

## Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi

Ali İhsan Akgün<sup>a\*</sup>

<sup>a</sup>Aksaray Üniversitesi, Şereflikoçhisar Berat Cömertoğlu MYO

---

### Özet

Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) 2’de stokların maliyetini tahmin etmede standart maliyet yöntemi önerilmektedir. Geleneksel maliyet kontrolünde önemli bir yeri olan standart maliyet yöntemi, işletme içinde bilimsel yöntemler ve üretimden önce saptanan standart maliyetlerin üretimden sonra oluşan fiili sonuçlar arasındaki farkların nedenlerini sorgulamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, maliyetlerin önceden belirlenmesi ile oluşan bu maliyetlerle fiili maliyetler arasındaki farkların, başka bir deyişle sapmaların da belirlenmesi gerekir. Bu sapmalar, işletme yöneticilerine olumlu ya da olumsuz yönde uyarıcı nitelikte olup önceden tedbir almalarını sağlamaktadır. Böylece; yönetim açısından maliyet kontrolünde önemli husus, söz konusu bu sapmaların kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesidir. Standart maliyetler işletmelerde planlama aracı olduğu kadar etkin yönetim kontrol aracı olarak da kullanılabilir.

Bu çalışma, üretim sistemlerinin gerekli kıldığı maliyet hesaplama yöntemi olarak standart maliyetler ve sapma analizlerinin incelenmesini irdelemektedir. Çalışmada, standartların belirlenmesi ve sapma analizi maliyet unsurlarına göre; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri açısından ayrıma tabi tutularak örnek uygulamalar çerçevesinde ele alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Maliyet Yöntemleri, Standart Maliyet, Sapma Analizi, Maliyet Kontrolü

---

\* E-posta: alihsan\_akgun@hotmail.com

## **An Analysis of Standard Costs as a Cost Calculation Method Required by Production Systems and Deviation Analysis**

### **Abstract**

Turkish Accounting Standards (TMS) 2 recommends utilization of standard cost method in estimating the cost of the stocks. Standard cost method has an important role in traditional cost control. This method aims to question the reasons of the differences between the standard costs determined prior to the production based on scientific methods and the actual results that emerged after the production. Therefore, it is important to know the differences between pre-determined costs and the actual costs, namely, the deviations. These deviations serve as a positive or negative warning to enterprise managers and enable them to take measures. Thus, an important aspect of cost control in management is that, it reduces these deviations to an acceptable level. In addition to a planning tool, standard costs can also be used as an effective control tool in enterprises.

This study analyzed standard costs as a cost calculation method required by production systems and the deviation analyzes. The study analyzed determination of the standards and deviation analyses with examples according to cost factor by further categorizing these in terms of direct first matter and material, direct workmanship and general production costs.

**Key Words:** Cost Methods, Standard Cost, Deviation Analysis, Cost Control

### **1.GİRİŞ**

İşletmeler faaliyetleri dolayısıyla katlanmak zorunda oldukları fedakarlıkların neler olduğunu ve bunların gerçek maliyetlerini bilmek zorundadırlar. Bu nedenle, işletmelerde maliyetlerin belirlenmesi ve kontrolü ile ilgili çalışmalar büyük önem taşımaktadır. İşletme yönetiminin en önemli sorunlarından birisi, maliyet kontrolünde etkinliği sağlayabilmek, ikincisi ise, maliyetlerin ne olması gerektiğini ortaya koyarak faaliyet etkinliğinin ölçülmesini yapmaktır. İşletmenin maliyet unsurlarının tespitinde muhasebe, mali kârı belirlemek için elde edilen gelirlerle doğru ve anlamlı maliyet verilerinin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. İşletmenin satış gelirleri ile stoklarının maliyetinin gerçeğe uygun bir şekilde değerlemesinin yapılması gerçek kârın tespiti açısından önem kazanmaktadır. Bu durumda işletmeler, dönem sonu stoklarının maliyetini tahmin etme yolunu tercih etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) 2’de stokların maliyetini tahmin etmede standart maliyet yön-

temi ve perakende satış yöntemi olmak üzere iki yöntem önerilmektedir. Sözü edilen bu yöntemlerden Standart Maliyet Yöntemi ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi çalışmamıza esas teşkil etmektedir.

Çalışmanın amacı, maliyetlerin düşürülmesinde maliyet kontrolünün rolü ve önceden belirlenen maliyetlerle sonradan gerçekleşen maliyetler arasındaki farkları ortaya koymak ve böylece yöneticilerin gereken düzeltici kararları en kısa sürede almalarını sağlamaktır. Çalışmada, üretim sistemlerinin gerekli kıldığı maliyet hesaplama yöntemleri; safha maliyeti, sipariş maliyeti, gerçek maliyet ve standart maliyet yöntemi olarak türlere ayrılmış ve bu yöntemler mahiyet itibariyle ele alınmıştır. Standart maliyetler ise; standart maliyetin tanımı ve ilkeleri, amaçları, yararları ve sakıncaları, kuruluş aşamaları, standartların belirlenmesi ve fiili maliyetle standart maliyetler arasındaki farkların analizi bazında değerlendirilmiştir. Ayrıca, standartların belirlenmesi ve fiili maliyetlerle standart maliyetler arasındaki farkların analizini maliyet unsurlarına göre; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri açısından ayrıma tabi tutularak incelenmiştir. Söz konusu farkların analizi ise örnek uygulamalar çerçevesinde ele alınmıştır.

## **2.Üretim Sistemlerinin Gerekli Kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

Uluslararası ekonomik ilişkilerin hızla artması, teknolojik gelişmeler sonucu kütle üretimine geçilmesi ve bunların sonucu pazarların büyümesi ile kişi gereksinmelerinin çoğalması, işletmeleri tek kişi sahiplikten çok sahipli olmaya doğru yönlendirmiş ve işletme sahibi ile işletme yöneticisi birbirinden ayrılmışlardır. Ayrıca, ekonomide dengelerin gizli bir el ile kendiliğinden sağlanamayacağıının anlaşılması, bunun sonucu olarak ekonomi ve dolayısı ile işletmelere ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte devlet müdahalesi ve devletin işletmelerden çeşitli konularda bilgiler istemesi zorunlu hale gelmiştir. Bütün bunların sonucu muhasebe, geçmişte gerçekleşmiş finansal nitelikli olguları belirleyen ve vergi matrahını saptama amacı güden kayıt düzeni olmaktan çıkmış, ileriye dönük ortaya çıkacak çeşitli yönetim gereksinmelerine duyarlı bir araç durumuna gelmiştir (Haftacı, 2009; 5-6).

İşletme yönetimi, maliyetleri bütçelemek, kontrol etmek, performans değerlemesi yapabilmek ve çeşitli kararları oluşturabilmek için maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilere ihtiyaç duyar. Maliyet muhasebesi, üre-

tim yapan işletmelerde üretimin gerektirdiği her türlü faaliyetlerin, üretim konusu mamul veya hizmetin maliyetinin hesaplanması, kaydedilerek sınıflanması, sonuçların raporlanması ve analiz edilmesini kapsayan bir süreç olarak ifade edilmektedir (Lazol, 2008; 3). İşletmelerde üretilen mamullerin veya hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, maliyet kontrolü, fiyat incelemeleri ve satış fiyatının belirlenmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır (Altuğ, 1996; 13-14). Bir üretim işletmesinde, maliyet muhasebesinin çeşitli amaçlarını gerçekleştirebilmesi için, üretim giderlerini uygun bir şekilde sınıflandırarak, bir kayıt düzeni içinde hareket etmesi ve sonuçta mamul birim maliyetine dönüştürme düzenini kurması gerekir. Sözü edilen hesap ve kayıtlar arasındaki düzenin kurulması maliyet hesaplama yöntemi adıyla ele alınmaktadır (Şener, 2008; 3).

Maliyet yöntemlerinin ortaya çıkışı, gerek uygulamacılar gerekse işletmecilik açısından bilançonun uzun zaman işletme faaliyetlerini tam anlamıyla yansıtmadığı düşüncesinin anlaşılması sonucu gerçekleşmiştir. Bilançoda yer alan kaynaklar ile mevcutlar ve alacakların daha ayrıntılı, daha gerçekçi ve olabildiği ölçüde doğru belirlenmek istenmesinin sonucu olarak önce kâr zarar cetveline ilgi duyulmuştur. Daha sonra ise gelir ve giderlerin ayrıntılı bir biçimde incelenmesi ve karşılaştırmalar yapılarak, işletme sonuçlarının izlenmesinin amaçlanmasına bağlı olarak maliyet prensipleri ve maliyet yöntemleri ortaya çıkmıştır (Altuğ, 1996; 181).

Maliyet muhasebesinin ilk gelişim aşamasında en önemli ilgi alanlarını, maliyetlerin ayrımı, maliyet dağıtım tabloları ve birim maliyetleri hesaplama yöntemleri gibi, şekli sorunlar oluşturmuştur. Zamanla maliyet muhasebesinin amacının sadece birim maliyetleri hesaplamak olmadığı, bir kontrol vasıtası ve planlama için bilgi sağlayıcı olması gerektiği anlaşılmıştır. Buna bağlı olarak fiili maliyet mi yoksa standart maliyet mi soruları tartışılmaya başlanmıştır (Küçüksavaş, 1992; 9).

