

SMMM STAJA GİRİŞ SINAVI

MALİYET MUHASEBESİ

Konu Anlatım Kitapçığı



www.smmmonline.com

+90 850 303 0436

MALİYET MUHASEBESİ

Maliyet Muhasebesi: Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.

Fırsat Maliyeti: Karar seçenekleri arasında birini tercih etmek nedeniyle diğerinden kaçınılan net kazançtır. Bunların yanında yönetim kararlarına ışık tutacak diğer maliyet kavramları da aşağıda açıklanmaktadır.

Ek Maliyetler: Türü seçenekler arasında bir tanesinin seçilmesi durumunda, toplam maliyetlerde (sabit, yarı değişken, değişken) ortaya çıkan değişikliklerdir.

Batmış Maliyet: Bir karar işlemi sırasında o karardan etkilenmeyen maliyetlere batmış maliyetler denir. Genellikle tarihsel maliyetlerdir. Çünkü bunlar geçmişte verilen bir karar ilişkindir ve bugünkü kararlarda bir etkisi olmayacaktır.

Maliyet Muhasebesinin Amaçları:

- I. Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerini ölçmek
- II. Stokların değerlerini hesaplamak
- III. Geleceğe yönelik planların yapılmasına yardım etmek
- IV. Giderlerin kontrolünü ve kalite standardını korumak koşulu ile olanaklar ölçüsünde maliyetlerin düşürülmesini sağlayacak yöntemleri geliştirmek
- V. Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler vermek.

HARCAMA: Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır.

Burada harcamadan kastedilen sadece nakit çıkışları olmayıp, vaat edilen borçlanmalarda harcamanın bileşenini oluşturur.

MALİYET: Herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır.

a) Tükenmiş Maliyet: Peşin ödenmiş giderlerin cari döneme ait kısmıdır.

b) Tükenmemiş Maliyet: Cari dönem içerisinde tüketimi gerçekleşmemiş Stoklar, Özel Maliyetler, peşin ödenmiş giderler aktifleştirilmiş gider ya da tükenmemiş maliyet olarak kabul edilir.

c) Dönüştürme Maliyeti: Üretim esnasında hammadde ve malzemenin işlenip mamul haline getirilmesine kadar katlanılan maliyetlerdir. İşçilik ve Genel üretim giderinin bileşiminden oluşur. İşlem gideri ve şekillendirme maliyeti olarak da adlandırılmaktadır.

GİDER: Hasılat elde etmek amacıyla tüketilen maliyetler toplamıdır.

ZARAR: Belirli bir döneme ait giderler toplamının, o dönem hasılatından fazla olan kısmıdır. Diğer bir ifade ile işletmeden çekilen ve konan değerler hariç olmak kaydı ile dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesinin karşılaştırılması suretiyle bulunan negatif farktır.

GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

A. ÜRÜNLERE YÜKLENMELERİNE GÖRE

- a) **Direkt Gider:** Belirli bir mal veya hizmetin üretime doğrudan doğruya herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan yüklenebilen giderlerdir.
- b) **Endirekt Gider:** Belirli bir mal veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenmeyip birtakım dağıtım ölçüleri ile yüklenebilen giderlerdir.

B. FAALİYET HACİMLERİNE GÖRE

a) **Sabit Giderler:** Belirli bir zaman dilimi ve hacmi içinde faaliyet hacmindeki artış ve azalışlardan etkilemeden aynı kalan giderlerdir.

- **Yapısal Giderler:** İşletmenin yapısına bağlı olarak ortaya çıkan ve zorunlu olan maliyetlerdir. (Amortisman Giderleri)
- **Programlanmış Giderler:** Yöneticilerin alacakları kararlardan etkilenen ve vazgeçilebilir nitelikte olan maliyetlerdir. (Reklam, AR-GE giderleri)

b) **Değişken Giderler:** Faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan giderlerdir.

c) **Yarı Sabit- Yarı Değişken Giderler-Yarı Değişken Giderler:**

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

Yarı sabit giderler: Belirli bir faaliyet aralığında sabit olan bu hacim aşıldığında sıçramalar gösteren giderlerdir.

