

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI
AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ
TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL ARACI OLARAK
STANDART MALİYETLEME YÖNTEMİ

Hazırlayan
SEFEROVA FİDAN
1317.01019

BAKÜ - 2017

AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI

AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ

TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ

LİSANS BİTİRME TEZİ

**İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL ARACI OLARAK
STANDART MALİYETLEME YÖNTEMİ**

Hazırlayan

Fidan SEFEROVA

Danışman

Öğr. Gör. Turan AHMEDOV

BAKÜ – 2017

ÖZET

Bu çalışmada planlama ve kontrol ve maliyet muhasebesi temel kavramları hakkında teorik bilgi ile birlikte standart maliyet sistemine ilişkin hem teorik bilgi hem de örneklere yer verilmiştir.

Günümüz işletmelerinin artan rekabet ortamında ayakta kalabilmeleri için üretim maliyetlerini kontrol altında tutabilmeleri önemli şartlardan biridir. İşte standart maliyet sistemi işletmelere bu konuda yardımcı olmaktadır. Son yıllarda dünyada bu sistemin uygulandığı işletme sayısında önemli artışlar olmuştur. Ülkemizde ise çok az sayıda firma bu sistemi kullanmaktadır. Sistemin özü, üretilecek mal ve hizmetin maliyetini bilimsel metotlarla önceden tespit ederek belirli kapasiteler için bütçelemek suretiyle, gelecekte olması gereken maliyeti ortaya koymaktadır. Standart maliyet sistemi, olması gereken maliyetle gerçekleşen maliyeti karşılaştırarak, kontrol etme ve performans ölçümüne imkan vermektedir.

Üç bölümden oluşan çalışmamızın birinci bölümünde planlama ve kontrol hakkında genel bilgi, ikinci bölümde maliyet muhasebesinin temel kavramları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise standartların saptanması, sapmalar incelenmiş ve bununla ilgili örneklere yer verilmiştir.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
KISALTMALAR	vii
ŞEKİLLER.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL

1.1. PLANLAMAMANIN TANIMI VE ÖNEMİ	3
1.1.1. Planlama Kavramı	3
1.1.2. Planlamanın Genel Özellikleri	4
1.1.3. Planlama Sürecinin Aşamaları	5
1.1.4. Planlama Çeşitleri.....	7
1.2. KONTROL KAVRAMI.....	9
1.2.1. Kontrolün Tanımı Ve Önemi	9
1.2.2. Kontrolün özellikleri.....	10
1.2.3. Kontrol sürecinin aşamaları	10

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ

2.1. MALİYET MÜHASEBESİNİN TANIMI VE ÖNEMİ.....	15
2.2. MALİYET MÜHASEBESİNDE KULLANILAN TEMEL KAVRAMLAR	16
2.2.1. Gider Kavramı	16
2.2.2. Harcama Kavramı	17
2.2.3. Maliyet Kavramı	17
2.2.4. Zarar Kavramı	17

2.2.5. Gider, Harcama, Maliyet, Zarar İlişkisi.....	17
2.3. MALİYET MÜHASEBESİNİN İŞLEVLERİ.....	19
2.3.1. Mamül Ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanması.....	19
2.3.2. Gider Kontrolüne Yardımcı Olmak.....	20
2.3.3. Planlamaya Yardımcı Olmak.....	20
2.3.4. Özel Yönetim Kararlarına Yardımcı Olmak.....	20
2.4.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması.....	21
2.4.4. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkileri Açısından Sınıflandırılması.....	28
2.5. YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILAN MALİYET KAVRAMLARI.....	29
2.5.1. Ek Maliyet.....	29
2.5.2. Batık Maliyet.....	29
2.5.3. Fırsat Maliyeti.....	30
2.6. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	30
2.6.1. Giderlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri.....	30
2.6.2. Giderlerin Gerçekleşme Durumuna göre MY.....	34
2.6.3. Maliyet hesaplama şekline göre MY.....	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STANDART MALİYETLEME YÖNTEMİ

3.1. STANDART MALİYETLERİN NİTELİĞİ.....	37
3.1.1. Fiili-Standart Maliyet Ayırımı.....	37
3.1.2. Tahmini-Standart Maliyet Ayırımı.....	37
3.2. STANDART MALİYETLERİN TÜRLERİ.....	38
3.2.1. Sabit (baz) Standart Maliyetler.....	38
3.2.2. İdeal (kurumsal) Standart Maliyetler.....	38
3.2.3. Ulaşılabilir Cari Standart Maliyetler.....	39
3.3.4. STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN KURULMASI.....	39

3.4. STANDART MALİYETLERİN SAPTANMASI.....	40
3.4.1. Direkt İlk Madde Malzeme.....	40
3.4.2. Direkt İşçilik Giderleri.....	41
3.4.3. Genel Üretim Giderleri	44
3.5. MALİYET SAPMALARININ ANALIZI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	46
3.5.1. Direkt İlk Madde Malzeme Sapmaları	46
3.5.2. Direkt işçilik sapmaları.....	48
3.5.3. Genel Üretim Giderleri Sapmaları.....	49
3.5.4. Sapmalara ilişkin muhasebe kayıt sistemi	52
SONUÇ	56

KISALTMALAR

MY – maliyet yöntemi

vb – ve başkaları

ŞEKİLLER

Şekil1. Gider- Maliyet- Zarar Ve Harcama İlişkisi.....	18
--------------------------------------------------------	----

GİRİŞ

Globalleşmeyle birlikte işletmelerin hitap ettikleri pazarlar ve tabii olarak rakipler de artmıştır. Tam rekabet standartlarına yaklaşan günümüz piyasalarında satış fiyatının veri olması da gündeme gelmektedir. Karlılığını artırmak isteyen firmaların satış fiyatını artırmak imkanının olmaması işletmeleri maliyet minimizasyonuna yöneltmiştir. Bu noktada düşük maliyetli yeni üretim teknikleri ve cari üretim organizasyonunda gerekli tedbirleri alarak kayıpların önlenmesi önem kazanmıştır.

Diğer bir deyişle faaliyetlere ekonomik nitelik kazandırılması ön plana çıkmıştır. Ekonomik nitelikten kasıt minimum harcama asgari emek ilkesidir. Ancak harcama ve emeğin minimum veya asgari sayılacağı noktanın bilinmesi gerekir. Ayrıca maliyetlerin oluştuğu gider yerlerinin verimliliğinin ölçülmesi maliyetlerin azaltılması bakımından oldukça önemlidir. Bu durumda hangi harcamanın verimli hangi harcamanın verimsiz olduğunu göstermek, gider merkezlerinin başarısını değerlendirmek için karşılaştırmalara ve ölçütlere ihtiyaç vardır. İşte bu soruların çözümü için maliyet muhasebesinin geliştirdiği en etkili araç ise standart maliyet sistemidir.

İşletmelerin yoğun rekabet karşısında varlığını sürdürebilmesi için ne zaman ne miktarda üretim yapacağını ve nerelere satacağını doğru olarak tespit etmesi diğer ifadeyle geleceğini planlaması, bu plan dahilinde üreteceği malın üretim süreci içerisinde ortaya çıkması gereken maliyetini tespit edip ve üretim sonunda ortaya çıkan maliyetlerle karşılaştırılıp sapmaların analiz ve yorumlanması buna göre tedbirlerin alınması gerekir.

Standart maliyet sistemi üretimde olması gereken maliyetleri bilimsel çalışmalarla üretim öncesinde tespit daha sonra gerçekleşen maliyetlerle karşılaştırma işlemidir. Böylece beklenen neydi ne

gerçekleştirdiği sorusunun cevabı bu sistemle ortaya konmaktadır, bilimsel temellere dayanan bu sistem sayesinde güvenilir sonuçlara ulaşılmaktadır. Ayrıca sistem yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesinde kolaylık ve etkinlik sağlanmasında yardımcı olmaktadır.

Çalışmamız, maliyet muhasebesi ve standart maliyet sistemi hakkında teorik bilgi ile birlikte standart maliyet sisteminin işletmelerde yapılan uygulamanın da yer aldığı üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde planlama, kontrol kavramları, önemi, özellikleri, aşamaları ve çeşitleri yer almaktadır.

İkinci bölümde ise maliyet, gider, harcama kavramları, maliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, unsurları, maliyet sistemlerinin sınıflandırılması yer almaktadır.

Üçüncü ve son bölümde ise standart maliyet sisteminin tanımı, işleyişi, amaçları, fayda ve sakıncaları, temel kavramları, standart maliyet sisteminin kurulması, standart türleri, standart maliyet sistemi uygulama şartları, standart maliyet sistemleri, standartların saptanmasında kullanılan yöntemler, direkt madde, direkt işçilik ve genel imalat giderlerine ilişkin standartların saptanması, tespit edilen standartlar ve fiili maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan direkt hammadde sapmaları, direkt işçilik sapmaları, genel imalat giderleri sapmaları ve sapmalara ilişkin kayıtlara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL

1.1. PLANLAMANIN TANIMI VE ÖNEMİ

1.1.1. Planlama Kavramı

Plan, geniş bir anlamda düzenlenecek bir yol ve davranış şekli olarak tanımlansa da; planlama hedeflerin, bunlara ulaştıracak araçların ve imkanların seçimi veya belirlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır. (Demirdizen,2012:1) Planlama işletme yönetiminin önemli bir unsurudur. Yalnız yönetimde değil bütün yönetim bölümlerinde yer alır.

En basit ifadeyle planlama yarın yapılacak işlerin bugünden belirlenmesidir. Geniş anlamda planlama ise bir hedefe ulaşmak için en iyi hareket şeklini seçme ve geliştirme niteliği taşıyan bilinçli bir süreçtir.(Aktepe,2009:111)

Planlama, örgüt için ortaya konulan amaçları gerçekleştirmek için örgüt bireylerinin çabalarının, gayretlerinin aynı yönde yoğunlaşmasına yardımcı olur. Planlama bir süreçtir ve bu açıdan amaçları gerçekleştirmede gösterilen çabalarda devamlılığı da sağlar. Planlama herhangi bir konuyla ilgili olarak; Ne, Ne zaman, Nerede, Nasıl, Neden, Kim tarafından, Hangi maliyetle ve Hangi sürede sorularına cevap arayarak iş stratejilerinin oluşturulmasına olanak sağlar. Planlamanın sözü edilen bu faydalarının yanısıra amacı gerçekleştirmek için başlanılan her faaliyetin sonuca ulaşmasına katkı sağlar.(Coşkun,2006:62)

Plansız bir yönetimden söz edilemez. Planlama yöneticinin işini kolaylaştırır. Planlama ile insan gücü alet ve tesislerin en verimli ve ekonomik bir biçimde kullanımı sağlanabilir. Planlar gelecekte verilecek kararlar için zemin hazırlar ve bilinen olaylarla ilgili olarak tutulacak yolu seçmeye yararlar. Gelecekte olması muhtemel olayların

planlanması sonucu, çalışanların karar vermelerine ışık tutulur.(Aktepe,2009:112)

1.1.2. Planlamanın Genel Özellikleri

Planlama faaliyetinin çok sayıda özelliğini üç temel özellik altında toplamak mümkündür.

Bunlardan birincisi, planlamanın geleceğe dönük bir düşünme, değerlendirme, araştırma ve inceleme faaliyeti olmasıdır. Planlamanın geleceğe bakış ile özdeşleştirilmesi, belirsizlik kavramını öne çıkarır. Planlama, gelecekte ulaşılmak istenen nokta veya durumların belirlenmesi olduğuna göre, bu nokta veya duruma giderken işletme içi ve dışı koşulların nasıl gelişeceğini tam olarak bilmek mümkün değildir. Gelecekteki şartların ne olacağını bugünden bilinmemesi, planlamayı bir çeşit “geleceği tahmin” işi haline getirir. Ancak tahmin ile planlama aynı şey değildir. Tahmin, olayların gelecekte almaları muhtemel şekil ve alternatifleri kestirmeye yönelik bir çabadır. Planlama ise olayların tahmin edilen yönde gelişmesi halinde ne yapılacağını belirlemesidir. Yani tahmin, gelecekte “ne olacak” sorusuna yanıt ararken, planlama, bu gelişmeler olursa “ne yapılacak” sorusuna yanıt arar. Tahmin yapmak gelişigüzel olmaz. Olayların geçmişteki gelişimi, trend ve özelliklerini inceleyerek belirli varsayım ve istatistiksel yöntemlerle gelecekte de tekrarlanacağını ortaya koyan saptamalar bilimsel nitelik taşırlar. Yöneticiler bu tahminleri kendi açılarından değerlendirerek eldeki kaynakların nasıl kullanılacağına karar verirler. Bu kararların toplamı planı oluşturur. (Geylan vb.,2003:90)

Planlamanın ikinci temel özelliği ise, amaç, risk ve varsayımlar ilişkisi olmasıdır. Her yönetici alacağı kararlarda belli bir amaca ulaşmayı hedefleyecek, bazı varsayımlara dayanacak ve belirli riskleri göze alacaktır. Bu nedenle planlama ilişkilerin açık ve net ortaya

konması, tartışılması, bilimsel yöntemlerle değerlendirilmesi ve rasyonel bir seçimin yapılması faaliyetlerini öngörür. Sonuç olarak planlama uygulamaya geçme hazırlığıdır. Bu hazırlık ulaşılmak istenen durumların belirlenmesi, bunun için gerekli seçimlerin (kararların verilmesi) yapılmasını, bu seçim sonucu yapılacak işlerin zamanlamasını, belirleme çalışmalarını kapsar.

Planlamanın üçüncü temel özelliği, esnek ve devingen olmasıdır. Planlar bir kez yapıldıktan sonra hiç değiştirilmeden bırakılmazlar. Planlar sürekli olarak gözden geçirilmeli ve değişen koşullara uyulanmalıdır.(Geylan vb.,2003:90)

1.1.3. Planlama Sürecinin Aşamaları

Planlama sürecinin bazı temel unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar, mevcut durumun değerlendirilmesi, zaman unsuru, verilerin toplanması ve değerlendirilmesi ve planlar hiyerarşisi olarak belirtilmektedir. Özellikle, planlar hiyerarşisi örgütte farklı birimler tarafından yapılan planların uygulanması aşamasında çok büyük önem taşır. Bu sayede hem planların iç tutarlılığı sağlanırken, farklı birimler tarafından hazırlanan ve uygulanan planlar arasında birlik ve bütünlük sağlanmış olur.(Aykaç,1999:65)

Planlama süreci dört aşamadan oluşmaktadır.

1. Misyon ve vizyonun açıklanması
2. Amaç ve hedeflerin belirlenmesi
3. Amaçlara ulaştıracak alternatif yolların belirlenmesi
4. Alternatif arasından seçim yapma (Atak, Budak, 2002: 186)

1. Misyon ve vizyon açıklamaları

Misyon: İşletmenin varlık sebebini ifade eder. Niçin varız sorusuna verilen cevaptır. Vizyon gelecekte firmanın arzu ettiği durumu gösterirken misyon bu hayale ulaşmada bir araçtır. Misyon işletme

içerisinde çalışanlara bir yön vermesi ve ortak değerlere sahip olunması amacıyla belirlenmiş ve örgütü benzerlerinden ayıran uzun dönemli bir görev ve ortak bir değer şeklinde tanımlanabilir.

