<b>600,00</b>
SGK İşveren Payı	764,32	1.146,49	382,16	382,16	382,16	382,16	<b>3.439,45</b>
Yakıt	66,66	100,02	33,33	33,33	33,33	33,33	<b>300,00</b>
İş Güvenliği	55,56	83,32	27,78	27,78	27,78	27,78	<b>250,00</b>
Amortismanlar	1.570,00	-	-	305,13	-	-	<b>1.875,13</b>
Taşıt Amortismanı	222,22	333,33	111,11	111,11	111,11	111,11	<b>1.000,00</b>
Endirekt Malzeme	2.200,00	1.500,00	-	-	-	-	<b>3.700,00</b>
İşçi Ücret ve Giderleri	-	-	1.777,50	1.777,50	1.777,50	1.777,50	<b>7.110,00</b>
<b>GÜG TOPLAMI</b>	<b>6.881,23</b>	<b>5.048,19</b>	<b>2.736,88</b>	<b>2.957,01</b>	<b>3.034,38</b>	<b>2.566,88</b>	<b>23.224,58</b>
<b>I.DAĞITIM TOPLAMI</b>	<b>10.203,98</b>	<b>34.490,29</b>	<b>2736,88</b>	<b>2.957,01</b>	<b>3.034,38</b>	<b>2.566,88</b>	<b>55.989,43</b>

### III.8.2.3.1.2. Genel Üretim Giderlerinin II. Dağıtım Tablosunun

#### Hazırlanması

Tablo 22'den, (Maliyet Dağıtım Tablosu-I. Dağıtım Tablosu'ndan) hareketle yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan giderler basit dağıtım yöntemine göre esas üretim gider yerlerine dağıtılacaktır.

II. Dağıtım sonucunda işletmenin farklı gider yerlerinde oluşan genel üretim giderleri, üretimin fiilen gerçekleştiği esas üretim gider yerlerinde toplanmış olacaktır. Mamul maliyetinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için yardımcı üretim gider yeri, yardımcı hizmet gider yeri ve üretim yerleri yönetimi gider yerleri gibi çeşitli gider yerlerinde ortaya çıkan genel üretim giderlerinin, mamul üretimin esasen gerçekleştiği esas üretim gider yerlerinde toplanması öngörülmektedir.

Aşağıdaki Tablo 23'de II. Dağıtımın yapılabilmesi için yardımcı üretim gider yerlerinin kullanabileceği dağıtım anahtarları gösterilmiştir.

**Tablo 23: II. Dağıtım İçin Kullanılacak Dağıtım Anahtarları**

GİDER YERLERİ	ALAN (m <sup>2</sup> )	KİŞİ SAYISI	DİREKT İŞÇİLİK SAATİ (DİS)	KALİTE KONTROL SAATİ (KKS)
Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri	250	2	210	5
Montaj Esas Üretim Gider Yeri	300	3	270	6
Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yeri	60	1		
Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yeri	40	1		
Depo Yardımcı Üretim Gider Yeri	130	1		2
İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri	20	1		
<b>TOPLAM</b>	<b>800</b>	<b>9</b>	<b>480</b>	<b>13</b>

**Kalite Kontrol YÜGY Giderlerinin Dağıtımı; 2.736,88 TL /11 KKS=248,80727 TL/KKS**

Biçimlendirme EÜGY; 248,80727 TL/KKS \* 5 KKS = 1.244,04 TL

Montaj EÜGY; 248,80727 TL/KKS \* 6 KKS = 1.492,84 TL

**TOPLAM 2.736,88 TL**

**Yemekhane YÜGY Giderlerinin Dağıtımı; 2.957,01 TL / 5 Kişi = 591,402 TL/Kişi**

Biçimlendirme EÜGY; 591,402 TL/Kişi Sayısı \* 2 Kişi Sayısı = 1.182,80 TL

Montaj EÜGY; 591,402 TL/Kişi Sayısı \* 3 Kişi Sayısı = 1.774,21 TL

**TOPLAM 2.957,01 TL**

**Depo YÜGY Giderlerinin Dağıtımı; 3.034,38 TL / 550 m<sup>2</sup> = 5,51705 TL/m<sup>2</sup>**

Biçimlendirme EÜGY; 5,51705 TL/m<sup>2</sup> \* 250 m<sup>2</sup> = 1.379,26 TL

Montaj EÜGY; 5,51705 TL/m<sup>2</sup> \* 300 m<sup>2</sup> = 1.655,12 TL

**TOPLAM 3.034,38 TL**

**İşletme Yönetimi ÜYYGY Giderlerinin Dağıtımı; 2.566,88 TL / 5 Kişi = 513,376 TL/Kişi**

Biçimlendirme EÜGY; 513,376 TL/Kişi \* 2 Kişi = 1.026,75 TL

Montaj EÜGY; 513,376 TL/Kişi \* 3 Kişi = 1.540,13 TL

**TOPLAM 2.566,88 TL**

Yukarıda elde edilen veriler Tablo 24'de gösterilmiştir.

