

## Karma Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulama

Ayşe N. YERELİ<sup>1</sup> Nilgün KAYALI<sup>2</sup> Lale DEMİRLİOĞLU<sup>3</sup>

### Özet

Uluslararası literatürde “Hybrid Costing” olarak yer alan Karma Maliyet Yöntemi (KMY), safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin özelliklerini birleştirmektedir. Çalışmanın amacı tekstil sektöründe iplik üretimi yapan bir işletmede mamullerin maliyetinin KMY ile nasıl hesaplandığını incelemektir. İşletme iplik maliyetlerini hesaplarken sipariş maliyet yöntemini kullanmaktadır. Uygulamada, ilk olarak işletmeden elde edilen verilerle sipariş maliyet yöntemine göre üç çeşit ipliğin birim ve toplam maliyetleri hesaplanmıştır. Daha sonra safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin karması olarak da ifade edilen KMY kullanılarak ipliklerin birim ve toplam maliyetleri belirlenmiş, ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırılmış ve her bir yöntemin finansal tablolar üzerinde yarattığı etki değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Karma Maliyet Yöntemi, İplik Maliyeti, Safha Maliyet Yöntemi, Sipariş Maliyet Yöntemi.

## Hybrid Cost Method and A Textile Company Application

### Abstract

In the international literature Mixed Costing Method is known as “Hybrid Costing”. Mixed Costing Method (MCM) combines the characteristics of job order cost method and process cost method. The aim of the study is to investigate how to calculate the cost of the products with MCM in the textile sector in a company. The Company has used the order cost method while calculating the fiber costs. In practice, firstly with the data attained from the business; the unit cost and the total cost of three different type of fiber is calculated according to the order cost method. Later, with the usage of hybrid cost method which is called the mixture of process cost and job order cost method, the unit cost and total cost of fiber is calculated and the resultant data is compared and the effects of each method over the financial statements will be evaluated.

**Keywords:** Hybrid Cost Method, Mixed Cost Method, Fiber Cost, Process Cost Method, Job Order Cost Method.

<sup>1</sup> Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa-TÜRKİYE  
E-posta: ayseyereli@gmail.com

<sup>2</sup> Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa-TÜRKİYE  
E-posta: nilgunkayali2002@yahoo.com

<sup>3</sup> Celal Bayar Üniversitesi, SMYO, Manisa-TÜRKİYE  
E-posta: laledemirlioglu@gmail.com

## Giriş

Halicılık, pamuklu tekstil ürünleri, hazır giyim gibi sektörleri içinde barındıran tekstil sektörü, doğal ya da sentetik hammadde, çok çeşitli yarı mamul ya da mamullerin üretimini içermektedir. İlk yıllarda emek yoğun teknoloji içeren sektör teknolojik gelişmeye paralel olarak sermaye yoğun teknoloji kullanımına yönelmiştir. Tekstil sektörü, Dünya’da ve Türkiye’de üretim sürecinde yaratılan katma değer ve ihracat gelirleri içindeki yüksek payı nedeniyle ekonomik kalkınma sürecinde önemli roller üstlenen ve ülkelerin kolayca vazgeçemediği bir sektör özelliği taşımaktadır. Tekstil ve hazır giyim sektörü ülkemizin geleneksel sanayi kollarından olup, ihracatta gösterdiği başarı ile sanayi için önemli sektörlerden biridir. Sektörün oluşturduğu istihdam, işsizliğin azalmasına ve toplumun refahının artmasına katkıda bulunmaktadır<sup>4</sup>.

Diğer yandan, ITC<sup>5</sup> verilerine göre, 2014 yılının Ocak-Ekim döneminde Dünya tekstil ve hammaddeleri ihracatında Türkiye, geçen yılın aynı dönemine göre %8,3 oranında artış göstererek 7,5 milyar dolara yükselmiştir. Toplam tekstil ihracatında iplik ihracatının payı %20,1’dir. 2014 yılının Ocak-Ekim döneminde, 2013 yılının Ocak-Ekim dönemine kıyasla ülkemizden %5’lik artışla 1.5 milyar dolar iplik ihraç edilmiştir.<sup>6</sup> 2013 yılında ülkemizden en fazla iplik ihraç edilen ülkeler, İtalya, İngiltere, Rusya Federasyonu, Almanya ve Belçika olarak sıralanmakta ve ilgili raporda ihracatın en yüksek oranlı artış gösterdiği ülke %44,3 ile ABD ve %41,5 ile Fas olarak belirtilmektedir.<sup>7</sup> 2014 yılı SGK kayıtlarına göre 13.237.370 sigortalı çalışan arasında 3.571.422’si imalat sanayinde kayıtlı olup, bunlardan 441.972 kişi tekstil imalatında (17.520 işletmede) istihdam edilmektedir. Tekstil, hazır giyim ve deri (THD) sektörleri kayıt dışılık ile birlikte değerlendirildiğinde, 2-2,5 milyon civarında kişinin çalıştığı ve TDH sektörlerinin tüm sektörler içindeki toplam istihdam oranının %10’u geçtiği tahmin edilmektedir<sup>8</sup>. 2010 yılında son yayımlanan TÜİK katma değer (faktör maliyeti) verilerine göre, Tekstil- Hazır giyim ve Deri sektörlerinin ürettiği katma değer imalat sanayi katma değerinin %16,4’üne, toplam ülke katma değerinin %5,5’ine tekabül etmekte, ülkenin GSYH’sinin %10’unundan fazlasını sağlamaktadır. Üç sektör birlikte değerlendirilirse, Türkiye’de en çok katma değer oluşturan sektör olması dikkate değerdir.<sup>9</sup>

<sup>4</sup> [http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/10\\_tekstil-fh11-31102012110449.pdf](http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/10_tekstil-fh11-31102012110449.pdf).

<sup>5</sup> International Trade Centre (ITC - Uluslararası Ticaret Merkezi) <http://www.intracen.org>.

<sup>6</sup> [http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2014/TEKSTIL\\_SEKTORU\\_BILGI\\_NOTU\\_EKIM%202014\\_sifreli.pdf](http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2014/TEKSTIL_SEKTORU_BILGI_NOTU_EKIM%202014_sifreli.pdf).

<sup>7</sup> [http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2013/2013\\_ocak\\_aralik\\_tekstil\\_perf\\_ormans\\_raporu.pdf](http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2013/2013_ocak_aralik_tekstil_perf_ormans_raporu.pdf).

<sup>8</sup> <http://sgm.sanayi.gov.tr/Files/Documents/tekstil-hazirgiyim-ve-der-1152015113610.pdf>.

<sup>9</sup> <http://sgm.sanayi.gov.tr/Files/Documents/tekstil-hazir-giyim-ve-de-3102013142141.pdf>.

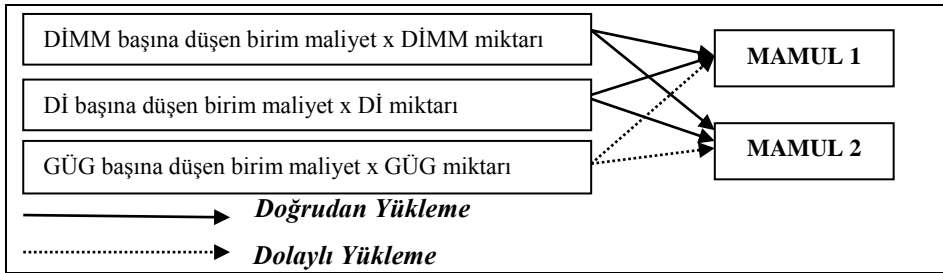
Özetle, Tekstil, Hazır Giyim ve Deri sektörleri, GSYH içindeki payı, sağladığı istihdam ve yüksek ihracat potansiyeli ile ülke ekonomisinin lokomotif sektörlerinden birisidir.

İşletmelerin kendi maliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri meydana getirmek için harcadıkları çeşitli üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeri mamul veya hizmet maliyeti olarak adlandırılmaktadır. İplik mamulünün üretiminde kullanılan hammadde gideri, emek gideri ve mamulün oluşumunda endirekt katkı sağlayan diğer giderler iplik maliyeti olarak hatta iplik mamulünün toplam maliyeti olarak ifade edilebilir. İplik maliyetini belirleyebilmek için yapılması gereken ilk iş iplik mamulünün oluşumu sırasında katlanılan hammadde, işçilik, amortisman, enerji, bakım onarım gibi giderlerin ne kadar olduğunun tespit edilmesidir. Katlanılan tüm bu giderler iplik çeşidine, işletmede var olan teknoloji ve üretim koşullarına ve işletmenin ekonomik durumuna göre farklılık gösterebilmektedir (Koç ve Kaplan, 2006: 41). İplik mamulünün elde edilmesinde katlanılan direkt ve endirekt giderler toplamı yani toplam maliyetinin, üretilen iplik miktarına bölünmesiyle birim iplik maliyetine ulaşılmaktadır. Birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için mamul cinsine, işletmenin büyüklüğüne, üretim tekniğine bağlı olarak maliyet hesaplama yöntemlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Her işletme kendi özelliklerine ve gereksinimlerine en uygun yöntemleri içeren sistemi belirlemek ve değişen koşullara göre güncellemek zorundadır.

Üretim yapısı dikkate alınarak mamul birim maliyetlerinin hesaplanması safha, sipariş ve KMY ile yapılmaktadır (Nair, 2008: 120).