Vizyon: Ne üretmek istiyoruz? sorusuna verilen cevaptır. En kapsamlı ve en genel amaçları içerir. Bir organizasyonun vizyonu geleceği aydınlatır; gelecekte ne yapmak istediğine, hangi pozisyonda bulunmak istediğine ve hangi başarıları yakalamak istediğine dair kararlılığı ve hedefi ifade eder. Gerçekleştirilmek istenen amaçlar için gerekli araç ve kaynakları belirtmeksizin, işletmenin gelecekteki yerini ifade eder. Bir örgüt vizyonu, en basit şekliyle, tüm çalışanların paylaştığı işletmenin geleceğine ait bir fotoğrafı demektir. (Coşkun,2006: 66)

2. Amaç ve hedeflerin belirlenmesi

Bu aşamada işletmenin veya herhangi bir birimin, gelecekteki belli bir zaman süresi içerisinde neyi, ne miktarda gerçekleştirmek istedikleri veya hangi konumda olmak istedikleri karara bağlanır.

Amaçlar; işletme faaliyetlerinin kendilerine yönlendirildiği sonuçlardır. (Atak,Budak vb.,2002:188)

Amaçların belirlenmesinde işletmenin içinde bulunduğu şartların değişme ihtimali üzerinde ve ne yönde değişeceği konusunda tahmin yapmak gerekir.

Örgüt amaçları işletmeden işletmeye farklılıklar gösterebilir. Genel olarak işletme amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Örgütün sürekliliğini sağlama,
- Mal ve hizmetleri üretmek ve pazarlamak,
- Örgütün büyümesi,
- İyi bir kamuoyu oluşturmak,
- İnovasyon,
- Piyasada yüksek kar elde etmek.

Amaçların açık olarak belirtilmesi çeşitli yararlar sağlar. Bunları şöyle sıralayabiliriz:

- Motivasyon sağlar,
- Planlamayı kolaylaştırır,
- Yetki devrini kolaylaştırır,
- Koordinasyona yardımcı olur,
- Kontrol sürecini kolaylaştırır.

Amaçların açık ve seçik olarak belirtilmesinin sağlayacağı bu yararlar yanında açık ve seçik amaçlar ile yönetimin etkin ve verimliliği arasında da yakın ilişkiler vardır. Başka bir deyişle amaçların açık ve seçik olarak ortaya konması yönetimin etkin ve verimliliği üzerinde olumlu etkiler yaratır. (Elif,1999:98)

3. Amaçlara ulaştıracak alternatif yolların belirlenmesi

Planlama sürecinin bir sonraki aşamasında, örgütsel amaçlara ulaşmak üzere alternatifler belirlenir. Bu aşamada mevcut tüm alternatiflere ulaşmaya çalışmak zaman, parasal kaynak ve bilgi düzeyi yönünden mümkün olmayabilir. Bu nedenle önceki aşamada belirlenen koşullar dikkate alınarak, işletme için gerçekleştirilebilir alternatifler üzerinde durulmalıdır. (Karalar,Özalp vb.,2009:101)

4. Alternatifler arasından seçim yapma

Bu evrede yönetici hangi alternatifi seçeceği konusunda karar verir. Alternatiflerden biri seçilir ve uygulamaya konulur. Tersine plandan vazgeçilebilir veya birden fazla alternatif seçme kararına da varılabilir. (Elif,1999: 99)

1.1.4 . Planlama Çeşitleri

Planlama süreci sonunda planlama türleri bakımından değişik ayırmalar yapılmaktadır. (Elif,1999:100). Planlar kullanılış amaçları da dikkate alınarak, çeşitli yönlerden değerlendirilebilirler. Planlar uygulama biçimlerine göre yazılı planlar ve yazılı olmayan planlar

şeklinde sınıflandırıldığı gibi; tekrar edilme durumlarına göre de, bir defa kullanılan ve sürekli kullanılan planlar şeklinde de ele alınmaktadır. (Aykaç,1999:70) Planlar;

1. Sürelerine göre planlar

Uzun süreli planlar – bugünden başlayan ve 5 yılı aşan stratejik konuları içerir. Orta vadeli planlar - genellikle 1 ile 5 yıl arasında aynı yöndeki taktik planları kapsar. Örgütsel planlama çabalarının temelini oluşturmaktadır. Kısa dönemli planlar – zaman çerçevesi 1 yıl veya daha az süreni içeren planlardır. Karşılaşılabilecek farklı durumlara yönelik eylem planlarını ve onların cevaplarını içerir. (Coşkun,2006:67)

2. Kapsamı açısından planlar

Kapsamlarına göre planlar, işletmenin tamamıyla ilgili, işletmeyi bir bütün olarak ele alan planlar ve işletmenin bir kısmı veya bir bölümü ile ilgili olabilir. İşletmeyi bir bütün olarak ele alan planlara örnek olarak uzun süreli işletme planları yıllık işletme programlarını verebiliriz. İşletme bölümüyle ilgili planlara ise, tedarik, üretim ve işgücü planlarını örnek gösterebiliriz. (Elif,1999:100)

3. Tekrar edilme durumlarına göre planlar

Bunlar tek kullanımlık ve sürekli planlar olarak ikiye bölünebilir. Tek kullanımlık planlar yatırımlar, programlar, projeler, bütçeler gibi esnek olan bir defaya mahsus düzenlenen planlardır. Örneğin; 1998 yılı bütçesi,bankacılıkta otomasyona geçiş projesi gibi. Sürekli planlar ise iş devamlılığı temelinde düzenlenir ve süreklilik gösteren işletme çalışmaları ile ilgili olan planlardır. Politika, prosedürler ve usuller sürekli planlara örnek gösterilebilir. (Bir işletmenin istihdam politikası, hammadde malzeme prosedürleri gibi). (Doğan,2013: 1)

4.İlgili oldukları örgüt kademesi bakımından planlar

Stratejik ve operasyonel planlama olarak ikiye ayrılır. Stratejik planlama işletmeyi bir bütün olarak değerleyen, en yüksek yönetim seviyelerinde sistematik olarak işletmenin ulaşmayı düşündüğü amaçların belirlenmesiyle ilgili değerlendirmelerdir. Operasyonel planlama ise işletmelerin alt kademelerine inildikçe bir bölüm veya bir departmanla ilgili uygulamaya dönük bir planlama niteliği taşır. (Doğan,2013: 1)

1.2. KONTROL KAVRAMI

1.2.1. Kontrolün Tanımı Ve Önemi

Kontrol, mevcut iş başarısının ölçülmesi ve başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanmasıdır. Kontrolün temeli, mevcut faaliyetlerden elde edilen sonuçların planlama sürecinde belirlenen amaçlara karşı denetlenmesinde yatar. Bu bakımdan planlama ile kontrol bir birinden ayrılmaz iki kardeş gibidir. (Can, Tuncer,Ayhan,2001: 199)

Kontrolün asıl amacı, hataları ve zayıf noktaları ortaya çıkarmak, düzeltici önlemler alarak bunların tekrarını engellemektir. Bu yönüyle kontrol tıpkı bir ölçme-tartma işlemi gibi yöneticinin işletmede yapılan ve tamamlanan işleri değerlendirme ve düzeltme faaliyetidir. (İbiş, Çatıkkaş,2012: 97)

İşletmelerde ölçülebilen ve düzeltilmesi mümkün olan her faaliyet,her üretim faktörü kontrolün konusuna girebildiğinden çok çeşitli kontrol konularından söz etmek mümkündür. Ancak işletmelerdeki kontrol türleri genel olarak üç grupta toplanabilir:

- 1.İşletme fonksiyonu olarak nitelenen faaliyetlerin (üretim,pazarlama,mühasebe ve finansman,personel gibi) kontrolü,
- 2.İşletme yöneticisinin kontrolü (Control of management),

3.İşletmenin faaliyet birimlerinin(şube,departman vb.) kontrolü.(İbiş, Çatıkkaş,2012:97)

1.2.2. Kontrolün Özellikleri

Bir işletmede bütün faaliyetler iç içe geçmiş iki sistemli bir yapıda yürütülür. İlki, saptanmış hedeflere ulaşılması için belirlenen yönetim sistemi; ikincisi ise, yönetim sistemi içerisine yerleştirilmiş kontrol sistemidir. Kontroller, yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmasını güvence altına almak için belirlenmiş kurallar ve yöntemlerdir. Bu bakımdan, işletmede iyi işleyen bir kontrol sisteminin kurulup işletilebilmesi için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir. (Tuan,2008:33)

1. Kontrol şekli ile ilgili faaliyetlerin nitelik ve gereklerine uygun olmalıdır.
2. Kontrol astların cesaretini kırıcı ve iş akışını yavaşlatmaya yol açmayacak şekilde olmalıdır.
3. Eksik ve aşırı kontrolden kaçınıp bunların maliyetleri hesaplanmalıdır.
4. Kontrolde plandan sapmalar anında anında belirlenip gerekli yerlere bildirilmedir.
5. Olağanüstü durumlarda üstlere raporlar vermek, zaman ve normal işleyiş açısından önemlidir. (Aktepe,2009: 129)

1.2.3. Kontrol Sürecinin Aşamaları

Kontrol fonksiyonu yukarıda da verilen tanımlara uygun olarak, belirli aşamalardan oluşan süreç veya faaliyettir. İşletmeyi amaçlarına ulaştırmak üzere hazırlanan planların uygulanmasından sonra, planlanmış olanlar ile elde edilen sonuçlar arasında fark, yani plandan sapmaların olup olmadığının belirlenmesi için yapılması gereken bazı işler vardır ki, bunlar; (Tuan,2008: 32)

1.Amaç plan ve politikaların ışığında kontrol standartlarının belirlenmesi:

İşletmenin amaçlarının daha başlangıçta saptanmış olması söz konusudur. Bu amaçlar, işletme faaliyetleriyle ulaşılmak istenen sonuçlardır. Saptanan bu amaçlara ulaşabilmesi için gerekli olan plan, politika ve yöntemlerin belirlenmiş olması gereği de gözden kaçırılmamalıdır. Kontrol işlevi yardımıyla bu araçların tam olarak uygulanıp uygulanmadığı, sonuçlara ulaşmakta yararlı olup olmadığı saptanır.

Kontrol işlevinin arzulandığı biçimde yerine getirilebilmesi için bazı ölçülere, başka bir ifadeyle standartlara gereksinme duyulur. Böylece ulaşılmak istenen sonuçlar,bir ölçü ile değerlendirilir veya isimlendirilir. Bu ölçüler ya da standartlar, elde edilen sonuçlarla karşılaştırılır. (Atak,Budak,2002:319)

Standartlar, işletme için kaynaklardan işletme organlarınca saptanabileceği gibi, işletme dışındaki kaynaklar ve organlarca da belirlenmiş olabilir.

İşletme içinden saptanabilecek olan standartların kaynakları üç grupta toplanabilir. Bunlar; 1) planlar (bütçe,program vb. dahil), 2)örgüt el kitapları (her türlü tüzük ve yönetmelikler), 3) emirlerdir (talimat dahil). İşletme dışındaki kaynak ve organlarca belirlenen standartlar da; 1)devlet (iş ve çalışma hayatını düzenleyen yasalar,yönetmelikler vb.), 2) türlü kamu kurum ve kuruluşları (belediye vb.), 3) bilimsel kuruluşlar (üniversiteler, Tübitak gibi), mesleki kurumlar ve birlikler yanından belirlenmiş olabilir.(Atak,Budak,2002: 319)

2.Yapılan faaliyetlerin(Mevcut başarımın) ölçülmesi

İlk aşamada belirlenen standartların işlevi bunlarla karşılaştırılabilecek faaliyetlerdir. Bu faaliyetler de standartlarla orantılı

olarak nitelik ya da sayı yönünden ölçülerek ortaya çıkarılır. (Can,Tuncer,Ayhan, 2001:199)

3.Yapılan faaliyetlerin sonuçlarının önceden belirlenen standartlarla karşılaştırılması

Standartlara uyulup uyulmadığı ve sapmaların olup olmadığı ancak mevcut faaliyetlerin belirlenen standart ölçütlerle karşılaştırılmasıyla sağlanabilir.Bütün faaliyetlerde bir takım sapmalar olabilir.Önemli olan,bu sapmaların benimsenebilecek sınırlarını belirleyerek kontrol altında tutmaktır.Yönetici önemsiz sapmalarla,üzeltilemesi gereken sapmalar arasında ayırımı yapabilmelidir.Eğer tüm konularda aksak nokta aramaya çalışırsa önemsiz konular içerisinde boğulacağından, üzerine eğilmesi gereken sapmalarla uğraşmayacaktır. Yönetici zamanını ayarlayarak darboğazları yeterince inceleyebilmelidir. Bunları saptayabilmek için sorunları kolayca gösterecek teknikler kullanmak gerekecektir. (Can,Tuncer,Ayhan2001: 199)

Mühasebeciler ve istatistikçiler sık sık sapmalardan söz ederler. Mühasebeci bütçede önceden belirlenen miktarla, gerçek maliyet arasındaki sapmalara bakar.

Faaliyetlerin,planlananlarla bir karşılaştırmasını yapmak yalnızca sapmaların ne zaman yapıldığını bulmakla kalmaz,aynı zamanda yöneticinin gelecekteki planları planlamasına da yardımcı olur. İyi bir kontrol sistemi,çabuk karşılaştırmaya olanak tanınmalı ve böylece yönetici,yapılan iş henüz kontrol altındayken muhtemel kusurları görebilmelidir. Yönetici geçmişi değiştiremez,ama geleceğin işleyişini daha iyiye götürebilir.