Maliyetlerin hesaplanmasında fiili maliyetlerin kullanılması, değişen koşullarda, gelecekle ilgili verilmesi gereken kararları desteklemekte yetersiz kalır. Özellikle, değişik niteliklerde mamul üreten işletmelerde, fiyatlandırma kararları için, üretim öncesi ölçülere ihtiyaç bulunmaktadır. Ayrıca, gerçekleşmiş maliyetlerin, olması gereken maliyetler olup olmadığını anlayabilmek için de bu ölçülerden yararlanır. Fiili maliyetlerin kullanılması ile ortaya çıkan bu yetersizlikleri gelecekle ilgili öngörülen

maliyet rakamlarının kullanılması ile giderilir. Gelecekle ilgili maliyetler; tahmini maliyetler ve standart maliyetler olmak üzere ikiye ayrılır. Tahmini maliyetler, önceden belirlenen gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir. Tahmini maliyetler, muhasebe işlemleri bakımından standart maliyetlere benzerler. Ancak, tahmini maliyetlerin belirlenmesinde, bilimsel esaslardan çok, geçmiş tecrübeler etkili olmaktadır. Bu nedenle, tahmini maliyet yöntemi, gelecekle ilgili fiyatlama kararlarında yöneticilere destek verirken, maliyet kontrolü açısından, geçmiş verimsizlikleri bulundurması olasılığı ile yetersiz kalmaktadır. Standart maliyet yöntemi ise, yöneticiler tarafından, hem gelecekle ilgili kararların alınmasında ve hem de maliyet kontrolü açısından yararlanılabilecek önemli bir araçtır (Lazol, 2008; 185-186).

İşletmelerde üretim maliyetlerinin hesaplanması üretim koşullarına bağlıdır. Üretimin özelliklerine göre, işletmeler sipariş ve safha maliyetleme sistemlerini kullanmaktadır. Ancak, bir işletmede fiili maliyetleri bilmek, işletme yönetimi açısından yeterli olmamaktadır. Bir dönemde oluşan maliyetlerin verimli çalışmayı yansıtıp yansıtmadığının da bilinmesi gerekir. Belirli miktardaki üretim için verimli bir çalışma altında ortaya çıkacak olan maliyetler ise standart maliyet olarak ifade edilir. Standart maliyetler maliyet kontrolünün vazgeçilmez bir parçası olup, fiili maliyet düzeyinin normal kabul edilmemesi ve bu fiili maliyetlerin bazı ölçülerle karşılaştırılmasına bağlıdır. Standart maliyetler maliyet kontrolü için analizlerde kullanılmak üzere hesaplanabildikleri gibi, mamul maliyetini belirlemek için de kullanılmaktadır (Gençoğlu, 2008; 37-163).

Üretim sistemlerinin gerekli kıldığı başlıca maliyet hesaplama yöntemleri; safha maliyeti, sipariş maliyeti, gerçek maliyet ve standart maliyetten oluşmaktadır.

Safha maliyeti, aynı türden tek bir malın ya da mal gruplarının kütle halinde üretimi durumunda kullanılan maliyetleme sistemine denir. Bu yöntemin uygulandığı üretim sistemlerinde mal çoğunlukla bilinmeyen müşterilere sunulacak şekilde yapılmaktadır (Peker, 1988, s.213). Safha maliyet yönteminde, her safhaya ilişkin işlem maliyetleri hesaplanmakta ve buna önceki safhadan devralınan maliyet de eklenerek, o safhanın sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır. Bu itibarla maliyetler, mamul veya mamul grupları itibarıyla değil, safhalar itibarıyla oluşur. Üretim birbirini izleyen safhalardan oluştuğundan, her safha-

da giderleri bir sonraki safhaya devretmekte ve son safhada üretimi tamamlamış olan birimlerin toplam maliyeti stok maliyeti olarak ambara devretmektedir (Çetiner, 1995, s.239).

Sipariş maliyet yöntemi ise birbirinden fiziksel açıdan farklı her iş ya da üretim grubu için katlanılan üretim giderlerinin ayrı ayrı izlenip sipariş kartlarında toplanmasıdır (Altuğ, 1996, s.185). Sipariş maliyeti yöntemini uygulayan işletmelere mobilyacılık, uçak ve gemi yapımı sanayi, radyo, teyp, buzdolabı, çamaşır makinesi vb. beyaz eşya ve elektronik eşyacılık, otomotiv endüstrisi örnek gösterilebilir (Özkan, 1994, s.49-51).

Belirli dönemler itibariyle üretim çalışmaları sırasında yapılan üretimin gerektirdiği her türlü giderlerin, uğranılan kayıpların ve fedakarlıkların yapıldıkları tarihteki gerçek değerleri ile maliyete katılmasına **gerçek maliyet yöntemi** denir (Çetiner, 1992, s.12). Tarihi veya fiili maliyetleme olarak da anılan bu yöntemde, yeni bir mamul ya da hizmet üretmek üzere tüketilen değerler üretim maliyetine maliyet değeri ile katılırlar. Örneğin, işletmenin bir süre önce satın aldığı madde, üretim maliyeti hesaplandığı sırada, piyasadaki değeri ne olursa olsun, maliyet değeri ile mamulün maliyetine katılacaktır.

Bu yöntemin gerçek maliyetleme olarak anılmasının nedeni de, herhangi bir maliyet ögesi işletmeye fiilen kaçma mal olmuş ise, o maliyet değeri üzerinden, maliyetlere yüklenme yolunun seçilmesidir (Altuğ, 1996, s.228).

### **3.Standart Maliyet Yöntemine Genel Bakış**

Bundan önceki maliyetleme yöntemlerinde fiili rakamlar kullanılarak maliyeti oluşturan gider kalemleri gerçek değerleri ile maliyete yansıtılmıştı. Standart maliyet yöntemi ise, bu yöntemlerin aksine, önceden ve bilimsel çalışmalar sonucuna göre olması gereken, planlanan giderlerin fiili rakamlar yerine maliyete yansıtılmasıdır (Çetiner, 1995, s.273).

Karar verme, kontrol ve planlamada standart maliyetler yöneticilere yararlı bilgiler sunmaktadır. Standart maliyetler, faktör girdilerinin standart miktarı(madde, emek, genel maliyet giderleri) ve standart fiyatı(makine saati, işçilik saati gibi) olarak iki unsurdan oluşmaktadır. Standart maliyetleri hesaplama, maddelerin fiyat ve miktarlarını, direkt işçilik saati ve ücret oranları ve genel maliyetlere yükleme açısından bir tahmin sürecini kapsamaktadır (Lauderback, 1992, s.315).

Standart maliyet yöntemi, imalat maliyetlerinin standart miktar ve oranlarını belirlemede kullanılır. Bu maliyet yöntemi, genellikle, her yönüyle sabit olan üretim hattı ve tekniğini uygulayan işletmelerde kullanılmaktadır. Standart maliyet yöntemi, maliyet kontrolüne üstünlük sağlamaktadır. Ancak imalat işletmelerinin her üretimi için istenen standartlar ayrıntılı olduğundan bunların saptanması masraflı bir iştir (Moriarity ve Allen, 1991, s.581). Standart maliyet; önceden belirlenmiş, planlanmış, hedeflenmiş maliyet olup, daha çok üretim maliyetlerini kontrol amacıyla kullanılmaktadır. Önceden belirlenmiş standart maliyetler ulaşılması arzu edilen maliyetler olarak tasarlanır. Mümkün olduğu ölçüde aylık dönemler itibariyle fiili maliyetlerle karşılaştırılır (Civelek ve Özkan, 2006; 265-266).

Fiili maliyetlerin olumsuz bir çok yönünü ortadan kaldırdığı için maliyet merkezi aktarma fiyatı olarak standart maliyetler daha yaygın kullanılmaktadır. Maliyetler ne olmalıdır sorusunun yanıtı olarak belirlendiği için standart maliyetler fiili maliyetlerde ortaya çıkan başta verimsizlik olmak üzere bir çok güçlüğü minimuma indirmektedir. Özellikle, standart değişken maliyet uygulaması, verimsizlikler nedeniyle alıcı bölüme fazla yüklemelere neden olmadığı için uygun bir aktarma fiyatı olarak kabul edilmektedir. Standart maliyetin bir başka olum yönü ise, sapma incelemeleri aracılığı ile bölümsel başarı değerlemesine olanak sağlamasıdır (Haftacı, 2008; 230).

İşletmelerde olması gereken maliyetleri belirleyebilmek ve maliyet ne olmalıdır sorusuna yanıt verebilmek için maliyet öğeleri planlanmalı, planlanan bu maliyetler gerçekleşmiş maliyetlerle karşılaştırılarak denetlenmelidir. Planlama ve denetleme gerçekleştirilirse elde edilen sonuçlara göre işletme kararlarına yön verebilme kolaylaşır. Buna göre maliyet muhasebesinin yönetsel amaçları olarak nitelendirilebilecek planlama, kontrol ve işletme kararlarına yardımcı olabilmenin gerçekleşebilmesi maliyet öğeleri ile ilgili standartların belirlenmesine bağlı olacaktır (Haftacı, 1988; 224).

İşletme yönetimi, bir mamulün, bir işin yada bölümün çalışmasının maliyetini bilmek ister. Ayrıca, işletme faaliyetlerinin gerçek sonuçlarına ilişkin sorumlulukların belirlenmesinde, bu gerçek sonuçların doğru biçimde ölçülüp ölçülmediğini bilmede standartlara gereksinim duyar. Başarının yüksek yada düşük olduğu konusunda kesin bir hüküm verilmeden önce, uygun bir standardın gerçek sonuçlara uygulanması gere-

kir. Anlamlı bir standardın, son derece yetkili kılınmış kişilerin onayına ihtiyaç duyulduğu için, kişilerin ya da yönetimin başarılarını ölçmede kullanılan standartların, işletme yönetimince uygulamaya konulması gerekir. Böylece standart maliyet, işletme yönetimince bazı ekonomik kararlara yol gösterici olarak belirlenen, kabul edilebilir bir başarı ölçüsü olarak ifade edilmektedir.