Üretim tekniğine göre maliyet hesaplama yöntemlerinden biri olan sipariş maliyet yöntemi, partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerinden farklı tür ve nitelikte mamul üreten işletmelerde her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptamak amacıyla kullanılan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Akdoğan, 2009: 435). Diğer bir ifadeyle, üretilen mamuller arasında büküm faaliyeti gibi farklılıklar mevcut ise, bu farklılıklar müşteri isteklerinin sonucu oluşturuluyor ve çoğu zaman müşterinin talep ettiği miktara göre üretim yapılıyorsa söz konusu işletme, maliyet hesaplamalarını sipariş maliyet yöntemi ile yapmaktadır ve bu yöntem ile birçok yararlar sağlayabilmektedir (Larson ve Chiappetta, 1996: 729). Bu yöntemin esası, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderlerinin doğrudan doğruya üretim partileri itibari ile saptanıp izlenmesi, genel üretim giderlerinin ise uygun birtakım ölçülerden yararlanılarak üretim partileri arasında dağıtılmasıdır (Büyükmirza, 2013: 243). Sipariş maliyet yöntemi hukuk büroları, hastaneler, muhasebe büroları gibi hizmet sunan işletmeler ile tekstil, uçak sanayi, gemi sanayi, endüstri işletmelerinde kullanılmaktadır (Taş, 2007: 205). Yöntemin en önemli amacı her sipariş için maliyetleri ayrı

ayrı takip edebilmektir (Moscove ve Wright, 1976: 142). - Diğer bir ifadeyle yöntem, üretimi yapılan sipariş için direkt ilk madde ve malzeme gideri (DİMMG), direkt işçilik gideri (DİG) ve genel üretim gideri (GÜG) unsurlarını ayrı ayrı izleyebilmektedir. Bu sayede sipariş maliyetleri birbirinden bağımsız olarak hesaplanmaktadır. Bu durum şekil 1’de gösterilmiştir. Buna göre, sipariş için ayrı ayrı izlenen DİMM, Dİ, GÜG’ler mamullere paylaştırılmak üzere biriktirilmektedir. DİMM ve DİG’ler mamullere doğrudan, GÜG’ler ise dolaylı olarak yani işletmece belirlenen dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenilme özelliği göstermektedir.



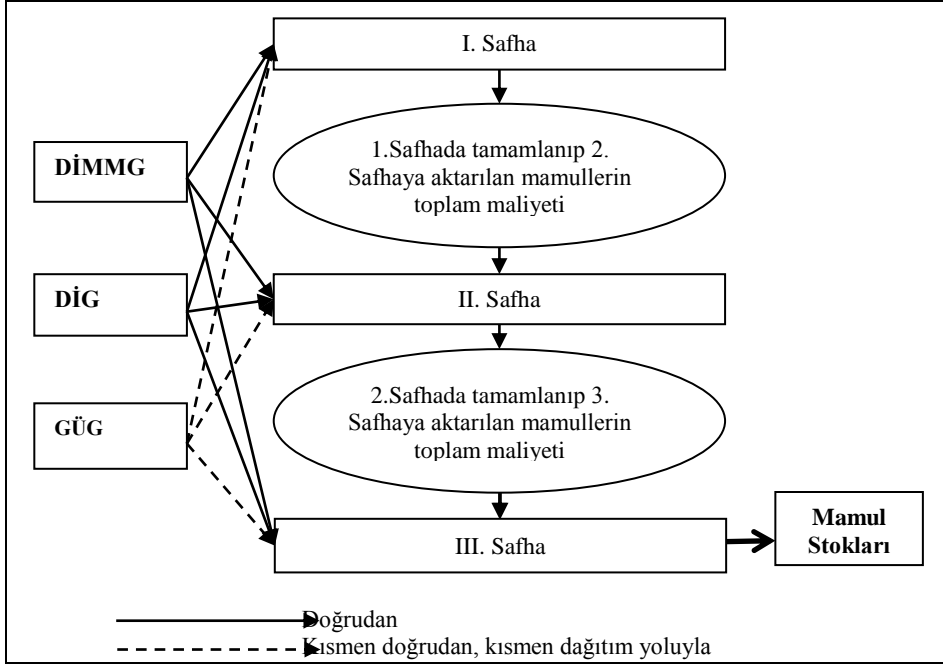
Şekil 1: Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi (Drury, 2004: 15; Büyükmirza, 2013: 244).

Sipariş maliyet yönteminde giderlerin sabit ve değişken olmasına bakılmaksızın direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, genel üretim giderleri sipariş maliyet kartlarında biriktirilmekte ve üretim tamamlandığı anda hesaplamalar yapılarak mamul maliyet bilgilerine ulaşılmaktadır (Speccthring, 2008: 157).

Tekstil sektöründe yaygın olarak kullanılan bir diğer yöntemde safha maliyet yöntemidir. Evre maliyet yöntemi olarak tanımlanan bu yöntem üretim maliyetlerinin hem yer hem de zaman olarak bir arada toplanmasını ifade etmekte ve mamuller ile maliyetleri ilişkilendirerek maliyetlerin hesaplanması esasına dayanmaktadır (Gruwka ve Rawson, 2007: 22). Dönemin üretim giderlerinin üretim aşamalarında toplanması ve her bir aşamanın giderlerinin o aşamanın üretim miktarına bölümü yolu ile aşamanın birim maliyetinin hesaplanmasıdır. Bir aşamada tamamlanıp sonraki aşamaya devredilen mamuller, tamamlandıkları aşamanın birikimli birim maliyeti ile maliyetlendirilerek bir sonraki aşamaya veya mamul ambarına aktarılır ve toplam maliyeti belirlenir (Büyükmirza, 2013: 251).

Safha maliyet yöntemi aynı veya çok benzer mamullerin kitle halinde ve sürekli olarak üretildiği işletmelerde kullanılan un, cam, lastik, tekstil gibi

sanayi sektöründe daha çok tercih edilen bir yöntemdir (Haftacı, 2009: 244).  
Bu durum Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: Safha Maliyet Yönteminin İşleyişi (Büyükmirza, 2013: 251)

Şekil 2’de görüldüğü gibi, bu yöntemde mamullerin üretildiği gider yerleri her biri safha olarak kabul edilir. Ayrıca safhalarda gerçekleşen giderler ilk safhadan son safhaya kadar tek tek devredilerek tamamlanan mamuller açısından maliyet tutarına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Ancak mamul birden fazla safhada işlem görüyorsa önceki safhalardan devralınan maliyette dikkate alınmakta toplam üretim maliyeti hesaplanmaktadır. Safhalarda dönem başı ve dönem sonu stokları bulunuyorsa yarı mamullere göre eşdeğer mamul miktarının hesaplanması gerekmektedir. Toplam üretim maliyeti ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi gibi yöntemler aracılığıyla tamamlanmış mamullere ve yarı mamullere ağırlıklı dağıtılmaktadır (Erdoğan, 2002: 349-363).

Yöntemin amacı; her safha için ayrı ayrı üretim maliyetlerini kaydetmek ve birimlerin işleme tabi tutulduğu departmanlarda ortaya çıkan toplam ve birim maliyetleri hesaplamaktır (Warren vd., 2008: 266). Her safhada oluşan

toplam maliyet o safhada üretilen üretim miktarına bölünerek tamamlanan birimlerin birim maliyeti elde edilmiş olur.

Safha ve sipariş maliyet yöntemleri iki farklı uygulama olarak literatürde yer almaktadır. Bunun yanı sıra iplik, hazır giyim gibi birçok üretim prosesinde safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılması gerekebilmektedir (Küüksavaş, 2002: 88). Sipariş ve safha maliyet yöntemlerinin birlikte kullanılması literatürde KMY olarak adlandırılmaktadır.

### **Karma Maliyet Yöntemi (KMY)**

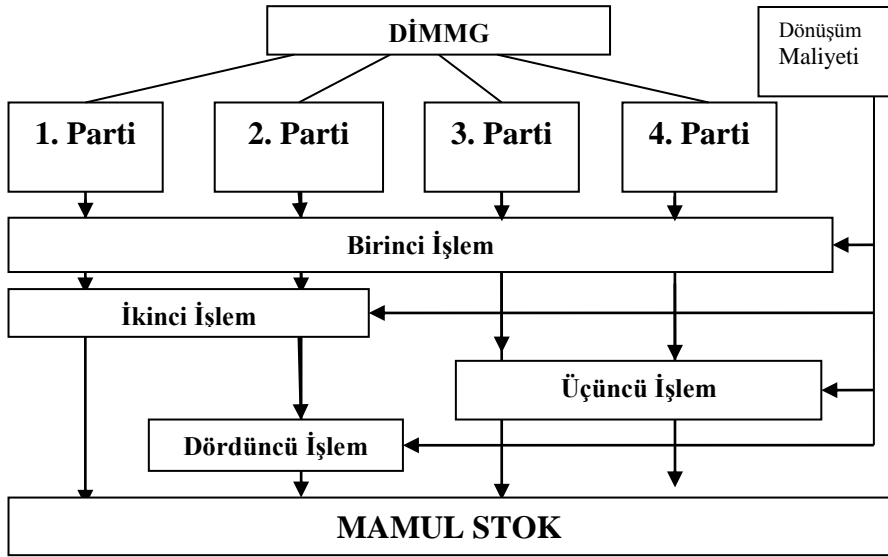
Üretim yapan işletmeleri sadece siparişe yönelik üretim yapan veya kitle halinde üretim yapan işletme olarak ifade etmek oldukça zordur. Bu gibi durumlarda mamul maliyetlerini tespit etmede safha ve sipariş maliyet yöntemleri kusursuz teknikler olarak belirtilememektedir (Kinney ve Raiborn, 2013: 208). İşletmeler belirli standartlara sahip üretim süreçlerine sahip olmakla birlikte birtakım değişiklikler ile farklı mamuller ortaya koyabilmekte ve maliyet hesaplamalarını safha ve sipariş maliyet yönteminin karışımı olan KMY ile hesaplayabilmektedir. Başka bir deyişle, bazı işletmeler üretim süreçlerinin doğası gereği hem safha hem de sipariş maliyet yöntemlerinin özelliklerinin kombinasyonu olan KMY’i mamul maliyetlerini belirlemede kullanabilecekleri bir yöntem olarak tercih edebilmektedir (Whittington, 2014: 345).

Uluslararası literatürde “Hybrid Costing” olarak yer alan KMY, safha ve sipariş maliyet yöntemi özelliklerini birleştiren, birçok yönde ortak özellik gösteren ortak üretim işlemlerinin yanında kendine özgü üretim işlemlerine tabi tutulabilen, farklı mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan maliyet yöntemidir (Kinney ve Raiborn, 2013: 208; Karakaya, 2007: 273). KMY, tekstil, ayakkabı, hazır giyim gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerce kullanılan partiler halinde üretilen ortak birtakım özellikleri olan farklı mamullerin maliyet hesaplamalarında kullanılacak yöntem olarak ifade edilebilir. Bu yöntemi kullanan işletmeler genellikle standartlaşmış faaliyetlere sahiptir.