İşletmede giderlerin sabit ve değişken kısımlara ayrılmasında kullanılan yöntemler şunlardır;

- En düşük ve en yüksek hacimler tekniği
- Yarı ortalamalar tekniği (Çifte Ortalamalar)
- Grafik Tekniği Yöntemi (Serpilme Grafiği)
- İş Ölçümü Yöntemi
- En Küçük Kareler Yöntemi
- Muhasebe Yöntemi

C. FONKSİYONLARINA GÖRE (7/A Seçeneği)

a) **Stok Maliyet Giderleri**

- a. Alış Gideri
- b. Üretim Giderleri
 - Direkt İlk Md. ve Malzeme Gideri
 - Direkt İşçilik Gideri
 - Genel Üretim Gideri

b) **Dönem Giderleri**

- a. Araştırma Geliştirme Gideri
- b. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri
- c. Genel Yönetim Gideri
- d. Finansman Gideri

D. ÇEŞİTLERİNE GÖRE (7/B Seçeneği)

0. İlk madde ve malzeme giderleri
1. İşçi ücret ve giderleri
2. Memur ücret ve giderleri
3. Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
4. Çeşitli giderler
5. Vergi resim ve harçlar
6. Amortismanlar
7. Finansman giderleri

İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ**A. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERİ**

- ✓ Mamulün esas yapısını oluşturan ve hangi mamul için ne kadar kullanıldığı kolayca saptanabilen ilk madde ve malzemenin maliyetidir
- ✓ Direkt ilk madde ve malzeme giderleri “doğrudan doğruya” mamulün maliyetine yüklenirler.
- ✓ Üretimde kullanılmaları durumunda **710. Direkt İlk Md. Mlz. Gid. Hs.’nın** borcuna kaydedilirler.
- Elbise üretiminde kumaşın maliyeti
- Ayakkabı üretiminde derinin maliyeti
- Yoğurt üretiminde sütün maliyeti
- Halı üretiminde ipin maliyeti
- Ekmek üretiminde unun maliyeti

B. ENDİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERİ

- ✓ Mamullerin esas yapısını oluşturmayan ancak tamamlanabilmesi için gerekli olan, yardımcı malzeme maliyeti ile işletme malzemesinin maliyetinden oluşur.
- ✓ Hangi mamul ya da mamul grubu için ne kadar kullanıldığı kolaylıkla tespit edilemeyen malzeme maliyetleridir.
- ✓ Mamul maliyetlerine yüklenirken doğrudan yüklenemeyen, dolaylı olarak dağıtım ölçüleri aracılığıyla yüklenebilen maliyetlerdir.
- ✓ Üretimde kullanılmaları durumunda **730. Genel Üretim Gid. Hs.’nın** borcuna kaydedilirler.

a) Yardımcı Malzeme

Üretilen ürünün bünyesine girmekle beraber değer ve miktar olarak ne kadar kullanıldığı tespit edilemeyen ya da ekonomik olarak hesaplanması anlamlı olmayan malzeme maliyetleridir.

- Elbise üretiminde astar ve ipin maliyeti
- Ekmek üretiminde tuzun maliyeti

b) İşletme Malzemesi

Üretilen ürünün bünyesine girmeyen ancak işletmenin faaliyetlerinde kullanılan malzemelerdir.

- Temizlik Malzemeleri
- Kırtasiye Malzemeleri
- Makine Yağı

C. İLK MADDE VE MALZEME DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

- a) **İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FİFO):** Bu yöntemde ilk alınan ilk madde ve malzeme, öncelikle üretime gönderilir. Dolayısıyla bu yöntemde düşük maliyetli ilk madde ve malzeme üretimde kullanılırken, maliyeti yüksek olan ilk madde ve malzeme “stokta” kalmaktadır. En yüksek Brüt Satış Karını veren yöntemdir. İşletmenin vergi yükü artar.
- b) **Son Giren İlk Çıkar Yöntemi (LİFO):** Son giren “ilk madde ve malzemedan” başlamak üzere üretime gönderilir. Dolayısıyla, maliyeti yüksek olan ilk madde ve malzeme üretimde kullanılmakta, maliyeti düşük olan stokta kalmaktadır. Bu yöntemde kar düşük hesaplanır ve işletmenin vergi yükü azalır.
- c) **Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi:** İşletme aldığı her “ilk madde ve malzeme” den sonra “ortalama maliyet” bulur. Üretime ilk madde ve malzeme bu “ortalama maliyete” göre gönderilir. Ortalama birim maliyetleri bulmak için; her defasında kalan tutarı, kalan miktara bölmek yeterlidir. Böylece dönem içindeki çıkışların maliyetindeki farklılıklar önemli ölçüde giderilmiş olmaktadır.
- d) **Tartılı Ortalama Maliyet Yöntemi:** Bu yöntemde “ortalama birim maliyet” dönem sonunda bulunur. Dönemin ilk madde ve malzeme giriş maliyetleri toplamı; dönem içindeki giren toplam miktara bölünmek suretiyle “birim ortalama maliyet” saptanır. Dönem içinde ilk madde ve malzemelerin tamamı bu maliyet üzerinden üretime gönderilir.