Standart maliyetler, mamullerin bilimsel esaslara önceden dikkatli bir biçimde saptanmış birim maliyetler olup, belirli koşullar altında ulaşılması gereken hedef maliyetleri gösterirler. Standart maliyetler, esnek bütçelemenin temelini oluşturmaktadır. İşletmelerin birçoğunda, bütçelenen başarı ile standart başarı birbirinin yerine kullanılmaktadır. Uygulamada, direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri, standart maliyetler aracılığıyla kontrol edilirken, öteki maliyet unsurlarının tümü, genellikle bölümsel genel imalat giderleri bütçeleriyle kontrol edilmektedirler (Üstün, 1992; 117). Görüldüğü gibi standartlara olan gereksinim, mamul maliyetlerinin belirlenmesi, mamul fiyatının saptanması, başarı ölçüsü, planlama ve maliyetlerin kontrolüne ilişkin kararların alınmasında ve bütçelerin düzenlenmesinde bir kriter olmasından kaynaklanmaktadır.

### **3.1.Standart Maliyetin Tanımı ve İlkeleri**

Standart maliyet, hem miktar hem de fiyat standartlarına dayanan, gelecekte ulaşılabilen maliyetlerin bütçe tahmini olarak ifade edilmektedir (Allen ve Myddelton, 1992; 27). Standart maliyet, birim üretim için planlanan maliyetler ve özellikle her üretim birimi için planlanmış üretim maliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Küçüksavaş, 1992; 13). Maliyeti gerçekleşmiş rakamlar yerine belli bir işlem düzeyinde ve belli koşullar altında bilimsel incelemelere göre önceden belirlenmiş fiyatlara göre saptanan düzenli ve mantıklı yola standart maliyet denir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere standart maliyet yönteminin özü, üretim maliyetini önceden ve bilimsel hesaplara dayanarak olması gereken düzeyde planlama ve maliyeti hesaplamada oluşmuş rakamlar yerine bunları kullanmaktır (Haftacı, 2009; 318-319).

Standart maliyetlerin en önemli işlevi, yönetime maliyetleri kontrol olanağını sunmasıdır. Kurulmuş bir ekonomik ünitenin aktif değerlerine katılan tüm varlıklar ticari işletmelerde alım satıma, sanayi kuruluşlarda ise, mal ve hizmetlerin üretilmesi amacına yöneliktir. Bu varlık kalemlerin etkin bir biçimde kullanılması gereği ise, işletmenin yaşaması ve ge-



lişmesiyle ilgilidir. Bir başka deyişle, işletmeye konan varlıkların gerekli kıldığı sistem ve yöntemlerle çalıştırılarak en üst düzeyde kârlılık ve verimliliğe ulaşılması zorunluluğu işletmenin doğal yapısında vardır. İşletmenin yaşamına, devamlılık veren kontrol mekanizmasının en uygun biçimde kurulması ve yürütülmesine standart maliyet sistemiyle ulaşılabilir (Uragun, 1993; 501). Standart maliyetlerin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi ve güvenilir olması bazı ilkelere uygun olarak uygulanmasına bağlıdır. Bu ilkeler şunlardır (Altuğ, 1996; 230):

-Standart maliyet yönteminin bir işletmede uygulanması için o işletmede fiili ve gerçek maliyet muhasebesinin oturmuş olması gerekir.

-Standart maliyeti uygulamak ve saptamak için yeterli bir organizasyon yapılmış olmalıdır.

-İşletmede kullanılan hesap planında gider türleri ve gider yerleri sağlıklı bir biçimde saptanmalıdır.

-İşletmede tüm yönetim birimlerinde standart maliyet uygulamasının önemi anlaşılmış ve benimsenmiş olmalıdır.

-İşletmenin tümü ve gider yerleri itibariyle faaliyet alan ve kapsamaları saptanmalı ve esnek bütçeler hazırlanmalıdır.

-İşletmenin büyüklüğüne göre gerektiğinde muhasebe düzeni içerisinde ayrı bir standart maliyet bölümü kurulmalıdır.

-Mamul ve hizmetlerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemleri standart kullanmaya uygun olmalıdır.

-Kullanılan üretim öğeleri standartlaşmaya uygun olmalıdır.

Yukarıda sıralanan ön koşullar sağlandıktan sonra işletmenin hesap planı standart maliyet yöntemine uygun şekle dönüştürülmelidir.

### **3.2.Standart Maliyet Yönteminin Amaçları**

Standart maliyetler; genel bütçeleri oluşturma, esnek bütçelerle performans değerlendirme, üretim maliyetini hesaplamayı kolaylaştırma ve muhasebe maliyetini azaltma amacıyla kullanılmaktadır (Smith, Keith ve Stephens, 1998; 419). İşletmelerde, uzun bir çalışma ve giderle kurulacak standart maliyet sisteminin işletmeye sağlayacağı yararlar, yöntemin ulaşacağı amaca göre sıralanabilir. Standart maliyetler; işletme faaliyetlerini geliştirmek ve yeterliliğini ölçmek, maliyetleri kontrol etmek ve düşürmek, maliyet hesaplama ve çıkarma işlemlerini basitleştirmek, dönem

sonu stoklarını değerlemek, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak ve performans değerlemesini yapmak amacıyla kullanılmaktadır (Uragun, 1993; 504).

Standart maliyetler, bu amaçlara ulaşabilmek için, olanaklar ölçüsünde gerçeklere uygun bir biçimde kurulmalıdır. Çünkü, maliyetlerin düşürülmesi ve kontrollerin yapılması ve faaliyetlerin etkinlik derecelerinin ölçülmesi her şeyden önce uygulanan standartların miktar ve ölçülerine bağlıdır. Örneğin, isabetsiz bulunmuş direkt ilk madde ve malzemenin miktar ve değer ölçüleriyle fiili sonuçlar karşılaştırıldığında bulunan büyük sapmalarla maliyet kontrolleri ve maliyet düşürücü bir yöne gidilemeyeceği doğaldır.

Standart maliyet yönteminin uygulandığı bir işletmede üst düzeydeki yöneticiler maliyetlerin olması gereken düzeyleri hakkında bilgi sahibi olurlar. Dönem sonucunda çıkarılan fiili maliyetlerle standart maliyetler arasında çıkan sapmalar yönetimin tüm dikkatini üzerine çekmesine neden olmaktadır. Maliyet sapmaları, işletme organizasyonunda ilgili bulunduğu bölümlerde de aynı derecede önem kazanacağından, işletmenin üretim ve satış bölümlerinde bir maliyet bilincinin doğması sağlanmış olacaktır. Böylece, maliyetlerin düşürülmesi eğilimi artacaktır. Ayrıca; standart maliyetler, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının tutarlı ve geçerli bir biçimde saptanmasını sağlarlar.

### **3.3.Standart Maliyet Yönteminin Yararları ve Sakıncaları**

Bir işletmede farklı bir çok maliyetlendirme yöntemi uygulanabilir. Ayrıca, işletmelerde maliyet yöntemi belirlenirken esas konu uygulanacak yöntemin o işletme için maliyet ve faydalarının belirlenmesidir. İşletme için şekil, zaman ve mekan faydası olarak ortaya çıkan bu faydalar hangi yöntem uygulandığında o işletmeye en fazla faydayı sağlıyor, işletmenin organizasyon yapısına uyuyor ve verimliliğini artırıyor ise işletme o yöntemi seçmelidir. Bu bağlamda, standart maliyet yönteminin kabul edilebilirliği, işletmenin gerçekleşen maliyetlerine yakınlığı, başka bir deyişle, aradaki farkların az olmasıyla oluşur. Ayrıca standart maliyet yöntemi, gerek kısa vadeli sonuç hesaplarının düzenlenerek stok değerlemesini kolaylaştırması ve gerekse işletmelerin değişken maliyet yapısına uyması açısından, farklı maliyet yöntemleriyle beraber kullanıldığında işletmelere rekabet üstünlüğü ve yarar sağlayabilir (Bölükoğlu ve Özgen, 2006; 84).

Bir işletmede standart maliyet yönteminin uygulanabilmesi için işletmenin girdi ve çıktılarının standart nitelikte olması gerekir. Bu nedenle üretilen ürün ve faaliyetlerin standart olduğu sistemlerde kullanılabilir ve sipariş maliyet yönteminden çok safha maliyet yönteminde standart maliyetlerden yararlanılabilir. Ayrıca, işletmelerde yeterli organizasyonun yapılmış olması ve hesap planlarında gider yerleri ve gider türlerinin sağlıklı bir biçimde ayrılmış olması gerekir (Akgün, 2004; 98).

Standart maliyet yönteminden beklenen yararın sağlanabilmesi için gerek işletme dışı ekonomik koşullarda ve gerekse işletme içi faaliyetlerde bir istikrarın olması gerekir. İşletme dışı ekonomik koşullara örnek olarak satın alma fiyatlarında enflasyon etkisi, işletme içi koşullara da satışlar örnek verilebilir. İşletme içi ve işletme dışı ekonomik koşullarda istikrarın olmaması durumunda standartlarda değişme gerekeceğinden, sonuçta standart maliyet yönteminden beklenen yarar da ortadan kalkacaktır (Bölükoğlu ve Özgen, 2006; 74).