Yöneticilere karşılaştırma olanağı tanıyan kontrol şemaları,endeksler,oranlamalar gibi teknik yöntemler vardır.(Can,Tuncer,Ayhan2001: 200)

4.Sapma nedenlerinin belirlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması

Kontrol sonucu belirlenmiş bir sapma var ise, bunun üzerinde durmak gerekir. Özellikle sapmalar, önlem almaya, gider ve yorulmaya katlanacak kadar önemli ve geniş kapsamlı bulunursa, düzeltici önlemlere başvurma (düzeltme kararı verme) yoluna gidilir. Ancak sapmalar sağlıklı bir biçimde ortaya konulmamış ise, bu konuda alınacak önlemler de çoğu zaman yetersiz kalacaktır. Sapma nedenleri belirlendikten sonra alınacak önlemlerin etkin ve verimli olmasına çaba harcanır. Ayrıca ortaya çıkan bir sapma alınacak önlemin rasyonellik ilkesine aykırı olmamasına dikkat edilir. (Atak,Budak,2002: 320)

1.2.4. Örgütlerde Kullanılan Kontrol Türleri

Kontrol, bir süreçten önce,süreç sırasında veya sonrasında olaylara odaklanabilir. Örneğin, yerel bir otomobil satıcısı, yeni araçların satışı öncesinde, sırasında veya sonrasında faaliyetlere odaklanabilir. Satışlar gerçekleşmeden önce yeni araçların dikkatle denetlenmesi ve satış çalışanlarının temkinli seçimi yüksek kaliteli veya kârlı satış sağlamanın yollarıdır. Satış görevlilerinin müşteriyle nasıl hareket ettiğini izleme, satış görevleri sırasında bir denetimdir. Ay boyunca satılan yeni araçların sayısının sayılması ve alıcıları satış işlemlerinden duydukları memnuniyetsizlik yüzünden telefonla görüşmeleri satış sonrası kontrollerdir. Bu tür kontrollere sırasıyla ön kontrol, süreç sırası kontrol ve son kontroldür. (<https://www.cliffsnotes.com/study-guides/principles-of-management/control-the-linking-function/types-of-organizational-controls> erişim; 18.11.2016)

1. Ön Kontrol: Önceden ya da önleyici kontrol olarak da adlandırılan bu kontroller, standartlarda meydana gelen sapmaları tanımlamaya ve önlemeye çalışmaktadır. Ön kontroller, organizasyon içindeki insan, malzeme ve finansal kaynaklara odaklanır. Bu kontroller, yeni

çalışanların seçiminde ve işe alınmasında belirgindir. Örneğin, kuruluşlar, gerekli mesleki becerileri belirleyerek ve bu becerilere sahip kişileri işe almak için testler ve diğer tarama cihazları kullanarak çalışanların standartlara uygun olma olasılığını artırmaya çalışmaktadır. (<https://www.cliffsnotes.com/study-guides/principles-of-management/control-the-linking-function/types-of-organizational-controls> erişim; 18.11.2016)

2. Süreç Sırası Kontrol:Bu tür kontrol, hizmetin ya da ürünün elde edilmesi sırasında yapılan denetimdir. Genellikle gözlem ya da üst ile astın görüşmesiyle yapılır. Alt kademe yöneticileri, zamanlarının büyük bir bölümünü bu tür işlerin yürütülmesi için harcarlar. (<http://www.muhasibedersleri.com/yonetim/kontrol.html> erişim; 19.11.2016)

3. Son Kontrol: Ürün elde edildikten sonra standartlarla karşılaştırılmasıdır. Süreç sırası kontrole benzemekle birlikte bazı farklılıkları vardır. Süreç sırası kontrol iş devam ederken, son kontrol ise faaliyet tamamlandıktan sonra yapılır. Ayrıca süreç sırası kontrol yakın amir tarafından, son kontrol ise bu amirle birlikte daha üstteki amirle ya da bu işte uzmanlaşmış kişilerce yapılır. Son olarak süreç sırası kontrol gözlem ya da yüz yüze ilişkilerle yapılır. Yani bu tür kontrolde yönetici, yapılan işi nitelik ve nicelik yönünden değerlendirmekte ve insan ilişkileri becerisini kullanmaktadır. Buna karşılık son kontrol, yalnızca sayısal ve istatistiksel değerlendirmeyi içerir. Son kontroller, personel yönetimi bölümünde ayrıntılı ele alınan işgören değerlendirmesini bireyler, bölümler ya da birimler için belirlenen kotaları, kalite kontrollerini, belirli bir projenin gelişmesini denetlemeyi ve finansal analiz yöntemleri yoluyla yapılan kontrolleri içerir. (<http://www.muhasibedersleri.com/yonetim/kontrol.html> erişim; 19.11.2016)

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET MUHASEBESİ

2.1. MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

İşletmede üretilen mamul ve hizmetlerle ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin oluşumunun belirlenip izlenmesi, etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığı ile mümkündür. Maliyet muhasebesinde, maliyetlerin belirlenmesinde, belli ilkeler doğrultusunda değişik yöntem ve teknikler uygulanabilmektedir. Bir işletme, kendi bünyesine uygun maliyet muhasebesi sistemini kurarak, üretmiş olduğu mamul ve hizmetlerin; birim maliyetlerinin hesaplanmasında, giderlerin kontrolünde, geleceğe yönelik planların yapılmasında, işletme lehine süratli kararların alınmasında, etkili ve güvenilir bilgiler elde edebilmektedir. (Akdoğan,Gündüz,Sevim: 2012,10)

Maliyet muhasebesi, üretim, ticaret veya hizmet alanında faaliyet gösteren işletmelerin faaliyet türüne göre yaptıkları harcamaların belli bir amaçla sınıflandırılması, kaydı, özetlenmesi ve gruplanması faaliyetlerini kapsar. Maliyet muhasebesinin konusunu, üretim işletmelerinde maliyet çeşitlerinin, gider yerlerinin, ve bu giderlere ilişkin mamullerin birim maliyetlerinin tesbiti oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesi hesapları ise, üretim süreci boyunca yapılan giderlerin izlendiği ve bu giderlerin mamullere yüklendiği hesaplardır. Burada “Gider” ve “Maliyet” arasındaki farkı ifade etmek gerekirse, gider; işletmelerin faaliyetinin devamlılığı için yapılan harcamaları ifade ederken, maliyet; üretim süreci boyunca mamul için yapılan harcamaları ifade eder. Giderlerden ötürü firmanın varlık yapısında bir değişim olmaz ancak maliyetlerden ötürü firma aktiflerinde artış izlenir. Yani giderler cari yılda, maliyetler ise uzun vadede, üretilen mamuller satıldıkça kar-zarar hesaplarında dikakte alınır.(Tiger enterprise,2013: 3)

Mali muhasebenin sınırlamaları, yönetimin maliyet muhasebesinin önemini fark etmesini sağlamıştır. İş türü ne olursa olsun, emeğin, malzemelerin,ürünün imalatı ve imha edilmesi için gerekli olan diğer öğelerin harcanmasını gerektirir. Yönetim her aşamada atık olma ihtimalini ortadan kaldırmak zorundadır. Hiçbir makinenin boş kalmamasını, etkin işçiliğin teşvik edici nitelikte olmasını, yan ürünlerin düzgün bir şekilde kullanılmasını ve maliyetlerin doğru bir şekilde tespit edilmesini sağlamalıdır. Yönetimin yanı sıra, alacaklılar ve çalışanlar için de iyi bir maliyetleme sistemi kurularak çeşitli şekillerde yararlanılmaktadır. Maliyet muhasebesi, bir organizasyonun genel üretkenliğini artırır ve halka refah getirmek için önemli bir araç olarak hizmet eder. Böylece,maliyet mühasebesinin önemi farklı başlıklar altında incelenebilir; (Ottuparammal, Kunhu,Jahfarali,2011: 9)

- 1.Yönetime yardım olarak maliyetlendirme
- 2.Alacaklılara yardım olarak maliyetlendirme
- 3.Çalışanlara yardım olarak maliyetlendirme
- 4.Milli ekonomiye yardım olarak maliyetlendirme (Ottuparammal, Kunhu,Jahfarali,2011: 11)

2.2. MALİYET MUHASEBESİNDE KULLANILAN TEMEL KAVRAMLAR

2.2.1. Gider Kavramı

Belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen varlıkların(mal ve hizmetler) parasal değeri giderdir. Maliyeti yalnız üretim işlevi ile sınırlandıran bu değerlendirme sonucunda işletme varlıklarının edinimi için yapılan ya da yapılacak olan kaynak kullanımları maliyet, varlıkların mal ve hizmet üretimi için tüketilmesi ise gideri ortaya çıkarmaktadır. (Hacıüstemoğlu 2000: 45). Gider işletme varlıklarının kullanılıp tüketilmesiyle oluşmaktadır. Bir başka

ifadeyle hasıllattan düşülen değerini yitirmiş veya faydası tükenmiş maliyettir.(Altuğ,1996: 16)

2.2.2. Harcama Kavramı

Harcama kavramı; bir mal veya hizmetin sağlanması veya herhangi bir edim olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır. İşletmeye herhangi bir mal veya hizmet sağlamak veya işletmenin yerine getirmesi gereken bir yükümlülük nedeniyle yaptığı ödeme veya borçlanmalardır.(Özkan,2011: 27).

2.2.3. Maliyet Kavramı

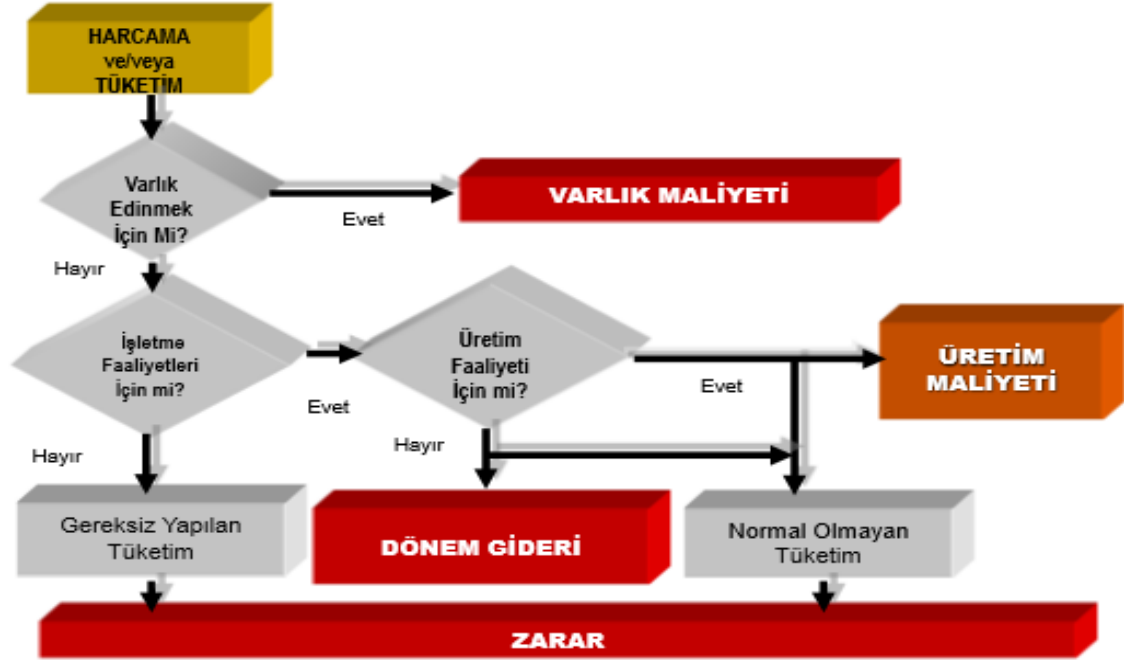
İşletmeler sahip oldukları iktisadi varlıkları faaliyetlerin sürdürülmesinde kullanır ve tüketirler, üretim yapma amacıyla tüketilen iktisadi varlıkların değeri işletmeler açısından maliyettir. Maliyet; işletmelerin esas faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin ortaya çıkmasında kullanılan üretim faktörlerinin parasal karşılığıdır. (Basık,Kaya,Serhat,2006; 2).

2.2.4. Zarar Kavramı

İşletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşıırken, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimler “zarar”dır. (Büyükmirza, 2006 : 54).

2.2.5. Gider, Harcama, Maliyet, Zarar İlişkisi

GİDER - MALİYET - ZARAR VE HARCAMA İLİŞKİSİ



Şekil1. Gider- Maliyet- Zarar Ve Harcama İlişkisi

Kaynak:

(<http://sosyalbilimler.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/102/files/maliyet-ve-yonetim-muhasebesi>)

Bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarı o amacın maliyetini oluşturur. Amaç hammadde temini ise bunun için ödenen alış bedeli ve satın alma giderleri için yapılan ödeme ve borçlanmalar ise harcamadır. Elde edilen hammadde maliyet bedeli ile bilançoda yer alır. Bu hammadde mamul üretimi için tüketildiğinde, gidere dönüşür ve hammadde gideri olarak ifade edilir. Hammadde belli bir amacı, yani mamul üretimini gerçekleştirmek için tüketilmiştir. Bu durumda tüketilen hammaddenin bedeli üretilen mamulün maliyetine dönüşür. Söz konusu hammaddenin bir kısmı depoda gerekli tedbirlerin alınmaması nedeniyle çürürse veya makine arızası nedeniyle normalden fazla kullanılırsa, zarara dönüşecektir.

(<http://sosyalsbilimler.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/102/files/maliyet-ve-yonetim-muhasebesi>) erişim; 01.12.2016)

2.3. MALİYET MUHASEBESİNİN İŞLEVLERİ

2.3.1. Mamül Ve Hizmet Maliyetlerinin Saptanması

Maliyet muhasebesinin başlıca görevi üretilen mal veya hizmet maliyetinin saptanmasıdır. İşletmenin üretim konusunu oluşturan mal veya hizmetlerin kaç liraya mal olduğunun (doğruya en yakın bir şekilde) saptanması; gerek genel mûhasebenin düzenleyeceği mali tablolara, gerekse mamüllerin satış fiyatının oluşturulması yönünden önemlidir. (Erdoğan,2002: 12)

Mamül maliyetlerinin hesaplanması sözü edilen mali tablolardan gelir tablosunun kalemlerinden biri olan “Brüt Satış Karı”nın saptanması için koşuldur. Brüt satış karının bulunabilmesi satışların maliyetinin bir unsuru olan “Satılan Mamül Maliyeti”nin saptanmasına bağlıdır. Ayrıca üretimi tamamlanmış fakat satılmamış (stokta bulunan) ürünlerin de değerlendirilerek bilançonun mamül, yarı mamül stok kalemlerinde gösterilmesi gerekir. Belirtilen bu işlemler mamül maliyetinin saptanması ile olanaklıdır.