Tablo 24: Maliyet Dağıtım Tablosu – II. Dağıtım Tablosu

Bölümler Gider Yerleri	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET ÜRETİM GİDER YERLERİ			ÜRETİM YERLERİ YÖNETİMİ GİDER YERİ	TOPLAM
	Biçimlendirme	Montaj	Kalite Kontrol	Yemekhane	Depo	İşletme Yönetimi	
<b>DİREKT GİDERLERİN TOPLAMI</b>	<b>3.322,75</b>	<b>29.442,10</b>	-	-	-	-	<b>32.764,85</b>
<b>GÜĞ TOPLAMI</b>	<b>6.881,23</b>	<b>5.048,19</b>	<b>2.736,88</b>	<b>2.957,01</b>	<b>3.034,38</b>	<b>2.566,88</b>	<b>23.224,58</b>
<b>I.DAĞITIM TOPLAMI</b>	<b>10.203,98</b>	<b>34.490,29</b>	<b>2.736,88</b>	<b>2.957,01</b>	<b>3.034,38</b>	<b>2.566,88</b>	<b>55.989,43</b>
Kalite Kontrol YÜGY	1.244,04	1.492,84	(2.736,88)	-	-	-	-
Yemekhane YÜGY	1.182,80	1.774,21	-	(2.957,01)	-	-	-
Depo YÜGY	1.379,26	1.655,12	-	-	(3.034,38)	-	-
İşletme Yönetimi Gider Yeri	1.026,75	1.540,13	-	-	-	(2.566,88)	-
<b>GÜĞ II.DAĞITIM TOPLAMI</b>	<b>4.832,85</b>	<b>6.462,30</b>	-	-	-	-	<b>11.295,15</b>
<b>GÜĞ GENEL TOPLAMI</b>	<b>11.714,08</b>	<b>11.510,49</b>	-	-	-	-	<b>23.224,57</b>
<b>II.DAĞITIM TOPLAMI</b>	<b>15.036,83</b>	<b>40.952,59</b>	-	-	-	-	<b>55.989,43</b>

### III.8.2.3.1.3. Giderlerin Mamul Maliyetine Yüklenmesi ve III. Dağıtım

Bu bölümde, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin, üretilen mamulün maliyetine yüklenecektir.

Üçüncü dağıtıma ilişkin çalışmalar ikinci dağıtım toplamından devam etmektedir. İkinci dağıtımda amaç, yardımcı gider yerlerinde toplanan giderleri esas üretim gider yerlerinde toplamaktır. Üçüncü dağıtımın amacı ise ikinci dağıtımda esas üretim gider yerlerinde toplanan giderleri üretilen mamulün maliyetine yüklemektir (Yükçü, 2015: 310).

#### III.8.2.3.1.3.1. Giderlerin Mamul Maliyetine Yüklenmesi

ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında üretimini gerçekleştirdiği PVC bantlı konveyör sistemlerine harcadığı direkt işçilik saatleri aşağıdaki Tablo 25’de gösterilmiştir.

**Tablo 25: Esas Üretim Gider Yerleri İlk Madde ve Malzeme İle DİS Dağılımları**

GİDER YERİ	KULLANILAN İLK MADDE VE MALZEME	DİREKT İŞÇİLİK SAATİ (DİS) (Haziran Ayı)
Biçimlendirme	Profil	118
Biçimlendirme	Lama Demir	80
Biçimlendirme	Siyah Sac	97
Biçimlendirme	Krom Sac	95
<b>TOPLAM</b>		<b>390</b>
Montaj	Konveyör Bandı	162
Montaj	Silindir	124
Montaj	Motor	145
Montaj	Tambur	154
<b>TOPLAM</b>		<b>585</b>

Tablo 24’den ve Tablo 25’den alınan bilgilere göre GÜG’ lerinin III. Dağıtım yükleme hadleri aşağıda görülmektedir.



**Biçimlendirme EÜGY GÜG Yükleme Haddi =**

$$\frac{\text{Biçimlendirme EÜGY GÜG Genel Toplamı}}{\text{Direkt İşçilik Saati Toplamı}}$$

**Biçimlendirme EÜGY GÜG Yükleme Haddi =**

$$\frac{11.714,08 \text{ TL}}{390 \text{ DİS}} = 30,03610$$

**Montaj EÜGY GÜG Yükleme Haddi =**

$$\frac{\text{Montaj EÜGY GÜG Genel Toplamı}}{\text{Direkt İşçilik Saati Toplamı}}$$

**Montaj EÜGY GÜG Yükleme Haddi =**

$$\frac{11.510,49 \text{ TL}}{585 \text{ DİS}} = 19,67605 \text{ TL/DİS}$$

Biçimlendirme EÜGY ve Montaj EÜGY GÜG' leri yükleme hadleri Şekil 26'da gösterilmiştir.

### **III.8.3. Sipariş Maliyet Kartının Oluşturulması**

Bu bölümde 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında üretimi gerçekleştirilen B17 no'lu siparişin, sipariş maliyet kartı Şekil 26'da gösterilmiştir.

Şekil 26: Sipariş Maliyet Kartı

ABC İŞLETMESİ SİPARİŞ MALİYET KARTI							
<b>Müşteri Adı:</b> X Sanayi ve Ticaret AŞ				<b>Sipariş No:</b> B17			
<b>Ürün Adı:</b> PVC Bantlı Konveyör Sistemi				<b>Sipariş Tarihi:</b> 01.06.2017			
<b>Miktar:</b> 1 Adet				<b>Bitim Tarihi:</b> 28.06.2017			
				<b>Teslim Tarihi:</b> 29.06.2017			
BİÇİMLENDİRME ESAS ÜRETİM GİDER YERİ							
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ			DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ			GENEL ÜRETİM GİDERİ	
Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar	Yükleme Haddi	Tutar
01.06.2017	050	1.663,75	02.06.2017		1.659,00	30,03610	11.714,08
MONTAJ ESAS ÜRETİM GİDER YERİ							
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERİ			DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ			GENEL ÜRETİM GİDERİ	
Tarih	Fiş No	Tutar	Tarih	Fiş No	Tutar	Yükleme Haddi	Tutar
01.06.2017	051	27.309,10	16.06.2017		2.133,00	19,67605	11.510,49
BİÇİMLENDİRME			MONTAJ			TOPLAM	
<b>DİMM</b>	1.663,75				27.309,10		28.972,85
<b>DİG</b>	1.659,00				2.133,00		3.792,00
<b>GÜG</b>	11.714,08				11.510,49		23.224,57
<b>TOPLAM</b>							<b>55.989,43</b>
<b>BİRİM MALİYET</b>							<b>55.989,43</b>

Şekil 26'da B17 no'lu siparişin toplam maliyeti 55.989,43 TL olarak görülmektedir. İşletmede oluşturulan iki esas üretim gider yerinin ve o gider yerlerindeki maliyet unsurlarının tutarının da ayrı ayrı hesaplandığı Şekil 26'da görülmektedir.

