DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Maliyet Muhasebesine Giriş
ÜNİTE NO 1
YAZAR Doç.Dr. ERSİN KORKMAZ

MALİYET MUHASEBESİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Maliyet muhasebesi alanında en önemli gelişmeler 19. yüzyılın başlarında tüm dünya ticaretini etkileyen Sanayi Devrimi ile başlamıştır. Sanayi Devrimi ile emeğe dayalı üretimin yerini makineye dayalı üretimin alması, hizmet sektörünün ön plana çıkması, işletme ve ürün sayısının artması, ulaşım ve haberleşmenin gelişmesi gibi gelişmeler, etkin bir maliyet muhasebesi sistemine olan ihtiyacı artırmıştır. Genel olarak maliyet muhasebesi alanındaki gelişmeleri tarihsel olarak aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

• Maliyet muhasebesi alanındaki ilk çalışmalara 1800'lü yıllarda Amerika Birleşik Devletleri'nde başlanmıştır.

• Amerikan ekonomisine yardımcı olmak amacıyla modern maliyet muhasebesi teknikleri General Motors tarafından 1920'li yıllarda geliştirmiştir.

• 1929'da İngiltere'de Ulusal Demir Çelik Üreticileri Federasyonunun yıllık toplantısında "Standart Maliyet Hesaplama Sistemi" fikri ilk olarak ortaya atılmıştır. Bu sistemde işçilikler direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılarak ürün üretimi için gerekli ham madde ve işçilik miktarları tespit edilerek standartlaştırılmıştır.

• 1947'de Maliyet Muhasebecileri Birliği'nin yayınladığı bültende Hamilton Church'un ortaya attığı tam maliyetleme sisteminin en modern maliyetleme sistemi olduğu vurgulanmıştır.

• Esnek bütçe terimi ilk olarak 1940'ların başlarında ortaya çıkmıştır. 1950'ler ve 60'larda değişken bütçe olarak adlandırılmıştır.

• General Electric 1960 yılında, genel üretim giderlerini daha iyi dağıtabilmek için faaliyete dayalı maliyetleme sistemini kullanmıştır.

• Başa baş analizleri 1950'lerde kullanılmaya başlanmış, muhasebeciler 1960'larda Maliyet-Hacim-Kâr analizleriyle birlikte başa baş analizini geliştirmişlerdir.

• 1979 yılında Apple II için geliştirilen Visicalc ve 1982'de IBM'in ilk bilgisayarı için geliştirilen Lotus 1-2-3 ile işletmelerde maliyet muhasebesi uygulamaları hız kazanmıştır.

• 1980-2000 yılları arasında önemli ölçüde bilgisayar kontrollü esnek üretim teknolojisi maliyetler üzerinde uygulanmaya başlanmıştır. Farklı maliyet muhasebesi uygulamalarının geliştirilerek uygulanması özellikle üretim işletmeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI ve ÖNEMİ

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, parasal olarak ifade edilebilen ve bir değer biriminin oluşmasına imkân sağlayan fedakârlıkların tümüdür. Bir unsurun maliyet adı altında değerlendirile bilmesi için veya toplam üretim maliyetine dâhil edilebilmesi için şu özellikleri taşıması gerekir: • İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mamul veya hizmeti elde etmek amacıyla yapılmış olmalıdır. • Harcanan miktar para ile ifade edilebilmelidir. • Maliyet faktör harcamaların bir fonksiyonu kapsamında değerlendirildiği için üretim faktörü kapsamının geniş belirlenmesi gerekir. Maliyet muhasebesi, muhasebe biliminin önemli bir dalını oluşturmaktadır. Özellikle son yıllarda üretim teknolojisi alanında yaşanan gelişmeler, bu önemi daha da artırmıştır. Küresel ticareti etkileyebilecek düzenlemelerin yapılması, işletmelerin faaliyet alanlarının genişlemesini sağlamıştır. Bu durum da kaliteli üren veya hizmetlerin daha düşük maliyetlerle üretilmesini zorunlu hâle getirmiştir. Bu da işletme sahip veya yöneticilerinin maliyet ve maliyet muhasebesi konularına daha fazla önem vermelerine yol açmıştır. Aynı zamanda ticari döngü içerisinde ortaya çıkan herbir faaliyet ölçülebilir yarar ve maliyet oluşturduğuna göre bunların doğru bir şekilde hesaplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve üretilen mal ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi maliyet muhasebesinin önemini ve kapsamını ortaya koymaktadır. Ayrıca maliyet muhasebesinin mamullerin birim maliyetlerini ve stok maliyetlerini belirleme, üretim ve satış bütçelerini hazırlama, üretilen ürünlerin birim satış fiyatını tespit etme, üretim hacmi, giderlerin kontrolü ve satışlara yönelik analizler yaparak ileriye dönük karar alma gibi birçok konuya ilişkin veri hazırlama gibi önemli konularda sorumluluğu bulunmaktadır. İşletmelerin hayatta kalabilmeleri için bu sorumlulukların

doğru, zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle, maliyet muhasebesi departmanlarının üstlendiği görev ve sorumluluklar, işletmelerin faaliyetlerinde süreklilik sağlayabilmeleri için büyük önem taşımaktadır. Maliyet muhasebesi esasında bir işletmenin üretim faaliyetlerine ilişkin ihtiyaç duyulan maliyet bilgilerini üreten bir sistemdir. Bu bilgiler üretim sürecinin tüm aşamalarında kullanılan bilgilerdir. Bu bilgilerin doğru, zamanlı ve güvenilir bir şekilde üretilebilmesi de kuşkusuz işletmelerin maliyet muhasebesi sistemleri ile doğrudan ilgilidir. Maliyet muhasebesinin ihtiyaç duyduğu veriler genellikle finansal muhasebeden elde edilir. Ancak bu bilgilere ilaveten ham madde ve malzemelerle ilgili belgeler ve işçilikle ilgili belgelerden de yararlanılır. Maliyet muhasebesi; bir işletmede üretilen mal veya hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırıp paraya dönüştürülmesi için işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri açısından hesap planındaki sınıflandırma çerçevesinde kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür. Maliyet muhasebesinin tanımından da anlaşılacağı üzere, maliyet konusu çok geniş bir kavramdır. İşletmelerin tüm faaliyetlerine ilişkin olarak ortaya çıkar. Yani maliyet muhasebesi sisteminde sadece üretim faaliyetleri değil, aynı zamanda pazarlama ve araştırma geliştirme faaliyetleri de son derece önemlidir. Bu denenle maliyetlerin ölçülmesi, kontrolü ve raporlanması işlemleri tüm faaliyetlerin maliyetlerini de kapsar.

MALİYET MUHASEBESİ FAALİYETLERİ

Maliyet muhasebesi faaliyetleri;

• Maliyetlerin ölçülmesi,
• Maliyetlerin kaydedilmesi,
• Maliyetlerin analizi,
• Maliyetlerin raporlanması olmak üzere dört ayrı faaliyetten oluşmaktadır. Maliyetlerin ölçülmesi: Üretim işletmelerindeki maliyet muhasebesi şefinin görevi, üretim faaliyetlerin maliyetini belirlemek için ihtiyaç duyulan verileri toplamalıdır. Çünkü üretim faaliyetinin yapıldığı yerler, gider yerlerinde kullanılan malzemelere ilişkin veriler, çalışma saatleri gibi bilgiler üretim maliyetinin ölçülmesinde maliyet muhasebesi şefine yardımcı olur. Maliyetlerin kaydedilmesi: Üretim süreci esnasında kullanılan üretim faktörleri ile ilgili giderler ilgili hesaplara mevzuata uygun olarak kaydedilir. Maliyetlerin analizi: Maliyet muhasebesi sisteminin sunduğu bilgilerin analizi, yöneticilere yol göstermektedir. Çünkü yapılan analizler neticesinde maliyetlerdeki değişmeler ile işletme hacmindeki değişmeler arasındaki ilişki ortaya konulur. Maliyetlerin raporlanması: Maliyetler işletme içinde detaylı bir şekilde raporlanır ve dış raporlama için finansal tablolarda toplanır.

MALİYET MUHASEBESİNİN ÖZELLİKLERİ

Maliyet muhasebesinin özellikleri şunlardır:

• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kapsamakla birlikte daha geniş bir etkilenme alanı bulunmaktadır.
• Hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına özel bilgiler sunar.
• Maliyet muhasebesinde maliyet bilgilerinin tutar yönü kadar miktar yönü de önemlidir.
• Maliyet muhasebesi bilgileri, gerek işletme bütününe gerekse alt birimlerine yönelik ayrıntıları gösterir.
• Maliyet bilgilerinin kullanım alanlarında kesinlikten ziyade hız faktörü önemlidir.
• Maliyet muhasebesi bilgileri, tek başına geçmiş bilgileri göstermekten ziyade geleceğe dönük bilgileri de sunar.

MALİYET MUHASEBESİNİN GÖREVLERİ

Maliyet muhasebesinin başlıca görevlerini şunlardır: Üretimlerin maliyetlerini belirlemek: Üretilecek olan mal veya hizmetlerin maliyetini hesaplayarak üretilen mal veya hizmetin toplam maliyet ve birim maliyet değerleri bulunur. Kontrol aracı olmak: İşletmelerin yaptığı giderleri, hem türleri hem de bu giderlerin ortay çıktığı işletme bölümleri açısından inceleyerek, bunların önceden öngörülen standartlar ile karşılaştırılmasını yaparak giderleri kontrol altında tutma fırsatını sunar. Planlamaya yardımcı olmak: İşletme ile ilgili olarak alınacak kararlarda çeşitli seçenekler arasında seçim yapılabilmesi için her seçeneğin işletme kârlılığı üzerindeki etkisi belirlenmelidir.

MALİYET MUHASEBESİ İLE FİNANSAL MUHASEBE ARASINDAKİ İLİŞKİ

Maliyet muhasebe ile finansal muhasebe arasındaki başlıca farklılıklar Tablo 1.1.'de verilmiştir. Tablo 1.1. Maliyet Muhasebe İle Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar Maliyet Muhasebesi Finansal Muhasebe İç gruplara bilgi verir. İç ve dış gruplara bilgi verir. Tutarlar tahmini olabilir. Tutarlar kesindir (karşılıklar dışında). Para dışı öğelerde kullanılır. Para temel ölçü birimidir. Yönetim için yararlılık ve beklentiler önemlidir. Kayıtlar muhasebe ilkelerine göre yapılır. Sadece üretim yapan işletmeler tutar. Bütün işletmeler finansal muhasebe tutmak zorundadır. Beklenti ağırlıktadır. Kayıtlar geçmiş olayları yansıtır. Verilerin esnekliği ve geçerliliği önemlidir. Verilerin objektifliği ve kanıtlanabilirliği önemlidir.

MALİYET MUHASEBESİ İLE YÖNETİM MUHASEBESİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

Yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasında yakın bir ilişki vardır. Her iki muhasebe türünün konuları kesin bir şekilde bölünmemiştir. Hem yönetim muhasebesinin hem de maliyet muhasebesinin başlıca ilgi alanları iç plan, kontrol, maliyetler ve üretimle ilgili diğer bilgilerdir. Ancak yönetim muhasebesinin konusu daha geniş ve tekniktir.

MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI ve ARAÇLARI

Uygulama alanı her ne kadar genişlerse genişlesin maliyet muhasebesinin ana fonksiyonu maliyet bilgilerini üreterek ilgililere raporlamaktır. Maliyet muhasebesi tarafından üretilecek olan bu bilgiler aşağıdaki amaçlara ulaşmak için vardır. Bunlar;

• Toplam ve birim maliyetleri hesaplamak,
• Planlamaya yardımcı olmak,
• Gider kontrolünü sağlamak,
• Özel amaçlı yönetim kararlarında yardımcı olmak. Toplam ve Birim Maliyetlerin Hesaplanması Toplam maliyet bir miktar mamul üretmek için harcanan mal ve hizmetlerin parasal olarak toplamıdır. Birim maliyet ise toplam maliyetin üretilen birim sayısına bölünmesiyle bulunan maliyettir. Bu maliyetlerin hesaplanması işletme sahibinin veya yöneticisinin üretilen mamul veya hizmetlerin işletmeye ne kadara mal olduğunu doğru bir şekilde bilmesine yardımcı olur. İşletmelerin ürettikleri mamul veya hizmetleri kaça mal ettiklerini bilmeleri kendilerine aşağıdaki hususlarda yararlar sağlayacaktır. • Mamulün satış fiyatının belirlenmesi
• Mali tabloların hazırlanması
• Envanter değerlemesi
• Gelirin ölçülmesi Planlamaya Yardımcı Olmak Planlama faaliyetinin yerinde ve zamanında doğru bir şekilde yapılabilmesi için geçmiş faaliyetlerden elde edilen veriler çok önemlidir. Çünkü planlardaki tüm değerler tahminlere dayanmaktadır. Maliyet muhasebesinin verileri de tahmine dayalı olduğu için direkt olarak planlarda kullanılmaz. Ancak bu veriler kullanılarak planlar için daha iyi tahminler yapılabilir. Gider Kontrolünün Sağlanması İşletmelerin piyasada tutunabilmelerinin en önemli şartlarından biri, daha kaliteli ürünleri daha düşük maliyetle elde edebilmeleridir. Bu da ancak etkin bir gider kontrolü ile mümkündür. Etkin bir gider kontrolünün veri ve bilgi kaynağı ise maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesi gerek gerçekleşmiş (fiilî) giderleri değişik açılardan (tür, fonksiyon, yer vb.) izleyerek gerekse hedef ya da standart maliyetler belirleyip gerçekleşen rakamlarla karşılaştırarak önemli veri ve bilgiler açısından önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Özel Amaçlı Yönetim Kararlarında Yardımcı Olmak Kapasite artırma, makine yenileme, mevcut bir mamulün üretiminin durdurulması, yeni bir mamulün üretimine başlanması, şirket birleşmesi gibi kararlar bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu tür önemli kararların alınması çoğu zaman çok sayıda alternatifler arasından birinin tercih edilmesini zorunlu kılmaktadır. Özel amaçlı kararlar olarak ifade edilen bu tür rutin olmayan kararların alınması, zamanında ve güvenilir maliyet bilgileri ile mümkün olmaktadır. Bu bilgilerin en önemli kaynağı ise tabi ki maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesinin hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesinin işlerini kolaylaştırmaya yönelik bu amaçları gerçekleştirilirken başlıca iki araca ihtiyaç vardır. Bunlar; maliyet sistemi ve maliyet analizleridir. Maliyet sistemi, işletme giderlerinin ihtiyaç duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılarak izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayrılarak üretilen mamul maliyetine yüklenmesi ve bu sayede mamul birim maliyetlerinin belirlenmesi amacıyla kullanılan belgelerden, hazırlanan tablolardan ve tutulan kayıt sisteminden oluşur. Maliyet analizleri ise maliyet sisteminden düzenli olarak elde edilen bilgilerin gerektiğinde diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerle birleştirerek çeşitli yönlerden değerlendirilmesine ve yorumlanmasına yönelik çalışmaları kapsar.