Mamül maliyetlerinin saptanmasının gerekli olduğu diğer bir konu da işletmenin ürettiği mamülün satış fiyatının belirlenebilmesidir. Her ne kadar ekonomi kuramında fiyatlar arz ve talebe göre saptansa da uygulamada fiyatlar maliyetlerden yararlanılarak bulunmaktadır. Kısa vadede maliyet ve fiyat arasında direkt bir bağlantı olmamakla birlikte, uzun vadede mamüllerin satış fiyatları maliyetlerin üzerinde olmasını gerektirir. (Erdoğan,2002:13)

2.3.2. Gider Kontrolüne Yardımcı Olmak

Maliyetlerin ve üretimin sınıflandırılması ile her bir bölüm için maliyet hesaplaması yapılarak, üretim sonucunda ortaya çıkan aşırı ve anormal maliyetlerin karşılaştırılması yapılarak maliyet farklılıklarının kaynağının hangi üretim girdisinden ve hangi bölümden kaynaklandığı tespit edilerek, bu maliyetlerin kontrol altına alınması sağlanmaktadır. (Akdoğan,2015: 46)

2.3.3. Planlamaya Yardımcı Olmak

Maliyet muhasebesinin amaçlarını birbirinde kesinlikle ayrılmasına olanak olmayıp,tersine bu amaçlar arasında yakın bir ilişki vardır. İşletmeler normal faaliyetlerini sürdürürken belirli kararlar alırlar. Bunlar yön verici veya düzeltici kararlardır. (Erdoğan,2002: 13) Söz konusu kararlara ek olarak işletmede bir takım özel kararların da alınması gerekebilir.Bu kararlar;yeni bir ürünün üretimine geçmek,üretim sisteminde değişiklik yapmak,makine veya bina gibi yatırımlar için özel kararlar vermek olabilir. Sözü edilen özel kararlar için belirli verilerden yararlanılarak incelemeler yapılır. Maliyet muhasebesi de amaç olarak bu verilerin kolaylıkla elde edilmesini sağlamalıdır. Örneğin yeni bir mamül üretimi için gereken atölye inşa kararı bir yatırım kararı olacağından,yeni atölyenin inşası ile işletme bir takım tasarruflar ve fazlalıklarla karşılaşacaklardır.İşte maliyet muhasebesi; katlanılan fedakarlıkların, elde edilecek gelirlerle karşılanıp karşılanmayacağıının cevabını verebilecek verileri sağlamalıdır. (Erdoğan,2002: 14)

2.3.4. Özel Yönetim Kararlarına Yardımcı Olmak

İşletmeler, rutin olmayan kararların alınması ile karşı karşıya gelebilirler. Kapasite artırma,makine yenileme,mevcut bir mamulün

üretimini durdurulması,yeni bir mamulün üretimine başlanması gibi kararlar,bu kapsamda yer alır.Bu tür kararların alınması,çoğu zaman,çok sayıda alternatifler arasından seçimi gerekli kılmaktadır.Özel amaçlı kararlar olarak ifade dilen bu tür rutin olmayan kararların alınması,zamanlı ve güvenilir maliyet bilgileri gerektirmektedir.Bu bilgilerin en önemli kaynağı yine maliyet mûhasebesidir. (Karakaya, 2004: 11)

Yukarıda, özet anlatımlardan da anlaşılacağı gibi,mamül maliyetlerinin hesaplanması maliyet muhasebesinin amaç ve fonksiyonlarından bir tanesidir.Geçmişte maliyet muhasebesinin sadece mamul maliyetlerinin hesaplanması işleviyle sınırlı tutulması,maliyet muhasebesinin diğer işlevlerinin ön plana çıkmamasına neden olmuştur.Oysa,günümüzde serbest piyasa ekonomisinin yarattığı yoğun rekabet şartları maliyet muhasebesinin planlama ve kontrol fonksiyonlarını da ön plana çıkarmıştır.Maliyet muhasebesi işletme faaliyetlerinin analiz edilmesinde,performans değerlendirmelerinin yapılmasında,maliyet kontrolunun sağlanmasında,maliyetin düşürülmesinde üretim etkinliğinin artırılmasında ve yoğun rekabet ortamlarında işletme yönetiminin belli noktalara dikkatlerinin çekilmesinde önemli veri ve bilgi kaynağı olma işlevlerini yerine getirmektedir. (Karakaya, 2004: 12)

2.4. GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

2.4.1. Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

Gider çeşitlerinin sınıflandırılması, giderlerin doğal adlarına göre yapılmaktadır. Bu sınıflandırma tek düzen hesap planında aşağıdaki şekilde yer almıştır. (Akdoğan 1994: 3).

İlk Madde ve Malzeme Giderleri - Malların ve hizmetlerin üretiminin gerçekleştirilmesi ve diğer işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi

amacıyla tüketilen her türlü madde ve malzeme bedelleri bu giderlere dahildir. İş girdilerinden birinin girişi ve tüketimi ile ilgili maliyet ve giderleri kapsamaktadır. (Kilger,1978:9)

Giderin tanımında belirtildiği üzere, işletmenin içindeki veya dışındaki ilk madde ve malzemelerin tüketimi, işletmenin amacına uygun bulunduğu veya bulunmadığı, harcamanın ortaya çıkması için tüketimin ispatlandığı veya ispatlanmadığı farketmemektedir. Örneğin; Hammadde üretimi, kullanımı işletmenin amacına uygun ve ispatlanmış tüketimdir. Öte yandan, eğer satın alınan mallar yanlışlıkla yakılır ya da aksi takdirde zarar görürlerse, bu tüketim işletmenin amacına uygun olmayan ve hedefe yönelik olmayan tüketimin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. (Haftacı,1999:16)

2. İşçi Ücretleri ve Giderleri – İşveren tarafından işgücü için yapılan harcamalar da bu giderlere dahil edilmiştir. Buna İşçilik Maliyeti de denilebilir. Fakat işçilik kavramı, fiili ve fiziksel emeğin tüketimini kapsamaktadır. Bu yüzden de işçilik giderleri kavramına göre; fiili ve fiziksel emeğin tüketimine ait olmayan; haftalık tatil ücreti gibi giderler de bu gruba dahil edilmelidir. (Bernhard,1976:4).

Aynı zamanda malların ve hizmetlerin üretiminde ve diğer işletme faaliyetlerinde bulunan işçilere ödenen tüm ücretler, harcama hattına ödenen veya tahakkuk eden her türlü giderler de bu gider türüne dahildir. (Kepekçi,1994:27)

3. Memur Ücret ve Giderleri - İşletmenin mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek ve işletmenin diğer faaliyetlerini yerine getirmek için istihdam edilen aylık para ödenen yöneticiler, ofis çalışanları, memurlar, vb. personeller için ödenen ücret ve bunun benzeri tüm giderler, bu gruba dahil edilmektedir. (Reschke,1982:48)

4.Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler - İşletmeler, malların beraber, taşımacılık, su, elektrik, yük taşıma, enerji, reklam, posta, danışma, sigorta ödemesi, fason işçilik, haberleşme gibi işletme girdilerinin tüketilmeleri ile ortaya çıkan giderler de vardır ki onlar bu gider kapsamına dahil edilmektedir. (Schweitzer, Hettich,1998:38).

İşletmeler, malların beraber, taşımacılık, su, elektrik, yük taşıma, enerji, reklam, posta, danışma, sigorta ödemesi, fason işçilik, haberleşme gibi işletme girdilerinin tüketilmeleri ile ortaya çıkan giderler de vardır ki onlar bu gider kapsamına dahil edilmektedir. (Schweitzer, Hettich,1998:38)

Mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer iş faaliyetlerini gerçekleştirmek için herhangi bir kamu hizmetleri ve hizmet masrafları işletme dışından yapılır, yani dışarıdan sağlanır. Örneğin; Temizleme tipi temizlik işleri bir temizlik şirketi tarafından sağlanmaktadır. Ama temizlik işleri işletme içinde çalışanlar aracılığıyla yapılırsa; çalışanlara yapılan harcama emek maliyetine düşer. (Üstün,1996: 57)

5. Çeşitli Giderler - İşletmede malların ve hizmetlerin üretimini yapmak ve diğer iş faaliyetlerini gerçekleştirmek için yapılan, ancak yukarıda saydığımız çeşitlerde hiçbir gider türüne girmeyen giderler, bu gider türüne girer. Örneğin; seyahet, noter, kira, sigorta, reklam, bağışlar gibi giderler çeşitli giderlere dahildir. (Gürsoy,1999:23)

6. Vergi, Resim ve Harçlar - İşletmede mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirmek için mevzuat gereğince ödenen ya da tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergiler, resimler ve harçlar bu gider türünü kapsamaktadır. (Peker,1983: 13)

7. Amortisman ve Tükenme Payları - İşletmelerde mal ve hizmet üretimini gerçekleştirmek ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirmek için kullanılan maddi duran varlıklara, maddi olmayan duran varlıklara

ait amortisman ve tükenme payları bu gider türüne girer. (Gündüz, Perçin,1997:2).

8. Finansman Giderleri - İşletmenin gerek yatırım, gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmalara ait; faiz, kredi komisyonu, kur farkları gibi giderler, bu gider türüne girer. (Bursal,Ercan,1994:72)

2.4.2. Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Giderleri işletme temel fonksiyonlarını ve üretim işletmelerini esas olarak altı başlık altında sınıflandırabiliriz: (Sürmeli,1993:7)

1.Üretim Giderleri -Mamül ve hizmet üretiminin yapılması ile ortaya çıkan; ilk madde ve malzeme, işçilik, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet, amortisman gibi tüm giderler bu guruba girer. Üretim giderleri maliyet muhasebesinin asıl konusunu oluşturmaktadır. Bu giderler, işletmenin üretim bölümü ile ilgili giderlerdir. Üretim giderleri, üretim fonksiyonu ile ilgili tüm giderleri; örneğin,üretim bölümü işgörenlerinin ücretlerini, bu bölümde kullanılan sabit varlıkların amortismanlarını, mamülün üretiminde kullanılan madde ve malzemeleri, üretim işgörenlerinin kullandığı kırtasiyeleri, aynı iş görenlerin seyahat giderlerini, v.b. giderleri kapsar ve üretim bölümü, genellikle fabrika müdürlüğünde toplanan, üretime doğrudan ve dolaylı hizmet veren birimlerden oluşur. (Agthe,1963:65)

Yemekhaneye alınan besin maddeleri ve binanın emlak vergisi gibi, bazı gider türlerinin ilk anda hangi fonksiyonel gruba ait olduğu bilinemez. Gider Dağıtım Tablosu'nda giderlerin gider yerlerine aktarımı sonunda, Üretim Gider Yerlerine isabet eden tutarlar da Üretim Gideri sayılır (Karcıoğlu, 2000:57).

2.Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri -İşletmenin pazarlama bölümü ile ilgili giderlerdir. Pazarlama giderleri, pazarlama fonksiyonu ile ilgili

tüm giderleri kapsamaktadır. Örneğin, pazarlama bölümü personelinin ücretlerini, bu bölümde kullanılan sabit varlıkların amortismanlarını, tanıtım malzemelerini, pazarlama bölümünde çalışanların kullandığı kırtasiyeleri, aynı çalışanların seyahat giderlerini, reklam vb. giderleri kapsar. (Köhler,1989:118)

Yukarıda belirtildiği gibi, bazı gider türlerinin ilk anda hangi fonksiyonel gruba ait olduğu bilinemez. Gider Dağıtım Tablosunda giderlerin gider yerlerine aktarımı sonunda, Pazarlama Gider Yerlerine isabet eden tutarlar da pazarlama gideri sayılacaktır. Pazarlama kapsamında bulunan satış ve dağıtım alt fonksiyonuna ait giderler de bu grupta yer alır.

Üretim sürecinin tamamlanması ile elde edilen mamül, alıcılara teslimine kadar depolama, pazarlama, satış ve dağıtım gibi işlemlere tabi tutulur. Bu işlemler yapılırken ortaya çıkan malzeme, personel, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet, amortisman gibi giderler bu grupta yer alır. (Bursal, 1963:24)

3.Genel Yönetim Giderleri - İşletme politikalarının tayini, organizasyonu, personel işleri gibi genel yönetim faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan; malzeme, personel, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet, amortisman gibi giderler bu grupta yer alır. İşletmenin yönetim bölümü ile ilgili giderlerdir. Yönetim giderleri, yönetim fonksiyonu ile ilgili tüm giderleri; Örneğin, yönetim bölümü personelinin ücretlerini, bu bölümde kullanılan sabit varlıkların amortismanlarını, yönetim çalışanlarının kullandığı kırtasiyeleri, aynı çalışanların seyahat giderlerini vb. giderleri kapsayacaktır. Yönetim giderleri ülkemizde genel giderler, genel idare giderleri, genel yönetim giderleri gibi adlarla ifade edilmektedir. Yönetim giderlerini işletmenin bütününe ilgilendiren yönetim hizmetlerine ait giderler olarak da tanımlayabiliriz. (Canoğlu,1978:45)

Yukarıda belirtildiği gibi, bazı gider türlerinin ilk anda hangi fonksiyonel gruba ait olduğu bilinemez. Gider Dağıtım Tablosunda giderlerin gider yerlerine aktarımı sonunda, Yönetim Gider Yerlerine isabet eden tutarlar da Yönetim Gideri sayılır. (Alparıslan,1983: 47)

İşletmede yönetim bölümü, hangi alt bölümleri kapsar? Bu ayırım net olarak tanımlanmalıdır. Pazarlama giderlerini belirlemek daha kolay olmasına rağmen, tanımlama farklılığı sebebiyle yönetim giderlerinin belirlenmesi daha zordur. Örneğın, Mali İşler Bölümü, İdari İşler Bölümü, Finansman Bölümü, Personel Bölümü, Güvenlik gibi bölümlerin giderleri, maliyete mi alınacaktır; yoksa yönetim gideri mi sayılacaktır. Eğer bu bölümler yönetim bölümüne dahil iseler, bunlara ait giderler yönetim gideri olarak kaydedilmiş olacaktır .Büyük şirketlerde genellikle fabrika ile merkez ayrı bina veya yerlerde yerleşirler. Bu durum, yönetim bölümü ile üretim bölümünün, dolayısıyla yönetim giderleri ile üretim giderlerinin ayrılmasını kolaylaştırır. Bu ayrı yerleşimde bile bazı fonksiyonlar, örneğın, muhasebe, personel, finansman, bilgi işlem, güvenlik, planlama fonksiyonları, hem merkezde hem fabrikada bulunabilir. Bu durumda, sayılan fonksiyonların tamamen yönetim bölümünde olduğu veya sadece merkezde kalan kısımlarının yönetim bölümünde olduğu, fabrikada bulunan kısımlarının ise üretim bölümüne dahil olduğu konusunda bir kabul yapılmalıdır (Alparıslan,1983: 49).

3.Finansman Giderleri -İşletmenin finansman fonksiyonlarını yerine getirmek için yapılan; faiz, kredi komisyonu, kur farkları gibi her türlü giderler bu grupta yer alır. İşletmenin kısa veya uzun vadeli her türlü borçlanmaları ile ilgili faiz, kur farkı ve benzeri giderler bu gruba dahildir. Ancak, finansman bölümü ile ilgili giderler (ücretler, kı rtasiye v.b.) genel olarak yönetim giderleri arasında yer alır (Haftacı,1999: 56).

4.Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderleri -İşletmenin Araştırma Geliştirme Bölümü ile ilgili giderlerdir. Ar-Ge Giderleri, Ar-Ge fonksiyonu ile ilgili tüm giderleri; Örneğin, bu bölümün personelinin ücretlerini, bu bölümde kullanılan sabit varlıkların amortismanlarını, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan araç ve gereçleri, Ar-Ge çalışanlarının kullandığı kırtasiyeleri, aynı işgörenlerin seyahat giderlerini, vb giderleri kapsayacaktır. Giderlerin gider yerlerine aktarılması sonunda, Ar-Ge Gider yerine aktarılan giderler de Ar-Ge gideri sayılır. Üretimi yapılan mevcut mamüllerin maliyetini düşürmek, satışları arttırmak, yeni üretim yöntemleri geliştirmek gibi konularda araştırmalar yapmak için; malzeme, personel, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, amortisman gibi yapılan tüm giderler bu grupta yer alır (Akdoğan,1998: 398).

5.Çalışmayan Kısım Giderleri - Çalışmayan Kısım Giderleri, işletmede boş duran veya kiraya verilen sabit varlıklara ve kısımlara ait giderlerdir. Bu giderler, söz konusu üretim araçlarının ve üretim kısımlarının faal oldukları dönemlerde maliyet gideri olarak kabul edilen giderlerinden, gayri faal oldukları zamanlara ait giderleridir. Örneğin, bakım veya kapasite düşüklüğü sebebiyle atıl kalan makinelerin amortismanları çalışmayan kısım gider sayılır (Sevilengül, 1994: 238).

6.Arızı (Olağandışı) Giderler -Yukarıda sayılan giderlere niteliğinden dolayı dahil edilemeyen giderler arızı veya olağandışı gider olarak kabul edilir. Bu giderlerin temel özelliği, işletmeye yabancı olması başka deyişle işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerekli olmayan, bu sebepten de ara sıra ortaya çıkmasıdır. Bir giderin iradi olarak yapılması onun arızı gider olmasına mani değildir. İradi olarak yapılan, örneğin, bağışlar, arızı gider grubuna alınmalıdır. (Altuğ,1999: 178).