Uygulamanın gerçekleştirildiği 14,70 metrelik B17 projesinin yapılan hesaplamalarından hareketle, ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nin bundan sonra alacağı siparişlerde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarlarını doğru tespit ederek, doğru bir fiyatlandırma yaparak ve kârını bilerek iş hayatına devam etmesi beklenmektedir.



## SONUÇ

Yoğun küresel rekabet ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmelerin en önemli amaçlarından bir tanesi kâr elde edebilmektir. Hedeflenen kâra ulaşabilmek için işletmelerde ortaya çıkan giderlerin ve maliyetlerin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesi ve söz konusu giderlerin ve maliyetlerin belirli imkânlar çerçevesinde düşürülmesi gerekmektedir. Bu nedenle özellikle endüstriyel işletmelerde etkin bir role sahip olan maliyetlerin hesaplanması bir diğer ifadeyle maliyetlerin ölçülmesi konusu oldukça önem arz etmektedir. Maliyet muhasebesinde önemli bir konu olan maliyet hesaplama yöntemleri, endüstriyel işletmelerde üretimi gerçekleştirilen mamul ve hizmetlerin nihai hale gelinceye kadar ortaya çıkan ve üretim maliyetleri olarak ifade edilen maliyetlerin saptanabilmesi için belirli ilke ve kurallar ışığında uygulanan ve mamullerin birim maliyetinin belirlenebilmesinde kullanılan hesaplama yöntemleridir. Maliyet hesaplama yöntemleri mamullere hangi giderlerin, ne zaman ve nasıl yüklenecek sorularını cevaplandırarak birim mamul maliyetinin ve toplam mamul maliyetinin sağlıklı bir şekilde tespit edilmesini ve böylelikle mamul satış fiyatının belirlenmesini sağlamaktadır. Maliyetlerin gerçekleri yansıtacak bir şekilde hesaplanması ve hesap yönteminin işletme yapısına uygun bir şekilde belirlenmesi halinde yöneticilerin mevcut ve gelecek durumla ilgili doğru kararlar almasını ve böylelikle işletmelerin rekabetle başa çıkabilmesini, faaliyetlerini sürdürebilmesini ve hedeflenen kâra ulaşabilmesini sağlamaktadır.

İşletmelerin geleceklerini net bir şekilde görebilmeleri için hayati bir öneme sahip olan maliyet ölçümleme yöntemleri diğer bir ifadeyle maliyetlendirme yöntemleri maliyetlerin kapsamına göre, saptanma zamanına göre veya gerçekleşme zamanına göre ve maliyetlerin hesaplanma şekline göre veya üretim biçimlerine göre olmak üzere üç grup altında toplanmaktadır. Ayrıca günümüz dünyasında yaşanan küresel rekabet ve teknolojik

gelişmelerin sonucunda değişen üretim sistemleri ile birlikte maliyet yönetimi açısından belirlenen maliyet hesaplama yöntemleri de mevcuttur.

Endüstriyel işletmeler kendine en uygun olan üretim sistemlerinden yararlanarak mal ve hizmet üretimi yapmaktadırlar. Genel olarak endüstriyel işletmeler üretimlerini seri üretim veya sipariş üretim şeklinde gerçekleştirmektedirler. Üretim süreçleri, işletmelerde ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Buna göre çeşitli etkenlere göre gruplandırılan maliyet hesaplama yöntemlerinin en başında üretim biçimlerine göre maliyetlendirme yöntemi yer almaktadır. Üretim biçimlerine göre hesaplanan mal ve hizmet maliyetleri, yöneticilerin işletmenin mali durumu hakkında daha detaylı bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır.

Üretim biçimlerine göre maliyet yöntemleri, sipariş maliyet yöntemi ve safha maliyet yöntemi olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır. Sipariş maliyet yöntemi, parti üretim sistemine veya proje üretim sistemine göre belirli partiler halinde birbirinden farklı mal ve hizmet üretimi gerçekleştiren işletmelerde kullanılan maliyet hesaplama yöntemidir. Safha maliyet yöntemi ise kitle üretim sistemine göre mal ve hizmet üretimini gerçekleştiren ve tek çeşit mamul üretimi yapan işletmelerde kullanılan maliyet hesaplama yöntemidir. Endüstriyel işletmelerde sağlıklı bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturabilmesi için üretim biçimlerine göre maliyet yöntemlerinden en az biri mutlaka kullanılmalıdır.

Sipariş maliyet yönteminde adı geçen sipariş kelimesi, müşterilerden gelen özel istek anlamında olabileceği gibi stok yapmak için verilen iş emirleri anlamında da kullanılmaktadır. Sipariş maliyet yöntemi, müşterilerden gelen ya da iş emri olarak alınan her bir siparişin direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin ayrı bir şekilde izlenerek hesaplanması yöntemidir. Bu nedenle sipariş maliyet yöntemini sadece

özel üretim sistemine üretim yapan işletmeler değil, üretim maliyetlerini ayrı bir şekilde takip etmek isteyen bütün endüstri işletmeleri tarafından kullanılabilir.