Bu yöntemlerin dışında,

- ✓ Gerçek Parti Maliyet Yöntemi (Has Maliyet)
- ✓ İlk Gelecek olan İlk Çıkar Yöntemi (NİFO)
- ✓ En yüksek Fiyatlı İlk Çıkar Yöntemi (HİFO)
- ✓ Yenileme Maliyeti Yöntemi (Piyasa Fiyatı)
- ✓ Standart Maliyet Yöntemi
- ✓ Güvenlik Stoklarını Dikkate Alan Değerleme Yöntemi
- ✓ Piyasa Fiyatı ve Alış Maliyetinden Düşük Olanı ile Değerleme Yöntemi

İŞÇİLİK MALİYETLERİ

A. DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ

Mamulün temel yapısını oluşturan ürün ya da hizmetlerin üretimini gerçekleştiren, ürün ya da hizmete doğrudan yüklenebilen işçiliklerdir. Bu giderler **720. Direkt İşçilik Giderleri Hs.**'nda muhasebeleştirilirler.

1. Esas Üretim Gider Yeri İşçilikleri

- Konfeksiyon üretiminde dikiş işçisi
- Kaynak departmanında kaynak işçisi
- Torna tezgâhında çalışan işçi

2. Fazla mesai ücretinin normal kısmı

3. Sipariş yetişmesi için yapılan fazla mesai ücreti ve zamları

B. ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Direkt işçilik dışında kalan ve mamule doğrudan doğruya yüklenilmeyen işçilik giderleridir. **730. Genel Üretim Giderleri Hs.'na** kaydedilirler.

Endirekt işçilik maliyetleri

1. Ustabaşı Ücretleri
2. Hafta tatili, bayram tatili, yıllık izin ücretleri, ikramiyeler, fazla mesai, çocuk zamları vb.
3. Makine başında çalışan işçinin makine bakımı, onarımı vb. konularda eğitim verirken esas işin yerine başka işlerde geçirdiği süreye isabet eden ücretleri
4. Üretimle doğrudan ilgili olmayan işçilikler, tamir, bakım, temizlik işini yapan işçi ücretleri

C. İŞÇİLİK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN BELGELER

a) İşyerinde Geçen Toplam Zamanı Gösteren Belgeler

İşçi saat kartı: Çok işçi çalıştıran işletmelerde iş yerinde geçirilen zamanı göstermek için işçi zaman kartı kullanılır. İşçinin işe giriş ve çıkışında bu kartlar otomatik bir makineye okutulur. Ücret bordoları hazırlanırken temel bilgi kaynağı ise işçi saat kartıdır.

Puantaj kartı (Devam çizelgesi): Az işçi çalıştıran işletmelerde görevli kişi servisleri dolaşarak işe gelen işçilerin devam çizelgesinde gösterir.

b) Zamanın Hangi İşler Üzerinde Geçirildiğini Gösteren Belgeler

İşçi Çalışma Kartı: Her bir işçinin işyerinde geçirdiği süreyi hangi gider merkezinde, hangi işler üzerinde geçirdiğini, boşa geçen zamanın ya da fazla çalışmalarının olup olmadığını gösteren karttır.

Bu karta direkt ve endirekt işçilikler niteliklerine göre işlendiği için maliyet kontrolünde ve dağıtımında etkin bir araçtır.

İşçi Çalışma Kartı Özeti: Ustabaşı veya atölye şefi tarafından hazırlanan ve onaylanan bu belgede her işçi için düzenlenen işçi zaman kartlarında yer alan bilgiler daha ayrıntılı olarak yer alır. Bu karta dayanılarak muhasebe yevmiye kayıtları yapılır.

D. ÜCRET SİSTEMLERİ

a) Zaman Temeline Göre Ücret Sistemi: Bu sistemde ücret belirlenirken işçinin işbaşına geçirdiği belli bir zaman esas alınır. Zaman ölçüsü saat, gün, hafta, ay ya da yıl olabilir.

Avantajları

- Çalıştığı sürece işçilere sabit bir ücret garanti etmesi.
- Kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olması.
- Çalışanlar için zaman baskısı yaratmadığından dikkat isteyen kaliteli üretim için uygun olması.

Dezavantajları

- Çalışanları teşvik edici bir sistem değildir
- Kontrole daha çok gereksinim duyulur.
- Verim düştüğünde birim işçilik maliyeti artar, verim yükseldiğinde birim işçilik maliyeti azalır.

b) Akord Temeline Göre Ücret Sistemi: Bu sistemde, zaman göre değil, fiilen yapılan üretim miktarına bağlı olarak ücret hesaplanır.

Avantajları

- Yapılan iş ile ücret arasında doğrudan doğruya bir ilişki vardır
- Verimi artıran ve üretimi teşvik edici bir niteliğe sahiptir
- Kontrole fazla ihtiyaç duymaz

Dezavantajları

- İşçilerin yıpranması, kalitenin düşmesi, iş kazalarının artması ve işçiler arası rekabetin çoğalmasına neden olur
- Üretim kaynaklarında aksama olduğunda üretim miktarı ve ücret düzeyi düşer.