Üretim süreci içinde mamuller standart işlemlerden geçirilerek üretildiği gibi birbirinden farklı işlemlere de tabi tutulabilmektedir. Şekil 3’den görüldüğü üzere her parti için standart üretim işlemi birinci işlemdir. İkinci işlem, 1. ve 2. partinin, üçüncü işlem, 3. ve 4. partinin, dördüncü işlem 2. partinin üretilmesi için gereklidir. Diğer bir ifadeyle, 1. parti 1. ve 2. işlemlerden, 2. parti 1, 2. ve 4. işlemlerden, 3. ve 4. partiler ise 1. ve 3. işlemlerden geçirilerek mamul haline gelmektedir.

KMY’de, DİMM giderleri üretim partileri açısından ayrı bir şekilde izlenmektedir. Bu açıdan sipariş maliyet yöntemine benzetilmekte ve her bir parti için sipariş maliyet kartı düzenlenmektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri her bir faaliyete dağıtılmakta ve bu açıdan bu yöntem safha maliyet yöntemine benzemektedir.

KMY’de, üretim süreci içinde yer alan her işlem için “dönüşüm maliyeti yükleme oranı” hesaplanmaktadır. Bu oran; “Bütçelenmiş Dönüşüm Maliyeti / Bütçelenmiş Üretim Miktarı” formülü kullanılarak elde edilir (Gürsoy, 1999: 224). İşlem merkezlerinde elde edilen toplamlar bu işlemlerden geçen mamullere çeşitli dönüşüm maliyeti yükleme oranları aracılığıyla yansıtılmaktadır. Daha sonra her bir mamul için söz konusu olan faaliyet giderleri toplamı sipariş maliyet kartına aktarılmakta toplam ve birim maliyetlere ulaşılmaktadır. Şekil 3’de KMY’nin aşamaları genel hatlarıyla gösterilmiştir.



Şekil 3: KMY İşleyiş Özelliği (Gürsoy, 1999: 224)

## **Tekstil İşletmesinde Karma Maliyet Yöntemi Uygulaması**

Mamullerin ayırıcı özellikleri olmakla birlikte standart üretim işlemleri ya tüm mamullere ya da bir kısmına belirli bir sıra izlenerek uygulanmaktadır. Örneğin, tekstil işletmesinde kumaş dokunurken belirli bir işleme kadar standart dokuma işlemleri uygulanmakta iken üretimin terbiye kısmında süreç farklılaşabilmektedir. Bu tip işletmeler seri halde üretimin yapıldığı bölümlerde safha maliyet sistemini, müşterinin siparişi üzerine üretilen parçaların nihai mamul haline getirilmesinde ise sipariş maliyet yöntemini kullanabilmektedir (Güngörmüş, 2007: 116). Mamul maliyetlerini sadece safha veya sadece sipariş maliyet yöntemi ile saptamak yerine farklı sistemleri bir arada KMY şeklinde kullanarak belirleyebilmektedir.

Çalışmanın bu kısmında “Tekstil sektörü içinde önemli bir paya sahip olan ipliğin maliyetlendirilmesinde KMY uygulaması yer almaktadır.

### ***Literatür Taraması***

Çalışmanın bu bölümünde, ulusal literatürde yer alan, üretim tekniğine göre maliyet hesaplama yöntemlerini içeren uygulama çalışmaları Yüksek Lisans/Doktora tezleri ile Makaleler tablo halinde sunulmuştur. Konuyla ilgili tez ve makaleler aşağıda yer alan Tablo 1’de verilmiştir. Türkiye Ulusal Tez Merkezinde yapılan araştırma sonucunda üretim tekniğine göre maliyet hesaplamalarını uygulama olarak sunan 38 adet teze ulaşılmıştır. 38 adet tezin iki adedi doktora çalışmasıdır. Söz konusu tezler içinde işlem maliyet yöntemini inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Tablo 1’de görüldüğü üzere yapılan araştırma sonucunda Türkiye’de çeşitli dergilerde yer alan üretim tekniğine göre maliyet hesaplamaları ile ilgili 4 adet makaleye ulaşılmıştır. Söz konusu makaleler içinde işlem maliyet yöntemini inceleyen sadece bir çalışma yer almaktadır. İlgili çalışmada konfeksiyon işletmesinde 7/A seçeneği işlem maliyet sistemi maliyet hesapları akışına yönelik bir örnek yer almakta ve işlem maliyet yönteminin uygulamasında işletmenin izlemesi gereken aşamalar öneri şeklinde sunulmaktadır.



Tablo 1: Türkiye’de Üretim Tekniğine Göre Maliyetlemeyle ilgili Yapılmış Çalışmalar

| Çalışma Başlığı  | Yazar/ Çalışma Yılı                  | Yayın Türü /<br>Yayınlandığı Yer   |
|--|--------------------------------------|--|
| Kömür İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Hesaplaması  | Yasin Bilgen<br>2014                 | Yüksek Lisans Tezi /<br>Celal Bayar<br>Üniversitesi                                |
| Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık  | İbrahim Yüksel<br>2013               | Yüksek Lisans Tezi /<br>Dokuz Eylül<br>Üniversitesi                                |
| Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi: Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama | Özlem Uzun<br>2012                   | Yüksek Lisans Tezi /<br>Adnan Menderes<br>Üniversitesi                             |
| Kuyumculuk ve Sarraflık Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Kapalıçarşı Uygulaması                                     | İsmail Ömer Özkara<br>2010           | Yüksek Lisans Tezi /<br>Celal Bayar<br>Üniversitesi                                |
| Bir Konfeksiyon İşletmesinde Sipariş Maliyet Sistemi Uygulaması  | Nalan Yakar<br>2010                  | Makale /<br>İstanbul Üniversitesi<br>Sosyal Bilimler<br>Dergisi                    |
| Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolara Üzerindeki Etkisi   | Lale Demirlioğlu<br>2009             | Yüksek Lisans Tezi /<br>Celal Bayar<br>Üniversitesi                                |
| Çok Safhalı Üretimlerde Safha Maliyet Yöntemi: Aşkale Çimento Fabrikası’nda Bir Uygulama                               | Alırıza Ağ<br>2009                   | Yüksek Lisans Tezi /<br>Kafkas Üniversitesi  |
| İnşaat İşletmelerinde Sipariş Maliyet Sistemi  | Ömer Köse<br>2008                    | Makale /<br>E-Yaklaşım Dergisi   |
| Hayvancılık İşletmelerinde Maliyeti Oluşturan Masraf Unsurları ve Et Sanayi İşletmelerinde Safha Maliyet Sistemi       | Engin Sakarya<br>Yılmaz Aral<br>2008 | Makale /<br>Verimlilik Dergisi   |
| Çimento Sektöründe Üretim Maliyetleri ve Kars Çimento Fabrikası’nda Bir Uygulama                                       | Özgür Kuru<br>2008                   | Yüksek Lisans Tezi /<br>Kafkas Üniversitesi  |
| İşletmelerde Maliyet Sistemi Oluşturulması   | Ali Haydar<br>Güngörmüş<br>2007      | Makale /<br>İzmir serbest<br>Muhasebeci Mali<br>Müşavir Odası<br>Dayanışma Dergisi |
| Faaliyet Tabanlı Safha Maliyetleme Sistemi: Sentetik Dokuma Sanayiinde Bir Uygulama                                    | Alpaslan Uysal<br>2007               | Yüksek Lisans Tezi /<br>Sakarya Üniversitesi                                       |
| Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. İçin Bir Maliyet Modeli Önerisi      | Nilay Akyol<br>2007                  | Yüksek Lisans Tezi /<br>Celal Bayar<br>Üniversitesi                                |

Tablo 1: Türkiye’de Üretim Tekniğine Göre Maliyetlemeyle ilgili Yapılmış Çalışmalar (Devam)

|   |                                   |  |
|---|-----------------------------------|--|
| Kuyumculuk Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama   | Sinem Turgut<br>2006              | Yüksek Lisans Tezi /<br>İstanbul Üniversitesi            |
| Faaliyete Dayalı maliyet Sistemi ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulanması   | Mehmet Taha<br>Türkkan<br>2006    | Doktora Tezi /<br>Hacettepe<br>Üniversitesi              |
| Konfeksiyon, Ayakkabı vb. İşletmelerde İşlem Maliyet Sistemi Çerçevesinde Üretim Maliyetlerinin Tespiti ve Kayıtlanması   | İsmail Anasız<br>2005             | Makale /<br>E-Yaklaşım Dergisi                           |
| Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Çimento Fabrikasında Uygulanması  | Züleyha Yılmaz<br>2004            | Yüksek Lisans Tezi /<br>İstanbul Üniversitesi            |
| Tüvasaş İçin Bir Maliyet Modeli Önerisi: Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi  | Recep Yılmaz<br>2003              | Yüksek Lisans Tezi /<br>Sakarya Üniversitesi             |
| Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sipariş Maliyeti Sisteminin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama   | Hasan Hacı Şener<br>2003          | Yüksek Lisans Tezi /<br>Sakarya Üniversitesi             |
| Döner Sermayeli Orman Ürünleri Sanayii İşletmelerinde Maliyetin Hesaplanması (Milli Eğitim Bakanlığı Örneği)  | Dursun Kemal<br>Bayraktar<br>2002 | Yüksek Lisans Tezi /<br>Karadeniz Teknik<br>Üniversitesi |
| İmalat İşletmelerinde Fire ve Kusurlu Üretimden Kaynaklanan Bozuk Mamüllerin Maliyetlendirilmesi ve Yalıtım Sektöründe Bir Uygulama   | Hüseyin Kocamaz<br>2002           | Yüksek Lisans Tezi /<br>Kocaeli Üniversitesi             |
| Sahfa (Evre) Maliyet Sistemi Uygulayan İşletmelerde, Kalite Maliyetleri Çerçevesinde Fire, Kusurlu Üretim ve Bozuk Ürün Maliyetlerinin Sapmasına Yönelik Ampirik Bir Uygulama | Yusuf Gümüş<br>2002               | Yüksek Lisans Tezi /<br>Dumlupınar<br>Üniversitesi       |
| Şantiye Elektrik İşleri Maliyetlerinin Sipariş Maliyeti Sistemi Kullanılarak Hesaplanması   | Yamaç Özkan<br>2001               | Yüksek Lisans Tezi /<br>İstanbul Üniversitesi            |
| Ayçiçek Yağı ve Sabun Üreten İşletmelerde Maliyet Sisteminin Kurulması ve Örnek Uygulama  | Şeyda Kardeşler<br>2001           | Yüksek Lisans Tezi /<br>Gazi Üniversitesi                |
| Sipariş Maliyeti Sistemi ve Pamuklu Tekstil Terbiye İşletmelerinde Uygulanması  | Ertan Kışın<br>2000               | Yüksek Lisans Tezi /<br>İstanbul Üniversitesi            |
| Safha Maliyeti Sistemi ve F.A. Şirketlerindeki Uygulanması  | Hüseyin Berk<br>Mumcu<br>2000     | Yüksek Lisans Tezi /<br>İstanbul Üniversitesi            |
| Safha Maliyeti Sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama   | Vedat Ekeril<br>1999              | Yüksek Lisans Tezi /<br>Anadolu Üniversitesi             |

