

## **5. MALİYET YERLERİ ve MALİYET DAĞITIMLARI**

## **Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?**

- 5.1.** Maliyet Yerleri
  - 5.1.1.** Esas Üretim Yerleri
  - 5.1.2.** Yardımcı Üretim Yerleri
  - 5.1.3.** Yardımcı Hizmet Yerleri
  - 5.1.4.** Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri
- 5.2.** Maliyet Dağıtımları
  - 5.2.1.** Maliyet Türlerinin Maliyet Yerlerine Dağıtılması

## **Giriş**

Bu bölümde maliyet yerleri ve maliyet dağıtımı konularına giriş yapılmıştır. Maliyetlerin ayrı olarak izlendiği her bir hesap birimi maliyet yeri olarak tanımlanmaktadır. Maliyet yerlerini mamullere yükleme olanağı açısından esas üretim yerleri, yardımcı üretim yerleri, yardımcı hizmet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri olarak sınıflandırabiliriz. Maliyet dağıtımı ise üç aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada maliyet türleri her bir maliyet yerleri dağıtılır. İkinci aşamada yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetler esas maliyet yerlerine dağıtılırlar. Son olarak esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetler o bölümlerdeki mamullere dağıtılırlar. Bu bölümde ilk aşama ayrıntılı olarak açıklanmış, ikinci ve üçüncü aşama bir sonraki bölümde incelenmiştir.

## **5.1. Maliyet Yerleri**

Bir önceki bölümde temel üretim maliyetleri olan hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri açıklanmıştı. Üretim maliyetlerinin öncelikle üretim bölümlerine yüklenmesi ve daha sonra mamul maliyetlerinin hesaplanabilmesi için maliyet yerleri konusunun da anlaşılması önemlidir. Maliyet yerleri maliyetlerin ayrı olarak izlendiği hesap birimleridir.

Maliyet yeri; maliyetleri bünyesinde toplar, maliyetlerin ortaya çıktıkları yerler bakımından kontrolünü kolaylaştırır ve maliyetlerin maliyet yerleri itibarıyla planlanmasını kolaylaştırır. Maliyetleri mamullere yükleyebilmek için maliyetleri önce maliyet yerlerinde toplamak ve sonra her maliyet yerinden mamullere bir maliyet payı yüklemek gerekir. Maliyetleri mamullere yükleme olanağı açısından maliyet yerleri ile ilgili olarak aşağıdaki ayırım yapılabilir:

1. Esas Üretim Yerleri (Maliyet Merkezleri)
2. Yardımcı Üretim Yerleri (Maliyet Merkezleri)
3. Yardımcı Hizmet Yerleri (Maliyet Merkezleri)
4. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri (Maliyet Merkezleri)

### **5.1.1. Esas Üretim Yerleri (Maliyet Merkezleri)**

İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamuller üzerinde fiilen çalışılan teknik bölümleridir. Maliyet dağıtımlarıyla diğer maliyet yerlerinden (yardımcı üretim yeri, yardımcı hizmet yeri veya üretim yerleri yönetimi maliyet yerlerinden) alınan maliyetler de eklenerek bu maliyet yerlerinde toplanan maliyetler mamullere yüklenir. Bir üretim işletmesinde, faaliyetlerin niteliğine göre ve kullanılan üretim teknolojisine göre çeşitli esas üretim maliyet yerleri bulunabilir. Örneğin bir mobilya fabrikasında “kesim”, “makine”, “montaj”, “boya” ve “döşeme” gibi esas üretim yerleri olabilir.

### **5.1.2. Yardımcı Üretim Yerleri (Maliyet Merkezleri)**

İşletmenin asıl konusu dışında kalan, fakat üretimin teknik bir zorunluluğu olarak işletme içinde üretilen bazı ürünler üzerinde çalışan teknik bölümlerdir. Esas mamullerin üretimi sırasında elde edilen bazı yan mamullerin değerlendirilmesi için kullanılabileceği gibi, işletmenin üretimde fazla miktarda kullandığı bir maddenin bizzat üretimi için de gerçekleştirilebilir. Yardımcı üretim yerine örnek olarak, çimento fabrikasında kâğıt torba üretiminin gerçekleştirildiği bölüm verilebilir.

### **5.1.3. Yardımcı Hizmet Yerleri (Maliyet Merkezleri)**

Esas veya yan mamuller üzerinde fiilen çalışmayıp, esas üretim yerlerine hizmet vermek için kurulmuş bölümlerdir. Bu bölümlerin faaliyetleri mamullerle direkt ilişkili

olmadığından, bu bölümlerin maliyetlerinin mamullere yüklenmesi dolaylı olarak maliyet dağıtımları ile mümkün olabilmektedir. “Bakım ve onarım bölümü”, “nakliye bölümü”, “yemekhane”, “personel taşıma servisi” yardımcı hizmet yerlerine örnek olarak verilebilir.

