

# MALİYET MUHASEBESİ

**Maliyet Muhasebesi;** İşletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini saptayan, maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik işlemleri içeren ve yöneticilere karar almada yardımcı olacak bilgileri derleyen ve sunan bir bilgi sistemidir. Diğer bir ifadeyle; "Maliyet muhasebesi, endüstriyel faaliyette bulunan (veya hizmet üreten) işletmelerin ürettikleri mamullerin mal oluş fiyatını saptayabilmek için, maliyet giderlerinin türlerini (gider türleri) ortaya çıktıkları yerler itibariyle (gider yerleri) ve üretilen mamullerin türlerine göre (gider taşıyıcıları) izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır. "

## Maliyet Kavramı

En geniş anlamı ile maliyet (cost) kavramı, bir amaca ulaşmak bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakârlıkların tümüdür.

Yukarıda tanımdan hareket edildiğinde maliyet kavramının muhasebenin konusu içerisinde girebilmesi için katlanılan fedakârlıkların para değeri ile ölçülebilir olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunumuzda satın alınan mal, üretim ve üretilen mamul ya da hizmetin maliyet hedefleri ayrı ayrı tanımlanmıştır. Maliyet bedeli 262. maddede genel olarak şöyle tanımlanmıştır; "*Maliyet Bedeli olarak böyle bir kıymetin iktisap edilmesi (kazanılması, edinilmesi) ve yahut değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamını ifade eder.* "

İşletmeler için son derece önemli bir kavram olan maliyet, gider ve harcama ile karıştırılmamalıdır. Harcama, işletmelerin bir ödeme yapmasıdır. Harcama, sermayede bir azalma meydana getiriyorsa yani işletme varlıklarında azalma söz konusu ise bunlar harcama olarak tanımlanabilir. Gider ise, ödemelerin sonunda varlığa dönüşebilen ve varlıklar arasında yer alan harcamalar şeklinde tanımlanabilir. Maliyet, bir malın üretilmesi aşamasındaki yapılan masraflardır. Gider ise, bir iktisadi karar biriminin sadece mal ve hizmet üretmek değil aynı zamanda tüketmek için de harcadığı paranın tümüdür.

## 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 belirgin özelliği üretim için mal ve hizmet tüketimidir. Sözü edilen tüketim biçiminde mal ve hizmetler tümü ile tüketilip yok edilmemekte aksine, şekil değiştirerek yepyeni bir mamule dönüştürmektedir. Kısacası maliyet gideri kavramında üretim için tüketim söz konusu olmaktadır. Maliyet giderleri, üretilen malların satışı esnasında işletmeye tekrar gelir olarak geri dönmektedir.

## Maliyet Muhasebesinin Amaçları

- Mamul veya hizmetin birim maliyetini hesaplamak,
- Maliyetleri ve işletmenin faaliyetlerini kontrol altında tutmak,
- İşletme faaliyetlerinin planlamasında gerekli maliyet bilgilerini sağlamak,
- İşletme yönetiminin alacağı kararlara yardımcı olmak.

## ÜRETİM MALİYETLERİ

Üretim maliyetini oluşturan üç öge vardır. Bunlar;

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri ( DIMMG )
- Direkt İşçilik Giderleri ( DİG )
- Genel Üretim Giderleri ( GÜG )

## 1. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

Üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve ne kadar tüketildiği kolaylıkla saptanabilen ilk madde ve malzemelerle ilgili giderlerdir. Bu giderler "esas üretim gider yerleri" ile ilgili olup, mamulün temel ögesini oluşturur. Kullanılan bu maddelerle mamul haline gelen birimler arasında doğrudan bir ilişki kurulabildiğinden, bu giderler mamulün bünyesine "doğrudan" yüklenebilmektedir.

Ayakkabı üretiminde deri malzeme ve taban, iplik üretiminde pamuk, kumaş üretiminde iplik ilk madde ve malzemeye örnektir.

Hammadde ve İlk Madde ve Malzeme birbirinin yerine kullanılabilen iki kavramdır. Hammadde doğadan elde edilen maddelerdir. Yani üzerinde hiçbir çalışma yapılmamıştır. Örneğin; doğandan toplandığı haliyle pamuk.

Oysa ilk madde ve malzeme sınaî işleme tabi tutulmamış malzemeler olabileceği gibi az çok işlenmiş maddeler de olabilir. Örneğin; tekstil sanayinde kullanılmak üzere pamuğun iplik hâline getirilmesi gibi.

Üretimde kullanılan ya da tüketilen ilk madde ve malzemelerin parasal değerine ilk madde ve malzeme maliyeti denir. İlk madde ve malzeme maliyeti iki çeşitten oluşur.

- Direkt İlk Madde ve Malzeme
- Endirekt İlk Madde ve Malzeme
  - ✓ Yardımcı Madde
  - ✓ İşletme Malzemesi

Ürünün esasını oluşturan, ürün için ne kadar harcadığı kolaylıkla tespit edilen ilk madde ve malzeme direkt ilk madde ve malzeme, ürünün esasını oluşturmayan ilk madde ve malzemeye endirekt ilk madde ve malzeme denir.

Üretilen mamulün içine giren ancak mamulün temel ögesini oluşturmayan malzemelere yardımcı madde denir. Örneğin ceket üretiminde kullanılan astar, düğme, iplik.

Üretim sırasında kullanılmakla birlikte, üretimin içine girmeyen ve üretim sırasında tüketilip yok olan endirekt malzemelere işletme malzemesi denir. Örneğin ceket üretiminde, elektrik, dikiş iğnesi, temizlik malzemesi vb.

Endirekt İlk Madde ve Malzemeler, **Genel Üretim Gideri** kabul edilir.

## 2. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Bir mal veya hizmetin üretim maliyetine *doğrudan doğruya* verilebilen işçilik giderlerine (esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, SGK işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar vs. gibi) Direkt İşçilik Giderleri denir. Bu giderler "**esas üretim gider yerlerinde**" çalışan işçilerin ücretleri toplamından oluşur.

Direkt işçilik giderleri, hangi mamul veya mamul grubu için harcadığı izlenebilen ve herhangi bir "*dağıtım anahtarına*" gerek duymadan işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderleridir. Örneğin, kesim ve montaj atölyeleri gibi fiilen üretimin yapıldığı bölümlerde çalışan işçilerin ücretleri direkt işçilik gideridir. Araba üreten bir fabrikada montaj işçisine ödenen ücret direkt işçiliktir.

Bu gider, işçinin normal mesai süresi içinde fiilen çalıştığı günler için, toplu iş sözleşmesinde belirtilen esaslara göre tahakkuk eden bir gider türüdür. İşçilik giderinin direkt işçilik gideri olarak anılabilmesi için;

- İşçilik giderinin esas üretim gider yerlerinde olması,
- İşçilik giderinin üretilen mamul ve hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesi gerekmektedir.

Direkt işçilik dışında kalan ve esas üretim üniteleri mamul veya mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri imkânsız olan işçiliklere **endirekt işçilik** denir. Örneğin, ip üreten fabrikanın kapısında bekleyen güvenlik görevlisine ödenen ücret endirekt işçiliktir.

Endirekt işçilik giderleri iki grupta toplanabilir.

**Yardımcı işçilik**, üretimin kesintisiz sürdürülmesinde kullanılan iş gücü olup bakım-onarım işçileri, güvenlik görevlileri, temizlik işçileri, yemekhane işçileri gibi personele ödenen işçilik giderlerinden oluşur.

**Yönetici işçilik**, üretim işlerinin sürdürülmesinde yönlendiren personele ilişkin olup ustabaşı, atölye şefi, mühendis gibi personele ödenen giderlerden oluşur.

Endirekt işçilik giderleri üretimle ilgili olmasına rağmen, mamulün üretim maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenmesi imkânsızdır. Çünkü makineyi kullanarak üretim yapan işçiye, direkt işçilik gideri makinenin tamirini yapan işçiye, endirekt işçilik gideri ödenir. Bu nedenle birtakım dağıtım ölçüleri kullanılır.

Endirekt işçilikler, **Genel Üretim Gideri** kabul edilir.

### 3. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

İşletmenin üretimi ve üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderler *Genel Üretim Gideridir*. Bu giderler üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir nitelik taşımakla birlikte; çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak "dağıtım" yoluyla üretim ve hizmet maliyetine yansıtılabilirler.

Genel üretim giderleri şunlardan oluşur:

- Endirekt malzeme maliyetleri
- Endirekt işçilik maliyetleri
- Üretimde kullanılan diğer varlıkların giderlerinde oluşur.

Genel Üretim Giderleri; Üretimin yapıldığı bina (fabrika binası) amortismanı, üretimin yapıldığı makinelerin amortismanı ve bakım giderleri, su, sigorta, elektrik, aydınlatma, yakıt gibi enerji giderleri, bakım onarım giderleri gibi giderlerdir.

Genel Üretim Giderleri, mamul maliyeti ile direkt ilgisi olmasının yanında üretim hacmiyle olan ilişkisi açısından ikiye ayrılır

**a) Değişken Genel Üretim Giderleri:** Bu giderler faaliyet hacmine bağlı olarak artan veya azalan, iş hacmi ile aynı yönde ve iş hacmi ile orantılı değişme gösteren giderlerdir. Enerji giderleri, yardımcı malzeme ve endirekt işçiliğin büyük bir bölümü grup içinde yer alır.

**b) Sabit Genel Üretim Giderleri:** Sabit giderler belirli bir zaman dilimi ve üretim kapasitesi içinde, faaliyet hacmindeki artış ve azalışlardan etkilenmeyerek aynı kalırlar. Kira giderleri, amortisman giderleri, sigorta ve danışmanlık giderleri sabit nitelikli genel üretim giderlerindedir.

## MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

### 1. Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Ayrımı

1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri
2. İşçi Ücret ve Giderleri
3. Memur Ücret ve Giderleri
4. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
5. Çeşitli Giderler
6. Vergi, Resim ve Harçlar
7. Amortisman ve Tükenme Payları
8. Finansman Giderleri

## 2. Maliyetlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Ayrımı

1. Tedarik Giderleri (Satın Alma Giderleri)
2. Üretim Giderleri (DİMMG, DİG, GÜG)
3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
4. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
5. Genel Yönetim Giderleri
6. Finansman Giderleri

## 3. Maliyetlerin Yüklenme Şekline Göre Ayrımı

### 3.1 Direkt Maliyetler (Dolaysız Maliyetler)

Maliyetlenecek birime doğrudan yüklenebilen maliyetlerdir. Mamul maliyetine, herhangi bir dağıtım anahtarı kullanmadan doğrudan doğruya yüklenebilen başlıca maliyetler şunlardır.

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
2. Direkt İşçilik Giderleri
3. Özel Maliyetler: Hammadde ve işçilik dışında kalan, fakat mamuller için ne kadar harcandığı doğrudan doğruya saptanabilen ambalaj malzemesi gibi maliyetlerdir.

Direkt maliyetlerin en önemli özelliği, bunların belirli bir üretim birimi için ne kadar harcandığının doğrudan doğruya hesaplanabilmesidir.

### 3.2 Endirekt Maliyetler (Dolaylı Maliyetler)

Üretimin gerçekleşmesi için katlanılan ancak mamullere doğrudan değil **dağıtım anahtarı** kullanmak suretiyle yüklenebilen giderlerdir. İki farklı şekilde karşımıza çıkabilirler;

1. Her mamul için ne kadar harcandığı kolaylıkla ölçülemeyen ya da ölçülmesi ekonomik olmayan giderlerdir. Örneğin ayakkabı imalatında kullanılan iplik ve tutkal bizzat ayakkabının bünyesine girmekle birlikte, her çift ayakkabı için ne kadar iplik ve tutkal harcandığını tespit etmek ekonomik olarak anlamlı bir sonuç vermez.
2. Endirekt maliyetlerin diğer bir bölümü ise, ortaya çıktıkları gider yerleri açısından dolaylı sayılan maliyetlerdir. Örneğin; yemekhane, tamir bakım atölyesi, buhar makinesi, sosyal servis gibi *yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde* ortaya çıkan maliyetlerle üretilen mamul birimleri arasında doğrudan bir ilişki yoktur.

Bu giderlerin üretime yüklenebilmesi için *dağıtım anahtarına* gerek duyulur.

## 4. Maliyetlerin Faaliyet Hacmiyle Olan İlişkilerine Göre Ayrımı

Maliyetleri, faaliyet hacmindeki değişiklikler karşısında gösterdikleri davranışlara göre esas olarak, sabit ve değişken maliyetler biçiminde ikiye ayırabiliriz.

1. **Sabit Maliyetler:** Belirli bir dönem ve belirli bir üretim kapasitesi içinde toplamı faaliyet hacmindeki artış ve azalışlardan etkilenmeyerek aynı kalan maliyetlerdir. Örneğin; kira giderleri, amortisman giderleri gibi.
2. **Değişken Maliyetler:** Faaliyet hacmindeki değişikliklere göre toplamı artan veya azalan maliyetlerdir. Yardımcı malzeme giderleri, enerji giderleri ile endirekt işçilik giderlerinin bir kısmı ya da tamamı değişken yapıda maliyetlerdir.

## 5. Maliyetlerin Yönetim Kararları Açısından Ayrımı

1. **Geçerli Maliyetler:** İşletmelerde alınan kararlarda çeşitli alternatifler arasında yapılan seçimden etkilenen ve geleceğe yönelik olan maliyetlere geçerli maliyetler denir. Örneğin, satın alma ya da kiralama alternatiflerinden birinin seçiminde edinme maliyetleri geçerli nitelikteki maliyetlerdir.

**2. Ek Maliyetler:** *Artış gösteren maliyetler* ya da *fark eden maliyetler* olarak da isimlendirilen bu kavram, faaliyet hacminde yapılan değişikliğin maliyetler toplamında meydana getirdiği değişikliği ifade eder. Örneğin, var olan üretim düzeyi 30.000 birim olan bir işletmede aylık giderler 2.000 TL ise, üretim düzeyini 10.000 birim artırmakla toplam giderler 2.600 TL'ye ulaşacaksa, seçeneğin ek maliyeti 600 TL'dir.

Farklı seçenekler arasında bir tanesinin tercih edilmesiyle toplam maliyetlerde oluşan değişikliğe de ek maliyetler denir. Örneğin, bir makine alma kararı verilirken çeşitli markalar arasındaki fiyat farklarından dolayı ek maliyetler söz konusu olabilir. Üretimdeki artış, ek maliyetlerden fazla olduğu sürece alınan karar doğru olacaktır.