Standart maliyet sistemi ile, maliyet unsurları, etkili bir şekilde kontrol edilebildiği gibi mamul maliyetlerinin hesabında hız ve kolaylık sağlanmaktadır. Planlama ve kontrol sayesinde üretim faktörlerinin üretkenliğinin artmasıyla maliyetler düşürülebilir. Kısa dönemde sonuç hesaplarının düzenlenmesi ve stok değerlemesi kolaylaşır. İşletmenin organizasyonunu geliştirmek ve daha verimli bir duruma getirmek olanağı elde edilir. Ayrıca standart maliyet sistemi sayesinde, iyi bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilir (Bursal ve Ercan, 1992; 332).

Bu önemli yararlarına karşılık, maliyet hesaplarında standartlara fazla önem verilmesi, fiili maliyetlerin izlenmesinde ihmellere yol açabilir. Sistem, kontrol bakımından pahalı hesap ve kayıt işlemlerini gerektirebilir. Standartlar, personel üzerinde bir nevi baskı yaratıp, işletme içi beşeri ilişkileri gerginleştirebilir. Ayrıca, her işletmenin yapısı böyle bir sistemin uygulanmasına olanak vermeyebilir.

### **3.4. Standart Maliyet Yönteminin Kuruluş Aşamaları**

Standart maliyetlerin kurulması ve uygulanması güç ve maliyetli bir iş olup uzun çalışmalar gerektirmektedir. Sistemin kurulması için ön çalışmalar zorunlu olmakta ve kuruluş dönemi her işletmenin üretim programı ve tekniğine, organizasyon ve büyüklüğüne göre değişmektedir.

dir. Kurulan sistemin işletmede çalışmasının da bir süre kontrol edilmesi gerekmektedir. Standart maliyet yönteminin kuruluş aşamalarını şöyle sıralayabiliriz (Altuğ, 1996; 234):

-İşletmenin üretim tekniğine göre işletmeyi gider yerlerine ayırmak gerekir.

-Üretilenlerin hangi üretim aşamalarından geçtiğinin saptanmalıdır.

-Her gider yeri için bir faaliyet hacminin saptanması ve bunu en iyi ifade eden ölçümün seçilmesi gerekir.

-Mamul maliyetlerine yüklenecek direkt giderlerin miktar ve fiyat standartlarının saptanması gerekir.

-Yardımcı ve hizmet işyerlerinde biriken giderlerin ana üretici işyerlerine dağıtılarak mamul maliyetlerine yüklenmesi gerekir.

-Direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin dönemsel olarak planlanmalıdır.

-Ana üretici işyerlerindeki faaliyet hacmini ifade eden ölçü birimi başına standart gider yükleme oranının saptanması gerekir.

-Mamulün geçtiği üretim aşamalarından mamule düşen direkt işçilik ve genel imalat gideri yüklerinin belirlenmesi gerekir.

-Direkt madde giderini de ekleyerek üretilen mamul veya hizmetin standart maliyetlerinin saptanması gerekir.

-Üretim işleri dışında yönetim ve satış için de masraf yükleme oranlarının saptanması gerekir.

### **3.5.Standartların Belirlenmesi**

İşletmeler, stokların maliyetini tahmin etmede, satın alma maliyetinin veya satış fiyatının değerlendirilmesine yakın değerlere sahip olması durumunda standart maliyet yöntemini kullanmayı tercih eder. Yöntem, genellikle üretim işletmelerinin ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarının değerlendirilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Stoklar standart maliyete dayalı olarak değerlendirildiğinde, stokların ambarlara girmesinde veya üretime gönderilmesinde üretim hacmi dikkate alınır. Böylece; stok hareketlerinde tutarlar olmadığı için yöntem, kolay, masrafsız ve dönem boyunca maliyet kontrolü yapmaya olanak

sağlayan bir yöntemdir. Ayrıca; dönem sonu stokları maliyetleri de kolaylıkla tahmin edilebilmektedir (Ekergil, 2007; 119-120).

Standart maliyet hesabında; ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerekli olduğunda mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. Bu maliyet yönteminde fiili sonuçlar beklenmez, maliyetini oluşturan giderlerin standart tutarları yapılan çalışmalar sonucunda belirlenmektedir. Üretim yapıldıkça tespit edilen standart tutarlar üretim maliyetine yansıtılmaktadır. Dönem sonunda, tespit edilen gerçek tutarlar ile standart tutarlar karşılaştırılarak sapmalar tespit edilir ve bu sapmaların analizi yapılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009; 61).

Küçük ve orta ölçekli işletmelerde standartları üst düzey yönetici belirlemektedir. Büyük işletmelerde ise bu kişi, fabrikanın ya da bölümün yöneticisidir. Bununla birlikte, işleri yoğun üst düzey işletme yöneticileri, bazen standartların belirlenmesine doğrudan doğruya katılırlar. Standartların belirlenmesine ilişkin ayrıntılı görev, organizasyon içinde, gereksinim duyulan verilerin doğrudan doğruya sağlanabildiği üyelere, uygun biçimde dağıtılır. Bu üyeler; endüstri mühendisleri, pazarlama araştırmacıları ve bütçeyi hazırlamakla sorumlu muhasebeciler olabilir. Bu açıklamadan sonra, standartları belirleme işinin işletme içinde sorumlu birçok kişinin işbirliğini zorunlu kıldığını belirtmek gerekir. Standartları üst düzey işletme yönetiminin onaylaması için; verileri toplayan, süreçleyen, standart maliyetleri belirleyen ve faaliyet başarısını standartlarla karşılaştırmalı olarak raporlayan yönetim muhasebecisi ve onun yönetiminde çalışan personelidir. Bunun için standartlar üst düzey yönetimin onayına sunulmadan önce, standartlardan daha çok doğrudan doğruya etkilenen işletme personeline çoğu kez danışılmaktadır (Üstün, 1992; 121-122).

Standartları belirleme sorumluluğunun öncelikle, sapmalardan sorumlu olacak bölümlere verilmesi gereklidir. Bu da ilgili bölüm yöneticileri ile muhasebe bölümü ve üst yönetim tarafında bir komite tarafından gerçekleştirilebileceği gibi, her bölüm muhasebe bölümünün koordinasyonunda belirli standartların belirlenmesi sorumluluğunu yüklenbilir (Sevgener, 1986; 181). Dolayısıyla, standartların belirlenmesi işletmede yetkili ve bilgili bir kurul tarafından yapılırsa alınacak sonuç daha anlamlı olacaktır.

Standartların belirlenmesinde standartların süresinin belirlenmesi faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi açısından önemlidir. Standartların en fazla, bir yıllık dönem temel alınarak saptanması gerekir. Çünkü, bir yıldan daha uzun süreler için, çalışma ve piyasa koşullarının ne yönde gelişeceğini tahmin etmek oldukça zorlaşmaktadır. Bu durumda, standart maliyetlerin gerçekçi koşullara dayandırılmış olma şansını azaltıcı bir etki yaratır. Bu standart maliyetlerin, her yıl başında yeni baştan saptanacağı anlamına gelmez. Önemli olan, en azından her yıl başında, daha önce belirlenmiş olan standart maliyetlerin dayandırıldıkları koşullar geçersiz hale gelmişse, sadece bunların gerektirdiği değişikliklerin yapılmasıdır. Koşullar değiştiğinde ise, genel fiyat indekslerine benzer indeksler kullanılarak, standartlarda bir düzenleme yapılmalıdır (Üstün, 1992; 123).

Standart maliyetlerin belirlenmesinde iki yaklaşım izlenmektedir. Bunlardan ilki, geçmiş dönemlerin sonuçları veya gelecekteki olası değişiklikler dikkate alınarak istatistiki hesapların yapılması sonucu tahmini maliyetlere ulaşılmasıdır. İkincisi ise, işletmenin stratejik planları da dikkate alınarak uzmanlar tarafından hazırlanan teknik verilere dayalı standartların belirlenmesidir. Standartları etkileyecek unsurlarda görülen değişimler izlenerek, mevcut standartlar yeni koşullara göre yeniden düzenlenmektedir (Ekerkil, 2007; 120).

Standartlar miktar, değer, kapasite ve kalite olarak ulaşılması gereken hedefler olarak değerlendirildiğinde en verimli çalışma koşulları altında ideal standartlar, normal standartlar ve beklenen standartlar olmak üzere üç tür standarttan söz etmek olasıdır. İdeal standartlar en verimli veya en mükemmel çalışma koşulları altında gerçekleşecek faaliyetler ile ulaşılacak hedefleri ifade etmekte ve verimliliği düşüren etkenleri dikkate almamaktadır (Özkan, 1994; 29). Normal standart, normal ekonomik ve işletme koşulları altında gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlere dayanır. Gerçekte normal standartlar, gelecek hakkındaki tahminleri dikkate alarak, geçmişte alınan sonuçlara dayandırılmaya yönelmektedir. Bu tür standartların avantajı fazla düzeltme gerektirmeden uygulanabilmesidir. Normal standartlar, işletme yöneticileri için faaliyetin uzun vadeli planlaması ve işletme kararlarında kullanılma bakımından elverişlidir. Ayrıca bu standartlar, performansın ölçülmesi ve kısa vadeli işletme kararları açısından elverişli değildirler (Jacobsen, 1983; 291-292). Beklenen standartlar ise, uygulanacağı dönemin koşulları,

fiyat düzeyleri ve işletmenin yönetim politikaları esas alınarak belirlenirler (Orhon, 1979; 36).

### **3.5.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartlarının Belirlenmesi**

Gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile gerçekleşen üretimin standart ilk madde maliyetleri arasındaki fark toplam direkt ilk madde farkını ifade etmektedir. Farkların hesaplanmasının esas nedeni, bunların düzeltici tedbirlerin alınmasına dayanak teşkil etmesidir. Söz konusu farkların kullanılan ilk madde ve malzeme miktarı ile satın alma fiyatı ile ilgili olması analiz açısından önem arz etmektedir. Çünkü miktar farkları verimlilikle ilgilidir ve üretim bölümü sorumluluğundadır. Fiyat farkı ise, daha kontrol dışı kabul edilmekle birlikte, satın alma sorumluluğundadır (Lazol, 2008; 191). Bir mamul üretiminde harcanması gereken ilk madde ve malzeme miktarları genel olarak teknik bilgilere göre hesaplanabildiği için, direkt ilk madde ve malzeme standartlarının tespiti zor değildir. Direkt ilk madde ve malzeme standartları miktar ve fiyat standardı olarak ikiye ayrılmaktadır (Çetiner, 1995; 275).

Direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili miktar ve fiyat standartlarının tespit edilebilmesi için işletmenin mamul ve imalat yöntemlerine ait etütlerin yapılması gerekir. Direkt ilk madde ve malzeme miktar standartlarının tespitinde geçmiş dönem verilerine dayanan matematik veya bilimsel yöntemlerden yararlanılmaktadır. Geçmiş dönemlere ait verilerin ortalaması alınabileceği gibi geçmiş dönemde elde edilen en iyi sonuç standart olarak kabul edilebilir (Kızıl, 1979; 20). Direkt ilk madde ve malzeme miktar standardının saptanması her üretici işletmenin üretim tekniğine göre değişebilir. Üretici işletmenin kullandığı tüm direkt madde miktarları ilgili birimler tarafından saptanır. Söz konusu miktarlar üretilen ürün yapısındaki payları da dikkate alınarak net veya brüt miktarlar şeklinde belirlenebilir. Fiziksel bir ölçü olduğundan saptanmasında önemli bir zorluk bulunmayan direkt madde ve malzeme miktar standardı, üretimdeki verim ile yararlanma analizlerinin sonuçlarına dayalı bilimsel, teknik ve istatistik değerlendirmeler sonucu elde edildiğinde sağlıklı sonuçlar alınabilir. Standartların tespitinde mühendislik esasları uygulanıyorsa standartlar daha da sağlıklı olur (Akesen, 1991; 188).

Direkt ilk madde ve malzeme fiyat standartları ise, belli nitelikteki malzemelerin cari fiyat düzeyleri ve en lehte fiyatlar esas alınarak tespit edilir. Bu standartlar tespit edilirken, uzun vadeli sözleşme fiyatlarının

dan, istatistik verilerinden, son zamanlarda yapılan sipariş fiyatlarına ait ortalamalardan, bilgi ve tecrübelerden, yararlanır. Direkt ilk madde ve malzeme fiyatı standardı malzemenin işlemlerine hazır hale getirilinceye kadar yapılan bütün masrafları kapsmalıdır. Bu nedenle, bu standartlara taşıma maliyetleri, indirme ve boşaltma, kontrol ve teslim alma, sigorta ve depolama masrafları da dahil edilmelidir. İlk madde ve malzemeler stokta iken meydana gelen normal fireleri malzeme fiyat standartlarının bu fireler oranında artırılması ile karşılanır. Direkt madde ve malzeme fiyat standartları mühendislik, satın alma ve üretim bölümlerinin işbirliği ile tespit edilir. Standartların karşılanmasında ise satın alma bölümü şefi sorumludur (Kızıl, 1979; 20).

### 3.5.2.Direkt İşçilik Standartlarının Belirlenmesi

Mamul birimi başına direkt işçilik standartları ücret ve zaman değişkenlerine bağlı olarak direkt işçilik zaman standardı ve direkt işçilik ücret standardı olarak ikiye ayrılmaktadır. Direkt işçilik standartlarının tespit edilebilmesi için mamullerin üretimi ile ilgili işlemlerin, iş koşullarının ve her bir işlemin yerine getirecek işçilerin niteliklerinin belirlenmesi gerekir. Direkt işçilik zaman standardı, mamul birimlerinin belli koşullar altında nitelikleri belli işçiler tarafından üretilmesi için, ihtiyaç duyulan zaman süresi olarak tespit edilir. Zaman standartları tecrübeye dayanılarak, geçmiş performansların ortalamasının alınmasıyla, basit gözlemlerle veya uzmanlar tarafından yapılan metot veya hareket ve zaman etütlerine dayanılarak hesap edilebilir. Ayrıca bu standartların tespitinde tesadüfi örnekleme esasına dayanan iş örneklemelerinden yararlanılabilir. Direkt işçilik zaman standartlarında, işçilerin yorgunluğu, istirahat zamanlarını, kusurlu malzemeyi, makinelerin yeni bir işleme hazırlanması için geçen boş zamanın hesaba katılması gerekir. Zaman standartlarının amacı verimliliği ölçmek olduğundan bireysel verimliliklerle değişmeyen faktörlerin ayrılması gerekir. Zaman standartları teşvik edici olmalı buna karşılık çok zor ulaşılabilir olmamalıdır. Usta başılar kendi kontrolleri altındaki zaman standartlarını karşılamakla sorumludurlar (Kızıl, 1979; 21).

Direkt işçilik ücret standartları ise, işletmenin ücret ödeme sistemine göre saptanabileceği gibi, parça başı ücret, saat ücreti veya primli ücret sistemleri uygulanarak da tespit edilebilir. İşçilik standartlarının saptanmasında önemli bir sorun, durumun gerektirdiği ek çalışma için han-



gi standardın uygulanacağıdır. Bunun için bütün faktörlere ilişkin nitelikler ve özel bilgileri dikkate almak gerekir (Tüfekçioğlu, 1972; 35-36). Direkt işçilik ücret standartları, gerekli işçilik niteliklerine göre saptanır. Direkt işçilik standartları sendika ile yapılan sözleşmelerde tespit edilen ücretlerle, normal faaliyet koşullarına dayanılarak yapılan hesaplamalarla, geçmiş dönem direkt işçilik ücretlerinin ortalaması ile, kişisel bilgi ve tecrübelerle hesaplanabilir. Ücret standartları tespit edilirken ücretlerin işe göre değiştiği, kişisel tecrübe eğitim ve değerlerin farklı değerlendirmelere neden olacağı, teşvikli ücret sistemleri gibi metotlardan da yararlanılabilir. Ücret oranı sendikal pazarlıklara, bölgesel emek arz ve talep koşullarına bağlı olarak ortaya çıktığından ücret standartlarının kontrolü sınırlıdır. Standartlardaki ayarlamalar sözleşme değişmelerini takip eder. Ustabaşılar veya personel bölümü şefi kontrolleri altındaki ücret standartlarını saptamakla sorumludurlar (Kızıl, 1979; 21-22).

### 3.5.3. Genel Üretim Giderleri Standardının Belirlenmesi

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik haricinde üretimle ilgili tüm maliyetler genel üretim giderleri olarak kabul edilir (Garrison and Noreen, 1997, s.45). Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ancak üretilen ürün ve hizmetle doğrudan ilişkisi olmayan üretim giderlerine denir (Solomon, 2004, s.483).

Genel üretim giderleri, üretilen mamullerle doğrudan doğruya bir bağıntısı bulunmayan veya ekonomik yönden uygun düşmeyen her türlü üretim giderlerini kapsamına aldığı için genel üretim giderlerine ait standart bütçeler esas alınarak hesaplanır. Tüm standart maliyet sistemini uygulayan işletmeler standart oranı statik bütçelere göre hesaplamaktadır. Esnek bütçeli tüm standart maliyet sistemi ile direkt standart maliyet sisteminin uygulandığı işletmelerde ise standart oran esnek bütçelere göre hesaplanır. Esnek bütçeli tüm standart maliyet sisteminde değişken, sabit ve toplam genel imalat giderleri oranı işletmenin tümü ve masraf yerleri ile sorumluluk merkezleri itibarıyla tespit edilir. Direkt maliyet sisteminde ise tek bir standart oran olarak değişken genel imalat maliyetleri katsayısı tespit edilmektedir. Sabit genel imalat maliyetleri standardı tespit edilirken, önce esas masraf yerleri itibarıyla, her birinin gelecek hesap dönemi için bütçelenmiş genel imalat maliyetleri bu masraf yerlerinin bütçelenmiş faaliyet düzeylerine bölünerek her bir masraf

yerinin faaliyet birimi başına düşen standart genel imalat maliyeti payları hesaplanır. Daha sonra, bir mamul birimin üretilmesinde her masraf yerinin katkıda bulunduğu faaliyet birimleri o masraf yerinin standart genel imalat maliyeti payı ile çarpılır. Böylece her masraf yerinin mamul birimi içindeki genel imalat maliyetleri toplanarak mamul birimi başına düşen genel imalat maliyetleri standart tutarı hesaplanmış olur.

Üretim faktörlerine ait standartlar tespit edildikten sonra direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri standartları mamul maliyet kartlarında gösterilerek toplanır. Böylece mamul maliyet standartları da tespit edilmiş olur (Kızıllı, 1979; 22-23).

### **3.6.Fiili Maliyetlerle Standart Maliyetler Arasındaki Farkların Analizi**

Standart maliyetler dikkatli bir biçimde tespit edildikten sonra, işletme yönetiminin esas faaliyetlerinden biri olan kontrolün yürütülmesi için fiili maliyetlerin standartlara uygunluğunun sağlanması gerekir. Şüphesiz her zaman standartlarla fiili rakamlar arasında bir takım farklar vardır. Bu farkların önemli olup olmadıklarının, düzeltici kontrole ihtiyaç olup olmadığının, farkların nedenleri ile çözüm yollarının tespiti, masraf yerlerine ve masraf çeşitlerine göre ayrıntılı bir biçimde hesaplanmış olan farkların dikkatli şekilde analizini gerekli kılar. Farkların nedenlerini ortaya çıkarmaya yönelik analiz çalışmaları, kontrol dışı unsurları kontrol edilebilir unsurlardan ayırmaya çalışır. Kontrol edilebilen unsurların tespiti ile farkların nedenleri, nerede ortaya çıktıkları ve sorumluların kimler olduğu öğrenilebilir. Kontrol edilemeyen unsurların ise, stoklar ve satılan malın maliyetine yansıtılmasıyla bunların olması gereken tutarlarıyla değerlendirilmesi sağlanmış olur. Standart maliyet farkları, standart maliyet çeşitlerine göre, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri farkları olarak üç grupta incelenebilir (Akşit, 1983; 182).

#### **3.6.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmasının Analizi**

Belirli bir dönemde gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile bu dönemde planlanan üretim için saptanan standartlar arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar miktar ya da fiyat sapması olarak iki unsurdan oluşmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapmaları, faaliyet döneminde harcanan ya da kullanılan madde miktarının o

dönem için saptanan direkt ilk madde ve malzeme miktar standartlarından daha az veya daha çok olması nedeni ile gerçekleşir. Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapması aşağıdaki formülle ifade edilebilir (Özkan, 1994; 34-35):

Miktar Sapması= [Fiili Kullanılan Miktar(FM)- Standart Kullanılan Miktar(SM)] x Standart Fiyat(SF)

Miktar sapmasını sayısal bir örnekle açıklamak mümkündür. Örnek olarak, bir işletme A malzemesinden 10.000 kg. satın almıştır. Malzemenin standart birim fiyatı 100 TL/Kg, fiili birim fiyatı ise 110 TL/Kg. dir. Bir birim üretim için standart malzeme miktarı 1.5 kg.dır. Dönem içinde 3.000 birim üretilmiş ve fiilen 4.600 kg malzeme kullanılmıştır. Bu verilere göre ilk madde ve malzeme miktar sapmasını hesaplayalım.

Standart kullanılan miktar= 3.000 x 1.5 = 4.500 birim.

İlk madde ve malzeme miktar sapması = (4.600 - 4.500) x 100 = 10.000

Fiili üretimde, standarda göre olması gerekenden daha fazla madde ve malzeme tüketildiği için 10.000 liralık sapma olumsuz olarak yorumlanır.

Miktar sapmasının nedenleri; madde malzemenin kalitesi düşük olması, imalat yöntemlerinde bir değişiklik yapılmış olması, işçiler dikkatle çalışmamış olması, makine ve tezgahlar arızalı olması ve taşıma işlerinde aksaklık olması sonucu ortaya çıkabilir (Hatipoğlu, 1993; 159).

Direkt ilk madde ve malzeme standart maliyetlerinin belirlenmesindeki ikinci unsur fiyat standardıdır. Fiyatlar daha çok işletme dışından kaynaklanan koşullara bağlıdır, bu nedenle fiyat standartlarının kontrol edilebilirliği azdır. Satın alma bölümünce belirlenmiş cari fiyat düzeyi ve gelecekteki fiyat değişimelerindeki beklentiler ile fiyat standartları belirlenmektedir. Ayrıca, fiyat standartlarının belirlenmesinde uzun vadeli fiyat sözleşmeleri, bilimsel yöntemlere dayalı fiyat tahminleri, yönetimin bilgi ve tecrübelerine dayanan tahminleme yöntemi ve sayısal çözümlere dayalı tahminleme yöntemlerinden yararlanılmaktadır (Akgün, 2004; 99). Direkt ilk madde ve malzeme fiyat sapması ise, hammadde ve malzemenin standart alış fiyatıyla, fiili alış fiyatı arasındaki farka eşittir. Bu sapmanın hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanır.

Malzeme Fiyat Sapması= (FF-SF) x Fiili Miktar

Burada SF, standart fiyatı, FF ise fiili fiyatı ifade etmektedir. Fiili fiyat, yükselen fiyatların olması halinde, incelemeye alınan dönemdeki tüm alışların birim fiyatlarının ortalaması olarak kabul edilebilir (Cashin ve Polimeni, 1981; 396).

Yukarıdaki örneğimizi ilk madde ve malzeme fiyat sapmasına uygulayalım.

Fiyat Sapması =  $(110-100) \times 10.000 = 100.000$  TL. Fiili fiyat, standart fiyattan yüksek olduğu için sapma olumsuz olarak nitelendirilir.

### 3.6.2.Direkt İşçilik Sapmalarının Analizi

Belirli nitelikteki bir üretimin fiili direkt işçilik maliyeti ile standart direkt işçilik maliyeti arasındaki farka, direkt işçilik sapması denir. Direkt işçilik giderleri, çalışma süresi ile ücret oranının bir fonksiyonu olduğundan, bu maliyetlerle ilgili farklar temelde direkt işçilik zaman sapması ve direkt işçilik ücret sapması olarak ikiye ayrılmaktadır (Akşit, 1983; 185).

Direkt işçiliklerde ücret ve zaman sapmalarına ilişkin analizin yapılabilmesi için; üretilen mal ve hizmetin birimine isabet eden işçilik saati ya da belirli üretim faaliyetlerine ayrılan zamanın ve bu zamanlara göre ödenen ücretin bilinmesine, yapılan üretimin parça başına göre yapılıyor ise bunun için de tanınan ücretin standartlara bağlanmış olmasına gerek vardır. Standart esaslara bağlanan ücret ve zaman faktörlerinden başka, işletmenin işçilere zaman esasına ya da parça başına göre fiilen ödedikleri ücretlerin de gider yerleri sipariş ya da ürün birimine göre dağılımının kayıtlara geçirilmiş olması, maliyetler ve karşılaştırma yönünden gerekli bulunmaktadır.

Üretilen mal ve hizmet birimlerinin geçirdikleri faaliyetlerde çalışan işçiler için saptanan standart ücretlerle, aynı iş için fiilen ödenen ücret arasında bulunan fazla ya da noksan sapmalara ücret sapması denir. Ücret sapmasının analizinde, fiili direkt işçilik saati, fiili ücretle standart ücret farkının çarpılmasıyla hesaplanır (Uragun, 1993; 529-530).

Ücret Sapması = [ Fiili Ücret(FÜ)- Standart Ücret(SÜ) ] x Fiili Zaman(FZ)

Direkt işçilik zaman sapması, üretimde kullanılan fiili işçilik zamanı ile o üretim için tespit edilmiş standart zaman arasındaki farkın birim standart ücretle çarpılması sonucu bulunur.

Direkt İşçilik Zaman Sapması = [ Fiili Zaman(FZ) -Standart Zaman(SZ) ] x Standart Ücret(SÜ)

Direkt işçilik zaman sapması, belirli bir üretimin elde edilmesi için fiilen çalışılan zamanın bu iş için öngörülen standart zaman süresinden farklı oluşu ile ortaya çıkmaktadır. Fiili zamanın standart zamandan fazla olması farkı olumsuz, az olması ise, olumlu olarak yorumlanır. Direkt işçilik zaman sapması çoğunlukla işçilerin verimliliği ile yakından ilgilidir (Akşit, 1983; 185-186).

Bu açıklamalardan sonra direkt işçilik sapma analizini bir sayısal örnekle açıklamak gerekir. Örnek olarak, bir işletmenin ilk madde ve malzeme miktar standardı 1/1 olup Mayıs 2009'de 200 birim üretim yapılmıştır. Bu üretim için birimi 120 TL'den 220 birim malzeme kullanılmıştır. Bu işletmede standart olarak 1 birim mamul 2 saatte üretilmektedir. Standart saat ücreti 100 TL'dir. Mayıs 2009 içinde üretilen 200 birim mamul için 440 saat çalışılmıştır. Fiili direkt işçilik maliyeti ise 52.800 TL'dir. Bu verilere göre direkt işçilik sapmalarını hesaplayalım.

$SZ = 200 \times 2 = 400$  saat    Ücret Sapması =  $(F\ddot{U} - S\ddot{U}) \times FZ = (120 - 100) \times 440 = 8.800$  TL

$FZ = 440$  saat    Zaman Sapması =  $(FZ - SZ) \times S\ddot{U} = (440 - 400) \times 100 = 4.000$  TL

$S\ddot{U} = 100$  TL    Toplam Sapma =  $8.800 + 4.000 = 12.800$  TL.

$F\ddot{U} = 52.800 / 440 = 120$  TL

Örnek olarak, Standart Maliyet yöntemini uygulayan MERT sanayi işletmesinde A mamulü için standartlar aşağıdaki gibidir.

**HM STANDARTLARI:** A mamulü için Y ve Z hammaddeleri kullanılmakta olup miktar standardı 1 birim A için 10 kg Y hammaddesi ve 6 kg Z hammaddesidir. Standart fiyat Y için 35 TL/kg ve Z için ise 25 TL/kg dir.

**DOLAYSIZ İŞÇİLİK STANDARTLARI:** 1 birim A mamulü standart olarak 2 saatte üretilmekte olup, standart saat ücreti 120 TL dir.

**GENEL ÜRETİM GİDERLERİ STANDARDI:** Aylık esnek bütçe denklemi  $Y = 225.000 + 50X$  dir. Aylık bütçelenmiş faaliyet hacmi 1.500 DİS' dir.

**Fiili Kullanımlar:** Mayıs 2009'da 500 birim A mamulü üretil-  
di. Y hammaddesinden 4.800 kg, kg'i 38 TL'den, Z hammaddesinden  
3.100 kg, kg'i 24 TL'den kullanıldı. Bu üretim için 1.100 saat çalışıldı. Fiili  
dolaysız işçilik maliyeti 137.500 TL oldu. Fiili genel üretim giderleri ise  
350.000 TL oldu.

**İSTENEN:** Hammadde ve dolaysız işçilik sapmalarını hesaplayalım.

**Hammadde Sapmaları:**

$$FM=4.800 +3.100=7.900 \quad SF=35+25= 60 \text{ TL}$$

$$SM= (10+6)X500 = 8.000 \quad FF= 38+24=62 \text{ TL}$$

**Fiyat Sapması**= (FF-SF) x Fiili Miktar= (62-60)X7.900 = 15.800 (olum-  
suz)

**Miktar Sapması**= [ Fiili Kullanılan Miktar(FM)- Standart Kullanılan  
Miktar(SM) ] x Standart Fiyat(SF)= (7.900-8.000)X60 = -6.000 (olumlu)

**D.siz İşçilik Sapmaları:**

$$SZ= 500X2 = 1.000 \text{ saat} \quad FZ=1.100 \text{ saat}$$

$$SÜ = 120 \text{ TL} \quad FÜ= 137.500/1.100= 125 \text{ TL}$$

**Ücret Sapması** = [Fiili Ücret(FÜ)- Standart Ücret(SÜ)] x Fiili Za-  
man(FZ) = (125-120)X1.100 =5.500 (olumsuz)

**Zaman Sapması** = [Fiili Zaman(FZ)-Standart Zaman(SZ)]xStandart  
Ücret(SÜ)

$$= (1.100-1.000)X 120 =12.000 \text{ (olumlu)}$$

**3.6.3. Genel Üretim Giderleri Sapmalarının Analizi**

Genel üretim giderleri, belirli bir faaliyet hacmi temel alınarak bütçe-  
lendiğinden bu giderlerle ilgili olarak fiili genel üretim giderleri bütçe-  
lenmiş genel üretim giderlerinden farklı olmaktadır. Ayrıca, işletme ge-  
nel üretim giderlerini bütçelerken temel aldığı faaliyet hacmi yani kapa-  
siteye ulaşmadığı için fark oluşur (Haftacı, 2009, 349-350). Direkt ilk  
madde ve malzeme ve direkt işçilik için yapılan sapma analizleri daha  
geniş biçimde genel üretim giderlerinin kontrolü için yapılır. Genel üre-  
tim giderlerinin çok değişik maliyet kalemlerini bünyesinde toplaması  
ve birçoğunun tahmini rakamlarla hesaplanması nedeniyle üretilen ma-  
muller ile direkt madde ve işçilikte olduğu gibi doğrudan bir ilişki kuru-  
lamamaktadır. Bu nedenle, genel üretim giderleri değişik faaliyet düzey-

leri için planlanmaktadır. Bir başka deyişle, değişken ya da esnek bir standart maliyet ve bütçe kontrol sistemi düzenlenir.

Sipariş veya üretim faaliyetleri sonucu oluşan genel üretim giderleri standart saatler esas alınarak üretim maliyetine yüklenir. İşletmelerin yapısına bağlı olarak, gerçekleşen genel üretim giderleri ile standart yüklenen genel üretim hafta sonlarında veya ay sonlarında karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu saptanan fark genel üretim giderleri sapmalarını oluşturur (Özkan, 1994; 38).

Genel üretim giderleri sapmaları; bütçe sapması, verim sapması ve kapasite sapması olarak üç çeşide ayrılmaktadır. Bütçe sapması, fiili genel üretim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktır.

Bütçe Sapması = Fiili GÜG - Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜG

Bu sapma, bütçelerden eksik veya fazla harcama yapılması sonucu ortaya çıkar. Bu sapma, her bir gider kalemi için ayrı ayrı hesaplanmalıdır. Fiili genel üretim giderleri, fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinden büyükse sapma olumsuz, küçükse olumludur.

Verim sapması, fiili iş hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı ile standart iş hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarları arasındaki farktır.

Verim Sapması = Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜG - Standart İş Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜG

Fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri, standart iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderlerinden fazla ise veya fiili iş hacmi, standart iş hacminden fazla ise sapma olumsuz, aksi halde olumludur. Bu sapma, üretimde fiilen kullanılan sürenin, standart süreden farklı olması durumunda ortaya çıkar.

Kapasite sapması ise, fiili iş hacminin, genel üretim giderleri yükleme oranının hesaplanmasında kullanılan iş hacminden farklı olmayışı halinde ortaya çıkar. Bu sapma mamul maliyetine yüklenmiş veya fazladan yüklenmiş sabit genel üretim giderleri tutarını gösteren bir sapmadır. Bu sapma şöyle hesaplanır (Çetiner, 1995; 287-289).

Kapasite Sapması = Standart İş Hacmindeki Bütçelenmiş GÜG - Maliyetlere Yüklenen GÜG Standart Tutarı

Standart iş hacmindeki bütçelenmiş genel üretim giderleri, maliyetlere yüklenen genel üretim giderleri standart tutarından fazla ise veya fiili iş hacmi, standart iş hacminden fazla ise sapma olumsuz, aksi halde olumludur.

Yukarıdaki örnekte, Standart Maliyet yöntemini uygulayan MERT sanayi işletmesinin genel üretim giderleri sapmaları ise aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$Y=225.000+50X$$

Değişken Genel Üretim Giderleri Y.K.= 50 TL/DİS

Sabit Genel Üretim Giderleri Y.K.= 225.000/1.500 = 150 TL/DİS

Bütçe Sapması= Fiili GÜG - Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş GÜG=350.000-( Y=225.000+50X) = 350.000-(225.000+50(1.100))= 70.000 (olumsuz)

Kapasite Sapması = Standart İş Hacmindeki Bütçelenmiş GÜG - Maliyetlere Yüklenen GÜG Standart Tutarı= (225.000+50(1.000)-(1.000X(50+150)))= 75.000 (olumsuz)

### 3.7.Standart Maliyetlerin Muhasebe Kayıtlarına Aktarımı

Standart maliyet bilgileri muhasebe kayıtlarına kısmı plan, toplu plan ve ikili plan olmak üzere üç yöntemle aktarılabilir. Kısmı plan yönteminde genel olarak, gider türleri hesapları gerçek maliyetlerle borçlandırılır ve alacaklandırılır. Gider yerleri hesapları ise, gerçek maliyetle borçlandırılır ve üretimin standart maliyeti ile alacaklandırılır. Dönem sonunda mamul ambarına ve dönem sonu yarı mamul stokuna aktarılan standart tutarlardan sonra, gider yerleri hesap kalanları, standart sapmaları yansıtır.

Toplu planda gider yerleri ve gider taşıyıcıları hesapları standart maliyetle kayıtlara aktarılır. Gider türleri hesaplarından gider yerleri hesaplarına aktarım anında sapmalar ilgili sapma hesaplarına aktarılmaktadır. Böylece maliyet kontrolü en kısa sürede ve işlemin yapıldığı anda gerçekleşmiş olmaktadır. İkili planda ise, sapmalar anında saptanmakta ve sapmaların gider taşıyıcıları arasında dağıtımı ile ortalama gerçek maliyetler saptanmış olmaktadır. Ayrıca dönem stoklarının gerçek maliyetleri yansıtması sağlanır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1993:213-216). Görüldüğü gibi, kısmı planda maliyet unsurlarının analizi muhasebe dışı



işlemlerle ve dönem sonu fiziki sayımlara dayanılarak yapıldığı halde toplu planda, farklar dönem içinde ve giderler yapıldıkça saptanır.

Tekdüzen hesap planında, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ait sapmaların muhasebeye işlenmesi farklı hesap kodlarında ele alınmıştır. Bunlardan direkt ilk madde ve malzeme sapmaları **712- Direkt İlk madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı** ve **713- Direkt İlk madde ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı**'nda izlenmektedir. **712- Direkt İlk madde ve Malzeme Fiyat Farkı Hesabı**; önceden tahmin edilen hammadde giderleri ile gerçekleşen gider arasındaki olumsuz fiyat farkları bu hesabın borcuna, olumlu fiyat farkları bu hesabın alacağına kaydedilir. **713- Direkt İlk madde ve Malzeme Miktar Farkı Hesabı** ise; önceden tahmin edilmiş ilk madde ve malzeme miktarı ile gerçekleşen miktar arasındaki olumsuz miktar farkları bu hesabın borcuna, olumlu miktar farkları bu hesabın alacağına kaydedilir. Tekdüzen hesap planında, direkt işçilik sapmaları, ücret sapmaları ve zaman sapmaları olarak iki grupta ele alınmıştır. **722-Direkt İşçilik Ücret Farkları Hesabı**; tahmini olarak hesaplanmış ücretlerle gerçekleşen ücretler arasında oluşan farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz ücret farkları hesabın borcuna, olumlu ücret farkları hesabın alacağına kaydedilir. **723-Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları Hesabı**; tahmini olarak hesaplanmış süre ile gerçekleşen süreler arasında oluşan farkların izlendiği hesaptır. Olumsuz süre farkları bu hesabın borcuna olumlu süre farkları alacağına kaydedilir. Ayrıca Tekdüzen hesap planında, genel üretim giderleri sapmaları; bütçe sapmaları, verimlilik sapmaları ve kapasite sapmaları olarak üç farklı hesapta izlenmiştir. **732- Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları Hesabı**; gerçekleşen genel üretim giderleri ile tahmini genel üretim giderleri arasındaki olumlu ya da olumsuz bütçe farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. **733- Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları Hesabı**; gerçekleşen genel üretim giderleri ile tahmini genel üretim giderleri arasındaki olumlu ya da olumsuz verimlilik farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir. **734- Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları Hesabı**; gerçekleşen genel üretim giderleri ile tahmini genel üretim giderleri arasındaki olumlu ya da olumsuz kapasite farklarının izlendiği hesaptır. Olumsuz farklar hesabın borcuna olumlu farklar ise alacağına kaydedilir.