2.4.3. Giderlerin Gider Yerlerine Göre Sınıflandırılması

Bir üretim iş letmesinde mamüllere yüklenecek olan giderler, üretim giderleridir. Üretim giderleri, mamüllere yüklenmesi açısından direkt gider ve endirekt gider olmak üzere ikiye ayrılır.

1.Direkt (Dolaysız) Giderler-Ortaya çıkan bir üretim gideri, üretilen mamüllerin maliyetine doğrudan yüklenebiliyorsa, direkt giderdir. Bir başka ifadeyle, üretimle ilgili bir giderin herhangi bir kriter ya da ölçüye ihtiyaç duyulmadan, hangi mamül için ne kadar olduğu kolaylıkla belirlenebiliyorsa o gider, mamülün direkt gideridir (Altuğ,1999: 172).

2.Endirekt (Dolaylı) Giderler-Ortaya çıkan bir üretim gideri, üretilen mamüllerin maliyetine doğrudan yüklenemiyorsa endirekt giderdir. Başka bir ifadeyle, üretimle ilgili bir gideri mamüllerin maliyetine yükleyebilmek için bir dağıtım ölçüsü ya da kriterine ihtiyaç duyuluyorsa o gider endirekt nitelikli bir giderdir.(Altuğ, 1999 :174).

2.4.4. Giderlerin Faaliyet Hacmiyle İlişkileri Açısından Sınıflandırılması

Giderlerin üretime göre değiştirilebilmesi veya değiştirilememesine göre giderler sabit, değişken ve karma giderler olarak gruplandırılır;

1. Sabit Giderler - Belli bir süre zarfında üretim miktarı azalıyor veya artıyorsa ve buna rağmen toplam harcamalar değişmiyorsa bunlar sabit giderlerdir. İlk kuruluş maliyetleri, binalar, makine ve cihazlar için amortisman giderleri sabit maliyetlerdir. Bazı işçilik masrafları da sabit giderlerin kapsamına dahil edilebilir. (MEGEP,2011:7)

2. Değişken Giderler - Değişken maliyetler, üretim hacmine bağlı olarak değişir. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderler değişken giderlerdir. Örnek verilebilir.

3. Karma Giderler - Karışık maliyetler kesinlikle sabit değildir veya

tamamen değişken değildir. Bazıları üretim değişmese bile belli bir artış gösterebilir. Örneğin; Onarım bakım masrafları gibi. (MEGEP,2011; 7)

2.5. YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILAN MALİYET KAVRAMLARI

2.5.1. Ek Maliyet

Belirli bir seçeneğin seçilmesiyle karşılaşılabacak ilave katlanımlar ek maliyettir. Başka bir tanımla ek maliyet seçenekler arası maliyet farkıdır. Ek maliyet, seçeneklerin geçerli maliyet farklarıdır. Ek maliyetin toplam tutarı, irdelenecek işlemin başlangıç noktasına bağlıdır. Örneğin, var olan üretim düzeyi 30.000 birim olan bir işletmede aylık giderler 2.000.000.000 TL ise, üretim düzeyini 10.000 birim arttırmakla toplam giderler 2.600.000.000 TL ye ulaşacaksa, seçeneğin maliyeti 6.000.000.000 TL dir. Bu irdeleme için başlangıç noktası işletmenin varolan üretim düzeyidir (30.000 birim). (Hacırüstemoğlu, Sevgener, 2000: 27)

2.5.2. Batık Maliyet

Alternatifler arasına yapılan seçime ilişkin kararlardan etkilenmeyen maliyetlere batık maliyetler denir. Batık maliyetler işletme yöneticilerinin verecekleri kararlarda geçersizdir. Batık maliyetler genellikle tarihsel maliyetlerdir. Örneğin, geçmişte satın alınan bir makinanın satın alma veya net defter değeri, bu varlığın kullanmaya devam etme veya hemen satma alternatifleri açısından batık maliyettir. Nitekim mevcut makinanın yerine yenisinin satın alması şeklinde ortaya çıkan yatırım kararında, mevcut makinanın satın alma maliyeti veya net değeri yatırım kararını ilgilendirmez. Çünkü bu durum geçmişte verilmiş bir karara ilişkindir. Dolayısıyla bugünkü kararda etkisi olmayacaktır.

Geçmişte katlanılmış bu değerin geri alınması söz konusu değildir. (Erdoğan, 2002 : 52)

2.5.3. Fırsat Maliyeti

Fırsat maliyeti bir girdinin ya da üretim kapasitesinin başka bir seçenek için kullanılmasında edinilecek enyüksek gelir düzeyidir. Kayıtlara aktarılma olasılığı olmayan fırsat maliyeti, seçenekler arasında karar vermede önemli olmaktadır. Çeşitli seçenekler arasında karar verirken her bir seçeneğin olumlu ve olumsuz yönleri irdelenerek yapılacak seçimin net yarar sağlayacak seçenek üzerinde yoğunlaştırılması gereklidir. Ortaya çıkacak net yarar ise fırsat maliyetidir. (Hacıüstemoğlu, Sevgener, 2000: 28)

2.6. MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

2.6.1. Giderlerin Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

1.Tam Maliyet Yöntemi-Tüm maliyet unsurlarının maliyetin içine sokulduğu yöntemdir. Gerek “Üretim maliyeti” gerek “Satış maliyeti” nin hesaplanmasını sağlamak üzere tüm giderlerin, bu arada endirekt giderlerin tabi tutulacağı işlemlerle bunların dağıtımını sağlayan emsallerin kullanıldığı biçimine yönelmiş bir uygulamayı belirtmektedir. Üretim maliyet muhasebesinde; tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamının, bunların direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönemde üretilen mamullerin maliyetine, yüklenerek stoklara aktarılması esasına dayanır. Pazarlama maliyet muhasebesinde ise pazarlama giderlerinin tamamının bunların direkt, endirekt veya değişkenlik derecesine bakılmaksızın, mamuller satış bölgesi, alıcılar, dağıtım kanalları vs. bakımından yapılacak analiz türüne göre ilgili pazarlama alanına yüklenmesi esasına dayanır. (Akdoğan,

Gündüz, Sevim,1994: 16) Tam maliyet yönteminde, maliyeti hesaplanacak birime önce direkt giderler verilmekte, daha sonra da endirekt giderler bazı ölçülere göre yüklenmektedir. Bu yöntemde, üretilen bir mamulün maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt iflçilik giderleri ve endirekt gider niteliğinde olan genel üretim giderlerinden oluşur. Ülkemizde bu yöntem yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Bu yöntemin en önemli yararı, her mamulün satış fiyatına göre bütün giderlerden sonra bırakabileceği kâr unsurunu görme imkanını yöneticilere sağlanması ve yönetimin bu uygulamaya alışkanlık olmasıdır. Yöntemin en önemli sakıncası ise, endirekt giderlerin maliyetlere yüklenmesinde bazı dağıtım ölçüsünden yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım ölçülerinin bazen subjektif olabilmesidir. Bu durum, elde edilen bulguların güvenilirliğini etkilemektedir. Diğer taraftan sabit giderlerin üretim hacmiyle bağlantısı olmadığından bu giderlerin mamul birimi başına düşen payı üretimin fazla olduğu dönemlerde düşük, üretimin azaldığı dönemlerde ise yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu ise birim maliyetlerin dönemler arasında büyük dalgalanmalar göstermesine yol açmaktadır. (Akdoğan, Gündüz, Sevim,1994: 16)

2.Değişken Maliyet Yöntemi-Değişken Maliyet Yönteminde, maliyeti bulunacak birimlere, üretime bağlı olarak değişen giderler (DİMM, DİG, Değişken GÜG) yüklenmekte, üretime bağlı olarak değişiklik göstermeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. (Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, 2012 : 24)

Değişken maliyet yönteminde üretim maliyetlerinin hangi kalemlerden oluşacağı üretim teknolojisinden etkilenmektedir. Başka bir deyişle emek yoğun teknoloji kullanarak üretim işlevini gerçekleştiren bir işletmede değişken maliyetler; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. İleri derecede

otomasyon söz konusu olan işletmelerde değişken maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve değişken genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. İlk olarak genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayıran bu yöntem, planlamada, ürün fiyatlarının tespit edilmesinde, başabaş noktası belirlemede, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını analiz etmede ve yönetim kararlarının alınmasında etkili olmaktadır. Ayrıca, alınacak kararlarda, değişken maliyetlerin etkisi rahatça görülür ve sabit maliyetler dağıtılmadığı için dağıtımda söz konusu olabilecek yanlışlıklar da ortadan kaldırılmış olur. Sağladığı bu yararlar karşılık yöntemin sakıncası, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasının bir işletme için oldukça güç olması ve kimi zaman yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında hataya sebep olmasıdır.(Yereli, Kayalı, Demirlioğlu, 2012 : 25)

3.Normal Maliyet Yöntemi -Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite “normal kapasite”dir. Standartta normal kapasite, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen “ortalama” üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite beklenen kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. Normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir. Standartta normal kapasite şöyle açıklanır; “Normal kapasite, planlanan bakım - onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.” Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma, yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin

verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır. (Güngörmüş, Boya, 2010: 112) Standarda göre, üretim birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri, kapasiteye bağlı olarak artırılamaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri, gerçekleştiği dönemde gider olarak sonuç hesaplarına kaydedilir. “Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Üretim dalgalanmaları düşük ve atıl kapasite ile çok yüksek üretim olarak iki gruba ayrılır. Düşük ve atıl kapasitenin olduğu dönemlerde normal maliyet yönteminden dönülmez. Olumsuz kapasite sapmaları, üretim maliyetine yüklenmeyip dönem gideri olarak kaydedilir. Çok yüksek üretim(aşırı kapasite sapması) dönemlerinde ise, her bir mamule düşen dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı azalır. Böylece mamul stoku aşırı değerlendirilmemiş olur. Burada amaçlanan tam maliyet yöntemi uygulanması değil, tam maliyete kadar gidebilecek bir yöntemin uygulanabileceğidir.(Güngörmüş, Boya, 2010: 113)

4.İlk Maliyet Yöntemi-Asal maliyet- bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenmekte ve genel üretim giderlerinin tamamı maliyet kapsamı dışında bırakılmaktadır. Yöntem, genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanır. Ancak günümüzde, genel üretim giderleri maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı pek yoktur.(Çakıcı,2012 : 104)

2.6.2. Giderlerin Gerçekleşme Durumuna göre MY

1.Fiili (Gerçekleşmiş) maliyet yöntemi - Mamul maliyetlerini gerçekleşmiş maliyet verilerine göre hesaplaman bir yöntemdir.Yöntem tarihi maliyet,gerçek maliyet gibi isimlerle de anılmaktadır.Fiili maliyet verileri ancak üretim faaliyetlerinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesi halinde elde edilebilir.Dolayısıyla,bu yöntemi uygulayan bir işletme,mamul birim maliyetini,ancak,tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilir.Gerçekleşmiş maliyet verileri işletmenin defter kayıtlarından elde edilir.Bu sebeple,fiili maliyet yöntemine göre hesaplanan maul maliyetleri,gerçek maliyettir ve tamamı belgeye dayalıdır.(Karakaya,2004: 258)

2.Tahmini maliyet yöntemi-Üretim yapan işletmelerde maliyet muhasebesinin planlama ve giderlerin kontrol edilmesi için kullanılması durumunda (ki bu günümüzde işletmeler için çok önemlidir) tarihi maliyetler önemini kaybetmektedir.

Maliyetlerin önceden tahmini olarak belirlenmesi ve bu belirlenen maliyetlere göre satış fiyatlarının ön görülmesi, daha sonra oluşan fiili maliyetlerin kontrolü ve işletme bütçelerinin yapılmasında tahmini maliyetlerin girdi olarak kullanılması maliyet ve yönetim muhasebesi için önemli olmaktadır.

Şüphesiz maliyetlerin tahmin edilmesinde, önceden oluşmuş fiili maliyetler ve bu maliyetlerde olabilecek (fiyat ve kullanım miktarları) değişiklikleri tahmin etmek önem arz etmekte.

Özetlersek üretilen ürün veya hizmetin maliyetinin ileride ne olacağını tahmin ederek hesaplanan maliyetlere tahmini maliyet

denilmektedir.(<https://muhasebeciyorumluyor.com/muhasebede-maliyet-hesaplama-yontemleri-1/>)

3.Standart maliyet yöntemi-Standart maliyet sistemi, maliyet hedeflerini belirleme ve performansı değerlendirmek için kullanılan bir yöntemdir. Hedefler veya beklenen maliyetler çeşitli kriterlere göre belirlenir ve beklenen hedeflere göre fiili performans ölçülür. Beklentiler ile fiili sonuçlar arasındaki önemli farklar araştırılır. Standart maliyet sistemleri, bu sınıfta geliştirilen temalarla uyumlu olarak, yöneticilere karar verme ve kontrol etme konusunda yardımcı olan bir araçtır.(MİT Sloan, 2013: 3)

2.6.3. Maliyet hesaplama şekline göre MY

1.Sipariş maliyet yöntemi-Gider yerleri ile mamuller arasında kolaylıkla bağlantı kurulamayan durumlarda sipariş maliyeti yöntemi ile bu bağlantı kurulur. Müşterilerin değişik gereksinim ve siparişlerine göre çalışan ve mamulleri standart olmayan işletmelerde üretim giderleri “sipariş yöntemi” ile mamule yüklenir. Değişik partiler halinde çeşitli mamuller üreten bir işletmede değişik partilerin maliyeti de sipariş maliyeti yöntemi ile bulunur.Bu yöntemle çalışan işletmelerde “üretimi planlama ve programlama “ departmanı her bir işlem merkezinin belirli devrelerde hangi çeşit mamulü üreteceğini belirler ve üretim için depolardan ham madde çekmek ve işçi kullanmak yetkisi verir. Bu yetkiye “üretim emri” denir. Üretim emirleri ile siparişler birbirine paraleldir. Sipariş maliyeti yönteminde her bir üretim emri için bir sipariş maliyeti föyü açılır. Her bir sipariş için yapılan ve mamule direkt olan ham madde ve işçilik giderleri sipariş maliyet föyü üzerinde toplanır. Mamule direkt olmayan genel üretim giderleri ise esas üretim ve hizmet gider yerlerinde toplanarak, doğrudan dağıtım, kademeli dağıtım, planlı dağıtım ve matematiksel dağıtım gibi yöntemlerle

mamule yüklenir. Sipariş maliyet föyü, siparişlere ait tüm bilgileri içerdiğinden bu yöntemin beyni sayılır. Sipariş maliyeti sisteminde üretim müşteri talebi için yapılabileceği gibi stok içinde yapılabilir.(
<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/Abone/YAZARLAR/ahmetakin/2003veoncesi/agustos2.asp>)