Primli Ücret Sistemi: Bu sistemde işçiler her zaman temeline dayalı ücret sisteminin sağladığı güvenceye sahipken hem de normal üretim düzeyini aşarsa yarattığı kazançtan belli bir oranda pay almaktadır.

İŞÇİLİK MALİYETLERİNDE ÖZEL KONULAR

a) Boşa Geçen Zaman Karşılığı İşçi Ücretleri Engellenebilir Sebep

- ✓ Hammadde Gecikmesi
- ✓ Normal kapasitenin altında üretim yapılması
- ✓ İş tanımı ve talimatındaki eksiklikler
- ✓ Üretim araçlarının bozulması
- ✓ Malzeme ya da yarı mamullerin üretime sevkinde çıkan aksamalar
- ✓ Enerji sıkıntısından kaynaklanan aksamalar

Yukarıda bahsedilen sebepler nedeniyle ortaya çıkan boşa geçen zaman karşılığı ücretler “**Genel Üretim Gideri**” hesabında muhasebeleştirilir.

Engellenemez – Öngörülemez bir sebep

- ✓ Doğal Afet
- ✓ Yangın
- ✓ Genel Enerji Kesintisi
- ✓ Grev

Şayet engellenemez bir sebep nedeniyle boşa geçen zaman oluşmuşsa bu durumda verilen ücretler “**680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları**” hesabında muhasebeleştirilir.

Fazla Çalışma Karşılığı İşçi Ücretleri

İşçilerin normal çalışma süreleri dışında yaptıkları çalışmalar için hak ettikleri tutardır. Fazla çalışma ücretleri genellikle normal çalışma ücretinin %50 si kadardır.

Fazla çalışma belli bir siparişin yetiştirilmesi için yapılmış ve bu maliyet artışı müşteri tarafından kabul edilmişse; fazla tutar direkt işçilik kabul edilir. Fazla çalışma kapasitesi eksikliğinin giderilmesi için yapılmışsa, fazla tutar endirekt işçilik sayılıp Genel Üretim Maliyetine dahil edilir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli husus fazla çalışmalar karşılığında ödenen normal ücretler değil, zamlı ücretlerdir.

Yıllık Ücretli İzin ve İkramiyeler

Bu ödemeler bir genel üretim maliyeti unsurudur. Ancak bu tür maliyetler yıl içinde belirli dönemlerde ödendiklerinden ödemelerin yapıldığı aylarda genel üretim maliyetleri artar. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için yıl içinde ödenecek ücretli izin ve ikramiyeler önceden tahmini olarak belirlenir. Bu tutar 12 aya bölünerek her aya eşit dağıtılır.

İşçi Kıdem Tazminatı Ödemeleri

İş kanununda belirtilen durumlarda iş akdi sona eren işçiye veya kanuni mirasçılarına işverence ödenen paradır. Mamul maliyetlerinin sağlıklı ve doğru hesaplanabilmesi için kıdem tazminatlarının aylar itibarıyla üretim maliyetleriyle ilişkilendirilerek maliyet dağıtımlarının yapılması gerekir.

KAPSAMINA GÖRE MALİYETLER

Üretilen mamullerin maliyeti üç ana unsurdan oluşmaktadır:

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
2. Direkt İşçilik Giderleri
3. Genel Üretim Giderleri

Bunlardan ilk ikisi üretim hacmine bağlı değişken giderlerdir. Direkt işçilik giderleri kimi zaman “üretimde harcanan süre karşılığı ödenen ücretler” şeklinde belirlenirken, bazı uygulamalarda ise “esas üretim yerlerinde çalışan işçilerin ücret ve diğer ödemeleri” şeklinde tanımlandığından, kısmen veya tümüyle sabit olabilmektedir. Böyle bir durumda, direkt işçilik giderlerinin bir kısmı kimi zaman sabit kimi zaman ise değişken nitelik kazanabilmektedir.

Bunlardan ilk ikisi üretim hacmine bağlı değişken giderlerdir. Direkt işçilik giderleri kimi zaman “üretimde harcanan süre karşılığı ödenen ücretler” şeklinde belirlenirken, bazı uygulamalarda ise “esas üretim yerlerinde çalışan işçilerin ücret ve diğer ödemeleri” şeklinde tanımlandığından, kısmen veya tümüyle sabit olabilmektedir. Böyle bir durumda, direkt işçilik giderlerinin bir kısmı kimi zaman sabit kimi zaman ise değişken nitelik kazanabilmektedir. Genel üretim giderleri ise kapsamında hem enerji gibi değişken, hem de amortisman gibi sabit giderleri barındıran yarı değişken bir gider grubudur. Bu bakımdan söz konusu giderler iki alt gruba ayrılabilir;