Sipariş maliyet yönteminin en önemli işlevi olan üretim maliyetlerinin ayrı bir şekilde takip edilmesi ile ilgili olarak kullanılması gereken belgeler vardır. İlk madde ve malzeme istek fişleri, ilk madde ve malzeme istek fişleri özeti, işçi çalışma kartları, işçi çalışma kartları özeti ile sipariş maliyet kartları şeklinde sıralanan bu belgeler sipariş maliyeti yöntemini uygulayan işletmelerde mamul maliyetinin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için kullanılması gereken önemli belgelerdir. Sipariş maliyet yönteminde kullanılan belgeler aracılığıyla her siparişin üretim maliyetleri sağlıklı bir şekilde tespit edilmekte ve böylelikle toplam üretim maliyeti rasyonel bir şekilde hesaplanabilmektedir.

Sipariş maliyet yöntemine göre maliyet hesaplaması yapan işletmeler direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerini gider yerleri bakımından tespit ederek zaman ve miktar kontrolü yapılmasını sağlamaktadır. Ayrıca maliyet unsurlarının gider yerlerine dağıtılarak hesaplanması, gider yerlerine düşen maliyetlerin belirlenmesine ve böylelikle maliyet kontrolünün yapılmasına imkân sağlamaktadır.

Bu çalışmada, Karaman ilinde faaliyet gösteren ve konveyör sistemi üreten bir işletmede muhasebe bilgi sistemi kurularak sipariş maliyet yönteminin uygulanabilirliği araştırılmıştır. Çeşitli konveyör sistemi üretilen işletmede uygulama sadece 01.06.2017-30.06.2017 tarihleri arasında sipariş alınan PVC bantlı konveyör sistemi üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın uygulama kısmının gerçekleştiği işletmede mevcut bir muhasebe bilgi sistemi olmadığı ve üretim maliyeti hesaplanmadan işletme sahibi tarafından satış fiyatının tecrübeye dayanarak belirlendiği görülmüştür.

İşletmede mevcut bir iş akış şeması olmadığı için uygulamanın ilk aşamasında işletmeden elde edilen bilgi ve gözlem neticesinde iş akış süreci oluşturulmuştur. İşletmenin iş akış süreci; siparişin alınması, üretim planı, tedarik süreci, üretim süreci ve teslim şeklinde belirlenmiştir.

Sonraki aşamada işletmenin faaliyet alanları göz önünde tutularak işletmenin gider yerleri belirlenmiştir. Buna göre işletmede Biçimlendirme Esas Üretim Gider Yeri ve Montaj Esas Üretim Gider Yeri olmak üzere iki tane esas üretim gider yeri; Kalite Kontrol Yardımcı Üretim Gider Yeri, Yemekhane Yardımcı Üretim Gider Yeri, Depo Yardımcı Üretim Gider Yeri ve İşletme Yönetimi Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri olmak üzere dört tane yardımcı üretim gider yeri tespit edilmiştir.

İşletmenin üretim maliyetlerini doğru tespit ve hesap edebilmek için maliyet unsurları incelenmiştir. Öncelikle siparişi alınan konveyör sisteminde kullanılacak olan direkt ilk madde ve malzemeler ölçü, miktar ve birim fiyat bazında tespit edilmiş, ardından gider yerlerine göre dağılımı yapılarak ilk madde ve malzeme istek fişleri ve ilk madde ve malzeme istek fişleri özeti belgeleri oluşturulmuştur. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin tespitinin ardından direkt işçilik giderleri hesaplanmıştır. İlk olarak işletmede çalışan kişilerin gider yerlerine göre dağılımı belirlenmiştir. Daha sonra alınan siparişe göre esas üretim gider yerlerine düşen direkt işçilik giderleri tespit edilmiş ve hemen ardından işçi çalışma kartları ile işçi çalışma kartları özeti belgeleri oluşturulmuştur. Ayrıca alınan siparişin üretimi boyunca ham madde ve mamullere göre harcanan direkt işçilik saatleri de hesaplanmıştır.

Sonraki aşamada, işletmede siparişin alındığı tarihler arasında ortaya çıkan genel üretim giderleri tespit edilerek dağıtım anahtarları aracılığıyla gider yerlerine dağıtımı

gerçekleştirilmiştir. İşletme için en uygun dağıtım anahtarları seçilerek sırasıyla birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtım yapılmıştır. Birinci dağıtımda, siparişin alındığı tarihte ortaya çıkan direkt giderler ve genel üretim giderleri ilgili oldukları gider yerlerine dağıtılmış ve Birinci Dağıtım Tablosu hazırlanmıştır. İkinci dağıtımda, işletmenin yardımcı üretim gider yerlerinde toplanan genel üretim giderleri, üretimin fiilen gerçekleştiği esas üretim gider yerlerine dağıtılarak İkinci Dağıtım Tablosu oluşturulmuştur. Üçüncü dağıtımda ise, esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler, konveyör sisteminde işlem gören mamullere yüklenerek Üçüncü Dağıtım Tablosu oluşturulmuştur.

En son ilk madde ve malzeme istek fişleri ve ilk madde ve malzeme istek fişleri özeti, işçi çalışma kartları ve işçi çalışma kartları özeti ile üçüncü dağıtım tablosunda yer alan bilgiler sipariş maliyet kartına aktarılarak toplam maliyet hesaplanmıştır.

Çalışma sonucunda, işletmede bir muhasebe bilgi sistemi kurularak siparişi alınan PVC bantlı konveyör sisteminin maliyeti hesaplanmış ve maliyetlerin işletmenin gider yerlerine göre dağılımı gerçekleştirilmiştir. Uygulama sonucunda elde edilen bilgilere göre, direkt ilk madde ve malzeme giderinin en fazla montaj esas üretim gider yerinde pay aldığı tespit edilmiştir. Bunun nedeni işletmenin konveyör bandını piyasadan oldukça pahalıya temin etmesidir. Bu nedenle işletme konveyör sisteminin maliyetinde önemli bir rol oynayan PVC bant için pazar araştırmalarını artırmalı, PVC bandın kalitesinden ödün vermeden daha az maliyetli bir şekilde temin etmenin yollarını belirlemelidir.