Tablo 1: Türkiye’de Üretim Tekniğine Göre Maliyetlemeyle ilgili Yapılmış Çalışmalar

| Çalışma Başlığı  | Yazar/ Çalışma Yılı            | Yayın Türü / Yayınlandığı Yer                             |
|--|--------------------------------|---|
| Ambalaj Sanayiinde Safha Maliyet Sistemi Uygulaması (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre)  | Melek Arabasüren Özkan<br>1999 | Yüksek Lisans Tezi / Dokuz Eylül Üniversitesi             |
| Safha Maliyet Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Uygulanışı  | Mehmet Ali Akman<br>1998       | Yüksek Lisans Tezi / Sakarya Üniversitesi                 |
| Üretim İşletmelerinde Mamul ve Yarı Mamul Maliyetlerinin Sipariş Maliyeti Sistemine Göre Belirlenmesi ve Eskişehir Şeker Makina Fabrikası’nda Bir Uygulama | Gülsüm Dülger<br>1997          | Yüksek Lisans Tezi / Anadolu Üniversitesi                 |
| Elektrik Üretim İşletmelerinde Ürün Birim Maliyetinin Hesaplanması ve TEAŞ Yatağan Termik Santrali’ne Uygulanması  | Ongun Emgin<br>1997            | Doktora Tezi / Dokuz Eylül Üniversitesi                   |
| Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne Göre Sipariş Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama  | Serdar Özkan<br>1996           | Yüksek Lisans Tezi / Dokuz Eylül Üniversitesi             |
| Dökümcülük Sektöründe Safha ve Sipariş Maliyet Sistemi Uygulaması  | Feza Özgür<br>1996             | Yüksek Lisans Tezi / Dokuz Eylül Üniversitesi             |
| Çimento Sanayiinde Safha Maliyet Analizi   | Ünal Gül<br>1996               | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Ofset Baskı ile Üretim Yapan Matbaa İşletmelerinde Rasyonel Teknik Organizasyon ve Sipariş Maliyeti Yönetiminin Uygulanması                                | Cem Aydemir<br>1993            | Yüksek Lisans Tezi / Marmara Üniversitesi                 |
| Bir Tuğla Fabrikası İçin Safha Maliyet Sistemi Değerlendirilmesi   | Eyüp Hasan Özsümer<br>1992     | Yüksek Lisans Tezi / İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi |
| Safha Maliyet Sistemi Otomotiv Sektörü Piston İmalat Sanayiinden Bir Uygulama Örneği   | Recep Açar<br>1990             | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Safha Maliyet Sisteminin Bir Dokuma Fabrikasında Uygulama Örneği   | Fatih Keser<br>1990            | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Safha Maliyeti Sistemi ve Tekstil Sektöründen Örnek Uygulama   | Ufuk Gökçen<br>1990            | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Döküm Endüstrisi ve Bu Endüstri Dalında Safha Maliyet Sistemi Uygulaması   | Asuman Burma<br>1989           | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Safha Maliyeti ve Kok Üretiminde Bir Uygulama  | Ayfer Baş<br>1989              | Yüksek Lisans Tezi / İstanbul Üniversitesi                |
| Boya İşletmelerinde Maliyet Sistemi Tercih; Safha Maliyet Sistemi Uygulamaları   | Güler Sandallı<br>1988         | Yüksek Lisans Tezi / Dokuz Eylül Üniversitesi             |
| Değişik Maliyet Yöntemleri İçerisinde Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi ve Uygulamadan Bir Örnek   | Abdullah Ergin<br>1987         | Yüksek Lisans Tezi / Gazi Üniversitesi                    |

### ***Çalışmanın Önemi, Amacı ve Kapsamı***

Tekstil sektörü Türkiye’de istihdama katkısı, döviz girdisi sağlaması nedeniyle önemli sektörlerden biridir. Geçmişten günümüze sektörde zamanında doğru kararlar verilerek doğru yatırımlar yapılmış, kalite ve kapasite açısından Türkiye tekstil alanında Dünya da önemli bir konuma ulaşmıştır. Bu duruma bağlı olarak sektörün önemli alt birimleri içerisinde yer alan aynı zamanda sektörde hammadde olan iplik üzerinde de geniş çaplı çalışmalar yapılmış, tekstil üretim artışı desteklenmiştir. Türkiye tekstil ve hammaddeleri üreticisi olma konumu ile Dünya üzerinde önemli bir paya sahiptir. Çalışmanın amacı tekstil sektöründe iplik üretimi yapan bir işletmede mamullerin maliyetinin KMY ile nasıl hesaplandığını incelemek, Bilanço ve Gelir Tablosu çerçevesinde irdelemek ve farklılıkları ortaya koyarak literatürde KMY uygulaması şeklinde başvurulabilecek bir kaynak oluşturmaktır.

Uygulama kapsamında söz konusu işletme iplik maliyetlerini hesaplarken sipariş maliyet yöntemini kullanmaktadır. Uygulamada, ilk olarak işletmeden elde edilen verilerle sipariş maliyet yöntemine göre üç çeşit ipliğin birim ve toplam maliyetleri hesaplanmıştır. Daha sonra safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin karması olarak da ifade edilen KMY kullanılarak ipliklerin birim ve toplam maliyetleri belirlenmiş, ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırılmış ve her bir yöntemin finansal tablolar üzerinde yarattığı etki değerlendirilmiştir. Bu bağlamda çalışma ulusal literatürde daha önce incelenmemiş bir konu olması nedeniyle özgünlük sağlamaktadır.

### ***Çalışmanın Yöntem ve Tekniği***

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “Örnek Olay Yöntemi” kullanılmıştır. İşletme ile ilgili veriler “Belge İnceleme”, “Görüşme” ve “Gözlem” teknikleri kullanılarak elde edilmiştir. Çalışma için ilk olarak literatür taraması yapılmıştır. Ardından işletmeye gidilerek üretim süreci gözlemlenmiş, gerekli raporlar incelenmiş, ilgililere sorular sorularak bilgi edinilmiştir.

### ***İşletme Hakkında Genel Bilgiler ve İşletmede Mamul Maliyetini Belirleme***

Rekabet gibi nedenlerden dolayı isminin açıklanmasını istemeyen Manisa’da faaliyet gösteren işletme, 19 çeşit iplik üretimi yapmakta ve sipariş maliyet yöntemini kullanarak ipliklerin toplam ve birim maliyetlerini hesaplamaktadır. Kullanılacak iplik çeşitleri kalite ve incelikleri açısından farklılıklar içeren sektöre has kodlarla belirtilmiş olan 30/2, 40/2 ve 50/2 ipliklerinden yararlanılmaktadır. 30/2, 40/2 ve 50/2 ipliklerinin üretildiği bir işletmeden elde edilen 2013 Haziran ayına ait faaliyet raporu bilgileri ışığında; işletmenin mamul maliyetlerini saptadığı yöntem olan sipariş

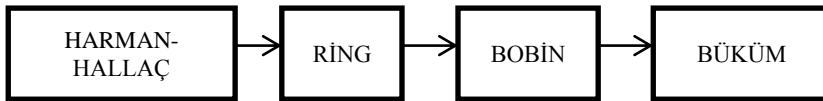
maliyet yöntemi ile KMY kullanılarak iplik çeşitlerinin toplam ve birim maliyetleri hesaplanmıştır.

Kapasitesi 30.000 iğ, günlük üretim miktarı ise 4.325 kg'dır. Çalışmada söz konusu işletmede üretilen 19 çeşit iplik içinden üç çeşidine yer verilmiş ve bunların sektöre has kodları, kalitesi ve üretim miktarları aşağıda Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Mamul Kodları, Kalite Sınıflandırması ve Üretim Miktarları

| Mamuller          | Mamul Özellikleri | Üretim Miktarları (Kg/Ay) |
|-------------------|-------------------|---------------------------|
| 10.01.30/2 Mamulü | BÜKÜMLÜ KALIN     | 13.200                    |
| 10.01.40/2 Mamulü | BÜKÜMLÜ İNCE      | 11.000                    |
| 10.01.50/2 Mamulü | BÜKÜMLÜ EN İNCE   | 10.000                    |
| Toplam            |                   | 34.200                    |

İplik üretimi yapan tekstil işletmesinde, ayda 13.200 KG 10.01.30/2, 11.000 KG 10.01.40/2 ve 10.000 KG 10.01.50/2 kodlu bükümlü iplikleri tek parti halinde üretilmektedir. Pantolon ve trençkot üretiminde kullanılan gabardin gibi pamuklu kumaşlarda 40/2 ipliği, kalın gabardinlerde 30/2 ipliği kullanılmaktadır. 50/2 ise ince numara yüksek bükümlü penye iplikten seyrek olarak dokunmuş olan "Pamuklu Vual" olarak isimlendirilen kumaşlar dokunmaktadır (Başer, 2005: 379-387). İşletme bu gibi kumaşların dokunmasında kullanılan söz konusu iplikleri Şekil 4'de gösterildiği şekilde üretim akışını izleyerek oluşturmaktadır.



Şekil 4: İplik Üretimi Yapan İşletmedeki Üretim Akışı

Mamuller ilk olarak Harman-Hallaç işleminden geçirilerek elyaflar açılmakta, karıştırılmakta ve temizlenmekte ring makineleri için uygun hale getirilmekte daha sonra ring makinelerinde eğrilmekte. Eğrilen mamul bobin makinelerine gelmekte ve bu işlemde sonra 30/2, 40/2 ve 50/2 gibi mamulleri üretebilmek için büküm makinelerine gönderilmektedir.