- a. Değişken Genel Üretim Giderleri
- b. Sabit Genel Üretim Giderler

Üretim maliyetlerinin kapsamını belirleyen ve mamul için ne kadar kısmının kullanıldığının tespitinde uygulanan yöntemler şunlardır;

- a. Asal Maliyet Yöntemi
- b. Değişken Maliyet Yöntemi
- c. Normal Maliyet Yöntemi
- d. Tam Maliyet Yöntemi

ASAL MALİYET YÖNTEMİ

Üretim Maliyetlerinin belirlenmesinde direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderini maliyetlere dâhil eden yöntemdir. Genel üretim giderlerinin tamamı maliyet dışı bırakılarak dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

“Asal Maliyet Yöntemi” endüstri öncesi toplumlarda üretimin el emeği ve küçük aletler kullanılarak mamule dönüştüğü zamanlardan kalma bir yöntem olup, günümüzün makineleşmiş üretim ortamıyla bağdaşmamaktadır.

DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİ

Maliyetlerin yalnızca değişken unsurlarını dikkate alan bir yöntemdir. Bu yöntemde giderler değişken ve sabit olarak ayrılmakta ve maliyeti bulunacak birimlere yalnızca değişken giderler yüklenmektedir. Üretilen birimlerin birim maliyetinin hesabında, bu yöntem direkt ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken kısımlarını dikkate almaktadır. GÜG'lerinin sabit kısımları ise üretim maliyeti değil dönem gideri kabul edilmektedir.

NORMAL MALİYET YÖNTEMİ

Bu yöntemde değişken üretim giderlerinin tamamının, sabit üretim giderlerinin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır. Üretim maliyetleri bulunurken, direkt ilk madde ve malzeme, direk işçilik maliyetleri ile değişken genel üretim maliyetleri dikkate alınır.

Bununla beraber sabit genel üretim maliyetlerinin dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmı maliyetlere yüklenir.

TAM MALİYET YÖNTEMİ

Tüm maliyet unsurlarının üretim maliyetlerine dahil edildiği yöntemdir. Bu yöntemde dönemin üretim giderlerinin tamamı direkt, endirekt, sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın üretilen mamul maliyetine dahil edilir.

Not: Tam Maliyet ve Normal Maliyet Yöntemlerinden farklı olarak Değişken maliyet yöntemidir.

SAFHA (EVRE) MALİYETİ SİSTEMİ

Safha maliyeti sistemi, genellikle aynı cins mamullerin sürekli ve yığın halde üretildiği işletmelerde kullanılan bir maliyet hesaplama sistemidir. Un, şeker, çimento, cam vs. üreten işletmelerde kullanılır. Üretim, safhalara (işlem merkezlerine) ayrılmıştır.

Üretim maliyeti raporu: Belli bir üretim merkezinde, belli bir dönemde gerçekleşen tüm maliyetleri özetleyen bir rapordur.

Safha (Evre) maliyet yönteminin aşamaları şunlardır:

- 1) Miktar hareketlerinin belirlenmesi
- 2) Eşdeğer birim sayısının hesaplanması
- 3) Eşdeğer birim maliyetlerinin hesaplanması
- 4) Evrenin toplam maliyetinin tamamlanmış, tamamlanmamış ve kayıp birimler(fireler) arasında dağılımı
- 5) Sağlamanın yapılması

Hesaplamalarda 2 yöntem kullanılır

- a. Ortalama Maliyet Yöntemi
- b. FİFO (İlk Giren ilk Çıkar) Yöntemi (Dönem Başı yarı mamul stokları ayrıca alınır)

FORMÜLLER:

GİDER DAĞITIMLARI

Mamul maliyetlerini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme giderleriyle, direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretimle ilgili diğer giderlere; “genel üretim giderleri” diyoruz. Bu giderler; endirekt ilk madde ve malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri ve üretime “doğrudan doğruya” yüklenilemeyen diğer üretim giderlerini kapsar. Ortak üretim giderleri de denilen bu giderler her üretim işletmesinin “üretim ilişkisine” göre çeşitli farklılıklar gösterebilir. Çokça Karşılaşılabileceğimiz genel üretim giderlerinden bazılarını şöylece sıralayabiliriz:

- ✓ Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri
- ✓ Endirekt işçilik giderleri
- ✓ Üretimde kullanılan sabit değer amortisman giderleri
- ✓ Üretimde kullanılan sabit değerlerin, vergileri, kiralari, harçları
- ✓ Enerji ve yakıt giderleri
- ✓ Aydınlatma, ısıtma ve havalandırma giderleri
- ✓ Tamir, bakım ve onarım giderleri
- ✓ Sosyal, sağlık, spor tesisleri yemekhane giderleri dinlenme yerleri vb.

ÖZELLİKLERİ

1. Mamulle arasında direkt bir ilişki yoktur
2. Birbirinden çok farklı nitelikte çok farklı maliyet unsurlarından oluşur
 - Sabit
 - Değişken
3. Bir kısmı zaman içinde düzensiz dağılım gösterir
 - İkramiyeler
 - İzin ve tatil ücretleri
 - Isınma giderleri
4. Bir kısmının kesin tutarları ancak yılsonlarında belirlenebilir.
 - Bakım onarım giderleri
 - Amortisman giderleri
5. Yıllık tutarı belli olan bazı GÜG'lerin imalata yüklenmesi isteğe bağlıdır.

GİDER YERLERİ: Gider yerleri, giderleri ayrı olarak izlenen örgüt veya hesap birimleridir.

GİDER YERLERİNİN BÖLÜMLENMESİ: Gider yerleri, giderlerin fonksiyonel bölümlenmesine ve Tekdüzen Hesap Planına uygun şekilde, şu şekilde gruplandırılabilir.

A- ÜRETİM GİDER YERLERİ

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

B- DÖNEM GİDER YERLERİ

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

ÜRETİM GİDER YERLERİ**ESAS ÜRETİM YERLERİ**

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

YARDIMCI ÜRETİM YERLERİ

Esas üretim yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli yan girdileri üreten “ elektrik santrali” , “buhar “ (kazan dairesi), “basıncılı hava (kompresör) dairesi”, vb. birimleri kapsar.

ÜRETİM YERLERİ**YÖNETİM GİDER YERLERİ**

Fabrikadaki çalışmaları yöneten veya yönlendiren “ fabrika müdürlüğü” , “ üretim planlama bölümü” , vb. birimleri kapsar.

HİZMET YERLERİ

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

DÖNEM GİDER YERLERİ**ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER YERLERİ**

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

PAZARLAMA, SATIŞ, DAĞITIM GİDER YERLERİ

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.

FİNANSMAN GİDER YERLERİ

Finansman giderlerinin biriktirildiği, genelde tek hesap biriminden oluşur.

GENEL YÖNETİM GİDER YERLERİ

Genel yönetim giderlerinin yapıldığı yerlerdir. Örnek olarak “ genel müdürlük”, “ muhasebe bölümü”, hukuk müşavirliği” vb birimler sayılabilir.

GİDER DAĞITIM YÖNTEMLERİ

GÜĞ

I. DAĞITIM (Her yere)

- a) Yardımcı Hizmet Gider Yeri
- b) Yardımcı Üret Gider Yeri
- c) Esas Üret Gider Yeri

II. DAĞITIM (Esaslara)

- Basit (Doğrudan) Dağıtım
- Kademeli Dağıtım
- Matematiksel Dağıtım
- Standart (Planlı) Dağıtım
- Karşılıklı (Turlamalı) Dağıtım

III. DAĞITIM (Mamullere)

Birinci Dağıtım: Giderlerin gider yerlerine dağıtımıdır

İkinci Dağıtım: Yardımcı üretim ve yardımcı hizmet gider yerleri giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır.

Üçüncü Dağıtım: Esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin (maliyetlerin) üretilen mamullere dağıtılmasıdır.

BASİT DAĞITIM

Yardımcı Gider yerlerinin birbirlerine sunmuş oldukları hizmet alışverişlerini dikkate almayan, giderleri sadece esas üretim gider yerleri ile dönem gider yerleri ve varsa yatırım gider yerleri arasında dağıtan gider dağıtım yöntemidir.

MATEMATİKSEL DAĞITIM

Her bir yardımcı gider yerinin birbirine sunduğu hizmet alışverişini tam olarak dikkate alan ve dağıtım yaparken denklemler yoluyla dağıtımın gerçekleştirildiği yöntemidir.

Y: Kendi Gideri x Diğer Yardımcı Gider yerinden alınan %'lik pay

KADEMELİ DAĞITIM

Yardımcı Gider yerlerinin birbirlerine sunmuş oldukları hizmet alışverişlerini kısmen dikkate alan, giderleri aynı zamanda esas üretim gider yerleri ile dönem gider yerleri ve varsa yatırım gider yerleri arasında dağıtan gider dağıtım yöntemidir.

Gider Dağıtımında,

- ✓ En fazla gider yerine hizmet sunmuş gider yerinden dağıtıma başlanır.
- ✓ Hizmet sunma dereceleri eşitse, gideri en fazla olan gider yeri öncelikli dağıtılır.
- ✓ Yardımcı gider yeri giderini dağıtırken kendisine pay vermez
- ✓ Kendisinden önce gideri dağıtılmış bir gider yerine, gider dağıtımından pay verilmez.

STANDART DAĞITIM

Dağıtımda fiili giderler değil, önceden saptanmış (bütçelenmiş) gider tutarları esas alınır. Fiili giderler ile önceden belirlenmiş giderler arasındaki farklar ise basit dağıtım yöntemiyle dağıtılarak sıfırlanır.

STANDART MALİYETLER

1. **Fiili – Standart Maliyet Ayırımı:** Fiili maliyetler gerçekte “olanı”, standart maliyetler ise “olması gerekeni” gösterir. Fiili maliyetin saptanabilmesi için, maliyete konu olayın meydana gelmiş olması veya işlemin yapılmış bulunması gereklidir. Oysa standart maliyet ilke olarak, ilgili olay veya işlemten önce saptanır. Başka bir deyişle, fiili maliyet “geçmişe”, standart maliyet ise “geleceğe” yöneliktir.
2. **Sapma Kavramı:** Fiili maliyetler ile standart maliyet arasındaki farka “sapma” adı verilir. Fiili maliyet standart maliyetten fazla ise sapma “olumsuz”, fiili maliyet standart maliyetin altında ise, sapma “olumlu” olarak nitelendirilir.

STANDART MALİYETLERİN HESAP PLANINDA İZLENMESİ**71. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ**

- 710. D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 711. D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma
- 712. D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Fiyat Farkı
- 713. D. İlk Madde ve Malzeme Giderleri Miktar Farkı

72. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720. D. İşçilik Giderleri
- 721. D. İşçilik Giderleri Yansıtma
- 722. D. İşçilik Giderleri Ücret Farkı
- 723. D. İşçilik Giderleri Süre (Zaman) Farkı

73. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730. Genel Üretim Giderleri
- 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma
- 732. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkı
- 733. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkı
- 734. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkı

SATILAN MAMUL MALİYET TABLOSU

- DB Direkt İlk Madde Malzeme Stoku
- Dönem içi Direkt İlk Madde Malzeme alımı (+)

Kullanılabilir Direkt ilk Madde Malzeme

- DS Direkt İlk Madde Malzeme Stoku(-)

710.DİMM

- 710-Direkt İlk Madde Malzeme
- 720-Direkt İşçilik Gideri
- 730-Genel Üretim Gideri

Toplam üretim maliyeti (TÜM)

- Dönem başı yarı mamul stoku (+)
- Dönem sonu yarı mamul maliyetleri (-)
- Üretilen mamullerin maliyeti (ÜM)

- Dönem başı mamul stoku (+)

Satılabilir DİMM

- Dönem sonu mamul stoku (-)

Satılan Mamul Maliyeti

GELİR TABLOSU ÖRNEĞİ**60. Brüt Satışlar**

- 600. Yurtiçi Satışlar
- 601. Yurtdışı Satışlar
- 602. Diğer Gelirler

61. Satış İndirimleri(-)

- 610. Satıştan İadeler (-)
- 611. Satış İskontoları (-)
- 612. Diğer İndirimler (-)

NET SATIŞLAR

- 62. Satışların Maliyeti(-)
- 620. Satılan Mamuller Maliyeti (-)
- 621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
- 622. Satılan Hizmet Maliyeti (-)
- 623. Diğer Satışların Maliyeti (-)

BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI

- 63. Faaliyet Giderleri (-)
- 630. Araştırma ve Geliştirme Gider (-)
- 631. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider (-)
- 632. Genel Yönetim Giderleri(-)

ESAS FAALİYET KARI/ZARARI**SİPARİŞ MALİYETİ SİSTEMİ**

Belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya nitelikte mamuller üreten işletmelerde, her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir yöntemdir. İnşaat, uçak, gemi, makine, mobilya, konfeksiyon, döküm imalatı yapan şirketler ve yayınevleri gibi büyük ve birbirinden ayrı birimler üreten işletmelerde, tür yada nitelikleri ve işlevleri müşteri tarafından belirlenen mamullerin siparişi üzerine üretim yapan tüm şirketlerde kullanılabilir.

İLK MADDE VE MALZEME İLE İLGİLİ BELGELER:

İlk madde ve malzeme giderlerinin sipariş maliyet kartına işlenebilmesi için “ilk madde ve malzeme istek fişi”nden yararlanılır. Sipariş için ambardan çekilen ilk madde ve malzemeler ayrıca stok kartlarına da işlenmelidir. İlk madde ve malzeme istek fişi kullanılarak yapılan işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- 1) Sipariş maliyet kartına direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri işlenir
- 2) Stok kartlarında, üretime sevk edilen ilk madde ve malzeme kadar azalış gösterilir
- 3) İlk madde ve malzeme istek fişi özetleri düzenlenerek, haftalık, aylık ya da on günlük yevmiye kayıtları yapılabilir.