İşletmeden elde edilen bilgilere göre konveyör sistemi üretiminde ortaya çıkan direkt işçilik giderleri yaklaşık bir hesaplama ile tahmin edilmektedir. İşletmede işçi çalışma kartları uygulanmadığı için direkt işçilik giderleri doğru bir şekilde tespit edilememektedir. Çalışmada ise direkt işçilik giderleri hem gider yerleri bakımından tespit edilmiş ve hem de



toplam maliyet hesaplaması doğru bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle, işçi çalışma kartları başta olmak üzere işletmede belge düzeni sistemi oluşturulmalıdır. Böylelikle her sipariş için ne kadar çalışıldığı hesaplanabilir ve işçilik giderlerinin tespiti mümkün olabilir.

İşletmede meydana gelen genel üretim giderleri mamul maliyetine tahmini bir şekilde dâhil edilmektedir. İşletmede gider yerlerinin tam olarak belirlenmemesi ve genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımının yapılmamasından dolayı üretimini gerçekleştirdiği konveyör sisteminin maliyetini doğru bir şekilde hesaplayamamaktadır. Çalışmada konveyör üretiminin gerçekleştiği tarih aralıklarında meydana gelen genel üretim giderleri tespit edilmiş ve en uygun dağıtım anahtarları seçilerek gider yerlerine dağıtımı yapılmıştır. Hesaplamalar sonucunda mamul maliyetinde genel üretim giderlerinin önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu nedenle işletme, gider yerlerini çalışmada belirttiğimiz şekilde ayırmalı, genel üretim giderlerini tespit ederek konveyör sisteminin genel üretim giderinden aldığı pay bulunmalıdır. Bunun sonucunda mamul maliyeti sağlıklı bir şekilde tespit edilmiş olmakta ve böylelikle mamul maliyetinin düşürülmesi için doğru adımların atılması ve doğru kararların alınması sağlanmış olmaktadır.

İşletme, mamul maliyetini hesaplarken direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerini tahmini bir şekilde hesaplamaktadır. Oysaki çalışmanın sonucunda mamul maliyetinde özellikle genel üretim giderlerinin önemli bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bu nedenle işletme, düşük kâr marjlı siparişleri kabul ettiği zaman reelde zarar etmiş olabilir. Bu sonucu önlemek için, her siparişe ayrı bir şekilde işçi çalışma kartı düzenlemeli, işletmenin genel üretim giderleri ve gider yerleri tespit edilerek; genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımını gerçekleştirilmelidir.

Bu çalışma sonucunda, muhasebe bilgi sistemi oluşturularak maliyet yöntemlerinden sipariş maliyet yönteminin, konveyör sistemi üretimi gerçekleştiren bir işletmede uygulanabilirliği incelenmiştir. Ele alınan işletme aracılığıyla sipariş maliyet yönteminin konveyör sistemi üreten işletmelerin yapısına uygun olduğu tespit edilmiştir. Rasyonel bir mamul maliyeti hesaplanabilmesi ve maliyetlerin kontrol altına alınabilmesi için konveyör sistemi üretimi gerçekleştiren işletmede gerekli belge düzeni ve gerekli donanımın sağlanması halinde, sipariş maliyet yöntemi uygulaması tavsiye edilmektedir. Böylelikle işletmeler gider ve maliyetlerini doğru bir şekilde tespit ederek hedefledikleri kâr oranına ulaşabilirler. Ayrıca doğru bir mamul maliyet hesaplaması sayesinde işletme, mevcut ve gelecek durumla ilgili doğru kararlar alarak rekabetle başa çıkabilir ve faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilir.

ABC Endüstriyel Gıda Makineleri İmalatı İşletmesi'nde daha önce hiçbir şekilde maliyet hesaplaması yapılmadığı için işletmede ortaya çıkan giderler ve maliyetler doğru bir şekilde tespit edilememekte ve bunun sonucunda satış fiyatı ile kâr oranı da sağlıklı bir şekilde hesaplanamamaktadır. Bu çalışmada işletmenin PVC bantlı konveyör sistemi üretimi için iş akış süreci oluşturularak, gider yerleri tespit edilmiş ve maliyetlerin gider yerlerine göre dağılımı yapılmıştır. Böylelikle işletmede ortaya çıkan maliyetler gider yerleri bakımından tespit edilerek sağlıklı bir mamul maliyet hesaplaması gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda bu çalışma, işletmede oluşturulacak muhasebe sistemine temel oluşturabilir ve aynı zamanda bu çalışmada yapılan hesaplamalar diğer PVC bantlı konveyör sistemi üreten işletmelere yol gösterici olabilir.

## KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2011). TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni İle Değerleme Karşılaştırmaları. *Vergi Dünyası*, 20-25.
- Akdoğan, N. (2015). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüç, Ö. (1990). *Mali Tablolar Analizi*. İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın.
- Akgün, İ. A. (2010). Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 35-64.
- Akgün, İ. A. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 229-246.
- Akgün, İ. A., ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21-36.
- Akgün, M. (2004). Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 96-109.
- Akın, B. H. (2010). *Temel İşletme: Girişimcilik, İş Kurma ve Yönetim*. içinde (ss. 29-34; 47-55). Ankara: Adres Yayınları.
- Akin, H., ve Kurşunel, F. (2010). TMS-2'ye Göre Stokların Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 311-330.