2.Safha maliyet yöntemi-Küçük miktarlar hâlinde farklı mamuller üreten işletmeler için siparişli maliyeti sisteminin kullanılmasının uygun olduğu daha önce açıklamıştık. Buna karşın, büyük miktarlarda, yığın hâlinde ve benzer (homojen) mamuller üreten işletmelerde, üretim maliyetlerinin hesaplanabilmesi için safha maliyeti sistemi kullanılmalıdır. Safha maliyeti sistemini daha iyi anlayabilmek, sistemin temelinde yatan faaliyetler ve bunların akışını anlamaya bağlıdır. “Safha maliyeti sistemi”, büyük miktarlarda yığın olarak üretilen mamullerin çeşitli afromalardan (safhalardan) geçmesi ve her bir safhada mamule bir ya da daha fazla işlem uygulanarak yarı mamullerin tamamlanmış mamul hâline getirilmesi felsefesi üzerine kurulmuştur. Bir başka ifade ile maliyetler her üretim sayfası için belirlenir. Safha kavramı yerine kimi zaman “evre” kavramı da kullanıldığı için sistem de “evre maliyeti sistemi” olarak da adlandırılmaktadır.(Akdoğan, Gündüz, Sevim: 217)

3.Karma(işlem) maliyet yöntemi- Benzer ve özellikle farklı mamullerin üretildiği üretim sistemlerinde uygulanan, sipariş ve safha maliyeti sistemlerinin karışımı olan maliyet sistemidir.(
<https://www.muhasebeturk.org/nedir/karma-maliyet-sistemi-nedir-nedemek>)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

STANDART MALİYETLEME YÖNTEMİ

3.1. STANDART MALİYETLERİN NİTELİĞİ

Standart maliyetleme, maliyet muhasebesinin önemli bir alt konu maddesidir. Standart maliyetler genellikle bir imalat şirketinin direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ile ilgilidir. (<https://www.accountingcoach.com/standard-costing/explanation>)

Standart maliyetler, dikkatli incelemeler sonucu saptanan ve öngörülen koşullar altında maliyetlerin ne kadar olması gerektiğini gösteren değerlerdir. (Büyükmırza,2016: 570)

3.1.1. Fiili-Standart Maliyet Ayırımı

Fiili maliyetler, gerçekte ortaya çıkan maliyetlerdir. Standart maliyetler ise, ortaya çıkması gereken maliyetleri temsil ederler. Yani, fiili maliyet “olani” , standart maliyet ise “olması gerekeni” gösterir. Ayrıca, fiili maliyetin saptanabilmesi için, maliyete konu olayın meydana gelmiş olması veya veya işlemin yapılmış bulunması gereklidir. Oysa, standart maliyet ilke olarak, ilgili olay ve işlemten önce saptanır. Başka bir deyişle, fiili maliyet “geçmiş”, standart maliyet ise “geleceğe” yöneliktir.(Büyükmırza,2016: 570)

3.1.2. Tahmini-Standart Maliyet Ayırımı

Tahmini maliyetler; geçmiş dönemin sonuçlarına ve gelecekteki olası gelişmelere göre, istatistiki bir takım hesaplamalara bağlı olarak tahmin edilen maliyetlerdir. Bu tür maliyetler, işletmeler için olması beklenen bir tür ortalama maliyet niteliğinde olduğundan, standart maliyetlere göre planlama ve kontrol değerleri yüksek olmamaktadır.

Standart maliyetler, bilimsel ve teknik değerlere temellere dayanılarak hesaplanan ve belirli koşullar altında gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir. Yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı gibi, standart maliyetleri tahmini maliyetlerden ayıran iki temel özellik vardır. Bunlardan biri, standart maliyetlerin bilimsel ve teknik esaslara göre belirlenmesi, diğeri bu maliyetlerin gerçekleşmesi gereken maliyetler olmasıdır.(Kartal,Sevim,Gündüz, 2004: 11)

3.2. STANDART MALİYETLERİN TÜRLERİ

İşletmelerde karşılaşılabilecek standart tipleri şöyle sıralanabilir:

3.2.1. Sabit (baz) Standart Maliyetler

Bunlar başlangış koşullarına dayanılarak saptanan ve uzun yıllar boyunca değiştirilemeyen standart maliyetlerdir. Sabit standart maliyetlerin başlıca üstünlüğü, fiili maliyetlerin sürekli olarak değişmeyen belli standart maliyetlerle karşılaştırılmasını saptamalarıdır. Böylelikle uzun dönem verimlilik düzeyinin gösterdiği eğilimleri izleyebilmek mümkün olur. Ancak izlenen bu bilginin gerçekten bir anlam taşıyabilmesi için, başlangıç koşullarının uzun dönem boyunca değişmemesi gereklidir. Oysa, yıllar geçtikçe, girdi fiyatlarının, girdi türlerinin üretim teknolojisinin ve daha bir çok etkenenin büyük değişiklikler gösterdiği bilinmektedir. Bu nedenle, sabit standart maliyetler ender olarak kullanılırlar ve daha çok fiili maliyetlerin değil, her dönem yeniden saptanan veya gözden geçirilen standart maliyetlerin yıllar boyu gösterdiği eğilimlerin izlenmesini sağlayan birer indeks bazı işlevi görürler. (Büyükmırza,2016, 572)

3.2.2. İdeal (kurumsal) Standart Maliyetler

İdeal standart maliyet, ideal şartlar altında, yani hiç bir aksaklık, verimsiz çalışma ve kayıp olmayan bir üretim ortamında söz konusu olan

maliyetleri ifade eder. Çok gerçekçi olmayan ideal standart maliyet sadece bir gösterge olarak kullanılabilir. Bu standart türü uygulanabilir nitelikte değildir. (Karakaya, 2004 : 502)

3.2.3. Ulaşılabilir Cari Standart Maliyetler

Cari ulaşılabilir standart maliyet, mevcut ya da gelecek dönemle ilgili beklenen şartları dikkate alarak maliyetlerin ne olması gerektiğini ifade eder. Günün şartlarına göre hazırlanan veya uyarlanan bu standart maliyet türü hem uygulanabilir hem de sürdürülebilir nitelik taşımaktadır. Beklenen standart maliyetlerin bu nitelikleri taşıması ve beklenen yararı sağlayabilmesi, hiç kuşkusuz, verimli bir çalışma sonucu ulaşılabilir bir düzeyde olmasına bağlıdır. (Karakaya, 2004: 502)

3.3. STANDART MALİYET YÖNTEMİNİN KURULMASI

Standart maliyet sistemi uygulayacak işletmeler için standartların kurulması çok önemli, önemli olduğu kadar da güç ve pahalı bir iştir. Standartların saptanmasında tüm idari personele görev düşmektedir.

Standartlar fiziksel olarak (miktar) ve parasal olarak (fiyat) saptanır. Fiyat standartlarının saptanmasında işletmenin personel ve satınalma müdürlüklerinden alınan bilgiler kullanılır. Miktar standartlarının saptanmasında ise üretim ve muhasebe (özellikle maliyet muhasebesi) bölümlerinden edinilen bilgiler yararlı olur.

Standartların belirlenmesinde sadece geçmiş dönem verileri yeterli olmayıp gelecekteki koşullar da göz önünde bulundurulur. (Yükçü, 1998: 562)

3.4. STANDART MALİYETLERİN SAPTANMASI

3.4.1. Direkt İlk Madde Malzeme

Direk ilk madde malzeme standartını belirlemede ilk adım herbir üretim faaliyeti için gerekli girdi miktarlarının tespitidir. Her ürün için üretim sürecinde oluşabilecek fire ve kayıplar da dikkate alınarak, kullanılacak optimum malzeme miktarını belirlenir. Malzeme miktar standartları genellikle malzeme listesinde (ürün ağacı) kayıtlıdır.

Standart miktarlar belirlendikten sonra, her bir malzemin fiyatı belirlenmelidir. Fiyatlar, işletemin belirlediği kalite ihtiyaçlarını, miktar iskontalarını, nakliye maliyetlerini de yansıtmalıdır. (Kuybulu 2010: 26)

Bu aşamalardan sonra standart malzeme maliyeti, standart miktarların, standart fiyatlar ile çarpılması sonucu bulunur. Buna göre standart DİMM maliyetinin bileşenleri aşağıdaki gibidir :

Standart DİMM=Standart DİMM Miktarı x Standart DİMM Fiyatı

Herhangi bir mamulün standart malzeme maliyeti, standart malzeme miktarı ile standart malzeme fiyatının çarpılmasından ibarettir.(Kuybulu 2010: 26)

Örnek:

A ve B adlı iki değişik mamulün üretimini yapan ve bu üretimi tek bir esas üretim yerinde gerçekleştiren GARANT A.Ş. de her bir mamulün üretimi için aşağıdaki hammadelerin kullanılması gerektiği belirlenmiştir:

<u>A mamulü</u>	<u>B mamulü</u>
P Hammaddesi	P Hammaddesi
R Hammaddesi	-----

GARANT A.Ş. de üretilen A ve B mamulleri için direkt ilk madde ve malzeme standartları aşağıdaki biçimde belirlenmiştir:

P Hammaddesi

R Hammaddesi

A MAMULÜ:

Mamul birimine katılan miktar	9,5 kg.	5,6 metre
Mamul birimi başına normal kayıp	0,5 kg	0,4 metre
A STD. HAMMADDE MİKTARI	10 kg	6 metre

GARANT A.Ş. de yapılan tahminler sonucu,gelecek hesap döneminde beklenen ortalama hammadde fiyatları P hammaddesi için 70 TL/kg., R hammadesi için 50 TL/metre olarak belirlenmiş ve buna göre A ve B mamullerinin birimi başına direkt ilk madde ve malzeme standart tutarları aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

**BİRİM MAMUL
BAŞINA
D.İLK.MD.MLZ.
STD. TUTARI**

$$\text{STD. MİKTAR} \times \text{STD. FİYAT} =$$

A MAMULÜ:

P Hammaddesi	10 kg.	x	70 TL/kg.	=	700 TL
R Hammadesi	6 m.	x	50 TL/m.	=	300 TL
A MAMULÜ D. İLK MD. MLZ. STD TUTARI =					1000 TL

B MAMULÜ:

P Hammaddesi	8 kg.	x	70 TL/kg.	=	560 TL
B MAMULÜ D. İLK MD. MLZ. STD TUTARI =					560 TL

3.4.2.Direkt İşçilik Giderleri

Mamul birimi başına direkt işçilik standartları ücret ve zaman değişkenlerine bağlı olarak ikiye ayrılmaktadır. Direkt işçilik standartlarının tespit edilebilmesi için mamullerin üretimi ile ilgili işlemlerin, iş koşullarının ve her bir işlemi yerine getirecek işçilerin niteliklerinin belirlenmesi gerekir. Direkt işçilik zaman standardı, mamul birimlerinin belli

koşullar

altında nitelikleri belli işçiler tarafından üretilmesi için, ihtiyaç duyulan zaman süresi olarak tespit edilir. Zaman standartları tecrübeye dayanılarak, geçmiş performansların ortalamasının alınmasıyla, basit gözlemlerle veya uzmanlar tarafından yapılan metot veya hareket ve zaman etütlerine dayanılarak hesap edilebilir. Ayrıca bu standartların tespitinde tesadüfi örnekleme esasına dayanan iş örnekleme yöntemlerinden yararlanılabilir. Direkt işçilik zaman standartlarında, işçilerin yorgunluğu, istirahat zamanlarını, kusurlu malzemeyi, makinelerin yeni bir işleme hazırlanması için geçen boş zamanın hesaba katılması gerekir. Zaman standartlarının amacı verimliliği ölçmek olduğundan bireysel verimliliklerle değişmeyen faktörlerin ayrılması gerekir.(Akgün,2010:50) Zaman standartları teşvik edici olmalı buna karşılık çok zor ulaşılabılır olmamalıdır. Usta başılar kendi kontrolleri altındaki zaman standartlarını karşılamakla sorumludurlar. Direkt işçilik ücret standartları ise, işletmenin ücret ödeme sistemine göre saptanabileceği gibi, parça başı ücret, saat ücreti veya primli ücret sistemleri uygulanarak da tespit edilebilir. İşçilik standartlarının saptanmasında önemli bir sorun, durumun gerektirdiği ek çalışma için hangi standardın uygulanacağıdır. Bunun için bütün faktörlere ilişkin nitelikler ve özel bilgileri dikkate almak gerekir .Direkt işçilik ücret standartları, gerekli işçilik niteliklerine göre saptanır. Direkt işçilik standartları sendika ile yapılan sözleşmelerde tespit edilen ücretlerle, normal faaliyet koşullarına dayanılarak yapılan hesaplamalarla, geçmiş dönem direkt işçilik ücretlerinin ortalaması ile, kişisel bilgi ve tecrübelerle hesaplanabilir. Ücret standartları tespit edilirken ücretlerin işe göre değiştiği, kişisel tecrübe eğitim ve değerlerin farklı değerlendirmelere neden olacağı, teşvikli ücret sistemleri gibi metotlardan da yararlanılabilir. Ücret oranı sendikal pazarlıklara, bölgesel emek arz ve talep koşullarına bağlı olarak ortaya çıktığından ücret standartlarının

kontrolü sınırlıdır. Standartlardaki ayarlamalar sözleşme değişmelerini takip eder.Ustabaşılarveya personel bölümü şefi kontrolleri altındaki ücret standartlarını saptamakla sorumludurlar.(Akgün,2010: 51)

Örnek:

GARANT A.Ş. de A mamulü “ eritme”, “kalıba dökme”, “rötuşlama” ve “montaj” işlemlerinden, B mamulü ise “eritme” ve “kalıba dökme” işlemlerinden geçerek üretilmektedir. Her bir mamul itibariyle direkt işçilik süre standartları aşağıdaki biçimde belirlenmiştir:

	<u>ERİTME</u>	<u>KALIP</u>	<u>RÖTUŞ</u>	<u>MONTAJ</u>	<u>TOPLAM</u>
A MAMULÜ					
Verimli süre	0,40 st.	0,24 st.	0,50 st.	0,60 st.	1,74 st.
Normal süre kaybı	0,60 st.	0,04 st.	0,07 st.	0,09 st.	0,26 st.
STD.D.İ. SÜRESİ	0,46 st.	0,28 st.	0,57 st.	0,69 st.	2,00 st.

B MAMULÜ

Verimli süre	0,28 st.	0,19 st.	---	---	0,47 st.
Normal süre kaybı	0,02 st.	0,01 st.	---	---	0,03 st.
STD.D.İ. SÜRESİ	0,30 st.	0,20 st.	---	---	0,50 st.

GARANT A.Ş. de üretimle doğrudan ilgili 10 işçi çalışmaktadır.Yürürlükteki toplu sözleşme uyarınca, bu 10 işçiden 3 ü saat başına 200 TL, 4 ü 225 TL, 3 ü 300 TL, brüt ücret almaktadır.Buna göre, direkt işçilik standart saat ücreti aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır:

	3 işçi x 200 TL/st = 600 TL/st	
	4 işçi x 225 TL/st = 900 TL/st	
	3 işçi x 300 TL/st = 900 TL/st	
TOPLAM	10 işçi	2400 TL/st
ORTALAMA	1 işçi	240 TL/st

GARANT A.Ş. de A ve B mamullerinin birim başına direkt işçilik standart tutarları şu şekilde hesaplanmıştır:

				BİRİM MAMUL BAŞINA DİREKT İŞÇİLİK STD. TUTARI	
	STD. SÜRE	x	STD. ÜCRET	=	
A MAMULÜ	2 st.	x	240TL/st.	=	480 TL
B MAMULÜ	0,5 st.	x	240 TL/st.	=	120 TL

3.4.3.Genel Üretim Giderleri

Üretilen mamuller ile direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri arasında, miktar ve fiyat standartları bakımından görülen fonksiyonel ilişki, üretim maliyetinin üçüncü unsuru olan bu giderler için söz konusu değildir. Bu giderler, üretim süreci ile ilgili olarak katlanılan sabit ve karma giderler ile çok düşük orandaki değişken giderleri bünyesinde toplar. Ayrıca, söz konusu giderler ile ilgili kontrol sorumluluğu da işletme içerisinde tek bir bölüme ait olarak değerlendirilemez. Bu nedenlerden dolayı genel üretim giderlerine ait standart maliyetler, standart yerine esnek bütçeler esas alınarak oluşturulur.(Alagöz,2014: 269)

Esnek bütçe uygulamasında;

G.Ü.G. Bütçe Tutarı=Değişken G.Ü.G. x Üretim Hacmi +Sabit G..Ü.G.
formulünden yararlanılır.