### 5.1.4. Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet Yerleri (Maliyet Merkezleri)

Üretim faaliyetlerinin yönetim ve organizasyonu ile yakından ilgili, fabrikadaki çalışmaları yöneten “fabrika müdürlüğü”, “üretim planlama” gibi bölümleri içermektedir.

## 5.2. Maliyet Dağıtımları

Maliyet muhasebesinin en büyük sorunu toplu olarak ortaya çıkan maliyetlerin mamullere en doğru (gerçekçi) şekilde dağıtılabilmesidir. Maliyet dağıtımını aşağıdaki üç aşamadan oluşmaktadır.

- Maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtılması
- Yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin esas maliyet yerlerine dağıtılması
- Esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin o bölümlerdeki mamullere dağıtılması

Yukarıdaki dağıtımları yapabilmek için genellikle aşağıda bir bölümü sunulan “Maliyet Dağıtım Tablosu” kullanılmaktadır.

### 5.2.1. Maliyet Türlerinin Maliyet Yerlerine Dağıtılması

Bu bölümünde maliyet türlerinin çeşitli ölçülere göre maliyet yerlerine nasıl dağıtıldığı ve sonra her maliyet yerindeki maliyetlerin toplamının nasıl alınacağı açıklanmıştır. Bu dağıtım literatürde 1. Dağıtım olarak da adlandırılmaktadır. Maliyet dağıtım tablosunun amacı çeşitli maliyet türlerinin maliyet yerlerinden geçerek mamullere yüklenmesini sağlamaktır.

	<b>Toplam</b>	<b>Yardımcı Maliyet Yerleri</b>		<b>Esas Maliyet Yerleri</b>	
Hammadde	XXX			XX	XX
Direkt İşçilik	XXX			XX	XX
Toplam	XXX			XXX	XXX
Endirekt Malzeme	XXX	XX	XX	XX	XX
Endirekt İşçilik	XXX	XX	XX	XX	XX
Enerji	XXX	XX	XX	XX	XX
Amortisman	XXX	XX	XX	XX	XX
1. TOPLAM	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX	XXXX

Hangi maliyet yerine ait oldukları belli olan bir üretim bölümünde çalışan ustabaşının aylığı, bir bölümdeki makinelerin amortismanı ilgili maliyet yeri açısından direkt maliyettir ve maliyet yerine doğrudan yüklenebilmektedir. Maliyet yerlerinin maliyetlerinin saptanmasında mevcut maliyet yerleri ile direkt ilişkilendirilemeyen endirekt maliyetler sorun yaratmaktadır. Örneğin fabrika binasına ait vergi, sigorta, amortisman, kira gibi maliyetler tüm maliyet yerleri için ortak maliyet niteliği taşımaktadır. Enerji ve su gibi bazı maliyetler ise aslında maliyet yeri için direkt maliyet olmakla birlikte ölçümleme yapılmadığı için endirekt maliyet niteliği kazanmaktadırlar. Böyle bir durumda endirekt maliyetlerin maliyet yerlerine nasıl dağıtılacağını kararlaştırmak ve sonra seçilen yöntemle göre her maliyet yerine düşen maliyet tutarını belirlemek gerekmektedir.

Maliyet dağıtımında, maliyet türlerinin mümkün olduğu kadar fazla bir bölümünün maliyet yerlerine doğrudan yüklenmesini sağlamak ancak buna olanak bulunmaması durumunda maliyet dağıtım anahtarları kullanmak gerekmektedir. Dağıtım anahtarı seçilirken dağıtılacak maliyetin niteliğine uygun ve bundaki değişimi en iyi yansıtacak bir ölçü seçilmelidir. Maliyet yerlerinin yüzölçümü (m<sup>2</sup>), enerji gereksinimi (kw), işçi sayısı, makine saati, işçi saati, kullanılan hammadde maliyeti, işçi ücretleri, üretim miktarı (kg, ton, metre) ve satışlar tutarı gibi dağıtım anahtarları kullanılabilir.

Örneğin bir imalat işletmesinin üç yardımcı maliyet merkezine ve iki esas maliyet merkezine sahip olduğunu varsayalım. 2013 Eylül ayı genel üretim maliyetlerinin maliyet yerleri ile direkt olarak ilişkilendirilebilen toplamları bilinmektedir. İki genel üretim maliyeti kaleminin ise maliyet yerlerine dağıtılması gerekmektedir. Amortisman maliyeti maliyet yerlerine yüzölçümü ile orantılı olarak dağıtılmaktadır. Elektrik maliyetinin %5'i aydınlatma ile geri kalanı makinelerle ilgilidir. Aydınlatma ile ilgili kısım maliyet yerlerine yüzölçümü ile orantılı olarak, makinelerle ilgili kısım ise makinelerin elektrik tüketme seviyesini yansıtan oranlara göre dağıtılmaktadır.

	<b>Makine Elektrik Tüketimi</b>	<b>Yüzölçümü (m<sup>2</sup>)</b>
Yemekhane	%15	400
Fabrika Genel Hizmetleri	-	-
Tamir Bakım	%5	100
Kesme	%50	4.000
Montaj	%30	3.500
<b>TOPLAM</b>	<b>%100</b>	<b>8.000</b>

<b>Maliyet Yerlerinin Direkt Genel Üretim Maliyetleri</b>	
Yemekhane (Yardımcı)	6.148.000 TL
Fabrika Genel Hizmet (Yardımcı)	1.884.000 TL
Tamir Bakım (Yardımcı)	768.000 TL
Kesme (Esas)	8.500.000 TL
Montaj (Esas)	5.040.000 TL
<b>Maliyet Yerlerine Dağıtılacak Genel Üretim Maliyetleri</b>	
Amortisman	400.000 TL
Elektrik	1.600.000 TL
<b>Toplam Genel Üretim Maliyeti</b>	<b>24.341.000 TL</b>

Genel üretim maliyetlerinin maliyet yerlerinde toplanmasını sağlamak amacıyla amortisman ve elektrik maliyetleri maliyet yerlerine dağıtılacaktır. Amortisman maliyetinin dağıtımını aşağıda sunulmuştur.

$$400.000 \text{ TL} / 8.000 \text{ m}^2 = 50 \text{ TL/m}^2$$

Yemekhane (Yardımcı)	400m <sup>2</sup> *50 TL/m <sup>2</sup>	20.000 TL
Fabrika Genel Hizmet (Yardımcı)	-	-
Tamir Bakım (Yardımcı)	100m <sup>2</sup> *50 TL/m <sup>2</sup>	5.000 TL
Kesme (Esas)	4.000m <sup>2</sup> *50 TL/m <sup>2</sup>	200.000 TL
Montaj (Esas)	3.500m <sup>2</sup> *50 TL/m <sup>2</sup>	175.000 TL
	<b>TOPLAM</b>	<b>400.000 TL</b>

Elektrik maliyetinin dağıtımını aşağıda sunulmuştur:

Aydınlatma (1.600.000 TL* %5)	80.000 TL
Makineler	1.520.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>1.600.000 TL</b>

Aydınlatma ile ilgili kısmın dağıtılması:

$$80.000 \text{ TL} / 8.000 \text{ m}^2 = 10 \text{ TL} / \text{m}^2$$

Yemekhane (Yardımcı)	400m <sup>2</sup> *10 TL/m <sup>2</sup>	4.000 TL
Fabrika Genel Hizmet (Yardımcı)	-	-
Tamir Bakım (Yardımcı)	100m <sup>2</sup> *10 TL/m <sup>2</sup>	1.000 TL
Kesme (Esas)	4.000m <sup>2</sup> *10 TL/m <sup>2</sup>	40.000 TL
Montaj (Esas)	3.500m <sup>2</sup> *10 TL/m <sup>2</sup>	35.000 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>80.000 TL</b>

Makine ile ilgili kısmın dağıtılması:

Yemekhane (Yardımcı)	1.520.000 TL * %15	228.000 TL
Fabrika Genel Hizmet (Yardımcı)	-	-
Tamir Bakım (Yardımcı)	1.520.000 TL * %5	76.000 TL
Kesme (Esas)	1.520.000 TL * %50	760.000 TL
Montaj (Esas)	1.520.000 TL * %30	456.000 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>1.520.000 TL</b>

Amortisman ve elektrik maliyetlerinin dağıtımı yapıldıktan sonra maliyet yerlerinin toplam maliyetleri aşağıdaki kısmi maliyet dağıtım tablosunda hesaplanmıştır.

	Toplam	Yardımcı Maliyet Yerleri			Esas Maliyet Yerleri	
		Yemekhane	Genel Hiz.	Tam Bak	Kesme	Montaj
Direkt GİM	22.341.000	6.148.000	1.884.000	768.000	8.500.000	5.040.000
Amortisman	400.000	20.000	-	5.000	200.000	175.000
Elek-Aydınlatma	80.000	4.000	-	1.000	40.000	35.000
Elek-Makineler	1.520.000	228.000	-	76.000	760.000	456.000
<b>1. Toplam</b>	<b>24.341.000</b>	<b>6.400.000</b>	<b>1.884.000</b>	<b>850.000</b>	<b>9.500.000</b>	<b>5.706.000</b>



## **Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti**

Bu bölümde maliyet yerleri ve maliyet dağıtımı konularına giriş yapılmıştır. Maliyet yerleri mamullere yükleme olanağı açısından esas üretim yerleri, yardımcı üretim yerleri, yardımcı hizmet yerleri ve üretim yerleri yönetimi maliyet yerleri olarak sınıflandırılmıştır. Bunu takiben maliyet dağıtımının aşamaları sunulmuştur. Ders notunun bu bölümünde ilk aşama olan maliyet türlerinin maliyet yerlerine dağıtılması konusu ayrıntılı olarak açıklanmış, diğer aşamalar bir sonraki bölümde incelenmiştir.