MALİYET MUHASEBESİNİN İLKELERİ

Maliyet muhasebesi ilkeleri; Endüstri işletmelerinin mali durumlarını tespit etmek, ticari, sınai ve ekonomik faaliyetler sonuçlarını gerçekleri yansıtacak biçimde belirleyip kaydetmek, maliyet hesaplarının kesin ve doğru olarak yapılmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş ve genel kabul görmüş ilkelerdir. Bunlar;

• Sosyal sorumluluk ilkesi,
• Para ile ölçme ilkesi,
• Belgelere dayanma ilkesi,
• Maliyetleri ayırma ilkesi,
• Miktar belirtme ilkesi,
• Zaman belirtme ilkesi,
• Direkt maliyet yükleme ilkesi,
• Süreklilik ilkesi,
• Değerleme ilkesi.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Maliyet Muhasebesinde Temel Kavramlar
ÜNİTE NO 2
YAZAR Doç.Dr. DURMUŞ YILDIRIM

MALİYET MUHASEBESİNDE TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde maliyet muhasebesinin konuları içerisinde yer alan ve bundan sonraki bölümlerde sıklıkla karşımıza çıkacak olan günlük hayatta kullanılan ekonomik terimlerden olan maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlar açıklanmaya çalışılacaktır. Maliyet Maliyet muhasebesinin temel amaçlarından ilki işletmenin ürettiği mamul ve hizmetlerin işletmeye kaça mal olduğunun bilinmesidir. Maliyet, belli bir amaca ulaşabilmek için katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımda maliyet belli bir amaçla ilişkilendirilmiş olup bu amaçlar doğrultusunda bazı sonuçların elde edilmesi hedeflenmektedir. Amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıklar ise o amacın maliyetini oluşturur. Örneğin amacı ahşap masa üretimi olan bir işletme, bu amaca ulaşmak için katlanacağı kereste, boya, cila ve işçilik harcamaları gibi fedakârlıklarının parasal karşılığı o mamulün maliyetini oluşturacaktır. Maliyet Objesi Muhasebede maliyeti belirlenen şeye maliyet objesi adı verilir. Maliyet objesi; mamuller, departmanlar, projeler olabileceği gibi faaliyetler de olabilmektedir. Örneğin bisiklet üretimi yapan işletmede bir bisikletin maliyetini saptamak istediğimizde maliyet objesi bisiklet, aynı işletmede pazarlama departmanının maliyetini belirlemek istediğimizde ise maliyet objesi departman ve yine aynı işletmede titanyum bisiklet üretme projesinin maliyetini hesaplamak istediğimizde ise maliyet objesi söz konusu projedir. Harcama Bir mal, fayda ve hizmet sağlaması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır. Örneğin bir işletme, 100.000 TL değerinde bir makine aldığında ve bunun bedelini nakden veya çek ile veya belirli taksitler halinde her ay ödediği düşünüldüğünde bu yapılan ödemeler harcama kapsamına girecektir. Maliyet Gideri Maliyet gideri, üretim işletmelerinde üretilmesi amaçlanan mamulün elde edilmesi için kullanılan veya tüketilen mal ve hizmetlerin parasal olarak ifadesidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet giderinin en önemli özelliği mal ve hizmet harcamalarının üretim gayesiyle yapılmasıdır. Ayrıca maliyet giderinde mal ve hizmetler tüketilip yok olmamakta, aksine şekil değiştirerek başka bir mamule dönüşmekte yani yapılan harcamaların faydası tükenmemektedir. Örneğin kasadan yapılan bir ödeme neticesinde, ilk aşamada ham maddeye ve üretimin gerçekleşmesiyle mamule dönüşen varlıklar faydaları tükenmediği için maliyet gideri olarak adlandırılır. Faaliyet Gideri İşletmelerin normal faaliyetlerini, varlığını sürdürebilmesi ve gelir elde edebilmesi için belli bir hizmet döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değeridir. Faaliyet giderinde yapılan harcamaların faydalarının tükenmesi söz konusudur. Yani işletmeler normal faaliyetlerini sürdürebilmek için kira, elektrik, su, doğal gaz, muhasebe ücreti, sigorta gibi giderlerle her zaman karşılaşabilir. Bu giderler hem üretim işletmeleri hem de ticaret işletmeleri için söz konusudur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta yapılan harcamaların işletmenin üretim veya ticari faaliyeti ile mi, yoksa işletmenin yönetimsel faaliyetleriyle mi alakalı olduğunun tespit edilmesi gereklidir. Bir tüketimin faaliyet gideri olabilmesi için iki önemli unsur söz konusudur. Birincisi, tüketimin işletme faaliyetlerini yerine getirmek için yapılmış olması gereklidir. İkincisi ise tüketimin belli bir dönemi ilgilendirmesi gerekmektedir. Zarar Zarar, işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi sırasında yapılan gereksiz veya gereğinden fazla tüketimleridir. Örneğin depodaki ham maddenin normal kabul edilemeyen nedenlerle kullanılamaz hâle gelmesi, bir mamulün üretiminde gereğinden fazla malzeme kullanılması zarar olarak kabul edilir. Maliyet, Harcama, Gider ve Zarar İlişkisi İşletmeler, faaliyet dönemleri içerisinde çeşitli harcamalar yaparlar. Eğer yapılan harcama ve tüketimler varlık edinimi için yapılmışsa bu harcama o varlığın maliyetini oluşturur. Yapılan harcamalar, varlık edinimi için değil de dönemin işletme faaliyetleri için de kullanılmış olabilir. Bu durumda bu harcamaların üretim faaliyeti için mi, yoksa diğer faaliyetler için mi yapıldığını sorgulamamız gerekmektedir. Eğer harcama ve tüketim üretim faaliyeti için gerçekleşmişse bu harcamalar üretim maliyetini yani maliyet giderini oluşturur. Aksi hâlde yapılan harcamalar ise dönem gideri yani faaliyet giderini oluşturur. Bu süreç içerisinde gereksiz yapılan ve normal olmayan tüketimler ise zarar olarak hesaplanır.

MALİYET UNSURLARI

Üretim işletmelerinde bir mamulün maliyetini oluşturan üç temel unsur vardır. Bunlar ham madde ve malzeme harcamaları, işçilik harcamaları ve genel imalat harcamalarıdır. Bu maliyet unsurları direkt ve endirekt maliyet kavramlarıyla açıklanabilir. Ürünle doğrudan ilişkisi kurulabilen yani, hangi ürün için ne kadar kullanıldığı belirlenip izlenebilen giderler direkt giderlerdir. Örneğin takım elbise imalatı yapan bir işletmede, üretilen elbisede kullanılan kumaş, iplik, düğme vb. direkt ham madde ve malzeme gideriyken aynı takım elbisenin üretiminde işçilerin çalıştıkları süre de direkt işçilik giderleri kapsamına girmektedir. Ürünle doğrudan ilişkisi kurulamayan, yani o ürün için ne kadar kullanıldıkları doğrudan belirlenemeyen giderler, endirekt giderlerdir. Yine aynı örnekten yola çıkarsak takım elbise üretimi yapılan fabrikada atölyelerin temizlik işlerini yapan personele ödenen ücret ile temizlik malzemeleri için yapılan harcamalar endirekt gider kapsamına girer. Çünkü bu elemanlar ve kullanılan malzemeler direkt mamulle ilişkili değildir. Bir mamulün maliyetini oluşturan unsurları ikisi direkt ve biri endirekt gider olmak üzere üçe ayrılmaktadır.
Bunlar; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleridir.
• Direkt ilk madde ve malzeme giderleri; direkt ilk madde ve malzeme üretilen mamulün özünü oluşturan maddedir. Örneğin; masa üretiminde kullanılan kereste, çanta üretiminde kullanılan deri direkt ilk madde ve malzemeye kapsamına girer.
• Direkt işçilik giderleri; fiilen üretim bölümünde çalışan işçilerin ücretleri toplamından oluşan giderlerdir. Bu gider çeşidinde işçiler o ürünün üretiminde bizzat emek sarf etmektedirler. Örneğin masa üretiminde montaj işlemini gerçekleştiren işçilere ödenen ücretler bu kapsama girer.
• Genel üretim giderleri; direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan ve mamulle doğrudan ilişkisi kurulamayan giderler genel üretim giderleri başlığı altında izlenir. Bu grup endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman, sigorta vb. giderleri kapsamaktadır. Örneğin üretimde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, bakım onarımında kullanılan malzemeler ve bakım onarım personeline ödenen ücretler bu kapsamda yer alır. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri toplamı birincil maliyet olarak adlandırılmaktadır. Direkt işçilik gideri ve genel üretim giderleri toplamı ise şekillendirme maliyeti olarak adlandırılmaktadır.

MAMUL MALİYETİNİN HESAPLANMASI

İmalatın maliyetini hesaplarken iki kavram öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki belirli bir mamul üretmek için harcanan mal ve hizmetlerin toplam parasal değerini ifade eden toplam maliyet kavramıdır. Bir ürünün maliyetini oluşturan üç unsurun yani direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin toplamı o mamulün toplam maliyetini vermektedir. Birim maliyet ise toplam maliyetin üretilen birim sayısına bölünmesiyle hesaplanır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi
ÜNİTE NO 3
YAZAR Prof.Dr. FATİH COŞKUN ERTAŞ

Maliyet hesapları mamul veya hizmetlerin üretilmesi için katlanılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. İşletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin birim maliyetlerin hesaplanmasına olanak sağlayan bu hesapların tespit edilmesi, sınıflandırılması ve muhasebe kayıt sistemi içerisinde kaydedilmesi işletmeler açısından önemlidir. Maliyet hesapları muhasebe bilgi sisteminin içerisinde bir alt sistem olarak yer alırlar. Yani bir başka ifade ile maliyet muhasebesi kayıt sistemi aynı zamanda genel muhasebe uygulamalarını da kapsar. Bu bölümde ülkemizde uygulanmakta olan tek düzen muhasebe sisteminde yer alan maliyet muhasebesi kayıt sistemi ele alınmıştır. İşletmelerde muhasebe organizasyonu açısından maliyet muhasebesi kayıt sistemi iki kısma ayrılır. Bunlar birleşik muhasebe sistemi ve bağımsız muhasebe sistemidir. Maliyet muhasebesi birleşik muhasebe sisteminde ise muhasebe sisteminin içerisinde örgütlenirken bağımsız muhasebe sisteminde dişe muhasebe sisteminden ayrı olarak örgütlenir. Ülkemizde kullanılan tek düzen hesap planı hem birleşik hem de bağımsız muhasebe sistemine uygun olarak oluşturulmuştur. Ayrıca uygulamada her iki kayıt sistemini uygulayan işletmeler de bulunmaktadır. Hâlen ülkemizde 1992 yılından beri Maliye Bakanlığı tarafından Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan uygulama genel tebliğleri ile düzenlenen ve işletmelerin uymakla zorunlu bulunduğu tek düzen muhasebe sistemi ve bu kapsamda da muhasebe uygulamalarında kullanılan tek düzen hesap planı yürürlüktedir. Tek düzen hesap planında 7 nolu hesap sınıfı maliyet hesaplarından oluşmakta ve işletmelerin kullanım tercihine göre 7/A ve 7/B seçeneği şeklinde iki kısma ayrılmaktadır. Ünitemizde söz konusu maliyet hesaplarından 7/A seçeneği kullanılmıştır. 7/A Maliyet Hesapları seçeneği genellikle üretim ve ciro ve aktif büyüklüğü ilgili tebliğ hükümlerine göre belirlenmiş sınırlar üzerindeki işletmeler için zorunlu tutulmuş diğer işletmeler için de isteğe bağlı bırakılmıştır. 7/A seçeneği işletme fonksiyonlarına göre oluşturulmuş ve eş zamanlı kayıt olanağı sunan bir maliyet kayıt sistemidir. Ülkemizde en çok kullanılan 7A seçeneğini ünitemizin ana konusunu oluşturmuştur. 7/A seçeneğinde 9 adet maliyet hesap grubu bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla,
70-maliyet muhasebesi bağlantı hesapları (Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız çalışması durumunda bu grup kullanılır.),
71-direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
72-direkt işçilik giderleri,
73-genel üretim giderleri,
74-hizmet üretim maliyeti,
75-araştırma geliştirme giderleri,
76-pazarlama satış ve dağıtım giderleri,
77-genel yönetim giderleri,
78-finansman giderleridir.
Yukarıda belirtilen söz konusu her bir hesap grubu da kendi içerisinde de maliyet hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesaplarından oluşmaktadır. Bu maliyet hesaplarından ilk üç tanesi üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde mamul maliyetini belirlemek amacıyla kullanılan üretim maliyet hesaplarıdır. Bunlar sırasıyla,
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup mamulün bünyesine giren, mamulün temel öğesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiilî tutarlarla bu hesapta izlenir. Üretimde kullanılmayan ve satılan ilk madde ve malzemenin maliyeti bu hesapta izlenmez. Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, 150 ilk madde ve malzeme hesabının alacağına kaydedilir.
720 Direkt İşçilik Giderleri: Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Tahakkuk eden direk işçilik giderleri bu hesabın borcuna kaydedilir.
730 Genel Üretim Giderleri: İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk

madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır. Bu giderlerin; üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliğini taşıması, ayrıca çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir. Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Hizmet faaliyetinde bulunan işletmelerde hizmetin maliyetini izlemek için
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılır.
Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiilî tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Buna karşılık işletmenin yukarıdaki üretim maliyetleri dışında faaliyet giderleri ise aşağıdaki gibi sıralanmıştır.
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri: İşletmelerde üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını artırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir.
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri: Mamulün stoklara verildiği ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan pazarlama, satış ve dağıtımla ilgili giderler bu hesaba borç kaydedilir.
770 Genel Yönetim Giderleri: Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi tahsilâtı da kapsayan muhasebe ve mali işler gibi servislerin giderleri bu hesaba borç kaydedilir.
Son olarak
780 Finansman Giderleri de işletmenin finansman giderlerini gösterir. İşletme faaliyetlerinin aksatmadan yürütülebilmesi amacıyla borçlanılan tutarlarla ilgili faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler bu hesaba borç kaydedilir.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi – 7/B Seçeneği
ÜNİTE NO 4
YAZAR Prof.Dr. MURAT SERÇEMELİ