- Aktan, C. C. (2013). Kurumsal Şirket Yönetimi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 150-191.
- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55-76.
- Aktepe, E. (2010). *Genel İşletme*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Al, A. (2013). *Finansal Krizin İşletmelerde Muhasebe Sistemi Üzerine Etkileri*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Alkan, A. (2010). *Sermaye Şirketleri (Anonim ve Limited) İle Kooperatiflerde Çıkan ve/veya Çıkarılan Ortaklarla Hesaplaşma Üzerine Bir İnceleme*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, 177-192.
- Alpugan, O., Demir, H., Oktav, M. ve Üner, N. (1997). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Altıntaş, N. (2010). Bir Konfeksiyon İşletmesinde Sipariş Maliyet Sistemi Uygulaması. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 140-152.
- Altıntaş, T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 162-174.
- Altuğ, O. (2015). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Arvas, A. M. (2014). İçsel Batık Maliyetler ve Piyasa Yapısı: Sutton'ın Teorik Analizi Üzerine Notlar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 45-55.
- Atabey, A. N., Parlakkaya R., ve Alagöz, A. (2012). *Genel Muhasebe & Dönem Sonu İşlemleri*. Konya: Atlas Kitabevi.
- Ayboğa, H. (2003). Bağımsız Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi Organizasyonu ve Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-16.
- Ayral, E. M. (2016). *Stok Maliyet Yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu ve TMS-2 Stoklar Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması ve İki İşletme Uygulaması*. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Ayyıldız, Ü. S., ve Durna, Ş. (2005). Kayseri'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 94-104.
- Azak, T. S., ve Bizimyer, M. (2015). Çalışılmayan Kısmı Amortisman ve Giderlerinin Önemi ve Mali Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 125-130.
- Badem, C. A., ve Özbek, Y. C. (2013). Tam Maliyet İle Normal Maliyet Yöntemlerinin TMS-2 Stoklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırması ve Muhtemel Ertelenmiş Vergi Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 65-92.
- Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS / TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, 51-67.
- Basık, O. F. (2011). *Ansiklopedik Muhasebe ve Finans Terimleri Sözlüğü*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Basık, O. F. (2012). *Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Basık, O. F., Kaya, İ. ve Yanık, S. (2006). *Maliyet Muhasebesi: Çözümlü Problemler ve Test Soruları*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Bayrakdaroğlu, A. (2010). Mülkiyet Yapısı ve Finansal Performans: İMKB Örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 11-20.
- Bayrı, O. (2014). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Muhasebe Kârı veya Zararı, Vergisel Kâr veya Zarar ve Ertelenmiş Vergiler. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 81-116.
- Bektöre, S., Sözbilir, H., ve Banar, K. (1996). *Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması Tekdüzen Hesap Planına Göre*. Eskişehir:
- Benligiray, Y. (2009). *Uzmanlık Muhasebeleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, H. A. (2006). Özel (Yap-Sat) İnşaat Firmalarında Maliyet Sisteminin Oluşturulması. *Mali Çözüm Dergisi*, 215-222.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, H. A. (2006). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 170-176.
- Boyar, E., ve Güngörmüş, H. A. (2009). TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 315-320.
- Bölükoğlu, İ., ve Birgili, E. (1992). Finansal Bilgi Sisteminin Modern İşletme Yönetimindeki Rolü ve Önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 65-75.

- Bölükoğlu, İ., ve Özgen, I. (2006). Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 71-88.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2015). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*. İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2016). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzen' e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, H., Tuncer, D. ve Ayhan, Y. D. (2001). *Genel İşletmecilik Bilgileri*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Cansen, E. (2009). KOBİ' lerde Muhasebe ve Finansman. <http://www.ortakpayda.com/articles.php?ID=590>. Son Erişim Tarihi: 30.06.2017.
- Cemalcılar, İ., Bayar, D., Aşkun, C. İ. ve Özalp, Ş. (1994). *İşletmecilik Bilgisi*. Eskişehir:
- Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N. (2000). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Cengiz, C. (2012). *Bir Bantlı Konveyörün Sonlu Eleman Yöntemiyle Dinamik Analizi*. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Makine Mühendisliği Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Cengiz, E., ve Uyar, S. (2011). Geriye Doğru (Backflush Costing) Maliyetleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama. *Journal of Yasar University*, 3681-3692.
- Civan, M., ve Yıldız, F. (2005). Esnek Üretim Sistemlerinin Maliyet Muhasebesi Açısından İncelenmesi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 109-122.

- Coşkun, R., Altunışık R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Kitabevi.
- Cürgül, İ. (2010). *Taşıma Tekniği*. İstanbul: Birsen Yayınevi.
- Çakıcı, C. (2000). Tek Düzen Hesap Planı 7/B Seçeneğine Göre Safha Maliyeti Sisteminde Muhasebe Kayıtları. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-9.
- Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 102-111.
- Çalış, E. Y., ve Altınsoy, B. N. (2014). Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29-44.
- Çetin, A., ve Atmaca, M. (2009). Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 313-329.
- Çetiner, E. (2004). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dayan, T. E. (2014). *Bantlı Konveyör Tasarımı ve Analizi*. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Makine Mühendisliği Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Demir, B. (2005). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 147-156.
- Demir, F., ve Çiftçi, Y. (2017). Maden İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemi: Bir Mermer İşletmesinde Uygulama. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 596-606.



- Demirel, N. (2009). Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, 42-68.
- Dinç, E., ve Abdioğlu, H. (2009). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 157-184.
- Dinler, Z. (2004). *İktisada Giriş*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Doğan, M. (2012). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Erdamar, C. ve Basık, O. F. (1999). *Finansal Muhasebe*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları.
- Erden, A. S. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, N. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Fakülteler Kitabevi, Barış Yayınları.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Eren, E. ve Samsunlu, A. (2003). Yabancı Sermaye ve Türkiye’de Elektronik, Kimya ve Toprak Sektörlerinde Faaliyet Gösteren Yatırım Ortaklarının Performanslarının İncelenmesi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 71-88.
- Fındık, H. (2013). İnşaat Taahhüt İşletmelerinde TMS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Kapsamında Sunum ve Değerleme Farklılıkları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 49-64.

