

9. SİPARİŞ MALİYETLEME

Giriş

Bu bölümde sipariş maliyetleme sistemi uygulayan bir işletmedeki muhasebe düzeni spor yarışmaları için altın ve gümüş madalya üreten bir işletme örneği üzerinde anlatılacaktır. Bu doğrultuda sipariş maliyetleme sistemine ilişkin günlük defter kayıtları gösterilecektir.

9.1. Sipariş Maliyetleme Sisteminde Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde sipariş maliyetleme sistemi uygulayan bir işletmedeki muhasebe kayıtları, spor yarışmaları için altın ve gümüş madalyalar üreten Narin İşletmesi örneği üzerinden anlatılacaktır. İşletmenin Ocak ayı itibariyle üzerinde çalıştığı iki farklı sipariş bulunmaktadır. Birinci sipariş (Sipariş A) üretimine Aralık ayında başlanan 1.000 adet altın madalyadır. Aralık ayı sonu itibariyle bu siparişe 30.000 TL tutarında maliyet yüklenmiştir. İkinci sipariş (Sipariş B) üretimine Ocak ayında başlanan 10.000 adet gümüş madalyadır.

9.1.1. Hammaddenin Satın Alınması ve Üretime Verilmesi.

1 Nisan tarihinde işletmenin elinde 7.000 TL tutarında hammadde bulunmaktadır. Dönem içerisinde işletme 60.000 TL tutarında daha hammadde satın almış, bedelini senet düzenleyerek ödemiştir. Hammaddenin satın alındığında varlık olarak kayıtlara alınacaktır. Satın alma ile ilgili yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

1		
Hammadde Stoku	60.000	
Borç Senetleri		60.000

Nisan ayı içinde 52.000 TL tutarında hammadde üretime verilmiştir. 28.000 TL tutarında hammadde A siparişine, 22.000 TL tutarında hammadde B siparişine verilmiştir. Kalan 2.000 TL üretime verilen indirekt malzeme tutarını yansıtmaktadır ve genel üretim maliyeti olarak sınıflandırılacaktır. Hammaddenin üretime verilmesi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

2		
Yarı Mamul Stoku	50.000	
Genel Üretim Maliyeti	2.000	
Hammadde Stoku		52.000

			Hammadde Talep Formu				
			52.000				
Hammadde Stoku			Yarı Mamuller			Genel Üretim Mal.	
DB 7.000	(2) 52.000		DB 30.000		(2) 2.000		
(1) 60.000			(2) 50.000				
A Siparişi Maliyet Kartı					B Siparişi Maliyet Kartı		
DB	30.000				DB	0	
Hammadde	28.000				Hammadde	22.000	

9.1.2. Direkt İşçilik Maliyeti

Narin İşletmesinin çeşitli bölümlerinde çalışıldıkça işçiler tarafından zaman kartları doldurulmakta, toplanmakta ve muhasebe bölümüne aktarılmaktadır. Muhasebe bölümünde ücretler direkt ve endirekt olarak sınıflandırılmaktadır. Direkt işçilik tutarı yarı mamul hesabına aktarılmakta ve sipariş maliyet kartına işlenmektedir. Nisan ayında A siparişine 40.000 TL ve B siparişine 20.000 TL tutarında direkt işçilik maliyeti yüklenmiştir. Ustabaşılık, tamir bakım ve taşıma gibi endirekt işçilik maliyeti toplamı olan 15.000 TL ise genel üretim maliyetine aktarılmıştır. İşçilik maliyetleri ile ilgili günlük defter kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

	3		
Yarı Mamul Stoku		60.000	
Genel Üretim Maliyeti		15.000	
Ödenecek Ücretler			75.000

			Zaman Kartları				
			75.000				
Ödenecek Ücret			Yarı Mamuller			Genel Üretim Mal.	
	(3) 75.000		DB 30.000			(2) 2.000	
			(2) 50.000			(3) 15.000	
			(3) 60.000				
A Siparişi Maliyet Kartı						B Siparişi Maliyet Kartı	
DB	30.000					DB	0
Hammadde	28.000					Hammadde	22.000
Direkt İşçilik	40.000					Direkt İşçilik	20.000

9.1.3. Genel Üretim Maliyetleri

Genel üretim maliyetleri oluştuğları anda genel üretim maliyeti hesabına kaydedilirler. Narin İşletmesinin Nisan ayında fiili olarak aşağıdaki genel üretim maliyetlerine katlandığını varsayalım.

Elektrik, su, ısıtma	21.000 TL
Fabrikada kullanılan makinelerin kirası	16.000 TL
Çeşitli fabrika maliyetleri	3.000 TL
Fabrika emlak vergisi	13.000 TL
Fabrika sigortası	7.000 TL
Fabrika amortismanı	18.000 TL
Toplam	78.000 TL

Yukarıda tahakkuk eden genel üretim maliyetlerine ilişkin yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

4		
Genel Üretim Maliyeti	78.000	
Kasa		53.000
Önceden Ödenmiş Sigorta		7.000
Birikmiş Amortisman		18.000

9.1.4. Genel Üretim Maliyetinin Üretime Yüklenmesi

Yukarıdaki bölümden hatırlanacağı üzere fiili olarak katlanılan genel üretim maliyetleri yarı mamul hesabına değil, genel üretim maliyeti hesabına kaydedilmektedir. Bu bölümde genel üretim maliyetinin yarı mamul hesabı ise nasıl ilişkilendirileceği anlatılacaktır. Genel üretim maliyetleri yarı mamul hesabı ile genel üretim maliyeti yükleme haddi ile ilişkilendirilecektir. Hatırlanacağı üzere genel üretim maliyeti yükleme haddi dönem başında hesaplanıyordu. Örneğin dağıtım anahtarı direkt işçilik saati olarak belirlenmişse her siparişe yüklenecek genel üretim maliyeti o sipariş için çalışılan fiili direkt işçilik saati ile genel üretim maliyet yükleme haddinin çarpılmasıyla bulunacaktır.

Örneğin Narin İşletmesinin genel üretim maliyetlerini üretime (yarı mamul hesabı) yüklemek için makine saatini kullandığını ve makine saati başına genel üretim maliyeti yükleme haddinin 6 TL olduğunu varsayalım. Nisan ayında A siparişi için 10.000 makine saati, B siparişi için 5.000 makine saati (toplam 15.000 makine saati) çalışıldığını varsaydığımızda yarı mamul hesabına 90.000 TL (15.000 makine saati * 6 TL/ms = 90.000 TL) genel üretim maliyeti yüklenecektir. Genel imalat maliyetinin üretime götürü olarak yüklenmesine ilişkin yapılması gereken günlük defter kaydı aşağıdaki gibidir.

5		
Yarı Mamul Stoku	90.000	
Genel Üretim Maliyeti		90.000

Genel üretim maliyetlerine ilişkin maliyet akışı aşağıdaki şekilden izlenebilir. Görüleceği üzere fiili olarak katlanılan genel üretim maliyetlerinin takibi ve genel üretim maliyetlerinin üretime yüklenmesi birbirinden farklı iki süreçtir. Fiili olarak katlanılan genel üretim maliyetleri günlük olarak gerçekleştiği dönem içerisinde hesabın borç tarafına

kaydedilir. Aynı zamanda dönem içerisinde belli aralıklarla (her sipariş tamamlandığında) genel üretim maliyeti genel üretim maliyeti yükleme haddi kullanılarak üretime yüklenir ve yarı mamul hesabının borç tarafına, genel üretim maliyeti hesabının alacak tarafına kayıt yapılır.

Daha önceden de belirtildiği gibi genel üretim maliyeti yükleme haddi tamamen tahminlere dayanmaktadır ve dönem başında belirlenmektedir. Dolayısıyla bu had kullanılarak üretime yüklenen genel üretim maliyeti, dönem sonunda fiili olarak gerçekleşen genel üretim maliyetinden az veya fazla olabilmektedir. Örneğin, Narin İşletmesinin fiili genel üretim maliyeti 95.000 TL iken üretime yüklenen genel üretim maliyeti 90.000 TL'dir. Fiili olarak gerçekleşen maliyetler yarı mamul hesabına yüklenen genel imalat maliyetinden 5.000 TL fazladır.

		Üretime Yüklenen GÜM			
		15.000 ms * 6 TL/ms = 90.000 TL			
		Yarı Mamuller		Genel Üretim Mal.	
		DB 30.000		(2) 2.000	(5) 90.000
		(2) 50.000		(3) 15.000	
		(3) 60.000		(4) <u>78.000</u>	-----
		(5) 90.000		95.000	90.000
				DS 5.000	
A Siparişi Maliyet Kartı				B Siparişi Maliyet Kartı	
DB	30.000			DB	0
Hammadde	28.000			Hammadde	22.000
Direkt İşçilik	40.000			Direkt İşçilik	20.000
GÜM	<u>60.000</u>			GÜM	<u>30.000</u>
Toplam	158.000			Toplam	72.000

9.1.5. Üretim Dışı Maliyetler

Üretim maliyetleri dışında işletmeler pazarlama ve satış gibi üretim dışı maliyetlere de katlanmaktadırlar. Bu maliyetler oluştuğları anda dönem gideri olarak kabul edilir ve kâr-zarar tablosunda raporlanırlar. Dönem giderleri genel üretim maliyeti olarak sınıflandırılmamalıdır. Narin işletmenin 30.000 TL tutarında pazarlama ve genel yönetim maliyetine katlandığını ve ofis ekipmanlarına ilişkin amortisman maliyetinin 7.000 TL olduğunu varsaydığımızda uygun günlük defter kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

6		
Ücret Giderleri	30.000	
Amortisman Giderleri	7.000	
Ödenecek Ücret		30.000
Birikmiş Amortisman		7.000

Yukarıdakilerin haricinde işletmenin Nisan ayında 42.000 TL tutarında reklam maliyetine ve 8.000 TL tutarında diğer genel yönetim giderlerine katlandığını varsayalım. Dönem giderlerine ilişkin günlük defter kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

7		
Reklam Giderleri	42.000	
Genel Yönetim Giderleri	8.000	
Borç Hesapları		50.000

Satış, pazarlama ve genel yönetim giderleri doğrudan gider olarak raporlandığından Narin İşletmesinin Nisan ayı üretim maliyetlerini etkilemeyeceklerdir.

9.1.6. Üretimi Tamamlanan Mamul Maliyeti

Bir sipariş tamamlandığında, mamul üretim bölümünden mamul deposuna taşınır. Aynı anda tamamlanan siparişe ilişkin yarı mamul hesabında biriken maliyetler mamul hesabına aktarılır. Yarı mamul hesabından mamul hesabına transfer edilen tutar üretimi tamamlanan mamul maliyetini gösterir. Örneğin, Narin İşletmesinin Nisan ayı içerisinde A siparişini tamamladığını varsaydığımızda aşağıdaki günlük defter kaydı yapılacaktır.

8		
Mamul Stoku	158.000	
Yarı Mamul Stoku		158.000

158.000 TL yukarıdaki şekilden de izlenebileceği üzere tamamlanan A siparişinin maliyetini temsil etmektedir. Nisan ayı içerisinde sadece A siparişinin tamamlandığını varsaydığımızda 158.000 TL nisan ayına ilişkin üretimi tamamlanan mamul maliyetini göstermektedir. B siparişi ay sonu itibariyle henüz tamamlanmamıştır. Dolayısıyla bu siparişe ilişkin maliyetler gelecek ay yarı mamul hesabında izlenmeye devam edecektir. Eğer Nisan ayı sonunda bir bilanço hazırlanırsa B siparişine o ana kadar yüklenen maliyetler varlıklar kısmında yarı mamuller arasında raporlanacaktır.

9.1.7. Satılan Mamul Maliyeti

Tamamlanan siparişlere ilişkin olarak mamul hesabında izlenen maliyetler, mamuller satıldıklarında mamul hesabından satılan mamul maliyeti hesabına devredilir. Örneğin, Narin İşletmesinde nisan ayında A siparişi için üretilen 1000 adet altın madalyanın 750 adedinin 225.000 TL karşılığında satıldığını varsayalım. A siparişi için toplam maliyet 158.000 TL ve üretim hacmi 1.000 adet olduğu için bir altın madalyanın maliyet 158 TL ($158.000 \text{ TL} / 1.000 \text{ adet} = 158 \text{ TL/adet}$) olarak hesaplanacaktır. 750 adet altın madalyanın satışına ilişkin yapılması gereken günlük defter kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

9		
Alacak Hesapları	225.000	
Satışlar		225.000
10		
Satılan Mamul Maliyeti	118.500	
Mamul Stoku		118.500
($158 \text{ TL/adet} * 750 \text{ adet} = 118.500 \text{ TL}$)		