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin istenen şekle dönüştürülmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Maliyet hesaplarında uygulamaların yürütülmesi sırasında esneklik sağlanması amacıyla iki seçenek olarak 7/A ve 7/B yöntemleri benimsenmiştir. 7/A seçeneğinde giderler, defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

GİDER ÇEŞİTLERİ HESAPLARI

Gider çeşitleri, giderlerin doğal isimleri olarak da ifade edilmektedir. Giderin ortaya çıkışı gerçekte çeşit ya da doğal adına göre; ham madde, işçilik, elektrik, su giderleri vb. isimler verilir. Fakat işletmelerde her gideri, doğal adına göre sıralamak, sayı ve çeşit fazlalıkları gibi nedenlerle güç olabilir. Bu açıdan gider çeşitleri sınıflandırılırken kendi içlerinde gruplandırma yoluna gidilmiştir. Gider çeşitleri, tek düzen muhasebe sisteminde aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır. 0 İlk madde ve malzeme 1 İşçi ücret ve giderleri 2 Memur ücret ve giderleri 3 Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler 4 Çeşitli giderler 5 Vergi, resim ve harçlar 6 Amortismanlar ve tükenme payları 7 Finansman Giderleri 0 İlk Madde ve Malzeme Mal ve hizmetlerin üretilmesi ve işletme faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamak için tüketilen her türlü madde ve malzeme bu grupta toplanır. 1 İşçi Ücret ve Giderleri İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçilere ait giderler bu başlıkta toplanır. 2 Memur Ücret ve Giderleri İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro personeli vb. için tahakkuk ettirilen tutarlar bu başlıkta toplanır. 3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla her türlü dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar. 4 Çeşitli Giderler İşletme faaliyetlerini sürdürmek için gerekli olup burada sayılmayan işletme faaliyetleri için gerekli olan reklam giderleri, sosyal giderler, mahkeme ve noter giderleri, eğitim kültür ve yayın giderleri gibi giderleri kapsar. 5 Vergi, Resim ve Harçlar Mevzuat gereği tahakkuk ettirilen gider niteliği taşıyan vergi, resim ve harçları kapsar. 6 Amortisman ve Tükenme Payları İşletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla kullanılan maddi duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların amortisman ve itfa payları bu grupta yer alır. 7 Finansman Giderleri İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa veya uzun vadeli borçlanmalarına ait faiz, komisyon ve kur farkları gibi giderleri bu grupta izlenir.

GİDER YERLERİ

Gider yerleri, işletme içerisinde giderlerin toplanmış olduğu faaliyet ve sorumluluk alanlarıdır. Esas Üretim Gider Yerleri İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretiminin gerçekleştirildiği departmanlardır. Yardımcı Üretim Gider Yerleri Üretimde girdi olarak kullanılan destek üretim birimleridir. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Üretimin yürütülmesinde hizmet sağlayan birimlerdir. Yatırım Gider Yerleri İşletme yatırımlarını izlerken her birini proje bazlı olarak ayrı gider yeri olarak izler. Böylece her bir yatırım projesinin maliyeti sağlıklı bir şekilde tespit edilebilir. Üretim Yerleri Yönetim Gider Yerleri Fabrikadaki çalışmaları organize eden ve yöneten fabrika müdürlüğü, üretim planlama vb. departmanları kapsar. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri İşletmenin mamullerini geliştirmek için yaptığı harcamaların gerçekleştirildiği gider yerleridir. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri Üretim aşamasının akabinde mamullerin depolanması, dağıtımı ile ilgili yapılan giderleriz izlendiği departmanlardır. Genel Yönetim Gider Yerleri İşletmenin genel yönetim birimleri olarak genel müdürlük, insan kaynakları, muhasebe, finans, satın alma ve bilgi işlem gibi birimleri örnek olarak verilebilir.

7/B SEÇENEĞİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

7/B seçeneğinde gider hesapları çeşitlerine göre sınıflandırılmıştır. Bu seçenek küçük işletmelerde giderlerin fonksiyonlarına göre ayrılmasında güçlükler olması nedeniyle oluşturulmuştur. Başka bir anlatımla bu işletmelerde işletme fonksiyonları iç içe geçmiştir. Örneğin küçük bir işletmede çalışan bir işçi hem satış hem üretim hem de yönetim gibi birçok işletme fonksiyonuyla ilgilenebilir. Bu işçinin hangi fonksiyona ne kadar hizmet ettiği hem güç olabilmekte hem de ekonomik olmamaktadır.

Birçok gider unsuru için de benzer şeyler ifade edilebilir. Bu açıdan 7/B seçeneği giderleri çeşit esasına göre düzenlenmektedir. 7/B seçeneğinde hesaplar 79 grubunda gider çeşitleri olarak düzenlenmiştir. Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur:
79 GİDER ÇEŞİTLERİ 790 İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ 791 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ 792 MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ 793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER 794 ÇEŞİTLİ GİDERLER 795 VERGİ RESİM ve HARÇLAR 796 AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI 797 FİNANSMAN GİDERLERİ 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI 799 ÜRETİM MALİYET HESABI Giderler, tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 no.'lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir. Üretim ve hizmet işletmelerinde, maliyet çıkarma dönemlerinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına ve gider yerlerine göre gruplanan çeşit hesaplarının toplam tutarları, "798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile "799 Üretim Maliyet Hesabı"na ve "630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "631-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri", "632-Genel Yönetim Giderleri", " 66-Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına, "680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları" hesaplarının ilgili olanlarına veya aktifleşmesi gereken tutarlar ise ilgili aktif hesaplarının borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "799-Üretim Maliyet Hesabı", üretim işletmelerinde 151-Yarı Mamuller Üretim" ve "152-Mamuller" hesaplarına, hizmet işletmelerinde ise "622-Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"na devredilerek kapatılır.

7/A ve 7/B SEÇENEKLERİNİN KIYASLAMASI

7/A ve 7/B seçenekleri arasındaki farklar aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

• Büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilen 7/A seçeneğinde; giderler, fonksiyon esasına göre belirlenmiştir. Ticaret işletmeleri, isteyen küçük hizmet işletmeleri ve isteyen küçük üretim işletmeleri giderlerin izlenmesinde ise 7/B seçeneğini uygular.

• Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen 7/A seçeneğinde, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına "Fonksiyon Esasına" göre kaydedilirken söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

• 7/B seçeneğinde giderler, defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

• 7/A seçeneğinde, giderler eş zamanlı olarak hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetleri açısından belirli bir düzen sağlamaktadır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Maliyet Kavramı ve Sınıflandırılması
ÜNİTE NO 5
YAZAR Prof.Dr. FATİH COŞKUN ERTAŞ

Maliyetler, bir mal veya hizmetin üretilmesinde katlanılan giderler olduğu için aynı zamanda işletme yöneticilerinin alacağı tüm kararlarda etkin rol oynayan nicel bilgileri oluşturur. İşletme yönetiminin alacağı kararlar çok çeşitli olması nedeniyle katlanılan bu maliyetlerin detaylı bir şekilde belirlenmesi ve çeşitli maliyet sınıflamalarının yapılması kaçınılmazdır. Bu nedenle maliyet muhasebesi açısından işletme yönetiminin çeşitli amaçları doğrultusunda maliyetin farklı tanımları yapılabilmektedir. Nitekim bu tanımlamalar, mal veya hizmetin birim maliyetlerinin hesaplanmasında ve işletme yöneticilerinin çeşitli karar alma süreçlerinde ihtiyaç duyulan bilgileri oluşturur. Genel anlamıyla maliyet, belirli bir sonucu elde edebilme için katlanılan bir değer birikimi yaratan ve parayla belirtilen fedakârlıkların tümü olarak ifade edilebilir. Bu tanımdan yola çıkarak örneğin satın alınan bir malın, üretilen bir mamulün veya sağlanan bir hizmetin maliyeti olabileceği gibi, üretim yapan bir atölyenin maliyeti gibi daha pek çok şeyin maliyeti söz konusudur. Görüldüğü gibi, her türlü işletmede maliyet verilerine duyulan ihtiyaçlara bağlı olarak çok çeşitli maliyet unsurlarıyla karşılaşılabildiği görülebilir. Ayrıca maliyet kavramı yasalarımızda da yer almıştır. Muhasebe uygulamaları açısından çok önemli olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, maliyeti gerek bir iktisadi kıymetin değerlemesi açısından gerekse bir üretim işletmesinde üretilen mamul maliyeti açısından ele almıştır. Buna göre bir iktisadi kıymetin maliyetini açıklayan VUK'nun 262. maddesine göre bir iktisadi varlığın satın alınması veya değerinin artırılması sırasında katlanılan tüm giderler, söz konusu iktisadi varlığın maliyetini oluşturur. Yine üretilen mamullerin maliyetini açıklayan VUK'nun 275. maddesine göre ise üretilen mamulün maliyetine giren maliyet unsurları açıkça belirlenmiştir. Buna göre bir mamulün maliyetine; direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetlerinin yüklenmesi zorunlu tutulmuştur. İşletmelerde mamul veya hizmetin maliyetinin belirlenmesinin yanı sıra işletme yöneticilerinin de ihtiyaç duydukları ve maliyet muhasebesinin amaçları doğrultusunda maliyetlerin farklı açılardan sınıflandırılma gereği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla işletmelerde alınacak farklı kararlar için kullanılan çeşitli maliyet tipleri söz konusudur. Bu ünitede ele alınan maliyet sınıflandırmaları ise bu amaç doğrultusunda açıklanmaya çalışılmıştır. İlk olarak yönetim fonksiyonlarına göre maliyetler üretim maliyetleri ve üretim dışı maliyetlerden oluşur. Üretim maliyetleri, yukarıda da belirtildiği üzere direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleridir. Buna karşılık üretim dışı maliyetler ise pazarlama ve satış maliyetleri ile genel yönetim maliyetleridir. Söz konusu bu maliyetler, tek düzen hesap planında ise direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri pazarlama ve satış giderleri ile genel yönetim giderleri şeklindedir. Bir diğer sınıflama ise üretilen mamul veya hizmet ile ilişkisine göre maliyetler, direkt maliyetler endirekt maliyetler şeklindedir. Direkt maliyetler üretilen mamul veya hizmetin maliyetine doğrudan yüklenebilen ve izlenebilen maliyetler olup endirekt maliyetler ise üretilen mamul veya hizmet açısından doğrudan yüklenemeyen veya izlenmesi mümkün olmayan ve direkt maliyetler dışında kalan tüm maliyetleri oluşturur. Bu açıklamadan sonra yukarıda belirtilen direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri olup endirekt maliyetler ise genel üretim maliyetlerini oluşturur. Ayrıca işletmenin faaliyet hacmiyle duyarlılıklarına göre maliyetler sabit maliyetler, değişken maliyetler ve yarı değişken maliyetler olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Sabit maliyetler, geçerli zaman aralığı içerisinde faaliyet hacmi ile birlikte artış veya azalış göstermeyen maliyetlerdir. Sabit maliyetlerin ortaya çıkmasında kullanılan "geçerli zaman aralığı" ise maliyet davranışının geçerli olduğu kabul edilen bir faaliyet aralığıdır. Değişken maliyetler, faaliyet hacmine doğrudan doğruya bağlı olarak artış veya azalış gösteren maliyetlerdir. Yarı değişken maliyetler ise hem değişken hem de sabit maliyetlerin özelliğini birlikte içeren özelliğe sahiptirler. Son olarak işletme yönetimi açısından çok önemli bir yere sahip olan kontrol ve karar alma amacına yönelik çeşitli maliyet kavramları söz konusudur. Buna göre maliyetler, kontrol edilebilen veya kontrol edilemeyen maliyetler, standart maliyetler, ek (farklılaşan) maliyetler, batık maliyetler, fırsat maliyeti ve geçerli maliyetlerdir. Merkezkaç yönetimi açısından işletmeler sorumluluk merkezlerine ayrılabilirler. Bu

durumda bir sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolünde bulunan maliyetler kontrol edilebilir maliyetler olarak ifade edilir. Buna karşılık bir sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolünde olmayan maliyetler ise kontrol edilemeyen maliyetlerdir. Standart maliyetler, üretim gerçekleşmeden önce olması gereken rakamlarla belirlenmiş maliyetler olarak ifade edilebilir. Elbette ki işletmeler öncelikle fiili maliyetler üzerinden maliyetlerini hesaplar. Ancak planlama ve kontrol açısından maliyetleri önceden saptama ihtiyacı da doğar. Bu durumda önceden saptanmış standart maliyetlerin kullanılması gerekir. Ek (farklılaşan) maliyetler, kapasite kullanımını artırma, yenileme veya değiştirme amaçlı üretimde yapılan herhangi bir değişikliğin işletmenin toplam maliyet üzerinde meydana getirdiği artış veya azalışlar olarak ifade edilir. Yöneticilerin karar verme sürecinde etkili olmayan ve geçmişte katlanılmış, kısmen veya tamamen geri alınması olanağı bulunmayan maliyetler, batık maliyetleri ifade eder. Alternatif maliyet olarak da ifade edilen fırsat maliyeti, karar verilen bir seçenek dışında, vazgeçilen diğer seçeneklerden en yüksek alternatif getiriyi sağlayan seçeneğin vazgeçilen getirisi olarak ifade edilir. Karar verme sürecinde farklı alternatifler arasında farklı olan ve gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetler ise geçerli maliyetleri ifade eder.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
ÜNİTE NO 6
YAZAR Prof.Dr. FATİH COŞKUN ERTAŞ