**3. Marjinal Maliyetler:** Üretimdeki bir birim artışın getireceği ek maliyete marjinal maliyet denir. Bu tip maliyetleri *ek maliyetle* bir tutan tanımlar görülmektedir. Ancak, marjinal maliyetler, maliyetleri etkileyen her çeşit kararla ilgilidir. Örneğin, 1 birim mal üretildiğinde toplam maliyet 1.200 TL iken, 2 birimlik mal üretildiğinde maliyet 1.600 TL ise, marjinal maliyet 400 TL'dir.

**4. Batık Maliyetler:** Geçmişte katlanılmış olan ve geri alınma olasılığı büyük ölçüde olmayan, verilecek kararları etkilemeyen maliyetler batık maliyetlerdir. Batık maliyetler yöneticilerin verecekleri kararlarda geçersizdirler. Çünkü bunlar, geçmişte verilen bir karara ilişkindir ve bu günkü kararlarda bir etkisi olmayacaktır. Örneğin, bir yatırım kararının alınmasında daha önce satın alınmış olan makinenin net defter değeri söz konusu karar açısından batık bir maliyettir.

**5. Fırsat Maliyeti ( Alternatif Maliyet):** Fırsat maliyeti, bir seçeneğin seçilmesi nedeniyle, vazgeçilen diğer seçeneklerin kullanılmasından dolayı kaybettiği gelirler olarak tanımlanır. İşletme bir takım seçenekler arasında bir seçeneği seçmekle, diğer seçeneklerin uygulamaya konulması durumunu ortadan kaldırır. Bu durumda işletme seçilmemiş bulunan seçeneğin sağlayacağı kazançtan yoksun kalır. İşten yoksun bulunan bu kazanç seçilmiş seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur. Örneğin; işletme üç proje arasında bir tanesine karar vermek durumundadır. A projesinin %30, B'nin %25, C'nin ise %20 gelir getireceği hesaplanmıştır. Bu üç projeden A seçilirse; A'nın beklenen geliri %30 olurken fırsat maliyeti ise %25 olur. Yani vazgeçilen seçeneklerden en yüksek olanı fırsat maliyettir.

## MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

### 1. Maliyetlerin Tümünün veya Bir Kısımının Esas Alınması Yöntemiyle Maliyetlerin Hesaplanması

#### 1.1. Tam Maliyet Yöntemi

Birim maliyetlerin hesaplanmasında tüm üretim maliyetleri üretilen birimlere yüklenir. Bu maliyetler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleridir. Bu yöntemde birim maliyetin bulunuşunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz;

Toplam Üretim Maliyeti = D.İ.M.M.G. + D.İ.G. + G.Ü.G.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Toplam Üretim Maliyeti}}{\text{Üretim Miktarı}}$$

**ÖRNEK**

Bir üretim işletmesinde bir aylık bir maliyet döneminde 10.000 Adet mamul üretilmiştir. Bu dönemde söz konusu mamulle ilgili üretim giderleri şöyledir:

DİMM Giderleri	:	6.000,00 TL
Dİ Giderleri	:	10.000,00 TL
<u>GÜ Giderleri</u>	:	15.000,00 TL
Değişken GÜG	:	5.000,00 TL
Sabit GÜG	:	10.000,00 TL

**ÇÖZÜM**

Toplam Üretim Maliyeti = 6.000,00 + 10.000,00 + 15.000,00 = **31.000,00 TL**

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{31.000,00 \text{ TL}}{10.000 \text{ Adet}} = 3,10 \text{ TL / Adet}$$

**1.2. Değişken Maliyet Yöntemi**

Sadece *değişken* niteliğe sahip olan genel üretim giderlerinin esas alınarak maliyetlerin hesaplandığı yöntemdir. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderlerinin *Değişken kısmı* mamul maliyetine yüklenir, geri kalan sabit maliyetler *Dönem Kar-Zarar* hesabına devredilir. (Örneğin, 770 nolu hesaba kaydedilir.) Genellikle *Standart Maliyet Sisteminde* kullanılan bir yöntemdir.

**ÖRNEK**

Yukarıdaki sayısal örneği bu yöntemle göre hesaplırsak;

DİMM Giderleri	:	6.000,00 TL
Dİ Giderleri	:	10.000,00 TL
<u>GÜ Giderleri</u>	:	<del>15.000,00 TL</del> (5.000,00 TL)
Değişken GÜG	:	5.000,00 TL
Sabit GÜG	:	<del>10.000,00 TL</del>

**ÇÖZÜM**

Toplam Üretim Maliyeti = 6.000,00 + 10.000,00 + 5.000,00 = **21.000,00 TL**

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{21.000,00 \text{ TL}}{10.000 \text{ Adet}} = 2,10 \text{ TL / Adet}$$

**1.3. Normal Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden *değişken giderlerin tamamı, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre hesaplanmış kısmı* mamul maliyetine yüklenir. Boş kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri Kar/Zarar (örneğin 770) hesabına aktarılır.

**ÖRNEK**

Yukarıdaki örnekte kapasitenin sadece **%70'inin** kullanıldığını varsayarsak;

DİMM Giderleri	:	6.000,00 TL
Dİ Giderleri	:	10.000,00 TL
<u>GÜ Giderleri</u>	:	12.000,00 TL
Değişken GÜG	:	5.000,00 TL
Sabit GÜG	:	10.000,00 TL x % 70 = 7.000,00 TL

## ÇÖZÜM

Toplam Üretim Maliyeti = 6.000,00 + 10.000,00 + 5.000,00 + 7.000,00 = **28.000,00 TL**

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{28.000,00 \text{ TL}}{10.000 \text{ Adet}} = 2,80 \text{ TL / Adet}$$

### 1.4. Asal Maliyet (Direkt Maliyet) Yöntemi

*Direkt Maliyet Yöntemi* olarak da adlandırılan bu yöntemde mamul maliyetinin hesaplanmasında sadece dolaysız (direkt) olarak yüklenebilen maliyetler esas alınır. Yani mamul maliyeti sadece Direkt İlk Madde ve Malzeme ile Direkt İşçilik Giderlerinden oluşur. Genel Üretim Giderlerinin tamamı kar/zarar hesaplarına aktarılır.

#### ÖRNEK

Yukarıdaki örneği bu yöntemle göre çözersek;

DİMM Giderleri	:	6.000,00 TL
Dİ Giderleri	:	10.000,00 TL
<u>GÜ Giderleri</u>	:	<u>15.000,00 TL</u>
Değişken GÜG:		5.000,00 TL
Sabit GÜG	:	10.000,00 TL

## ÇÖZÜM

Toplam Üretim Maliyeti = 6.000,00 + 10.000,00 = **16.000,00 TL**

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{16.000,00 \text{ TL}}{10.000 \text{ Adet}} = 1,60 \text{ TL / Adet}$$

## 2. Fiili ya da Öngörülen Maliyet Rakamlarının Esas Alınması Yöntemiyle Maliyetlerin Hesaplanması

### 2.1. Fiili Maliyet Yöntemi

Tarihi maliyet yöntemi ismiyle de anılmakta olup ülkemizde en çok kullanılan yöntemdir. Maliyetlerin, faaliyet yapıldıktan sonra giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak hesaplandığı yöntemdir. Maliyetlerin hesaplanması *gerçek verilere* dayanır. Bu sistemde maliyetler gerçeğe en yakın olarak bulunmasına rağmen, maliyet tablolarının hazırlanması üretim çalışmalarının tamamlanmasından çok sonra yapılabilir.

Bu yöntem ile elde edilen maliyetlerin kontrolü mümkün değildir. Çünkü bu yöntemde maliyetlerin karşılaştırılmasında kullanılacak veriler yaktır.

### 2.2. Tahmini Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve cari girdi fiyatlarından yararlanılarak önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan bir yöntemdir. Burada önceden tahmin edilen maliyetler, bilimsel olmayan bir biçimde geçmiş verilerden yararlanılarak tahmin edilmektedir.

### 2.3. Standart Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin, olması gereken tutarlarının faaliyet yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir. Standart maliyet yöntemine göre saptanan maliyetler ilgili mamullerin fonksiyonların, bölümlerin veya operasyonların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterir.

Standart maliyetler; mamul maliyetinin belirlenmesi, mamul fiyatlarının saptanması, bütçelerin düzenlenmesi, başarı ölçüsü, planlama ve maliyet kontrolüne ilişkin kararların alınmasında fiili maliyetlere göre kesin olarak üstünlük sağlarlar.

## 3. İşletmelerin Üretim Biçimine Göre Maliyetlerin Hesaplanması

İşletmede kullanılan üretim teknikleri maliyet hesaplama yöntemini belirleyen en önemli unsurdur. Üretim tekniği kriter alındığında iki temel yöntem vardır;

### 3.1. Sipariş Maliyeti (Parti Maliyeti) Yöntemi

Bu sistemde maliyetler, belirli bir zaman süresine bakılmasızın *her üretim partisi için ayrı ayrı* hesaplanır ve her partinin üretim ile ilgili giderleri *Sipariş Maliyet Kartı* üzerine toplanır. Bu sistemde her üretim partisinin direkt ve indirekt maliyetleri ayrı ayrı izlenerek mamullere yüklenir. Bu yöntem birbirinden ayrı birimler üreten gemi, uçak, inşaat, mobilya, konfeksiyon işletmelerinde uygulanabilir.

### 3.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

Mamullerin, *birbirini izleyen ve birbirine bağlı evrelerde sürekli olarak kitle halinde üretilmesinin* söz konusu olduğu işletmelerde safha maliyet sistemi uygulanır. Bu yöntemde birim maliyetlerin bulunması için her üretim safhasında maliyetler ayrı ayrı toplanarak bu safhada üretilen birimlere bölünür. Tüm safhalarda oluşan maliyetler toplanarak mamul maliyeti bulunur. Bu sistem, tekstil, kağıt, çimento, boya, boru, lastik, petrol, otomobil, iplik imalatında kullanılır.

# MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE MALİYET MUHASEBESİ

26.12.1992 tarihli 21447 mükerrer sayılı resmi gazetede yayınlanan *1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği* maliyet muhasebesi hesaplarını da planlamıştır. Bu tebliğe göre; (7) sayısı ile başlayan hesap grupları *maliyet muhasebesi* uygulanacak işletmeler için ayrılmıştır. Maliyet muhasebesi uygulanacak işletmeler için (7/A) ve (7/B) olmak üzere iki seçenek sunmuştur. (7/A) seçeneğinde giderler büyük defterde fonksiyon esasına göre, (7/ B) seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir.

### (7/A) Seçeneğinde Maliyet Hesapları

1 sıra numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile işletmelere 7/A ve 7/B olmak üzere iki farklı maliyet hesapları seçeneği sunulmuştur. Söz konusu tebliğe belirli bir işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan işletmelerin 7/A seçeneğini, bu büyüklüğün altında kalan işletmelerin ise 7/B seçeneğini veya istemeleri halinde 7/A seçeneğini kullanabilecekleri belirtilmiştir. Buna göre; 10 sıra numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği gereğince, 2..... yılı için 2.... yılında; aktif toplamı 1.941.500,00 TL'yi, net satışları toplamı ise 3.882.800,00 TL'yi aşan üretim işletmeleri, hizmet işletmeleri 7/A seçeneğini kullanmak zorundadırlar. Ticaret işletmeleri ise ihtiyari olarak 7/A veya 7/B seçeneğini kullanabileceklerdir. Aktif ve net satışlar toplamı yukarıda belirtilen rakamların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satış toplamı ne olursa olsun ticaret işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu değildir. Bu işletmeler 7/A ve 7/B seçeneğinden herhangi birini tercih edebilirler.



Eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilen bu uygulamada, giderler yapıldıkları anda ilgili büyük defter hesaplarına "fonksiyon esasına" (departman, bölüm) göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterlerde hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir.

Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktır.

**Bu uygulamada, maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir;**

#### İŞLETME

#### FONKSİYONLARI

#### GİDER GRUPLARI

Mamul Üretimi	→	}	70 – Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları
			71 – Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
			72 – Direkt İşçilik Giderleri
			73 – Genel Üretim Giderleri
Hizmet Üretimi	→		74 – Hizmet Üretim Maliyeti
Araştırma	→		75 – Araştırma Geliştirme Giderleri
Pazarlama	→		76 – Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
Yönetim	→		77 – Genel Yönetim Giderleri
Finansman	→		78 – Finansman Giderleri

Bu uygulamada yardımcı defterlerde izlenecek gider çeşitleri, 0-9 sayılı hesaplarda, gider yerleri ise 10-99 sayılı hesaplarda gösterilir.

Bu bölümde yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri defter-i kebir hesabı düzeyinde gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölümlenir.

#### Gider Hesapları

Bu hesaplar, *dönem içinde* yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.

#### Gider Yansıtma Hesapları

Bu hesaplar, *fiili maliyet yönteminin* uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; *önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin* kullanılması durumunda ise; bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.

#### Fark Hesapları

Bu hesaplar, *önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin* kullanılması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır. Fark hesapları borç ve alacak kalanı verebilir.

## Gider Yerleri

Gider Yeri, üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin oluştuğu, örgütün bir birimi ya da birim içindeki bir yeri ifade eder. Gider yerlerinin saptanmasında genellikle kuruluşun organizasyon yapısı esas alınır. Giderlerin gider yerleri itibarıyla izlenmesi; maliyetlerin planlanması, kontrol edilmesi ve dengeli bir biçimde toplanıp dağıtılmasını sağlar.

Gider yerleri aşağıdaki gibi bölümlenir;

1. Esas Üretim Gider Yerleri
2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri
3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
4. Yatırım Gider Yerleri
5. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
6. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
7. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
8. Finansman Gider Yerleri

# MALİYET MUHASEBESİ HESAP İNCELEMELERİ

## 150- İLK MADDE VE MALZEME HESABI

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

**Hammadde:** İlk defa üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddelerdir. Örneğin; iplik üretimindeki pamuk gibi.

**İlk Madde:** Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddelerdir. Örneğin; kumaş üretimindeki iplik gibi.

**Yardımcı Madde:** Üretilen şeyin bünyesini oluşturmakla birlikte, üretilmesine katkıda bulunan maddelerdir. Örneğin kumaş üretimindeki boya gibi.

**İşletme Malzemesi:** Mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddelerdir. Bakım işinde kullanılan yağ gibi.

**Ambalaj Malzemesi:** Ürünün muhafaza edilmesi ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan ve alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddelerdir. Peynir üretimindeki tenekeler gibi.

**Diğer Maddeler:** İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanların dışındaki maddelerdir. Örneğin, kırtasiye, ampul, sabun gibi.

**İşleyişi:** Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise alacağına kaydedilir.

Üretime gönderilen hammaddeler bu hesabın alacağına yazılırken; üretime gönderilen,

1. Hammadde veya ilk madde ise **710- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri** hesabı,
2. Yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj maddesi ise **730-Genel üretim Giderleri** hesabı,
3. Diğer maddeler ise **770- Genel Yönetim Giderleri** hesabı borçlandırılır.