#### 4.SONUÇ

İşletmelerin serbest rekabet koşullarında faaliyet sürdürmeleri ve hızlı rekabet sonucu piyasada istenen fiyatı piyasaya kabul ettirememesi sorunu fiyatların yükseltilerek kâr oranlarının artırılma olanağını ortadan kaldırmaktadır. Böylece kâr oranını artırmada en önemli etken, maliyetlerin kontrolünü sağlamaktır. Maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik işlemler, yöneticilere karar almada yardımcı olacak bilgileri sunmaktadır. Maliyet kontrolü ise, maliyetlerin sınıflandırılması ve uygulanan maliyet sistemi yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Maliyet sisteminin gerçekleştirilmesi ile birlikte maliyet hesaplarının incelenmesi, kontrolü ve muhasebenin yönetime araç olma işlevlerinin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir.

İşletmelerin kontrol araçlarından biri olan maliyet muhasebesinin kapsadığı maliyet sistemlerinden standart maliyet sisteminin geliştirilmesi ile işletmeler ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılayan bir modern maliyet sistemine kavuşmuşlardır. İşletme yönetimine ilişkin karar alma sorunlarını çözümlenebilmek için, maliyet sistemlerini kullanmak gerekmektedir. Modern yönetim muhasebesinde, özellikle direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri gibi temel maliyet unsurlarının standart maliyetler aracılığı ile kontrol edilmesi gerekir.

Standart maliyet, önceden belirlenen, ulaşılması yararlı ve gerekli maliyettir. Standart maliyetler geçmiş faaliyet dönemlerinin getirdiği tecrübeleri ve bilimsel araştırmaları kapsayan çalışmalar sonucu belirlenmektedir. Bu maliyetler, ne kadar önce belirlenmiş olursa olsunlar, fiili maliyetlerle karşılaştırılmadıkça oluşan farkların nedenleri üzerinde durulup ortadan kaldırılmaları için gerekli tedbirler alınmadıkça herhangi bir değer ifade etmezler. Sonuç olarak, maliyetlerin kontrol edilebilmesi için üretimin fiili maliyetlerinin mutlaka saptanmış olması gerekir. Standart maliyetlerin başarılı bir şekilde uygulanması için, ilgili işletmenin, iyi bir organizasyona, sorumluluk muhasebesi sistemine ve yeterli bir hesap planına sahip olması gerekir.

## KAYNAKLAR

- AKGÜN, Melek. ,(2004), "Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizleri", Mali Çözüm Dergisi, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı: 66, Ocak-Şubat-Mart 2004.
- AKESEN, Aytuğ. ,(1991) , Maliyet Muhasebesi(Genel Bilgiler ve Orman Ürünleri Endüstrisi Uygulama Örnekleri), İstanbul:Üniversite Yayınları No: 3634, 1991.
- AKŞİT, Bilgütay., (1983), Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, İstanbul: Der Yayınları No: 54.
- ALLEN, M.W. and MYDDELTON, D.R., (1992), Essential Management Accounting, Second Edition, New York: Prentice Hall International(UK) Ltd.
- ALTUĞ, Osman., (1996), Maliyet Muhasebesi, 11.Baskı, İstanbul: Evrim Yayınevi.
- BÖLÜKOĞLU, İlhan ve ÖZGEN, IŞIL. ,(2006), "Yiyecek-İçecek İşletmelerinde Standart Maliyet Sistemi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 8 Sayı: 1, 2006.
- BURSAL, Nasuhi and ERCAN, Yücel., (1992), Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, 4.Basım, İstanbul: Der Yayınları, No: 103.
- BURSAL, Nasuhi., (1976), "Maliyet Kontrolü", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 1, Şubat 1976.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil., (1974), Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, Ankara: AİTİA Yayınları No: 87.
- CASHIN, James A. and POLIMENI, Ralph S., (1981), Cost Accounting, New York: McGraw-Hill Book Company.
- CİVELEK, Muzaffer (2002), Maliyet Muhasebesi, Sorular, Sorunlar, Cevaplar, Üçüncü Baskı, Ankara: Detay Yayınları.
- CİVELEK, Muzaffer ve ÖZKAN, Azzem. ,(2006), Temel ve Tekdüzen Maliyet Muhasebesi, 3.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- ÇETİNER, Ertuğrul., (1992), Üretimde Maliyet Hesapları(Teori ve Uygulama), Ankara: Gazi Büro Yayınları.

- ÇETİNER, Ertuğrul., (1995), Konaklama İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi, 2.Baskı, Ankara: Tutibay Yayınları.
- ÇETİNER, Ertuğrul., (1995), Maliyet Muhasebesi(Teori ve Uygulama), Ankara: Tutibay Yayınları.
- EKERGİL, Vedat. ,(2007), TMS-2 Stoklar ve Uygulaması, (Editörler: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları No: 52.
- GARRISON, R. H. and E. W. NOREEN., (1997), Managerial Accounting, Eighth Edition, Irwin.
- GENÇOĞLU, Ümit Gücenme. ,(2008), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi, Bursa: Marmara Kitap Merkezi Yayınları.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer., (1999), Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Beta Yayınevi.
- HAFTACI, Vasfı., (1988), Maloluş Muhasebesi, Trabzon: KTÜ Yayınları No: 136.
- HAFTACI, Vasfı., (2009), Maliyet Muhasebesi, İzmit: Umuttepe Yayınları No: 13.
- HAFTACI, Vasfı., (2008), Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3.Baskı, İzmit: Umuttepe Yayınları No: 5.
- HATİBOĞLU, Zeyyat., (1983), Temel Maliyet-Kâr Planlaması ve Kontrolü, İstanbul: Yeni İktisat ve İşletme Yönetimi Dizisi No: 9.
- HORNGREN, C. T. and FOSTER, George. ,(1987), Cost Accounting A Managerial Emphasis, Sixth Edition, New Jersey: Prentice Hall.
- JACOBSEN, Backer., (1983), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, (Çeviren: Sadık Baklacioğlu), İstanbul: Beta Basım Yayım.
- KIZIL, Ahmet., (1979), Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi, İstanbul: İÜ Yayını No: 2685.
- KOBU, Bülent., (1989), Üretim Yönetimi, 7.Baskı, İstanbul: İşletme Fakültesi Yayını No:211.
- KOÇ, Yüksel., (1972), Koç, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 329.

- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihad., (1992), Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi, 1.Baskı, Adana.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihad., (2002), Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, İstanbul: Beta Basım Yayım.
- LAZOL, İbrahim. ,(2008), Maliyet Muhasebesi, Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- LAZOL, İbrahim., (2002), Maliyet Muhasebesi, Bursa: Ekin Kitabevi.
- LOUDERBACK, Hirsch., (1992), Cost Accounting-Accumulation, Analysis, And Use, Third Edition, Ohio: Sout Western Publishing Co.
- MORIARITY, Shane and ALLEN, Carl P., (1991), Cost Accounting, Third Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- ORHON, Feryal., (1979), "Standart Maliyet Sisteminde Standartların Sap-tanması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 5, Sayı: 16, Mayıs 1979.
- ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan ve KARAPINAR, Aydın.,(2009), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları: TMS-TFRS, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- ÖZKAN, Mehmet., (1994), Esnek Bütçeler, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını No: 562.
- ÖZKAN, Mehmet., (1994), Maliyet Sistemleri, İstanbul: Marmara Üniversite-si Yayını No: 563.
- PEKER, Alparslan., (1988), Modern Yönetim Muhasebesi, 4.Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayını No: 53.
- SEVGENER, A.Sait ve HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem., (1993), Yönetim Mu-hasebesi, 3.Baskı, İstanbul: M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:1993/458-691.
- SEVGENER, A.Sait., (1986), Yönetim Muhasebesi, İstanbul: MÜ Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları No: 1986/2-10.
- SMİTH, Jack L., KEITH, Robert M. and STEPHENS, William L., (1988), Managerial Accounting, New York: Mcgraw-Hill Book Company.
- SOLOMON, Paul (2004), Financial Accounting: A New Perspective, USA: McGraw Hill Company.
- ŞENER, Recep. ,(2008), Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muha-sebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi.

TUAN, A.Kadir., (1976), Yönetim Muhasebesi, Adana: Kemal Matbaası, Muhasebe Serisi No: 1.

TÜFEKÇİOĞLU, Tuğrul., (1972), Standart Maliyetler ve Türkiyede Uygulanması, Ankara: EİTİA Yayını No: 101/57.

URAGUN, Mehmet., (1993), Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Ankara: Yetkin Kitabevi.

ÜSTÜN, Rıfat., (1992), Yönetim Muhasebesi, 2.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

WESTON, J.Fred and COPELAND, E.Thomas., (1992), Managerial Finance, Ninth Edition, New York: The Dryden Press International Edition.