İşletmeler, piyasada rekabet edebilmek ve varlıklarını sürdürebilmek amacıyla maliyetler üzerine yoğunlaşmak zorundadırlar. Üretim maliyetini oluşturan maliyet unsurları, direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleridir. Bu maliyetlerden belki de en önemlisi direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme maliyetleridir. Gerek mamulün bünyesinde bulunan ve ana unsurunu oluşturan gerekse mamulün üretiminde dolaylı katkısı bulunan tüm ilk madde ve malzemeler bu grupta yer alır. Mamulün üretilmesindeki bu katkıları nedeniyle üretim maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için çok önemlidir. Ayrıca işletmelerde etkin bir stok yönetimi de rekabet edebilirlikte önemlidir. Bu nedenle ilk madde ve malzeme maliyetlerinin sınıflandırılarak izlenmesi stok yönetimi açısından da gereklidir. Bu ünitede maliyet unsurlarından ilki olan ilk madde ve malzeme maliyetleri ele alınmıştır. İlk olarak ilk madde ve malzeme maliyetlerinin niteliği üzerinde durulmuş, daha sonra ilk madde ve malzeme maliyetleri direk ve endirekt maddeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Direkt ve endirekt tüm ilk madde ve malzemelerin işletme içerisindeki akışı maliyetlerin izlenmesi açısından önemlidir. Bu kapsamda işletmelerin ilk madde ve malzemelerin satın alınması, işletmeye girişi ve üretim sürecine girişi sürecinde kullanılan birtakım belgeleri açıklanmıştır. Yine maliyetlerin hesaplanması açısından önemli olan alış maliyetinin saptanması ile ilk madde ve malzemelerin stok planlaması ve kontrolü incelenmiş ve son olarak ilk madde ve malzemeleri değerleme yöntemleri ve muhasebeleştirilmesi konularına değinilmiştir. İlk madde ve malzeme maliyetleri üretim maliyetlerinin bir unsurudur. Bu maliyet unsuru üretimle ilişkisi bakımından direkt ilk madde ve malzeme ve endirekt ilk madde ve malzeme olarak ikiye ayrılır. Direkt ilk madde ve malzemeler, mamulün ana unsuru niteliğindeki malzemelerden oluşur. Endirekt ilk madde ve malzemeler ise üretime dolaylı olarak destek sağlayıp "yardımcı maddeler" ve "işletme malzemeleri" olarak ikiye ayrılırlar. Yardımcı maddeler, üretim sürecinde ham maddenin mamul hâle gelmesinde yardımcı ya da tamamlayıcı rol oynayan ve mamul bünyesinde yer alan endirekt maddelerdir. İşletme malzemeleri ise mamulün üretilmesi sırasında kullanılan, ancak mamulün bünyesine girmeyen çeşitli malzemeleri ifade etmektedir. İster direkt isterse endirekt olsun tüm ilk madde ve malzemelerin işletme içerisindeki akışları izlenmesi gerekir. Bu amaçla kullanacakları belgeler, ilk madde ve malzeme satın alma istek fişi, ilk madde ve malzeme ambar giriş fişi, ilk madde ve malzeme stok kartı ile ilk madde ve malzeme istek fişidir. Söz konusu bu belgeler kullanılarak öncelikle satın alınan malzemeler stoklara gönderilir, üretim departmanı malzemeye ihtiyaç duyduğu zaman istek fişiyle depodan malzeme talebinde bulunur ve depodan alınarak kullanılır. Kullanılan ilk madde ve malzemeler üretimin maliyetine ilave edilirken kullanılmayanlar ise stoklara geri gönderilerek iade edilir. İlk madde ve malzeme giderleri, tüketilen ilk madde ve malzemenin alış maliyetinden oluşmaktadır. Bu durumda, ilk madde ve malzeme giderlerinin saptanabilmesi için, öncelikle ilgili malzemenin alış maliyetinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Alış maliyeti, ister yurtiçinden ister yurtdışından temin edilsin, ambar tarafından tesellümü yapılan madde ve malzemelerin temini için ödenen veya borçlanılan tutarlardan oluşur. Stok yönetimi adıyla da anılan stok planlaması ve kontrolü, "stokların ne kadar olması gerektiğinin belirlenmesi ve bu gereğe ne derecede uyulduğunun izlenmesi" şeklinde tanımlanabilir. Stokları gerekli düzeyde tutacak "alım ve üretim politikalarının saptanması da bu kapsamda yer alır. Üretim faaliyetlerinin ana unsurunu oluşturan madde ve malzeme stoklarının öncelikle miktar olarak işletme gereksinmelerine uygun düzeylerde bulundurulmalıdır. Bir başka ifadeyle üretim faaliyetlerinde kullanılan maddelerin sayı ve çeşitlerinin çok oluşu ve değerlerinin çok büyük tutarlara ulaşması nedeniyle madde türlerinden daha çok hangi miktarlarda bulundurulması gerekliliği önem taşımaktadır. İşletmelerin üretime gönderdikleri ilk madde ve malzemelerin maliyet bedelinin belirlenmesinde değişik stok değerleme yöntemleri kullanılır. Kullanılan başlıca stok değerleme yöntemleri ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi, hareketli ortalama maliyet yöntemi ve tartılı ortalama maliyet yöntemidir. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi tarih sırasına göre stoklara ilk alınan malzemenin öncelikle üretime gönderilmesi esasına dayanmaktadır. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminde üretime

gönderilen ilk madde ve malzemeler, stoklara tarih sırasına göre son alınan malzemeler arasından gönderilir. Hareketli ortalama maliyet yönteminde stoklara her yeni ham madde ve malzeme girişinde, yeni ham madde ve malzemenin tutarı ile stokta bulunan ham madde ve malzemenin tutar toplamı yeni giren ham madde ve malzeme miktarı ile stoktaki ham madde ve malzeme miktarının toplamına bölünmesi suretiyle ortalama maliyet (birim fiyat) bulunur. Tartılı ortalama maliyet yönteminde ise ortalama fiyat belirli bir üretim dönemi ya da bir ay sonunda stok kartındaki giren sütunundaki toplam tutarın toplam miktara bölünmesiyle hesaplanır. İlk madde ve malzeme maliyetleri muhasebeleştirilirken üretimle ilişkili olmasına göre 7/A seçeneğine göre kullanılan direkt ilk madde ve malzemeler 710 direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabında, kullanılan endirekt ilk madde ve malzemeler ise 730 genel üretim giderleri hesabında muhasebeleştirilir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretilen mamullere doğrudan doğruya ilişkilendirilip 710 direkt ilk madde ve malzeme giderleri hesabında gösterilirken endirekt ilk madde ve malzeme olan yardımcı malzemeler ve işletme malzemeleri üretimle dolaylı olarak ilişkilendirildiklerinden dolayı 730 genel üretim giderleri hesabında izlenir.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI İşçilik Maliyetleri
ÜNİTE NO 7
YAZAR Doç.Dr. MERYEM ÖZTÜRK

İŞÇİLİK MALİYETLERİ

Üretim maliyetini oluşturan ikinci unsur işçilik maliyetleridir. İşçilik, bir mamulün ya da hizmetin üretilmesini sağlayan insan emeğidir. İşçilik maliyeti ise bir mamulün ya da hizmetin üretilmesinde kullanılan veya üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarını ifade etmekte olup işveren tarafından iş gücü karşılığında yapılan ödemelerin tümünü kapsamaktadır. İşçilik maliyetlerini oluşturan ücret, birbirinden farklı niteliklerde çok sayıda unsurdan oluşmakta olup esas ücret ve ücret ekleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Esas ücret, işçiye çalışmasının karşılığında ödenen ücretleri ifade ederken ücret ekleri yasalar, sözleşmelerden kaynaklanan ve/veya işveren tarafından isteğe bağlı olarak esas ücrete yapılan ilave ödemeleri ifade etmektedir. Bu ünitede işçilik maliyetlerinin nasıl hesaplandığı ve kaydedildiği üzerinde durulacaktır.

İŞÇİLİK MALİYETLERİNİN ÖZELLİKLERİ

• İşçilik maliyetleri, ilk madde ve malzeme giderlerinin aksine saklanması, biriktirilmesi ya da depolanması mümkün olmayan bir gider kalemidir. İşçi çalışma saatleri içinde iş yerinde bulunduğu sürece ücret almaya hak kazanır ve dolayısıyla bu ücret işletme için maliyet gideridir.
• İşçilik maliyetleri, yapılan işin maliyetine ilaveten üzerine mevzuat ve toplu sözleşme hükümlerine göre bazı sosyal yardım, çocuk zammı, ücretli izin gibi ekler yapılabilen bir maliyet türüdür.
• İşçilik maliyetleri, üretimi dolayısıyla tüm maliyetleri doğrudan etkileyen aktif karakterli bir gider unsurudur.
• Emeğin karşılığı olarak işçinin aldığı ücret, işçi açısından gelir özelliği taşırken işveren açısından gider özelliği taşımaktadır.

ÜCRET SİSTEMLERİ

Mamul ya da hizmetin üretilmesinde kullanılan işçiliğin tutarının belirlenebilmesinde farklı yöntem ve yaklaşımlar mevcut olup ücret sistemlerinden zaman esasına göre ücret sistemi, akort ücret sistemleri ve primli ücret sistemlerine değinilecektir. Zaman Esasına Göre Ücret Sistemi İşçi ücretlerinin işçinin işletmede geçirdiği süre esas alınarak hesaplandığı sistemdir. Türkiye'de en fazla uygulanan ücret sistemi, zaman esasına göre ücret sistemi olup bu sistemde işçinin ücreti, iş başında geçirdiği saat/gün/hafta/ay ile bu zaman dilimi için belirlenen ücretin çarpılması sonucu hesaplanır. Akort (Parça Başına) Ücret Sistemleri Akort ücret sisteminde işçinin ücreti, belirli bir zaman dilimi içinde fiilen üretilen birim sayısına yani üretim miktarına göre ödenir. Başka bir ifadeyle belli bir zaman diliminde üretilen parça sayısı değiştikçe işçinin eline geçecek ücret de değişmektedir. Yani bu sistemde işçi, düşük verimle çalıştığında düşük ücret, yüksek verimle çalıştığında yüksek ücret alabilmektedir. Bu ücret sisteminin avantajı, işçileri daha fazla üretim yapmaya teşvik etmek iken dezavantajı fazla üretim yapmak isteyen işçilerin hatalı ve bozuk mamul üretebilmesi ve dolayısıyla maliyetleri artırabilmesidir. Ücretlerin yapılan işin sonucuna göre hesaplandığı akort ücret sistemleri para akordu, zaman akordu ve grup akordu olmak üzere üç şekilde uygulanmaktadır. Para akordu Üretilen mamul birimi başına bir ücret saptanır ve saptanan bu ücret, birim başına akort değeri olarak ifade edilir. İşçinin ücreti bu akort değeri ile belli bir zaman dilimi içerisinde üretilen parça sayısının çarpımı sonucu bulunur. Zaman akordu Zaman akordunda önemli olan bir birimin üretimi için gerekli olan süredir ve bu süre dakika olarak belirlenir ve akort zamanı olarak adlandırılır. Akort zamanı belirlendikten sonra akort faktörü olarak da ifade edilen akort ücreti, normal saat ücretine akort zammının ilave edilmesi ile hesaplanır. Neticede akort (parça başı) ücreti, akort faktörü ile akort zamanının çarpımı sonucunda elde edilir. Grup akordu Grup akordu, bir işin ya da mamul grubunun bir grup işçi tarafından üretilmesi ve işçi ücretlerinin akort ücret sistemine göre hesaplanması durumunda uygulanabilir. Grup akordunda işin karşılığında hesaplanan ücret, aynı grupta çalışan işçiler arasında normal saat ücretlerine göre çalışma süreleri de dikkate alınarak dağıtılır. Primli Ücret Sistemleri Primli ücret sistemlerinde işçiye asgari bir ücret garanti edilir. Ancak işçinin verimli çalışması durumunda işveren tarafından işçiye asgari ücrete ilaveten prim tahakkuk ettirilir. Normal ya da düşük verimde çalışması durumunda ise işçi asgari ücrete hak kazanır. Başka bir ifadeyle primli ücret

sistemlerinde işçiye bir yandan zaman esasına göre ücret garanti edilirken verimli çalışması durumunda prim de verilir. Halsey sistemi Bu sistemde öncelikli olarak bir işin görülmesi, sonuçlandırılması ya da mamulün üretilmesi için standart bir süre belirlenir. İşçi, bu işi belirlenen standart süreden daha kısa sürede sonuçlandırırsa tasarruf ettiği süreye ait ücretin %25-%50'si kendisine prim olarak verilir. Rowan sistemi Rowan sisteminde de Halsey sisteminde olduğu gibi öncelikle mamulün üretimi için gerekli standart süre belirlenir. İşçi, işini fiilî olarak bu süreden kısa sürede gerçekleştirirse tasarruf ettiği zamanın standart süreye oranına göre prime hak kazanır. Emerson sistemi Bu sistemde öncelikle işçinin normal standartlarda üretebileceği mamul miktarı tespit edilir. Standart olarak belirlenen üretim miktarı %100 etkinlik derecesi olarak düşünülür. Fiilî üretim miktarının standart üretim miktarına oranı %67'inin üzerinde olan işçilere belirlenen oranlarda prim tahakkuk ettirilir. Gantt sistemi İşçi üretimini önceden belirlenen standart sürenin altında gerçekleştirdiğinde kendisine garanti edilen asgari ücrete ilaveten tasarruf ettiği süreye ait ücretin %35 oranında primin verilmesini öngören ücret sistemidir.