## ÖRNEKLER

- 1- İşletme pantolon üretimde kullanılmak üzere veresiye olarak aşağıda dökümü verilen malzemeleri alınmıştır.  
KDV % 18

- Kumaş	15.000,00 TL	(İlkmadde)
- Astar	5.000,00 TL	(İlkmadde)
- Dikiş İpliği	1.000,00 TL	(İlkmadde)
- Ambalaj Malzemesi	1.500,00 TL	(Yardımcı Madde)

<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>	<b>22.500,00</b>	
150 01 Kumaş	15.000,00	
150 02 Astar	5.000,00	
150 03 Dikiş İpliği	1.000,00	
150 04 Ambalaj M.	<u>1.500,00</u>	
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>4.050,00</b>	
<b>320 SATICILAR HESABI</b>		<b>26.550,00</b>
Hammadde Alış Kaydı		

2- İşletme tişört üretimde kullanmak üzere çek karşılığı aşağıda dökümü verilen malzemeleri alınmıştır. KDV % 18

- Penye Kumaş 10.000,00 TL (İlkmadde)
- Dikiş İpliği 2.000,00 TL (İlkmadde)

<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>	<b>12.000,00</b>	
150 05 Penye Kumaş 10.000,00		
150 03 Dikiş İpliği <u>2.000,00</u>		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>	<b>2.160,00</b>	
<b>103 VERİLEN ÇEKLER (-)</b>		<b>14.160,00</b>
Hammadde Alış Kaydı		

3- Tişört üretimi başlamış ve bunun için üretim bölümüne aşağıda dökümü verilen malzemeler gönderilmiştir.

- Penye Kumaş 8.000,00 TL (İlkmadde)

<b>710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.</b>	<b>8.000,00</b>	
710 01 Penye Kumaş <u>8.000,00</u>		
<b>150 İLK MADDE VE MALZ. HS.</b>		<b>8.000,00</b>
150 05 Penye Kumaş <u>8.000,00</u>		
Üretim Hammadde Çekilmesi (Sarf)		

4- Pantolon üretimi başlamış ve bunun için üretim bölümüne aşağıda dökümü verilen malzemeler gönderilmiştir.

- Kumaş 12.000,00 (İlkmadde)
- Astar 3.000,00 (İlkmadde)
- Ambalaj Malzemesi 1.000,00 (Yardımcı Madde)

<b>710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.</b>	<b>15.000,00</b>	
710 02 Kumaş 12.000,00		
710 03 Astar 3.000,00		
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.000,00</b>	
730 01 Ambalaj Malzemesi 1.000,00		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>		<b>16.000,00</b>
150 01 Kumaş 12.000,00		
150 02 Astar 3.000,00		
150 04 Ambalaj M. <u>1.000,00</u>		
Üretim Hammadde Çekilmesi (Sarf)		

## 710 – DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI

Bu giderler, esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren, mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanımı fiili tutarlarla bu hesaplarda izlenir. Kısaca, mamul üretiminde kullanılan (harcanan) hammadde tutarlarının izlendiği hesaptır.

Hammaddeler kullanış amaçları ve imalata yüklenme şekilleri bakımından ikiye ayrılır;

**1- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri:** Üretim sırasında kullanılan ilk madde ve malzemedan mamul bünyesine giren, mamulün temel yapısını oluşturan ve her mamul için ne kadar harcandığı doğrudan doğruya mümkün olan ilk

madde ve malzemeyi oluşturur. İlk madde ve malzeme giderleri 710 *Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri* hesabına kaydedilir. *Örneğin*, ayakkabı üretiminde kullanılan deri, kösele ve taban, gömlek üretiminde kullanılan kumaş direkt ilk madde ve malzemedir.

**2- Endirekt Malzeme Giderleri:** Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri dışında kalan ve üretimde kullanılan ya da üretimin gerçekleşmesi için harcanan her türlü madde ve malzeme endirekt malzeme giderlerini meydana getirir. Endirekt malzeme giderleri *Genel Üretim Giderleri* kapsamına girer ve üretilen mamullere *dolaylı* olarak yüklenir. Bu tip giderler 730-*Genel Üretim Giderleri* hesabına kaydedilir. Endirekt malzeme giderlerini oluşturan iki tip malzeme vardır;

1. **Yardımcı Malzeme:** Mamulün bünyesine giren ancak miktar ve değer olarak mamulün temel yapısını oluşturmayan, direkt ilk madde ve malzemenin mamul haline dönüşmesini sağlayan maddelerdir. *Örneğin*, konfeksiyonda dikiş ipliği, mobilya ve ayakkabı imalatında tutkal ve boya yardımcı malzemedir.
2. **İşletme Malzemesi:** Üretilen mamul bünyesine girmeyen ancak üretim esnasında harcanan maddelerdir. *Örneğin*, üstüğü, temizlik tozu gibi temizlik malzemeleri, kablo, şalter gibi elektrik malzemeleri, tahta, kağıt gibi ambalaj malzemeleri, yağlama malzemeleri büro malzemeleri, gıda malzemeleri işletme malzemesidir.

### İşleyişi

Dönem içinde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen (sarf edilen) direkt maddeler (hammaddeler) bu hesabın borcuna, 150-İLK MADDE VE MALZEME HESABININ alacağına kaydedilir.

Üretim döneminin sonunda bu hesap, 711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır. Üretim tamamlandığında 711 nolu hesap 151- YARI MAMUL-ÜRETİM hesabına yansıtılır.

### Bölümlenmesi

#### 710 – DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

##### 01 Hammadde Kullanımları

10 Nolu Esas Üretim Gider Yeri

11 Nolu Esas Üretim Gider Yeri

##### 02 İlk Madde Kullanımları

10 Nolu Esas Üretim Gider Yeri

11 Nolu Esas Üretim Gider Yeri

## 711 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

710 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabının borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen giderler, üretim tamamlandığında maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında 151 YARI MAMUL - ÜRETİM hesabına borç kaydedilir.

Dönem sonlarında 710 - DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

### ÖRNEKLER

Ayakkabı üreten bir işletmede üretim, Kesim ve Montaj esas üretim gider yerleri olmak üzere 2 bölümde gerçekleşmektedir.

1- İşletme ayakkabı üretiminde kullanılmak üzere veresiye olarak aşağıda dökümü verilen ilk madde ve malzemeleri alınmıştır. KDV % 18

- Deri	20.000,00 TL
- Taban	10.000,00 TL
- Astar	3.000,00 TL
- Boya	1.000,00 TL

<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>		<b>34.000,00</b>	
150 01 Deri	20.000,00		
150 02 Taban	10.000,00		
150 03 Astar	3.000,00		
150 04 Boya	<u>1.000,00</u>		
<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b>		<b>6.120,00</b>	
<b>320 SATICILAR HESABI</b>			<b>40.120,00</b>
Hammadde Alış Kaydı			

2- İşletmenin ayakkabı üretimi için ambardan çektiği ilk madde ve malzemenin dökümü aşağıdaki gibidir.

<u>Gider Yeri</u>	<u>Tutar (TL)</u>	<u>Malzeme Türü</u>
Kesim	15.000,00	Deri
Kesim	1.000,00	Astar
Montaj	8.000,00	Taban
Montaj	1.000,00	Boya

<b>710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.</b>		<b>25.000,00</b>	
<b>710 01 Deri Kullanımı</b>	<b>15.000,00</b>		
710 01 001 Kesim Gider Yeri	<u>15.000,00</u>		
<b>710 02 Astar Kullanımı</b>	<b>1.000,00</b>		
710 02 001 Kesim Gider Yeri	<u>1.000,00</u>		
<b>710 03 Taban Kullanımı</b>	<b>8.000,00</b>		
710 03 001 Montaj Gider Yeri	<u>8.000,00</u>		
<b>710 04 Boya Kullanımı</b>	<b>1.000,00</b>		
710 04 001 Montaj Gider Yeri	<u>1.000,00</u>		
<b>150 İLK MADDE VE MALZEME HS.</b>			<b>25.000,00</b>
150 01 Deri	15.000,00		
150 02 Taban	8.000,00		
150 03 Astar	1.000,00		
150 04 Boya	<u>1.000,00</u>		
Üretim Hammadde Çekilmesi (Sarf)			

3- Ayakkabı üretimi tamamlanmıştır. Gerekli yansıtma ve hesap kapama işlemlerini yapınız.

<b>711 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİD. YANSITMA HS.</b>		<b>25.000,00</b>	
<b>710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS.</b>			<b>25.000,00</b>
710 01 Deri Kullanımı	15.000,00		
710 02 Astar Kullanımı	1.000,00		
710 03 Taban Kullanımı	8.000,00		
710 04 Boya Kullanımı	<u>1.000,00</u>		
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının Kapatılması			

<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b> 151 01 Ayakkabı <u>25.000,00</u> <b>711 DİREKT İLK MAD. VE MALZ.</b> <b>GİDERLERİ YANSITMA HS.</b> Üretim Giderlerinin Yarı Mamul Hesabına Yansıtılması	25.000,00	25.000,00
---	-----------	-----------

## 720 – DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI

Bu giderler *esas üretim gider* yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen *işçilik giderlerini* kapsar. Bu giderler hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur.

### İşçi Ücret Ve Giderlerinin Saptanması

İşçilik giderleri, genel olarak mamulün üretimindeki emeğin bedelidir. Bu giderlerin tam olarak saptanması, üretimde geçen sürenin tam olarak saptanmasına bağlıdır. İlk madde ve malzeme giderinde olduğu gibi işçilik giderleri de direkt işçilik giderleri ve endirekt işçilik giderleri olmak üzere iki grupta incelenmektedir:

- 1. Direkt İşçilik Giderleri:** Mamulün temel yapısını oluşturan ilk maddelerin; şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren işçilik giderleridir. Bu işçilik giderleri, ana üretim yerlerinde karşımıza çıkar. Direkt işçilik giderleri, doğrudan doğruya mamulün maliyetine yüklenebilmektedirler. Örneğin; elbise üretiminde dikişçi işçinin ücreti direkt işçilik gideridir.
- 2. Endirekt İşçilik Giderleri:** Direkt işçilik dışında kalan ve mamule doğrudan doğruya yüklenilmeyen işçilik giderleridir. Bu işçilikler, *yardımcı işçilik* veya *yönetici işçilik* şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Endirekt işçilikler; *ortak üretim giderleri* niteliği taşıdıklarından dönem sonunda mamullere veya gider yerlerine göre dağıtılırlar. Mamule direkt olarak yüklenemeyen işçilik maliyetlerine *endirekt işçilik maliyetleri* denir. Endirekt işçilikler; temizlik, bakım-onarım, nezaret, makine ayarlaması-temizlenmesi, madde-malzeme nakliyesi, boşa geçen zaman işçilikleri, sürücüler, enerji hizmetleri, ustabaşı, bant başı, idari işlerdeki gibi işçiliklerdir. Bu ücretler *730- Genel Üretim Giderleri* hesabında izlenir.

Kimi endirekt işçilik giderlerini şöyle sıralayabiliriz:

- Hazırlama, tamamlama, temizleme işçiliği
- Yardımcı işçilikler
- Hafta ve genel tatil ücretleri
- İkrariyeler, primler, kâr payları
- Boş zaman ücretleri
- İş arama izin ücreti
- Nezaretçi ücretleri
- İhbar tazminatları – Kıdem tazminatları
- Sosyal yardımlar
- SGK işveren primleri vb.

### İşleyişi

Gerçekleşen direkt işçilik maliyetleri hesabın borcuna kaydedilir. Üretim dönemi sonunda hesabın borcuna kaydedilen tutarlar, 721 – Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabının alacağı karşılığında 151- Yarı Mamul – Üretim Hesabına borç olarak yansıtılırlar.

## 721 - DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI'nın borcuna gider çeşidi olarak kaydedilen direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında 151 YARI MAMULLER - ÜRETİM Hesabı'na borç kaydedilir. Dönem sonlarında hesap borçlandırılarak 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabı ile karşılaştırılır ve kapatılır.

### ÖRNEKLER

1. Bir üretim işletmesinin, bir üretim dönemine ait brüt esas işçilik ücretler toplamı brüt 20.000,00 TL'dir. Ücret bordrosu tahakkuk kaydını yapınız.

#### Ücret Bordrosu Bilgileri:

- SGK İşçi Payı	= 2.800,00	- Damga Vergisi	= 151,80
- İ.S. İşçi Payı	= 200,00	- Net Ücret	= 14.298,20
- Gelir Vergisi Kesintisi	= 2.550,00	- Ödenecek Net Ücret	= 15.848,20
- A.G.İ.	= 1.550,00	- SGK İşveren Payı	= 4.000,00
		- İ.S. İşveren Payı	= 400,00

<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>	<b>24.400,00</b>	
<b>720 01 Esas İşçilik Giderleri</b>	<b>24.400,00</b>	
720 01 001 Brüt Ücret	20.000,00	
720 01 002 SGK İşveren Payı	4.000,00	
720 01 003 İ.S. İşveren Payı	400,00	
<b>136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR</b>	<b>1.550,00</b>	
136 01 Asgari Geçim İndirimi	1.550,00	
<b>360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR</b>		<b>2.701,80</b>
360 01 Gelir Vergisi	2.550,00	
360 02 Damga Vergisi	151,80	
<b>361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ</b>		<b>7.400,00</b>
361 01 SGK İşçi Payı	2.800,00	
361 02 İ.S. İşçi Payı	200,00	
361 03 SGK İşveren Payı	4.000,00	
361 04 İ.S. İşveren Payı	400,00	
<b>335 PERSONELE BORÇLAR</b>		<b>15.848,20</b>
335 01 Net Ücret	14.298,20	
335 01 Asgari Geçim İnd.	1.550,00	
Ücret Bordrosu Tahakkuku		

2- Üretim dönemi sonunda direkt işçiliklere ait yansıtma ve hesap kapatma işlemini yapınız.

<b>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>	<b>24.400,00</b>	
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>		<b>24.400,00</b>
<b>720 01 Esas İşçilik Giderleri</b>	<b><u>24.400,00</u></b>	
720 01 001 Brüt Ücret	20.000,00	
720 01 002 SGK İşveren Payı	4.000,00	
720 01 003 İ.S. İşveren Payı	<u>400,00</u>	
Direkt İşçilik Giderleri Hesabının Kapatılması		

<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b>	<b>24.400,00</b>	
<b>721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>24.400,00</b>
Direkt İşçilik Giderlerinin Yarı Mamul Hesabına Yansıtılması		

## 730 – GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu giderlerin;

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider niteliği taşıması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak *dağıtım yoluyla* üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir.

### İşleyişi

Tahakkuk eden giderler, bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI ile karşılaştırılarak kapatılır.