İŞÇİLİK İLE İLGİLİ BELGELER

İşçilik maliyetlerinin sipariş bazında izlenebilmesi için işçi saat kartı, işçi çalışma kartı ve işçi çalışma kartı özetleri kullanılır.

- 1) İşçi Saat Kartı:** İşçinin işyerinde kaç saat çalıştığını gösterir. Ücret bordrosu ve işçi çalışma kartlarının hazırlanması için temel belge niteliğindedir.
- 2) İşçi Çalışma Kartı:** Bir işçinin işletmede bulunduğu süre içinde hangi maliyet yerinde, hangi işler için çalıştığını, boşa geçen zamanlarını ve fazla mesaisini gösterir. Sipariş maliyet kartına direkt işçilik maliyetlerinin kayıtlanabilmesi ve işçi çalışma kartı özetinin hazırlanması için kullanılır.
- 3) İşçi Çalışma Kartı Özeti:** Haftalık, on günlük ya da bir aylık gibi belirli dönemlerde yevmiye kayıtlarının yapılması amacıyla kullanılır.

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN SİPARİŞLERE TAHMİNİ OLARAK YÜKLENMESİ

İşletmeler ürettikleri mamullerin maliyetini dönem sonu gelmeden belirlemek için direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri dışında genel üretim maliyetlerini de hesaplamak zorundadır.

Ancak;

- Genel üretim maliyetleri ile mamuller arasında doğrudan doğruya ilişki kurulamaması
- Genel üretim maliyetlerinin birbirinden farklı birçok giderden oluşması
- Bazı genel üretim maliyetlerinin mevsimsel değişikliklerden etkilenerek düzensiz gelişme göstermesi gibi nedenlerle mamul maliyetleri belirlenirken genel üretim maliyetleri tahmini tutarlar üzerinden hesaplanır.

Genel Üretim Maliyetlerinin Mamullere Tahmini Tutarlar İle Yüklenmesinin Yararları Şu Şekilde Sıralanabilir:

- Yıl içinde üretilen tüm mamullere aynı düzeyde genel üretim maliyeti yüklenebilir.
- İşletme sipariş teklifi aldığı anda, bu siparişin maliyetlerini belirleyerek siparişe ilişkin fiyat verebilir.

Kısaca siparişin maliyetinin istenilen zamanda ve doğru olarak belirlenebilmesi için genel üretim maliyetlerinin bütçelenen (tahmini) tutarlar üzerinden yüklenmesi gerekir. Bu yüklemeyi yapmak için yükleme oranı (haddi) belirlenir.

Yükleme Oranı: Dağıtımı yapılacak genel üretim maliyeti tutarının faaliyet hacmine bölünmesi sonucunda elde edilen orandır.

Ortak Ürünler (Birleşik Maliyetler)

Birden çok mamulün bir arada üretildiği üretim sürecidir. Petrol, havagazı, kok, madencilik, yağ, süt ve et mamulleri gibi bazı üretim dallarında, aynı hammaddeyi aynı işlemlerden geçirilmesi sonucu aynı anda farklı farklı mamuller elde edilir.

Örneğin, koyunların kesilip yüzülmesiyle deri ve et ortaya çıkar. Hayvanın parçalanması sonucu pirzola, bonfile, biftek, ciğer, böbrek, işkembe vb. ürünler elde edilir. Ham petrolün rafinasyonu sırasında benzinden katrana kadar birçok mamul meydana gelir. Bu mamullerden göreceli değeri yüksek olanlara birleşik mamuller, değeri düşük olanlara ise yan mamuller denir.

BİRLEŞİK MAMULLER

Birleşik mamullerde maliyetlendirme sorunu, üretimin ayrı ayrı mamuller olarak tanımlanabildiği “ayrılma noktası” na kadar yapılan “birleşik giderler” in (örneğin koyun bedeli ile kesme, yüzme ve parçalama giderlerinin) mamullere nasıl yükleneceğidir.

Ayrılma noktasına kadar yapılan birleşik giderlerin mamullere dağıtımında temel olarak aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır.

- Fiziksel Ölçüler Yöntemi
- Katsayılı Fiziksel Ölçüler Yöntemi
- Satış Değeri Yöntemi
- Net Satış Hasılatı Yöntemi

YAN MAMULLER

Ana mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan ancak ana mamullere oranla değeri önemsiz olan mamuller yan mamul olarak adlandırılır. Örneğin, bir un fabrikasında, un ana mamul olup kepek ve razmol yan mamuldür. Yan mamullere ayırım noktasına kadar oluşan birleşik maliyetten pay aktarılmaz.

Bunun yerine, yan mamullerin satış değeri ana mamul maliyetinden indirilir.