İŞÇİLİK MALİYETLERİYLE İLGİLİ ÖZEL KONULAR

Boş Zaman İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesi İşçiler, iş yerlerinde çeşitli nedenlerle çalışmalarına ara verebilmektedir. İşçilerin üretim yapmadan ücret almalarına hak kazanmalarına neden olan bu sürelerdeki işçilikler boş zaman işçiliği olarak ifade edilir (Rutin dinlenme, üretimden kaynaklanan normal duraklamalar vb. zamanlarda işçilerin iş yapmadan geçirdikleri süreler işçilerin normal çalışma saatleri içinde değerlendirilir). İşletmelerde boş zaman işçilikleri iki farklı şekilde kaydedilir. İlki günlük/haftalık/aylık bakım onarımlar, makinelerin ayarlanması, ham maddenin bozulması, makinelerin arızalanması gibi olağan nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçilikleri olup bu işçilik giderleri 730 genel üretim giderleri hesabında takip edilir. İkincisi doğal afetler, grev, iş yerinden kaynaklanmayan enerji kesintisi gibi nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçilikleri olup 680 çalışılmayan kısım gider ve zararları hesabına kaydedilir. Fazla Mesai Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi İş Kanunu'na göre işçinin haftalık çalışma süresi en fazla 45 saattir. Haftalık 45 saati aşan çalışmalarda işveren, işçiye normal ücretinin %50 fazlasını ödemekle yükümlüdür. Fazla çalışma süresi yılda 270 saati aşamaz. Fazla mesai fazladan alınan bir siparişin yetiştirilebilmesi için yapılacaksa fazla mesai ücreti ve zammı 720 direkt işçilik giderleri hesabında takip edilir. Fazla çalışma, kapasite darlığından kaynaklanan nedenlerle yapılacaksa fazla çalışmaya ait normal ücret 720 direkt işçilik giderleri hesabına, fazla çalışmaya ait zam ise 730 genel üretim giderleri hesabına kaydedilir. Hafta ve Genel Tatil Ücretlerinin Muhasebeleştirilmesi İş Kanunu'na göre işverenin işçiye yedi günlük bir zaman dilimi içinde kesintisiz en az 24 saat dinlenme (hafta tatili) vermesi gerekmektedir. İşçinin çalışmadığı bu hafta tatili için kendisine işveren tarafından bir iş karşılığı olmaksızın o gününün ücreti tam olarak ödenir. Yine İş Kanunu'nun 47. maddesine göre, işçi ulusal bayram ve genel tatil günlerinde tatil yapmayarak çalışırsa ayrıca çalışılan her gün için bir günlük fazladan ücreti (günlük ücreti %100 zamlı) ödenir. İşçi, ulusal bayram ve genel tatilde çalıştığında normal ücreti 720 direkt işçilik giderleri hesabına, zamlı kısmı ise 730 genel üretim giderleri hesabına kaydedilir. Yıllık İzin ve İkramiye Ödemelerinin Muhasebeleştirilmesi Yıllık izin ve ikramiyeler işçilik maliyetleri içinde önemli bir yere sahiptir. İş Kanunu'na göre iş yerinde deneme süresi de dâhil olmak üzere işe başladığı günden itibaren en az bir yıl çalışmış olan işçiler yıllık izne hak kazanır. En az 14 gün ve en fazla 26 gün olan yıllık izinlerde işçi, izinli olduğu ve çalışmadığı (herhangi bir çalışma karşılığı olmaksızın) bu sürelerde yasal olarak ücretini almaya hak kazanır. İkramiyeler de herhangi bir çalışma karşılığı olmaksızın işçilerin çalışmasını teşvik etmek amacıyla belirli dönemlerde bazı vesilelerle (bayram, yılbaşı vb.) asıl ücrete ek olarak tahakkuk ettirilen ücret ekleridir. Yıllık izin ve ikramiyeler yıl içinde genellikle düzenli dağılım göstermediğinden ve yılın belli aylarından ödendiğinden bunların yıllık olarak tahmin edilmesi ve tahmin edilen tutarın 12 aya bölünerek her aya eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Yıllık izin ve ikramiyeler 730 genel üretim gideri olarak muhasebeleştirilir. Sosyal Yardımlar İşçilere yiyecek, giyecek, yakacak, evlenme, doğum gibi karşılıksız yapılan yardımlara sosyal yardım denir. Sosyal yardımlar da ücret eki olarak işçilik giderlerinin bir ögesini oluşturur ve 730 genel üretim giderleri hesabında muhasebeleştirilir. Kıdem Tazminatı Karşılık Giderinin Muhasebeleştirilmesi Bir iş yerinde en az bir yıl çalışmış olan bir işçinin iş sözleşmesinin İş Kanunu'nda belirtilen hâllerden biri ile sona ermesi durumunda hizmet süresi ve ücretine göre değişen tutarlarda işveren tarafından işçiye ödenmesi gereken tutara kıdem tazminatı denir. Kıdem tazminatı tutarı işçinin son giydirilmiş brüt ücreti üzerinden 365 gün esas alınarak hesaplanır. Kıdem tazminatı yıllık olarak bütçelenir ve bütçelenmiş kıdem tazminatının bir aya düşen kısmı her ay kıdem tazminatı karşılığı hesabı kullanılarak 730 genel üretim giderleri hesabı aracılığı ile mamul maliyetine yansıtılır. İşçinin İş Kanunu'nda belirtilen nedenlerden biri ile işten ayrılması durumunda ise kıdem tazminatı karşılık hesabı borçlandırılarak kapatılır. Yasal İşveren Payları İşçinin işverene maliyetinin belirlenebilmesi için yasal işveren paylarının hesaplanması gerekmektedir. Yasal işveren payları, bir çalışma ya da iş karşılığı olmaksızın yasal zorunluluktan kaynaklanan işçilik giderleridir. Yasal işveren payları, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) işveren payı ve işsizlik sigortası işveren payı olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. SGK işveren payı, en düşük %

20,5 en yüksek %23,5; işsizlik sigortası işveren payı ise %2 olup işçinin brüt ücreti üzerinden hesaplanır ve üretici işçilere ait olan kısım ya 720 direkt işçilik giderleri hesabına ya da 730 genel üretim giderleri hesabına, yardımcı işçilere ait kısım ise 730 genel üretim giderleri hesabına kaydedilir. İşçinin işverene maliyeti, işçinin brüt ücreti ile yasal işveren paylarının toplamından oluşur.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Genel Üretim Maliyetleri
ÜNİTE NO 8
YAZAR Doç.Dr. ÜNAL GÜLHAN

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN TANIMI ve ÖZELLİKLERİ

Genel Üretim Giderlerinin Tanımı Genel üretim giderleri (GÜG), üretim giderlerini oluşturmakla birlikte, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, ancak mamul ve hizmet üretimi ile ilişkili olan gider türüdür. Bir başka ifade ile genel üretim giderleri, mamul ve hizmetlere doğrudan doğruya yüklenemeyen diğer üretim giderlerini kapsamaktadır. Genel Üretim Giderlerinin Özellikleri GÜG'nin mamul maliyetleri ile yukarıda işaret edilen bağlantısı yanında üretim hacmiyle olan ilişkisi açısından;

• Sabit genel üretim giderleri,
• Değişken genel üretim giderleri,
• Yarı sabit genel üretim giderleri,
• Yarı değişken genel üretim giderleri, olmak üzere dört başlık altında toplamak mümkündür.

Sabit GÜG, adında da anlaşılacağı üzere üretim düzeyi ile ilişkisi olmayan giderlerdir. Bu giderler, genellikle bir faaliyet döneminde üretim hacmi değiştiğinde toplam olarak değişmeyen giderlerdir. Değişken GÜG, üretim hacmi ile paralel olarak değişen giderlerdir. Bu tür giderler üretim arttıkça artar, üretim azaldıkça azalırlar. Yarı sabit GÜG, belirli bir üretim hacmi aralığında sabit kalan ancak bu üretim hacmi aralığı değiştikçe ani sıçrama yaparak artan giderlerdir. Ustabaşı ve kalite kontrol personeli ücreti bu tür giderlere örnek gösterilebilir. Yarı değişken GÜG ise üretim hacmindeki değişmelere paralel olarak değişen değişken kısım ile üretim hacmindeki değişmelerden etkilenmeyen sabit kısım toplamından oluşur (enerji giderleri, makinelerin bakım onarım giderleri gibi). Yarı değişken GÜG üretim hacmi sıfır olsa bile devam eden sabit giderler ile üretim hacmine paralel olarak değişme gösteren değişken giderlerden oluşur. Genel üretim giderlerinin üretim hacmi ile olan ilişkisinin anlaşılması bu giderlerin özelliklerinin anlaşılmasında yarar sağlayacaktır.

Bu anlatılanlar ışığında GÜG'nin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

• GÜG ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki yoktur.
• GÜG, birbirinden farklı nitelikte birçok maliyet unsurunun birleşmesinden oluşur.
• Bu giderlerin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterirler. Örneğin ısıtma ve aydınlatma giderleri mevsimlere göre farklılık gösterebilir.
• Bu giderlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir.
• Yıllık tutarının ne kadar olduğu ancak yılsonunda belli olabilen bazı GÜG'nin üretim maliyetlerine yüklenmesi istenmeyebilir.
• GÜG içerisinde yer alan bazı giderlere ilişkin gerçek rakamlar üretim yapılan dönemden sonra belirlenmektedir.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Genel üretim giderleri, üretimde kullanılan ancak üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen yardımcı maddeler ile işletme malzemelerini kapsamaktadır. Bu bağlamda Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda 7/A maliyet muhasebesi seçeneği kapsamında GÜG, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir: Endirekt İlk Madde ve Malzeme İlk madde ve malzeme dışında kalan ve üretim ile ilgili olan yardımcı madde ve işletme malzemeleri, endirekt malzeme olarak tanımlanmakta ve genel üretim gideri başlığı altında giderleştirilmektedir. Endirekt İşçilik Direk işçilik dışında kalan ve üretim faaliyetlerinde kullanılan işçilik, endirekt işçilik olarak tanımlanmakta ve genel üretim gideri başlığı altında giderleştirilmektedir. Memur Ücret ve Giderleri İşletme faaliyetlerini yerine getirmek için çalıştırılan aylıklı yönetici, memur ve büro çalışanları vb. adına tahakkuk ettirilen ücretler ve bunlarla ilgili her türlü giderler, memur ücret ve giderleri kapsamında GÜG olarak giderleştirilmektedir. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Bu tür GÜG, elektrik, doğal gaz, su, telefon ve internet hizmetleri, taşıtların bakım ve onarımı, ihracat danışmanlık hizmetleri, servis ve yemek hizmetleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. Çeşitli Giderler Çeşitli giderler ile ifade edilen GÜG, sigorta, kira, kasko, sergi ve fuara katılım, eğitim ve seyahat gibi giderleri kapsamaktadır. Vergi, Resim ve Harçlar Emlak ve çevre vergisi, binek oto ve diğer taşıtların motorlu taşıtlar vergisi,

damga vergisi gibi unsurları kapsamaktadır. Amortisman ve Tükenme Payları Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin üretim faaliyetlerinde kullanılması karşılığında amortisman ve tükenme payları, GÜG olarak kayıt altına alınır. Finansman Giderleri Vadeli malzeme alımında satıcılara ödenen vade farkları, vadeli alımdan ortaya çıkan kur farkları, kredi sözleşme ve komisyon giderleri, üretim faaliyeti ile ilgili olması durumunda GÜG olarak dikkate alınmalı ve bu yönde kaydedilmelidir.