### Bölümlenmesi

#### 730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

##### 0- Endirekt Madde ve Malzeme Giderleri

001 Endirekt Malzeme Kullanımları

##### 1- İşçi Ücret ve Giderleri (Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerleri )

101 Endirekt İşçilik Giderleri ( Normal Ücretler)

##### 2- Memur Maaş ve Giderleri

##### 3- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

300 Elektrik Giderleri

301 Su Giderleri

302 Isıtma Giderleri



- 304 Haberleşme Giderleri
- 305 Kurye Giderleri
- 306 Bakım Onarım Giderleri

#### 4- Çeşitli Giderler

- 400 Kira Giderleri
- 401 Sigorta Giderleri
- 402 Kırtasiye Giderleri
- 403 Matbaa Giderleri
- 404 Seyahat Giderleri
- 408 Dava Giderleri
- 409 Noter Giderleri

#### 5- Vergi, Resim ve Harçlar

- 501 Emlak Vergisi
- 502 Damga Vergisi
- 504 Harç Pulu Giderleri

#### 6- Amortisman ve Tükenme Payları

#### 7- Finansman Giderleri

### Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı

**1- Birinci Dağıtım:** Öncelikle işletmede ortaya çıkan ve tüm gider yerleri için ortak yapılan giderler, bir dağıtım katsayısı kullanılarak *tüm esas üretim ve yardımcı gider yerleri ile dönem gider yerlerine dağıtılır*. Bu işleme birinci dağıtım denir.

**2- İkinci Dağıtım (Tekrar Dağıtım):** Gider yerleri itibarıyla birinci dağıtım toplamları belirlendikten sonra *yardımcı hizmet gider yerlerinin toplamları* Esas Üretim Gider Yerlerine tekrar dağıtılır. Böylece tüm giderler esas üretim gider yerlerinde toplanmış olur.

**3- Üçüncü Dağıtımlar:** Esas üretim gider yerlerinde toplanan Genel Üretim Giderlerinin bu gider yerlerinde üretilen *mamul birimlerine* yüklenebilmesi için yapılan dağıtımdır.

### 731 - GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

730 – GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI'nın borcuna kaydedilen giderler, bu hesabın alacağı karşılığı 151 – YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda 730 Genel Üretim Giderleri hesabıyla karşılaştırılarak kapatılır.

#### ÖRNEKLER

Bir üretim işletmesinin bir üretim dönemine ait genel üretim giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

- 1- Hammadde ambarından üretim bölümüne 3.000,00 TL'lik endirekt malzeme gönderilmiştir.
- 2- Aynı dönemde üretimle ilgili olarak %18 KDV dâhil 1.180,00 TL'lik elektrik ve % 8 KDV dâhil 2.160,00 TL'lik su faturası ödenmiştir.
- 3- Üretim bölümleri kira gideri olarak brüt kira olan 4.000,00 TL banka hesabından ödenmiştir. Kesilen stopaj oranı %20.
- 4- Üretim dönemi sonunda yapılması gereken yansıtma ve hesap kapatma işlemini yapınız.

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>		
730 00 Endirekt Madde ve Malz. Giderleri <u>3.000,00</u>	3.000,00	
<b>150 İLK MADDE ve MALZEME</b>		3.000,00
150 05 Endirekt Malzeme <u>3.000,00</u>		
Hammadde ambarından endirekt malzeme		

Çekilmesi (endirekt malzeme sarfı)

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>3.000,00</b>	
730 03 Dışarıdan Sağl.Fayda ve Hiz. <u>3.000,00</u>		
730 03 001 Elektrik Giderleri 1.000,00		
730 03 002 Su Giderleri <u>2.000,00</u>		
<b>191 İNDİRLECEK KDV</b>	<b>340,00</b>	
<b>100 KASA HESABI</b>		<b>3.340,00</b>
Üretim Bölümü Elektrik ve Su Faturasının Ödenmesi		

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>4.000,00</b>	
730 04 Çeşitli Giderler <u>4.000,00</u>		
730 04 001 Kira Giderleri <u>4.000,00</u>		
<b>360 ÖDENECEK VERGİ VE FONL.</b>		<b>800,00</b>
360 01 Stopaj <u>800,00</u>		
<b>102 BANKALAR HESABI</b>		<b>3.200,00</b>
Üretim bölümleri kirasının ödenmesi		

<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>	<b>10.000,00</b>	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>		<b>10.000,00</b>
730 00 Endir. Mad. ve Malz. Gid. 3.000,00		
730 03 Dış. Sağl.Fay. ve Hiz. 3.000,00		
730 04 001 Kira Giderleri <u>4.000,00</u>		
Genel Üretim Giderleri Hesabının Kapatılması		
<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b>	<b>10.000,00</b>	
<b>731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.</b>		<b>10.000,00</b>
Genel Üretim Giderlerinin Yarı Mamul Hesabına Yansıtılması		

## 151- YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

Yarı Mamul-Üretim hesabı; üretim giderlerinin maliyet dönemi içinde toplandığı ve maliyet hesaplamaları sonucunda stoklara, dönem giderlerine, zaralara vb. hesaplara aktarıldığı bir hesaptır. Hesabın kalanı maliyet dönemi sonunda henüz üretimi devam eden yarı mamullerin değerini gösterir.

### İşleyişi

Maliyet dönemi sonunda, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının toplamı kadar, bu hesapların yansıtma hesapları olan 711, 721 ve 731 nolu hesapların alacağı karşılığı borçlandırılır. Üretimi tamamlanan maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığı 152- MAMULLER HESABI'nın borcuna devredilir.

Buna göre Yarı Mamul – Üretim hesabı;

- Üretimi tamamlanan ürünler, 152 Mamuller Hesabına,
- Artık, hurda, fire gibi maddeler, yüklenen maliyet üzerinden 157 Diğer Stoklar Hesabına devredilerek kapatılır.

### ÖRNEKLER

1- Bir üretim işletmesinde üretim dönemi sonunda ortaya çıkan üretim giderleri şöyledir;

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	20.000,00 TL
720 Direkt İşçilik Giderleri	15.000,00 TL
730 Genel Üretim Giderleri	10.000,00 TL'dir.

İşletmede üretim tamamlanmış ve gerekli yansıtma işlemi gerçekleştirilmiştir.

<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b>	<b>45.000,00</b>	
711 DİR. İLK MAD. VE MAZL. GİD. YANSITMA HS.		20.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		15.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		10.000,00
Üretim Giderlerinin Yarı Mamul Hesabına Yansıtılması		

2- Üretimi tamamlanan ürünler mamul ambarına alınmıştır.

<b>152 MAMULLER HESABI</b>	<b>45.000,00</b>	
151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI		45.000,00
Üretimin Tamamlanması		

## 152- MAMULLER HESABI

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

### İşleyişi

Üretimi tamamlanan mamuller, mamul ambarına alınmasıyla borçlandırılır. Satılması durumunda ise alacaklandırılır. Mamul satıldığında önce satış kaydı yapılır, ardından satılan mamulün maliyeti kaydı yapılır. Bu kayıta 152 Mamuller hesabı alacaklandırılırken 620- SATILAN MAMULLER MALİYETİ hesabı borçlandırılır.

### ÖRNEKLER

1- Bir üretim işletmesinde üretim dönemi sonunda üretilen 1.000 adet X mamulüne ilişkin ortaya çıkan üretim giderleri şöyledir;

710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	30.000,00 TL
---	--------------

720 Direkt İşçilik Giderleri	20.000,00 TL
730 Genel Üretim Giderleri	15.000,00 TL'dir.

İşletmede üretim tamamlanmış ve gerekli yansıtma işlemi gerçekleştirilmiştir.

<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b>	<b>65.000,00</b>	
711 DİR. İLK MAD. VE MAZL. GİD. YANSITMA HS.		30.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HS.		20.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HS.		15.000,00
Üretim Giderlerinin Yarı Mamul Hesabına Yansıtılması		

2- Üretimi tamamlanan 1.000 Adet X ürünü mamul ambarına alınmıştır.

<b>152 MAMULLER HESABI</b>	<b>65.000,00</b>	
152 01 X Mamulü <u>65.000,00</u>		
<b>151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI</b>		<b>65.000,00</b>
Üretimin Tamamlanması		

Birim Maliyet = 65.000,00 TL / 1.000 Adet = **65,00 TL /Adet**

3- İşletme ürettiği X mamulünden 800 adedini tanesi 100,00 TL'den veresiye olarak satmıştır. KDV % 18. Satış ve maliyet kaydını yapınız.

<b>120 ALICILAR HESABI</b>	<b>94.400,00</b>	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		<b>80.000,00</b>
600 01 Mamul Satışları <u>80.000,00</u>		
<b>391 HESAPLANAN KDV</b>		<b>14.400,00</b>
Tanesi 100,00 TL'den 800 Adet X mamulü satışı		
<b>620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)</b>	<b>52.000,00</b>	
<b>152 MAMULLER HESABI</b>		<b>52.000,00</b>
152 01 X Mamulü <u>52.000,00</u>		
Satılan 800 Adet X Mamulünün Maliyeti (800 x 65,00 = 52.000,00)		

## 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

Bu hesap, hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılır. *Giderler tahakkuk ettikçe* bu hesaba alınır.

### İşleyişi

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetleri için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 741- *HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA* hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Dönem sonlarında bu hesabın borcunda biriken tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı alacaklandırılarak 622 – SATILAN HİZMET MALİYETİ hesabına yansıtılır.

## 741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

Hizmet maliyetini oluşturan giderler, yani 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nın borcuna kaydedilen tutarları bu hesabın alacağı karşılığı **622- Satılan Hizmet Maliyeti** Hesabının borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

### ÖRNEKLER

1- Bir otel işletmesinde Nisan ayına ait giderler aşağıdaki gibidir. Giderlerin tamamı firma çeki ile ödenmiştir. (KDV ihmal edilmiştir.)

- Oda Giderleri 40.000,00 TL
- Yiyecek Giderleri 60.000,00 TL
- İçecek Giderleri 20.000,00 TL
- Çamaşırhane Giderleri 10.000,00 TL

<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI</b>	<b>130.000,00</b>	
740 10 Oda Giderleri 40.000,00		
740 11 Yiyecek Giderleri 60.000,00		
740 12 İçecek Giderleri 20.000,00		
740 16 Çamaşırhane Gid. <u>10.000,00</u>		
<b>103 VERİLEN ÇEKLER ve Ö.E. (-)</b>		<b>130.000,00</b>
Nisan ayı işletme giderlerinin ödenmesi		

2- Ay sonunda gerekli yansıtma ve hesap kapatma işlemi yapılmıştır.

<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.</b>	<b>130.000,00</b>	
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI</b>		<b>130.000,00</b>
740 10 Oda Giderleri 40.000,00		
740 11 Yiyecek Giderleri 60.000,00		
740 12 İçecek Giderleri 20.000,00		
740 16 Çamaşırhane Gid. <u>10.000,00</u>		
Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının Kapatılması		

<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI</b>	<b>130.000,00</b>	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.</b>		<b>130.000,00</b>
Satılan Hizmet Maliyeti Hesabının Maliyet Kaydı. (Yansıtma)		

## STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

### 1. Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi

Gerçek maliyet olarak da adlandırılan bu yöntemde, eldeki ilk madde ve malzemenin hangi partiye ait olduğu bilindiği takdirde uygulanır. *Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme hangi partiden alınmışsa o partinin maliyet bedeli ile üretime yüklenir. Dönem sonu stok hangi partiden kalmışsa o partinin maliyet bedeli ile değerlendirilir.* Büyük parça ve yüksek değerli mal alım satımı yapılan iş kollarında kullanılabilir. Çok mal girişi ve çıkışı olan durumlarda kullanılmaz. İşletmenin elde ettiği fiili maliyetler, gerçek durumu göstermesi bakımından, yönetimin her zaman ihtiyaç duyduğu maliyetlerdir. Ancak bu yöntem ile elde edilen maliyetlerin kontrolü mümkün değildir. Çünkü bu yöntemde maliyetlerin karşılaştırılmasında kullanılacak veriler yoktur.

Bu yöntemde üretime gönderilen ilk madde ve malzeme hangi parti alışından ise onun maliyeti ile değerlendirilir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için her partinin ayrı ayrı depolanması gerekir. Ayrıca çeşit sayısı fazla olan işletmelerde kullanımı zor ve işletmeye maliyeti yüksektir. O nedenle çeşit sayısının az olduğu ve maliyetlerin kolaylıkla belirlenebileceği işletmeler tarafından kullanılabilir.

**Örnek:** X endüstri işletmesinin üretimde kullandığı Y hammaddesine ait 2.... yılı Eylül ayı bilgileri şöyledir:

<u>Tarih</u>	<u>İşlem</u>	<u>Miktar (Kg)</u>	<u>Birim Fiyatı (TL)</u>	<u>Tutar (TL)</u>
1 Eylül	Devir	200	2,00	400
5 Eylül	Alış	300	2,50	750
10 Eylül	Alış	400	3,00	1.200
12 Eylül	Üretime Gönd.*	450		
16 Eylül	Alış	100	3,50	350
20 Eylül	Üretime Gönd.**	500		

\*12 Eylülde üretime gönderilen 450 Kg hammaddenin 300 Kg'mı 5 Eylülde, 150 Kg'mı ise 10 Eylülde alınan mallardan karşılandığı tespit edilmiştir.

\*\*20 Eylülde üretime gönderilen 500 Kg hammaddenin 200 Kg'mı 1 Eylül dönembası stoğundan, 250 Kg'mı 10 Eylülde ve 50 Kg'mı ise 16 Eylülde alınan mallardan karşılandığı tespit edilmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında Fiili Maliyet Yöntemine göre **Stok Kartı** aşağıdaki gibidir;

STOK KARTI										
Mamul / Ticari Malın Adı : <b>Y HAMMADDESİ</b>										
Değerleme Yöntemi : <b>FİİLİ MALİYET</b>										
Tarih	Açıklama	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar (Kg)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (Kg)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (Kg)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
01.09	DEVİR	200	2,00	400,00				200	2,00	400,00
05.09	ALIŞ	300	2,50	750,00				200	2,00	400,00
								300	2,50	750,00
10.09	ALIŞ	400	3,00	1.200,00				200	2,00	400,00
								300	2,50	750,00
								400	3,00	1.200,00
12.09	ÜRETİME GÖNDERİLEN				300	2,50	750,00	200	2,00	400,00
					150	3,00	450,00	250	3,00	750,00
16.09	ALIŞ	100	3,50	350,00				200	2,00	400,00
								250	3,00	750,00
								100	3,50	350,00
20.09	ÜRETİME GÖNDERİLEN				200	2,00	400,00			
					250	3,00	750,00	50	3,50	175,00
					50	3,50	175,00			
	<b>TOPLAM</b>	<b>1.000</b>		<b>2.700,00</b>	<b>950</b>		<b>2.525,00</b>	<b>50</b>		<b>175,00</b>

## 2. Ortalama Maliyet Yöntemleri

Ortalama maliyet değeri, işletmeye çeşitli tarihlerde değişik fiyatlarla giren bir malın ortalama birim maliyetidir. Ortalama maliyet çeşitli yöntemlerle hesaplanabilir.