Genel üretim giderlerinin bütçelenmesi sürecinde işletmedeki faaliyet hacmini temsil edecek ölçünün saptanması ve saptanan faaliyet hacmindeki sabit ve değişken genel üretim giderlerinin hesaplanması hususları oldukça önemlidir.(Alagöz,2014: 270)

Örnek;

	Bütçelenmiş Üretim Miktarı	x	Mamul birimi Başına Standart İş Birimi Sayısı (D.İşç.Saati)	=	Bütçelenmiş Toplam İş Birimi Sayısı (Direkt İşçilik Saatleri)
A MAMULÜ	12.000	x	2 st/birim	=	24.000 st.
B MAMULÜ	24.000	x	0,5 st/birim	=	12.000 st.
TOPLAM				=	36.000 st.

Değişken Genel Üretim Giderleri

Standart Yükleme Oranı = 3.600.000 TL / 36.000 st. = 100 TL/st.

Sabit Genel Üretim Giderleri

Standart Yükleme Oranı = 5.400.000 TL / 36.000 st. = 150 TL/st.

Toplam Genel Üretim Giderleri

Standart Yükleme Oranı = 9.000.000 TL / 36.000 st. = 250 TL/st.

GARANT A.Ş. de A ve B mamulü birim başına genel üretim giderleri standart tutarları aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

	Mamul birimi Başına Standart İş birimi sayısı	x	Standart Yükleme Oranı	=	Birim Mamul Başına Genel Üretim Giderleri Standart Tutarı
A MAMULÜ					
Değişken g.	2 st/birim	x	100 TL/st	=	200 TL / birim
Sabit g.	0,5 st/birim	x	150 TL/st	=	300 TL / birim
A MAMULÜ G.Ü.G. STANDART TUTARI				=	500 TL/birim
B MAMULÜ					
Değişken g.	0,5 st/birim	x	100 TL/st	=	50 TL / birim
Sabit g.	0,5 st/birim	x	150 TL/st	=	75 TL / birim
B MAMULÜ G.Ü.G. STANDART TUTARI				=	125 TL/birim

3.5.MALİYET SAPMALARININ ANALIZI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.5.1. Direkt İlk Madde Malzeme Sapmaları

Direkt ilk madde ve malzeme standartları miktar standartı ve fiyat standartı olarak saptanır. (Yükçü,1998:562)

a.Miktar sapması - Direkt madde miktar standartlarının saptanması, işletmenin teknik personelin ayrıntılı çalışması ile gerçekleştirilir. Miktar standartlarının saptanması, 1) Mamulün, 2) Madde kalite ve üretim yöntemlerinin, 3) Olağan fire ve kayıpların ayrıntılı irdelenmesini zorunlu kılar.

Üretimi planlanan mamul için, gerekli miktar standartları, geçmiş kayıtların incelenmesinden, deney işlemlerinden, teknik hesaplamalardan ya da özellikle montaj tipi üretimde daha önceden saptanan standart madde fişlerinden elde edilebilir.(Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000:195)

b.Fiyat sapması – Direkt ilk madde ve malzeme fiyat farkı, fiili fiyatın standart fiyattan farklı gerçekleşmesi halinde ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farkı ifade eder. (Karakaya,2004:513)

Örnek;

Daha önceki GARANT A.Ş. örneğimizde P hammaddesinin standart fiyatı 70 TL/kg., R hammaddesinin standart fiyatı 50 TL/m. Olarak saptanmıştır.Bu işletmenin Mayıs ayı hammadde alımları ise aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir:

2 Mayıs: P Hammadesi : 20.000 kg. x 75 TL/kg. = 1.500.000 TL

5 Mayıs: R Hammadesi : 15.000 m. x 48 TL/m. = 720.000 TL

Bu verilere göre, Mayıs ayı hammadde alımlarında ortaya çıkan fiyat sapması şu biçimde hesaplanacaktır:

$$P \text{ Hmd.Fiy.Sap.} = (75-70) \times 20.000 = 100.000 \text{ TL (olumsuz)}$$

R Hmd.Fiy.Sap. =(48-50) x 15.000 = -30.000 TL (olumlu)

TOPLAM NET FİYAT SAPMASI = 70.000 TL (olumsuz)

A ve B mamullerinin üretimini yapan TELSAN A.Ş. de her bir mamul için önceki kesimde saptanan standart hammadde tüketim miktarları şöyleydi:

A MAMULÜ

P Hammaddesi : 10 kg / birim mamul

R Hammaddesi : 6 m /birim mamul

B MAMULÜ

P Hammaddesi : 8 kg / birim mamul

Bu işletmenin Mayıs ayı mamul üretimi ile hammadde tüketimi ise, aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir:

A Mamulü Üretim Miktarı : 500 birim

B Mamulü Üretim Miktarı : 1.500 birim

P Hammaddesi Tüketimi : 16.800 kg.

R Hammaddesi Tüketimi : 3.100 m.

Yukarıdaki verilere göre, önce Mayıs ayında her bir hammaddeden tüketilmiş olması gereken toplam standart miktarları hesaplayalım:

P HAMMADESİ

A Mamulü : 500 birim x 10 kg / birim = 5.000 kg

B Mamulü : 1.500 birim x 8 kg / birim = 12.000 kg

TOPLAM STD. TÜKETİM MİKTARI = 17.000 kg

R HAMMADESİ

A Mamulü : 500 birim x 6 m / birim = 3.000 m

TOPLAM STD. TÜKETİM MİKTARI = 3.000 m

Şimdi, Mayıs ayında ortaya çıkmış miktar sapmasını hesaplayabiliriz:

$$P \text{ Hmd. Mik. Sap.} = (16.800 - 17.000) \times 70 = -14.000 \text{ (olumlu)}$$

$$R \text{ Hmd. Mik. Sap.} = (3.100 - 3.000) \times 50 = 5.000 \text{ (olumsuz)}$$

$$\text{TOPLAM NET MİKTAR SAPMASI} = -9.000 \text{ (olumlu)}$$

3.5.2. Direkt işçilik sapmaları

Direkt işçilik sapmaları;

a. Ücret Sapması-direkt işçilik olarak öngörülen saat ücretinden farklı bir ödeme yapılması durumunda ortaya çıkar.

b. Süre Sapması-mamulün üretiminde öngörülen süreden daha farklı bir süre ile direkt işçilik harcamasından ortaya çıkar.(Yükçü, 1998: 573)

Direkt işçilik ücret sapması, her bir direkt işçilik saati için öngörülen standart ücret ile fiili olarak ödenen ücret arasındaki farktan ortaya çıkmaktadır.

Direkt işçilik süre sapması bir birim mamül üretebilmek için öngörülen standart süre ile üretimden sonra gerçekleşen fiili süre arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. (Yükçü, 1998: 574)

Örnek;

GARANT A.Ş. için bir önceki kesimde saptanan standart saat ücreti 240 TL idi. Bu işletmenin Mayıs ayı fiili direkt işçilik giderleri tutarı 450.000 TL, harcanan fiili direkt işçilik süresi ise 1.800 saat olarak gerçekleşmiştir. Bu verilere göre işletmenin Mayıs ayı direkt işçilik giderlerinde ortaya çıkmış ücret sapması aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Fiili Saat Ücreti} = 450.000 \text{ TL} / 1.800 \text{ st} = 250 \text{ TL} / \text{st.}$$

$$\begin{aligned} \text{Ücret Sapması} &= (250 \text{ TL/st} - 240 \text{ TL/st}) \times 1.800 \text{ st.} = \\ &= 1.800 \text{ TL (olumsuz)} \end{aligned}$$

GARANT A.Ş. için bir önceki kesimde saptanan mamul birimi başına standart direkt işçilik süreleri A mamulünde 2 saat, B mamulünde ise 0,5 saat idi. Yukarıda miktar saptamasından söz ederken, bu işletmenin Mayıs ayında 500 birim A mamulü, 1.500 birim B mamulü ürettiği belirtilmişti. Bu verilere göre, işletmenin Mayıs ayı direkt işçilik süre sapması aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{A Mamulü Std. Süresi} = 500 \text{ birim} \times 2 \text{ st/birim} = 1.000 \text{ saat}$$

$$\text{B Mamulü Std. Süresi} = 1.500 \text{ birim} \times 0,5 \text{ st/birim} = 750 \text{ saat}$$

$$\text{TOPLAM STANDART SÜRE} = 1.750 \text{ saat}$$

$$\begin{aligned} \text{Süre Sapması} &= (1.800 \text{ st.} - 1.750 \text{ st.}) \times 240 \text{ TL / st} = \\ &= 12.000 \text{ TL (olumsuz)} \end{aligned}$$

3.5.3. Genel Üretim Giderleri Sapmaları

Bir gider yerinin belirli bir üretim döneminde gerçekleşen Genel Üretim Maliyeti ile standart olarak maliyetlere yüklenen Genel Üretim Maliyeti arasındaki fark Genel Üretim Maliyeti sapmalarını verir. Genel Üretim Maliyeti sapmaları 1.Bütçe Sapması, 2.Kapasite Sapması ve 3.Verim Sapması olarak üçlü ayrıma tabi tutularak incelenebilir. (Karakaya, 2004 : 528)

Örnek;

T A.Ş. nin esnek bütçe denklemi aşağıdaki biçimde yazılabilir:

$$y = 100x + 5.400.000 \text{ (x = yıllık direkt işçilik saatleri)}$$

$$y = 100x + 450.000 \text{ (x = aylık direkt işçilik saatleri)}$$

$$y = (100) (36.000) + (5.400.000) = 9.000.000 \text{ TL.}$$

GARANT A.Ş. de Mayıs ayı genel üretim giderleri 700.000 lira olarak gerçekleşmiştir. Şirketin aynı ay içersinde fiili direkt işçilik giderleri sayısı 1.800 ve aylık ortalama esnek bütçe denklemi:

$$y = 100x + 450.000 \text{ (x = aylık direkt işçilik saatleri)}$$

şeklinde olduğuna göre, Mayıs ayı bütçe sapması aşağıdaki biçimde hesaplanacaktır:

$$\text{Fiili Genel Üretim Giderleri} = 700.000 \text{ TL}$$

Fiili İş Hacmindeki Bütçelenmiş

$$\text{Genel Üretim Giderleri} = (100) (1.800) + 450.000 = 630.000 \text{ TL}$$

$$\text{BÜTÇE SAPMASI (OLUMSUZ)} = 70.000 \text{ TL}$$

İş ölçüsü olarak direkt işçilik saatlerini kullanan GARANT A.Ş. nin Mayıs ayı fiili direkt işçilik saatleri sayısı 1.800 dür. Bu işletmede mamül birimi başına direkt işçilik standart süreleri A mamulü için 2 saat, B mamulü için 0,5 saat olarak saptanmıştır. İşletmenin Mayıs ayı üretimi ise 500 birim A mamulü ile 1.500 birim B mamulünden oluşmaktadır.

Buna göre, önce Mayıs ayındaki üretim için harcanmış olması gereken standart iş birimleri (direkt işçilik saatleri) sayısını hesaplayalım:

$$\text{A Mamulü Toplam Standart Direkt İşçilik Saati} = 500 \text{ b} \times 2 \text{ st} = 1000 \text{ st}$$

$$\text{B Mamulü Toplam Standart Direkt İşçilik Saati} = 1500 \text{ b} \times 0,5 \text{ st} = 750 \text{ st}$$

$$\text{TOPLAM STANDART DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ} = 1750 \text{ st}$$

Şimdi, Mayıs ayı verim sapmasını hesaplayabiliriz. Aylık ortalama esnek bütçe denklemi:

$$y = 100x + 450.000 \text{ (x = aylık direkt işçilik saatleri)}$$

şeklinde olduğuna göre, birinci formül uyarınca bu denklemden fiili 1.800 saat ve standart 1.750 saat karşılığı bütçe tutatrları hesaplanıp karşılaştırılacaktır:

Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş

$$\text{Genel Üretim Giderleri} = (100) (1.800) + 450.000 = 630.000 \text{ TL.}$$

Standart İş Hacmi İçin Bütçelenmiş

$$\text{Genel Üretim Giderleri} = (100) (1.750) + 450.000 = 625.000 \text{ TL.}$$

VERİM SAPMASI (OLUMSUZ) = 5.000 TL.

Daha önceki GARANT A.Ş. ne ilişkin şu bilgiler saptanmıştı:

Bütçelenmiş yıllık üretimin standart iş birimleri karşılığı	36.000 d.i.saati
Sabit genel üretim giderleri standart yükleme oranı	150 TL/d.i.saati
Toplam genel üretim giderleri standart yükleme oranı	250 TL/d.i.saati
A mamulü birimindeki standart genel üretim giderleri	500 TL/birim
B mamulü birimindeki standart genel üretim giderleri	125 TL/birim

Bu verilerden yararlanılarak, GARANT A.Ş nin Mayıs ayı kapasite sapmasını hesaplayalım.