TEKDÜZEN HESAP PLANINDA GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Genel üretim giderlerinin gider çeşitleri olarak izlenmesi yaygın bir uygulamadır. Bu amaçla 7/B maliyet seçeneğinde sunulan gider çeşitleri, 7/A seçeneğinde yer alan fonksiyon hesaplarının yardımcı hesabı olarak dikkate alınır. Aşağıda örnek bir yardımcı hesap uygulaması verilmiştir [2, 3, 5]. 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.010 Endirekt İlk Madde ve Malzeme 730.020 Endirekt İşçilik Giderleri 730.030 Memur Ücret ve Giderleri 730.040 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 730.050 Çeşitli Giderler 730.060 Vergi, Resim ve Harçlar 730.070 Amortisman ve Tükenme Payları GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN ÜRETİM MALİYETİ İÇİNDEKİ YERİ ve GİDER YERLERİ İLE İLİŞKİSİ Genel Üretim Giderlerinin Üretim Maliyeti İçindeki Yeri Son yıllarda işletmelerde, GÜG' nin mamul maliyeti içindeki payı artış eğilimi göstermektedir. Maliyet bünyesinde oluşan bu değişimin temel nedeni, teknolojik gelişmelerdir. İleri teknolojiler kullandıkça daha az işçilik kullanılmakta; buna karşılık, amortisman, enerji ve bakım giderleri gibi endirekt giderler artma eğilimi göstermektedir. Genel Üretim Giderlerinin Gider Yerleri İle İlişkisi Gider yeri basit bir ifade ile üretim faktörlerini kullanmak suretiyle mamullerin üretildiği ve destek hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir. Genel olarak üretim, yatırım ve faaliyet gider yerleri olarak bir sınıflandırılma yapılmaktadır. Gider yerleri ile birbiri arasında kalın çizgiler olan birimler anlaşılmamalıdır. Gider yerlerinin tanımlanması ve sınıflandırılmasında, özellikle üretim işletmelerinde kullanılan üretim teknolojisi ve yöntemleri dikkate alınmalıdır Gider yerleri, giderlerin fonksiyonel bölümlenmesine ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de yer aldığı üzere tek düzen hesap planına uygun şekilde aşağıdaki gibi sınıflandırılır:

- **ÜRETİM GİDER YERLERİ**
  - Esas Üretim Yerleri
  - Yardımcı Üretim Yerleri
  - Hizmet Yerleri
  - Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- **DÖNEM GİDER YERLERİ**
  - Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
  - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
  - Genel Yönetim Gider Yerleri
  - Finansman Gider Yerleri

Esas üretim yerleri İşletmenin esas ana faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretimini yapan bölümlerdir. Yardımcı üretim yerleri Esas üretim yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli yan girdileri üreten elektrik santrali, kazan dairesi, kompresör dairesi vb. birimleri kapsar. Hizmet yerleri Diğer gider yerlerine hizmet vermek üzere kurulmuş bakım ve onarım servisi, nakliye servisi (malzeme ve yarı mamul için), personel taşıma servisi, laboratuvar, yemekhane ve malzeme ambarı gibi birimlerdir. Üretim yerleri yönetimi gider yerleri Fabrikadaki çalışmaları yöneten veya yönlendiren fabrika müdürlüğü, üretim planlama bölümü vb. birimleri kapsar. Araştırma ve geliştirme gider yerleri Araştırma ve geliştirme giderlerinin biriktiği gider yerleridir. Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri üretim sonrası depolama, dağıtım vb. faaliyetleri yürüten pazarlama bölümü, satış mağazaları, mamul ambarı, nakliye servisi (mamul) ve satış sonrası hizmet (bakım) servisi gibi birimleri kapsar. Genel yönetim gider yerleri Genel yönetim giderlerinin yapıldığı yerlerdir. Örnek olarak genel müdürlük, muhasebe bölümü, hukuk müşavirliği vb. birimler sayılabilir. Finansman gider yerleri Finansman giderlerinin biriktirildiği, genelde tek hesap biriminden oluşur.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI

Giderlerin dağıtımı işlemleri birbirini tamamlayan ve aşağıda belirtilen üç aşamadan oluşan bir süreçtir:

IV. Dağıtım aşamasında giderler gider yerlerinde dağıtılmaktadır.

V. Dağıtım aşamasında

I. dağıtım sonrasında yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanan giderler, esas üretim giderleri yerlerine ve faaliyet gider yerlerine dağıtılmaktadır. VI. Dağıtım aşamasında ise esas üretim gider yerlerinde toplanan üretim giderleri, gider yerlerinde üretilen mamullere yüklenmekte; faaliyet gider yerlerinde toplanan giderler ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Genel Üretim Giderlerinin Dağıtım Aşamaları
ÜNİTE NO 9
YAZAR Prof.Dr. RAMAZAN YANIK

•Genel üretim giderlerinin bir kısmı doğası gereği dolaylı olma niteliği gösterir. Bunları fabrika binasının amortismanı ve kirası olarak örneklendirebiliriz. Bir diğer kısım genel üretim giderleri ise doğrudan nitelikte olmalarına karşılık ölçümlenmesi kolay olmadığından dolaylı nitelik göstermektedir. Bu kısım giderleri enerji giderleri ile örneklendirebiliri
•Dağıtım oranı, bir birim dağıtım anahtarı için ne kadar gider düştüğünü hesaplamamızı sağlayan orandır.
•Genel üretim giderleri ilgili gider yerine yüklenirken; genel üretim giderlerinin tutarı dağıtım anahtarının toplam miktarına bölünerek dağıtım oranı bulunur.
•Genel üretim giderlerinin dağıtımı, dolaylı üretim giderlerinin oluşumundan mamullere yükleninceye kadar geçirdiği aşamalardır. Bu aşamalar sırasıyla;
•Giderlerin gider yerlerine dağıtımı (1. Dağıtım)
•Yardımcı üretim, yardımcı hizmet ve üretim yeri yönetim gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımı (2. Dağıtım)
•Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere dağıtımı (3. Dağıtım) şeklindedir.
• Genel üretim giderlerinin dağıtımı sürecinde bazı kavramların bilinmesi ve anlaşılması çok önemlidir. Gider yerleri kavramı, genel üretim giderlerinin ve bu giderlerle ilgili üretim/hizmet faaliyetlerinin gerçekleştiği ve toplandığı belirli yerleri ifade eder.
•Esas üretim yerleri, işletmenin faaliyet konusunu teşkil eden ürünlerin üretiminin gerçekleştirildiği gider yerleridir.
• Yardımcı üretim gider yerleri ise işletmede üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için esas üretim yerleri ve diğer bölümlere ihtiyaçları olan girdileri sağlayan bölümlerdir.
•Yardımcı hizmet gider yerleri, İşletmenin tüm gider yerlerine hizmet veren bölümlerdir.
• Gider yerlerinin belirlenmesinde gider çeşidi ile ilişki kurmayı sağlayan dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Bu anahtarlar gider çeşidinin hangi gider yeri ile ilgili olduğunu belirlemeye yarar.
•Gider çeşitlerinin gider yerleri ile direkt ilişkisinin kurulamadığı durumda, söz konusu giderlerin gider yerlerine dağılımında kullanılabilecek dağıtım ölçütlerine dağıtım anahtarları ya da dağıtım ölçütleri denir.
•Genel üretim giderlerinin dağıtımı birbirini ardında gerçekleşen üç aşamalı bir süreçten oluşmaktadır:
•Doğrudan (Basit) dağıtım yöntemi: Yardımcı üretim/hizmet gider yerlerinin giderlerinin, sadece esas üretim gider yerlerine giderlerin dağıtıldığı yöntemdir.
•1. Dağıtım: Üretim süreciyle ilgili gerçekleşen dolaylı gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtılması işlemidir. Bu aşamada gider çeşitleri gider yerlerine aktarılırken uygun dağıtım anahtarları aracılığıyla dağıtım işlemi gerçekleştirilir.
•2. Dağıtım: Yardımcı gider yerlerinde yani yardımcı üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerlerinde biriken genel üretim giderlerinin, esas üretim yerlerine dağıtılmasıdır.
•3. Dağıtım: Esas üretim gider yerlerinde toplanan üretim giderleri, gider yerlerinde üretilen mamullere yüklenmekte, faaliyet gider yerlerinde toplanan giderler ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.
•Bu üç aşamalı sürecin ilk iki aşaması, giderlerin mamullere yüklenecek duruma getirilmesi ile ilgilidir. Üçüncü aşama da ise üretilen stokların ve yarı mamul stoklarının maliyetleri ve bilanço değerleri belirlenmektedir.
•1. Dağıtım için kullanılacak dağıtım anahtarlarının, gider türüne uygun olması gerekmektedir. Yukarıdaki örneğe göre yemekhane giderleri için gider yerlerindeki personel sayısı, ısıtma giderleri için gider yerlerinin alanları dağıtım anahtarı olarak kullanılabilir.
•İkinci dağıtım işlemi, yardımcı üretim/hizmet gider yerlerinde biriken maliyet paylarının yani giderlerin, esas üretim gider yerlerine dağıtımıyla ilgili bir süreçtir.
. Dağıtımda giderler esas üretim yerlerine dört yöntem kullanılarak dağıtılabilmektedir: Kademeli Dağıtım, Doğrudan Dağıtım, Matematiksel Dağıtım ve **Planlı Dağıtım**

•Kademeli dağıtım yönteminde dağıtım işlemi şu kurallara göre yapılır :
• Yardımcı üretim/hizmet gider merkezleri bir kere dağıtılır.
•Yardımcı üretim/hizmet gider merkezleri kendi dağıtımından pay alamaz.
•Bu dağıtımda sıralama; gider yerlerinden yararlanmaya, gider tutarının büyüklüğüne, gider payının büyüklüğüne göre değişik şekillerde yapılabilir.
•Doğrudan (Basit) dağıtım yöntemi ise Yardımcı üretim/hizmet gider yerlerinin giderlerinin, sadece esas üretim gider yerlerine giderlerin dağıtıldığı yöntemdir.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Maliyetlerin Dağıtılması
ÜNİTE NO 10
YAZAR Prof.Dr. RAMAZAN YANIK

•Geleneksel maliyetleme sistemlerine karşı ortaya çıkan temel eleştiriler, mamullerin bir kısım maliyet etkenlerinden gereğinden fazla pay alırken, diğer bir kısmında gerçek paydan daha az tutarda etkilenmesini yansıtmaktadır. Tüm bu eleştirilerin temelinde maliyet bilgilerinin daha gerçekçi ve güvenlikli olması talebi göze çarpmaktadır. Geleneksel maliyetleme sistemleri ile bu bölümde ele alacağımız faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi esasen mamullere direkt aktarılan maliyet payları açısından açık bir farklılık göstermemektedir. Buna karşın geleneksel maliyetleme sisteminin genel üretim giderlerinin maliyet çeşidinden gider yerlerine oradan da mamullere aktarma yaklaşımı, faaliyet tabanlı maliyet sistemince yetersiz görülmektedir.
•Faaliyet tabanlı maliyetlemede temel ilke, dolaysız ve dolaylı maliyetlerin esas sebebinin mamulün kendisi değil, mamulü üretmek için yapılan faaliyetler olduğudur. Mamul üretimi ise bu faaliyetleri tüketen bir süreçtir.
•Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, dolaylı maliyetlerin yani genel üretim giderlerinin bölümlere, süreçlere, mamullere ve diğer maliyet kalemlerine dağıtılması işlemine odaklanmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme bu kapsamda dolaylı olarak ortaya çıkan maliyetlerin ayıklanmasını sağlayacak faaliyetleri belirler. Bu faaliyetleri tanımlamak üzere üretim, dağıtım, muhasebe ve yönetimden oluşan bir takım oluşturur.
•Genel üretim giderlerinin gider yeri esas alınarak dağıtılması her ne kadar tüm üretim için bir yükleme oranı kullanmaktan daha uygun maliyet sonuçları verse de yukarıda anlatılan durumlar ve benzerleri açısından geleneksel maliyetleme sisteminin eksikliklerini giderici bir sistem çalışmasına ihtiyaç duyulmuştur.
•Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde faaliyetlerin kaynakları, maliyetlerin de faaliyetleri tükettiği yaklaşımı ön plana çıkar. Bu durum mamullere yüklenecek maliyetin faaliyetler esas alınarak oluşturulmasını gerekli kılar.
•Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminin işleyişini sağlayan temel kavramlardan biri kaynaklardır. Kaynaklar, faaliyetleri yerine getirebilmek için tüketilen üretim faktörleridir. Kaynaklar, faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için başvurulan ya da yönetilen ekonomik unsurlar olarak da tanımlanmaktadır.
•Faaliyet kavramı ise işletmede bir fonksiyonu yerine getirebilmek için tekrarlanan eylemlerin bütünü olarak tanımlanmaktadır.
•Bir diğer kavram faaliyet merkezidir. Faaliyet merkezi işletmeler için önem arz eden faaliyetlerin bir arada toplandığı yerleri ifade etmektedir. Yani faaliyet merkezleri itibariyle homojen faaliyetler fonksiyonel olarak gruplandırılmaktadır.
• Geleneksel maliyet sistemlerinde dolaylı giderlerin (genel üretim giderlerinin) gider yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarları kullanılmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde aynı fonksiyonu maliyet sürücüleri görmektedir. Maliyet sürücüleri kavramına farklı kaynaklarda maliyet taşıyıcısı, maliyet etkeni veya yükleme anahtarı ifadeleri de kullanılmaktadır.
•Maliyet havuzu, mamullere yüklenecek olan maliyetlerin toplandığı yerdir. Faaliyet tabanlı maliyetlemede tek bir faaliyete bağlı olan maliyetler bu havuzlarda toplanmaktadırlar.
• Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi iki temel aşamadan ve bu aşamalara bağlı adımlardan oluşmaktadır. Faaliyete dayalı maliyetlemenin iki temel aşaması bulunmaktadır.
•**1.Temel aşama:** İşletmedeki tüm üretim faaliyetleri amaca uygun olacak şekilde belirlenerek ortak bir maliyet havuzunda toplanır. Maliyet havuzunda toplanan bu faaliyetlerin maliyetleri tespit edilir.
•**2.Temel aşama:** Bu aşamada ise maliyet havuzunda toplanan bu maliyetler mamullere aktarılır.
•Faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel iki aşaması beş adımlı bir süreç olarak gerçekleştirilmektedir.

1. Bu adımlar: Faaliyetlerin belirlenmesi,
2. Faaliyetlerin gruplandırılması ve faaliyet taşıyıcılarının tespiti ,
3. Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi ve maliyet havuzlarının oluşturulması,
4. Maliyet etkenlerinin belirlenmesi,
5. Faaliyet maliyetlerinin mamullere yüklenmesi şeklindedir.