### 2.1 Tartılı Ortalama Yöntemi

Ele alınan dönemdeki *girişler bölümün tutarlar toplamı miktarlar toplamına bölünerek* ortalama bulunur. Diğer bir ifadeyle, alış miktarı alış maliyetine bölünerek birim maliyet hesaplanır. Çıkan bölümü ve kalan bölümü dönem içinde miktar ile çalışmaktadır. Girişler tamamlandıktan sonra bulunan ortalama birim fiyat, her çıkış miktarı ve dönem sonu stok (kalan) miktarına uygulanarak toplam çıkan tutarlar ile kalan tutarlar bulunur.

### 2.2 Hareketli Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde *her yeni girişte yeni bir ortalama fiyat* hesaplanır. Ortalama fiyat, kalan bölümünde tutarlar toplamı, miktarlar toplamına bölünerek bulunur ve sonraki çıkış bu ortalama ile çarpılarak değerlendirilir. Böylece ele alınan dönemde *her girişte yeni ortalama hesaplandığından* bu yöntem hareketli ortalama yöntemi denmektedir.

### 2.3 FİFO (First In First Out = İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Bu yöntem *ilk alınan direkt ilk madde ve malzemenin ilk olarak üretime gönderilmesi veya ilk satın alınan ticari malın önce satılması varsayımına* dayanır. Bu yöntemde göre, çıkışlar işletmeye ilk girenlerden başlar ve giriş sırasına göre devam eder. Kalanlar ise son fiyatlarla stokta kalmış sayılır.

Bu yöntem daha çok büyük partiler şeklinde satın alınan ve kullanımın hangi partiye ait olduğunu kolaylıkla izlenebilen malzemelere uygundur. Enflasyonist ortamlarda ilk alınan ticari mal stok kalemlerinin fiyatlarının düşük olması; satışların maliyetinin düşük çıkmasına böylece de işletmenin fazla kar elde etmiş gibi görünmesine sebep olur. Bu da gereksiz fazla vergi verilmesi ve kar dağıtımının yapılmasına neden olacağından işletmenin öz sermayesini olumsuz yönde etkiler.

### 2.4. LİFO (Last In First Out = Son Giren İlk Çıkar) Yöntemi

Bu yöntemde göre ticari işletmelerde satılan ticari malların en son alınanlardan yapılacağı, üretim işletmelerinde üretime gönderilen hammaddelerin, son alınan hammaddelerden olacağı varsayılır. Dolayısıyla en son alınanların fiyatları dikkate alınarak maliyetler hesaplanır. Stokta kalanlar ise ilk alınanların fiyat tutarlarını içerir. Bu yöntemde satılan ticari malların veya üretilen mamullerin maliyetleri yüksek, buna karşılık stok maliyetleri düşük kalmaktadır.

Bu yöntemin kullanılmasıyla satış karlarının dolayısıyla vergi ve temettü ödemelerinin daha az olmasına ve işletmenin öz sermayesinin korunmuş olmasına karşın, stok değerlerinin düşük olmasıyla da gerçek öz varlıkların gösterilmemesine neden olmaktadır. Bu yöntem uygulamadan kaldırılmıştır.

## ÖRNEK

CANTİC. A.Ş. nin Mart 2.... ayı *C Hammadde* stoku ile ilgili hareketler şöyledir;

<u>Tarih</u>	<u>Açıklama</u>	<u>Miktar</u>	<u>Birim Fiyatı</u>
01.03.13	Satın Alınan	1.000 Adet	1,50 TL
02.03.13	Satın Alınan	2.500 Adet	1,60 TL
03.03.13	Üretim Gönderilen	500 Adet	
05.03.13	Üretim Gönderilen	1.500 Adet	
10.03.13	Satın Alınan	2.500 Adet	1,70 TL
13.03.13	Üretim Gönderilen	1.000 Adet	
18.03.13	Satın Alınan	1.000 Adet	1,75 TL
20.03.13	Satın Alınan	3.000 Adet	2,00 TL
31.03.13	Üretim Gönderilen	4.000 Adet	

**İstenen:** FIFO, Hareketli Ortalama ve Tartılı Ortalama yöntemlerine göre *STOK KARTLARINI* düzenleyiniz ve FIFO yöntemine göre düzenlenen stok kartına ait yevmiye kayıtlarını yapınız. (Alışlar veresiye ve KDV oranı %18'dir.)



## ÇÖZÜMLER

<b>STOK KARTI</b>										
<b>Mamul / Ticari Malın Adı</b>		<b>: C HAMMADESİ</b>								
<b>Değerleme Yöntemi</b>		<b>: FİFO</b>								
<b>Tarih</b>	<b>Açıklama</b>	<b>GİREN</b>			<b>ÇIKAN</b>			<b>KALAN</b>		
		<b>Miktar (ADET)</b>	<b>Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>	<b>Miktar (ADET)</b>	<b>Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>	<b>Miktar (ADET)</b>	<b>Fiyat (TL)</b>	<b>Tutar (TL)</b>
01.03	SATIN ALINAN	1.000	1,50	1.500,00	-	-	-	1.000	1,50	1.500,00
02.03	SATIN ALINAN	2.500	1,60	4.000,00	-	-	-	1.000	1,50	1.500,00
								2.500	1,60	4.000,00
03.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	500	1,50	750,00	500	1,50	750,00
								2.500	1,60	4.000,00
05.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	500	1,50	750,00	1.500	1,60	2.400,00
					1.000	1,60	1.600,00			
10.03	SATIN ALINAN	2.500	1,70	4.250,00	-	-	-	1.500	1,60	2.400,00
								2.500	1,70	4.250,00
13.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	1.000	1,60	1.600,00	500	1,60	800,00
								2.500	1,70	4.250,00
18.03	SATIN ALINAN	1.000	1,75	1.750,00	-	-	-	500	1,60	800,00
								2.500	1,70	4.250,00
								1.000	1,75	1.750,00
20.03	SATIN ALINAN	3.000	2,00	6.000,00	-	-	-	500	1,60	800,00
								2.500	1,70	4.250,00
								1.000	1,75	1.750,00
								3.000	2,00	6.000,00
31.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	500	1,60	800,00			
					2.500	1,70	4.250,00	3.000	2,00	6.000,00
					1.000	1,75	1.750,00			
	<b>TOPLAM</b>	<b>10.000</b>		<b>17.500,00</b>	<b>7.000</b>		<b>11.500,00</b>	<b>3.000</b>		<b>6.000,00</b>

STOK KARTI										
Mamul / Ticari Malın Adı		: C HAMMADESİ								
Değerleme Yöntemi		: HAREKETLİ ORTALAMA								
Tarih	Açıklama	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
01.03	SATIN ALINAN	1.000	1,50	1.500,00	-	-	-	1.000	1,50	1.500,00
02.03	SATIN ALINAN	2.500	1,60	4.000,00	-	-	-	3.500	<b>1,57</b>	5.500,00
03.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	500	<b>1,57</b>	785,71	3.000	1,57	4.714,29
05.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	1.500	<b>1,57</b>	2.357,14	1.500	1,57	2.357,14
10.03	SATIN ALINAN	2.500	1,70	4.250,00	-	-	-	4.000	<b>1,65</b>	6.607,14
13.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	1.000	<b>1,65</b>	1.651,79	3.000	1,65	4.955,36
18.03	SATIN ALINAN	1.000	1,75	1.750,00	-	-	-	4.000	<b>1,68</b>	6.705,36
20.03	SATIN ALINAN	3.000	2,00	6.000,00	-	-	-	7.000	<b>1,82</b>	12.705,36
31.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	4.000	<b>1,82</b>	7.260,20	3.000	1,82	5.445,15
<b>TOPLAM</b>		<b>10.000</b>		<b>17.500,00</b>	<b>7.000</b>		<b>12.054,85</b>	<b>3.000</b>		<b>5.445,15</b>

Birim Maliyetin Hesaplanması

$$\rightarrow 5.500 / 3.500 = 1,57142857$$

$$\rightarrow 6.607,14 / 4.000 = 1,651785$$

$$\rightarrow 6.705,36 / 4.000 = 1,67634$$

$$\rightarrow 12.705,36 / 7.000 = 1,8150514$$

STOK KARTI										
Mamul / Ticari Malın Adı		: C HAMMADESİ								
Değerleme Yöntemi		: TARTILI ORTALAMA								
Tarih	Açıklama	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
		Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Miktar (ADET)	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
01.03	SATIN ALINAN	1.000	1,50	1.500,00	-	-	-	1.000	<b>1,75</b>	1.750,00
02.03	SATIN ALINAN	2.500	1,60	4.000,00	-	-	-	3.500	<b>1,75</b>	6.125,00
03.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	500	<b>1,75</b>	875,00	3.000	<b>1,75</b>	5.250,00
05.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	1.500	<b>1,75</b>	2.625,00	1.500	<b>1,75</b>	2.625,00
10.03	SATIN ALINAN	2.500	1,70	4.250,00	-	-	-	4.000	<b>1,75</b>	7.000,00
13.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	1.000	<b>1,75</b>	1.750,00	3.000	<b>1,75</b>	5.250,00
03.01	SATIN ALINAN	1.000	1,75	1.750,00	-	-	-	4.000	<b>1,75</b>	7.000,00
20.03	SATIN ALINAN	3.000	2,00	6.000,00	-	-	-	7.000	<b>1,75</b>	12.250,00
31.03	ÜRETİME GÖNDERİLEN	-	-	-	4.000	<b>1,75</b>	7.000,00	3.000	<b>1,75</b>	5.250,00
<b>TOPLAM</b>		<b>10.000</b>	<b>1,75</b>	<b>17.500,00</b>	<b>7.000</b>		<b>12.250,00</b>	<b>3.000</b>		<b>5.250,00</b>

$$\text{Birim Maliyetin Bulunuşu} = 17.500 / 10.000 = 1,75$$

## FİFO YÖNTEMİNE GÖRE YEVMİYE KAYITLARI

01.03.2...			
1	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>1.500,00</u>	1.500,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b> <b>320 SATICILAR HESABI</b> 1.000 Adet hammadde alışı	270,00	1.770,00
02.03.2....			
2	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>4.0000,00</u>	4.000,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b> <b>320 SATICILAR HESABI</b> 2.500 Adet hammadde alışı	720,00	4.720,00
03.03.2.....			
3	<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b> 710 01 C Hammadde Kullanımı <u>750,00</u>	750,00	
	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>750,00</u> 500 Adet hammaddenin üretime gönderilmesi	750,00	750,00
05.03.2 ...			
4	<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b> 710 01 C Hammadde Kullanımı <u>2.350,00</u>	2.350,00	
	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>2.350,00</u> 1.500 Adet hammaddenin üretime gönderilmesi	2.350,00	2.350,00
10.03.2...			
5	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>4.250,00</u>	4.250,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b> <b>320 SATICILAR HESABI</b> 2.500 Adet hammadde alışı	765,00	5.015,00
13.03.2....			
6	<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b> 710 01 C Hammadde Kullanımı <u>1.600,00</u>	1.600,00	
	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>1.600,00</u> 1.000 Adet hammaddenin üretime gönderilmesi	1.600,00	1.600,00
18.03.2....			
7	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>1.750,00</u>	1.750,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b> <b>320 SATICILAR HESABI</b> 1.000 Adet hammadde alışı	315,00	2.065,00
20.03.2....			
8	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>6.000,00</u>	6.000,00	
	<b>191 İNDİRİLECEK KDV</b> <b>320 SATICILAR HESABI</b> 3.000 Adet hammadde alışı	1.080,00	7.080,00
31.03.2...			
9	<b>710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b> 710 01 C Hammadde Kullanımı <u>6.800,00</u>	6.800,00	
	<b>150 İLK MADDE VE MALZEME</b> 150 01 C Hammaddesi <u>6.800,00</u> 4.000 Adet hammaddenin üretime gönderilmesi	6.800,00	6.800,00
		<b>32.150,00</b>	<b>32.150,00</b>

150 İLK MADDE VE MALZEME		
1	1.500,00	750,00 3
2	4.000,00	2.350,00 4
5	4.250,00	1.600,00 6
7	1.750,00	6.800,00 9
8	6.000,00	
<b>17.500,00</b>		<b>11.500,00</b>

710 DİR.İLKMADD.MALZ. GİDERLERİ		
3	750,00	
4	2.350,00	
6	1.600,00	
9	6.800,00	
<b>11.500,00</b>		

## GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI

*Genel Üretim Giderleri*; İşletmenin üretimi ve üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan giderlerdir.

Üretimde kullanılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, enerji, kira, amortisman ve sigorta giderleri gibi çok farklı giderler Genel Üretim Giderlerini oluştururlar.

Bu giderler üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir nitelik taşımakla birlikte; çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak *dağıtım* yoluyla üretim ve hizmet maliyetine yansıtılabilirler. Buna göre;

**Birinci Dağıtım:** Endirekt giderlerin tüm *gider yerlerine dağıtım anahtarları* aracılığıyla dağıtılmasıdır. Gider merkezlerine direkt yüklenemeyen giderleri, gider yerlerine dağıtmada kullanılan ölçütlere *dağıtım anahtarı* denir. Örneğin; aydınlatma gideri için kilovat toplamı veya ampul sayısı, su gideri için musluk sayısı veya işçi sayısı.

**İkinci Dağıtım (Tekrar Dağıtım):** Gider yerleri itibarıyla birinci dağıtım toplamları belirlendikten sonra, üretimle doğrudan ilgisi olmayan ama üretimin yapılabilmesi için gerekli olan *yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde biriken giderler, üretimin yapıldığı esas üretim gider yerlerine aktarılır*. Bu dağıtım sonucunda tüm genel üretim giderleri *esas üretim gider yerlerinde* toplanmış olur. Bu dağıtıma tekrar dağıtım denir. İkinci dağıtımını yapabilmek için şu yöntemlerden biri kullanılır.

1. Basit Dağıtım (Doğrudan Doğruya Dağıtım) Yöntemi
2. Kademeli Dağıtım Yöntemi
3. Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi
4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

**Üçüncü Dağıtım:** İkinci dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanan Genel Üretim Giderlerinin bu gider yerlerinde üretilen *mamul birimlerine yüklenebilmesi* için yapılan dağıtımdır.

Genel Üretim Giderleri, anlamlı, pratik, hesaplanabilir, ekonomik bir *dağıtım anahtarları* kullanılarak dağıtılır.