9.1.8. Eksik veya Fazla Yüklenen Genel Üretim Maliyeti

Aşağıda Narin İşletmesine ilişkin üretimi tamamlanan mamul maliyeti tablosu ve satılan mamul maliyeti tablosu sunulmuştur. Üretimi tamamlanan mamul maliyeti tablosundaki genel üretim maliyeti tutarı nisan ayında genel üretim maliyeti yükleme haddi

kullanılarak üretime yüklenen 90.000 TL'yi temsil etmektedir. Fiili olarak katlanılan 95.000 TL değildir. Genel üretim maliyeti yükleme haddi dönem başında tamamen tahmine dayalı olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla üretime veya siparişlere yüklenen genel üretim maliyeti ile fiili genel üretim maliyeti birbirinden farklılaşmaktadır. Bu farka eksik veya fazla yüklenen genel üretim maliyeti denmektedir. Narin İşletmesi örneğinde genel üretim maliyeti üretime 5.000 TL olarak eksik yüklenmiştir. Eksik veya fazla yüklenen genel üretim maliyeti birinci seçenek olarak satılan mamul maliyeti hesabı ile kapatılabilir. Diğer seçenek ise eksik veya fazla yüklenen tutarı yarı mamul, mamul ve satılan mamul maliyeti hesapları arasında hesapların dönem sonu bakiyesinde yer alan genel üretim maliyetleri tutarları dikkate alınarak dağıtmaktadır. Narin İşletmesi örneğinde birinci seçenek seçilmiş ve 5.000 TL tutarında üretime eksik yüklenen genel üretim maliyeti satılan mamul maliyeti hesabı ile aşağıdaki gibi kapatılmıştır.

11		
Satılan Mamul Maliyeti	5.000	
Genel Üretim Maliyeti		5.000

Böylece kâr-zarar tablosunda raporlanacak olan satılan mamul maliyeti hesabı 5.000 TL daha artarak 123.500 TL'ye (118.500 TL + 5.000 TL) ulaşmıştır. Yukarıdaki ayarlama kaydından sonra Nisan ayına ilişkin kâr-zarar tablosu aşağıdaki gibi hazırlanacaktır.

Narin İşletmesi 30 Nisan Tarihinde Sona Eren Aya İlişkin Tamamlanan Mamul Maliyeti Tablosu		
Hammadde Maliyeti		50.000
Dönem başı hammadde stoku	7.000	
+ Hammadde alımları	<u>60.000</u>	
Kullanıma hazır hammadde	67.000	
- Dönem sonu hammadde stoku	<u>(15.000)</u>	
Üretimde kullanılan hammadde	52.000	
- Üretimde kullanılan endirekt malzeme	<u>(2.000)</u>	
Direkt İşçilik Maliyeti		60.000
Üretime Yüklenen Genel Üretim Maliyeti		<u>90.000</u>
Toplam Üretim Maliyeti		200.000
+ Dönem başı yarı mamul stoku		30.000
- Dönem sonu yarı mamul stoku		<u>(72.000)</u>
Üretimi Tamamlanan Mamul Maliyeti		158.000

Narin İşletmesi 30 Nisan Tarihinde Sona Eren Aya İlişkin Satılan Mamul Maliyeti Tablosu		
Dönem başı mamul stoku		10.000
+ Tamamlanan Mamul Maliyeti		<u>158.000</u>
Satışa Hazır Mamul Maliyeti		168.000
- Dönem sonu mamul stoku		<u>(39.500)</u>
Ayarlamalar Öncesi Satılan Mamul Maliyeti		128.500
+ Eksik Yüklenen Genel Üretim Maliyeti		<u>5.000</u>
Satılan Mamul Maliyeti		133.500

Narin İşletmesi 30 Nisan Tarihinde Sona Eren Aya İlişkin Kâr-Zarar Tablosu		
Satışlar		225.000
- Satılan Mamul Maliyeti		<u>(133.500)</u>
Brüt Kâr		91.500
- Satış ve Genel Yönetim Giderleri		<u>(87.000)</u>
Ücret Giderleri	30.000	
Amortisman Gideri	7.000	
Reklam Gideri	42.000	
Diğer Giderler	8.000	
Faaliyet Kârı		4.500

Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti

Bu bölümde sipariş maliyetleme sistemi uygulayan bir işletmedeki muhasebe düzeni spor yarışmaları için altın ve gümüş madalya üreten bir işletme örneği üzerinde anlatılacaktır. Bu doğrultuda sipariş maliyetleme sistemine ilişkin günlük defter kayıtları gösterilecektir.