•Geleneksel ve faaliyete dayalı maliyetlemenin mukayesesi yapıldığında; Geleneksel maliyet sistemi

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Sipariş Maliyet Sistemi
ÜNİTE NO 11
YAZAR Doç.Dr. DURMUŞ YILDIRIM

SİPARİŞ MALİYET SİSTEMİ

Sipariş maliyet sistemi, işletmede üretilen her bir mamul ve siparişe ilişkin maliyet unsurlarını ayrı ayrı belirleyen ve bunların maliyetini özel olarak hesaplamaya olanak sağlayan bir maliyet hesaplama sistemidir. Buna müşterinin beğenisine göre düğün davetiyesi basan bir işletme örnek gösterilebilir. Çünkü müşteri, yüzlerce model içerisinden birinin veya arzu ettiği bir tasarımın belli sayıda basılması yönünde işletmeye sipariş verebilir. Bu durumda işletmenin aldığı her siparişin maliyetini ayrıca hesaplaması gerekmektedir. Sipariş maliyet sistemi, proje tipi, parti tipi ve sipariş üzerine üretim sistemlerinin maliyet belirleme sürecinde kullanılmaktadır. Proje Tipi Üretim Proje tipi üretim sistemleri, ürünlerin taşınamayacak kadar büyük olduğu durumlarda kullanılır. Üretim miktarları düşüktür. Ürünler, hareket etmez, çalışanlar ve ekipmanlar ürünlerin etrafında hareket ederler. Her bir ürün ayrı bir proje olarak ele alınır. Bunlara örnek olarak köprü, bina inşaatları ve gemi, uçak üretimleri gösterilebilir. Sipariş Tipi Üretim Tüketicinin veya müşteri firmanın zaman, miktar, kalite bakımından özel olarak belirlediği bir ürünün üretilmesidir. Küçük miktarlarda fakat yüksek düzeyde ürün çeşitliliğini kapsayan bir üretimdir. Miktar, genellikle bir ya da birkaç denebilecek ölçüde azdır. Yerinde alınan ölçüye göre mobilya üretilmesi veya arzu edilen tasarımda düğün davetiyesi basımı sipariş üzerine üretime örnek gösterilebilir. Parti Tipi Üretim Bir ürünün özel bir siparişi ve sürekli bir talebi karşılamak amacı ile belirli miktarlardan oluşan partiler hâlinde üretilmesidir. Bu sistemin en büyük özelliği, bir parti bitmeden diğerlerinin üretimine geçilmesidir. Ayrıca talep süreklidir ve sipariş tipi üretim de olduğu kadar değişken değildir. Beyaz eşya, konfeksiyon, mobilya üretimleri parti tipi üretime örnek olarak gösterilebilir. Sipariş Maliyet Sisteminin Yarar ve Sakıncaları Sipariş maliyet sisteminin yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

•İşletme yönetimine maliyet verilerini kullanılabilir bir biçimde sağlar.
•Kazançlı işlerin, kazançsız işlerden kolayca ayırt edilmesine yardımcı olur.
•Çeşitli işlerin maliyetlerini karşılaştırarak etkinlik kontrolünün kolayca yapılmasına olanak sağlar.
•Ham madde ve malzemeye ait miktar kontrolü, işçiliklere ait zaman kontrolü yapılmasına olanak sağlar.
•Satış fiyatının maliyete dayandığı sözleşmelerde özel sipariş maliyetinin hesaplanmasına olanak sağlar.
•Siparişlerin ve gider merkezlerinin maliyet dökümü, maliyet kontrolünü kolaylaştırır.

Bu sistemin bazı sakıncaları da şunlardır:

•En büyük sakıncası, sistemin maliyetli oluşudur. Çünkü maliyetlerin özel olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmesi personel maliyetlerinin artmasına sebep olur.
•Uygulanması zaman alan bir sistemdir.
•Geçmiş üretimlere dayanarak yapılacak üretime yönelik maliyet tahminlerinin yapılması, hatalı sonuçlar elde edilmesine sebep olabilir.
•Bu sistem, gerçek maliyet yönteminin sakıncalarına sahiptir. Ancak bu sistem, standart maliyet yöntemiyle beraber uygulandığında bu sakıncalar telafi edilebilir.

SİPARİŞ MALİYET SİSTEMİNDE KULLANILAN BELGELER

Sipariş maliyet sisteminde kullanılan üç temel belge söz konusudur. Bunlar sipariş maliyet kartı, ilk madde ve malzeme istek fişi ve işçi çalışma kartıdır. Sipariş maliyet kartı, sipariş maliyet sisteminin uygulanmasında kullanılan temel bir belgedir. Sipariş maliyet sistemini kullanan işletmeler her bir sipariş için bir sipariş maliyet kartı açar ve bu siparişle ilgili bütün maliyetleri burada izlenir. Sipariş maliyet kartında direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri olmak üzere giderler üç kısımda incelenir. İşçi çalışma kartı, işçinin belirli bir günde hangi iş için kaç saat çalıştığını ve kazandığı brüt ücret tutarını göstermektedir. İşçi çalışma kartları, her işçi için özel olarak tutulmaktadır. Ham madde ve malzeme istek fişinden hangi gider merkezinin hangi sipariş için ne miktar ve tutarda ham madde ve malzeme talebinde bulunduğu kolayca tespit edilebilir. İşçi çalışma kartı, işçinin belirli bir günde hangi iş için kaç saat çalıştığını ve kazandığı brüt ücret

tutarını göstermektedir. İşçi çalışma kartları, her işçi için özel olarak tutulmaktadır.

SİPARİŞ MALİYETLEME SÜRECİ

Sipariş maliyet sisteminde, mamullerin üretim talebi geldiği anda her bir siparişe ait sipariş maliyet kartı açılır. Talep doğrultusunda üretim departmanı ilgili siparişin üretilmesi için gerekli hazırlıklara başlar ve siparişle alakalı hammadde ve malzeme alımları yapar. Sonraki aşamada, üretim departmanı tarafından, ihtiyaç duyulan ham madde ve malzemeler "İlk Ham Madde ve Malzeme İstek Fişleri" ile ham madde ve malzeme stoklarından temin edilerek mamul üretim sürecine başlanır. Üretim sürecinde direkt ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplanarak sipariş maliyet kartlarına kaydedilir. Sipariş maliyet kartlarına yazılacak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretim departmanı tarafından ilk ham madde ve malzeme istek fişleri ile talep edilen ve doğrudan mamulün bünyesine giren ham madde ve malzemelerden oluşur. Siparişlerle doğrudan ilgisi olan işçilik giderleri ise işçi çalışma kartlarından tespit edilerek ilgili siparişin maliyet kartına yazılır. Direkt ham madde ve direkt işçilik giderleri sipariş maliyet kartlarına fiilî olarak kaydedilirken genel üretim giderleri tahmini olarak kaydedilmektedir.

SİPARİŞ MALİYET SİSTEMİ MUHASEBE KAYITLARI

Ham madde ve malzeme alımlarında 150 nolu ilk madde ve malzeme hesabı kullanılmaktadır. İlk madde ve malzeme hesabı varlık hesabı olduğundan bu hesaptaki artışlar hesabın borç tarafına, azalışlar ise alacak tarafına yazılır. Üretime gönderilen direkt malzemeler 710 direkt ilk madde ve malzeme giderleri, endirekt malzemeler ise 730 genel üretim giderleri hesabının borç tarafına kaydedilirken 150 nolu ilk madde ve malzeme hesabında azalış olduğu için alacaklandırılır. İşçilik giderlerinin tahakkukunda direkt işçilik giderleri 720 nolu hesapta izlenirken endirekt işçilikler ise 730 genel üretim giderleri hesabında izlenmektedir. Ayrıca ödenecek vergi ve fonlarla beraber ödenecek sosyal güvenlik kesintileri de tahakkuk ettirilmektedir. İşçilere ödenecek net ücret ise personele borçlar veya kasa, bankalar vb. hesaplarda izlenmektedir. Üretim işletmelerinin fiilî maliyet yöntemini kullanması durumunda 710, 720 ve 730 nolu hesapta toplanan maliyet giderleri 711, 721 ve 731 nolu yansıtma hesapları ile 151 yarı mamul-üretim hesabına aktarılır. Üretimi tamamlanan mamuller, 152 mamuller hesabına aktarılmaktadır. Yine bu aşamada da mevcut siparişler, yardımcı hesaplarda ayrıntılı olarak izlenmektedir. Dönem sonunda üretimi tamamlanmamış mamuller ise 151 yarı mamuller-üretim hesabında tutulmaya devam eder. Üretilen mamuller satıldığında 152 mamuller hesabı alacaklandırılarak satılan mamullerin maliyet kaydı yapılır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Safha Maliyet Yöntemi - Tek Safha
ÜNİTE NO 12
YAZAR Prof.Dr. REŞAT KARCIOĞLU

SAFHA İMALAT FAALİYETLERİ VE YERLERİ

Safha maliyet yönteminde üretim, birbirini takip eden safhalardan oluşur ve her safha hem üretim faaliyetinin yapıldığı hem de maliyetlerin toplandığı bir birimdir. Her safhada ortaya çıkan direkt ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri ayrı ayrı kaydedilir, safha sonunda ortaya çıkan yarı mamul hem fiziksel olarak hem de maliyetleriyle birlikte sonraki safhaya devredilir. Bu yöntem genellikle kimya, petrol, cam, tekstil, çimento ve şeker gibi kesintisiz ve seri üretim yapılan sektörlerde kullanılır ve üretimin her aşamasında maliyetlerin sistemli biçimde izlenmesine imkân verir.

SAFHA MALİYET YÖNTEMİNİNİN TEMEL ESASLARI, İŞLEYİŞİ VE TANIMI

Safha maliyet yöntemi, sürekli üretim yapan işletmelerde belli bir dönemde üretilen mamullerin maliyetlerini safhalar itibarıyla hesaplayan bir sistemdir. Her safhada gerçekleşen giderler toplanır, tamamlanan üretim bir sonraki safhaya aktarılırken maliyetler de devredilir. Dönem sonunda hem tamamlanmış ürünler hem de yarı mamuller için maliyet belirlenir. Yarı mamuller için eşdeğer birim hesabı yapılır ve bu sayede kısmen gerçekleşmiş üretim de maliyetlere dahil edilir. Böylece yöntem, üretim sürecini adım adım takip etmeye ve mamul maliyetlerini doğru şekilde hesaplamaya hizmet eder.

SAFHA MALİYET YÖNTEMİNİ UYGULAYAN İŞLETMELERİN TEKNİK ÖZELLİKLERİ

Bu yöntemi uygulayan işletmelerde üretim sürekli ve kesintisizdir, birbirini izleyen aşamalardan geçerek tamamlanan mamuller ortaya çıkar. Üretim süreci içinde aynı anda hem tamamlanmış hem de kısmen işlenmiş ürünler bulunduğundan, eşdeğer birim kavramına ihtiyaç duyulur. Üretim büyük partiler hâlinde ve standart mamuller üzerinden yapılır, bu nedenle maliyetler de ortalama değerlerle belirlenir. Ayrıca üretim süreci çok sayıda işçi ve makinenin koordineli çalışmasına dayanır ve maliyetlerin safhalara ayrılarak hesaplanması, süreçte ortaya çıkan her giderin izlenmesini mümkün kılar.

SAFHA MALİYET YÖNTEMİNİN YARARLARI VE SAKINCALARI

Safha maliyet yönteminin en önemli yararı, sürekli ve çok aşamalı üretim süreçlerinde maliyetlerin kolaylıkla izlenmesini sağlamasıdır. Her safha bir gider yeri gibi işlediğinden maliyetlerin takibi sistematik biçimde yapılır, ayrıca eşdeğer birim hesabı ile yarı mamullerin de maliyetlere adil biçimde dahil edilmesi mümkün olur. Bununla birlikte yöntem, her safhada ortalama maliyetlere dayandığı için tek tek ürünlerin maliyetini kesin olarak göstermez ve maliyet farklılıklarının ayrıntılı takibini zorlaştırır. Ayrıca uygulaması karmaşık olabilir ve hesaplamalarda zaman alıcı işlemler gerektirebilir.

SİPARİŞ VE SAFHA MALİYET YÖNTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Sipariş maliyet yöntemi, her sipariş veya parti için ayrı maliyet hesaplaması yaparken safha maliyet yöntemi, sürekli üretim yapılan işletmelerde maliyetleri safhalar itibarıyla ortalama esasına göre dağıtır. Sipariş yönteminde ürünler farklı özelliklerde olabilir ve maliyetler her sipariş bazında izlenir; safha yönteminde ise ürünler genellikle homojen ve standarttır. Sipariş maliyetinde maliyetin izlenmesi daha ayrıntılıdır, safha maliyetinde ise ortalama esas alınır. Böylece her iki yöntem farklı üretim tiplerine uygun olup, işletmenin üretim yapısına göre tercih edilir.

EŞ DEĞER BİRİM SAYISININ HESAPLANMASI

Üretim sürecinde dönem sonunda tamamlanmamış ürünler bulunur ve bunların maliyetlere adil biçimde dahil edilmesi gerekir. Bunun için eşdeğer birim kavramı kullanılır. Eşdeğer birim, yarı mamullerin gerçekleşme derecesine göre tamamlanmış mamule çevrilmiş miktarı ifade eder. Örneğin dönem sonunda %50 işlenmiş 1.000 birim yarı mamul varsa, bu 500 eşdeğer birim olarak kabul edilir. Böylece maliyetler hem tamamlanmış ürünlere hem de dönem sonu yarı mamullerine eşit şekilde dağıtılır ve maliyetlerin doğru hesaplanması sağlanır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Safha Maliyet Yöntemi - Birden Fazla Safha
ÜNİTE NO 13
YAZAR Prof.Dr. REŞAT KARCIOĞLU

SAFHA MALİYET YÖNTEMİ VE BİRDEN FAZLA SAFHA DURUMU

Safha maliyet yöntemi, sürekli üretim yapan işletmelerde maliyetlerin aşamalar itibariyle hesaplanmasını sağlayan temel bir yöntemdir. Bu yöntemde her üretim safhası bağımsız bir maliyet yeri olarak kabul edilir ve o safhada oluşan maliyetler kayıt altına alınır. Bir safhada tamamlanan maliyetler, sonraki safhaya devredilir ve nihai mamul maliyetine kadar bu süreç devam eder. Böylece her safhada oluşan maliyetler sistematik bir şekilde takip edilir ve ürünün gerçek maliyeti doğru biçimde ortaya çıkarılır.

MALİYET HESAPLAMA SÜRECİ

Birden fazla safhada maliyet hesaplama süreci şu şekilde işler:
Maliyetlerin Toplanması: Dönem boyunca her safhada gerçekleşen maliyetler ayrı ayrı toplanır.
Maliyetlerin Dağıtımı: Safha sonunda toplanan maliyetler, o safhanın tamamlanan ürünleri ile dönem sonu yarı mamulleri arasında paylaştırılır.
Maliyetlerin Devri: Tamamlanan ürünlerin maliyeti bir sonraki safhaya devredilir. Böylece ikinci safhada hem devredilen maliyetler hem de cari dönemde oluşan maliyetler birlikte değerlendirilir.
Nihai Maliyet: Son safhada tamamlanan ürünlerin maliyeti, mamul maliyetini oluşturur.

DÖNEM VE SAFHA AYRIMI

Safha maliyet sisteminde sıkça karıştırılan kavramlar "dönem" ve "safha"dır. Dönem, maliyetlerin hesaplandığı belirli zaman aralıklarını; safha ise üretim sürecindeki iş basamaklarını ifade eder. Aynı dönem içinde ürünler safhalar arasında devredilebilir. Ancak dönem sonunda tamamlanmamış birimler, sonraki dönemde dönem başı yarı mamul stoku olarak dikkate alınır.

DÖNEM BAŞI YARI MAMULLER

Dönem başı yarı mamullerin maliyetlerinin değerlendirilmesinde iki temel yöntem vardır:
Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Dönem başı yarı mamullerin maliyetleri cari dönem maliyetleriyle birleştirilir.
FIFO Yöntemi: Dönem başı yarı mamuller ayrı bir parti gibi değerlendirilir ve kendi maliyetleri üzerinden hesaplamaya dahil edilir.
LIFO yöntemi teorik olarak mümkün olsa da uygulamada karmaşık ve mantıksız sonuçlara yol açtığından tercih edilmez.

HESAPLAMALARDA GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN KONULAR

Birden fazla safhada maliyetlerin hesaplanmasında şu hususlar önemlidir:
Devredilen maliyetlerin önceki safha maliyetlerini tam olarak kapsayıp kapsamadığı kontrol edilmelidir.
Dönemler arasında birim maliyetlerde farklılıklar olabilir; bu nedenle farklı dönemlerde devredilen birimlerin maliyetleri değişiklik gösterebilir.
Farklı safhalarda kullanılan ölçü birimleri farklı olabilir (örneğin kilogramdan litreye dönüşüm gerekebilir). Bu durumda devredilen birimlerin yeni ölçü birimine çevrilmesi gerekir.

HESAPLAMALARI ETKİLEYEN KOŞULLAR

Safha maliyet yönteminde hesaplamaları etkileyen çeşitli koşullar vardır. Bunlar arasında:
Tek mamul üretiminde hammaddenin yalnızca birinci safhada kullanılması,
Dönem başı yarı mamul stokunun bulunup bulunmaması,
Üretimde firelerin olup olmaması,
Farklı safhalarda ilave malzeme eklenmesi,
Birden fazla mamulün aynı süreçte üretilmesi gibi durumlar sayılabilir.
Her bir koşul, maliyetlerin hesaplanma şeklini değiştirmekte ve işletmelerin farklı yöntemleri uygulamasını gerektirmektedir.

HESAPLAMA AŞAMALARI

Safha maliyet yönteminde maliyet hesaplamaları beş temel aşamada yapılır:
Miktar Hareketlerinin Belirlenmesi: Dönem içinde üretime giren, tamamlanan, devredilen ve dönem

sonunda kalan miktarlar hesaplanır.
Eşdeğer Mamul Miktarının Hesaplanması: Tamamlanma derecelerine göre yarı mamuller eşdeğer mamul birimlerine dönüştürülür.
Birim Maliyetlerin Hesaplanması: Toplam maliyet, eşdeğer mamul miktarına bölünerek birim maliyet bulunur.
Tamamlanan Üretimin Maliyetlendirilmesi: Tamamlanan ve sonraki safhaya devredilen ürünlerin maliyeti hesaplanır.
Dönem Sonu Yarı Mamullerinin Maliyetlendirilmesi: Yarı mamuller tamamlanma oranlarına göre maliyetlendirilir.
Safha maliyet yöntemi, özellikle seri üretim yapan işletmelerde maliyetlerin adım adım izlenmesini sağlayan etkili bir yöntemdir. Her safhada oluşan maliyetler sistematik olarak hesaplanır, devredilir ve nihai mamul maliyeti bulunur. Bu yöntem sayesinde işletmeler maliyet kontrolünü sağlayabilir, dönemsel farklılıkları göz önünde bulundurabilir ve ürün maliyetlerini doğru şekilde hesaplayabilirler. Sonuç olarak safha maliyet yöntemi, üretim sürecinin şeffaf şekilde izlenmesini ve maliyetlerin doğru dağıtılmasını sağlayarak hem yönetim hem de muhasebe açısından işletmelere önemli katkılar sunmaktadır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi I
ÜNİTE ADI Üretim Kayıplarının Saptanması ve Muhasebeleştirilmesi
ÜNİTE NO 14
YAZAR Prof.Dr. MURAT SERÇEMELİ

ÜRETİM KAYIPLARININ SINIFLANDIRILMASI

Üretim kayıpları içine farklı tür ve nitelikte unsurlar girmektedir. Üretim öncesinde meydana gelen kayıplar genellikle malzemelerde fire şeklinde gerçekleşmektedir. Üretim sürecindeki kayıplar ise malzemelerde artık (ıskarta), bozuk mamul ve kusurlu mamuller olarak sınıflandırılabilir. İşletmelerde meydana gelen üretim kayıplarını, dört grupta değerlendirmek mümkündür. Bu kayıpları ekonomik açıdan en değerli olandan en az değerli olana göre aşağıdaki biçimde saymak mümkündür:

• Kusurlu (özürlü) mamuller
• Bozuk mamuller
• Artıklar (ıskartalar)
• Fire Kusurlu Mamul Kusurlu mamul ya da özürlü mamul, üretim süreci esnasında önceden belirlenmiş kalite standartlarının altında kalan stoklardır. Kusurlu mamuller, üzerinde düzeltici birtakım işlemler yapılarak belirlenen mamul standartlarına dönüştürülebilirler. Örneğin gömlek üretilen bir fabrikada, standart olarak beş düğmeli olarak üretilen bir gömlek, üç düğmeli olarak üretimden çıkmışsa tekrar iki düğmenin eklenmesi, toplam üretim maliyetine göre küçük ve ekonomik bir durum ise bu gömlek kusurlu kabul edilip eksiklikleri giderildikten sonra tekrar satılabilir. Bozuk Mamul Bozuk mamul, üretim sürecinde meydana gelen ve yeniden mamul hâline dönüştürülemeyen üretim kaybıdır. Bozuk mamuller, kendilerinden beklenen işi ya da faydayı yerine getiremezler, hurda değerleri olabileceği gibi hiçbir ekonomik değere de sahip olamayabilirler. Ayrıca bozuk mamuller atılabilirler, katlanıldıkları maliyetin çok altına hurda değerlerinden satılabilirler ya da tekrar birtakım işlemlerden geçirilip (parçalama, kaynatma, eritme, damıtma gibi) yeniden üretim sürecine sokulabilirler. Örneğin oyuncak üreten bir fabrikada üretilen sesli ve ışıklı bir oyuncak araba ses çıkarmıyor, ışık yaymıyorsa ve de bunun düzeltilmesi ekonomik değilse bu araba bozuktur. Belki ses ve ışık mekanizmaları haricindeki diğer parçalar tekrar kullanılabilir. Artık (Iskarta) Kavramı Iskarta şeklinde de ifade edilen artıklar, üretim sürecinde kullanılan malzemelerin üretime gönderilen kısmından arta kalanı olarak ifade edilmektedir. Artıklar, aynı üretim sürecinde kullanılmaz fakat farklı üretim süreçlerinde kullanılabileceği gibi satılabilirler. Örneğin mobilya üretiminde kullanılan kare ya da dikdörtgen suntalardan, yuvarlak ya da oval şeklinde bir masa çıkarılırsa burada kesim sonrası arta kalan sunta parçaları, artık (ıskarta) olarak tanımlanır. Fire Kavramı Direkt ilk madde ve malzemelerin miktarında üretim süreci öncesinde, kırılma, azalma, kısalma, buharlaşma vb. sebepler dolayısıyla birtakım azalmalar meydana gelebilir. Fire, üretim öncesi meydana gelen fiziksel kayıpları ifade eder. Fire kavramından bahsedilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir;
• Üretim sonrasında bozuk mamul ya da artıklar gibi tekrar ham madde veya malzeme şeklinde mamul bünyesine girme imkânları yoktur.
• Kusurlu mamuller gibi tekrar mamul hâle getirilme olanakları yoktur.
• Yan mamullerde olduğu gibi satılma ve dolayısıyla gelir getirme imkânları yoktur.
• Maliyetleri iki şekilde artırırlar. Birincisi üretim kaybı meydana getirmeleri sebebiyle maliyetleri artırırlar. İkincisi de fireleri bertaraf etmek için katlanılan fedakârlıklar dolayısıyla maliyetleri artırırlar.

ÜRETİM KAYIPLARININ OLUŞMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

İşletmelerde ortaya çıkan üretim kayıp nedenlerini şu başlıklar altında ele almak mümkündür:

• İlk madde ve malzeme ile ilgili nedenler
• Personel ile ilgili nedenler
• Üretimde kullanılan makine, teçhizat ile ilgili nedenler
• Yönetim anlayışı ile ilgili nedenler

ÜRETİM KAYIPLARININ ÖLÇÜLMESİNDE MALİYET UNSURLARI

Maliyet unsurları ifadesiyle tam maliyet yönteminde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri anlaşılır. Bu maliyet unsurlarından hangisinin üretim kayıplarıyla ilişkilendirileceği önemlidir. Üretim sırasında ortaya çıkan kayıplar, üretim sürecine giren ilk madde

ve malzemenin hiçbir ekonomik değer kalmayacak şekilde yok olması ya da sadece hurda değere sahip olması anlamına gelmektedir. Böylece üretim kayıplarının neden olduğu maliyet, yok olan ilk madde ve malzeme maliyeti olarak karşımıza çıkar. Fakat üretime verilen ilk madde ve malzemeler, belirli bir dönüşüm süreci sonrasında, şekillendirme maliyetleri (direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşan) sonucu mamul hâline gelirler. Örneğin son üretim aşamasına gelen neredeyse tamamlanmış bir cam eşya mamulünün kırılıp yok olması hâlinde sadece ilk madde ve malzeme değil, şekillendirme için yapılan direkt işçilik, genel üretim giderleri de fireye dönüşen maliyet unsurları arasında yer alacaktır.

ÜRETİM KAYIPLARININ HESAPLANMASI ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Üretim kayıplarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesinde, her bir üretim kaybı ayrı başlıklar altında, sırasıyla kusurlu mamuller, bozuk mamuller, artıklar ve firelerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi şeklinde ele alınacaktır. Kusurlu mamul maliyetlerinin hesaplanması Kusurlu mamuller, ek işleme tabi tutulursa katlanılacak ek maliyetin üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmesinde iki seçenek mevcuttur.

1. Seçenek: Katlanılan ek maliyetin tamamı, genel üretim maliyeti olarak değerlendirilerek, mamullerin tamamına dağıtılır.

2. Seçenek: Ek işlem maliyetleri, hangi mamullere aitse onların maliyetine yüklenir. Bozuk Mamullerin Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi Üretim süreci sonunda istenilen kalite ve standartları karşılamayan, katlanılacak ek maliyetle düzeltilmesinin de ekonomik olmadığı ya da düzeltilmesinin mümkün olmadığı mamuller bozuk mamullerdir. Genel olarak bozuk mamullerin satılması sonucu elde edilecek hasılatın toplam üretim için katlanılan maliyetten düşülmesi önerilmektedir. Eğer bozuk mamulün satış imkânı yoksa bunların ayrı hesapta izlenilmesi, satışı uzun sürecekse de satış gerçekleşene kadar ayrı bir stok hesabında izlenmesi uygun olacaktır. Artık Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi Artıklar, üretim sürecinde ilk madde ve malzemelerde delme, kesme, presleme gibi etkenler dolayısıyla ortaya çıkan döküntü veya kırpıntı şeklinde artan ölçülebilir ve düşük de olsa ekonomik değeri olan parçalardır. Örneğin konfeksiyon imalatında ihtiyaç duyulan kumaşın kesilmesi sonucu üretimden arta kalan ufak kumaş parçaları artık olarak değerlendirilir. Artıklar düşük bir bedelle satılabilir ya da yeniden üretimde kullanılabilirler. Artıkların satılması durumunda elde edilen gelir, ya ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülebilir ya da üretilen mamulün toplam maliyetinden düşülebilir.