A Mamulü Maliyetine Girecek

Standart Genel Üretim Giderleri = 500 TL/birim x 500 birim = 250.000 TL

B Mamulü Maliyetine Girecek

Standart Genel Üretim Giderleri = 125 TL/birim x 1500 birim = 187.500 TL

TOPLAM STANDART GENEL ÜRETİM GİDERLERİ = 437.500 TL

Şimdi kapasite sapmasını hesaplayalım:

Standart İş Hacmindeki Bütçelenmiş

Genel üretim giderleri = $100 \times 1.750 + 450.000 = 625.000$ TL

Üretim mamullerinin maliyetindeki

Toplam Standart Genel üretim giderleri = 437.500 TL

KAPASİTE SAPMASI (OLUMSUZ) = 187.500 TL

3.5.4 Sapmalara ilişkin muhasebe kayıt sistemi

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	.....02.05.2008..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 - P hammaddesi <u>1.500.000</u> 320 SATICILAR ...no.lu satıcı faturası ile veresiye olarak P hammaddesi alımı (20.000 kg. x 75 TL/kg.)	1.500.000	1.500.000
1	.....05.05.2008..... 150 İLK MADDE VE MALZEME 150.01 - R hammaddesi <u>720.000</u> 103 VER. ÇEK. VE ÖD. EM. ...no.lu satıcı faturası ile veresiye olarak R hammaddesi alımı (15.000 m. x 48 TL/m.)	720.000	720.000
3	.....31.05.2008..... 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ İLGİLİ HESAPLAR Mayıs ayı fiili genel üretim giderlerinin yapıldıkça kaydı	700.000	700.000
3	.....31.05.2008..... 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDELERİ 720.01 – Direkt işçi normal çal. Üc. <u>450.000</u> 381 GİDER TAHAKKUKLARI 381.02 – İşçilik Tahak. <u>450.000</u> Mayıs ayı fiili direkt işç. Gid.tahak.	450.000	450.000

2	.....31.05.2008..... 710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDELERİ 710.01 – P Hammadesi <u>1.260.000</u> 710.02 – R Hammadesi <u>148.800</u> 150 İLK MADDE MALZEME GİD. 710.01 – P Hammadesi <u>1.260.000</u> 710.02 – R Hammadesi <u>148.800</u> Mayıs ayı hammadde tüketiminin fiili maliyet üzerinden gider kaydı	1.408.800	1.408.800
4	.....31.05.2008..... 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 711 DİR. İLK. MD. VE MLZ.YANSIT. 711.01 Ür. Mal. <u>1.340.000</u> 721 DİREKT İŞÇ. YANSITMA 721.01 Ür. Mal. <u>420.000</u> 731 GNL. ÜR. GİD. YANSITMA 731.01 Ür. Mal. <u>437.500</u> Mayıs giderlerinin standart tutarları üzerinden üretim maliyetlerine yansıtılması (P Hmd; 17.000 kg x 70 TL/kg.) (R Hmd; 3.000 m. X 50 TL/m.) (D. İşç; 1.750 st. x 240 TL/st.) (G.Ü.G; 1.750 st. x 250 TL/st.)	2.197.500	1.340.000 420.000 437.500
5	.....31.05.2008..... 152 MAMULLER 151 YARI MAMULLER – ÜRETİM Mayıs ayında tamamlanan mamullerin standart maliyetleri üzerinden stok hesabına alınması (A mamulü; 500 birim x 1.980 TL/birim) (B mamulü; 1.500 birim x 805 TL/birim)	2.197.500	2.197.500

6	<p>.....31.05.2008.....</p> <p>....</p> <p>711 DİR. İLK. MD. VE MLZ. YANSIT. 711.01 Ür. Mal. <u>1.340.000</u></p> <p>712 DİR. İLK MD. MLZ. FİYAT FARKLARI 712.01 Fiyat Sapması <u>84.000</u></p> <p>712 D. İ. M. M. FİY. FARKL. 712.01 Fiyat Sapması <u>6200</u></p> <p>713 D.İ.M.M MİK. FARKL. 713.01. Miktar Sapması <u>9000</u></p> <p>710 D.İLK MD. VE MLZ. GİD. 710.01 P Hammaddesi <u>1.260.000</u> 710.02 R Hammaddesi <u>148.800</u></p> <p>Mayıs ayı direkt ilk madde ve malzeme gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması ve sapmaların ilgili fark hesaplarına alınması</p>	<p>1.340.000</p> <p>84.000</p> <p>6.200</p> <p>9.000</p> <p>1.408.800</p>	<p></p> <p></p> <p></p> <p></p> <p></p>
7	<p>.....31.05.2008.....</p> <p>...</p> <p>721 DİREKT İŞÇİLİK YANSITMA 721.01 Ür. Mal. <u>420.000</u></p> <p>722 DİR. İŞÇ. ÜCRET FARKLARI 722.01 Ücret Sapması <u>18.000</u></p> <p>723 DİR. İŞÇ. SÜRE FARKLARI 722.01 Süre Sapması <u>12.000</u></p> <p>720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.</p> <p>Mayıs ayı direkt işçilik gider ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması ve sapmaların ilgili fark hesaplarına alınması</p>	<p>420.000</p> <p>18.000</p> <p>12.000</p> <p>450.000</p>	<p></p> <p></p> <p></p> <p></p>

7	.....31.05.2008.....		
	...	437.500	
	731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		
	721.01 Ür. Mal. <u>437.500</u>		
	732 GN. ÜR. GİD. BÜTÇE FARKLARI	70.000	
	732.01 Bütçe Sapması <u>70.000</u>	5.000	
	733 GN. ÜR. GİD. VERİMLİLİK FARKLARI	187.500	
	733.01 Verim Sapması <u>5.000</u>		
	734 GN. ÜR. GİD. KAPASİTE FARKLARI		
	722.01 Kapasite Sapması <u>187.500</u>		
	730 GENEL ÜRETİM GİD.		700.000
	Mayıs ayı genel üretim giderleri ve yansıtma hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması ve sapmaların ilgili fark hesaplarına alınması		

SONUÇ

Maliyet muhasebesinin kontrol amacı ile kullandığı en en güçlü araçlardan birisi, ürünlerin bilimsel esaslarla önceden saptanmış maliyetleri olan standart maliyetlerdir.

Üretimi katılan tüm girdiler, bunlar direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin standartların belirlenmesi ve gerçek maliyet ile standart maliyet arasında fark olarak adlandırılan sapmaların hesaplanarak bunların giderilmesi veya iyileştirilmesi işlemleri standart maliyet yönteminin esaslarını oluşturur.

Girdilerden direkt madde ve direkt işçiliğe ait standartlar, bu unsurların standart maliyetlerini meydana getiren miktar ve fiyat değişkenlerine dayanarak belirlenmiştir. Bu iki üretim faktörüne ilişkin miktar ve fiyat standartlarının belirlenmesinde deneysel ve bilimsel yöntemlerin her ikisinden yararlanılmıştır. Standart maliyet yönteminde standartların bilimsel yöntem yoluyla belirlenmesi esastır. Ancak bazı durumlarda standart maliyetlere geçiş dönemini kısaltmak için diğer yöntemlerden özellikle deneme yöntemi ile geçmiş dönem tecrübelerini esas alan yöntemlerden yararlanılabilir. Daha sonra bu yöntemlerle elde edilen sonuçlar uygulamaya başlanılan bilimsel yöntemlerle düzeltilerabilir. Direkt madde ve direkt işçilik ile ilgili standartlar aynı esaslar dahilinde belirlenir.

Genel üretim giderleri, üretilen mamul miktarının direkt etkisi altında olmadığından ve çeşitli eğilimlere sahip giderler kalemlerinden meydana geldiğinden bu girdiye ilişkin standart maliyetler, bütçelenerek yükleme yapılır. Esnek (fleksibl) bütçe olarak adlandırılan bu bütçeler sabit ve değişken imalat giderlerinin birbirinden ayrılması, belirli bir kapasite seviyesinde bütçelenmesi ve gerçekleşen faaliyet hacminin bütçelenenden farklı olması halinde bu farkın genel imalat giderleri üzerindeki etkilerini göz önüne sererler. Ancak esnek bütçe

uygulamasından gereken yararın sağlanması için şu üç koşulun yerine getirilmesi gerekir.

Genel üretim giderlerini oluşturan kalemlere yapılan harcamaların kontrolü açısından, bir bütçe sapmasına yer verilmelidir.

İki esnek bütçelerin düzenlenmesinde esas alınan faaliyet ölçüsüne ilişkin değişmelerin genel imalat giderleri üzerindeki etkisini gösteren bir verim sapmasını kapsamaması gerekir.

Üçüncüsü ise gerçekleştirilen üretim miktarının bütçelenen üretim miktarından farklı olması nedeniyle mamul maliyetlerine yüklenememiş veya fazla yüklenmiş sabit genel üretim giderlerini gösteren bir kapasite sapması hesaplanmalıdır.

İşletmeler yaşamlarını sürdürmek yoğun rekabette kazanan taraf olabilmeleri için neyi nasıl ürettiklerini, doğru bilmeleri ve devamlı olarak bunu sürdürmeleri sayesinde olacaktır. Bunu yapabilmeleri için de ne zaman ne miktarda üretim yapacağını ve nerelere satacağını doğru olarak tespit etmesi diğer bir deyişle geleceğini planlaması bu plan dahilinde üreteceği malın üretim sürecinde ortaya çıkması gereken maliyetini tespit edip üretim sonunda ortaya çıkan maliyetlerle karşılaştırıp farkları analiz ve yorumlayarak buna göre gereken tedbirleri alması gerekir.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN , Nalan, GÜNDÜZ , H.Erdin, SEVİM, Adnan, **Maliyet mühasebesi**, Anadolu yayınları, 2015.

AKDOĞAN Nalan, **Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara 1998.

AKDOĞAN, Nalan, **Maliyet Muhasebesi**, İSMMMO Yayınları Ankara 1994.

AKDOĞMUŞ, Sibel, Kat karşılığı inşaat işletmelerinde maliyet mühasebesi ve uygulamaları, Yüksek lisans tezi, İstanbul 2015.

AKGÜN Ali İhsan,
Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntem Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2010

AKTEPE, Eyyüp, **Genel işletme**, Nobel yayın dağıtım, 2009.

ALAGÖZ, Ali, İşletmelerde faaliyet planlama ve kontrol aracı olarak standart maliyetler ve fark analizleri, **Sosyal bilimler meslek yüksekokulu dergisi**, Sayı 4, 2000.

ALPARSLAN, Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

ALTUĞ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Evrim Yayınları, İstanbul, 1996.

ALTUĞ, Osman, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.

ATAKA, İlker, BUDAK Gönül, BUDAK Gülay, **İşletme Yönetimi**, Barış yayınları, İzmir, 2002.

AYKAÇ, Burhan, **İnsan kaynakları yönetimi ve insan kaynaklarının stratejik planlanması**, Nobel yayın, Ankara 1999

BASIK, Feryal Orhon, KAYA, İdil, YANIK, Serhat, **Maliyet Muhasebesi**, Nobel Yayınları, Ankara, 2006.

BERNHARD, Deutscher, **Buchhaltung**, Bilanz- und Steuerlehre, Wien 1976 (Aktaran: <http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf>)

BURSAL , Ercan, NASUHI, Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, Der Yayınları, İstanbul, 1994.

BURSAL, Ercan, NASUHI, Yücel, **Maliyet Hesaplamalarında Masraf Yerleri Ayrımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi**, İkbal Kitabevi, İstanbul 1963.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006

CAN, Halil, TUNCER, Doğan, AYHAN Yaşar Doğan, **Genel işletmecilik bilgileri**, Sayısal kitabevi, Ankara 2001

CANOĞLU, Mehmet Ali, **Maliyet Muhasebesinde Endirekt Yüklerin Dağıtımı**, İTİA Yayınları1, İstanbul 1978.

CENGİZ, Özkan, **Maliyet Muhasebesi**, Uygulama Yayıncılık, İstanbul, 2011

COŞKUN, Recai, **Yönetim organizasyon**, Sakarya 2006

DEMIRDIZEN, Özer, **Akademik Bakış dergisi**, sayı 31, temmuz-ağustos 2012

DORIS, Bischof Köhler, **Spiegelbild und Empathie** 1989 (Aktaran: <http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf>)

ELIF, İsmail, **İşletmelerde yönetim ve organizasyon**, Alfa yayıncılık, İstanbul 1999

ERDOĞAN, Necmettin, **Maliyet mühasebesi**, İzmir 2002

GEYLAN , Ramazan, **Yönetim Organizasyon**, Açıköğretim fakültesi yayını No:774, 2.baskı 2003

GÜNDÜZ, Kemal, PERIN, Necati, **Amortisman ve yeniden değerleme**, Yaklaşım yayınları 1997

GüNGöRMüş Ali Haydar, BOYA Ender, “TMS – 2 stoklar standardına göre, standart maliyet yönteminin uygulanması,Mali Çözüm” ,Kasım-Aralık 2010

GÜRSOY C.T., **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999

HACIRüSTEMOğLU, Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000

HAFTACI, Vasfi, **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, İstanbul 1999.

<http://sosyalbilimler.sdu.edu.tr/>

<http://www.muhasabedersleri.com/yonetim/kontrol.html>)

<https://www.cliffsnotes.com/study-guides/principles-of-management/control-the-linking-function/types-of-organizational-controls>

İBİş, Cemal, ÇATIKKAş zgr; İşletmelerde iç kontrol sistemine genel bakış, **Sayıştay dergisi**, sayı185/Nisan-Haziran 2012

KARA Volkan, “S.M.M.Mali Müşavir,Mhasebede maliyet hesablama yöntemleri”,

<https://muhasabeciyorumluyor.com/muhasebede-maliyet-hesaplama-yontemleri-1/>

KARAKAYA, Mevlut, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi kitabevi, Ankara 2004

KARALAR, Rıdvan, ÖZALP, İnan, **Genel İşletme**, Açık öğretim fakültesi yayını, 2010.

KARCIOĞLU, Reşat, **Stratejik Maliyet Yönetimi**, Aktif Yayınevi, İstanbul, 2000

KARTAL, Ali, SEVİM, Adnan, GÜNDÜZ H.Erdin; **Maliyet muhasebesi**, Eskişehir 2004.

KEPEKÇI Celal, **Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi**, Siyasal Kitabevi, Ankara 1994

KILGER Wolfgang,: **Einführung in die Kostenrechnung** , Stuttgart 1978

(Aktaran:

<http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf>)

KUYBULU, Mustafa Erdem, Standart maliyet belirlemede regresyon uygulaması, Yüksek lisans tezi, İsparta 2010

LOGO-Tiger enterprise dergisi ,**Maliyet mühasebesi**, Ocak 2013

MEGEP, T.C.Milli Eğitim Bakanlığı,Mühasebe Finansman,Ürün ve hizmet maliyeti, Ankara 2011

OTTUPARAMMAL Sri. Vinesh, KUNHU Smt. T. Shameera , JAHFARALİ Sri.T.H., **Cost Accounting**, University of Calicut 2011

ÖZEL, Salih, **Maliyet Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

RESCHKE Hasso, ostenrechnung, Wirtschaftskeits kontrolle und Vorbereitung unternehmerischer, Stutgart 1982

SCHWEITZER Marcell, HETTICH Ulrich, **Systeme Der Kosten- und Leistungsrechnung**, Verlag Vahlen, München 1998 (Aktaran:

<http://dspace.trakya.edu.tr/jspui/bitstream/1/888/1/0042572.pdf>)

SEVGENER, A.Sait, HACİRÜSTEMOĞLU, **Rüstem**,**Yönetim mühasebesi**, Alfa yayımları,İstanbul 2000.

SEVILENGÜL Orhan , **Genel Muhasebe**, Ankara, Remzi Kitabevi 1994

Standart costing, <https://www.accountingcoach.com/standard-costing/explanation>

SÜRMEİ, Fevzi, **Genel Muhasebe**, AÖF Yayınları, Eskişehir, 1993

TUAN, Koray, Yüksek lisans tezi,İşletme yönetiminin kontrol fonksiyonunun bağımsız dış denetim üzerindeki etkileri, Adana 2008

ÜSTÜN, Rıfat, **Maliyet Muhasebesi**, Bilimteknik Yayınevi, Eskişehir 1996.

YERELİ Ayşe N., KAYALI Nilgün, DEMİRLİOĞLU Lale, “Maliyetlerin tespitinde normal Maliyet yöntemi: TMS 2 stoklar standardı ile Vergi Mevzuatı’nın karşılaştırılması ve uyumlaştırılması” , Mali çözüm, Mart-Nisan 2012.