Üretim için gereksinim duyulan kaynaklara yapılan ödemeler, işletmeden elde edilen maliyet verileri her bir mamul için aşağıda Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3: Mamuller İçin Katlanılan Giderler (TL)

| Giderler                           | 10.01.30/2 | 10.01.40/2 | 10.01.50/2 | Toplam |
|------------------------------------|------------|------------|------------|--------|
| Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri | 28.160     | 23.980     | 23.000     | 75.140 |
| Direkt İşçilik Gideri              | 6.418      | 6.997      | 8.722      | 22.137 |
| Endirekt İşçilik Gideri            | 4.207      | 3.506      | 3.188      | 10.901 |
| Endirekt Malzeme Gideri            | 132        | 110        | 100        | 342    |
| Enerji Gideri                      | 14.812     | 12.532     | 11.393     | 38.737 |
| Diğer Giderler                     | 3.000      | 3.000      | 3.000      | 9.000  |

Tablo 3’den görüldüğü üzere 10.01.30/2 mamulü için hammaddeye ödenen toplam tutar 28.160-TL, direkt işçiliğe ödenen toplam tutar 6.418-TL, genel üretim giderleri için ödenen tutar 22.151-TL (4.207 + 132 + 14.812 + 3.000)’dir. 10.01.40/2 mamulü için hammaddeye ödenen toplam tutar 23.980-TL, direkt işçiliğe ödenen toplam tutar 6.997-TL, genel üretim giderleri için ödenen tutar 19.148-TL’dir. 10.01.50/2 mamulü için hammaddeye ödenen toplam tutar 23.000-TL, direkt işçiliğe ödenen toplam tutar 8.722-TL, genel üretim giderleri için ödenen tutar 17.681-TL’dir.

Daha öncede belirtildiği gibi üretimi yapan işletme sipariş maliyet yöntemi kullanarak mamul maliyetlerini hesaplamaktadır. Söz konusu bu veriler kapsamında her bir mamul için toplam ve birim maliyetler aşağıda Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4: Sipariş Maliyet Yöntemi Kullanılarak Hesaplanan Birim ve Toplam Maliyetler

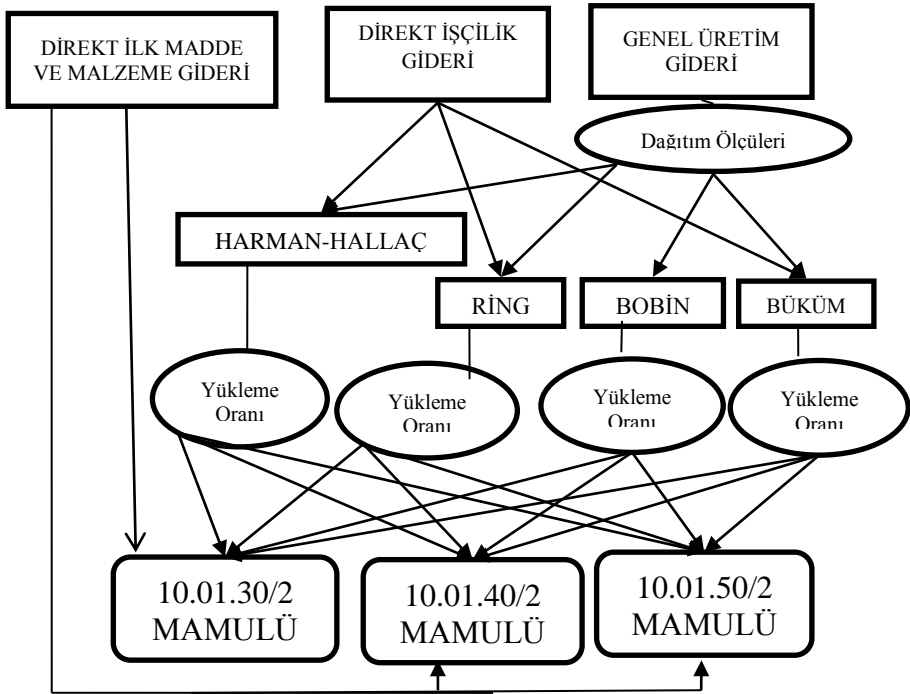
|                          | 10.01.30/2 | 10.01.40/2 | 10.01.50/2 |
|--------------------------|------------|------------|------------|
| Toplam Maliyetler (TL)   | 56.729     | 50.125     | 49.403     |
| Birim Maliyetler (TL/KG) | 4,30       | 4,56       | 4,94       |

10.01.30/2 mamulüne ait olan sipariş kartında yapılan hesaplamalar sonucu mamulün toplam maliyeti 56.729TL, birim maliyeti ise 4,30TL’dir. 10.01.40/2 mamulüne ait olan sipariş kartında yapılan hesaplamalar sonucu mamulün toplam maliyeti 50.125TL, birim maliyeti ise 4,56TL’dir. 10.01.50/2 mamulüne ait olan sipariş maliyet kartında yapılan hesaplamalar sonucu mamulün toplam maliyeti 49.403TL, birim maliyeti ise 4,94TL’dir. Söz konusu işletmenin kararları sipariş maliyet yöntemine dayanmaktadır.

### İşletmede Karma Maliyet Yöntemi Uygulaması

Uygulamanın bundan sonraki kısmında safha ve sipariş maliyet sisteminin birlikte kullanılması olarak ifade edilen KMY uygulaması yer almaktadır. İşletmenin sipariş maliyet sisteminde kullandığı veriler esas alınmış ve KMY'nin gerektirdiği bilgiler işletmede ölçümler yapılarak elde edilmiştir.

KMY'nin, tekstil sektöründe veya iplik üretimi yapan bir işletmede işleyişi Şekil 5'de gösterilmiştir.



Şekil 5: Tekstil Sektöründe KMY'nin İşleyişi (İplik Üretimi)

Şekil 3.2'de görüldüğü üzere, İşletme üç çeşit bükümlü iplik üretimi yapmaktadır. Ayrıca standartlaşmış olarak nitelendirilecek işlemler harman-hallaç, ring (eğirme), bobin ve büküm işlemleridir. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri üç çeşit bükümlü iplik için ayrı ayrı izlenmektedir. Bu açıdan sipariş maliyet yöntemine benzetilmekte ve her bir mamul için sipariş maliyet kartı düzenlenmektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri her bir işleme dağılmakta ve bu açıdan yöntem safha maliyet yöntemini andırmaktadır. Harman-Hallaç, ring, bobin ve büküm işlem merkezlerinde

elde edilen toplamlar bu işlemlerden geçen mamullere çeşitli dağıtım ölçüleri vasıtasıyla yansıtılmaktadır. Daha sonra her bir mamul için söz konusu olan işlem giderleri toplamı sipariş maliyet kartına aktarılmakta toplam ve birim maliyetlere ulaşılmaktadır.

Uygulamada yer alan işlemler “Harman-Hallaç, Ring (Eğirme), Bobin, Büküm” şeklindedir. Bu işlem merkezlerine öncelikle işçilik ve endirekt nitelikteki giderlerin dağıtımı yapılmaktadır. Bu çalışmada, endirekt nitelikte özellik gösteren malzeme, işçilik ve bakım-onarım, amortisman ve sigorta giderleri-gibi diğer giderler de bulunmaktadır.

Tablo 4’de yer alan veriler kullanılarak aşağıdaki hesaplamalar yapılmaktadır. Bu çalışmada Endirekt malzeme için katlanılan gider 342-TL’dir. Söz konusu bu gider son işlem olan büküm işlemine üretim miktarı esas alınarak dağıtılacaktır.

Endirekt Malzeme Giderleri için Yükleme Oranı:  $342 \text{ TL} / 34.200 \text{ KG} = 0,01 \text{ TL/KG}$

|               |  |
|---------------|--|
| Harman-Hallaç | 0 TL   |
| Ring          | 0 TL   |
| Bobin         | 0 TL   |
| Büküm         | $34.200 \text{ KG} \times 0,01 \text{ TL/KG} = 342 \text{ TL}$ |

Endirekt işçilik giderleri 10.901 TL’dir. Söz konusu bu gider işlemlere direkt işçilik gideri esas alınarak dağıtılacaktır. Direkt işçiliğe ödenen toplam tutar 22.137 TL’dir. İşletmeden elde edilen verilere göre 22.137 TL’nin 8.345 TL’si harman-hallaç işlemine, 4.065 TL’si ring işlemine, 2.308 TL’si bobin işlemine, 7.419 TL’si büküm işlemine ait olan direkt işçilik gideridir.

Endirekt İşçilik Giderleri için Yükleme Oranı :  $10.901 \text{ TL} / 22.137 \text{ TL} = 0,4943\text{-TL}$

|               |  |
|---------------|--|
| Harman-Hallaç | $8.345 \text{ TL} \times 0,4924 \text{ TL} = 4.109\text{TL}$ |
| Ring          | $4.065 \text{ TL} \times 0,4924 \text{ TL} = 2.002\text{TL}$ |
| Bobin         | $2.308 \text{ TL} \times 0,4924 \text{ TL} = 1.137\text{TL}$ |
| Büküm         | $7.419 \text{ TL} \times 0,4924 \text{ TL} = 3.653\text{TL}$ |

Endirekt nitelikteki işçilik dışındaki diğer giderlerin toplamı ise 47.737 TL olup işlemlere dağıtımı makine saatleri (MS) baz alınarak yapılacaktır. Dönemdeki makine saat toplamı 30.576’dir. Bu toplamın 3.120 MS’si Harman-Hallaç işleminde, 18.720 MS’si ring işleminde, 4.240 MS’si bobin işleminde, 4.496 MS’si büküm işleminde kullanılmaktadır.



Endirekt Diğer Giderleri için Yükleme Oranı:  $47.737^{10}$  TL / 30.576 MS = 1,5612 TL/MS TL

|               |                          |             |
|---------------|--------------------------|-------------|
| Harman-Hallaç | 3.120 MS x 1,5612 TL/MS  | = 4.871 TL  |
| Ring          | 18.720 MS x 1,5612 TL/MS | = 29.226 TL |
| Bobin         | 4.240 MS x 1,5612 TL/MS  | = 6.620 TL  |
| Büküm         | 4.496 MS x 1,5612 TL/MS  | = 7.020 TL  |

Tablo 5: İşlem Giderleri Toplamı (TL)

|                     | Toplam               | Harman-Hallaç | Ring   | Bobin  | Büküm  |
|---------------------|----------------------|---------------|--------|--------|--------|
| Endirekt Malz. Gid. | 342                  | 0             | 0      | 0      | 342    |
| İşçilik Giderleri   | 33.038 <sup>11</sup> | 12.454        | 6.067  | 3.445  | 11.072 |
| Diğer Giderler      | 47.737               | 4.871         | 29.226 | 6.620  | 7.020  |
| Toplam              | 81.117               | 17.325        | 35.293 | 10.065 | 18.434 |

Tablo 5’de görüldüğü üzere yapılan dağıtım sonucunda Harman-Hallaç işlemi 17.325 TL, Ring işlemi 35.293 TL, Bobin işlemi 10.065 TL, Büküm işlemi ise 18.434 TL şeklinde işlem giderleri toplamına ulaşılmıştır.