- Gerdemeli, İ., İmrak, E., C., ve Kesikçi, K. M. (2005). *Sürekli Transport Sistemleri*. İstanbul: Birsen Yayınevi.
- Gersil, A. (2007). Üretim Sistemleri ve Teknolojilerindeki Gelişmelerin ve Küreselleşmenin Geleneksel Maliyet Muhasebesine Etkileri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 107-123.
- Gökçen, G. (2002). Standart Maliyet Yönteminde Standart Sapmaların Nedenleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 28-33.
- Gönen, S. (2005). *Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu Ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Görmüş, Ş. A., Bulca, H., ve Yeşil, T. (2015). Yönetimin Etkinliği Açısından Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 67-83.
- Güman, N. (2006). *Elbirliği Mülkiyeti İle Kollektif ve Komandit Şirket Hisselerinin Haczi ve Paraya Çevrilmesi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Gündüz, E. H. (2016). *Maliyet Muhasebesi*. İçinde (ss. 114-144). Anadolu Üniversitesi Yayınları. 5.Baskı.
- Güngörmüş, H. A. (2007). İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması. *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi*, 112-120.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Gürdal, K. (2013). TTK, TMS/TFRS, VUK Düzenlemeleri ve Maliyet Denetimi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1-26.

Gürsoy, T. C. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Gürüz, D. ve Gürel, E. (2009). *Yönetim ve Organizasyon Bireyden Örgüte, Fikirden Eyleme*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Güzel, T., ve Mersin, Z. (2007). Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 172-177.

Hacıüstemoğlu, R. (2000). *Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hacıüstemoğlu, R., ve Demir, V. (2002). Madde ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-11.

Hacıüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2006). *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı İSMMMO Mevzuat Serisi-2*. İstanbul: Mart Matbaacılık.

Kalmış, H., ve Dalgın, B. (2010). Muhasebe Bilgilerinin Karar Almada Kullanımının Önemi ve Çanakkale’de Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 112-128.

Karahan, S. (2005). *Ticari İşletme Hukuku*. Konya: Mimoza Basım Yayım.

Karakaya, M. (2011). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Karalar, R. (1994). *İşletme*. Eskişehir:

- Karasioğlu, F. (2014). *Finansal Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri-TMS/TFRS Uygulamalı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. İstanbul: Aktif Yayınevi.
- Kartal, A. (2005). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kartal, A., ve Bozok, S. M. (2011). Çağdaş İşletme Çevrelerinde Maliyet Yönetimi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-12.
- Kaygusuzoğlu, M., ve Uluyol, O. (2011). İşletme Yöneticilerinin Muhasebe Bilgilerini Kullanım Düzeyinin Araştırılması ve Adıyaman Uygulaması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 301-320.
- Keçe, F., ömürbek, V., ve Acar, D. (2016). Gri Temelli Maliyet Tahmini. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 453-461.
- Kishali, Y. (2012). *Şirketler Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Koçel, T. (2013). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Kotar, E. ve Ildır, A. (1998). *Tek Düzen Hesap Planında Maliyet Hesapları Genel Muhasebe Maliyet Muhasebesi İlişkisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Kumkale, İ. (2008). *Genel İşletme*. Trabzon: MuratHan Yayınevi ve Dağıtım.
- Kumkale, R. (2002). *Açıklamalı Muhasebe Terimleri Sozlugu*. İstanbul: Literatür: Yayıncılık.
- Kurbanooğlu, C. (2002). *Transport Tekniği*. İstanbul: Atlas Yayın Dağıtım.

- Küçük, E. (2005). Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri'deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-23.
- Küçüksavaş, N. (2002). *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Küçüksözen, C., ve Küçükkocaoğlu, G. (2005). Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma.
- Kükürer, C. (2015). Vergi Matrahının Tespitinde İndirime Konu Olan Zararın Tanımı ve Özellikleri. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 46-57.
- Lazol, İ. (2009). *Genel Muhasebe*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Marşap, B., ve Barışçı, A. (2014). TMS-2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetlerinin Ürün Maliyetlerine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1-16.
- Mucuk, İ. (2000). *Modern İşletmecilik*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Mut, S., ve Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara'da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi'nde Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 202-217.
- Okka, O. (2010). *İşletme Finansmanı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Okumuş, A., ve Asil, H. (2007). Hizmet Kalitesi Algılamasının Havayolu Yolcularının Genel Memnuniyet Düzeylerine Olan Etkisinin İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Dergisi*, 7-29.
- Onal, G. (1997). *Temel İşletmecilik Bilgisi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Otlu, F., ve Demir, Ö. (2005). Stratejik Karar Verme Açısından Maliyet Sistemleri. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 155-170.
- Otlu, F., ve Karaca, S. (2005). Maliyet Yönetimi ve Yaşam Seyri Maliyet Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 245-270.
- Öncel, M., ve Yanık, S. S. (2013). Maliyet Muhasebesinde Gider Dağıtım ve Matris Cebiri Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 45-62.
- Örücü, E. (2003). *Modern İşletmecilik*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özbirecikli, M., ve Güven, G. (2016). Lokantalarda Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 797-823.
- Özçelik, F. (2013). Yalın Üretim Ortamında Uygun Maliyet Sistemi Seçimi. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 47-58.
- Özgen, H. ve Yalçın, A. (2006). *Temel İşletmecilik Bilgisi*. Adana: Nobel Kitabevi.
- Özgür, F. (1989). *Muhasebe İlkeleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları.

