

MALİYET MUHASEBESİ-4

Öğretim Üyesi: Prof. Dr. Melek EKER

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzemeyle, direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretimle ilgili, ancak üretilen ürünlerle doğrudan doğruya ilişkisi kurulamayan ve birbirinden farklı gider kalemlerinden oluşan bir üretim maliyeti unsurudur.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, **genel üretim giderlerinin** kendilerine özgü birtakım **özellikleri** söz konusudur. Bunlar:

- İşletmede üretilen mamullerle bu giderler arasında direkt bir bağ kurulamaz,
- Kontrol edilebilirlik ve değişkenlik yönünden farklı yapıdaki çok çeşitli gider kaleminden oluşur,
- Bu giderlerin gelişimi zaman içerisinde düzensizlik gösterebilir. Örneğin, ısıtma giderleri, yıllık izin ücretleri vb.
- Bu giderlerin kontrol sorumluluğu, çeşitli yönetim birimlerine dağılır,
- Bu giderlerin bir bölümünün kesin tutarları ancak yıl sonlarında belli olur. Örneğin, bakım onarım giderleri, doğum, evlenme, ölüm vb.

Genel üretim giderlerinin özelliklerini bu şekilde kısaca özetledikten sonra, şimdi bu grup giderlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

050 Endirekt Madde ve Malzeme Giderleri

- Yardımcı madde ve malzeme giderleri
- İşletme malzemeleri

150 Endirekt İşçilik Giderleri

- Nezaretçi ücretleri
- Fazla çalışma ücretleri
- Kıdem tazminatları
- İzin ücretleri ve ikramiyeler
- Yardımcı gider yeri işçilikleri
- Sosyal yardımlar
- Boş zaman işçilikleri vb.

200 Memur Ücret ve Giderleri

Maaşlar, İkramiyeler, Fazla çalışma ücretleri, Kıdem tazminatları, İzin ücretleri, Yardımcı gider yeri maaşları, Sosyal yardımlar vb.

300 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Elektrik, Doğalgaz, Su, Haberleşme, Temizlik, Yemek, Bakım, Taşıma (Servis), Danışmanlık vb.

400 Çeşitli Giderler

Kırtasiye giderleri, Kira giderleri, Sigorta giderleri, Aidat giderleri, Temsil – Ağırlama giderleri, Ulaşım giderleri, Eğitim giderleri, ısıtma giderleri, vb.

500 Vergi, Resim ve Harç Giderleri

Tapu harçları, Emlak vergileri, Taşıt vergileri vb

600 Amortisman ve Tükenme Payları

Bina amortismanı, Tes.,Mak. ve Cihaz amortismanı, Taşıt amortismanı, Demirbaş amortismanı, Haklar amortismanı vb.

700 Finansman Giderleri

- Yukarıda ana hatlarıyla sayılan genel üretim giderleri kalemlerinin çok değişik tür ve karaktere sahip giderlerden oluşması bunların direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik göre, üretim maliyetine aktarılmasını oldukça güçleştirmektedir. Zira genel üretim giderlerinin üretim hacmi karşısındaki değişkenliği farklıdır. Bu giderlerin içinde; sabit, değişken, yarı değişken veya yarı sabit nitelikte her türlü giderlerin bulunması, ürün birim maliyetlerini, üretilen miktara göre, doğru yönde yada ters yönde etkileyebilmektedir.
- Sonuç olarak, ürün birim maliyetini değişik yönde etkileyen bu giderlerin, üretim maliyetine aktarılması, bir takım yükleme(dağıtım) oranları vasıtasıyla yapılabilmektedir. Ancak ürünlere göre endirekt olan bir gider, gider yeri bakımından direkt ve endirekt olabilir. Gider yerleri açısından, direkt olan genel üretim giderleri, aynen direkt ilk madde ve direkt işçilik giderlerinde olduğu gibi hiçbir dağıtım ölçüsüne gereksinim duyulmadan gider yerlerine yüklenebilir. Örneğin, gider yerinin nezaretçi ve temizlik personeli ücretleri, makine amortisman giderleri vb. Gider yerleri açısından, endirekt olan genel üretim giderleri ise, gider yerlerine ancak bir takım dağıtım ölçüleri vasıtasıyla yüklenebilirler. Örneğin, fabrikaya ait kira, amortisman, sigorta, ısıtma vb. gibi giderler.

Gider Yerleri

- Gider Yerleri, bir diğer ifadeyle gider merkezleri, giderlerin toplandığı sorumluluk merkezleridir.
- Gider Yerleri, MSUG Tebliği'nde aşağıdaki gibi bölümlendirilmiştir. Bu bölümleme, 10-99 arasında sayılar verilerek yapılmıştır.
 10. Esas Üretim Gider Yerleri
 - 30.Yardımcı Üretim Gider Yerleri
 - 40.Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
 - 45.Üretim Yerleri Yönetim Gider Yerleri
 50. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
 60. Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
 - 70.Genel Yönetim Gider Yerleri
 80. Finansman Gider Yerleri
 90. Yapılmakta Olan Yatırım Gider Yerleri

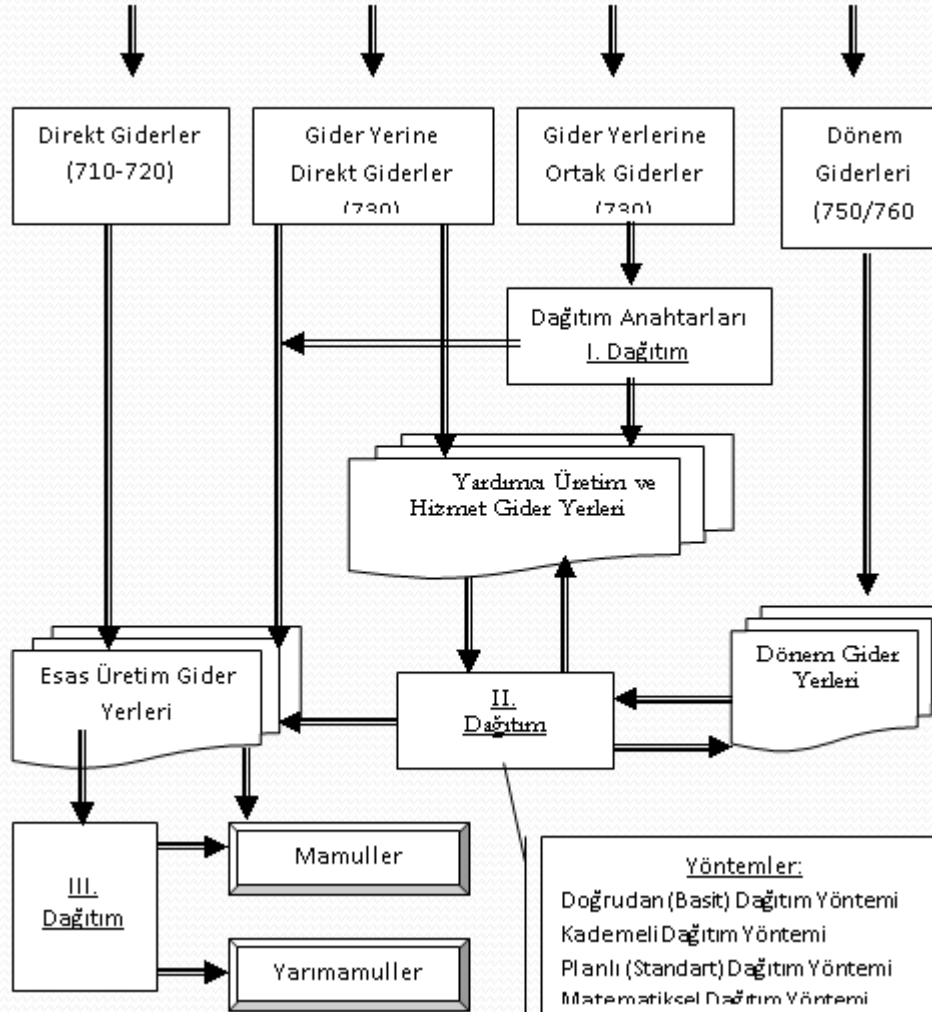
Genel Üretim Giderlerinin Üç Aşamalı Dağıtım Süreci

Yukarıda sözü edilen bu bilgilere göre, genel üretim giderlerinin, üretilen ürünlerle dolaylı(endirekt), gider yerleriyle ise, hem dolaylı(endirekt), hem de dolaysız(direkt) bir ilişki içinde olduğunu gördük. Genel üretim giderlerinin, birden fazla gider yeri olan işletmelerde ürün maliyetlerine yüklenebilmesi için, öncelikle gider yerlerine dağıtılması gerekmektedir. Genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımını iki aşamada gerçekleştirir. Bunlar sırasıyla birinci ve ikinci dağıtım olarak adlandırılır.

- **Birinci dağıtım**, genel üretim giderlerinin, gider yerleriyle ilişkilerine göre, tüm gider yerlerine (esas, yardımcı ve hizmet gider yerleri) dağıtılmasıdır.
- **İkinci dağıtım**, I.Dağıtım sonucu yardımcı gider yerlerinde toplanan giderlerin, esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır.
- **Üçüncü Dağıtım**, II.Dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanan tüm giderlerin çeşitli dağıtım ölçüleri vasıtasıyla gider taşıyıcılarına (yarımamul, mamul) yüklenmesine ise **III. Dağıtım** denir.

Sözkonusu aşamalar, aşağıda ele alınmaktadır.

GİDER ÇEŞİTLERİ		
710 Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri	Endirekt Malzeme Giderleri	Çeşitli Giderler
720 Direkt İşçilik Giderleri	Endirekt İşçilik Giderleri	Vergi Resim Ve Harçlar
	Memur Ücret Ve Giderleri	Amortisman Ve Tükenme Payları
	Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizm.	Finansman Giderleri
DİREKT GİDERLER	ENDİREKT (DOLAYLI) GİDERLER (730,750,760,770,780)	



GENEL ÜRETİM GİDERLERİNİN GİDER YERLERİNE DAĞITIMI (I.DAĞITIM)

- Giderlerin gider yerine dağıtımı *I. Dağıtım* olarak adlandırılır. Direkt giderlerin (710,720), gider yerlerine dağıtımında sorun olmaz. Genel üretim giderlerinin bir kısmı doğrudan gider yerlerine yüklenebilirken, önemli bir kısmının gider yerlerine dağıtımında dağıtım anahtarlarına (ölçülerine) ihtiyaç vardır.
- **Dağıtım anahtarları**, gider merkezlerine direkt olmayan genel üretim gider kalemlerinin, bu yerlere dağıtımında kullanılan bir takım ölçütlerdir. Dağıtılacak herhangi bir gider kaleminden birden fazla ölçü ile dağıtılması söz konusu olabilir. Bundan dolayı giderin gider yerlerine dağıtımında en uygun olan dağıtım anahtarı kullanılmalıdır. Seçilen dağıtım anahtarı ölçülebilir, mantıklı ve pratik olmalıdır. **Dağıtılacak giderle dağıtım anahtarı olarak kullanılacak ölçü arasında mantıklı bir ilişki kurulabilmeli** ve bu ölçülerin elde edilebilmesi çok zor olmamalıdır.

Genel üretim giderlerinin gider yerlerine dağıtımında aşağıdaki ölçüler, dağıtım anahtarı olarak seçilebilir:

GİDER ÇEŞİDİ	DAĞITIM ANAHTARI
Enerji Giderleri	Makinelerin gücü, kullanılan KWS
Isıtma Giderleri	Radyatör dilim sayısı, yüzölçümü-Hacim
Aydınlatma Giderleri	Ampul Sayısı
fabrika amortismanı, sigortası, vergisi, kirası	Yüzölçümü
Makine Amortismanları, kirası, sigortası	Doğrudan
Sosyal Giderler	İşçi Sayısı
Telefon Giderleri	Telefon Sayısı / Doğrudan Ölçüm
Sosyal Sigorta Primleri	İşçilik Giderleri
Bakım-Onarım Gideri	Makine sayısı, makine değeri, ve harcanan bakım saati
Endirekt ilk madde ve mlz.	Tüketildiği gider yerine direkt veya direkt ilk madde ve malzeme miktarı yada tutarı
Endirekt işçilik	İşçi sayısı, çalışma süresi, yüzölçümü, direkt işçilik saati yada ücreti
Su giderleri	Musluk sayısı, kullanım miktarı, işçi sayısı

Örnek:

Bir üretim işletmesinde kesme, montaj ve boyama esas üretim giderleriyle, bakım, enerji ve sosyal tesis olmak üzere üç tane de yardımcı üretim ve hizmet gider yeri bulunmaktadır. İşletmede belirli bir maliyet dönemine ilişkin dağıtılacak genel üretim giderleri ve dağıtım ölçüleri aşağıdaki gibidir.

<u>Genel Üretim Gid.</u>	<u>Tutar</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
• Isıtma Giderleri	4.000.000.-	Radyatör sayısı
• Fabrika bina amortismanı	3.600.000.-	Yüzölçümü
• Makine amortismanı	800.000.-	Direkt
• Aydınlatma giderleri	640.000.-	Ampul sayısı

Giderlerin dağıtımında esas alınacak, dağıtım ölçülerine ait bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

Gider Yeri	Radyatör sayısı	Yüzölçümü	Ampul sayısı	Mkn. Amort.
Kesme	200 adet	200	250 adet	600.000.-
Montaj	140 adet	300	300 adet	200.000.-
Boyama	20 adet	50	18 adet	
Enerji	10 adet	100	42 adet	
Bakım	30 adet	85	40 adet	
Sosyal tesis	100 adet	165	150 adet	
	500 adet	900	800 adet	800.000.-

Yukarıdaki verilere göre, genel üretim giderlerini oluşturan, her gider kaleminin dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır.

Isıtma Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Isıtma Giderleri/Toplam Dağıtım Ölçüsü} \\ &= 4.000.000.-\text{TL}/500 \text{ adet} = 8.000.-\text{TL/adet}\end{aligned}$$

Radyatör başına 8.000.-TL'lık ısıtma gideri düştüğüne göre, her bir gider yerinin, ısıtma giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı		Radyatör sayısı		Isıtma Gider Payı
10.Kesme	8.000.- TL/adet	X	200 adet	=	1.600.000.-TL
11.Montaj	8.000.- TL/adet	X	140 adet	=	1.120.000.-TL
12.Boyama	8.000.- TL/adet	X	20 adet	=	160.000.-TL
30.Enerji	8.000.- TL/adet	X	10 adet	=	80.000.-TL
40.Bakım	8.000.- TL/adet	X	30 adet	=	240.000.-TL
41.Sosyal tesis	8.000.- TL/adet	X	100 adet	=	800.000.-TL
Toplam			500 adet		4.000.000.-TL

Fabrika Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Fabrika Bina Amortismanı} / \text{Toplam Fabrika Alanı} \\ &= 3.600.000.-\text{TL} / 900 = 4.000.-\text{TL}/\text{m}^2\end{aligned}$$

Metrekare başına 4.000.-TL' amortisman payı düştüğüne göre, her bir gider yerinin kapladığı alana göre, amortisman giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	Yüzölçümü			Amortisman Payı
10.Kesme	4.000.- TL/	X	200	=	800.000.-TL
11.Montaj	4.000.- TL/	X	300	=	1.200.000.-TL
12.Boyama	4.000.- TL/	X	50	=	200.000.-TL
30.Enerji	4.000.- TL/	X	100	=	400.000.-TL
40.Bakım	4.000.- TL/	X	85	=	340.000.-TL
41.Sosyal tesis	4.000.- TL/	X	165	=	660.000.-TL
Toplam			900		3.600.000.-TL

Aydınlatma Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Aydınlatma Giderleri/Toplam Ampul Sayısı} \\ &= 640.000.-\text{TL}/800 \text{ adet} = 800 \text{ TL/adet}\end{aligned}$$

Ampul başına 800.-TL' aydınlatma gideri düştüğüne göre, her bir gider yerinin aydınlatmadan giderinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı		Ampul Sayısı		Aydınlatma Gid.Payı
10.Kesme	800 TL/adet	X	250 adet	=	200.000.-TL
11.Montaj	800 TL/adet	X	300 adet	=	240.000.-TL
12.Boyama	800 TL/adet	X	18 adet	=	14.400.-TL
30.Enerji	800 TL/adet	X	42 adet	=	33.600.-TL
40.Bakım	800 TL/adet	X	40 adet	=	32.000.-TL
41.Sosyal tesis	800 TL/adet	X	150 adet	=	120.000.-TL
Toplam			800 adet		640.000.-TL

Yukarıda verdiğimiz örnekteki verilere göre, gider dağıtım tablosunu aşağıdaki gibi düzenleyebiliriz

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ			YARDIMCI ÜRETİM VE HİZMET GİDER YERLERİ			Gider Toplam
		10	11	12	30	40	41	
Direkt ilkmadde ve Malzeme			X	X				XX
Direkt İşçilik			X	X				XX
Mamule Direkt Maliyetler			XX	XX				XXX
Isıtma Giderleri		1.600	1.120	160	80	240	800	4.000
Fab. Bina Amortismanı		800	1.200	200	400	340	660	3.600
Makine Amortismanı		600	200					800
Aydınlatma Giderleri		200	240	14.433.6		32	120	640
I. Dağıtım Toplamı		3.200	2.760	374.4513.6	612	1.580		9.040

Genel Üretim Giderleri ve Birinci Dağıtımın Muhasebeleştirilmesi:

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	9.040.000.-	
730 300. Aydınlatma gideri	640.000.-	
730 400 Isıtma gideri	4.000.000.-	
730 600 Fab.Amort.Gid.	3.600.000.-	
730 601 Mkn. Amortis.Gid.	800.000.-	
191. İNDİRİLECEK KDV		
100. KASA		4.640.000.-
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		4.400.000.-
G.Ü.G.'nin tahakkuku		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	9.040.000	
730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri	3.200.000	
730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri	2.760.000	
730 12 Boyama Esas Üretim Gider Yeri	374.400	
730 30 Enerji Yard. Üretim Gider Yeri	513.600	
730 40 Bakım Yard.Hizm. Gider Yeri	612.000	
730 41 Sos.Tes.Yard.Hizm. Gider Yeri	1.580.000	
730 GENEL ÜRETİM GİD.	9.040.000.-	
730 300. Aydınlatma gideri	640.000.-	
730 400 Isıtma gideri	4.000.000.-	
730 600 Fab.Amort.Gid.	3.600.000.-	
730 601 Mkn. Amortis.Gid.	800.000.-	

(Yardımcı kayıt düzeyinde I. Dağıtımı)

Yardımcı Üretim ve Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan GÜG'lerinin Esas Üretim Gider Yerlerine Dağıtımı (II.Dağıtım)

GÜG'lerinin, birinci dağıtımda, tüm gider yerlerine dağılımı yapıldıktan sonra, esas üretim gider yerleri dışında bulunan giderlerin üretilen mamul maliyetine yüklenmek üzere bu mamulleri üreten esas üretim gider yerlerine dağıtılması gerekmektedir. Zira, mamuller sadece esas üretim gider yerlerinde üretilmektedir. Yardımcı gider yerleri üretimin kesintisiz sürdürülmesi için destek ünitelerdir. Bundan dolayı, yardımcı gider yerlerinde biriken giderler, üretilen mamullerin pay almalarını sağlamak için yardımcı üretim, hizmet ve üretim yeri yönetim gider yerleri üretimin yapıldığı esas üretim gider yerlerine dağıtılır. Buna II. Dağıtım denir.

II.Dağıtım yöntemleri ayrıntılı olarak incelemeye geçmeden önce gider yerlerinde toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtımında kullanılacak dağıtım anahtarlarının daha önce bahsettiğimiz özellikleri göz önüne alarak, ikinci dağıtım gerçekleştirilir. Bu amaçla çeşitli yardımcı gider yerleri için kullanılabilecek en önemli dağıtım ölçüleri şunlardır:

- Yardımcı Gider Yerleri

Yemekhane

Maliyet Muhasebe Şefliği

Bakım-Onarım

Buhar

Üretim Planlama ve Kontrol

Enerji Santrali

Satın Alma

Teslim alma, gönderme, depolama

Hastane ve Sağlık Hizmetleri

Dağıtım Ölçüleri

işçi sayısı

İşçi Sayısı

Bakım saati

m³

Makine Saati, İşçi Sayısı

kws, Makine saatleri

Sipariş Sayısı

Talep miktarı veya değeri

Bölmülerden Gelen hasta sayısı

İkinci dağıtımda kullanılan en önemli yöntemler şunlardır:

- Basit (Doğrudan) Dağıtım Yöntemi
- Kademeli (Basamaklı) Dağıtım Yöntemi
- Matematik (Denklem) Dağıtım Yöntemi
- Çapraz (Karşılıklı) Dağıtım Yöntemi
- Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemlerden hangisinin tercih edileceği işletmenin üretim tekniğine, dağıtımdan sağlayacağı yararlar ve kolaylığa bağlıdır.

Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemi

- Literatürde doğrudan doğruya dağıtım olarak adlandırılan basit dağıtım yöntemi; yardımcı gider yerlerinde birinci dağıtım sonucu biriken giderleri doğrudan esas üretim gider yerine dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılmasıdır.
- Bu yöntem basit ve zaman almaması bakımından avantajlı olurken, yardımcı gider yerleri arasında hizmet alış-verişini ihmal ettiğinden dezavantaja sahiptir. Zira bu yöntem yardımcı gider yerlerinin gider tutarlarının gerçekten uzaklaşmasına neden olmakta ve etkin bir gider kontrolünün yapılmasına imkan vermemektedir.
- Şimdi aşağıda oluşturulan yeni örneği dikkate alarak, I.Dağıtım neticesinde yardımcı gider yerlerinde toplanan GÜG'lerini basit dağıtım yöntemiyle esas üretim gider yerlerine dağıtalım.

II. DAĞITIMI İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

A İşletmesinin (10)Kesme. ve (11) Montaj olmak üzere iki esas üretim gider yeri ve (40) Bakım ve (41) Sosyal Tesis olmak üzere iki yardımcı hizmet gider yeri mevcuttur. Sözkonusu gider yerleriyle ilgili **I. Toplamlar** aşağıdaki gibidir:

Gider Yerleri	Gider Toplamı
Kesme E.Ü.G.Y	750.000.-
Montaj E.Ü.G.Y	500.000.-
Bakım Y.Ü.G.Y.	450.000.-
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	360.000.-

Yardımcı gider yerleri giderlerinin dağıtımını için belirlenen anahtarlar:

Bakım Y.Ü.G.Y : **Bakım saati(bks)**

Sos.Tes. Y.H.G.Y.: **İşçi sayısı**

Dağıtım için gerekli veriler:

Gider Yerleri	Bakım saati	İşçi sayısı
Kesme E.Ü.G.Y	150	1.000
Montaj E.Ü.G.Y	250	800
Bakım Y.Ü.G.Y.		200
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	50	75
Toplam	450	2.075

Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemine Göre Örneğin Çözümü

Basit Dağıtımla ilgili hesaplamalar:

Bakım Y.Ü. Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = $450.000\text{L.} / (400 \text{ bks}) = 1.125\text{TL/bks}$

Gider Yeri Kodu	bks		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y.	150	x	1.125TL/bks	=	168.750,-
Montaj E.Ü.G.Y.	250	x	1.125TL/bks	=	281.250,-
Toplam	400				450.000,-

Sos.Tes. H.G.Y. Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = $360.000\text{L.} / 1800 \text{ işçi sayısı} = 200\text{TL/işçi sayısı}$

Gider Yeri Kodu	Çalışan Sayısı		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y	1000	x	200	=	200. 000
Montaj E.Ü.G.Y.	800	x	200	=	160 .000
Toplam	1800				360.000

Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemi

GİDER DAĞITIM TABLOSU (II. DAĞITIM)

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
		Kesme E.Ü.G.Y	Montaj E.Ü.G.Y	Bakım Y.Ü.G.Y.	Sos.Tes. Y.H.G.Y.	
I. TOPLAM		750.000	500.000	450.000	360.000	2.060.000
Bakım Y.Ü.G.Y. Dağıtımı		168.750.	281.250.-	-450.000		0
Sos.Tes. Y.H.G.Y.Dağıtımı		200.000.-	160.000.-		-360.000	0
II. Dağıtım Toplamı		368.750.-	441.250.-			
TOPLAM MALİYET		1.118.750.-	941.250.-	0	0	2.060.000

Dağıtımla İlgili Muhasebe Kayıtları (Doğrudan Dağıtım):

_____/ _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	450.000
730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri : 168.750.	
730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri : 281.250.-	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	450.000
730 30 Bakım Y.Ü.Gider Yeri	
Bakım Y.Ü. Gider yeri dağıtımı	

_____/ _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	360.000
730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri: 200.000.-	
730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri: 160.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	360.000
730 31 Sos.Te.s Y.H Gider Yeri	
Sos.Te.s Y.H.Gider yeri dağıtımı	

_____/ _____

Kademeli Dağıtım Yöntemi

- Literatürde şelale, merdiven, basamaklı ve kademeli dağıtım yöntemi olarak adlandırılan yöntem, yardımcı gider yerleri arasındaki gider alış-verişini tek taraflı olarak dikkate alan bir yöntemdir. Bu yönüyle basit dağıtım yöntemine göre daha objektiftir.
- Kademeli dağıtım yönteminde, dağıtılacak olan yardımcı gider yerleri dağıtım tablosunda bir sıralamaya tabi tutulur. Bunun için, yardımcı gider yerlerinin dağıtım sıralamasında iki temel kurala göre hareket edilir.
 - 1.Kural: En çok sayıda gider yerine, hizmet veren yardımcı gider yeri ilk dağıtılır.
 - 2. Kural: Gider yeri sayısı eşitse, I. Dağıtım toplamı en yüksek olan öncelikli dağıtılır.

- Kademeli dağıtım yönteminin en büyük sakıncası yukarıda ifade ettiğimiz gibi kısmen yani tek taraflı olarak dağıtımın yapılmasıdır.
- Böylece dağıtılmış bulunan bir gider yeri diğer gider yerinden hizmet almış olsa bile, hizmet aldığı gider yerinden pay almaz.
- Kademeli dağıtım yöntemi yardımcı gider yerleri arasında karşılıklı olarak birbirinden hizmet alış-verişini kısmen göz önüne alması, dağıtımın tam olarak gerçekçi biçimde yapılmadığını gösterir.
- Yukarıdaki açıklamalar göz önünde bulundurularak var olan örnek çözülecektir.

Kademeli Dağıtım Yöntemine Göre Örneğin Çözümü:

Dağıtımla ilgili hesaplamalar:

Kademeli Dağıtım Yöntemi

Sos.Tes. Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = 360.000TL / (2.000 işçi sayısı) = 180 TL/işçi sayısı

Gider Yeri Kodu	İşçi Sayısı		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y	1.000	x	180 TL/işçi sayısı	=	180.000.-
Montaj E.Ü.G.Y.	800	x	180 TL/işçi sayısı	=	144.000.-
Bakım Y.H.G.Y	200	x	180 TL/işçi sayısı		36.000.-
Toplam	2000				360.000.-

Bakım Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = 486.000TL. / (400 Bks) = 1215.-TL/Bks

Gider Yeri Kodu	Bakım Saati		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y.	150	x	1215.-TL/Bks	=	182.250.-
Montaj E.Ü.G.Y.	250	x	1215.-TL/Bks	=	303.750.-
Toplam	400				486.000.-

Kademeli Dağıtım Yöntemi

GİDER DAĞITIM TABLOSU (II. DAĞITIM)

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
		Kesme E.Ü.G.Y	Montaj E.Ü.G.Y	Bakım Y.Ü.G.Y.	Sos.Tes. Y.H.G.Y.	
I. TOPLAM		750.000	500.000	450.000	360.000	2.060.000
Sos.Tes. Y.H.G.Y.Dağıtımı		180.000.-	144.000.-	36.000.-	-360.000	0
Bakım Y.Ü.G.Y. Dağıtımı		182.250.-	303.750.-	-486.000		0
II. Dağıtım Toplamı		362.250.-	447.750.-			
Toplam Maliyet		1.112.250.-	947.750.-			2.060.000.-

Dağıtımla İlgili Muhasebe Kayıtları (Kademeli Dağıtım):

_____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 360.000

730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri: **180.000.-**

730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri: **144.000.-**

730 30 Bakım Yard. Üretim Gider Yeri: **36.000.-**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 360.000

730 31 Sos.Tes. Yard.Hizmet Gider Yeri

Sos.Tes. Yard.Hizmet Gider yeri dağıtımı

_____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 486.000.-

730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri : **182.250.-**

730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri: **303.750.-**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 486.000.-

730 30 Bakım Yard. Üretim Gider Yeri

Bakım Yard. Üretim Gider yeri dağıtımı

_____ / _____

Matematik (Denklem) Dağıtım Yöntemi

- Yukarıda sıraladığımız dağıtım yöntemlerinden basit dağıtım yöntemi, yardımcı gider yerlerinin karşılıklı olarak hizmet alış-verişini göz ardı etmesi, kademeli dağıtım yönteminde ise tek taraflı olarak gider dağıtımının ele alınması, dağıtımın tam olarak gerçekçi biçimde yapılamadığını gösterir. Bu yetersizliği ortadan kaldırmak için matematik dağıtım yöntemi geliştirilmiştir.
- Bu yöntem, dağıtılacak gider yerleri arasındaki hizmet alış-verişini göz önünde bulunduran bir yöntemdir. Bu yöntemde dağıtılacak gider yeri sayısı 2'den fazla olduğu zaman denklem sayısı artacak ve elle çözüm giderek zorlaşacaktır. Ancak artan bilgisayar programı sayesinde bu olumsuz durum ortadan kalkmış ve en çok kullanılan yöntem haline gelmiştir.

- Bu yöntemde yardımcı gider yerlerinin birbirlerinden aldıkları hizmetlerin yüzdeleri hesaplanır. Bu yüzdeler dikkate alınarak denklemler kurulur. Kurulan denklemlerin çözümü sonucunda, dağıtımına tabi tutulan gider yerlerinin maliyetleri, esas üretim gider yerlerine ve kendisi haricinde dağıtımına tabi tutulan diğer gider yerlerine dağıtılır.
- Dağıtım işlemi sona erdiğinde dağıtımına tabi tutulan her bir gider yerinin maliyeti, birinci toplamdan gelen maliyet ile dağıtımdan aldığı paya eşit olur. Bu yöntemde dağıtımına tabi tutulan gider yeri sayısı kadar denklem kurulur ve dağıtımına tabi olan gideri yeri kendisine pay vermez. Şimdi sayısal bir örnek yardımıyla yöntemi açıklayalım.

Matematik Dağıtım Yöntemine Göre Örneğin Çözümü:

Matematiksel yöntemin yukarıda verilen gider yeri I. Gider toplamaları aynen alınacak ancak yardımcı gider yeri giderlerinin dağıtımında aşağıdaki tabloda verilen yüzdeler kullanılacaktır.

Bakım Yard.Üretim Gider Yeri giderleri dağıtım yüzdeleri:

Gid.Yerl.	%
Kesme E.Ü.G.Y	33
Montaj E.Ü.G.Y	56
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	11
Toplam	100

Sos.Tes. Y.H Gider Yeri giderleri dağıtım yüzdeleri:

Gid.Yerl.	%
Kesme E.Ü.G.Y	52
Montaj E.Ü.G.Y	42
Bakım Y.Ü.G.Y.	6
Toplam	100

Yukarıda verilen dağıtım bilgilerinden hareketle her bir yardımcı gider yerinden dağıtılacak gider tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Bakım gider yerinin dağıtılacak gider tutarı (I.Toplam + Sos. tes. Yard.H.Gider yerinden aldığı pay), 450.000.- + Sosyal Tesis Giderinin % 6'sıdır. Sosyal gider yerinin dağıtılacak gider toplamı ise, (I.Toplam + Bakım Yard.Ü.Gider yerinden aldığı pay) 360.000.- + Bakım giderinin %11'idir. Bu açıklamalar ışığında, her iki yardımcı gider yeri için yazılabilecek denklemler aşağıdaki gibi oluşturulur:

$$\text{Bakım} = 450.000 + \% 6 \text{ Sos.Tes..}$$

$$\text{Sos.Tes.} = 360.000 + \% 11 \text{ Bakım}$$

Yukarıda elde edilen denklemlerin her birini, diğerinde yerine koyduğumuz zaman, her bir gider yerine ait gider tutarlarını hesaplayabiliriz.

$$\text{Bakım} = 450.000 + \% 6 \text{ Sos.Tes..}$$

$$\text{Sos.Tes.} = 360.000 + \% 11 \text{ Bakım}$$

$$\text{Bakım} = 450.000 + \% 6 (360.000 + \% 11 \text{ Bakım})$$

$$\text{Bakım} = 450.000 + 21.600 + 0.0066 \text{ Bakım}$$

$$0.9934 \text{ Bakım} = 471.600-$$

$$\text{Bakım} = 471.600 / 0.9934$$

$$\text{Bakım} = 474.733\text{-TL'dir.}$$

Bu durumda sosyal tesis yardımcı hizmet gider yerinin dağıtılacak olan gider tutarı da ikinci denklemde yerine konarak kolayca hesaplanabilir. Buna göre;

$$\text{Sos.Tes.} = 360.000 + \% 11 \text{ Bakım}$$

$$\text{Sos.Tes.} = 360.000 + \% 11 (474.733\text{-})$$

$$\text{Sos.Tes.} = 360.000\text{-} + 52.221\text{-}$$

$$\text{Sos Tes.} = 412.221\text{-}$$

Dağıtımla ilgili hesaplamalar:

Matematiksel Dağıtım Yöntemi

Bakım Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri Kodu	%		Gider		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y.	33	x	474.733.-	=	156.662.-
Montaj E.Ü.G.Y.	56	x	474.733.-	=	265.850.-
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	11	x	474.733.-	=	52.221.-
Toplam	100				474.733.-

Sos. Tes. Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Gider Yeri Kodu	%		Gider		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y	52	x	412.221.-	=	214.355.-
Montaj E.Ü.G.Y	42	x	412.221.-	=	173.133.-
Bakım Y.Ü.G.Y.	6	x	412.221.-		24.733.-
Toplam	100				412.221.-

Buna göre, matematiksel yöntem kullanılarak hazırlanan gider dağıtım tablosu aşağıdaki gibidir:

Matematiksel Dağıtım Yöntemi

GİDER DAĞITIM TABLOSU (II. DAĞITIM)

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
		Kesme E.Ü.G.Y	Montaj E.Ü.G.Y	Bakım Y.Ü.G.Y.	Sos.Tes. Y.H.G.Y.	
I. TOPLAM		750.000	500.000	450.000	360.000	2.060.000
Bakım Y.Ü.G.Y. Dağıtımı		156.662.	265.850.-	(474.733.-)	52.221.-	
Sos.Tes. Y.H.G.Y.Dağıtımı		214.355.-	173.133.-	24.733.-	(412.221.-)	
II. Dağıtım Toplamı		371.017.-	438.983.-			
Toplam Maliyet		1.121.017.-	938.983.-			2.060.000.-

Dağıtımla İlgili Muhasebe Kayıtları (Matematiksel Dağıtım):

_____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 474.733.-

730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri: **156.662.-**

730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri: **265.850.-**

730 31 Sos.Tes. Hizmet Gider Yeri : **52.221.-**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 474.733.-

730 30 Bakım Y.Ü. Gider Yeri

Bakım Y.Ü. Gider yeri dağıtımı

_____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 412.221.-

730 10 Kesme Esas Üretim Gider Yeri: **214.355.-**

730 11 Montaj Esas Üretim Gider Yeri: **173.133.-**

730 30 Bakım Yard.Ürt. Gider Yeri : **24.733.-**

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 412.221.-

730 31 Sos.Tes.Yard.Hiz.Gider Yeri

Sos.Tes.Yard.Hiz Gider yeri dağıtımı

_____ / _____

Çapraz (Karşılıklı) Dağıtım

- Çapraz dağıtım yöntemi, denklem esasına dayanan matematik dağıtım yönteminin denklem kullanılmadan elle yapılacak hesaplarla uygulanır duruma getirilmiş şeklidir. Bu yöntemde dağıtma tabi tutulan gider yerlerinin sayısı ikiden fazla olsa bile rahatlıkla elle çözülmektedir.
- Çapraz dağıtım yönteminde, birinci aşamada dağıtım tabi tutulan gider yerleri dağıtım yüzdelerine göre dağıtılır. İkinci aşamada, birinci aşamadan gelen gider tutarları ile dağıtım tabi tutulan gider yerlerinden gelen gider tutarları toplanır ve I.Tur dağıtım elde edilir. Üçüncü aşamada yine dağıtım tabi tutulan gider yerleri birbirine çapraz olarak birinci aşamada kullandığımız yüzdelerle göre tekrar dağıtılıp yukarıda saydığımız işlemler tekrarlanır. Bu tekrarlama son iki tur dağıtım toplamı birbirine eşit ve çok küçük bir meblağ kalıncaya kadar devam ettirilir.

Planlı (Standart) Dağıtım Yöntemi

- II.Dağıtım yönteminin sonuncusu olan planlı dağıtım yöntemi daha önce açıklanan basit ve kademeli dağıtım yönteminin sakıncasını ortadan kaldırarak yardımcı gider yerlerinin maliyetlerini önceden bütçeler (tahmin eder). Bu yöntem ile bütçelenen bu maliyetler daha önceden belirlenen dağıtım anahtarları vasıtasıyla esas üretim gider yerine ve dağıtılacak gider yerinin kendinden önce ve sonra gelen yardımcı gider yerine dağıtılır.
- Planlı dağıtım yönteminin, bütçelemede genellikle standartlardan yararlandığı için, özellikle standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde hem uygulanması hem de başarı oranı fiili maliyet yöntemini uygulayan işletmelerden yüksektir.

- Bu yöntemde, yardımcı gider yerlerine ilişkin bütçelenen giderler, her bir gider yeri için seçilmiş bulunan dağıtım anahtarlarına bölünerek tahmini bir dağıtım oranı hesaplanır. Daha sonra dağıtımdan pay alacak gider yerleri dağıtımı yapılacak gider yerlerine önceden saptanmış faaliyet hacmine göre yararlandıkları ölçüde gider payı alırlar. Her bir gider yerinin alacağı gider payı, dağıtımı yapılacak gider yerindeki faaliyet hacimleri ile dağıtım oranının çarpılması sonucu bulunur.
- Bir sonraki aşamada dağıtıma tabi tutulan gider yerlerine dağıtılan giderler standart (tahmini) gider olduklarından, fiili giderlerle birbirinden farklı olabilir. Eksik veya fazla yükleme yapılmış olabilir. Bu durum, belirlenen yüzdelere göre esas üretim gider yerlerine dağıtılarak sıfırlanır. Eksik yükleme yapılması durumunda, ortaya çıkan fark esas üretim gider yerlerine ilave edilir. Fazla yükleme yapılması durumunda ise, aradaki fark esas üretim gider yerinden düşürülür.
- Planlı dağıtım yöntemini diğer yöntemlerden ayıran en önemli özellik, fiili giderler ile tahmini giderler arasındaki farkların analizi ile maliyet kontrolüne yardımcı olmasıdır.

ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİNDE TOPLANAN GİDERLERİN (DİİMG, DİG, GÜG) ÜRÜN MALİYETLERİNE YÜKLENMESİ (III. DAĞITIM)

Esas üretim gider yerlerinde toplanan söz konusu üretim giderleri, son olarak bu gider yerlerinde üretilen ürün maliyetlerine yüklenmesine “III. Dağıtım” denir. Direkt giderlerin mamullere yüklenmesi, kullanımları mamule göre izlenebildiğinden sorun teşkil etmez. Ancak genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesinde, her esas üretim gider yeri için saptanan, yükleme ölçülerinden yararlanılır. Bu ölçülerin, ilgili esas üretim gider yerinin faaliyetlerini en iyi temsil eden bir ölçü olması, ürün maliyetlerinin daha gerçekçi hesaplanmasını sağlayacaktır. Mesela, üretim sırasında makinalar önemli rol oynuyorsa GÜG’leri büyük ölçüde enerji, bakım-onarım, yağlama, amortisman ve makine üretimiyle yakından ilgili maliyetleri içerdiği için makine saatini yükleme anahtarı olarak kullanmak akılcı olacaktır. III. Dağıtımda kullanılacak başlıca ölçüler aşağıdaki gibidir.

- Makine Saati
- Direkt(Dolaysız) İşçilik Saati
- Direkt(Dolaysız) İşçilik Gideri
- Direkt(Dolaysız) İlk Madde Ve Malzeme Miktarı
- Direkt(Dolaysız) İlk Madde Ve Malzeme Gideri
- Üretim Miktarı
- İlk Maliyet (Asal Maliyet)

1.Makine Saati:

- Genellikle makine yoğun çalışan esas üretim gider yerlerinde kullanılan bir iş ölçüsüdür. Buna göre II.dağıtım sonucu ilgili esas üretim gider yerinde biriken G.Ü.G. tutarı o gider yerinde üretimi yapılan ürünler için harcanan makine saatleri toplamına bölünerek o gider yerinin GÜG yükleme oranı bulunur. Buna göre;
- $GÜG \text{ Yükleme Oranı} = \frac{\text{Esas Ürt.Gid.Yerinin GÜG Toplamı}}{\text{Toplam Makine Saati}}$
- Bu oran bulunduktan sonra gider yerinde üretimi yapılan her ürünün makine saati ile bu oran çarpılarak ürünlerin o gider yerinden alacağı GÜG payları bulunmuş olur.

ÖRNEK:

X üretim işletmesinin belirli bir faaliyet döneminde ortaya çıkan GÜG'lerini I ve II dağıtımları yapılmış olup, A esas üretim gider yerinde II dağıtım sonucu biriken GÜG'leri tutarı 7.000.000.- TL'dir. İlgili faaliyet döneminde bu merkezde işlem gören A,B ve C ürünleri için harcanan makine saatleri aşağıdaki gibidir

A ürünü: 60.000 Mks

B Ürünü: 30.000 Mks

C Ürünü: 50.000 Mks
140.000 Mks

İstenen: İşletmenin ilgili faaliyet döneminde sözü edilen esas üretim gider yerinden ürünlere yüklenen GÜG tutarlarını hesaplayınız.

$$YO = 7.000.000.- / 140.000 \text{ Mks}$$

$$YO = 50 \text{ TL/Mks}$$

$$\text{A ürünü: } 60.000 \text{ Mks} \times 50 \text{ TL/Mks} = 3.000.000.-\text{TL}$$

$$\text{B Ürünü: } 30.000 \text{ Mks} \times 50 \text{ TL/Mks} = 1.500.000.-\text{TL}$$

$$\text{C Ürünü: } 50.000 \text{ Mks} \times 50 \text{ TL/Mks} = \underline{2.500.000.-\text{TL}}$$

_____ / _____

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 7.000.000.-

A Ürünü: 3.000.000.-

B Ürünü: 1.500.000.-

C Ürünü: 2.500.000.-

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

7.000.000.-

730 10 X Esas Ürt.Gid.Yeri

III.dağıtımı

_____ / _____

2.Direkt(Dolaysız) İşçilik Saati:

- Çoğunlukla emek yoğun çalışan işletmelerde yada esas üretim gider yerlerinde kullanılan bir ölçüdür. Bu ölçüye göre, ürüne yüklenecek GÜG tutarı, o ürünün üretilmesi için harcanan dolaysız işçilik saatine göre bulunur.
- GÜG Yükleme Oranı: $\text{Esas Ürt.Gid.Yerinin GÜG Toplamı} / \text{Toplam Direkt İşçilik Saati}$

ÖRNEK: A esas üretim gider yerinde II dağıtım sonucu biriken GÜG'leri tutarı 1.200.000.- TL'dir. İlgili faaliyet döneminde bu merkezde A,B ve C ürünleri için yapılan direkt işçilik saat ise aşağıdaki gibidir

X ürünü: 180 dis

Y Ürünü:130 dis

Z Ürünü: 90 dis
400 dis

İstenen: işletmenin ilgili faaliyet döneminde sözü edilen esas üretim gider yerinden ürünlere yüklenen GÜG tutarlarını hesaplayınız.

$$YO = 1.200.000.-TL / 400dis$$

$$YO = 3000 TL/dis$$

$$X \text{ ürünü: } 180 \text{ dis} \times 3.000.- TL/dis = 540.000.-TL$$

$$Y \text{ Ürünü: } 130 \text{ dis} \times 3.000.-TL/dis = 390.000.-TL$$

$$Z \text{ Ürünü: } 90 \text{ dis} \times 3.000.-TL/dis = \underline{270.000.-TL}$$

$$1.200.000.-TL$$

3.Direkt(Dolaysız) İşçilik Gideri:

- İşletmede yada ilgilenilen esas üretim gider yerinde çalışan işçileri ücretlerinin birbirinden çok farklı olması ve üretim maliyeti içinde direkt işçilik giderlerinin en büyük paya sahip olması durumunda kullanılan bir ölçüdür.

ÖRNEK: A esas üretim gider yerinde II dağıtım sonucu biriken GÜG'leri tutarı 8.000.000.- TL'dir. İlgili faaliyet döneminde bu merkezde işlem gören A,B ve C ürünleri için yapılan direkt işçilik giderleri ise aşağıdaki gibidir

X ürünü: 25.000.000.-TL

Y Ürünü:30.000.000.-TL

Z Ürünü: 9.000.000.-TL

64.000.000.-TL

İstenen: işletmenin ilgili faaliyet döneminde sözü edilen esas üretim gider yerinden ürünlere yüklenen GÜG tutarlarını hesaplayınız.

$YO = 8.000.000.-TL / 64.000.000.-TL$

$YO = 0.125 TL$

X ürünü: 25.000.000.-TL x 0.125 = 3.125.000.-

Y Ürünü:30.000.000.-TL x 0.125 = 3.750.000.-

Z Ürünü: 9.000.000.-TL x 0.125 = 1.125.000.-

8.000.000.-TL

- **4.Direkt(Dolaysız) İlk Madde ve Malzeme Miktarı:** üretim maliyet içinde direkt ilk maddelerin önemli bir yer tutması halinde ve aynı ilk maddelerin kullanılmasıyla farklı ürünlerin elde edilmesi durumunda kullanım alanı bulan bir ölçüdür.
- **5.Direkt(Dolaysız) İlk Madde ve Malzeme Gideri:** Bu ölçü dolaysız ilk madde ve malzeme giderinin üretim maliyeti içerisinde önemli bir gider durumunda olması halinde uygulanan bir ölçüdür.

6.Üretim Miktarı: Bu ölçü daha ziyade birbirine çok benzer yada ortak bir ölçü birimi ile ifade edilebilen ürünlerin üretilmesi durumunda kullanılır. Buna göre yükleme oranı;

GÜG Yükleme Oranı: Esas Ürt.Gid.Yerinin GÜG Toplamı / Toplam Üretim Miktarı

ÖRNEK: A esas üretim gider yerinde II dağıtım sonucu biriken GÜG'leri tutarı 900.000.- TL'dir. İşletmede aynı dönemde üretilen ürün miktarları ise;

X ürünü: 10.000.-br.

Y Ürünü: 30.000.-br.

Z Ürünü: 20.000.-br.
60.000.-br.

İstenen: işletmenin ilgili faaliyet döneminde sözü edilen esas üretim gider yerinden ürünlere yüklenen GÜG tutarlarını hesaplayınız.

YO= 900.000.-TL/60.000.-br.

YO= 15 TL/br.

X ürünü: 10.000.-br. X 15 TL/br = 150.000.-

Y Ürünü: 30.000.-br. X 15 TL/br.= 450.000.-

Z Ürünü: 20.000.-br. X 15 TL/br.= 300.000.-
900.000.-TL

7.İlk Maliyet (Asal Maliyet): Herhangi bir ürünün direkt ilk madde gideri ile direkt işçilik gideri toplamıdır. Direkt ilk madde gideri ile direkt işçilik gideri arasında bir tercih yapılamaması durumunda kullanılabilen bir ölçüdür.

GÜG Yükleme Oranı: Esas Ürt.Gid.Yerinin GÜG Toplamı / Toplam Asal Maliyet

Örnek: x üretim işletmesinin bir maliyet dönemine ait GÜG'lerinin II dağıtımı sonucu A gider yerinde biriken GÜG tutarı 10.000.000.- TL'dir. İlgili esas üretim gider yerinde işlem gören 3 ürüne ait direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri aşağıdaki gibidir.

<u>Ürünler</u>	<u>DİMMG</u>	<u>DİG</u>	<u>Asal Maliyet</u>
X ürünü:	4.000.000.-	+ 5.000.000.-	= 9.000.000.-
Y Ürünü:.	10.000.000.-	+11.000.000.-	= 21.000.000.-
Z Ürünü:	8.000.000.-	+ 2.000.000.-	= <u>10.000.000.-</u>
			40.000.000.-

İstenen: işletmenin ilgili faaliyet döneminde sözü edilen esas üretim gider yerinden ürünlere yüklenen GÜG tutarlarını hesaplayınız.

$$YO = 10.000.000.-TL / 40.000.000.-TL$$

$$YO = 0.25 TL$$

$$X \text{ ürünü: } 9.000.000.- \times 0.25 = 2.250.000.-$$

$$Y \text{ Ürünü: } 21.000.000.- \times 0.25 = 5.250.000.-$$

$$Z \text{ Ürünü: } 8.000.000.- \times 0.25 = \underline{2.500.000.-}$$
$$10.000.000.-$$

GÜG'lerinin Dağıtımında ve Mamul Maliyetlerine Yüklenmesinde Tahmini Yükleme Oranlarının Kullanılması

SINAVA DAHİL DEĞİL

- Şu ana kadar yaptığımız açıklamalarda maliyetleri faaliyet dönemi sonunda hesaplayan işletmeler olduğunu kabul edilerek GÜG'lerini gerçekleştirmiş (fiili) giderler üzerinden dağıtım ve mamuller yüklenmesi incelendi.
- Özellikle sipariş üzerine üretim yapan işletmeler ve aylık maliyet hesaplaması yapan işletmeler hesap dönemi sonunu bekleyemez. Bu durumda GÜG'lerinin yukarıda sıraladığımız sakıncaları ortadan kaldırmak ve gücümüz rekabetçi iş ortamında ayakta kalabilmek için önceden saptanmış tahmini yükleme oranlarını kullanarak mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Zira tahmini yükleme oranına en fazla ihtiyaç duyulan an fiyat verme ve özellikle, bir dönem boyunca tamamlanan işlerin maliyetinin tespit edilmesidir.

Tahmini Yükleme Oranlarının Hesaplanması

- Bu konunun açıklanmasında işletmenin tümü için tek bir yükleme oranının kullanılması modern maliyet muahsebesi anlayışına uygun olmadığı için her esas üretim gider yeri için ayrı ayrı yükleme oranları hesaplanacak ve yüklemeler yapılacaktır. Fiili ve tahmini giderler arasındaki fark tespit edilecektir.
- Tahmini yükleme oranlarını bulmak için esnek bütçelerden yararlanarak, aşağıdaki aşamalar takip edilir.
 - Esas ve Yardımcı gider yerlerinin toplam direkt GÜG'leri, belirli bir çalışma hacmi gözönünde bulundurularak tahmin edilir yada bütçelenir. Olanakların elverdiği ölçüde her bir GÜG kaleminin sabit ve değişken kısımları belirlenir.
 - Toplam endirekt GÜG'leri bütçelenir ve bunların hangi ölçülere göre dağıtılacağı belirlenir.
 - İşletmede kullanılacak temel dağıtım ölçüleri belirlenir.
 - Endirekt GÜG'leri gider yerlerine dağıtılır(I.Dağıtım).

- Yardımcı gider yerlerinin maliyetleri esas üretim gider yerine dağıtılır (II.Dağıtım).
- Her bir esas üretim gider yerine ilişkin, GÜG tahmini yükleme oranı hesaplanır.

Faaliyet dönemi sonunda fiili ve tahmini GÜG'leri arasında oluşabilecek farkların saptanması için aşağıdaki aşamalar takip edilir.

- Esas ve yardımcı gider yerlerinin fiili endirekt GÜG'leri saptanır.
- Faaliyet dönemi içinde elde edilen verilere dayanarak, temel dağıtım anahtarları tespit edilir.
- Fiili endirekt GÜG'leri gider yerlerine dağıtılır (I.Dağıtım).
- Birinci dağıtım sonucu yardımcı gider yerlerinde biriken fiili giderler esas üretim gider yerlerine aktarılır (II.Dağıtım).
- Fiili GÜG'leri ile faaliyet dönemi içinde maliyetlere yüklenmiş bulunan GÜG'leri karşılaştırılarak maliyetlere eksik yada fazla yüklenmiş GÜG'leri tespit edilir.

Şimdi bu teorik açıklamaları kapsayan bir sayısal örnek üzerinde duralım.

Örnek

Bir üretim işletmesinde kesme ve dikim esas üretim gider yeriyle, buhar ve sosyal tesis olmak üzere iki tane de yardımcı hizmet gider yeri bulunmaktadır. İşletmenin faaliyet kapasiteleri ve geçmiş verilerden yararlanarak bütçelenen yıllık GÜG ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

<u>Genel Üretim Gid.</u>	<u>Tutar</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Enerji Giderleri	1.960.000.-	kws
Fabrika bina amortismanı	1.350.000.-	Yüzölçümü
Makine amortismanı	950.000.-	Direkt
Sosyal Giderler	728.000.-	İşçi Sayısı

Giderlerin dağıtımında esas alınacak, dağıtım ölçülerine ait bilgiler ise aşağıdaki gibidir

Yardımcı gider yerleri giderlerinin dağıtımı için belirlenen anahtarlar:

Buhar Y.Ü.G.Y :m³

Sos.Tes. Y.H.G.Y.: **İşçi sayısı**

Dağıtım için gerekli veriler:

Gider Yerleri	m³	İşçi sayısı
Kesme E.Ü.G.Y	2.500	330
Dikim E.Ü.G.Y	2.000	400
Buhar Y.Ü.G.Y.		25
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	500	45
Toplam	5.000	800

Yukarıdaki verilere göre, tahmini dağıtım oranlarının tespiti ve tüm gider yerlerine dağıtımı (I.Dağıtım) aşağıdaki gibi olacaktır.

Enerji Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Enerji Giderleri/Toplam Dağıtım Ölçüsü} \\ &= 1.960.000.-\text{TL}/4.000 \text{ kws} = 490.-\text{TL}/\text{kws}\end{aligned}$$

kws başına 500.-TL'lık enerji gideri düştüğüne göre, her bir gider yerinin, enerji giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	Kws	Enerji Gider Payı
10.Kesme	490 TL/kws	X 1350 kws	= 661.500.-TL
11.Dikim	490 TL/kws	X 1550 kws	= 759.500.-TL
30.Buhar	490 TL/kws	X 500 kws	= 245.000.-TL
41.Sosyal tesis	490 TL/kws	X 600 kws	= 294.000.-TL
Toplam		4.000 kws	1.960.000.-TL

Fabrika Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Fabrika Bina Amortismanı/Toplam Fabrika Alanı} \\ &= 1.350.000.-\text{TL}/1.800 = 750.-\text{TL}/\text{m}^2\end{aligned}$$

Metre kare başına 750.-TL' amortisman payı düştüğüne göre, her bir gider yerinin kapladığı alana göre, amortisman giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	Yüzölçümü	Amortisman Payı
10.Kesme	750.TL/ m ²	X 1200	= 900.000.-TL
11.Dikim	750.-	X 300	= 225.000.-TL
30.Buhar	750.-	X 200	= 150.000.-TL
41.Sosyal tesis	750.-	X 100	= 75.000.-TL
Toplam		1800	1.350.000.-TL

Sosyal Giderlerin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Sosyal Giderler/Toplam İşçi Sayısı} \\ &= 728.000.-\text{TL}/520 \text{ işçi} = 1.400 \text{ TL/işçi}\end{aligned}$$

işçi başına 2.000.-TL' sosyal gider düştüğüne göre, her bir gider yerinin sosyal giderinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	İşçi Sayısı			Sosyal Gid.Payı
10.Kesme	1.400.TL/işçi	X	200 adet	=	280.000.-TL
11.Dikim	1.400.TL/işçi	X	250 adet	=	350.000.-TL
30.Buhar	1.400.TL/işçi	X	50 adet	=	70.000.-TL
41.Sosyal tesis	1.400.TL/işçi	X	20 adet	=	28.000.-TL
Toplam			520 adet		728.000.-TL

Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemi**GİDER DAĞITIM TABLOSU (II. DAĞITIM)**

GİDER ÇEŞİTLERİ	GİDER YERLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
		Kesme E.Ü.G.Y	Dikim E.Ü.G.Y	Buhar Y.Ü.G.Y.	Sos.Tes. Y.H.G.Y.	
		X	X			
Direkt Maliyet Toplamı						
Enerji Gider		661.500.-	759.500.-	245.000.-	294.000.-	1.960.000.-
Fabrika Bina Amortismanı		900.000.-	225.000.-	150.000.-	75.000.-	1.350.000.-
Sosyal Giderler		280.000.-	350.000.-	70.000.-	28.000.-	728.000
Makine Amortismanı		358.500.-	165.500.-			524.000.-
I. TOPLAM		2.200.000	1.500.000	465.000	397.000	4.562.000
Buhar Y.Ü.G.Y. Dağıtımı		250.000.	215.000.-	-465.000		0
Sos.Tes.Y.H.G.Y.Dağıtımı		179.465.-	217.535.-		-397.000	0
II. Dağ.Toplamı		429.465.-	432.535.-			
TOPLAM MALİYET		2.629.465.-	1.932.535.-	0	0	4.562.000

Yardımcı gider yerlerinde biriken tahmini GÜG'lerinin basit dağıtım yöntemiyle esas üretim gider yerlerine dağılımı (II.Dağıtım) aşağıdaki gibidir

Basit Dağıtımla ilgili hesaplamalar:

Buhar Y.Ü. Gider Yeri Giderlerinin Dağıtım

Dağıtım Katsayısı = $465.000\text{L.} / (4500 \text{ m}^3) = 100\text{-TL/m}^3$

Gider Yeri Kodu	M ³		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y.	2500	x	100TL/m ³	=	250.000.-
Dikim E.Ü.G.Y.	2150	x	100TL/m ³	=	215.000.-
Toplam	4.650				465.000.-

Sos.Tes. H.G.Y. Giderlerinin Dağıtım

Dağıtım Katsayısı = $397.000\text{L.} / (730 \text{ işçi sayısı}) = 543,836\text{-TL/işçi sayısı}$

Gider Yeri Kodu	Çalışan Sayısı		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y	330	x	544	=	179.465.-
Dikim E.Ü.G.Y.	400	x	544	=	217.535.-
Toplam	730				397.000

Bu hesaplamalara göre “tahmini GÜG dağıtım tablosu” yukarıdaki gibidir.

Tahmini Yükleme Oranlarına Göre GÜG'lerinin Maliyete Yükleneceği

- Tahmini verilere göre dağıtım tablosu hazırlandıktan sonra her bir esas üretim gider yerinde toplanan tahmini GÜG'leri her esas üretim gider yerinin tahmini iş hacmine bölünür. Böylece tahmini yükleme oranı elde edilir.
- Yukarıdaki örnekte faaliyet dönem başında tahmini GÜG tutarı, kesme esas üretim giderinde 2.629.465.-TL ve dikim esas üretim gider yerinde 1.932.535.-TL'dir. Kesme esas gider yerinde makine saati, dikim esas üretim gider yerinde ise direkt işçilik saati dağıtım anahtarı olarak dikkate alınmaktadır. Gelecek faaliyet döneminde bu merkezde işlem göreceği A,B ve C ürünleri için tahmini harcanan makine saatleri ve DİS'leri aşağıdaki gibidir.

<u>Ürünler</u>	<u>Makine Saatleri</u>	<u>DİS</u>
A ürünü	75.000 Mks	50.000 DİS
B Ürünü	60.000 Mks	30.000 DİS
C Ürünü	<u>40.298 Mks</u>	<u>27.363 DİS</u>
	175.298 Mks	107.363 DİS

Bu durumda esas üretim gider yerlerinin tahmini yükleme oranları aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Kesme Esas Üretim Gider Yeri Tahmini Yükleme Oranı} = 2629.465 / 175.298 \text{ Mks} \\ = 15.-\text{TL/Mks.}$$

$$\text{Dikim Esas Üretim Gider Yeri Tahmini Yükleme Oranı} = 1.932.535 / 107.363 \text{ DİS} \\ = 18.-\text{TL/Mks.}$$

Maliyetlere Yüklenen GÜG'leri ise aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Maliyetlere yüklenen GÜG'leri Tutarı} = \text{Tahmini GÜG Y.O} \times \text{Fiili İş Hacmi}$$

Kesme Esas Üretim Gider Yerinden Maliyetlere Yüklenen GÜG'leri Tutarı

<u>Ürünler</u>	<u>Makine Saatleri</u>		<u>Tahmini Y.O.</u>
A ürünü	81.000 Mks	X	15.-TL/Mks = 1.215.000.-
B Ürünü:	65.000 Mks	X	15.-TL/Mks = 975.000.-
C Ürünü:	<u>40.550 Mks</u>	X	15.-TL/Mks = <u>608.250.-</u>
	186.550 Mks		2.798.250.-

Dikim Esas Üretim Gider Yerinden Maliyetlere Yüklenen GÜG'leri Tutarı

<u>Ürünler</u>	<u>DİS</u>		<u>Tahmini Y.O.</u>
A ürünü	53.000 Dis	X	18.-TL/Dis = 954.000.-
B Ürünü:	32.000 Dis	X	18.-TL/Dis = 576.000.-
C Ürünü:	<u>27.975 Dis</u>	X	18.-TL/Dis = <u>503.550.-</u>
	112.975 Dis		2.033.550.-

Maliyete Yüklenen GÜG'leri İlgili Muhasebe Kayıtları :

_____ / _____

151 YARIMAMUL-ÜRETİM 4.831.800.-

- A Ürünü: 2.169.000.-

- B Ürünü: 1.551.000.-

- C Ürünü : 1.111.800.-

731. G.Ü.G. YANSITMA 4.831.800.-

(.....Dönemi Maliyetler Yüklenen GÜG)

_____ / _____

FİİLİ GÜĞ'LERİNİN DAĞITIMI VE FARKIN SAPTANMASI

İşletmenin dönem sonunda gerçekleşen genel üretim giderleri ve fiili dağıtım ölçüleri aşağıdaki gibidir.

<u>Genel Üretim Gid.</u>	<u>Tutar</u>	<u>Dağıtım Anahtarı</u>
Enerji Giderleri	1.750.000.-	kws
Fabrika bina amortismanı	1.350.000.-	Yüzölçümü
Makine amortismanı	600.000.-	Direkt
Sosyal Giderler	1.040.000.-	İşçi Sayısı

Giderlerin dağıtımında esas alınacak, dağıtım ölçülerine ait bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

Gider Yeri	Kws	Yüzölçümü	İşçi Sayısı	Mkn. Amort.
Kesme	1200 kws	1200	200 adet	600.000.-
Dikim	1400 kws	300	250 adet	200.000.-
Buhar	400 kws	200	50 adet	
Sosyal tesis	500 kws	100	20 adet	
	3.500 kws	1800	520 adet	800.000.-

Yardımcı gider yerleri giderlerinin dağıtımını için belirlenen anahtarlar:

Buhar Y.Ü.G.Y : m3

Sos.Tes. Y.H.G.Y.: İşçi sayısı

Dağıtım için gerekli veriler:

Gider Yerleri	Bks	İşçi sayısı
Kesme E.Ü.G.Y	2.500	330
Dikim E.Ü.G.Y	2.000	400
Buhar Y.Ü.G.Y.		25
Sos.Tes. Y.H.G.Y.	500	45
Toplam	5.000	800

Yukarıdaki verilere göre, genel üretim giderlerini oluşturan, her gider kaleminin dağıtımını aşağıdaki gibi olacaktır.

Enerji Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Enerji Giderleri/Toplam Dağıtım Ölçüsü} \\ &= 1.750.000.-\text{TL}/3.500 \text{ kws} = 500.-\text{TL}/\text{kws}\end{aligned}$$

kws başına 500.-TL'lık enerji gideri düştüğüne göre, her bir gider yerinin, enerji giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	Kws	Enerji Gider Payı
10.Kesme	500 TL/kws	X 1200 kws	= 600.000.-TL
11.Dikim	500 TL/kws	X 1400 kws	= 700.000.-TL
30.Buhar	500 TL/kws	X 400 kws	= 200.000.-TL
41.Sosyal tesis	500 TL/kws	X 500 kws	= 250.000.-TL
Toplam		3.500 kws	1.750.000.-TL

Fabrika Bina Amortisman Giderlerinin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Fabrika Bina Amortismanı} / \text{Toplam Fabrika Alanı} \\ &= 1.350.000.-\text{TL} / 1.800 = 750.-\text{TL} / \text{metre kare}\end{aligned}$$

Metre kare başına 750.-TL’ amortisman payı düştüğüne göre, her bir gider yerinin kapladığı alana göre, amortisman giderlerinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	Yüzölçümü				Amortisman Payı
10.Kesme	750.- TL/m	X	1200	=		900.000.-TL
11.Dikim	750.-	X	300	=		225.000.-TL
30.Buhar	750.-	X	200	=		150.000.-TL
41.Sosyal tesis	750.-	X	100	=		75.000.-TL
Toplam			1800			1.350.000.-TL

Sosyal Giderlerin Dağıtımı:

$$\begin{aligned}\text{Dağıtım Oranı} &= \text{Sosyal Giderler} / \text{Toplam İşçi Sayısı} \\ &= 1.040.000.-\text{TL} / 520 \text{ işçi} = 2.000 \text{ TL} / \text{işçi}\end{aligned}$$

işçi başına 2.000.-TL’ sosyal gider düştüğüne göre, her bir gider yerinin sosyal giderinden alacağı paylar aşağıdaki gibi olur.

Gider Yeri	Dağıtım Oranı	İşçi Sayısı				Sosyal Gid.Payı
10.Kesme	2.000TL/işçi	X	200 işçi	=		400.000.-TL
11.Dikim	2.000TL/işçi	X	250 işçi	=		500.000.-TL
30.Buhar	2.000TL/işçi	X	50 işçi	=		100.000.-TL
41.Sosyal tesis	2.000TL/işçi	X	20 işçi	=		40.000.-TL
Toplam			520 işçi			1.040.000.-TL

Yukarıda verdiğimiz örnekteki verilere göre, gider dağıtım tablosunu aşağıdaki gibi düzenleyebiliriz.

Doğrudan (Basit) Dağıtım Yöntemi

GİDER DAĞITIM TABLOSU (II. DAĞITIM)

GİDER YERLERİ GİDER ÇEŞİTLERİ	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ		YARDIMCI HİZMET GİDER YERLERİ		TOPLAM
	Kesme E.Ü.G.Y	Dikim E.Ü.G.Y	Buhar Y.Ü.G.Y.	Sos.Tes. Y.H.G.Y.	
	X	X			
Direkt Maliyet Toplamı					
Enerji Gider	600.000.-	700.000.-	200.000.-	250.000.-	1.750.000.-
Fabrika Bina Amortismanı	900.000.-	225.000.-	150.000.-	75.000.-	1.350.000.-
Sosyal Giderler	400.000.-	500.000.-	100.000.-	40.000.-	1.040.000
Makine Amortismanı	350.000.-	250.000.-			600.000.-
I. TOPLAM	2.250.000	1.675.000	450.000	365.000	4.740.000
Buhar Y.Ü.G.Y. Dağıtımı	250.000.	200.000.-	-450.000		0
Sos.Tes.Y.H.G.Y.Dağıtımı	165.000.-	200.000.-		-365.000	0
II. Dağ.Toplamı	415.000.-	400.000.-			
TOPLAM MALİYET	2.665.000.-	2.075.000.-	0	0	4.740.000

Basit Dağıtımla ilgili hesaplamalar:

Buhar Y.Ü. Gider Yeri Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = 450.000L. / (4500 m3) = 100.-TL/m3

Gider Yeri Kodu	M3		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y.	2500	x	100TL/m3	=	250.000.-
Dikim E.Ü.G.Y.	2000	x	100TL/m3	=	200.000.-
Toplam	400				450.000.-

Sos.Tes. H.G.Y. Giderlerinin Dağıtımı

Dağıtım Katsayısı = 365.000L. / (730 işçi sayısı) = 500TL/işçi sayısı

Gider Yeri Kodu	Çalışan Sayısı		Kat Sayı		Tutar
Kesme E.Ü.G.Y	330	x	500	=	165.000
Dikim E.Ü.G.Y.	400	x	500	=	200.000
Toplam	1800				365.000

Farkın Saptanması

Fiili GÜG'leri dağıtım tablosundan elde edilen bilgilere göre II. Dağıtım sonucu biriken gider tutarları aşağıdaki gibidir.

- Kesme Esas üretim Gider Yeri: **2.665.000.-**
- Dikim Esas üretim Gider Yeri: **2.075.000.-**

Yukarıdaki fiili tutarlar bütçelenen tutarlarla karşılaştırıldığında eksik yada fazla yükleme saplanmış olur. Buna göre hesaplamalar aşağıdaki gibidir.

Kesme Esas üretim Gider Yeri:

Fiili GÜG	: 2.665.000.-
Maliyete Yüklenen GÜG	: <u>2.798.250.-</u>
Fazla Yükleme	: 133.250.-

Dikim Esas üretim Gider Yeri:

Fiili GÜG	: 2.075.000.-
Maliyete Yüklenen GÜG	: <u>2.033.550.-</u>
Eksik Yükleme	: 41.450.-

Toplam Fazla Yükleme (133.250. - 41.450.): 91.800.-

Faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan eksik yada fazla yükleme iki şekilde kapatılır. Fark ya doğrudan SMM hesabına yada SMM, mamul stok ve yarımamul stok hesapları arasında pay edilir.

Maliyete Yüklenen GÜG'leri İlgili Muhasebe Kayıtları :

_____ / _____

731. G.Ü.G. YANSITMA 4.831.800.-

- A Ürünü: 2.169.000.-

- B Ürünü: 1.551.000.-

- C Ürünü : 1.111.800.-

151.YARIMAMUL-ÜRT.

152.MAMULLER 91.800.-

620.SMM

730. GENEL ÜRT.GİD. 4.740.000.-

(Fazla Yüklemeden doğan GÜG Farkının Kapatılması)

_____ / _____