İşlem giderlerinin mamullere dağıtımında makine saat ölçü olarak kullanılacaktır. 10.01.30/2 mamulü için 7.228 MS, 10.01.40/2 mamulü için 10.785 MS, 10.01.50/2 mamulü için 12.563 MS kullanılmaktadır. İşlem giderlerinin mamullere dağıtımı ise şu şekilde yapılmaktadır.

Harman-Hallaç Dönüşüm Maliyeti Yükleme Oranı:  $17.325$  TL / 30.576 MS = 0,5666 TL/MS

|                   |                                     |
|-------------------|-------------------------------------|
| 10.01.30/2 Mamulü | 7.228 MS x 0,5666 TL/MS = 4.095 TL  |
| 10.01.40/2 Mamulü | 10.785 MS x 0,5666 TL/MS = 6.111 TL |
| 10.01.50/2 Mamulü | 12.563 MS x 0,5666 TL/MS = 7.119 TL |
| Toplam            | 17.325 TL                           |

Ring Dönüşüm Maliyeti Yükleme Oranı:  $35.293$  TL/ 30.576 MS = 1,1542 TL/MS

<sup>10</sup> Enerji Gideri + Diğer Gider = 38.737 TL + 9.000 TL = 47.737 TL

<sup>11</sup> DiG + EiG = 22.137 TL + 10.901 TL = 33.038 TL

|                   |                                      |
|-------------------|--------------------------------------|
| 10.01.30/2 Mamulü | 7.228 MS x 1,1542 TL/MS = 8.343 TL   |
| 10.01.40/2 Mamulü | 10.785 MS x 1,1542 TL/MS = 12.448 TL |
| 10.01.50/2 Mamulü | 12.563 MS x 1,1542 TL/MS =14.502 TL  |
| Toplam            | 35.293 TL                            |

Bobin Dönüşüm Maliyeti Yükleme Oranı: 10.065 TL/30.576 MS = 0,3291 TL/MS

|                   |                                     |
|-------------------|-------------------------------------|
| 10.01.30/2 Mamulü | 7.228 MS x 0,3291 TL/MS = 2.379 TL  |
| 10.01.40/2 Mamulü | 10.785 MS x 0,3291 TL/MS = 3.550 TL |
| 10.01.50/2 Mamulü | 12.563 MS x 0,3291 TL/MS =4.136 TL  |
| Toplam            | 10.065-TL                           |

Büküm Dönüşüm Maliyeti Yükleme Oranı: 18.434 TL / 30.576 MS = 0,6028 TL/MS

|                   |                                     |
|-------------------|-------------------------------------|
| 10.01.30/2 Mamulü | 7.228 MS x 0,6028 TL/MS = 4.358 TL  |
| 10.01.40/2 Mamulü | 10.785 MS x 0,6028 TL/MS = 6.502 TL |
| 10.01.50/2 Mamulü | 12.563 MS x 0,6028 TL/MS = 7.574 TL |
| Toplam            | 18.434-TL                           |

Tablo 6: Mamuller Bazında İşlem Giderleri Toplamı (TL)

|               | Toplam | 10.01.30/2 | 10.01.40/2 | 10.01.50/2 |
|---------------|--------|------------|------------|------------|
| Harman-Hallaç | 17.325 | 4.095      | 6.111      | 7.119      |
| Ring          | 35.293 | 8.343      | 12.448     | 14.502     |
| Bobin         | 10.065 | 2.379      | 3.550      | 4.136      |
| Büküm         | 18.434 | 4.358      | 6.502      | 7.574      |
| Toplam        | 81.117 | 19.175     | 28.611     | 33.331     |

Yapılan tüm hesaplamalar sonucunda Tablo 6'da görüldüğü üzere 10.01.30/2 mamulünün işlem giderleri toplamı 19.175-TL'dir. 10.01.40/2 mamulünün işlem giderleri toplamı 28.611-TL, 10.01.50/2 mamulünün işlem giderleri toplamı ise 33.331-TL'dir. İşlem giderlerinin belirlenmesinden sonra aşağıda yer alan sipariş maliyet kartları düzenlenmektedir. Bilindiği gibi siparişlerinin takibinin yapıldığı kartlar oldukça detay içeren kartlardır.

Çalışmada mamuller için takiplerin yapıldığı kartların hesaplamalara örnek oluşturması amacıyla sadece bir bölümü verilmiştir.

| <b>10.01.30/2 MAMULÜ SİPARİŞ MALİYET KARTININ BİR BÖLÜMÜ</b> |                         |               |             |               |  |
|--|-------------------------|---------------|-------------|---------------|--|
| Mamul : 10.01.30/2   |                         |               |             |               |  |
| Miktarı: 13.200 KG   |                         |               |             |               |  |
| DİMMG  | Tarih                   | Malzeme       | Miktar      | Tutar         |  |
|  |                         |               |             |               |  |
|  | <b>TOPLAM</b>           |               |             | <b>28.160</b> |  |
| İŞLEM GİDERLERİ  | İşlemler                | Yükleme Oranı | Tutar       |               |  |
|  | Harman-Hallaç           |               | 4.095       |               |  |
|  | Ring                    |               | 8.343       |               |  |
|  | Bobin                   |               | 2.379       |               |  |
|  | Büküm                   |               | 4.358       |               |  |
|  | <b>TOPLAM</b>           |               |             | <b>19.175</b> |  |
|  | Sipariş Maliyet Toplamı |               |             | <b>47.335</b> |  |
| Sipariş Birim Maliyet  |                         |               | <b>3,58</b> |               |  |

| <b>10.01.40/2 MAMULÜ SİPARİŞ MALİYET KARTI NIN BİR BÖLÜMÜ</b> |                         |               |             |               |  |
|---|-------------------------|---------------|-------------|---------------|--|
| Mamul : 10.01.40/2  |                         |               |             |               |  |
| Miktarı: 11.000 KG  |                         |               |             |               |  |
| DİMMG   | Tarih                   | Malzeme       | Miktar      | Tutar         |  |
|   |                         |               |             |               |  |
|   | <b>TOPLAM</b>           |               |             | <b>23.980</b> |  |
| İŞLEM GİDERLERİ   | İşlemler                | Yükleme Oranı | Tutar       |               |  |
|   | Harman-Hallaç           |               | 6.111       |               |  |
|   | Ring                    |               | 12.448      |               |  |
|   | Bobin                   |               | 3.550       |               |  |
|   | Büküm                   |               | 6.502       |               |  |
|   | <b>TOPLAM</b>           |               |             | <b>28.611</b> |  |
|   | Sipariş Maliyet Toplamı |               |             | <b>52.591</b> |  |
| Sipariş Birim Maliyet   |                         |               | <b>4,78</b> |               |  |

Sipariş maliyet kartlarında da görüldüğü üzere 10.01.30/2 mamulü için hesaplanan toplam maliyet tutarı 47.335-TL'dir. Birim maliyet tutarı ise 3,58 TL'dir.10.01.40/2 mamulü için hesaplanan toplam maliyet tutarı 52.591-TL'dir. Birim maliyet tutarı ise 4,78 TL'dir.10.01.50/2 mamulü için hesaplanan toplam maliyet tutarı 56.331-TL'dir. Birim maliyet tutarı ise 5,63-TL'dir.

| <b>10.01.50/2 MAMULÜ SİPARİŞ MALİYET KARTININ BİR BÖLÜMÜ</b> |                         |         |               |               |
|--|-------------------------|---------|---------------|---------------|
| Mamul : 10.01.50/2   |                         |         |               |               |
| Miktarı: 10.000 KG   |                         |         |               |               |
| <b>DİMMG</b>   | Tarih                   | Malzeme | Miktar        | Tutar         |
|  |                         |         |               |               |
|  | <b>TOPLAM</b>           |         |               | <b>23.000</b> |
| <b>İŞLEM GİDERLERİ</b>                                       | İşlemler                |         | Yükleme Oranı | Tutar         |
|  | Harman-Hallaç           |         |               | 7.119         |
|  | Ring                    |         |               | 14.502        |
|  | Bobin                   |         |               | 4.136         |
|  | Büküm                   |         |               | 7.574         |
|  | <b>TOPLAM</b>           |         |               | <b>33.331</b> |
|  | Sipariş Maliyet Toplamı |         |               | <b>56.331</b> |
| Sipariş Birim Maliyet  |                         |         | <b>5,63</b>   |               |

Sipariş maliyet yöntemi ve KMY karşılaştırıldığında yöntemler arasında oluşan fark aşağıda yer alan Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Sipariş Maliyet Yöntemi ve KMY Uygulaması Sonucu Elde Edilen Sonuçlar (TL)

| Yöntemler      | Sipariş Maliyet Yöntemi |            |            | Karma Maliyet Yöntemi |            |            |
|----------------|-------------------------|------------|------------|-----------------------|------------|------------|
|                | 10.01.30/2              | 10.01.40/2 | 10.01.50/2 | 10.01.30/2            | 10.01.40/2 | 10.01.50/2 |
| Mamuller       |                         |            |            |                       |            |            |
| Toplam Maliyet | 56.729                  | 50.125     | 49.403     | 47.335                | 52.591     | 56.331     |
| Birim Maliyet  | 4,30                    | 4,56       | 4,94       | 3,58                  | 4,78       | 5,63       |

Yöntemler birbiriyle karşılaştırıldığında işlem giderleri açısından diğerine göre daha fazla pay alan mamulün (10.01.50/2 mamulü) toplam ve birim maliyeti, KMY’de sipariş maliyet yöntemine göre daha yüksek olarak saptanmıştır. Bu durumun aksine daha az pay alması gereken mamulün (10.01.30/2 mamulü) ise KMY’de diğer yönteme göre daha düşük maliyet tutarlarına ulaşılmıştır.

