

GERİ PÜSKÜRTME YÖNTEMİ VE DİĞER MALİYETLEME SİSTEMLERİ İLE OLAN İLİŞKİSİ

BACKFLUSH COSTING AND THE RELATIONSHIP BETWEEN THE OTHERS COSTING SYSTEMS

Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ*
Prof.Dr.A. Seha SELEK**

ÖZET

Bu çalışmada, maliyetleme sistemleri farklı bir bakış açısıyla ele alınarak incelenmiş ve Tam Zamanında Üretim ortamında kullanılan, standart maliyet bilgilerini esas alan, muhasebe kayıtlarını azaltarak kolaylaştıran, “Geri Püskürtme Yöntemi” kuramsal olarak açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada; yöntemin diğer maliyetleme sistemleri ile olan ilişkisi ve uygulanma biçimi örneklendirilerek uygulamalı olarak irdelenmiştir.

ABSTRACT

In this study, costing systems are examined by analyzing in a different point of view and ‘Backflush Costing’, which is used in Just in Time environment and based on standard cost information, and which simplifies by reducing accounting records, is theoretically explained. Moreover in this article, the usage of ‘Backflush Costing’ in costing methods and its relationship with the other costing systems are explicated by exemplifying in a detailed way.

Maliyetleme Sistemleri, Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyetleme Sistemi, Geri Püskürtme Yöntemi.
Costing Systems, Costing System in Just in Time Environment, Backflush Costing.

GİRİŞ

Sorunları, eylemleri, ilişkileri benzerlerinden ayıklanabilen bir muhasebe kişiliğinin; para ile ifade edilebilen etkinliklerini tanıma, kendisine özgü bir biçimde kaydetme, anlamlı olarak özetleme ve raporlama bilimi ve uygulaması olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe bilgi sistemi, genelde

* Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

** Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak iki yaklaşımla incelenmektedir.

Finansal muhasebe; dışarıdan muhasebe kişiliğine veya kişilikten dışarıya doğru olan değer akımlarıyla ilgilenir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine sadıktır ve temelde dış bilgi kullanıcılarının finansal bilgi gereksinmelerini karşılama amacı ile belirli aralıklarla genel nitelikli raporlar düzenler. Buna karşın, yönetim muhasebesinin alanı muhasebe kişiliğinin içine yöneliktir, ana amacı; planlama ve sapma analizleriyle, bu kişiliğin verimliliğinin artırılmasıdır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumsuz çalışmalar yapabilir, yaklaşımlarda bulunabilir. Sık aralıklarla düzenlenen ayrıntılı raporlarla iç finansal bilgi kullanıcılarının gereksinmelerini karşılamaya çalışır. Bir yönetim muhasebesi uygulaması olan maliyet muhasebesi de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu çalışmalar yapar, üretilen mal ve/veya hizmetlerin maliyetlerini, maliyetleme sistemlerinden yararlanarak doğruya en yakın olarak hesaplamaya çalışır. Ürettiği veriler genelde bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde, planlama ve sapma analizlerinde kullanılır.

Maliyetleme sistemleri farklı bir bakış açısıyla ele alınıp incelenebilir.

1. MALİYETLEME SİSTEMİ KAVRAMI VE MALİYETLEME SİSTEMLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Maliyetlerin hesaplanması için geliştirilen yöntem ve teknikler “**Maliyetleme Sistemleri (Maliyet Hesaplama Yöntemleri)**” olarak tanımlanmaktadır.

Maliyetleme sistemleri, maliyetlerin yönetim kararlarını nasıl etkilediklerini belirleyen araç ve tekniklerin toplamıdır.¹

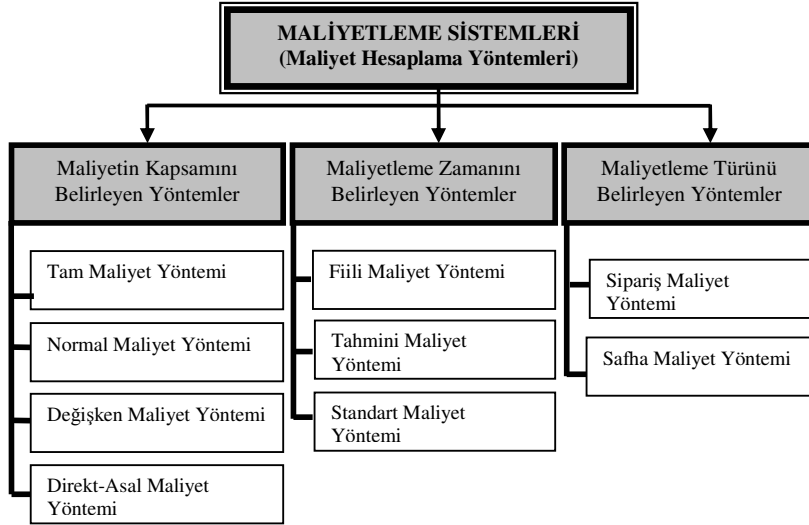
Maliyetlerin hesaplanmasında dikkate alınan parasal külfetler ve bu külfetlerin maliyet veya gider merkezlerine sonunda da mamullere yüklenmeleri veya giderleştirilmelerindeki farklılaşmalara göre sistemlerin uygulamaları da farklılaşmakta ve değişik biçimlerde adlandırılmaktadırlar. Örneğin; külfetlerin² maliyet veya gider olarak kabul edilmelerine göre, tam, değişken ve çıktı maliyetleme; maliyetlerin oluştukları maliyet merkezinin maliyeti olarak kabul edilmesi veya buradan başka bir maliyet merkezine fayda-maliyet ilişkisine dayandırılarak dağıtılmalarına göre doğrudan veya dolaylı maliyetleme olarak gruplandırılabilirler.

¹ Charles T. HORNGREN, Gary L. SUNDEM ve William O. STRATTON, “**Introduction to Management Accounting**”, Chapters 1-15, 12th Edition, July 2001, s.130.

² Maliyetleme sistemlerine ilişkin şemalarda genel üretim giderleri değişken ve sabit olarak ikiye ayrılmıştır. Kanımıza göre metinde de açıklandığı gibi genel üretim giderleri üretilen mal veya hizmetle kolaylıkla ve doğrudan ilişkilendirilmeyen külfetlerdir, bu nedenle de sabit, basamaklı veya yarı değişkendirler. Çalışmanın kapsamını genişletmemek amacı ile ayrıntıya girilmemiştir.

Maliyetleme sistemleri, mamullere “hangi giderler” “ne zaman” “nasıl” yüklenecektir? sorularını cevaplandırır. Maliyetleme sistemleri, şekil 1’de olduğu gibi sınıflandırılabilir.

Şekil 1: Maliyetleme Sistemleri



Kaynak: Kamil BÜYÜKMİRZA, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara, 2007, s.238.

Bir maliyetleme sisteminin oluşabilmesi ve geliştirilebilmesi için bu üç grubun her birinden en az bir maliyet hesaplama yönteminin bir araya getirilmesi gerekmektedir.³ Örneğin; tam maliyet + fiili maliyet + sipariş maliyet, tam maliyet + fiili maliyet + safha maliyet, tam maliyet + standart maliyet + sipariş maliyet, tam maliyet + standart maliyet + safha maliyet, değişken maliyet + fiili maliyet + sipariş maliyet, değişken maliyet + fiili maliyet + safha maliyet, değişken maliyet + standart maliyet + sipariş maliyet, değişken maliyet + standart maliyet + safha maliyet vb gibi oluşabilir. Bileşimleri çoğaltmak mümkündür.⁴ Söz konusu bileşim, mamulün maliyetleme sistemini oluşturur.

Kullanılan sistem ne olursa olsun, değişken üretim giderleri üretilen mamullerin maliyetine mutlaka yüklenir. Sabit üretim giderlerinin yüklenmesi konusunda ise *Tam Maliyet Yöntemi*, *Normal Maliyet Yöntem*, *Değişken Maliyet Yöntemi* ve *Direkt-İlk-Esas-Asal Maliyet Yöntemi* gibi sistemler mevcuttur. Bu tür sınıflamaya “*Çıktı-Süper Değişken Maliyetleme*” sistemi de eklenebilir. Çalışmada; söz konusu maliyetleme sistemleri, çalışmanın konusu açısından yineleme olmaması gerekçesi ile bir

³ J. Owen CHERRINGTON, E. Dee HUBBARD, David H. LUTY, “Cost and Managerial Accounting”, WMC Brown Publishers: Dubaque, Iowa, 1985, s.577.

⁴ Nalan AKDOĞAN, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Yenilenmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara, 2009, s.39.

sonraki başlık altında daha ayrıntılı incelenecek olup, diğer sistemler hakkında kısaca bilgi vermek uygun olacaktır.