Aşağıda Genel Üretim Giderleri ve Dağıtım Anahtarları (ölçüleri) örnek olarak verilmiştir.

### Genel Üretim Gider Türleri

### Dağıtım Anahtarları (Ölçüleri)

Endirekt Malzeme Giderleri                      Kullanılan Madde ve Malzeme Tutarı / D.İ.M.M. Miktarı

Endirekt İşçilik                                      Direkt İşçilik Saati – Öngörülen Yüzdeler

Memur Ücret ve Giderleri                      Öngörülen Yüzdeler

### Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler

- Elektrik	Kwh ( Kilovat Saat
- Isıtma	Tüketim Miktarı / Radyatör Sayısı
- Su	m <sup>3</sup>
- Doğalgaz	m <sup>3</sup>
- Haberleşme	Telefon Sayısı / Dakika
- Bakım – Onarım	Bakım-Onarım Saati / Makine Sayısı

### Çeşitli Giderler

- Kiralar	m <sup>2</sup>
- Sabit Kıymet Sigortası	Yatırım Değeri
- Çeşitli G.Ü.G.	Öngörülen Yüzdeler / Eşit

Vergi, Resim ve Harçlar                      m<sup>2</sup>, Eşit, Öngörülen Yüzdeler

Amortisman ve Tükenme Payı                      Yatırım Değeri – Makinelerin Değeri

Bina Amortismanı                                      m<sup>2</sup>

Finansman Giderleri                                      Eşit / Öngörülen Yüzdeler.

Sosyal Giderler – Yemekhane vb.                      İşçi Sayısı

## 1. Genel Üretim Giderlerinin Birinci Dağıtımı

Öncelikle işletmede ortaya çıkan ve tüm gider yerleri için ortak yapılan genel üretim giderleri, bir dağıtım anahtarı vasıtasıyla tüm esas üretim, yardımcı ve hizmet gider yerlerine dağıtılır. Bu işleme birinci dağıtım denir.

Birinci dağıtımla, tüm gider yerleri için ortak yapılan Genel Üretim Giderleri, dağıtım anahtarları yardımıyla bütün gider yerlerine (esas veya yardımcı) dağıtılır. Böylece her bir gider yerine ne kadar genel üretim gideri düştüğü tespit edilir.

### ÖRNEK

ÖZEN TEKSTİL A.Ş., Tekstil/Konfeksiyon alanında faaliyet göstermektedir. Mamul üretimi *Kesme, Montaj, Ambalaj* olmak üzere üç esas üretim gider yerinde yapılmaktadır. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri ise *Sosyal Tesis, Bakım Onarım, Muhasebe-İdari İşler* gider yerleridir.

Bu gider yerlerine dağıtım yapılacak olan Genel Üretim Giderlerinin ŞUBAT 2..... ayı tutarları aşağıda sıralanmıştır.

<u>Genel Üretim Gider Türleri</u>	<u>Tutar</u>
Endirekt Malzeme Giderleri	2.130,00 TL
Endirekt İşçilik Giderleri	5.000,00 TL
Bakım-Onarım Giderleri	1.450,00 TL
Doğalgaz Giderleri	9.475,00 TL
Haberleşme Giderleri	2.160,00 TL
Sosyal Giderler	<u>1.026,00 TL</u>
<b>TOPLAM</b>	<b>21.241,00 TL</b>

Genel Üretim Giderlerinin esas üretim ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtımında kullanılacak *dağıtım anahtarı* şunlardır;

<u>Genel Üretim Gider Türleri</u>	<u>Dağıtım Anahtarları</u>
Endirekt Malzeme Giderleri	Kullanılan Malzeme
Endirekt İşçilik Giderleri	Öngörülen Yüzdeler
Bakım-Onarım Giderleri	Bakım Saatleri
Doğalgaz Giderleri	Hacim ( m <sup>3</sup> )
Haberleşme Giderleri	Telefon Sayısı
Sosyal Giderler	İşçi Sayısı

Dağıtım Anahtarları Tablosu Aşağıdaki Gibidir;

<u>Dağıtım Ölçüleri</u>		<u>Kullanılan Malzeme (Kg)</u>	<u>Bakım Saati</u>	<u>Kullanılan Alan (m<sup>2</sup>)</u>	<u>Hacim (m<sup>3</sup>)</u>	<u>İşçi Sayısı</u>	<u>Sabit Kıymet Değeri (YTL)</u>	<u>Telefon Sayısı</u>	<u>KW-Saat</u>	<u>Öngörülen Yüzdeler (%)</u>
<u>Gider Yerleri</u>										
<u>Esas Üretim Gider Yerleri</u>	Kesme	450	45	13.000	4.800	155	6.000,00	4	490	23
	Montaj	165	38	17.000	6.100	220	3.000,00	5	670	25
	Ambalaj	95	27	10.000	3.650	85	2.500,00	3	260	17
<u>Yardı. Hizmet Gider Yerleri</u>	Sosyal Tesis		15	9.000	2.900	55	2.000,00	5	380	13
	Bakım-Onarım		9	3.000	600	25	4.500,00	4	300	7
	Muhasebe- İdari İşler		11	4.000	900	30	800,00	6	200	15
<b>TOPLAM</b>		<b>710</b>	<b>145</b>	<b>56.000</b>	<b>18.950</b>	<b>570</b>	<b>18.800,00</b>	<b>27</b>	<b>2.300</b>	<b>100</b>

**İSTENEN:** Birinci dağıtım işlemlerini yaparak Dağıtım Tablosunu düzenleyiniz.

**ÇÖZÜM****Endirekt Malzeme Giderlerinin Dağıtımı (2.130,00 TL)**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \text{Tutar} / \text{Toplam Kullanılan Malzeme}$$

$$= 2.130,00 \text{ TL} / 710 \text{ Kg} = 3,00 \text{ TL/Kg}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	450,00 x 3,00	= 1.350,00
Montaj	165,00 x 3,00	= 495,00
Ambalaj	95,00 x 3,00	= <u>285,00</u>
<b>TOPLAM</b>		<b>= 2.130,00</b>

**Endirekt İşçilik Giderlerinin Dağıtımı (5.000,00 TL)**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \text{Tutar} / \text{Öngörülen Yüzdeler Toplamı}$$

$$= 5.000,00 \text{ TL} / 100 = 50,00 \text{ TL}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	23 x 50,00	= 1.150,00
Montaj	25 x 50,00	= 1.250,00
Ambalaj	17 x 50,00	= 850,00
Sosyal Tesis	13 x 50,00	= 650,00
Bakım-Onarım	7 x 50,00	= 350,00
Muhasebe-İdari İşler	15 x 50,00	= <u>750,00</u>
<b>TOPLAM</b>		<b>= 5.000,00</b>

**Bakım-Onarım Giderlerinin Dağıtımı (1.450,00 TL)**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \text{Tutar} / \text{Bakım Saatleri Toplamı}$$

$$= 1.450,00 \text{ TL} / 145 = 10,00 \text{ TL / Bakım Saati}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	45 x 10,00	= 450,00
Montaj	38 x 10,00	= 380,00
Ambalaj	27 x 10,00	= 270,00
Sosyal Tesis	15 x 10,00	= 150,00
Bakım-Onarım	9 x 10,00	= 90,00
Muhasebe – İdari İşler	11 x 10,00	= <u>110,00</u>
<b>TOPLAM</b>		<b>= 1.450,00</b>

**Doğalgaz Giderlerinin Dağıtımı (9.475,00 TL)**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \text{Tutar} / \text{Hacim (m}^3\text{) Toplamı}$$

$$= 9.475,00 \text{ TL} / 18.950 = 0,50 \text{ TL / m}^3$$

**Dağıtımlar**

Kesme	4.800 x 0,50	= 2.400,00
Montaj	6.100 x 0,50	= 3.050,00
Ambalaj	3.650 x 0,50	= 1.825,00
Sosyal Tesis	2.900 x 0,50	= 1.450,00
Bakım-Onarım	600 x 0,50	= 300,00
Muhasebe – İdari İşler	900 x 0,50	= <u>450,00</u>
<b>TOPLAM</b>		<b>= 9.475,00</b>

**Haberleşme Giderlerinin Dağıtımı (2.160,00 TL)**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tutar} / \text{Toplam Telefon Sayısı} \\ &= 2.160,00 \text{ TL} / 27 \text{ Adet} = 80,00 \text{ TL/Adet} \end{aligned}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	4 x 80,00	= 320,00
Montaj	5 x 80,00	= 400,00
Ambalaj	3 x 80,00	= 240,00
Sosyal Tesis	5 x 80,00	= 400,00
Bakım-Onarım	4 x 80,00	= 320,00
Muhasebe – İdari İşler	6 x 80,00	= 480,00
<b>TOPLAM</b>		<b>= 2.160,00</b>

**Sosyal Giderler Dağıtımı (1.026,00 TL)**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= \text{Tutar} / \text{Toplam İşçi Sayısı} \\ &= 1.026,00 \text{ TL} / 570 \text{ kişi} = 1,80 \text{ TL/Kişi} \end{aligned}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	155 x 1,80	= 279,00
Montaj	220 x 1,80	= 396,00
Ambalaj	85 x 1,80	= 153,00
Sosyal Tesis	55 x 1,80	= 99,00
Bakım-Onarım	25 x 1,80	= 45,00
Muhasebe – İdari İşler	30 x 1,80	= 54,00
<b>TOPLAM</b>		<b>=1.026,00</b>

**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU**

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			TOPLAM
	Kesme	Montaj	Ambalaj	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00	-	-	-	<b>2.130,00</b>
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	<b>5.000,00</b>
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	<b>1.450,00</b>
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	<b>9.475,00</b>
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	<b>2.160,00</b>
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	<b>1.026,00</b>
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>

## YEVMİYE KAYITLARI

<b>730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>21.241,00</b>
000 Endirekt Malzeme Gid.	2.130,00
001 Endirekt İşçilik Giderleri	5.000,00
002 Bakım-Onarım Giderleri	1.450,00
003 Doğalgaz Giderleri	9.475,00
004 Haberleşme Giderleri	2.160,00
005 Sosyal Giderler	1.026,00
<b>İLGİLİ ALACAKLI HESAPLAR</b>	<b>21.241,00</b>
<b>( 100,320,321 VB.)</b>	
<b>Giderler Tahakkuk Ettiğinde Yapılacak Kayıt</b>	

<b>730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>21.241,00</b>
10 Kesme Esas Ür. Gid. Yeri	5.949,00
11 Montaj Esas Ür. Gid. Yeri	5.971,00
12 Ambalaj Es. Ür. G. Y.	3.623,00
30 Sosyal Tesis Yard. Gid. Y.	2.749,00
31 Bakım Onarım Yard. G. Y.	1.105,00
32 Muh. İdari İşler Yard. G. Y.	1.844,00
<b>730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.</b>	<b>21.241,00</b>
000 Endirekt Malzeme Gid.	2.130,00
001 Endirekt İşçilik Giderleri	5.000,00
002 Bakım-Onarım Giderleri	1.450,00
003 Doğalgaz Giderleri	9.475,00
004 Haberleşme Giderleri	2.160,00
005 Sosyal Giderler	1.026,00

## 1. Dağıtım Kaydı

## 2. Genel Üretim Giderlerinin İkinci Dağıtım (Tekrar Dağıtım)

Gider yerleri itibarıyla birinci dağıtım toplamları belirlendikten sonra, üretimle doğrudan ilgisi olmayan ama üretimin yapılabilmesi için gerekli olan *yardımcı üretim ve hizmet gider yerlerinde biriken giderler, üretimin yapıldığı esas üretim gider yerlerine aktarılır.* Bu dağıtım sonucunda tüm genel üretim giderleri *esas üretim gider yerlerinde* toplanmış olur. İkinci dağıtım yapabilmek için şu yöntemlerden biri kullanılır.

1. Basit Dağıtım (Doğrudan Doğruya Dağıtım) Yöntemi
2. Kademeli Dağıtım Yöntemi
3. Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi
4. Matematiksel Dağıtım Yöntemi

### 2.1 Basit Dağıtım (Doğrudan Doğruya Dağıtım) Yöntemi

Bu yöntemde, *yardımcı hizmet gider yerlerinin birbirlerine pay vermedikleri, doğrudan esas üretim gider yerlerine dağıtıldıkları varsayılır.* Tekrar dağıtım yönteminin en kolay olanı bu yöntemdir.

Basit dağıtım yapılırken, kullanılan dağıtım ölçülerinden *sadece esas üretim gider yerlerine ait dağıtım anahtarlarının toplamı* alınarak dağıtım katsayısı hesaplanır.

### ÖRNEK

ÖZEN TEKSTİL A.Ş.'nin Birinci Dağıtım Tablosu ve dağıtım sonucu oluşan Birinci Toplamlar aşağıdaki gibidir. Tablodan ve verilen dağıtım verilerinden yararlanarak İkinci Dağıtım *Doğrudan Dağıtım* yöntemine göre yapınız.



### GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			TOPLAM
	Kesme	Montaj	Ambalaj	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00	-	-	-	<b>2.130,00</b>
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	<b>5.000,00</b>
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	<b>1.450,00</b>
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	<b>9.475,00</b>
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	<b>2.160,00</b>
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	<b>1.026,00</b>
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>

Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin Esas Üretim Gider Yerlerine dağıtımında ( 2. dağıtımda) aşağıdaki dağıtım anahtarları kullanılacaktır.

#### Gider Yerleri

Sosyal Tesis Yard. Hiz. GiderYeri

Bakım-Onarım Yard. Hiz. GiderYeri

Muhasebe ve İdari İşler Yard. Hiz. GiderYeri

#### Dağıtım Anahtarı

İşgören Sayısı

Bakım Saatleri

Öngörülen Yüzdeler

#### Dağıtım Anahtarları Tablosu Şöyledir;

Dağıtım Ölçüleri	Kullanılan Malzeme (Kg)	Bakım Saati	Kullanılan Alan (m2)	Hacim (m3)	İşgören Sayısı (Adet)	Sabit Kıymet Değeri (TL)	Telefon Sayısı	KW-Saat	Öngörülen Yüzdeler (%)
<b>Gider Yerleri</b>									
Esas Üretim Gider Yerleri									
Kesme	450	45	13.000	4.800	155	6.000,00	4	490	23
Montaj	165	38	17.000	6.100	220	3.000,00	5	670	25
Ambalaj	95	27	10.000	3.650	85	2.500,00	3	260	17
<b>TOPLAM</b>	<b>710</b>	<b>110</b>	<b>40.000</b>	<b>14.550</b>	<b>460</b>	<b>11.500</b>	<b>12</b>	<b>1.420</b>	<b>65</b>
Yard. Hizmet Gider Yerleri									
Sosyal Tesis		15	9.000	2.900	55	2.000,00	5	380	13
Bakım-Onarım		9	3.000	600	25	4.500,00	4	300	7
Muhasebe- İdari İşler		11	4.000	900	30	800,00	6	200	15
<b>TOPLAM</b>	<b>710</b>	<b>145</b>	<b>56.000</b>	<b>18.950</b>	<b>570</b>	<b>18.800,00</b>	<b>27</b>	<b>2.300</b>	<b>100</b>

**İSTENEN:** Doğrudan Dağıtım Yöntemine göre dağıtım işlemlerini yaparak Dağıtım Tablosunu düzenleyip ve 2. Toplamları bulunuz.