Üretilen mamullerden 10.01.30/2’den 12.000KG, 10.01.40/2’den 8.250KG, 10.01.50/2’den 6.500KG mamul satılmıştır. Mamullerin birim satış fiyatı ise 10.01.30/2’nin 6,10TL, 10.01.40/2’nin 7,45TL, 10.01.50/2’nin ise 11,70 TL’dir.

İşletmeden sağlanan veriler ve yapılan hesaplamalar sonucunda elde edilen bilgilerden hareketle gelir tablosunun ilk bölümü, iki farklı yönteme göre aşağıda yer alan Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Sipariş Maliyet Yöntemi ve KMY'ne Göre Düzenlenen Gelir Tablosunun İlk Bölümü (TL)

| Sipariş Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenen Gelir Tablosunun İlk Bölümü |        |                | Karma Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenen Gelir Tablosunun İlk Bölümü |        |                |
|---|--------|----------------|---|--------|----------------|
| <b>Brüt Satışlar</b>  |        | <b>210.713</b> | <b>Brüt Satışlar</b>  |        | <b>210.713</b> |
| 10.01.30/2  | 73.200 |                | 10.01.30/2  | 73.200 |                |
| 10.01.40/2  | 61.463 |                | 10.01.40/2  | 61.463 |                |
| 10.01.50/2  | 76.050 |                | 10.01.50/2  | 76.050 |                |
| <b>Satışların Maliyeti (-)</b>  |        | <b>121.330</b> | <b>Satışların Maliyeti (-)</b>                                      |        | <b>118.990</b> |
| 10.01.30/2  | 51.600 |                | 10.01.30/2  | 42.960 |                |
| 10.01.40/2  | 37.620 |                | 10.01.40/2  | 39.435 |                |
| 10.01.50/2  | 32.110 |                | 10.01.50/2  | 36.595 |                |
| <b>Brüt Satış Karı</b>  |        | <b>89.383</b>  | <b>Brüt Satış Karı</b>  |        | <b>91.723</b>  |

Sipariş maliyet yöntemine ve KMY'ye göre düzenlenen Gelir Tablolarının ilk bölümünde Tablo 8'de görüldüğü gibi farklılıklar mevcuttur. Sipariş maliyet yöntemi kullanılarak yapılan hesaplamalar sonucu elde edilen brüt satış karı 89.383TL iken KMY kullanılarak yapılan hesaplamalar sonucu elde edilen brüt satış karı 91.723TL'dir. Bu farklılıklar, işlem maliyetlerinin mamullerle ilişkilendirilerek yüklenmesinden ileri gelmektedir. Gelir Tablosunda meydana gelen bu tür farklılık dönem sonu Bilançosunda mamul stoklarında fark edilecektir. Aşağıda her iki yönteme göre stoklar kalemi çerçevesinde Dönem Sonu Bilançolar düzenlenmiştir.

Tablo 9: Sipariş Maliyet Yöntemine ve KMY'ye Göre Düzenlenecek Bilançoda Stoklar Kalemi (TL)

| Sipariş Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenen Bilanço |               | Karma Maliyet Yöntemine Göre Düzenlenen Bilanço |               |
|---|---------------|---|---------------|
| <b>Stoklar</b>                                    |               | <b>Stoklar</b>                                  |               |
| 10.01.30/2  | 5.160         | 10.01.30/2                                      | 4.296         |
| 10.01.40/2  | 12.540        | 10.01.40/2                                      | 13.145        |
| 10.01.50/2  | 17.290        | 10.01.50/2                                      | 19.705        |
| <b>Toplam</b>                                     | <b>34.990</b> | <b>Toplam</b>                                   | <b>37.146</b> |

Sipariş maliyet yöntemine göre düzenlenen bilançoda stok maliyeti 34.990TL, KMY'ye göre düzenlenen Bilançoda stok maliyeti ise 37.146TL olarak yer almaktadır (Tablo 9).

## Sonuç

Her sektörde olduğu gibi tekstil sektöründe de global rekabet, yüksek kalite ve minimum maliyet önem arz eden konular arasındadır. İşletmelerce maksimum kar sağlamak için üretim maliyetlerinin minimize edilmesi gerekir. Bu doğrultuda bir işletmenin geleceğe yönelik doğru kararlar almasında seçtiği maliyet yöntemlerinin işletme özelliğine uygun olması ve bu sayede zamanında doğru maliyet bilgileri sağlaması dikkat edilmesi gereken unsurların başında gelmektedir. Elde edilen doğru ve güvenilir bilgilerle hareket eden bir işletme, iş hayatında daha emin adımlarla ilerleyebilecek ve sektördeki rekabet gücünü arttırabilecektir.

Birim maliyetlerin hesaplamasında kullanılan yöntemler üretim sürecinin yapısına göre belirlenebilmektedir. Yani, proje tipi, sipariş veya parti tipi, yığın üretim tipi gibi süreç yapılarından hangisi kullanılıyorsa o yapıya uygun maliyet yöntemi seçilerek mamul maliyetleri hesaplanmalıdır. Örneğin; proje tipi üretim, birbirinden farklı ve bir kez üretilen mamullerin üretildiği üretimdir. Projeler, özel üretimler olmaları nedeniyle her mamul için ayrı ayrı maliyet havuzu oluşturulmasını gerektirir. Keçe veya kilim dokusu içeren ve bir kere üretilen giysi üretimi gibi projelerde maliyet yöntemi olarak kullanılabilir yöntem sipariş maliyet yöntemidir. Üretim sürecinin mamule göre oluşturulduğu standart üretim işlemlerine sahip yığın üretim tipinde tek tip veya benzer mamuller üretilmekte ve üretim süreci safhalara ayrılmakta ve safhalarca maliyetler biriktirilmektedir. Büyük miktarda ve tek tip ev tekstili mamulü üreten bir işletmede kullanılabilir maliyet yöntemi safha maliyet yöntemi olarak belirtilebilir. Ancak üretim işlemlerinin etkinliği, mamul bazında ele alındığında kullanılabilir diğer bir yöntem KMY'dir. Üretimi kesintiye uğratmadan robot ve bilgisayar destekli istasyonlar kullanılarak yapıldığı akış tipi üretimde, süreç; otomasyona dayalı bir bütündür. Dolayısıyla tek safha olarak düşünülmektedir. Kumaş üretimi gibi mamullerin üretiminde kullanılan akış tipi üretim ise mamul maliyetlerini belirlemede safha maliyet yöntemi kullanılabilir. Esnek bir üretim yapısına sahip atölye tipi sipariş üzerine üretimde küçük partiler halinde fazla miktarda üretim yapılmaktadır. Her bir parti için ayrı bir maliyet havuzu oluşturulmaktadır. Söz konusu üretim tipinde örneğin iplik üretimi gibi mamullerin hepsi için tüm süreç boyunca aynı işlemler uygulanıyorsa sipariş maliyet yöntemi, standart birtakım işlemler mevcut olup farklı üretim işlemleri sonucu orta kalınlıkta bükümlü iplik, ince bükümsüz iplik gibi birbirinden farklı mamuller üretiliyorsa KMY kullanılabilir.

İplik ve hazır giyim gibi mamullerin üretiminde şekillendirme maliyetleri yani işçilik ve genel üretim giderleri hemen hemen birbiriyle aynı özellik göstermekte iken, mamuller için katlanılan direkt ilk madde ve malzeme

giderleri farklılığı yansıtmaktadır. Bu gibi mamullerin üretiminde safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin birlikte kullanımı işletmenin daha doğru, daha güvenilir sonuçlar elde etmesini sağlayabilir. KMY sayesinde hem her safhanın hem de her siparişin daha etkin maliyet bilgisi elde edilebilecektir.

Uygulamada mamullerin maliyetinin belirlenmesi iki yöntem kullanılarak hesaplanmıştır. Yöntemlerden ilki, işletmenin ürettiği mamullerin birim ve toplam maliyetlerini hesaplarken kullandığı sipariş maliyet yöntemidir. Bu yöntemde göre 10.01.30/2 ipliğinin birim maliyeti 4,30-TL, 10.01.40/2 ipliğinin birim maliyeti 4,56-TL, 10.01.50/2 ipliğinin birim maliyeti ise 4,94-TL'dir. Uygulamada kullanılan ikinci yöntem ise, safha ve sipariş maliyetin birlikte kullanımının bir çeşidi olan KMY'dir. KMY ile DİMM giderleri üretim partileri açısından ayrı bir şekilde izlenmektedir. Direkt işçilik ve genel üretim giderleri her bir işleme dağıtılmaktadır. KMY ile yapılan hesaplamalarda birim maliyetler 10.01.30/2 mamulü için 3,58-TL, 10.01.40/2 mamulü için 4,78-TL, 10.01.50/2 mamulü için ise 5,63-TL'dir. Söz konusu uygulamada görüldüğü üzere maliyet unsurlarını tüketen üç mamul arasında ilk yöntemde yani sipariş maliyet yönteminde GÜG mamullere gereğinden az ya da fazla olarak yüklenmektedir. KMY'de ise maliyet unsurları her mamule yapılan işlemler bazında ele alınmakta ve mamullerin kullandığı kadar yükleme yapılmakta, işletmenin üretim süreci hakkında ve hangi işlemin maliyet artışına sebep olduğu yönünde bilgi elde edilebilmektedir. Dolayısıyla yöneticilerin daha dikkatli davranmalarını ve diğer yöntemde göre daha sağlıklı daha güvenilir bilgilere ulaşılmasını sağlayabilmektedir. Çünkü KMY ile karar vericiler düzenli ve devamlı olarak birim maliyetlerden ve işlemlerde oluşan maliyet giderlerinden bilgi edinme ve karşılaştırma yapma olanağına sahiptir. Yapılan karşılaştırmalar ile rasyonelliğin ve verimliliğin denetlenmesi sağlanabilmektedir.