Mamul maliyetleri üretim yapıldıktan sonra da, üretimden önce de saptanabilir. **Fiili Maliyet Yöntemi**; üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra, üretim giderlerinin fiili-gerçekleşmiş tutarlarını esas alarak saptayan maliyetleme sistemidir. Tarihi-tarihsel maliyet veya gerçek maliyet olarak da adlandırılan bu sistem, uygulamada kullanılan en yaygın yöntemdir. **Tahmini Maliyet Yöntemi**; mamul maliyetlerini, üretim giderlerinin önceden tahmin edilmiş tutarlarına dayanarak saptayıp, kaydeden maliyetleme sistemidir. **Standart Maliyet Yöntemi**; üretilen mamul maliyetlerini, giderlerin bilimsel esaslarla üretimden önce belirlenmiş “olması gereken” tutarlarına dayanarak saptayan ve maliyet kontrolünde önemli bir rol oynayan maliyetleme sistemidir.⁵

Giderlerin üretilen mamullere yüklenmesi, farklı üretim koşullarında farklı yaklaşımların uygulanmasını gerektirir. Bu yaklaşımlardan **Sipariş Maliyet Yöntemi**; birbirinden oldukça farklı tür veya nitelikteki mamullerin üretimini yapan ve özellikle her bir mamulü ayrı bir üretim partisi halinde üretime alıp tamamlayan işletmelerde, maliyetlerin parti bazında saptanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiş maliyetleme sistemidir. **Safha Maliyet Yöntemi**; tek bir mamulün üretimini yapan veya birbirine çok yakın olduklarından tek mamul gibi kabul edilebilecek birkaç değişik mamul üzerinde çalışan işletmelerde üretim maliyetlerinin saptanması için geliştirilmiş maliyetleme sistemidir.⁶

Sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin bir arada karma kullanılması da “**Karma-İşlem Maliyeti Yöntemi**” olarak adlandırılmaktadır.⁷ İşlem maliyeti yaklaşımında, direkt ilk madde ve malzeme giderleri doğrudan mamul partileri itibarıyla izlenmekte, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri (işlem giderleri veya dönüştürme giderleri) ise önceden standart bir liste halinde belirlenmiş üretim işlemlerinde toplanmakta ve her bir işlemin giderlerinden o işlemde geçen tüm mamul birimlerine, üretim partisi ayrımı gözetilmeksizin, eşit tutarda gider payı verilmektedir. Bu yöntemde; direkt ilk madde ve malzeme giderleri için sipariş maliyetleme sistemi, direkt işçilik ve genel üretim giderleri için ise safha yerine işlemin esas alındığı safha maliyetleme sistemi kullanılır.⁸

Üretim sistemine bağlı olarak belirlenen bu yöntemlere ek olarak bu sınıflandırmada “Tam Zamanında Üretim Ortamında (Basitleştirilmiş) Maliyetleme” yönteminin de yer aldığı görülmektedir.⁹

⁵ BÜYÜKMİRZA, s.240.

⁶ BÜYÜKMİRZA, s.241.

⁷ Mevlüt KARAKAYA, **Maliyet Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Uygulamalı Yeni Gelişmelerle Bütünleştirilmiş**, Gazi Kitabevi: Ankara, 2004, s.273.

⁸ BÜYÜKMİRZA, s.242.

⁹ Münir ŞAKRAK, **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları: İstanbul, 1997, s.19; Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU ve Münir ŞAKRAK, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi: İstanbul 2002, s.21.

Bu sınıflandırmanın dışında maliyet dağıtımında esas alınan tabana göre de maliyetleme sistemleri;

- (1) Hacim Tabanlı Dağıtım Yöntemi
- (2) Faaliyet Tabanlı Dağıtım Yöntemi

olmak üzere sınıflandırılmaktadır.¹⁰ Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri mamullerle doğrudan ilişkilendirilmekte, ancak genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde ise bu yöntemlerden yararlanılmaktadır. Geleneksel maliyet hesaplama yöntemi olarak da bilinen **Hacim Tabanlı Dağıtım Yöntemi**; genel üretim giderlerini mamullere üretim miktarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve bunlarla ilişkili olan diğer ölçülere göre dağıtan yöntemdir. **Faaliyet Tabanlı Dağıtım Yöntemi** ise genel üretim giderlerini, önce giderlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere, daha sonra da faaliyetler bazında toplanan giderleri mamullere dağıtmaktadır. Genel üretim giderleri ile çok sayıda faaliyet ölçüsü kullanılarak faaliyetler direkt olarak ilişkilendirilmektedir.¹¹ Çoğunlukla “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi” olarak ifade edilen bu yöntem; işletmenin temel etkinlikleriyle ilgili parasal ve parasal olmayan başarımlarını toplayan ve mamul maliyetlerini bu yaklaşım doğrultusunda hesaplayan ve raporlayan bir maliyetleme sistemidir. Bu yaklaşım; maliyetlerin işletme etkinlikleri doğrultusunda oluşturduğu temeline dayanmakta; maliyetlerin dağıtımında ortak maliyetler ile mamul/maliyet merkezleri arasındaki ilişkilerden yararlanmamaktadır.¹² Yöntem; işletmenin icra ettiği faaliyetlerin maliyet görünürlüğüne ilişkin verileri sunmaktadır.¹³

Maliyetleme sistemleri farklı bir bakış açısıyla;

- (1) Girdi Ölçü Temeli-Esası,
- (2) Stok Değerleme Yöntemi,
- (3) Maliyet Toplama Yöntemi,
- (4) Maliyet Akış Varsayımı,
- (5) Kaydetme Aralığı

olarak beş grupta toplanabilir.¹⁴

Yukarıdaki sınıflamaya göre bilinen “Maliyetleme Sistemleri” farklı ifadeler kullanılarak gruplandırılmıştır. Söz konusu sınıflama, şekil 2’deki gibi maliyet muhasebesi sisteminin beş bölümü olarak şematize edilebilir.

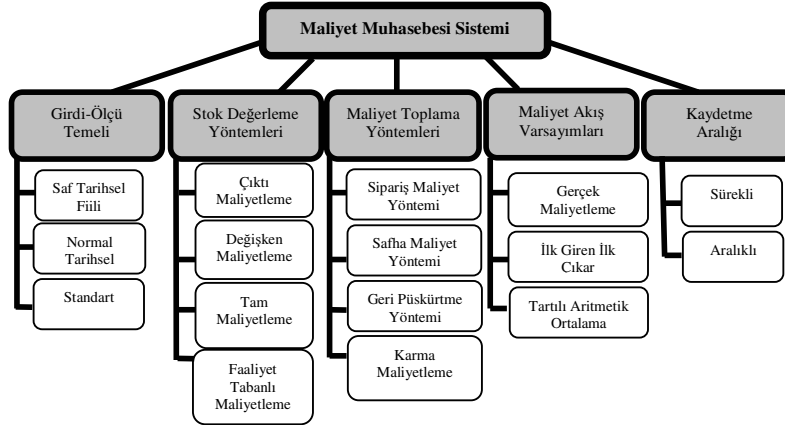
¹⁰ ŞAKRAK, s.19; HACİRÜSTEMOĞLU ve ŞAKRAK, s.21; KARAKAYA, s.254.

¹¹ KARAKAYA, s.262.

¹² Charles T. HONGREN, Walter T. HARRISON ve Linda S. BAMBER, **Accounting**, 4th Edition, Prentice-Hall International, Inc.: New Jersey, 1999, ss.1078-1079.

¹³ S. Burak ARZOVA, **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi: İstanbul, 2002, s.208.

¹⁴ James R. MARTIN, **Management Accounting: Concepts, Techniques and Controversial Issues**, <http://www.maaw.info/Chapter2>, erişim: 25.09.2008.

Şekil 2: Maliyet Muhasebesi Sisteminin Beş Bölümü¹⁵

Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter2>, Şekil 2-1, erişim: 25.09.2008.

Sınıflama kapsamında yer alan yöntemler incelendiğinde; maliyetleme türünü belirleyen yöntemlere (söz konusu sınıflamada maliyet toplama yöntemleri olarak ifade edilen) geri püskürtme yönteminin de eklendiği görülmektedir. Çalışmanın konusu itibarıyla bu yöntem, diğer yöntemlerle olan ilişkisine göre daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

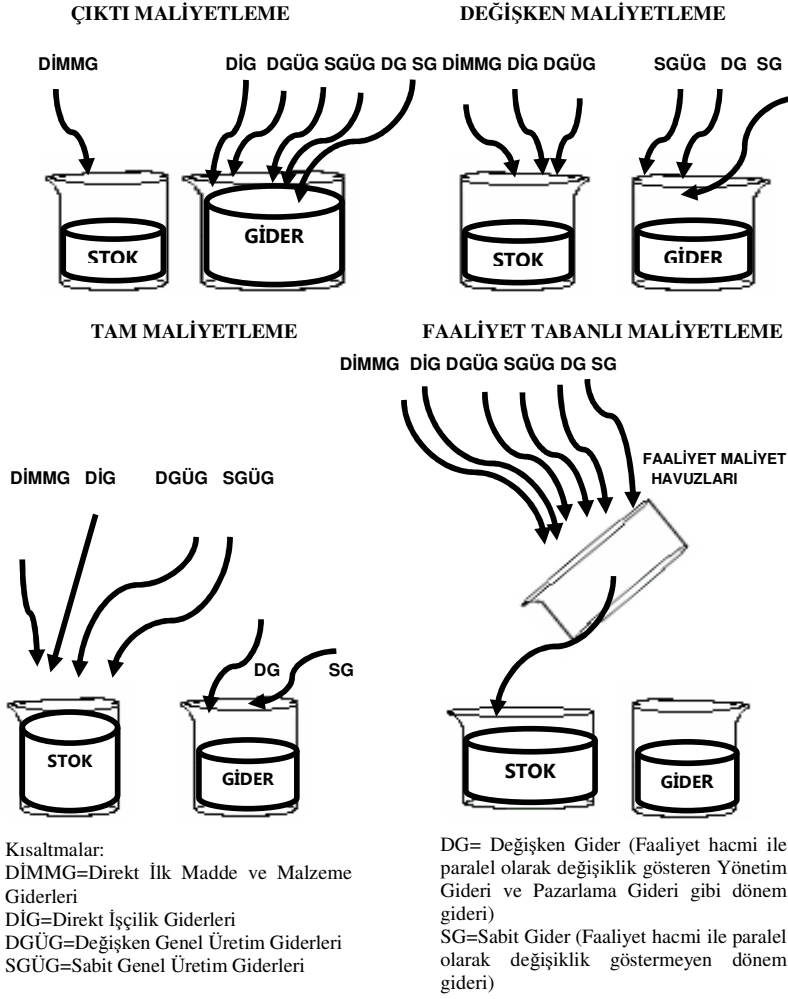
İşletmelerin stok hareketlerini izleme yöntemleri yararlanılan kaynak yazarına göre yukarıdaki sınıflamada “Kaydetme Aralığı” olarak yer almıştır. Yine aynı sınıflamaya göre maliyetleme sistemlerinden kapsam bakımından maliyetlemenin kaynak yazarına göre envanter - stok değerlendirme yöntemleri olarak adlandırıldığı görülmektedir. Oysa ülkemiz muhasebe literatüründe envanter değerlendirme yöntemleri daha farklı bir anlamda; satılan mal veya mamul maliyetlerinin gidere dönüşen ve gelir tablosunda raporlanan bölümünü hesaplama yaklaşımlarını belirtmekte kullanılmaktadır. Bu tür sınıflama ayrıntılı olarak incelenebilir.

2. KAPSAMLARI BAKIMINDAN MALİYETLEME SİSTEMLERİNİN FARKLI BİR BAKIŞ AÇISIYLA İNCELENMESİ

Kapsadıkları üretim maliyetlerine göre mamul maliyeti hesaplama yöntemleri; yararlanılan kaynak yazarı tarafından, tam maliyetleme yöntemi, değişken maliyetleme yöntemi, çıktı-süper değişken maliyetleme yöntemi ve faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi olarak farklı bir bakış açısıyla irdelenmiştir. Bu tür sınıflama şekil 3’deki gibi şematize edilebilir.

¹⁵ Sınıflamadan görüleceği üzere bilinen yöntemler farklı ifadeler kullanılarak başlıklar altında toplanmıştır. Çalışmanın kapsamını genişletmemek amacı ile her bir başlık altındaki kavramlara ilişkin ayrıntıya girilmemiştir.

Şekil 3: Kapsadıkları Üretim Maliyetlerine Göre Mamul Maliyeti Hesaplama Yöntemleri



Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter2>, Şekil 2-3, erişim: 25.09.2008.

Çalışmanın konusu açısından söz konusu maliyetleme sistemlerini ayrıntılı bir biçimde incelemek yerinde olacaktır.¹⁶

¹⁶ Bilindiği gibi genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkilendirilmesinde kullanılan maliyet yöntemlerinden birisi olan "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi" bu tür sınıflandırmada yer almıştır. Ancak konu kapsamı gereğince bu başlık altında irdelenmeyecektir.

2.1. Tam Maliyetleme Yöntemi

Tam Maliyet Yöntemi; sabit ve değişken ayrımı gözetmeksizin, dönemin üretim giderlerinin tamamını o dönemde yapılan üretimin maliyetine yükleyen maliyetleme sistemidir. **Normal Maliyet Yöntemi** ise değişken üretim giderlerinin tamamını, sabit üretim giderlerinin ise yalnızca kullanılan kapasiteye düşen kısmını üretim maliyetlerine yükleyen bir maliyetleme sistemidir.¹⁷ Türkiye’de yaygın biçimde kullanılan yöntem içine biraz normal maliyet esintisi katılmış tam maliyet hesaplama yöntemidir.¹⁸

Tam maliyetlemede; sabit genel üretim giderlerinin zaman faktörüne bağlı olarak üretim maliyetine dahil edilmesi, faaliyet hacminde dönemsel dalgalanmaların olması durumunda birim maliyetlerin de dalgalanmasına neden olmaktadır. Aylık fiili maliyet uygulamasında bu sakıncanın ortadan kaldırılması için genel üretim giderlerinin götürü yükleme oranlarına göre yüklenmesi gerekir. Bu oran beklenen kapasiteye göre hesaplanıp, maliyetlere yükleme işlemi fiili üretime göre yapıldığı için sabit genel üretim giderleri üretim maliyetine kapasite kullanım oranında yüklenmektedir. Aynı biçimde, standart maliyet yönteminde de sabit genel üretim giderlerinin standart yükleme oranı ile mamul maliyetlerine yüklenmesi, sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere kapasite kullanım oranında yüklendiği anlamına gelmektedir. Bu da normal maliyet demektir. Ancak daha sonradan hesaplanan kapasite farklarının üretim maliyeti ile ilişkilendirilmesi tam maliyet hesaplama yöntemine dönüş anlamındadır. Beklenen kapasitenin üzerinde yapılan üretim miktarı birim başına sabit giderleri düşüreceği için olumlu, beklenen kapasitenin altında yapılan üretim miktarı da birim başına sabit genel üretim giderlerini arttıracığı için olumsuz olarak değerlendirilir. Hesaplanan kapasite farklarının, üretim maliyetlerine devredilerek kapatılması, normal maliyetleme sisteminde belirlenen tahmini veya standart mamul maliyetlerini tam maliyetleme sistemine dönüştürmüş olacaktır.¹⁹

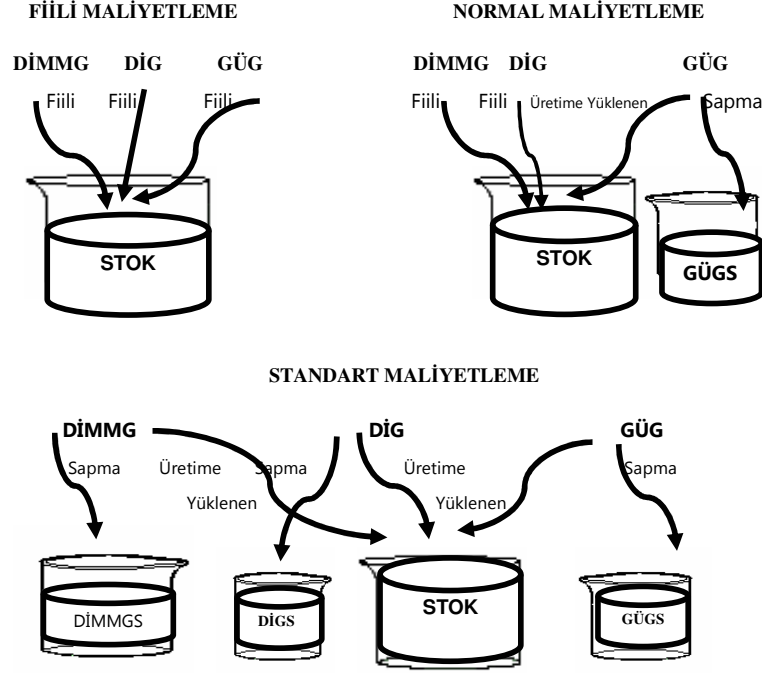
Yapılan farklı sınıflamadaki girdi-ölçü temeline dayanan maliyetleme sistemleri tam maliyetleme sistemi ile bütünleşmektedir. Daha önceden hakkında kısaca bilgi verilen bu yöntemler Şekil 4’de görüldüğü gibi şematize edilerek özetlenebilir.

¹⁷ MAHER, STICKNEY and WEIL; **Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses**, Chapter 2 Measuring Product Costs/ppt, erişim tarihi: 17.12.2008.

¹⁸ BÜYÜKMİRZA, s.239.

¹⁹ KARAKAYA, ss.552-553.

Şekil 4: Girdi-Ölçü Temeline Dayalı Temel Maliyetleme Sistemleri



Kısaltmalar:

DİMMG= Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

DİG= Direkt İşçilik Giderleri

GÜG= Genel Üretim Giderleri

DİMMGS= Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Sapması

DİGS= Direkt İşçilik Giderleri Sapması

GÜGS= Genel Üretim Giderleri Sapması

Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter2>, Şekil 2-2, erişim: 25.09.2008.

Tam maliyetleme; fiili ve bütçelenmiş tam maliyetleme olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel üretim giderlerini katlanıldıklarından sonra maliyet olarak benimseyen anlayış "**fiili tam maliyetleme**", farklı maliyet hesaplama dönemlerinde kapasite kullanımının (üretim miktarının) farklı olması nedeniyle sabit, yarı sabit veya basamaklı maliyet niteliği gösteren genel üretim giderlerinin değişik maliyet hesaplama dönemlerinde birim maliyetleri dalgalandırmasını önlemek amacıyla genel üretim giderlerinin bütçelendirildiği yaklaşım ise "**bütçelenmiş / standart tam maliyetleme**" olarak tanımlanmaktadır.²⁰ Tam maliyetleme, yalnızca üretim sürecinde katlanılan külfetleri kapsamaması durumunda "**endüstriyel tam maliyetleme**"

²⁰ Alparslan PEKER, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, 1. 2. ve 3. Kitap, Filiz Kitabevi: İstanbul, 1983, s.190; 209; 217.

veya üretim sonrası katlanılan külfetleri kapsamı durumunda ise “*ticari tam maliyetleme*” olarak adlandırılmaktadır.

Ancak gerek Maliye Bakanlığı’nın muhasebe uygulamalarını düzenleyen Türk Muhasebe Sistemi ve gerekse sermaye piyasasında işlem gören şirketlerin uyması gereken muhasebe ilkelerini belirleyen düzenlemelerde “endüstriyel tam maliyetleme” sisteminin uygulanmasını gerektiren hükümler yer almaktadır. Bu düzenlemelerde üretim sonrası katlanılan külfetler “dönem gideri” olarak kabul edilmektedir.

Türk Muhasebe Sistemi bütçelenmiş/standart maliyetleme sisteminin uygulanmasına da olanak vermekte ve Tekdüzen Hesap Planı-THP bu yönlü kayıtların yapılmasında kullanılacak hesapları ve kullanımları ile ilgili açıklamaları kapsamaktadır.

Maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemlerden tam maliyetleme sistemi dışındaki normal maliyetleme, değişken maliyetleme, direkt maliyetleme yöntemleri “*Kısmi Maliyet Yöntemi*” olarak da ifade edilmektedir.²¹ Kısmi maliyet hesaplama yöntemlerini de kısaca açıklamada yarar vardır.

2.2. Kısmi Maliyetleme Yöntemi

Üretim sürecinde ve/veya işletme etkinliklerinin sürdürülmesinde katlanılan parasal külfetler bakış açılarındaki farklılaşmalara göre değişik biçimlerde gruplandırılmaktadır. Bu yaklaşımlardan biri de maliyetlerin üretim miktarı ile ilişkilendirilme kolaylığıdır. Değişken maliyetler üretim miktarı ile doğrudan bağlantılıdır. Üretim miktarıyla orantılı olarak değişir, başka bir ifadeyle; üretim miktarı arttıkça yükselip, düştükçe azalır.

Değişken Maliyet Yöntemi; yalnızca değişken üretim giderlerini “maliyet” olarak üretim maliyetine yükleyen, sabit üretim giderlerinin tamamını ise “dönem gideri” olarak ele alarak, gelir tablosuna yansıtan maliyetleme sistemidir.²²

Değişken maliyetleme; kapasite kullanım artışı sağlayarak, eksik kapasite kullanımı nedeniyle batık olan sabit maliyetlerin bir kısmını kurtarmak veya birim başına düşen sabit maliyetleri azaltmak amacı ile ilgili karar verme işlemlerinde kullanılan, özellikle planlama ve yönetim kararlarının alınmasında önemli katkılar sağlayan bir maliyetleme sistemidir. Mamul maliyetinin belirlenmesinde kullanılmasının yanı sıra ağırlıklı olarak maliyet analizlerinde (Maliyet-Hacim-Kâr analizleri) kullanılmaktadır. Ayrıca yöntemde, sabit üretim giderleri mamul maliyetine dahil edilmediği için stok değişimleri dönem sonucunu (kâr veya zararı) etkilemez.²³

Bu çalışmada farklı bir bakış açısıyla irdelenen sistemlerin, genelde yabancı literatürde; tam maliyetlemenin, üretilen birimlere yüklenen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim

²¹ KARAKAYA, s.256.

²² BÜYÜKMİRZA, s.239; 506.

²³ KARAKAYA, ss.558-559.

giderleri ve sabit genel üretim giderlerini içeren bir envanter değerlendirme yöntemi olarak, değişken maliyetlemenin ise, yalnızca değişken üretim maliyetlerini dahil eden bir envanter değerlendirme yöntemi²⁴ olarak tanımlandığı görülmektedir.

Tam maliyetleme, işletmeler tarafından dış raporlama, değişken maliyetleme ise iç raporlama için kullanılır ve değişken maliyetleme “katkı yaklaşımı” olarak da ifade edilir.²⁵ Bilindiği gibi, tam maliyetlemede; satış geliri ile tüm üretim maliyeti arasındaki fark brüt satış kârı, satış geliri ile değişken maliyetler arasındaki fark ise “katkı payı” olarak ifade edilmektedir.

Değişken maliyetlemenin sakıncası, giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması gibi ek bir külfete yol açmasıdır. Tam maliyetlemede hiç gereksinim duyulmayan normal maliyetlemede yalnızca üretim giderlerinde yapılması yeterli olan bu bölümlenme bu yöntemde tüm giderleri kapsar. Çünkü katkı tipi gelir tablosu düzenlenemez.²⁶ Bilindiği gibi, ülkemizde yaygın bir biçimde kullanılan yöntem “tam maliyetleme” dir.

Direkt nitelikte olan üretim giderlerini mamul maliyetine dahil eden bir başka yöntem de “**Direkt Maliyet Yöntemi**” olarak adlandırılmaktadır. Yalnızca o maliyet merkezinde katlanılan maliyetlerin “maliyet” olarak kabul edildiği, maliyet dağıtım işlemini göz ardı eden yaklaşım “Direkt-Doğrudan Maliyetleme” olarak tanımlanmaktadır.²⁷ Endirekt nitelikte olan maliyet unsurları ise “dönem gideri” olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu tür maliyetlemede; mamul birim maliyetini, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri oluşturur. Genel üretim giderlerinin tamamı “dönem gideri” olarak gelir tablosuna aktarılır.²⁸ Başka bir ifadeyle, genel üretim giderleri sabit ya da değişken olmasına bakılmaksızın üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmemektedir. Bundan dolayı ilk ya da esas maliyet yöntemi olarak da adlandırılan yöntem, uygulanması basit ve stok değerlerini en düşük düzeye indiren bir uygulama biçimidir.²⁹ Yöntem, genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanır. Ancak günümüzde söz konusu giderler önemli bir pay tuttuğundan bu yöntemin uygulama alanı da pek bulunmamaktadır.³⁰

Değişken maliyetleme yöntemi, mamul maliyetlerinin; direkt maliyetleme yöntemi ise, maliyet merkezlerinin maliyetlerinin dikkate alındığı bir yaklaşımdır. Değişken maliyetleme temelde mamul kârlılık analizlerinde ve verimliliğin ve de toplam kârlılığın artırılmasına yönelik çalışmalarda; buna karşın direkt maliyetleme maliyet merkezlerinin ve yöneticilerinin başarımlarını değerlendirilmelerinde kullanılır. Başarımlarını

²⁴ J. Morse WAYNE, “**Cost Accounting: Processing Evaluating and Using Cost Data**”, 2th Edition, Addison-Wesley Publishing Company: Sydney, 1981, p.333.

²⁵ HORNGREN, SUNDEM ve STRATTON, ss.244-245.

²⁶ BÜYÜKMİRZA, s.511.

²⁷ PEKER, s.224.

²⁸ KARAKAYA, s.256.

²⁹ Recep ŞENER, “**Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**”, Gazi Kitabevi: Ankara, 2008, s.28.

³⁰ AKDOĞAN, s.44.

ölçümlerinde diğer maliyet merkezlerinin dağıtım yoluyla yüklenilecek maliyetler/giderler göz ardı edilerek daha nesnel olmaya çalışılır³¹.

2.3. Çıktı (Süper Değişken) Maliyetleme Yöntemi

Çıktı maliyetleme sistemi; değişken maliyetleme sisteminin biraz daha daraltılmış biçimidir. Bu yaklaşım muhasebe kaynaklarında “süper değişken maliyetleme” olarak da adlandırılmaktadır. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme, Dönüşüm Muhasebesi olarak da bilinen bu yöntem kullanılmak istenirse, tam maliyetleme sistemi ile bütünleştirilmesi gerekir. Sistem, üretim zamanı ile maliyetler arasındaki bağlantıyı vurgulamakta; direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki maliyetlerin kısa dönemde sabit maliyet olduğu görüşünü benimsemektedir. Bu tür maliyetlemede üretim sürecinde yalnızca direkt madde ve malzeme giderleri “maliyet” olarak, diğerleri ise “dönem gideri” olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin dışındaki maliyetlerin üretim sürecinde geçen zamandan etkilendiği kabul görür.³²

Dönüşüm muhasebesi, kârlılık düzeyini arttırmak için sistemde oluşan üretim kısıtlarının giderilmesini öngören mamul maliyetleme sistemlerini ortaya koymaktadır. İşletme tarafından sahip olunan madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesi ve dönüşüm sonucunda elde edilen kazancın çoklanmasını hedeflemektedir. Bunun için de madde ve malzeme giderlerinin minimize edilmesi gerektiğini savunmaktadır.³³ Direkt malzemeye dayalı katkı payı-dönüşüm, satışlar ile direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri arasındaki farktır. Kısa dönemli karar verme aracı olarak kullanılan sistemin satışlar ile elde ettiği katkı payı, kısıtlı katkı payı olarak ifade edilir.³⁴ Kısıtlı katkı payı ile katkı payı arasındaki en önemli fark; dönüşüm tutarının hesaplanmasında satışlardan yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri çıkartılırken, bilindiği gibi katkı payının hesaplanmasında direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri çıkartılır.

Çıktı maliyetlemede, direkt ilk madde ve malzeme dışındaki maliyetler dışlanarak yapıldığından yöneticilerin diğer maliyet unsurları üzerindeki yoğunluğu azalır. Gerçekte işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit sayılması ve diğer maliyet unsurlarının önemsenmemesi sorgulanabilir. Çünkü başka değişken maliyetler varken, yalnızca ilk madde ve malzemenin esas alınması dönüşüm kazancının çoklanmasında kârın alt optimizasyonuna yol açacaktır. Bu sistem, dönüşüm kazancını maksimize etmeyi amaçlarken,

³¹ Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR ve George FOSTER, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, International Edition 11th Edition, Prentice Hall Co., Pearson Education Internal: New Jersey, 2003, s.295; Peker, ss.222-223,225.

³² HORNGREN, DATAR ve FOSTER, International Edition, s.295.

³³ BAYAZITLI, E., GÜREL, E. ve YAYLA, H.E. “Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Aralık 2005, ss. 6-7.

³⁴ Sait Y. KAYGUSUZ, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Kısıtlar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:3, Eylül 2005, s.105;115.

geleneksel maliyetleme sistemleri toplam kârı ençoklamayı hedefler.³⁵ Bu nedenle, sistemin özellikle kısa vadeli kararlara yönelik uygulamalarda destekleyici-alternatif diğer yöntemlerle birlikte kullanılması sonucunda işletmelerin amaçlarına uygun üretim ilerlemeleri sağlayacağı öngörülebilir.³⁶

İşletmelerde maliyet sistemi yapısının belirlenmesinde, küresel rekabet ortamı ve üretim teknolojilerindeki gelişmelere paralel olarak yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlardan birisi de “Geri Püskürtme Yöntemi”³⁷dir. Bu yöntem hakkında kısaca bilgi vermek ve diğer maliyetleme sistemleri ile olan ilişkisini incelemek yerinde olacaktır.

3. GERİ PÜSKÜRTME YÖNTEMİ VE DİĞER MALİYETLEME SİSTEMLERİNDEN MALİYETLERİN KAPSAMINI BELİRLEYEN YÖNTEMLERLE OLAN İLİŞKİSİ

Geri püskürtme yöntemi, direkt ilk madde ve malzemelerin satın alınmasından mamul satışına kadar olan süreçle ilgili günlük defter kayıtlarının tümünü veya bazılarını atlayan bir maliyetleme sistemidir.³⁸

Geri püskürtme yöntemi, Just-in-Time-JIT (Tam Zamanında Üretim-TZÜ) sistemine adapte olmuş işletmeler tarafından kullanılan basitleştirilmiş maliyet biriktirme yöntemlerinin bir türüdür.³⁹ Başka bir ifadeyle, bu yöntem TZÜ sisteminin muhasebedeki uzantısıdır. Geleneksel üretim daha çok itme esasına dayanmakta ve bir kısım mamul tamamlandığında kendinden sonraki kısma devretmektedir. Oysa TZÜ sistemi, çekme esasına göre çalışmaktadır. Bu yöntemde, üretimi harekete geçiren müşteri olmaktadır.⁴⁰ Yöntemin uygulanabilmesi için işletmede TZÜ sistemi uygulamasının olması gerekir.

³⁵ Durmuş ACAR, “Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları ile İlgili Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Isparta, 1999, s.58.

³⁶ BAYAZITLI, GÜREL ve YAYLA, s. 17.

³⁷ Basitleştirilmiş üretim maliyetlemesi, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, çıktı aşamasında maliyetleme, son aşamaya ertelenmiş maliyetleme, katma değersiz aşamalardan temizlenmiş maliyetleme, sonradan maliyetleme, geriye yansıtma maliyetlemesi, geriye dönük maliyetleme olarak da bilinen bu yöntem; çalışmada farklı bir ifadeyi literatüre kazandırmak amacıyla, “geri püskürtme yöntemi” terimi ile adlandırılacaktır.

³⁸ HORNGREN, DATAR ve FOSTER, International Edition, ss.700-701; Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR, George FOSTER ve M. Zafer IQBAL, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Solutions Manual, 11th Edition, Pearson Education, Upper Saddle River: New Jersey, s.20/14; Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR ve George FOSTER, **Cost Accounting 11/e, Chapter 20/42**, Prentice Hall Business Publishing, 2003, erişim: 25.09.2008.

³⁹ MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter2>, erişim: 25.09.2008.

⁴⁰ Belverd, E. NEEDLES, Marian, POWERS, Sherry K. MILLS ve Henry R. ANDERSON, “**Principles of Accounting**”, 7 th Edition, Houghton Mifflin Company: Boston, 1999, s.1149.

İşletmede en az stokla çalışılacağından ayrıntılı maliyet hesaplamasına da gerek kalmamaktadır.⁴¹

Sistemde, esas olarak çıktılara odaklanılmakta ve daha sonra üretim maliyetlerinin dağıtımı geriye doğru gidilerek yapılmaktadır. Maliyetler, satılan mamuller ve stoklara yüklenirken, geriye doğru püskürtülmektedir.⁴² Geri püskürtme yöntemi, madde ve malzemelerin depodan alınması yerine üretimin tamamlandığı noktada kayıtların aktarıldığı üretim sürecinden oluşan maliyetleri kabul eden bir yöntemdir.⁴³ Tamamlanan çıktıyla başlayan, daha sonra üretim maliyetlerini satılan birimlere ve stoklara dağıtan bir standart maliyetleme sistemi⁴⁴ olduğundan standart maliyetleri kullanarak maliyetleme yapar.⁴⁵ Bu nedenle, yöntem; TZÜ felsefesini uygulayan, stok düzeylerini en aza düşüren, standart maliyet yöntemini kullanan, düşük standart maliyet sapmalarına sahip bir işletme için uygun bulunan modernleştirilmiş bir maliyetleme yöntemidir.⁴⁶

Yöntemin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴⁷

- Partiler halinde üretim ve teslim yapılmakta,
- Maliyet havuzları yoluyla maliyetlerin izlenebilirliği artırılmakta,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerine duyulan gereksinim azalmakta,
- Maliyet sapma analizleri azaltılmakta veya ortadan kaldırılmakta,
- Stok maliyetleri geriye doğru belirlenmekte, işletmenin çıktıları üzerine odaklanılmakta, sonradan geriye dönülerek maliyetler satılan mamuller ve stoklar arasında dağıtılmakta,
- Maliyetlerin hesaplanmasında standart maliyet bilgileri kullanılmakta,
- Yarı mamullerin kesinlikle mevcut bulunmadığı varsayılarak üretim aşaması için maliyet hesaplaması yapılmamakta,

⁴¹ Nihat KÜÇÜKSAVAŞ, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı: Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım: İstanbul, 2002, s.593.

⁴² ŞAKRAK, s.161; HACİRÜSTEMOĞLU ve ŞAKRAK, s.79; Shane JOHNSON, “Just-in-time operations and backflush accounting”, 27 April 2004, **Professional Scheme Relevant to Paper 3-2**, s.1; Alan UPCHURCH, **Cost Accounting**, 1st published, Pearson Education Limited: Great Britain, 2002, s.607; Colin DRURY, **Management & Cost Accounting**, 5th Edition, Business Press Thomson Learning: Australia, 2000, s.110.

⁴³ S. M. BRAGG, **Cost Accounting: A Comprehensive Guide**, John Wiley & Sons, Inc.: New York, 2001, s.646.

⁴⁴ Reşat KARCIOĞLU, **Stratejik Maliyet Yöntemi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi: Erzurum, 2000, s.133; HONGREN, HARRISON ve BAMBER, s.1093.

⁴⁵ B. J. BRINKER, **Guide to Cost Management**, John Wiley & Sons, Inc.: New York, 2000, s.691.

⁴⁶ ŞAKRAK, s.161; HACİRÜSTEMOĞLU ve ŞAKRAK, s.78; <http://www.swlearning.com/accounting/raiborn/ppt/11.ppt>, erişim: 17.12.2008.

⁴⁷ Cemal ÇAKICI, “Backflush (Geriye Dönük) Maliyetleme Yöntemi”, **Muhasebe Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:18, Yıl:5, Nisan 2006, s.43.

- Maliyet hesaplamaları ve kayıtları işletmenin durumuna göre, ya mamullerin tamamlanmasına kadar ya da mamullerin satışına kadar ertelenmektedir.

Yukarıda sıralanan özelliklerden de görüleceği üzere, sistemde kayıtların, mamullerin satışına kadar ertelenmesi söz konusudur. Faaliyetlerin üretim alanında basitleştirilmesi, muhasebede de aynı basitleştirmeye gidilmesine yol açmaktadır. Katma değer yaratmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik maliyet muhasebesi sistemleri, üretime ilişkin tüm değişikliklere uyum sağlamaktadır. Basitleştirilmiş bir muhasebe ile gereksiz kayıtlar, iş takipleri, raporlar vb. gibi kâğıt hareketleri de azalacak, yalnızca amaca yönelik bir fonksiyon anlayışı izlenecektir.⁴⁸

Ancak bu sistem, işçilik sapmalarını ve yarı mamulü göz ardı ettiğinden tartışılabilir. Ayrıca sistem, malzemenin üretim sürecindeki hareketi ile üretim hesabı gereğini ortadan kaldırarak muhasebe kayıtlarını kolaylaştırır ve hammadde, üretim hesaplarını mamul veya satılan mamuller maliyeti hesapları ile bütünleştirir. Sapmalar dönem kâr veya zarar hesabına kayıtlanır. Yöntem, TZÜ felsefesine uygun olup, mamul yaşam dönemi kısa ve stok düzeyinin düşük olduğu işletmelerde uygulanabilir.⁴⁹

Bu yöntemi kullanan işletmelerin maliyet sistemlerinin çoğunda sürekli envanter yöntemi uygulanması olası olmamakta, genellikle aralıklı envanter yöntemi kullanılmaktadır.⁵⁰ Yöntem; üretim giderlerini mamullere yalnızca üretim tamamlandığı veya satış gerçekleştiği zaman yükleyen bir sistem olduğu için dönüşüm maliyetleri de ay ve/veya yılsonunda belirlenmektedir.

Yevmiye madde kayıtlarını azaltarak muhasebe işlemlerini hızlandıran geri püskürtme yönteminde, muhasebe kayıtlarının ne zaman yapılacağı, hareket noktasını oluşturan olgulara göre belirlenir. Gereç ya da diğer girdilerin satın alınması, üretimin tamamlanması, mamulün satışı gibi faaliyetler hareket noktasını oluşturan olgulardır. Bu olgular, “ödenme noktaları” olarak da adlandırılırlar.⁵¹ Buna göre; muhasebe sisteminde günlük defter kayıtlarının yapılmasını gerektiren direkt ilk madde ve malzemenin satın alınmasından mamullerin satışına kadar giden süreçteki her bir aşama “Hareket Noktası”dır.⁵² İşletmenin durumuna göre farklı hareket noktalarını birleştiren dört farklı uygulama seçeneği bulunmaktadır. Seçenekler ve hareket noktası sayıları tablo 1’deki gibi özetlenebilir:

⁴⁸ Sait Y. KAYGUSUZ, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi: Sistem-Araçlar-Yöntemler**, 1. Baskı, Alfa akademi Basım Yayım: Bursa, 2006, s.80.

⁴⁹ JOHNSON, ss.1-2.

⁵⁰ MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter2>, erişim: 25.09.2008.

⁵¹ Vasfi HAFTACI, **Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Umut Yayınları: Kocaeli, 2008, s.289.

⁵² HORNGREN, DATAR ve FOSTER, International Edition, s.701; HORNGREN, DATAR, FOSTER ve IQBAL, Solutions Manual, s.20/15; HORNGREN, DATAR ve FOSTER, c.20/45.

Tablo 1: Geri Püskürtme Yönteminin Uygulama Seçenekleri ve Hareket Noktaları

Uygulama Seçeneği ve Hareket Noktası Sayısı	Aşamaların Adı
1. Seçenek: Hareket Noktası 3	(1) Direkt ilk madde ve malzemelerin satın alınması, (2) Mamullerin tamamlanması, (3) Mamullerin satışı
2. Seçenek: Hareket Noktası 2	(1) Direkt ilk madde ve malzemelerin satın alınması, (2) Mamullerin satışı
3. Seçenek: Hareket Noktası 2	(1) Mamullerin tamamlanması, (2) Mamullerin satışı
4. Seçenek: Hareket Noktası 1	(1) Mamullerin satışı

Kaynak: HORNGREN, DATAR ve FOSTER, s.701; ÇAKICI, s.49'dan 4. seçenek eklenmiştir.

Uygulama seçeneklerinin hepsinde 151 Yarı Mamuller Üretim hesabı ihmal edilmekte, üretim maliyeti ve yarı mamul stok maliyetlerinin hesaplanması söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla aşağıdaki seçeneklerde doğal olarak yarı mamul miktarının olmadığı veya küçük olduğu yerlerde bu yöntemin kullanılması gereği ortaya çıkmaktadır.

Bu seçenekler arasında en ideal uygulama seçeneği 4. seçenek gösterilmektedir. Çünkü direkt ilk madde ve malzemeler için stok hesabının ve stok kartlarının tutulmasına gerek kalmayıp, direkt ilk madde ve malzeme satın alımları direkt olarak satılan mamuller maliyetine kaydedilmektedir. Diğer giderler (Direkt İşçilik Giderleri ve Genel Üretim Giderleri) ayırımına gerek bulunmamakta, bu giderler “Dönüşüm Maliyetleri”⁵³ adı altında toplanmaktadır. Diğer giderler tahakkuk ettikçe direkt olarak 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına kaydedilmekte, bu seçenekte ayrıca 151 Yarı Mamuller Üretim hesabı ile 152 Mamuller hesabı maliyet akışında yer almamaktadır. Bu yöntemde, 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabından stok hesaplarına geriye püskürtme yoluyla aktarma söz konusudur. Kısacası, direkt ilk madde ve malzeme stok hesabı tutulmadığından direkt ilk madde malzemeler gerektiği zaman satın alınmakta, kullanımına ilişkin herhangi bir kayıt yapılması da gerekmemekte, diğer giderler direkt olarak 152 Mamuller ya da 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabına geriye doğru püskürtme yoluyla yüklenmektedir.⁵⁴

Bu yöntemin Anglosakson literatüründe son yıllarda ele alınan bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak dört uygulama biçimi vardır.⁵⁵

⁵³ Bilindiği gibi bir mamulün maliyetini oluşturan üç unsurdan birisi olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderleri dönüşüm-şekillendirme maliyetleri olarak adlandırılır.

⁵⁴ ÇAKICI, s.48.

⁵⁵ Hareket noktaları ile birlikte örnekleme ve yaklaşımlara ilişkin olarak daha ayrıntılı bilgi için bkz. HORNGREN, DATAR ve FOSTER, International Edition, ss.701-707.

Birinci yaklaşımda; tüm maliyetler, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri katlanıldıkları an varlıklaştırılmakta-aktifleştirilmekte ve mamul stok hesaplarına borç kayıt edilmektedir. Yarı mamul maliyet payları; dönem sonunda, üretim hesabına aktarılmak yoluyla püskürtülmektedir.

İkinci yaklaşım da değişken maliyetleme sisteminde olduğu gibi direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri “maliyet” olarak, diğer külfetler “gider” olarak kabul edilmekte, katlanıldıkları an mamul stok hesaplarına veya gider hesaplarına borç kayıt edilmekte ve yalnızca değişken maliyetlerinin devam eden üretime ilişkin bölümleri mamul stok hesaplarından üretim hesabına geri püskürtülerek yüklenmektedir.

Üçüncü yaklaşım çıktı-süper değişken maliyetleme sistemi uygulamasıdır. Yalnızca direkt ilk madde ve malzemelerle ilgili külfetler “maliyet” olarak kabul edilmekte ve mamul stok hesaplarına borç kayıt edilmekte, dönem sonunda da üretime ilişkin malzeme maliyetleri üretim hesabına geri yüklenmektedir.

Dördüncü yaklaşımda; dönem sonu ilk madde ve malzeme stok maliyetlerinin giderlere püskürtüldüğü bir tam maliyetleme olmayan geri püskürtme maliyetleme söz konusudur. Bu uygulama tam maliyetleme sistemindeki geri püskürtme yönteminden farklılaşmakta ve tam maliyetleme sisteminin tamamen tersi işlemektedir. Katlanılan tüm külfetler “dönem gideri” olarak kabul edilmekte ve katlanıldıkları an gider hesapları kullanılarak kayıt edilmekte ve dönem sonunda üretim veya stok hesaplarına geri püskürtme yapılmamaktadır.

Bilindiği gibi Ülkemizde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmî Gazete’de 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-MSUGT ile yayınlanan 01.01.1994 yılından beri yürürlükte olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi gereğince THP’daki hesaplar esas alınarak 15 Stoklar hesap grubundaki ilgili hesaplar ile 7/A ve 7/B maliyet seçeneğindeki hesaplar kullanılmaktadır. Ancak çalışmada geri püskürtme yönteminin işleyişini aktarabilmek amacıyla hesap işleyiş kuralları ihmal edilecektir. Geri püskürtme yönteminin diğer maliyetleme sistemleri ile olan ilişkisi ve uygulanma biçimini örneklendirerek incelemekte yarar vardır.

Bu yöntemin tam maliyetleme sisteminde uygulanma biçimine aşağıdaki gibi bir örnek verilebilir.⁵⁶

Örneğin; işletmede birim başına mamul için bütçelenen üretim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme gideri 10 TL, direkt işçilik gideri 1 TL, değişken genel üretim gideri 4 TL, sabit genel üretim gideri (6.000 TL / 1.000 birim) 6 TL olmak üzere toplam 21 TL’dir. Dönemin fiili üretim maliyetinin bütçelenen maliyet ile eşit olduğu, işletmede ilgili dönemde,

⁵⁶ Örnekler James R. MARTIN, **Management Accounting: Concepts, Techniques and Controversial Issues**, <http://www.maaw.info/Chapter8>, erişim:10.11.2008’den alınarak uyarlanmıştır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alımı		10.100 TL
Katlanılan Dönüşüm Maliyetleri		11.000 TL
(Direkt İşçilik Gideri 1.000 TL, Değişken Genel Üretim Gideri 4.000 TL, Sabit Genel Üretim Gideri 6.000 TL)		
Dönem sonunda 5 birim mamul, 5 eşit birim süreçte ve dönemde kullanılmamış Direkt İlk Madde ve Malzeme 100 TL olup, buna göre;		
Dönem Sonu Yarı Mamul	100 TL + (10 TL/birim x 5 birim)	150 TL
Dönem Sonu Dönüşüm Maliyeti	(11 TL/birim x 5 birim)	55 TL
Dönem Sonu Mamul	(21 TL/birim x 5 birim)	105 TL
Satılan Mamuller Maliyeti		
(10.100 TL+11.000TL – 310 TL ya da 21 TL/birim x 990 birim)		20.790 TL
olduğu varsayılmıştır.		

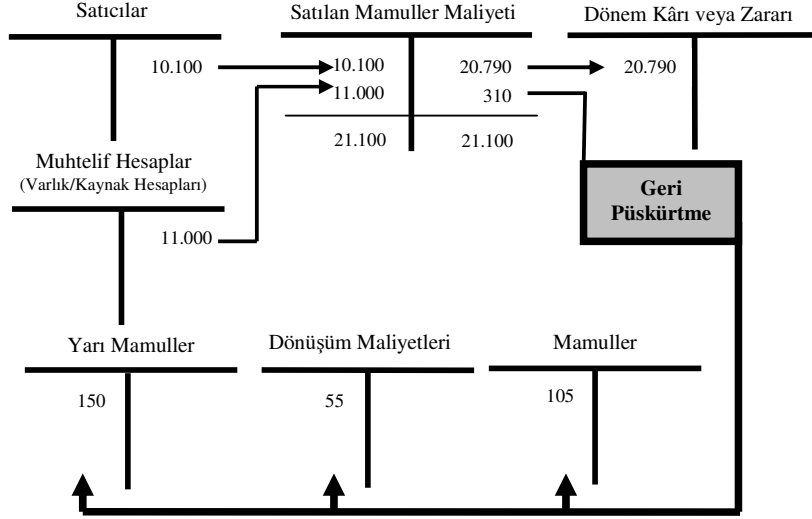
Ayrıca pazarlama, satış gideri ve yönetim gideri toplam değişkeni 990 TL, sabit ise 1.900 TL'dir. 990 birim, 32 TL/birim'den satılmıştır.⁵⁷

Tam maliyetleme sisteminde geri püskürtme yönteminde, direkt ilk madde ve malzeme ve dönüşüm maliyetleri doğrudan satılan mamuller maliyetine yüklenir. Daha sonra satılan birimin maliyeti gidere dönüşür ve bu tutar satılan mamuller maliyeti hesabından dönem kâr veya zarar hesabına aktarılır, kalan 310 TL'lik maliyet payı ise yukarıda hesaplandığı üzere 150 TL yarı mamule, 55 TL dönüşüm maliyeti ve 105 TL mamule geriye dönük olarak püskürtülür.

Yukarıdaki verilere göre örnek uygulamaya ilişkin kayıt akışı şekil 5'deki gibi şematize edilebilir.

⁵⁷ Örnek uygulamada yöntemin kayıt akışındaki uygulamasına odaklanıldığından kapsamı genişletmemek amacıyla bu verilere akış diyagramında yer verilmemiştir. Ayrıca çalışmada diğer uygulanma biçimlerinde yine bu veriler yinelenmeyecektir.

Şekil 5: Tam Maliyetleme Sisteminde Geri Püskürtme Yöntemi Örneği



Hesapların Tekdüzen Hesap Planındaki Kodu ve Adları:

320 Satıcılar 151 Yarı Mamuller Üretim 152 Mamuller

620 Satılan Mamuller Maliyeti 690 Dönem Kârı veya Zararı

Dönüşüm Maliyetleri (720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının toplamını kapsamaktadır)

Kaynak: James R. MARTIN, **Management Accounting: Concepts, Techniques and Controversial Issues**, <http://www.maaw.info/Chapter8>, Şekil 8-1; erişim: 10.11.2008.

Yukarıdaki örneğe ilişkin veriler değişken maliyetleme sisteminde geri püskürtme yöntemine yönelik olarak aşağıdaki gibidir:

İşletmede birim başına mamul fiili ve bütçelenen üretim maliyetinin eşit olduğu varsayımı ile direkt ilk madde ve malzeme gideri 10 TL, direkt işçilik gideri 1 TL, değişken genel üretim gideri 4 TL olmak üzere toplam 15 TL'dir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alımı 10.100 TL

Değişken Dönüşüm Maliyetleri 5.000 TL

(Direkt İşçilik Gideri 1.000 TL ve Değişken Genel Üretim Gideri 4.000 TL)

Dönem Giderleri (Sabit Genel Üretim Gideri 6.000 TL) 6.000 TL

Dönem sonunda 5 birim mamul, 5 eşit birim süreçte ve dönemde kullanılmamış Direkt İlk Madde ve Malzeme 100 TL olup, buna göre;

Dönem Sonu Yarı Mamul 100 TL+ (10 TL/birim x 5 birim) 150 TL

Dönem Sonu Dönüşüm Maliyeti (5 TL/birim x 5 birim) 25 TL

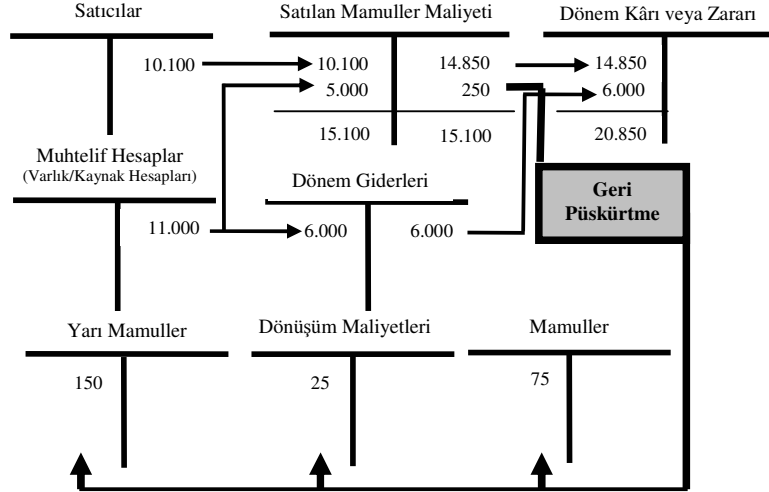
Dönem Sonu Mamul (15 TL/birim x 5 birim) 75 TL

Satılan Mamuller Maliyeti

(10.100 TL+5.000TL – 250 TL ya da 15 TL/birim x 990 birim) 14.850 TL

Bu uygulamaya ilişkin kayıt akışı şekil 6'daki gibi şematize edilmiştir.

Şekil 6: Değişken Maliyetleme Sisteminde Geri Püskürtme Yöntemi Örneği



Hesapların Tekdüzen Hesap Planındaki Kodu ve Adları:

320 Satıcılar 151 Yarı Mamuller Üretim 152 Mamuller
620 Satılan Mamuller Maliyeti 690 Dönem Kârı veya Zararı

Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter8>, Şekil 8-2, erişim: 10.11.2008.

Şekil 6'dan da görüleceği gibi değişken maliyetleme sisteminde geri püskürtme yönteminde, direkt ilk madde ve malzeme ve değişken dönüşüm maliyetleri doğrudan satılan mamuller maliyetine yüklenirken, dönem giderleri ise dönem kâr veya zarar hesabına aktarılır. Daha sonra satılan birimin maliyeti gidere dönüştürülerek satılan mamuller maliyeti hesabından dönem kâr veya zarar hesabına kaydedilir. Kalan 250 TL'lik maliyet payı ise yukarıda hesaplandığı üzere 150 TL yarı mamule, 25 TL dönüşüm maliyeti ve 75 TL mamule geri püskürtülür.

Direkt maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içindeki payının daha önemsiz olması durumunda alternatif yöntem olurken, TZÜ ortamında direkt maliyet ve tam maliyetleme sistemleri birleşmektedir. Tam ve değişken maliyetleme sistemleri arasında bir seçim yapma açısından bakıldığında; TZÜ ortamında tam maliyetleme ağırlıklı olarak ön plana çıkmaktadır. TZÜ sistemlerinde maliyet yapısının direkt ve sabit ağırlıklı bir yapıya sahip bulunması, kısmi maliyet yöntemlerine dayalı maliyet akışını zorunlu olmaktan çıkarmaktadır. Çünkü değişken-sabit ya da direkt-endirekt maliyet analizleri böyle bir ortamda ayrıca maliyet hesaplama ve kayıt sürecinde dinamik olarak takibini gerektirmeyecek ölçüde kolaylaşmaktadır. Buna karşın kısmen de olsa endirekt ya da değişken nitelikli maliyet

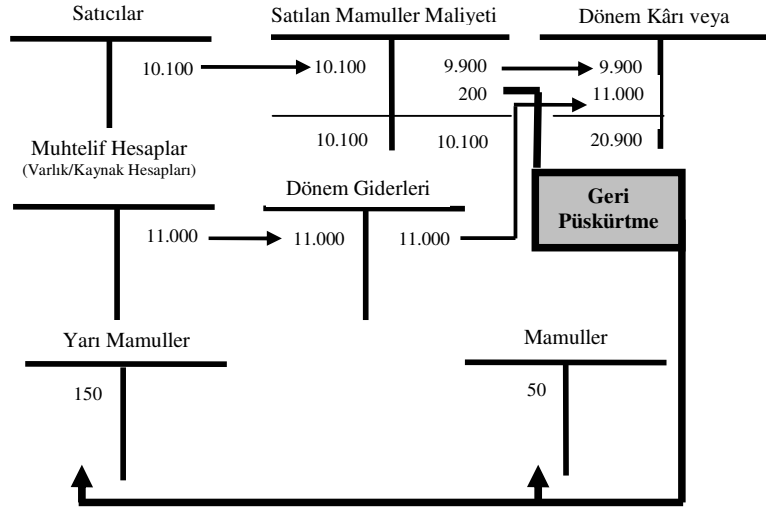
türlerinin varlığı nedeniyle kısmi maliyet hesaplama yöntemleri maliyet planlama ve kontrol ile çeşitli karar durumlarında yardımcı birer teknik olarak kullanılabilir.⁵⁸

Yukarıdaki örneğe ilişkin veriler çıktı maliyetleme sisteminde geri püskürtme yöntemine göre aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alımı	10.100 TL
Dönem Giderleri	11.000 TL
(Direkt İşçilik Gideri 1.000 TL, Değişken Genel Üretim Gideri 4.000 TL, Sabit Genel Üretim Gideri 6.000 TL)	
Dönem sonunda 5 birim mamul ve dönemde kullanılmamış Direkt İlk Madde ve Malzeme 100 TL olup, buna göre;	
Dönem Sonu Yarı Mamul	100 TL + (10 TL/birim x 5 birim) 150 TL
Dönem Sonu Mamul	(10 TL/birim x 5 birim) 50 TL
Satılan Mamuller Maliyeti (10.100 TL- 200 TL ya da 10 TL/br x 990 birim)	9.900 TL

Bu uygulamaya ilişkin kayıt akış şeması şekil 7'deki gibi verilmiştir.

Şekil 7: Çıktı-Süper Değişken Maliyetleme Sisteminde Geri Püskürtme Yöntemi Örneği



Hesapların Tekdüzen Hesap Planındaki Kodu ve Adları:

320 Satıcılar 151 Yarı Mamuller Üretim 152 Mamuller
620 Satılan Mamuller Maliyeti 690 Dönem Kârı veya Zararı

Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter8,Şekil 8-3>, erişim: 10.11.2008.

Şekil 7'den de görüleceği gibi çıktı - süper değişken maliyetleme sisteminde geri püskürtme yönteminde, yalnızca direkt ilk madde ve

⁵⁸ ŞAKRAK, ss.162-163, HACİRÜSTEMOĞLU ve ŞAKRAK, ss.79-80.

malzeme maliyet kabul edilip doğrudan satılan mamuller maliyetine yüklenirken, dönem giderleri ise dönem kâr veya zarar hesabına aktarılır. Daha sonra satılan birimlerin maliyeti gidere dönüşerek satılan mamuller maliyeti hesabından dönem kâr veya zarar hesabına intikal ettirilir. Kalan 200 TL'lik maliyet payı ise yukarıda hesaplandığı üzere 150 TL yarı mamule ve 50 TL mamule geriye dönük püskürtülür.

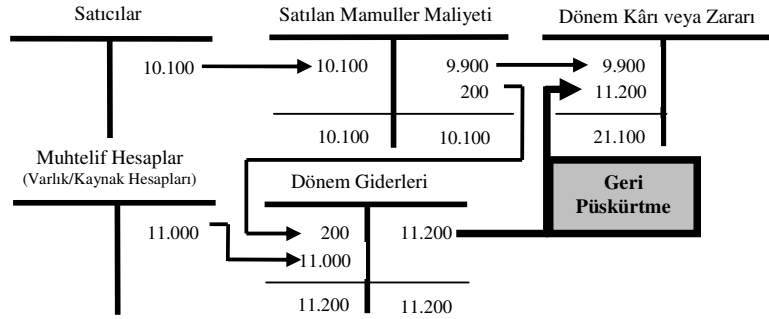
Yukarıdaki örneğe ilişkin veriler tam maliyetleme olmayan geri püskürtme yöntemine ilişkin olarak da aşağıdaki gibidir:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alımı	10.100 TL
Katlanılan Dönüşüm Maliyetleri	11.000 TL
Satılan Mamuller Maliyeti (10 TL x 990 birim)	9.900 TL

Bu yaklaşımda; dönem sonunda tamamlanmış mamul ve yarı mamul olup, stokların maliyeti sistem dışına atılmıştır. Bu nedenle, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti doğrudan satılan mamuller maliyetine yüklenir, satılan birimlerin maliyeti gidere dönüşerek satılan mamuller maliyeti hesabından dönem kâr veya zarar hesabına aktarılır, kalan 200 TL'lik maliyet payı dönem gideri kabul edilir.

Bu uygulamaya da ilişkin akış şeması şekil 8'deki gibidir.

Şekil 8: Dönem Sonu İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Giderlere Püskürtüldüğü Bir Tam Maliyetleme Olmayan Geri Püskürtme Yöntemi Örneği



Hesapların Tekdüzen Hesap Planındaki Kodu ve Adları:

320 Satıcılar 620 Satılan Mamuller Maliyeti 690 Dönem Kârı veya Zararı

Kaynak: MARTIN, <http://www.maaw.info/Chapter8>, Şekil 8-4, erişim: 10.11.2008.

Böylece bu yöntemle üretim sürecinin her adımını izleyen geleneksel muhasebedeki kayıt yükü sadeleştirilmiş olur.

SONUÇ

Maliyet hesaplama sistemlerinden tam maliyetlemenin ülkemizde tüm yasal düzenlemelerde yer aldığı, ancak değişken maliyetlemenin vergi mevzuatı ve MSUGT kapsamında yer almadığı, fiili maliyet yönetimin tüm mevzuata uygun olduğu, standart maliyet yöntemine de MSUGT kapsamında THP’da yer verildiği, sipariş ve safha maliyet sistemlerinin de MSUGT kapsamında uygulanabildiği söylenebilir. THP’daki her bir hesap sınıfında ve hesap grubunda yer alan hesapların kapsamları ve işleyiş kuralları belirlenmiştir. Hesapların işleyiş kurallarına uyulmaması vergi mevzuatımız açısından da belli bir yaptırımı beraberinde getirecektir. Bu çalışmada maliyetleme sistemleri farklı bir bakış açısıyla incelenmiş ve geri püskürtme yöntemi ile maliyetleme sistemlerinden maliyetlerin kapsamını belirleyen yöntemlerle olan ilişkisi irdelenmiştir. Çalışmada, geri püskürtme yönteminin ülkemiz mevzuatı açısından değerlendirilmesini de yapmak yerinde olacaktır.

Çalışmada diğer maliyetleme sistemleri ile geri püskürtme yönteminin ilişkisi çerçevesinde; yöntemin muhasebeleştirilmesinin, THP kapsamındaki ilgili hesapların işleyiş kuralları göz önünde bulundurulduğunda, mevcut hesap akış sürecinin tersine işlemesi nedeniyle pek de olası olmadığı söylenebilir. Çünkü bu yöntemde geleneksel maliyetleme sistemlerinin tersine maliyetlerden giderlere doğru geriye dönük olarak püskürtme yoluyla maliyet akışı söz konusudur.

Tekdüzen muhasebe sisteminde; direkt ilk madde ve malzeme stoklarının üretim gider yerlerine sevkinde ilgili maliyet hesaplarına kaydı yapılır. Direkt işçilik giderlerinin ve genel üretim giderlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi zorunludur. Maliyet çıkarma döneminde 7/A maliyet seçeneğini kullanan işletmelerde üretim maliyetleri 151 Yarı Mamuller Üretim hesabına yansıtma hesapları aracılığıyla aktarılmalıdır. Ayrıca üretilen mamullerin tamamlandıktan sonra ilgili stok ambarına aktarılan kadar maliyetlerin de 151 kodlu hesapta izlenmesi gerekir. Ancak bu sistem 151 kodlu hesap ile yansıtma hesaplarının kullanılması gerektiğini tamamen göz ardı etmektedir. Sistem, kayıt sistemini basitleştirmeyi hedeflediğinden, yansıtma kaydının yapılması sistemi daha karmaşık bir duruma getirecektir. Dönem sonunda standart maliyet farklarının da ilgili stok kalemlerine dağıtılması zorunlu olup, farkların dönem gideri olarak doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılamayacağı da açıktır.

Bilindiği gibi 2 Sıra No.lu MSUGT’ inde;⁵⁹ “8 Serbest Hesaplar hesap sınıfı; muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tespit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve finansal tablolara intikal ettirilmez” cümlesiyle açıklanmıştır. Bu nedenle, bu hesap sınıfı, var olan hesapların yetersizliğinde yönetsel amaçları ve bu gereksinimi karşılamaya yönelik olarak yasal düzenleme çerçevesinde kalmak koşuluyla kullanılabilir. Ancak ek kayıtların

⁵⁹ 2 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 16.12.1993 tarih ve 21790 No.’lu Resmi Gazete.

yapılmasının kayıt sürecini kolaylaştırmak yerine karmaşıklaştırmamasına dikkat edilmelidir. Bu yöntemin 8 hesap sınıfı içinde uygun olarak kayıt akışının yürütülmesi ile birlikte herhangi bir seçeneğinin de uygulanması için THP’da maliyet muhasebesi bölümünde yer alan hesaplar ve hesapların işleyiş kurallarında yapılacak düzenleme ile kolaylıkla kullanımı sağlanabilir.

Açık bir sistem olan işletmelerde maliyet sistemleri ile üretim ortamının etkileşimi değerlendirildiğinde; küresel rekabet ortamında ileri üretim teknolojilerinin kullanıldığı işletmelerin daha sağlıklı maliyetleme yapabilmeleri için modern maliyetleme sistemlerini de kapsayan bir maliyetleme sistemine sahip olmaları gereği kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

1. ACAR, Durmuş. 1999. **“Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Tekstil Sektörü İşletmelerinin Uygulamaları ile İlgili Bir Araştırma”**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Isparta.
2. AKDOĞAN, Nalan. 2009. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Yenilenmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara.
3. ARZOVA, S. Burak. 2002. **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi: İstanbul.
4. BAYAZITLI, E., GÜREL, E. ve YAYLA, H. E. 2005/4. “Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:4, Aralık 2005, ss. 1-20.
5. BRAGG, S. M. 2001. **Cost Accounting: A Comprehensive Guide**, John Wiley & Sons, Inc.: New York.
6. BRINKER, B. J. 2000. **Guide to Cost Management**. John Wiley & Sons, Inc.: New York.
7. BÜYÜKMİRZA, Kamil. 2007. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara.
8. CHERRINGTON, J. O., HUBBARD, E.D. ve LUTY, H. D. 1985. **“Cost and Managerial Accounting”**, WMC Brown Publishers: Dubaque, Iowa.
9. ÇAKICI, Cemal. 2006. “Backflush (Geriye Dönük) Maliyetleme Yöntemi”, **Muhasebe Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:18, Yıl:5, Nisan 2006, ss.41-64.
10. DRURY, Colin. **Management & Cost Accounting**, 5th Edition, Business Press Thomson Learning: Australlia.
11. HACİRÜSTEMOĞLU, R. ve ŞAKRAK, M. 2002. **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi: İstanbul.

12. HAFTACI, Vasfi. 2008. **Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Umut Yayınları: Kocaeli.
13. HORNGREN, C.T., DATAR, S.M. ve FOSTER, G. 2003. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, International Edition 11th Edition, Prentice Hall Co., Pearson Education Internal, Upper Saddle River: New Jersey.
14. HORNGREN, C.T., DATAR, S.M., FOSTER, G. ve IQBAL, M.Z. 2003. **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Solutions Edition 11th Edition, Pearson Education, Upper Saddle River: New Jersey.
15. HORNGREN, C.T., DATAR, S.M. ve FOSTER, G. 2003. **Cost Accounting 11/e, Chapter 20**, Prentice Hall Business Publishing, erişim: 25.09.2008.
16. HONGREN, C.T., HARRİSON W. T. ve BAMBER, L. S. 1999. **Accounting**, 4th Edition, Prentice-Hall International, Inc.: New Jersey.
17. HORNGREN, C.T., SUNDEM, G.L. ve STRATTON, W.O. 2001. **“Introduction to Management Accounting”**, Chapters 1-15, 12th Edition.
18. JOHNSON, Shane. “Just-in-time operations and backflush accounting”, 27 April 2004, **Professional Scheme Relevant to Paper 3-2**, pp.1-3.
19. KARAKAYA, Mevlüt. 2004. **Maliyet Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Uygulamalı Yeni Gelişmelerle Bütünleştirilmiş**, Gazi Kitabevi: Ankara.
20. KARCIOĞLU, Reşat. 2000. **Stratejik Maliyet Yöntemi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayınevi: Erzurum.
21. KAYGUSUZ, S.Y. 2006. **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi: Sistem-Araçlar-Yöntemler**, 1. Baskı, Alfa akademi Basım Yayım: Bursa.
22. KAYGUSUZ, S.Y. 2005/3. “Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Kısıtlar Teorisinin En Uygun İşletme Kararlarının Verilmesinde Birlikte Kullanılması”, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:7, Sayı:3, Eylül 2005, ss. 105-128.
23. KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. 2002. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı: Maliyet Muhasebesi**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım: İstanbul.
24. MARTIN, James R. **Management Accounting: Concepts, Techniques and Controversial Issues**, <http://www.maaw.info/Chapter2>, erişim: 25.09.2008.
25. MARTIN, James R. **Management Accounting: Concepts, Techniques and Controversial Issues**, <http://www.maaw.info/Chapter8>; erişim: 10.11.2008.

26. MAHER, STICKNEY ve WEIL, **Managerial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods, and Uses**, Chapter 2 Measuring Product Costs/ppt, erişim: 17.12.2008.
27. NEEDLES, B.E., POWERS, M., MILLS, S. K. ve ANDERSON, H.R. 1999. **“Principles of Accounting”**, 7th Edition, Houghton Mifflin Company: Boston.
28. PEKER, Alparslan. 1983. Modern Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3. Baskı, 1. 2. ve 3. Kitap, Filiz Kitabevi: İstanbul.
29. ŞAKRAK, Münir. 1997. **Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları: İstanbul.
30. ŞENER, Recep. 2008. **Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi: Ankara.
31. UPCHURCH, Alan. 2002. **Cost Accounting**, 1st published, Pearson Education Limited: Great Britain.
32. WAYNE, J.M. 1981. **“Cost Accounting: Processing Evaluating and Using Cost Data”**, 2th Edition, Addison-Wesley Publishing Company: Sydney.
33. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) No.lu Resmi Gazete.
34. 2 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 16.12.1993 tarih ve 21790 No.lu Resmi Gazete.
35. <http://www.swlearning.com/accounting/raiborn/ppt/11.ppt>, erişim: 17.12.2008.