## ÇÖZÜM

#### Sosyal Tesis Yardımcı Hizmet GiderYeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = Sosyal Tesis 1.Toplamı / Esas Ür. Gid. Yer. İşgören Say. Toplamı

$$= 2.749 \text{ TL} / 460 \text{ Kişi} = 5,98 \text{ TL/Kişi}$$

#### Dağıtımlar

Kesme	155 x 5,98	= 926,90 – 1,80 = 925,10 (Yuvarlama Farkı)
Montaj	220 x 5,98	= 1.315,60
Ambalaj	85 x 5,98	= 508,30
<b>Toplam</b>		<b>= 2.749,00</b>

#### Bakım Onarım Yardımcı Hizmet GiderYeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = Bakım Onarım 1.Toplamı / Esas Ür. Gid. Yer. Bakım Saat Toplamı

$$= 1.105 \text{ TL} / 110 \text{ Bakım Saati} = 10,05 \text{ TL/Saat}$$

#### Dağıtımlar

Kesme	45 x 10,05	= 452,25
Montaj	38 x 10,05	= 381,90 – 0,50 = 381,40 (Yuvarlama Farkı)
Ambalaj	27 x 10,05	= 271,35
<b>Toplam</b>		<b>= 1.105,00</b>

**Muhasebe ve İdari İşler Yardımcı Hizmet Gider Yeri Giderlerinin Dağıtım**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= \text{Muh.İd.İşler 1.Toplamı} / \text{Esas Ür. Gid. Yer. Öng. Yüzdeler Toplamı} \\ &= 1.844 \text{ TL} / 65 = 28,37 \text{ TL} \end{aligned}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	23 x 28,37	= 652,51
Montaj	25 x 28,37	= 709,25 – 0,05 = 709,20 (Yuvarlama Farkı)
Ambalaj	17 x 28,37	= 482,29
<b>Toplam</b>		<b>= 1.844,00</b>

<b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU</b>							
<b>BASİT DAĞITIM YÖNTEMİ</b>							
<b>GİDER YERLERİ</b>	<b>ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ</b>			<b>YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ</b>			<b>TOPLAM</b>
<b>GİDER TÜRLERİ</b>	<b>Kesme</b>	<b>Montaj</b>	<b>Ambalaj</b>	<b>Sosyal Tesis</b>	<b>Bakım Onarım</b>	<b>Muhasebe İdari İşler</b>	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00	0,00	0,00	0,00	<b>2.130,00</b>
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	<b>5.000,00</b>
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	<b>1.450,00</b>
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	<b>9.475,00</b>
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	<b>2.160,00</b>
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	<b>1.026,00</b>
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>
Sosyal Tesis Giderleri	925,10	1.315,60	508,30				
Bakım-Onarım Giderleri	452,25	381,40	271,35				
Muh.İ.İ. Giderleri	652,51	709,20	482,29				
	2.029,86	2.406,20	1.261,94				
<b>2. TOPLAM</b>	<b>7.978,86</b>	<b>8.377,20</b>	<b>4.884,94</b>				<b>21.241,00</b>

Tablodan da anlaşıldığı gibi Doğrudan Dağıtım Yönteminde dağıtımı yapılan Yardımcı Hizmet Gider Yerleri birbirlerine pay vermeden doğrudan doğruya Esas Üretim Gider Yerlerine dağıtılmaktadır.

**YEVMIYE DEFTERİ KAYDI**

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>5.698,00</b>
730 10 Kesme	2.029,86
730 11 Montaj	2.406,20
730 12 Ambalaj	1.261,94

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>5.698,00</b>
730 30 Sosyal Tesis	2.749,00
730 31 Bakım Onarım	1.105,00
730 32 Muhasebe İ.İ	1.844,00

**2. DAĞITIM KAYDI****2.2 Kademeli Dağıtım (Basamak - Merdiven) Yöntemi**

*Kademeli Dağıtım Yöntemine* göre tekrar dağıtım yapılırken, dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, yardımcı ve hizmet gider yerlerinin birbirlerine hizmet (pay) verip vermedikleridir. Bu yöntemde yardımcı ve hizmet gider yerleri sıralamasında en fazla hizmet veren gider yeri en sağa, ikinci derecede fazla hizmet veren gider yeri onun önüne ve böylece bu mantık çerçevesinde gider yerleri sıralanır.

En sağdaki yardımcı hizmet gider yeri tekrar dağıtımda kendinden önde gelen esas üretici ve yardımcı hizmet gider yerlerine dağıtılır. *Dağıtıma en sağdaki gider yerinden başlanır* ve dağıtılan gider yeri kendine ve sağında kalan gider yerine pay vermez. Yardımcı gider yerleri dağıtılırken kendinden önce gelen gider yerinden aldığı paylar birinci toplama eklenerek dağıtılacak toplam bulunur ve bulunan toplam üzerinden dağıtım yapılır.

**ÖRNEK**

ÖZEN TEKSTİL A.Ş.'nin Birinci Dağıtım Tablosu ve Birinci Toplamlar aşağıdaki gibidir. Tablodan ve verilen diğer verilerden yararlanarak İkinci Dağıtım *Kademeli Dağıtım* yöntemine göre yapınız.

**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU**

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			TOPLAM
	Kesme	Montaj	Ambalaj	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00	-	-	-	<b>2.130,00</b>
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	<b>5.000,00</b>
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	<b>1.450,00</b>
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	<b>9.475,00</b>
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	<b>2.160,00</b>
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	<b>1.026,00</b>
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>

Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde toplanan genel üretim giderlerinin esas üretim gider yerlerine dağıtımında (İkinci Dağıtımda) aşağıdaki dağıtım anahtarları kullanılacaktır.

**Gider Yerleri**

Sosyal TesisYard. Hiz. GiderYeri

Bakım-Onarım Yard. Hiz. GiderYeri

Muhasebe ve İdari İşler Yard. Hiz. GiderYeri

**Dağıtım Anahtarı**

İşgören Sayısı

Bakım Saatleri

Öngörülen Yüzdeler

**Dağıtım Anahtarları Tablosu Şöyledir;**

Dağıtım Ölçüleri		Kullanılan Malzeme (Kg)	Bakım Saati	Kullanılan Alan (m2)	Hacim (m3)	İşgören Sayısı (Adet)	Sabit Kıymet Değeri (TL)	Telefon Sayısı	KW-Saat	Öngörülen Yüzdeler (%)
Esas Üretim Gider Yerleri	Kesme	450	45	13.000	4.800	155	6.000,00	4	490	23
	Montaj	165	38	17.000	6.100	220	3.000,00	5	670	25
	Ambalaj	95	27	10.000	3.650	85	2.500,00	3	260	17
	<b>TOPLAM</b>	<b>710</b>	<b>110</b>	<b>40.000</b>	<b>14.550</b>	<b>460</b>	<b>11.500</b>	<b>12</b>	<b>1.420</b>	<b>65</b>
Yard. Hizmet Gider Yerleri	Sosyal Tesis		15	9.000	2.900	55	2.000,00	5	380	13
	Bakım-Onarım		9	3.000	600	25	4.500,00	4	300	7
	Muhasebe- İdari İşler		11	4.000	900	30	800,00	6	200	15
	<b>TOPLAM</b>	<b>710</b>	<b>145</b>	<b>56.000</b>	<b>18.950</b>	<b>570</b>	<b>18.800,00</b>	<b>27</b>	<b>2.300</b>	<b>100</b>

**İSTENEN:** Kademeli Dağıtım Yöntemine göre dağıtım işlemlerini yaparak Dağıtım Tablosunu düzenleyip ve 2. Toplamları bulunuz.

**ÇÖZÜM****Muhasebe ve İdari İşler Giderlerinin Dağıtımı**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= 1.\text{Toplam} / (\text{Öngörülen Yüzdeler} - \text{Muhasebe}) \\ \text{Dağıtım Katsayısı} &= 1.844 \text{ TL} / (100-15= 85) = 21,69 \text{ TL} \end{aligned}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	23 x 21,69	= 498,87
Montaj	25 x 21,69	= 542,25 + 0,35 = 542,60 (Yuvarlama Farkı)
Ambalaj	17 x 21,69	= 368,73
Sosyal Tesis	13 x 21,69	= 281,97
Bakım Onarım	7 x 21,69	= 151,83
<b>TOPLAM</b>		<b>= 1.844,00</b>

**Bakım Onarım Giderlerinin Dağıtımı**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \frac{(1.\text{Toplam} + \text{Muhasebe'den Aldığı Pay})}{((\text{Bakım Saati} - (\text{Muhasebe} + \text{Bakım Onarım}))}$$

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = (1.105 + 151,83 = 1.256,83) / (145 - (11 + 9) = 125) = 10,05 \text{ TL/s.}$$

**Dağıtımlar**

Kesme	45 x 10,05	= 452,25 + 0,58 = 452,83 (Yuvarlama Farkı)
Montaj	38 x 10,05	= 381,90
Ambalaj	27 x 10,05	= 271,35
Sosyal Tesis	15 x 10,05	= 150,75
<b>TOPLAM</b>		<b>= 1.256,83</b>

**Sosyal Tesis Giderlerinin Dağıtımı**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \frac{(1.\text{Toplam} + \text{Muhasebe ve Bakım Onarımdan Aldığı Pay})}{((\text{İşgören Sayısı} - (\text{Muhasebe} + \text{Bakım Onarım} + \text{Sosyal Tes.}))}$$

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = (2.749 + 281,97 + 150,75 = 3.181,72) / (570 - (55 + 25 + 30) = 460) = 6,92$$

**Dağıtımlar**

Kesme	155 x 6,92	= 1.072,60 - 1,48 = 1.071,12 (Yuvarlama Farkı)
Montaj	220 x 6,92	= 1.522,40
Ambalaj	85 x 6,92	= 588,20
<b>TOPLAM</b>		<b>= 3.181,72</b>

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU							
KADEMELİ DAĞITIM							
GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			TOPLAM
GİDER TÜRLERİ	Kesme	Montaj	Ambalaj	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00				2.130,00
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	5.000,00
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	1.450,00
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	9.475,00
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	2.160,00
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	1.026,00
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>
Muhasebe ve İd. İşler	498,87	542,60	368,73	281,97	151,83	1.844,00	
Bakım-Onarım	452,83	381,90	271,35	150,75	1.256,83		
Sosyal Tesis	1.071,12	1.522,40	588,20	3.181,72			
<b>2. TOPLAM</b>	<b>7.971,82</b>	<b>8.417,90</b>	<b>4.851,28</b>				<b>21.241,00</b>

### YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.844,00</b>
730 10 Kesme	498,87
730 11 Montaj	542,60
730 12 Ambalaj	368,73
730 30 Sosyal Tesis	281,97
730 31 Bakım Onarım	151,83
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.844,00</b>
730 32 Muhasebe ve İdari İşler	1.844,00
<b>Muhasebe ve İdari İşler Gider Yeri Giderlerinin 2. Dağıtım</b>	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.256,83</b>
730 10 Kesme	452,83
730 11 Montaj	381,90
730 12 Ambalaj	271,35
730 30 Sosyal Tesis	150,75
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>1.256,83</b>
730 31 Bakım Onarım	1.256,83
<b>Bakım Onarım Gider Yeri Giderlerinin 2. Dağıtım</b>	
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>3.181,72</b>
730 10 Kesme	1.071,12
730 11 Montaj	1.522,40
730 12 Ambalaj	588,20
<b>730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>	<b>3.181,72</b>
730 30 Sosyal Tesis	3.181,72
<b>Sosyal Tesis Gider Yeri Giderlerinin 2. Dağıtım</b>	

### 3. Genel Üretim Giderlerinin Mamul Maliyetine Yüklenmesi (Üçüncü Dağıtım)

Tekrar dağıtım (İkinci Dağıtım) sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanan *Genel Üretim Giderleri* üretilen mamulün maliyetine yüklenme aşamasına gelmiş olur. Yani üretilen bir birim mamule ne kadar Genel Üretim Gideri isabet ettiği bulunur.

Üçüncü dağıtım gerçekleştirilebilmek için, esas üretim gider yerlerini en iyi tanımlayan yükleme verisi kullanılarak anlamlı, pratik, hesaplanabilir, ekonomik genel üretim gideri yükleme oranları (katsayı) bulunur.

Bu aşamada kullanılacak ölçüler (yükleme verileri) şunlardır;

- Fiziksel Ölçülere Göre
- Üretim Birimlerine Göre
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarına Göre
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Tutarına Göre
- Direkt İşçilik Saatinde Göre (D.İ.S.)
- Direkt İşçilik Tutarına Göre
- Makine Saatinde Göre
- İlk Maliyete Göre

Bu yöntemde yükleme oranları aşağıdaki formülle hesaplanır;

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Genel Üretim Giderleri (2.Toplamlar)}}{\text{Yükleme Verisi (Kapasite)}}$$

## ÖRNEK

1000 Adet X Mamülü üreten ÖZENTEKSTİL A.Ş.'nin Şubat 2..... ayı bilgileri şöyledir.

A Hammaddesi Alış Fiyatı	= 1,10 TL/ Kg
B Hammaddesi Alış Fiyatı	= 5,00 TL / Kg
Direkt İşçilik Saat Ücreti	=12,50 TL /DİS

## Dağıtım Tablosu

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU							
DOĞRUDAN DAĞITIM YÖNTEMİ							
GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ			TOPLAM
GİDER TÜRLERİ	Kesme	Montaj	Ambalaj	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	
Endirekt Malzeme Gid.	1.350,00	495,00	285,00				2.130,00
Endirekt İşçilik Gid.	1.150,00	1.250,00	850,00	650,00	350,00	750,00	5.000,00
Bakım-Onarım Giderleri	450,00	380,00	270,00	150,00	90,00	110,00	1.450,00
Doğalgaz Giderleri	2.400,00	3.050,00	1.825,00	1.450,00	300,00	450,00	9.475,00
Haberleşme Giderleri	320,00	400,00	240,00	400,00	320,00	480,00	2.160,00
Sosyal Giderler	279,00	396,00	153,00	99,00	45,00	54,00	1.026,00
<b>I. TOPLAM</b>	<b>5.949,00</b>	<b>5.971,00</b>	<b>3.623,00</b>	<b>2.749,00</b>	<b>1.105,00</b>	<b>1.844,00</b>	<b>21.241,00</b>
Sosyal Tesis Giderleri	925,10	1.315,60	508,30				
Bakım-Onarım Giderleri	452,25	381,40	271,35				
Muh.İ.İ. Giderleri	652,51	709,20	482,29				
<b>2. TOPLAM</b>	<b>7.978,86</b>	<b>8.377,20</b>	<b>4.884,94</b>				<b>21.241,00</b>

## Yükleme Verileri

Gider Yeri	Yükleme Verileri	Fiziksel Ölçüler (Kapasite)
Kesme	DİMM miktarına göre	DİMM Miktarı 10.000 Kg
Montaj	D.İ. Saatinde göre	DİS 8.000 DİS
Ambalaj	Üretim Birimine Göre	Üretim Birimi 1.000 Adet

**REÇETE: (1 Adet X mamulünün fiziksel ölçüleri)**

A Hammaddesi	2 Kg
B Hammaddesi	3 Kg
Direkt İşçilik Saati	2 DİS
Ambalaj	1 Adet

**İSTENEN:** Bu bilgiler yardımı ile Genel Üretim Giderleri *yükleme oranlarını* ve üretilen X mamulünün *birimin maliyetini* bulunuz.