- Özpeynirci, R. (2010). *Temel İşletme: Girişimcilik, İş Kurma ve Yönetim*. içinde (ss. 327-387). Ankara: Adres Yayınları.
- Özpeynirci, R. (2014). *Özün Önceliği Kavramı ve Özellik Arz Eden Durumlar (TMS/TFRS Uyumlu)*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Özpeynirci, R., ve Kalaycı, E. (2016). Bankalarda Müşteri Kârlılık Analizi: Bir Alan Araştırması. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21-36.
- Pekdemir, R. (1996). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Örneklerle Tekdüzen Hesap Sistemi El Kitabı*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2009). *İşletme*. Bursa: Furkan Ofset.
- Salık, S. (1993). İşletme Yönetiminde Muhasebenin Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-4.
- Samur, M. (2012). Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistemlerinin Kullanılmasının Finansal Raporlar Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Tekirdağ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1-11.
- Sarıtaş, H., ve Utku, M. (2016). Deniz İli Şarap İmalat Sektörü Analizi ve Maliyet Muhasebesi Uygulama Politikalarına İlişkin Bir Değerlendirme. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 261-277.
- Saruhan, C. S. ve Yıldız, L. M. (2009). *Çağdaş Yönetim Bilimi*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Sarvan, F. (2010). *İşletme*. içinde (ss. 59-80). İstanbul: Literatür Yayınları.

- Savcı, M. (2000). *Maliyet Muhasebesine Giriş*. Rize: Akademi Yayınevi.
- Sayın, Ş. K. (2001). İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-12.
- Senal, S., ve Ateş, A. B. (2016). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Üretim İşletmelerinde Satılan Mamul Maliyeti Tablosu Üzerine Etkileri: Bir Üretim İşletmesi Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 79-95.
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2016). *Maliyet Muhasebesi*. içinde (180-215). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sevim, Ş., Uğurlu, M., ve Demireli, C. (2006). Küresel Rekabette İmalat İşletmeleri Açısından Maliyet Analizlerinin Önemi; Ampirik Bir Uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 23-39.
- Seyidoğlu, H. (2016). *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı*. İstanbul: Güzem Can Yayınları.
- Sönmez, F. (2007). TMS-2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları (Eski Tebliğlerle 25 No' lu SPK ve 13 No' lu TMS İle Karşılaştırmalı Olarak Sunumu). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 150-160.
- Sürmeli, F. (2003). *Genel Muhasebe*. içinde (ss. 1-16). Eskişehir: Türkiye Cumhuriyeti Anadolu Üniversitesi Yayını. 2.Baskı.
- Sürmen, Y. (1998). *Muhasebe-I*. Trabzon: İBER Matbaacılık.



Sürmen, Y., ve Aygün, D. (2013). Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 358-381.

Şakrak, M. (2002). Direkt İşçilik Maliyetlerinin Hesaplanması ve Değerlendirilmesinde Temel Esaslar. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-7.

Şimşek, Ş. (2007). *İşletme Bilimlerine Giriş*.

Tekin, M. (2005). *Üretim Yönetimi-I*. Konya: Sakarya Yayıncılık.

Tekin, M. (2013). *İşletme Bilimi*. Konya: Eralp Yayın ve Dağıtım.

Tektüfekçi, F., ve Selek, S. (2009). Geri Püskürtme Yöntemi ve Diğer Maliyetleme Sistemleri İle Olan İlişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 149-174.

Tenker, N. (1997). *Finansal Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

TMS-2 Stoklar Standardı.

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B  
Crkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%B<br/>Crkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS2.pdf).

Son Erişim Tarihi: 02.11.2017.

Türk Dil Kurumu. <http://www.tdk.gov.tr/>. Son Erişim Tarihi: 02.11.2017.

Türk Ticaret Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>. Son Erişim Tarihi: 02.11.2017.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 105-120.

Türker, M. (1993). Vergi Hukuku Açısından Giderler. *Mali Çözüm Dergisi*, 1-3.

- Utku, Demirel, B., ve Ersoy, A. (2008). Kısıtlar Teorisi ve Süreç Katkı Muhasebesinin Geleneksel ve Çağdaş Yönetim / Maliyet Muhasebesi Yöntemleri İle Karşılaştırılması. *Journal Of Yasar University*, 1627-1661.
- Uyar, S. (2008). Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 132-146.
- Ünkaya, G., ve Aslan, S. (2009). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Üstün, R. (1999). *Yönetim Muhasebesi (Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı)*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Vergi Usul Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>. Son Erişim Tarihi: 02.11.2017.
- Yeginboy, Y. E., ve Yüksel, İ. (2015). Hastane İşletmeleri Kardiyoloji Polikliniğinde Sipariş Maliyet Yöntemiyle Ayaktan Hasta Tanı Maliyetinin Hesaplaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 409-443.
- Yereli, N., A., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı’ nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*, 21-41.
- Yereli, N., A., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2015). Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 437-464.
- Yıldıztekin, İ. (2005). Kalite Maliyet Ölçümlerinde Belirlenen Fırsat Maliyetleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 401-422.

- Yılmaz, B., ve Yılmaz, H. (2016). Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 924-933.
- Yılmaz, H. (1999). İşletmelerde Finans Karar Destek Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 52-66.
- Yükçü, S. (2004). Maliyet Hesaplama Sistemleri (Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri). *Vergi Dünyası Dergisi*, 14-22.
- Yükçü, S. (2006). Türkiye’de Yasal Düzenlemelerin Gelişmesi Karşısında Maliyet Hesaplama Sistemleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 367-378.
- Yükçü, S., ve İçerli, Y. M. (2007). Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 66-73.
- Yükçü, S., ve Atağan, G. (2012). 20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi. *MUFTAV Dergisi*, 39-67.
- Yükçü, S., ve Atağan, G. (2013). UFRS, VUK ve Diğer Maliyet Hesaplama Sistemlerine Göre Birim Maliyet Yaklaşımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 101-115.
- Yükçü, S. (2015). *UFRS Örnekli, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yüksel, Koç, Y. (1998). *Genel Muhasebe İlkeler-Uygulamalar Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*. Ankara: Turhan Kitabevi.

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/amortisman\\_oranlari.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf).

Son Erişim Tarihi: 14.02.2018.