Çalışmada birim maliyetler hesaplandıktan sonra KMY'nin genel amaçlı finansal tablolar (gelir tablosu ve bilanço) üzerindeki etkisi incelenmiştir. Gelir tablosu açısından brüt kar bölümü, bilanço açısından ise stoklar kalemi ele alınmış özet halde iki çeşit maliyetleme yöntemleri kullanılarak hazırlanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda gelir tablosunda brüt satış karı tutarında farklılıklar olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu farklılıklar gelir tablosunda yer alan diğer kalemleri ve işletmenin devlete karşı sorumluluğu olan vergi yükünü de etkileyecektir. Özet bilançolara bakılırsa stok maliyeti, KMY'ye göre hazırlanan bilançoda daha doğru olarak yer almaktadır. Kısacası, incelenen iki yöntem içinde finansal tablo amaçlarına KMY ile ulaşılmaktadır. İnceleme yaptığımız işletme özelliklerine sahip birçok işletme için sipariş maliyet yöntemine göre KMY daha olumlu, daha faydalı olabilmekte ve bu yöntemde göre hareket eden işletme çevrelerinin verdikleri kararların etkinliğini sağlayabilmektedir. Çünkü KMY kullanımı

ile daha doğru maliyet rakamları hesaplanmakta ve doğru maliyet bilgileri kullanılarak oluşturulan raporlar objektif bilgiler içerebilmektedir.

## **KAYNAKÇA**

- Açar, R. (1990). Safha Maliyet Sistemi Otomotiv Sektörü Piston İmalat Sanayiinden Bir Uygulama Örneği. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ağ, A. (2009). Çok Safhalı Üretimlerde Safha Maliyet Yöntemi: Aşkale Çimento Fabrikası'nda Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N. (2009). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Gazi Kitabevi.
- Akman, M.A. (1998). Safha Maliyet Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Uygulanışı. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akyol, N. (2007). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Açısından Safha Maliyet Sistemi ve Sarıgözoğlu A.Ş. için Bir Maliyet Modeli Önerisi. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alptekin, E. (2010). Tekstil Sektöründe Teknolojik Gelişme ve Rekabet Gücü: Denizli Bölgesi Üzerine Bir Uygulama. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Anasız, İ. (2005). Konfeksiyon, Ayakkabı vb. İşletmelerde İşlem Maliyet Sistemi Çerçevesinde Üretim Maliyetlerinin Tespiti ve Kayıtlanması. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:20.
- Aydemir, C. (1993). Ofset Baskı ile Üretim Yapan Matbaa İşletmelerinde Rasyonel Teknik Organizasyon ve Sipariş Maliyeti Yönetiminin Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baş, A. (1989). Safha Maliyeti ve Kok Üretiminde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başer, G. (2005). Dokuma Tekniği ve Sanatı. Punto Yayıncılık, Cilt 2.
- Bayraktar, D. K. (2002). Döner Sermayeli Orman Ürünleri Sanayii İşletmelerinde Maliyetin Hesaplanması (Milli Eğitim Bakanlığı Örneği). Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilgen, Y. (2014). Kömür İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Hesaplaması. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.



- Burma, A. (1989). Döküm Endüstrisi ve Bu Endüstri Dalında Safha Maliyet Sistemi Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Büyükmirza, K. (2013). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Gazi Kitabevi.
- Demirlioğlu, L. (2009). Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Drury, C. (2004). Management And Cost Accounting: Management & Cost Accounting. Cengage Learning EMEA.
- Dülger, G. (1997). Üretim İşletmelerinde Mamul ve Yarı Mamul Maliyetlerinin Sipariş Maliyeti Sistemine Göre Belirlenmesi ve Eskişehir Şeker Makina Fabrikası'nda Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ekergil, V. (1999). Safha Maliyeti Sisteminde Üretim Kayıplarının Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Emgin, O. (1997). Elektrik Üretim İşletmelerinde Ürün Birim Maliyetinin Hesaplanması ve TEAŞ Yatağan Termik Santrali'ne Uygulanması. Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, N. (2002). Maliyet Muhasebesi. İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.
- Ergin, A. (1987). Değişik Maliyet Yöntemleri İçerisinde Sipariş Maliyet Yönteminin İşleyişi ve Uygulamadan Bir Örnek. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gökçen, U. (1990). Safha Maliyeti Sistemi ve Tekstil Sektöründen Örnek Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gruwka, J., Rawson, R.A. (2007). Selecting the Right Costing Tool for Your Business Needs. The Journal of Corporate Accounting & Finance. March-April: 22.
- Gül, Ü. (1996). Çimento Sanayiinde Safha Maliyet Analizi. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gümüş, Y. (2002). Safha (Evre) Maliyet Sistemi Uygulayan İşletmelerde, Kalite Maliyetleri Çerçevesinde Fire, Kusurlu Üretim ve Bozuk Ürün Maliyetlerinin Sapmasına Yönelik Ampirik Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güngörmüş, A.H. (2007). İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması. İzmir serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Dayanışma Dergisi. 95: 112-122.

- Güngörmüş, A.H. (2007). İşletmelerde Maliyet Sistemi Oluşturulması. İzmir serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Dayanışma Dergisi. 95: 112-122.
- Gürsoy, C.T. (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. Beta Basım Yayın.
- Haftacı, V. (2009). Maliyet Muhasebesi. Umuttepe Yayınları.
- Karakaya, M. (2007). Maliyet Muhasebesi. Gazi Kitabevi.
- Kardaşlar, Ş. (2001). Ayçiçek Yağı ve Sabun Üreten İşletmelerde Maliyet Sisteminin Kurulması ve Örnek Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keser, F. (1990). Safha Maliyet Sisteminin Bir Dokuma Fabrikasında Uygulama Örneği. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kinney, M.R., Raiborn C.A. (2013). Cost Accounting Foundations and Evolutions. South- Western Cengage Learning.
- Kişin, E. (2000). Sipariş Maliyeti Sistemi ve Pamuklu Tekstil Terbiye İşletmelerinde Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kocamaz, H. (2002). İmalat İşletmelerinde Fire ve Kusurlu Üretimden Kaynaklanan Bozuk Mamüllerin Maliyetlendirilmesi ve Yalıtım Sektöründe Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koç, E., Kaplan, E. (2006). Tekstil İşletmelerinde Maliyet Hesaplaması-İplik Maliyeti. Tekstil ve Mühendisleri Dergisi. 13(64): 38-47.
- Köse, Ö. (2008). İnşaat İşletmelerinde Sipariş Maliyet Sistemi. E- Yaklaşım Dergisi. Sayı:183.
- Kuru, Ö. (2008). Çimento Sektöründe Üretim Maliyetleri ve Kars Çimento Fabrikası'nda Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçükşavaş, N. (2002). Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Larson, K.D., Chiapette, B. (1996). Fundamental Accounting Principles. Irwin Book Team; Fourteenth Edition.
- Moscove, S.A., Wright, A. (1976). Cost Accounting With Managerial Applications Sixth Edition. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Mumcu, H.B. (2000). Safha Maliyeti Sistemi ve F.A. Şirketlerindeki Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Nair, N.G. (2008). Production and Operation Management. Mc Graw Hills Companies.
- Özgür, F. (1996). Dökümcülük Sektöründe Safha ve Sipariş Maliyet Sistemi Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkan, M.A. (1999). Ambalaj Sanayiinde Safha Maliyet Sistemi Uygulaması (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre). Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkan, S. (1996). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Sipariş Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkan, Y. (2001). Şantiye Elektrik İşleri Maliyetlerinin Sipariş Maliyeti Sistemi Kullanılarak Hesaplanması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özkara, İ. Ö. (2010). Kuyumculuk ve Sarraflık Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Kapalıçarşı Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özsümer, E.H. (1992). Bir Tuğla Fabrikası İçin Safha Maliyet Sistemi Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi. İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sakarya, E., Aral, Y. (2008). Hayvancılık İşletmelerinde Maliyeti Oluşturan Masraf Unsurları ve Et Sanayi İşletmelerinde Safha Maliyet Sistemi. Verimlilik Dergisi. 3: 115-134.
- Sandallı, G. (1988). Boya İşletmelerinde Maliyet Sistemi Tercih; Safha Maliyet Sistemi Uygulamaları. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Spechring, S.W. (2008). Basic Cost Accounting. Read Books.
- Şener, H.H. (2003). Çağdaş Maliyet Yönetimi Sistemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ile Sipariş Maliyeti Sisteminin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Taş, F. (2007). Meslek Yüksekokulları İçin Maliyet Muhasebesi. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Turgut, S. (2006). Kuyumculuk Sektöründe Safha Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Türkkan, M.T. (2006). Faaliyete Dayalı maliyet Sistemi ve Bir Sağlık İşletmesinde Uygulanması. Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uysaler, A. (2007). Faaliyet Tabanlı Safha Maliyetleme Sistemi: Sentetik Dokuma Sanayiinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzun, Ö. (2012). Üretim İşletmelerinde Safha Maliyet Sisteminin Önemi: Aydın İlinde Süt ve Süt Ürünleri İşletmesinde Örnek Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Warren, C.S., Reeve, J.M., Duchac, J. (2008). Managerial Accounting. Cengage Learning.
- Whittington, O.R. (2014). 2014 Wiley CPA Excel Exam Review Study Guide Business Environment and Concepts. John Wiley Sons.
- Yakar, N. (2010). Bir Konfeksiyon İşletmesinde Sipariş Maliyet Sistemi Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, S. (2004). Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Bir Çimento Fabrikasında Uygulanması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılmaz, R. (2003). Tüvasaş İçin Bir Maliyet Modeli Önerisi: Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yüksel, İ. (2013). Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/10\\_tekstil-fh11-31102012110449.pdf](http://www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/10_tekstil-fh11-31102012110449.pdf) (Erişim Tarihi: 06.01.2015)
- International Trade Centre (ITC - Uluslararası Ticaret Merkezi)  
<http://www.intracen.org> (Erişim Tarihi: 10.10.2015)
- [http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2014/TEKSTIL\\_SEKTORU\\_BILGI\\_NOTU\\_EKIM%202014\\_sifreli.pdf](http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2014/TEKSTIL_SEKTORU_BILGI_NOTU_EKIM%202014_sifreli.pdf) (Erişim Tarihi: 10.10.2015)
- [http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2013/2013\\_ocak\\_aralik\\_tekstil\\_performans\\_raporu.pdf](http://www.itkib.org.tr/ihracat/DisTicaretBilgileri/raporlar/dosyalar/2013/2013_ocak_aralik_tekstil_performans_raporu.pdf) (Erişim Tarihi: 16.03.2015)
- <http://sgm.sanayi.gov.tr/Files/Documents/tekstil-hazirgiyim-ve-der-1152015113610.pdf> (Erişim Tarihi: 10.10.2015)
- <http://sgm.sanayi.gov.tr/Files/Documents/tekstil-hazir-giyim-ve-de-3102013142141.pdf> (Erişim Tarihi: 16.03.2015).