**ÇÖZÜM****3. Dağıtım - Yükleme Oranları (Katsayılar)**

Kesme G.Ü. G. Yükleme Oranı = Kesme Esas Ür. Giderleri 2. Toplamı / DİMM Miktarı

$$= 7.978,86 / 10.000 \text{ Kg} = 0,797886 \text{ TL / Kg}$$

Montaj G.Ü. G. Yükleme Oranı = Montaj Esas Ür. Giderleri 2. Toplamı / DİS

$$= 8.377,20 / 8.000 \text{ DİS} = 1,047150 \text{ TL / DİS}$$

Ambalaj G.Ü. G. Yükleme Oranı = Ambalaj Esas Ür. Giderleri 2. Toplamı / Üretim Birimi

$$= 4.884,94 / 1.000 \text{ Adet} = 4,88494 \text{ TL / Adet}$$

**Üretim Birim Maliyeti**

**Direkt İlk Madde ve Malzeme** = 17,20 TL

$$2 \text{ Kg A DİMM} \times 1,10 \text{ TL} = 2,20 \text{ TL}$$

$$3 \text{ Kg B DİMM} \times 5,00 \text{ TL} = 15,00 \text{ TL}$$

**Direkt İşçilik** = 25,00 TL

$$2 \text{ DİS} \times 12,50 \text{ TL} = 25,00 \text{ TL}$$

**Genel Üretim Gideri** = 10,97 TL

$$\text{Kesme (A 2 Kg+B 3 Kg)} \quad 5 \text{ Kg} \times 0,797886 \text{ TL / Kg} = 3,98943 \text{ TL}$$

$$\text{Montaj} \quad 2 \text{ DİS} \times 1,047150 \text{ TL / DİS} = 2,09430 \text{ TL}$$

$$\text{Ambalaj} \quad 1 \text{ Adet} \times 4,884940 \text{ TL / Adet} = 4,88494 \text{ TL}$$

**TOPLAM** = 53,17 TL / Ad.

## MATEMATİKSEL DAĞITIM YÖNTEMİ

Matematiksel dağıtım yönteminde, yardımcı gider yerleri arasında hem birbirine hem de esas üretim yerlerine dağıtım yapılır. Yardımcılar hem birbirinden pay alır hem pay verir. Yardımcı üretim yerleri arasında 2 bilinmeyenli bir denklem kurulur ve buna göre dağıtım yapılır.

Bu yöntemde, her yardımcı ve hizmet gider yerinin diğerlerine dağıttığı gider toplamı, kendi ilk gideri ile diğerlerinden aldığı payların toplamına eşittir.

Bu yöntemde GÜG'leri sıralama önemi olmaksızın kendileri dışında kalan tüm gider yerlerine dağıtılır. Fakat bu dağıtım işlemi formül yoluyla yapılır;

Dağıtım, gider yerlerinin aldıkları hizmetlerin yüzdesi ile orantılı olarak yapılmakta ve gider yeri sayısı kadar bilinmeyenli denklem kurulmaktadır.

**ÖRNEK:** C Endüstri İşletmesinde üretim, Kurutma ve Paketleme esas üretim gider yerlerinde yapılmaktadır. Enerji ve Bakım-Onarım bölümleri de yardımcı hizmet gider yerleridir. Bu işletmede Şubat 2..... dönemine ait G.Ü.G. Dağıtım Tablosunda elde edilen 1.TOPLAMLAR aşağıdaki gibidir.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU					
GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		
GİDER TÜRLERİ	KURUTMA	PAKETLEME	ENERJİ	BAKIM ONARIM	TOPLAM
<b>I. TOPLAMLAR</b>	<b>150,00</b>	<b>100,00</b>	<b>70,00</b>	<b>20,00</b>	<b>340,00</b>

### Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Dağıtım Yüzdeleri

	<u>Enerji (E)</u>	<u>Bakım Onarım (BO)</u>
Kurutma	%30	%40
Paketleme	%50	%50
Bakım-Onarım	%20	-----
Enerji	-----	%10



## ÇÖZÜM

### Formüller

$$E = 70,00 + 0,10 \text{ BO}$$

$$\text{BO} = 20,00 + 0,20 \text{ E}$$

#### Enerji Dağıtım Katsayısı: (E)

$$E = 70,00 + 0,10 \text{ BO}$$

$$E = 70,00 + 0,10 (20,00 + 0,20 \text{ E})$$

$$E = 70,00 + 2,00 + 0,02 \text{ E}$$

$$E - 0,02 \text{ E} = 70,00 + 2,00$$

$$0,98 \text{ E} = 72,00$$

$$E = 72,00 / 0,98 = 73,469387 \text{ (73,47)}$$

#### Bakım-Onarım Dağıtım Katsayısı

$$\text{BO} = 20,00 + 0,20 \text{ E}$$

$$\text{BO} = 20,00 + 0,20 (73,469387)$$

$$\text{BO} = 20,00 + 14,693877$$

$$\text{BO} = 34,693877 \text{ (34,69)}$$

#### **Enerji Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı :**

Kurutma	$73,47 \times 0,30$	= 22,04
Paketleme	$73,47 \times 0,50$	= 36,74
Bakım-Onarım	$73,47 \times 0,20$	= 14,69
	<b>TOPLAM</b>	<b>= 73,47</b>

#### **Bakım Onarım Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı :**

Kurutma	$34,69 \times 0,40$	= 13,88
Paketleme	$34,69 \times 0,50$	= 17,34
Enerji	$34,69 \times 0,10$	= 3,47
	<b>TOPLAM</b>	<b>= 34,69</b>

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU					
MATEMATİKSEL DAĞITIM					
GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		
	KURUTMA	PAKETLEME	ENERJİ	BAKIM ONARIM	TOPLAM
<b>1. TOPLAM</b>	<b>150,00</b>	<b>100,00</b>	<b>70,00</b>	<b>20,00</b>	<b>340,00</b>
ENERJİ	22,04	37,74	-73,47	14,69	
BAKIM ONARIM	13,88	17,34	3,47	-34,69	
<b>2. TOPLAM</b>	<b>185,92</b>	<b>155,08</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>340,00</b>

## PLANLI (STANDART) DAĞITIM YÖNTEMİ

Planlı Dağıtım Yönteminde yardımcı ve hizmet gider yerleri birbirlerine pay vererek esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Bu yöntemde yardımcı hizmet gider yerleri için standart maliyet tutarları önceden saptanır (bütçelenir). Dağıtım yapılacak olan "planlanmış gider" kendinden önce ve sonra gelen esas üretim ve yardımcı-hizmet gider yerlerine dağıtılır.

Bütçelenen bu tutarların gider yerlerine dağıtım, dağıtım ölçüleri yardımıyla yapıldıktan sonra, gerçekleşen maliyet tutarları ile dağıtım yapılan tutarlar karşılaştırılarak farklar tespit edilir. Bulunan farklar önceden belirlenmiş dağıtım esaslarına göre esas üretim gider yerlerine dağıtılarak kapatılır.

**ÖRNEK:** Bir endüstri işletmesinin Birinci Dağıtım toplamları ve Planlanmış G.Ü.Giderleri aşağıdaki gibidir. Planlı Dağıtım yöntemine göre 2. Dağıtım Tablosunu düzenleyiniz.

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU								
GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ				TOPLAM
	KESİM	DIKIM	BOYA AMBALAJ	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	Enerji Santrali	
<b>1. TOPLAMLAR</b>	<b>700,00</b>	<b>600,00</b>	<b>500,00</b>	<b>100,00</b>	<b>60,00</b>	<b>50,00</b>	<b>110,00</b>	<b>2.120,00</b>

### Planlanmış Genel Üretim Giderleri:

Sosyal Tesis	:	110,00
Bakım Onarım	:	65,00
Muhasebe ve İdari İşler	:	45,00
Enerji Santrali	:	162,50

### DAĞITIM ANAHTARI

Sosyal Tesis	:	İşgören Sayısı
Bakım Onarım	:	Bakım Saati
Muh İdari İşler	:	Gider Yerl Eşit
Enerji Giderleri	:	KWH

### Planlanmış Giderlerden Farkların Dağıtım:

Kesim Esas Üretim Gider Yeri	% 40
Dikim Esas Üretim Gider Yeri	% 40
Boya Ambalaj Esas Üretim Gider Yeri	% 20

**DAĞITIM VERİLERİ**

GİDER YERLERİ	KWH	BAK.- ONARIM SAATİ	İŞ GÖREN SAYISI
Kesim	900	30	13
Dikim	800	75	18
Boya-Ambalaj	650	60	12
Sosyal Tesis	150	40	3
Bakım-Onarım	450	25	2
Muhasebe ve İdari İşler	300	20	5
Enerji	350	100	5
<b>TOPLAM</b>	<b>3.600</b>	<b>350</b>	<b>58</b>

**ÇÖZÜM****Enerji Gider Yeri Dağıtımı:**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= \text{Planlanmış Enerji Giderleri} / \text{KWH} \\ &= 162,50 / (3.600-350=3.250) = 0,05 \text{ TL / Kwh} \\ \text{Kesim} & 900 \times 0,05 = 45,00 \\ \text{Dikim} & 800 \times 0,05 = 40,00 \\ \text{Boya Ambalaj} & 650 \times 0,05 = 32,50 \\ \text{Sosyal Tesis} & 150 \times 0,05 = 7,50 \\ \text{Bakım-Onarım} & 450 \times 0,05 = 22,50 \\ \text{Muh.İdari İşler} & 300 \times 0,05 = 15,00 \\ \text{TOPLAM} & = 162,50 \end{aligned}$$

**Muhasebe İdari İşler Gider Yeri Dağıtımı:** Gider Yerlerine Eşit Dağıtılacak

$$45,00 / 6 = 7,50 \text{ TL}$$

**Bakım-Onarım Gider Yeri Dağıtımı:**

$$\begin{aligned} \text{Dağıtım Katsayısı} &= \text{Planlanmış Bakım-Onarım Giderleri} / \text{Bakım Saati} \\ &= 65,00 / (350-25=325) = 0,20 \text{ TL / Bakım Saati} \\ \text{Kesim} & 30 \times 0,20 = 6,00 \\ \text{Dikim} & 75 \times 0,20 = 15,00 \\ \text{Boya Ambalaj} & 60 \times 0,20 = 12,00 \\ \text{Sosyal Tesis} & 40 \times 0,20 = 8,00 \\ \text{Muh.İdari İşler} & 20 \times 0,20 = 4,00 \\ \text{Enerji Santrali} & 100 \times 0,20 = 20,00 \\ \text{TOPLAM} & = 65,00 \end{aligned}$$

**Sosyal Tesis Gider Yeri Dağıtımı:**

$$\text{Dağıtım Katsayısı} = \text{Planlanmış Sosyal Tesis Giderleri} / \text{İşgören Sayısı}$$

$$= 110,00 / (58-3=55) = 2,00 \text{ TL}$$

Kesim	13 x 2,00	= 26,00
Dikim	18 x 2,00	= 36,00
Boya Ambalaj	12 x 2,00	= 24,00
Bakım Onarım	2 x 2,00	= 4,00
Muh.İdari İşler	5 x 2,00	= 10,00
Enerji Santrali	5 x 2,00	= 10,00
<b>TOPLAM</b>		<b>= 110,00</b>

**Farkların Saptanması:**

	<u>Gerçekleşen</u>	<u>Planlanan</u>	<u>Fark</u>
Sosyal Tesis	123,00	110,00	-13,00 Olumsuz
Bakım Onarım	94,00	65,00	-29,00 Olumsuz
Muh.İd.İşl.	79,00	45,00	-34,00 Olumsuz
Enerji	147,00	162,50	<u>+15,00 Olumlu</u>
		<b>TOPLAM</b>	<b>61,00 Olumsuz</b>

**Farkların Dağıtılması:**

Kesim	61,00 x 0,40	= 24,40
Dikim	61,00 x 0,40	= 24,40
Boya-Ambalaj	61,00 x 0,20	= 12,20
<b>TOPLAM</b>		<b>= 61,00 Olumsuz</b>

**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ DAĞITIM TABLOSU**

**PLANLI DAĞITIM**

GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ				TOPLAM
	KESİM	DİKİM	BOYA AMBALAJ	Sosyal Tesis	Bakım Onarım	Muhasebe İdari İşler	Enerji Santrali	
<b>I. TOPLAMLAR</b>	<b>700,00</b>	<b>600,00</b>	<b>500,00</b>	<b>100,00</b>	<b>60,00</b>	<b>50,00</b>	<b>110,00</b>	<b>2.120,00</b>
Enerji Santrali	45,00	40,00	32,50	7,50	22,50	15,00	162,50	
Muh.İdari İşler	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	45,00	7,50	
Bakım Onarım	6,00	15,00	12,00	8,00	65,00	4,00	20,00	
Sosyal Tesis	26,00	36,00	24,00	110,00	4,00	10,00	10,00	
<b>FARK SAPTAMA TOPLAMI</b>	<b>784,50</b>	<b>698,50</b>	<b>576,00</b>	<b>123,00</b>	<b>94,00</b>	<b>79,00</b>	<b>147,50</b>	
<b>FARK</b>	<b>24,40</b>	<b>24,40</b>	<b>12,20</b>	<b>-13,00</b>	<b>-29,00</b>	<b>-34,00</b>	<b>15,00</b>	
<b>2. TOPLAM</b>	<b>808,90</b>	<b>722,90</b>	<b>588,20</b>					<b>2.120,00</b>

**Sadık AZMAN**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir