

**T.C.**  
**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME FAKÜLTESİ**  
**MUHASEBE – DENETİM**  
**YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ENTEGRE ET SANAYİNDE MALİYET MUHASEBESİ**  
**VE ÖRNEK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ:**  
**YRD. DOÇ. DR. ERTUĞRUL BURGAZLIOĞLU**

**HAZIRLAYAN:**  
**MAZMİ SARIMURAT**

**İSTANBUL - 1998**

**T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME FAKÜLTESİ  
MUHASEBE – DENETİM  
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ENTEGRE ET SANAYİNDE MALİYET MUHASEBESİ  
VE ÖRNEK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ:  
YRD. DOÇ. DR. ERTUĞRUL BURGAZLIOĞLU**

**HAZIRLAYAN:  
M.AZMİ SARIMURAT  
(9625010597)**

**İSTANBUL - 1998**

**T.C.**  
**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME FAKÜLTESİ**  
**MUHASEBE – DENETİM**  
**YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ENTEGRE ET SANAYİNDE MALİYET MUHASEBESİ**  
**VE ÖRNEK UYGULAMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ:**  
**YRD. DOÇ. DR. ERTUĞRUL BURGAZLIOĞLU**

**HAZIRLAYAN:**  
**M.AZMİ SARIMURAT**  
**(9625010597)**

**İSTANBUL - 1998**

## İÇİNDEKİLER

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| ŞEKİLLER VE TABLOLAR LİSTESİ..... | VI  |
| GİRİŞ.....                        | VII |

## BİRİNCİ BÖLÜM

## GENEL BİLGİLER

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 1. ET VE ENTEGRE ET SANAYİİ.....                                    | 1  |
| 1.1 Etin Tanımı ve Et Hammaddesi : Canlı Hayvan .....               | 1  |
| 1.2 Etle İlgili Bazı Terimler .....                                 | 2  |
| 1.3 Et Üretim Yerleri ve Entegre Et Üretim Tesisleri .....          | 3  |
| 1.4 Et Sanayinin Gıda Sanayii İçindeki Yeri ve Önemi .....          | 5  |
| 2. MALİYET KAVRAMLARI VE MALİYET MUHASEBESİ .....                   | 6  |
| 2.1 Gider, Harcama ve Maliyet Kavramları.....                       | 6  |
| 2.2 Maliyetlerin Sınıflandırılması .....                            | 7  |
| 2.3 Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları .....                  | 10 |
| 2.4 Maliyet Muhasebe Sistemleri .....                               | 11 |
| 2.4.1 Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri.....                | 11 |
| 2.4.2 Maliyetlerin Belirlenme Zamanına Göre Maliyet Sistemleri..... | 12 |
| 2.4.3 Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemleri.....                  | 13 |
| 2.4.4 Birleşik Üretimde Maliyetleme.....                            | 15 |
| 2.4.5 Üretim Sistemindeki Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri .....    | 16 |
| 2.5 Ülkemizde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları .....                 | 18 |



**İKİNCİ BÖLÜM**  
**ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MALİYET UNSURLARI VE MALİYET**  
**HESAPLAMA**

|                                                                                        |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MALİYET UNSURLARI .....</b>                                | <b>19</b> |
| 1.1 Madde ve Malzeme Giderleri .....                                                   | 19        |
| 1.1.1 Dolaysız (Direkt) İlk Madde ve Malzemeler .....                                  | 20        |
| 1.1.2 Dolaylı (Endirekt) Madde ve Malzemeler .....                                     | 21        |
| 1.1.3 Madde ve Malzemenin Tedariki .....                                               | 21        |
| 1.1.4 Madde ve Malzeme Maliyetinin Belirlenmesi .....                                  | 23        |
| 1.2 İŞÇİLİK GİDERLERİ .....                                                            | 24        |
| 1.2.1 Dolaysız (Direkt) İşçilik .....                                                  | 25        |
| 1.2.2 Dolaylı (Endirekt) İşçilik .....                                                 | 25        |
| 1.2.3 İşçilik Maliyetlerinin Belirlenmesi .....                                        | 26        |
| 1.3 Genel Üretim Giderleri .....                                                       | 26        |
| 1.3.1 Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Unsurlar .....                                | 27        |
| 1.3.2 Genel Üretim Giderleri Maliyetlerinin Belirlenmesi .....                         | 27        |
| <b>2. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE GİDER YERLERİ AYRIMI VE GİDER</b><br><b>DAĞITIMI .....</b> | <b>28</b> |
| 2.1 Gider Yerleri Ayrımı .....                                                         | 28        |
| 2.2 Giderlerin Dağıtımı .....                                                          | 30        |
| 2.2.1 Giderlerin Gider Merkezlerinde Toplanması (1. Dağıtım) .....                     | 30        |
| 2.2.2 Maliyet Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi .....                                    | 32        |
| 2.2.3 Yardımcı Gider Yerlerinin Esas Gider Yerlerine Dağıtımı (2. dağıtım) ..          | 33        |
| 2.2.3.1 İkinci Dağıtım Yöntemleri .....                                                | 34        |
| <b>3. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MAMUL MALİYETİ BELİRLEME .....</b>                         | <b>35</b> |
| 3.1 Mamul Maliyetini Etkileyen Unsurlar .....                                          | 36        |
| 3.1.1 Et Randımanı (Et Verimi) .....                                                   | 36        |
| 3.1.2 Etin Sınıflandırılması .....                                                     | 37        |

|                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1.3 Ağırlık Kaybı (Fireler).....                                       | 39 |
| 3.1.4 Yasal Zorunluluklar .....                                          | 40 |
| 3.2 Üretim Süreci ve Uygulanacak Maliyet Sistemi .....                   | 40 |
| 3.2.1 Entegre Et Sektöründe Üretim Süreci.....                           | 40 |
| 3.2.2 Uygulanacak Maliyet Sistemi .....                                  | 42 |
| 3.3 Birleşik Üretimde Maliyetleme .....                                  | 43 |
| 3.3.1 Birleşik Maliyet Süreci .....                                      | 43 |
| 3.3.2 Birleşik Maliyetler ve Ek Maliyetlerin Belirlenmesi.....           | 44 |
| 3.3.3 Birleşik Üretimde Maliyet Belirleme .....                          | 46 |
| 3.3.3.1 Yan Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması.....                        | 46 |
| 3.3.3.2 Birleşik Maliyetlerin Ürünlere Dağıtımı .....                    | 47 |
| 3.4 Mamul Maliyetlerinin Belirlenmesi (Evre Maliyet Sistemi) .....       | 48 |
| 3.4.1 Miktar Hareketlerinin ve Eşdeğer Ürün Miktarının Belirlenmesi..... | 49 |
| 3.4.2 Evrenin Toplam Maliyeti ve Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....  | 50 |
| 3.4.3 Sonraki Evre Veya Mamullere Devir Maliyetinin Belirlenmesi.....    | 50 |
| 3.4.4 Maliyet Tablosunun ve Evre Raporunun Düzenlenmesi .....            | 51 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### ENTEGRE ET SANAYİNDE MALİYET MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMA

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| 1. UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER.....      | 52 |
| 1.1 Genel Bilgi .....                                   | 52 |
| 1.2 Ürün Çeşitleri ve Üretim Süreci .....               | 52 |
| 1.3 Uygulanan Maliyet Muhasebe Sistemi ve Süreci.....   | 56 |
| 2. MALİYET MUHASEBESİ DÖNEM İÇİ İŞLEM VE KAYITLAR ..... | 56 |
| 2.1 İşlem ve Kayıtlara Esas Bilgi ve Belgeler.....      | 56 |
| 2.1.1 Gider Yerleri .....                               | 57 |
| 2.1.2 Hesap Planı ve Gider Çeşitleri .....              | 58 |
| 2.1.3 Kayıtlara Esas Olan Bazı Belgeler .....           | 58 |

|                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.2 Dönem İçi İşlem ve Kayıtlar .....                                      | 62  |
| 2.2.1 İlk Madde ve Malzemenin Temini ve Stoklama .....                     | 62  |
| 2.2.2 Dönem İçinde Oluşan Giderlerin Kaydı .....                           | 64  |
| 2.2.3 Kullanılan Yardımcı Madde ve Malzemenin Gider Kaydı.....             | 66  |
| 2.2.4 Uygulama Dönemi Dönem İçi Kayıtları Sonuçları .....                  | 68  |
| 3. MALİYET MUHASEBESİ DÖNEM SONU İŞLEM VE KAYITLAR.....                    | 75  |
| 3.1 Giderlerin Dağıtımı .....                                              | 75  |
| 3.1.1. Giderlerin Dönem İçi Dağılımını Gösteren Tablo ( 1. Dağıtım ).....  | 75  |
| 3.1.2. Giderlerin İkinci Dağıtımı.....                                     | 75  |
| 3.1.2.1 Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı.....                     | 78  |
| 3.1.2.2 Üretimle İlgili Diğer Gider Yerlerinin Dağıtımı.....               | 84  |
| 3.1.2.3 Yan (Tali) Gider Yerlerinin Dağıtımı.....                          | 90  |
| 3.1.2.4 Maliyet Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi .....                      | 91  |
| 3.1.3 Gider Dağıtım Sonuçlarının Muhasebe Kayıtları.....                   | 91  |
| 3.2 Mamul Maliyetinin Belirlenmesi.....                                    | 95  |
| 3.2.1 Üretimin Birleşik Maliyet Sürecinin Belirlenmesi.....                | 95  |
| 3.2.2 Esas (Ana) Ürün İşleme Evrelerinde Maliyet Belirleme .....           | 97  |
| 3.2.2.1 I. Evre (Kesimhane) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....               | 97  |
| 3.2.2.2 II. Evre (Parçalama) Maliyetinin Belirlenmesi.....                 | 103 |
| 3.2.2.3 III. Evre (Şarküteri) Maliyetlerinin Belirlenmesi.....             | 113 |
| 3.2.3 İşlenen Yan Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi .....                   | 118 |
| 3.2.3.1 Derihane de İşlem Gören Yan Ürün Maliyetleri.....                  | 118 |
| 3.2.3.2 Bağırşakhane Dairesinde İşlem Gören Yan Ürünler Maliyeti.....      | 120 |
| 3.2.3.3 Renderinghane Dairesinde İşlem Gören Yan Ürünler Maliyeti ....     | 122 |
| 3.2.3.4 Sakatat İşleme Dairesinde İşlem Gören Yan Ürün Maliyetleri ....    | 125 |
| 3.2.4 Maliyeti Belirlenen Mamullerin Muhasebe Kaydı.....                   | 127 |
| SONUÇ.....                                                                 | 137 |
| KAYNAKÇA.....                                                              | 139 |
| EK – 1 (Maliyet Hesapları ve Gider Çeşitleri Ayrıntı Listesi - Örnek ).... | 141 |

### ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                  |    |
|------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1 Entegre Et Sektöründe Üretim Süreci .....                | 41 |
| Şekil 2 Entegre Et Sektöründe Birleşik Maliyet Akım Şeması ..... | 45 |
| Şekil 3 Uygulama İşletmesi Üretim Süreci .....                   | 55 |
| Şekil 4 Uygulama İşletmesi Örnek Stok Kartı .....                | 59 |
| Şekil 5 Gider Çeşitleri Yardımcı Defter Föyü Örneği .....        | 59 |
| Şekil 6 İmalat Müzekkeresi Örneği .....                          | 61 |
| Şekil 7 Mamul Ambar Giriş Fişi Örneği .....                      | 62 |
| Şekil 8 Uygulama İşletmesinin Birleşik Maliyet Akım Şeması ..... | 96 |

### TABLolar LİSTESİ

|                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 1 Uygulama Dönemi Gider Dağılım Tablosu (1.Dağıtım) .....                  | 76  |
| Tablo 2 Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Grup İçi Dağıtım Anahtarları .....      | 78  |
| Tablo 3 Atölye Gider Yerinin Dağıtım Yüzdelерinin Belirlenmesi .....             | 79  |
| Tablo 4 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları .....                  | 80  |
| Tablo 5 Üretimle İlgili Diğer Gider Yerlerinin Grup İçi Dağıtım Anahtarı .....   | 85  |
| Tablo 6 Giderlerin İkinci Dağıtım Tablosu .....                                  | 93  |
| Tablo 7 I. Evre (Kesimhane) Maliyet Tablosu .....                                | 104 |
| Tablo 8 II. Evre (Parçalama) Satışların % si .....                               | 108 |
| Tablo 9 II Evre Eşdeğer Birim Maliyetler .....                                   | 109 |
| Tablo10 Parça Et Stokuna ve II. Evreye Gönderilen Parça Etlerin Maliyetleri .... | 110 |
| Tablo 11 II.Evre Maliyet Tablosu .....                                           | 111 |
| Tablo 12 III. Ere (Şarküteri) Maliyet Tablosu .....                              | 116 |
| Tablo 13 Derihane Dairesi Maliyet Tablosu .....                                  | 120 |
| Tablo 14 Bağırsakhane Dairesi Maliyet Tablosu .....                              | 124 |
| Tablo 15 Renderinghane Maliyet Tablosu .....                                     | 124 |
| Tablo 16 Sakatat İşleme Dairesi Maliyet Tablosu .....                            | 126 |

## GİRİŞ

### Çalışmanın Amacı

Günümüz rekabet koşullarında, özellikle üretim işletmelerinin uyguladıkları maliyet muhasebe sistemleri ve maliyet muhasebesinden elde ettikleri veriler oldukça önemlidir. Bu çalışmanın amacı; entegre et sanayii işletmelerinin uygulayacakları maliyet muhasebe sistemini belirlemek ve belirlenen maliyet muhasebe sisteminin örnek bir işletmede uygulamasını yapmaktır.

### Çalışmanın Önemi

Ülkemiz ve özellikle Doğu Anadolu bölgemiz ekonomisinde, hayvancılık çok önemli bir yer tutmaktadır. Kasaplık hayvandan, insan için bir besin kaynağı olan et ile birlikte gıda, giyim, ilaç, kozmetik ve yem sanayinde hammadde olarak kullanılan yan ürünler de elde edilmektedir. Hayvandan elde edilen ürünlerin tam olarak değerlendirilmesi için, modern entegre et üretim tesisleri gereklidir. Nitekim bu tesislerin yeterince bulunduğu gelişmiş ülkelerde, hayvanlar bütünüyle değerlendirilmekte ve hiçbir artık söz konusu olmamaktadır.

Ancak, ülkemizde hayvan kesimleri büyük çoğunlukla entegre et tesisleri dışında ve uygun olmayan koşullarda yapılmaktadır. Bu nedenle, özellikle yan ürünler yeterince değerlendirilmediğinden, büyük ekonomik kayıplar oluşmaktadır. Hayvancılık potansiyelimizi tam olarak değerlendirmek, verimi artırmak ve bölgesel kalkınmaya katkı sağlamak amacı ile entegre et tesisleri yalgınlaştırılmalıdır. Bu tesislerin yatırım kararlarında, bu sektördeki üretim süreci, ürün çeşidi ve maliyet sisteminin bilinmesi yararlı olacaktır.

Ayrıca tek hammadde olan canlı hayvandan, değişik tür ve miktarda onlarca ürün elde edilmesi, yan ürün çeşit ve miktarının çokluğu, ikinci derecede çok sayıda ayrım noktasının bulunması gibi nedenlerle entegre et sanayii, birleşik üretimde maliyetleme sisteminin uygulaması için tipik bir örnek oluşturmaktadır.



### **Konunun Sınırlandırılması**

Bu çalışmamız, kırmızı et sektöründe entegre et üretimini, ülkemiz koşullarına göre yapan işletmeler esas alınarak yapılmıştır. Uygulama bölümünde, örnek işletmenin ürün çeşitleri baz alınmış ve aynı türdeki işlemlerde, tekrardan kaçınılarak birer örnek verilmiştir. Ayrıca muhasebe verilerinin gizliliği dikkate alınarak uygulama işletmesinin ismi ve uygulama dönemi açıklanmamıştır.

### **Çalışmanın Kapsamı**

Bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; hammadde durumundaki canlı hayvan, hayvanlardan elde edilen et ve et ürünleri, entegre et sanayinin durumu, maliyet kavramları ve maliyet muhasebesi hakkında genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, entegre et sanayii işletmelerindeki, üretimin maliyet unsurları ve üretim süreci incelenerek uygulanacak maliyet muhasebe sistemi belirlenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, örnek işletmede maliyet muhasebesinin bir dönemlik (üç ay) uygulaması yapılmıştır. Uygulama sonucunda, maliyet muhasebesinin asıl amacı olan üretilen mamullerin birim maliyetleri hesaplanmıştır. Ayrıca maliyet muhasebesi ile ilgili yevmiye defteri kayıtları gösterilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL BİLGİLER

#### 1. ET VE ENTEGRE ET SANAYİİ

##### 1.1 Etin Tanımı ve Et Hammaddesi : Canlı Hayvan

Gıda olarak kullanılan tüm hayvansal dokular olarak tanımlanabilen et, insanların beslenmesindeki en önemli besin maddelerinden biridir. İnsanlar dengeli ve sağlıklı beslenebilmek için gerekli miktarda protein tüketmelidirler. Proteinler hayvanlardan ve bitkilerden sağlanır. Hayvansal protein kaynağı ettir.

İnsan gıdası olarak et ve et ürünleri; sığır, koyun, keçi, domuz, kümes hayvanları, su ürünleri ve av hayvanlarının iskelet kası ve iç organlarından belirli kesim, yüzüm, parçalama ve işleme sonucu elde edilen ürünlerdir.<sup>1</sup> Su ürünleri ve av hayvanları farklı değerlendirilirken, kümes hayvanlarından elde edilen etler “Beyaz Et” olarak, sığır, koyun, keçi, manda ve domuzdan elde edilen etler ise “Kırmızı Et” olarak tanımlanmaktadır.

Etin hammaddesi canlı hayvandır. Hayvanlar, doğada bulunan ve insanların doğrudan tüketemedikleri besinleri, kendi vücutlarında işleyerek, et şeklinde insanlara sunarlar. İnsanoğlu önceleri et ihtiyacını, yabani hayvanları avlayarak karşılarken, sonraları etinden ve diğer ürünlerinden faydalanmak üzere, hayvanları evcilleştirerek, hayvan yetiştiriciliğine başlamıştır. Et elde etmek üzere yapılan hayvan yetiştiriciliğine, genel olarak besicilik denilmektedir.

Besicilik, daha fazla miktarda ve daha kaliteli, et elde edebilmek amacıyla, hayvanların özel bir beslenmeye tabi tutulması işlemidir. Besicilik, öncelikle işletme sahibine, daha sonra milli ekonomiye ve insan sağlığına yararları olan bir hayvancılık faaliyetidir. Kasaplık bir hayvanın başta gelen verimi et olmakla birlikte, gıda, giyim,

---

<sup>1</sup> H.Yusuf GÖKALP, Mükerrerem KAYA, Ömer ZORBA, Et Ürünleri İşleme Mühendisliği, Atatürk Üniversitesi Yayın No: 786, Erzurum,2

ilaç, kozmetik ve yem sanayiinde ham madde olarak kullanılan çok sayıda yan ürün de elde edilir.<sup>2</sup>

Et ve et mamulleri sanayisine, hammadde sağlayan hayvancılık sektörü; özellikle toplumun dengeli ve sağlıklı beslenmesinde, sanayi yatırımlarına finansman kaynağı oluşmasında, tarımsal sanayiye hammadde sağlanmasında, milli gelirin artırılmasında, istihdam alanı oluşturulmasında büyük önem arz etmektedir<sup>3</sup> Bu nedenle hayvancılık sektörünün gelişimi ve hayvan başına verimin artırılması, ülkeler için oldukça önemlidir. Nitekim tarımda ileri ülkeler, hayvan başına hayvansal üretim miktarını sürekli artırma çabası içindedirler.

Ancak, ülkemizde özellikle planlı dönemlerde yapılan olumlu çalışmalara rağmen hayvansal verim istenilen seviyede değildir. Ülkemizde, hayvan sayısı tarımda gelişmiş ülkelerin çoğundan fazla olmasına rağmen, hayvan başına üretim düşüktür.<sup>4</sup> Bu verimsizlik, et üretim maliyetinin artmasına neden olmaktadır.

## 1.2 Etle İlgili Bazı Terimler

I- Karkas : Usulüne uygun olarak kesilmiş ve yüzülmüş, baş ve ayakları ayrılmış, iç organları, böbrekleri, üreme organları, idrar kesesi ve bunların bağları, yemek borusu çıkarılmış, böbrek yağları, pelvis boşluk yağları, salkım ve fitik yağları alınmış bir bütün haldeki gövdeler.<sup>5</sup>

II- Kesim Ağırlığı : Kesimden 12 saat önceden yem verilmeyen hayvanların, kesim öncesi canlı olarak tartılması sonucu oluşan ağırlık.<sup>6</sup>

III- Karkas Ağırlığı : Karkas halindeki gövdenin, tartımı ile oluşan ağırlık. Kesimden hemen sonra yapılan bu tartıya “Sıcak Ağırlık”, 24 saatlik bir dondurma sonucu, yapılan tartıya ise “Soğuk Ağırlık” denir.

<sup>2</sup> Rafet ARPACIK; Entansif Sığır Besiciliği, Şahin Matbaası, Ankara 1995,

<sup>3</sup> Şener BİNGÖL; Kırmızı Et ve Mamulleri Sanayiinde Girdi Sorunları ve Verimlilik, M.P.M. yayınları No: 554, Ankara 1995,

<sup>4</sup> D.P.T; Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1996-2000), Ankara 1995, 58

<sup>5</sup> ANONİM; Kasaplık Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Gövde Etleri, Ankara 1988, TS 666-673

<sup>6</sup> ARPACIK; a.g.e., 131



IV- Karkas Randımanı : Kasaplık bir hayvanın kesim ağırlığına göre, ne kadar karkas verdiğinin, yüzde olarak ifadesidir. Şu formülle hesaplanır.

$$\text{Karkas Randımanı} = (\text{Karkas Ağırlığı(kg)} / \text{Kesim Ağırlığı(kg)}) * 100$$

Kesimden hemen sonra hesaplanan ve besiciye para ödemeye esas olan randımana “Sıcak Karkas Randımanı”, Soğuk depoda 24 saat dinlendikten sonra, parçalama öncesi hesaplanan randımana ise “Soğuk Karkas Randımanı” denir. Bu ikinci hesaplama, soğutma firesi söz konusudur. Karkas randımanı ile karkastaki kemik, et ve yağ oranları arasında önemli ilişkiler vardır. Karkas randımanı yükseldikçe, et ve yağ miktarı artarken, kemik miktarı azalır.<sup>7</sup>

V- Kesim Değeri : Türkiye’de hayvan bedeli, canlı ağırlık üzerinden değil de, kesim sonrası ortaya çıkan, karkas ağırlığı üzerinden hesaplanır. Ancak, kesimden önce hayvanın beslenme durumu da göz önüne alınarak, karkas randımanı tahmin edilir. Bu tahminden hareketle, kesim ağırlığı üzerinden kesim sonrası değer belirlenir. Bu değere kesim değeri denilir.

### 1.3 Et Üretim Yerleri ve Entegre Et Üretim Tesisleri

Et üretim yerleri denilince, et kesimi ve et işlemesi yapan işletmeler anlaşılmaktadır. Ülkemizde et üretiminin, büyük çoğunluğunu kırmızı et oluşturmaktadır. Kırmızı et üretim kaynakları; kırsal alanda kontrolsüz olarak yapılan kesimler, belediye mezbahaları, Et ve Balık Kurumu ve özel sektör tarafından kurulmuş modern kesim ve işleme merkezleridir. Türkiye’de özel şahıslara kombina kurma hakkı ancak 1982’de verilmiştir.<sup>8</sup>

Et üretim yerlerini, kırmızı et üretimi, açısından aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.<sup>9</sup>

#### I- Yönetmeliğe Uygun Kesim Yapan Yerler

- Belediye Mezbahaları

<sup>7</sup> ARPACIK; a.g.e. , 131-132

<sup>8</sup> İ.Melih BAŞ ve Ayhan ARTAR; Et ve Et Ürünleri Sanayiinde Firmalar Arası Verimlilik Karşılaştırmaları, M.P.M yayın No: 405, Ankara 1990, 39

<sup>9</sup> H.Yusuf GÖKALP ve Diğerleri; a.g.e.,4,10

- Et ve Balık Kurumu Kombinaları
- Büyük Kapasiteli, Entegre Özel Sektör Kuruluşları
- Et Mamulleri Üreten, Modern Özel Sektör Tesisleri
- Et Mamulleri Üreten, Geleneksel Tesisler

## II- Mezbaha Dışı Kesim Yerleri

- Mezbaha Olmayan Belediyeler ve Köy kesimleri
- Kurban Kesimleri
- Kaçak Kesimler

Et ve et ürünleri üretimi; hayvanın kesiminden, ürünlerin tüketime hazır durumda ambalajlanmasına kadar olan, işlemlerin tamamını kapsar. Nitekim, uluslararası standart endüstriyel sınıflandırma konusundaki, Birleşmiş Milletler'in, ilgili komisyonu "3111- Et ve et ürünleri üretimi " sınıflamasında, et ve et ürünleri üretimi; mezbahalarda kesimi yapılan sığır, domuz, koyun, keçi, at, kanatlı hayvan, tavşan, av hayvanlarının kesimi, hazırlanması ve ambalajlanması ile ilgili işlemleri kapsar, şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>10</sup>

Entegre Et Üretim Tesisleri : Hammadde olarak, canlı hayvanın girdiği, mamul olarak işlenmiş veya işlenmemiş et ve et ürünlerinin çıktığı tesislerdir.

Ülkemiz koşullarını dikkate alarak, kurulan modern bir entegre et tesisinde, aşağıdaki ürünler üretilir.<sup>11</sup>

### I- İşlenmemiş, Et Ürünleri (Taze ve Dondurulmuş olarak)

### II- İşlenmiş, Et Ürünleri

- Parça halinde, işlenmiş et ürünleri (Pastırma ve Füme etler, konserve ürünler)
- Kuşbaşı ve Kıyma büyüklüğünde, işlenen etler (Sucuk , Kavurma)

<sup>10</sup> BİNGÖL; a.g.e., 23

<sup>11</sup> H.Yusuf GÖKALP ve Diğerleri; a.g.e., 17-29

- Emülsiyon, teknolojisi uygulanarak işlenen etler (Sosis , Salam)

III- İkinci Temel Ürünler- Karkas Yan Ürünleri (İnsan Gıdası olan Yağlar)

IV- Yenilebilen İç Organlar (Sakatatlar)

V- Hayvan Yemi ve Diğer Sanayi Ürünleri, Olarak İşlenen Yan Ürünler  
( Kan, Kemik Unu , Rendering Yağları vb.)

VI- Bağırsaklar

VII- Deri

VIII- Çeşitli Tıbbi ve Biyoteknolojik preparatlar

#### 1.4 Et Sanayinin Gıda Sanayii İçindeki Yeri ve Önemi

Tarıma dayalı Sanayiinin, bir alt sektörü olan gıda sanayii içerisinde yer alan, et ürünleri sanayiinin gelişimi, önemli ölçüde et üretimine ve dolayısıyla da hayvancılığa bağlıdır. Ülkemiz hayvan varlığı yönünden, dünya hayvan varlığının, genelde % 3,5'ine, sığır popülasyonunun % 0,9'una, koyun ve keçi sayısının ise % 2,6'sına, sahip bulunmaktadır.<sup>12</sup> Ancak et üretiminde hayvan sayısı kadar, verim de önemlidir. Nitekim, ülkemiz 13 milyon büyükbaş ve 54 milyon küçükbaş hayvan sayısı ile canlı hayvan bakımından, AT ülkeleri arasında ikinci sırada yer almasına karşın, et üretim verimi oldukça düşüktür. Dünyada, sığır karkas ağırlığı ortalama 200 kg'lara ulaşırken, ülkemizde 100 kg'lar civarındadır. Gelişmiş ülkelerde, kişi başına et tüketimi, 70-110 kg arasında iken, bizim ülkemizde kişi başına et tüketimi, 20 kg'ları geçmemektedir.<sup>13</sup> Et üretimindeki, bu verimsizlik ülkemiz et ürünleri sanayiinin gıda sanayi içinde, daha etkin bir konuma gelmesini önemli ölçüde engellemektedir.

Ülkemizde, yaklaşık 900.000 ton/yıl olan kırmızı et üretiminde, en büyük payı %55 ile E.B.K. almakta, onu % 30'lik pay ile belediye mezbahaları izlemektedir. Modern anlamda, et işleyen tesislerin kapasitesi yaklaşık 750.000 ton/yıldır. Yapılan

<sup>12</sup> BİNGÖL; a.g.e., 18

<sup>13</sup> Nezih MÜFTÜGİL; Ülkemiz Gıda Endüstrisinin Çeşitli Alt Sektörlerdeki Mevcut Üretim Kapasiteleri ve kapasite kullanımı, Verimlilik Dergisi, Sayı:1990/3, 62

araştırmalarda, et ürünleri tesislerinin işleme kapasitelerini ancak % 26'lar dolayında kullanabildikleri anlaşılmaktadır.<sup>14</sup>

Ülkelerin, gelişmişlik göstergelerinden birisi olan kişi başına et üretiminin artırılması ve buna bağlı olarak, et üretim sanayinin daha etkin olabilmesi için; besicilikte, verimliliği artırıcı önlemler alınmalıdır. Ayrıca, hayvancılığın geliştirilmesi, bölgeler arası gelişmişlik farkının giderilmesi açısından da önemlidir.<sup>15</sup>

## 2. MALİYET KAVRAMLARI VE MALİYET MUHASEBESİ

### 2.1 Gider, Harcama ve Maliyet Kavramları

#### I-Gider Kavramı

Gider, bilançodan hareketle, varlık ve yükümlülüklerdeki değişikliklere göre tanımlanabileceği gibi, gelir tablosu hesaplarından hareketle, kâr'ı olumsuz yönde etkileyen, akımları belirtmek üzere de tanımlanabilir. Bilanço yaklaşımında gider; bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi veya üretim, hizmet kullanımı veya ana iş konusuyla ilgili, diğer işlemler sonucunda, işletmenin varlıklarındaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır. Gelir tablosu hesapları yaklaşımında gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir gelir elde etmesi için, belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerdir. Gider kavramı, en geniş anlamda hasılatlardan düşülen, faydası tükenmiş maliyetler olarak tanımlanabilir.<sup>16</sup>

#### II- Harcama Kavramı

Harcama sözcüğü, genellikle işletmelerde nakden yapılan, ödeme ve borçlanmaları anlatmak için kullanılır. Bu anlamda harcama; bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak veya bir zararı önlemek amacıyla, bir borç altına girme, para ödeme veya varlık nakletme işlemidir.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> Bahattin ÇETİN; Türkiye'de Tarıma Dayalı Sanayinin Gelişimi ve Tarımsal Üretim Üzerine Etkileri, Verimlilik Dergisi, Sayı: 1993/4, 191

<sup>15</sup> D.P.T. , a.g.e. , 60-61

<sup>16</sup> Nalan AKDOĞAN; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 3.Bası, Ankara 1994, 7-8

<sup>17</sup> Mehmet URAGUN; Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Ankara 1993, 69

Harcama ve gider kavramları aynı şey değildir. Bir borcun ödenmesi, bir varlığın alınması veya bir hizmetten yararlanılması için, yapılan ödemeler ve borçlanmalar harcamadır. Harcama karşılığı elde edilen yararın, aynı dönemde tüketilmesi ile söz konusu harcamalar, gider haline dönüşmektedir. Buna karşın, harcama karşılığında edinilen mal ve hizmetin yararları, gelecek dönem veya dönemlerde tüketilecekse, harcamalar maliyete dönüşmektedir. Her harcama gider olmadığı gibi, her giderin harcama ile ilgisi olması gerekmez.<sup>18</sup>

### III- Maliyet Kavramı

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakarlıkların, parasal sözcüklerle ölçülmesidir. Maliyet kavramı, başka bir biçimde, bir yarar ya da çıkar sağlamak için katlanılan fedakarlık ya da bir mal karşılığı elden çıkarılan belirli miktardaki bir para olarak tanımlanabilir. Maliyetleme ise, bir eylemin maliyetini saptamaktır. Bir mal satın alındığında katlanılan fedakarlıklar, satın alma eyleminin maliyetini, bir mamul ya da hizmet üretildiğinde katlanılan fedakarlıklar da, üretim eyleminin maliyetini oluşturur. Bir mamulün üretim maliyeti, o mamulü üretmek için, kullanılan üretim faktörlerini elde etmek, için doğrudan ve dolaylı olarak yapılan harcamaların toplamıdır.<sup>19</sup>

## 2.2 Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler; unsurlarına, ürünlere yüklenmesine, faaliyet hacmi ile olan ilişkilerine, üretim genişliğine, yüklenme zamanına, karar vermeye etkisine göre değişik açılardan ayrıma tabi tutulabilir.

### I- Maliyeti Oluşturan Unsurlara Göre Ayrım

i) İlk Madde ve Malzeme Maliyeti : Üretim işlemi sırasında kullanılan ve ürünün bir unsuru olan maddelerle, ürünün bünyesine katılmakla birlikte, ürünün bir unsuru olmayan maddelerin ve üretim işlemi sırasında ürünün bünyesine girmemekle

<sup>18</sup> AKDOĞAN; a.g.e. 9

<sup>19</sup> Rifat ÜSTÜN; Maliyet Muhasebesi, 5.Baskı, İstanbul 1996, 23-24



birlikte onsuz ürün elde edilmesi mümkün olmayan ve dolayısıyla üretimi kolaylaştıran madde ve malzemenin maliyeti, ilk madde ve malzeme maliyetini oluşturur.<sup>20</sup>

ii) İşçilik Maliyeti : Üretimin gerçekleşmesinde önemli faktörlerden biri de işgücüdür. Bu işgücü için tahakkuk ettirilen; işçilik ücreti, maaş, fazla mesai, ikramiye, yıllık izin ücreti, gece piri, sosyal yardımlar vb. gibi tutarların toplamı işçilik maliyetini oluşturur.

iii) Genel Üretim Maliyeti : Üretilen mamulün maliyetini oluşturup da ilk madde ve malzeme ve işçilik maliyeti kapsamı dışında kalan tüm üretim maliyetleri genel üretim maliyetlerini oluşturur.

## II- Ürünlere Yüklenmesine Göre Ayrım

i) Dolaysız (Direkt) Maliyetler : Mamul maliyetine doğrudan yüklenen maliyetler dolaysız maliyetlerdir. Mamulün üretiminde kullanılan hammadde ve malzemeler ile mamulün üretiminde doğrudan kullanıldığı belirli olan işçilikler bu kapsamdadır.

ii) Dolaylı (Endirekt) Maliyetler : Üretimin gerçekleştiği sorumluluk yerinde bizzat oluşmayıp, bir başka sorumluluk merkezinden bu iki merkez arasındaki hizmet alış-verişi dikkate alınarak belirli anahtarlarla yüklenmiş maliyetlere o yükü alan sorumluluk merkezi açısından dolaylı maliyetler denir.<sup>21</sup>

## III- Faaliyet Hacmi İlişkisine Göre Ayrım

i) Durağan (Değişmeyen – Sabit) Maliyetler : Belirli bir zaman dilimi ve faaliyet hacmi içinde, faaliyet hacmindeki değişmelerden etkilenmeyerek aynı kalan maliyetlerdir. Kısa dönemde faaliyet dalgalanmalarından etkilenmezler. Uzun dönemde değişiklik gösterebilirler. Bu maliyetler işletmenin kapasitesi ile ilgilidir.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> URAGUN; a.g.e., 75

<sup>21</sup> Nasuhi BURSAL, Yücel ERCAN; Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, 5. Basım, İstanbul 1994, 156

<sup>22</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 25-26



ii) Değişken Maliyetler : İşletmenin üretim miktarına bağlı olarak değişme gösteren maliyetlerdir. Üretim miktarı ile değişken maliyetler arasında doğrusal yönlü bir ilişki vardır.

iii) Yarı Değişken Maliyetler : Belirli bir üretim düzeyine kadar değişmeyen ancak bu üretim düzeyini aştıktan sonra değişme eğilimi gösteren maliyetlerdir. Bu maliyetler hem durağan, hem değişken maliyetlerin özelliklerini taşır.

#### IV- Üretimin Genişliğine Göre Ayrım

i) Toplam Maliyet : Belirli bir dönemde elde edilen tüm mal ya da hizmetin tamamı için katlanılmış ve para ile ölçülebilen fedakarlıkların toplamına denir.

ii) Birim Maliyet : Üretimin her birimi için katlanılan ve para ile ifade edilebilir fedakarlık payları toplamına verilen addır. Birim maliyet her bir birim mamulün içine katılan üretim unsurlarının önce miktarlarının belirlenmesi sonra bunların parasal olarak ifadesi ile belirlenir.<sup>23</sup>

iii) Ortalama Maliyet : Üretimin toplam maliyetinin üretimin toplam miktarına bölünmesi ile elde edilen maliyettir.

#### V- Dönem Gelirine Yüklenme Zamanına Göre Ayrım

i) Mamul Maliyetleri : Üretimle ilgili olarak katlanılan maliyetler mamule yüklenir. Bu mamuller satılincaya kadar işletmenin varlıkları olarak kalırlar. Varlık olarak ifade ettikleri değerler mamul maliyeti olarak adlandırılırlar.

ii) Dönem Maliyetleri : Bir işletmede katlanılan fakat mamullere yüklenmeyip gelir tablosuna aktarılan maliyetlere dönem maliyetleri denir. Bazı kaynaklar dönem maliyetleri için gelir tablosuna yüklenen tüm maliyetler ifadesini kullanmaktadır. Bu durumda satılan malın maliyeti de bir dönem maliyeti olmaktadır.<sup>24</sup>

#### VI- Karar Verme Açısından Maliyetler

i) Farklılaşan Maliyetler : Karar vermede çeşitli seçeneklerin karşılaştırılması yapılır. Bir seçenekle diğer seçenek arasındaki maliyet farkları önemlidir. Bir faaliyet

<sup>23</sup> Alparslan PEKER; Modern Yönetim Muhasebesi , 4.Bası, İstanbul 1988, 152

<sup>24</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e.,63

cinsi yerine diğeri uygulandığında ortaya çıkan maliyet farkına farklılaşan maliyet denir.<sup>25</sup>

ii) Batmış Maliyetler : Yeni alınacak kararlar sonucu olarak değişmeyen maliyete denir. Genellikle batmış maliyet karar anına kadar zaten yapılmış olan maliyeti ifade eder. Geçmişte verilmiş bir karar şimdi verilecek kararı etkilememelidir. Şimdiki karar için önemli olan nitelik ve nicelikler gelecekteki faktörlerdir.<sup>26</sup>

iii) Fırsat Maliyetleri : Karar verilirken seçenekler arasından işletme için en iyi seçenek seçilmeye çalışılır. Ancak bu seçim yapılırken gerçekleştirilmekten vazgeçilen seçeneklerin beklenen verimleri de feda edilmiş olacaktır. Seçilmeyen seçeneklerin verim veya faydaları kabul edilen seçeneğin fırsat maliyetini oluşturur.<sup>27</sup>

### 2.3 Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları

Muhasebe, bir işletmenin mali durumunu etkileyen tüm parasal işlemlerin belirli bir yöntemle göre kayıtlarının tutulması, sonuçların belirlenmesi ve yorumlanması işlemidir. Muhasebe işlenen konuların niteliğine göre; finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi gibi ana bölümlere ayrılır. Bu ana bölümlerden olan maliyet muhasebesini şöyle tanımlayabiliriz. Maliyet Muhasebesi; “Bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür.”<sup>28</sup>

Maliyet muhasebesinin Temel amacı; üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin kaç mal olduğunu mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde saptamaktır. Bununla birlikte Maliyet muhasebesi aşağıdaki amaçları da gerçekleştirmeye çalışır.<sup>29</sup>

<sup>25</sup> MOORE, JAEDICKE, ÇEV: Alparslan PEKER; Yönetim Muhasebesi 4. Basıdan çeviri, 2.Bası, İstanbul 1988, 309

<sup>26</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e.,64

<sup>27</sup> MOORE, JAEDICKE; a.g.e.,313

<sup>28</sup> AKDOĞAN; a.g.e. 5-6

<sup>29</sup> BURSAL, ERCAN, a.g.e., 14

- İşletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak
- Planlamaya yardımcı olmak
- Alınacak kararlara yardımcı olmak

## 2.4 Maliyet Muhasebe Sistemleri

### 2.4.1 Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Sistemleri

#### I- Tam Maliyet Sistemi

Bu sistemde üretim sırasında üretimle doğrudan veya dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler içeriğine ve değişiklik derecesine bakılmaksızın birim maliyetlere yüklenir. Böylece stoklara da maliyet yüklenmiş olur. Uygulamada çok kullanılan bir sistemdir. Bu sistemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken ve durağan genel üretim giderlerinin tümü üretilen mamullerin maliyetine yüklenirken, üretim işlevi dışında kalan tüm giderler doğrudan dönem gideri olarak kabul edilirler.<sup>30</sup>

#### II- Değişken Maliyet Sistemi

Bu sistemde üretimin değişken unsurları olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken bölümü üretim maliyetlerine yüklenirken, durağan nitelikteki genel üretim giderleri dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Bu sistemin uygulanabilmesi için genel üretim giderlerinin değişken ve durağan olarak bölümlenebilmesi gerekir. Değişken maliyet daha çok kar planlaması, fiyatlandırma kararlarının alınması ve kontrolü ile maliyetlerin kontrolünde kullanılır.<sup>31</sup>

#### III- Dolaysız (Direkt) Maliyet Sistemi

Bu maliyet sisteminde mamulün maliyetine direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenirken, genel üretim giderleri üretim dışı

<sup>30</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,91

<sup>31</sup> URAGUN; a.g.e., 387-389

giderler gibi değerlendirilerek sonuç hesaplarına aktarılır. Böylece bu giderler stok veya önceden ödenmiş giderler olarak gelecek dönemlere aktarılmazlar.<sup>32</sup>

#### IV- Normal Maliyet Sistemi

Bu sistem; değişken giderlerin tamamının, durağan giderlerin ise kapasite kullanım oranına göre maliyetlere yüklenmesi esasına dayanır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı ile kapasite kullanımı ile orantılı durağan genel üretim giderleri üretimin maliyetini oluştururken, kullanılmayan kapasiteye düşen durağan genel üretim giderleri sonuç hesaplarına aktarılır.<sup>33</sup>

#### 2.4.2 Maliyetlerin Belirlenme Zamanına Göre Maliyet Sistemleri

##### I- Fiili (Tarihsel) Maliyet Sistemi

Bu maliyet sisteminde belirli bir dönemde oluşan tüm maliyetler, o dönem içinde üretilen mamullere yüklenir. Bu maliyet sisteminde maliyetlerin faaliyet hacmine göre olan değişimi izlenmediği gibi, zaman faktörüne göre de bir farklılaştırmaya gidilmez. Direkt giderlerle genel üretim giderlerinin belirlenmesi, maliyetlerin dönem içi üretime yüklenmesi için yeterlidir.<sup>34</sup>

##### II- Tahmini Maliyet Sistemi

İleriye dönük bir maliyet sistemi olan, tahmini maliyet sisteminde; geçmiş tecrübelerin ortalamasına veya kişilerin görüşlerine dayanılarak bir maliyet belirlenir. Geniş bir bilimsel incelemeye dayandırılmadan belirlenen bu maliyetler gelecekteki üretim ve fiyatlar için bir ölçü oluşturur. Dönem sonlarında tahmini maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılır, varsa sapmalar fiili maliyetler esas alınarak düzeltilir. Bu sistem genellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde, standart maliyet sisteminin uygulamasından önemli bir yarar görülmediğinde, bütçeler şeklinde uygulanır.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,93

<sup>33</sup> AKDOĞAN; a.g.e.,42 -43

<sup>34</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,89-90

<sup>35</sup> URAGUN; a.g.e., 395-396

### III- Standart Maliyet Sistemi

Bir başka ileriye dönük maliyet sistemi olan, bu sistem; maliyetlerin olması gereken tutarlarının, faaliyet yapılmadan önce belirli koşullar altında bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngörür. Bu oluşumda sözü edilen belirli koşullardan kasıt: İşletme yönetiminin denetimi altına alabileceği bütün işletme içi ve işletme dışı etkin unsurları işletme faaliyetlerine yararlı yönde düzeltmektir. Standart Maliyetleme; bütün üretim faaliyetlerinin hareket ve zaman etütleri yoluyla ve diğer tekniklerle iş analizine tutularak her üretim faaliyeti için bir standart belirlenmesi esasına dayanır. Üretim maliyetleri bu standartlara göre belirlenir. Dönem sonlarında fiili maliyetlerle standart maliyetler karşılaştırılır. Standarttan sapma olması halinde kayıtlar fark hesapları kullanılarak fiili maliyetlere göre düzeltilir. Bu sapmaların analiz edilebilmesi ve var olan aksaklıkların ortaya çıkarılabilmesi gibi yönleri dikkate alındığında standart maliyet sisteminin planlama ve kontrol için çok etkin bir araç olduğu ortaya çıkar.<sup>36</sup>

#### 2.4.3 Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemleri

##### I- Sipariş Maliyet Sistemi

Bu maliyet sisteminde maliyetler her iş veya üretim partisi itibariyle hesaplanır. Her üretim partisi için sipariş maliyet kartı düzenlenerek üretim süresi bitinceye kadar ortaya çıkan üretim maliyetleri bu kartta toplanır. İş emri veya parti maliyet sistemi adıyla da anılan bu sistem; mobilya atölyelerinde, inşaat işletmelerinde, gemi ve uçak üretiminde, makine, cihaz, giyecek ve süs eşyası üreten işletmelerde büyük ölçüde kullanılmaktadır.<sup>37</sup>

Bu sistemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri doğrudan siparişler itibariyle izlenirken, genel üretim giderleri uygun bazı ölçütlerden yararlanılarak siparişlere dağıtılır. Bu ölçütler genel olarak; direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinin belli bir oranı, direkt işçilik saatleri veya makine çalışma saatleri başına belli bir değer şeklinde olmaktadır. Her siparişin toplam maliyeti o siparişte üretilen birim miktarına bölünerek birim maliyet elde edilir. Üretimi

<sup>36</sup> PEKER; a.g.e.,174-175

<sup>37</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,87



tamamlanmış siparişlerin toplam üretim maliyeti üretim hesabından mamuller hesabına aktarılırken henüz tamamlanmamış siparişlere ait maliyetler üretim hesabında bırakılır. Bu maliyetler dönem sonu itibariyle yarı mamul stokunu gösterir.<sup>38</sup>

## II- Evre (Safha) Maliyet Sistemi

Bu maliyet sisteminde, üretim partilerine bakılmadan, maliyet unsurları cinslerine göre evre maliyet merkezi veya bölüm adı verilen üretim aşamalarında toplanır. Belirli zaman süreleri sonunda üretim aşamalarında toplanmış maliyetlerin tümü o süre içinde üretimi tamamlanmış mamul birimlerine bölünmek suretiyle yükleme yapılır. Bu sistemde maliyetlerin doğruluğu, mamul birimlerinin tek tür veya birbirine çok yakın ve üretim işleminin sürekli ve standart olmasına bağlıdır. Bu maliyet sisteminde her bir üretim aşamasının toplam maliyeti o aşamada üretilen toplam üretim miktarına bölünerek her aşamanın ortalama birim maliyeti belirlenir. Aynı aşamada birkaç tür mamul üretildiğinde katsayılı bölme yöntemi uygulanır. Evre maliyet sisteminde hammaddenin büyük bir bölümü ilk üretim aşamasında üretime girer. Daha sonraki üretim aşamalarında eklenecek hammaddeler genellikle çok küçük miktarlardadır. İşçilik ve genel üretim giderlerinin aşamalar itibariyle toplanması yeterlidir.<sup>39</sup> Evre maliyet sisteminde maliyet hesaplama aşamalarını şöyle sıralayabiliriz.

- Evrelerin oluşturulması
- Evredeki miktar hareketlerinin belirlenmesi
- Eşdeğer ürün miktarının hesaplanması
- Evrenin toplam üretim maliyetlerinin toplanması
- Birim maliyetin hesaplanması
- Mamullere tamamlanma derecelerine göre maliyet dağıtımı
- Maliyet tablosu ve evre raporu düzenlenmesi
- Muhasebe kayıtlarının yapılması<sup>40</sup>

<sup>38</sup> AKDOĞAN; a.g.e.,431-432

<sup>39</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,88-89

<sup>40</sup> AKDOĞAN; a.g.e.,455



#### 2.4.4 Birleşik Üretimde Maliyetleme

Bazı üretim süreçlerinin amacı belli bir mamul üretmektir ve süreç sonunda da yalnızca bir mamul üretilir. Bazı üretim süreçlerinde ise sonuçta birkaç mamul üretilse bile üretim sürecinin teknik özellikleri nedeniyle belli bir üretim aşamasına kadar mamullerin maliyeti birlikte gerçekleşir. İşte üretim sürecinin belli bir noktasına kadar birlikte elde edilen mamullere birleşik mamuller denilir. Birleşik mamullerin ayrı mamuller olarak ortaya çıktığı noktaya “Ayrım Noktası” denir. Birleşik maliyetler ayrım noktasına kadar katlanılan maliyetlerdir. Birleşik maliyetler birleşik üretim sürecinden katlanılan hammadde maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyetlerinin toplamından oluşur.<sup>41</sup>

Ayrım noktasından sonra elde edilen mamullerin bir bölümü esas ürün bir bölümü yan ürün olabilir. Yan ürün deyimi; üretimden amaçlanan ürünler olmayıp, üretim sırasında üretimin gereği olarak ortaya çıkan ürünler için kullanılır. Yan ürünler bazen çok değersiz olabildikleri gibi bazı durumlarda bir gelir kaynağı olabilir. Bu yan ürünler elde edildikleri gibi veya bazı işlemler sonrası satılabildikleri gibi bazen de tekrar üretimde kullanılabilirler.<sup>42</sup>

Birleşik üretim maliyetlerinin birleşik mamullere dağıtılmasında üretim miktarının ve nispi satış değerinin esas alınmasına dayanan iki maliyetleme yöntemi vardır. Bu yöntemlerden nispi satış değerinin esas alınması yöntemi daha gerçekçi sonuç verir. Bu durumda birleşik maliyetlemeden sonra ek maliyet olup olmadığı önem kazanmaktadır.<sup>43</sup>

Yan ürünler için başlıca iki muhasebe yöntemi mevcuttur. Bu yöntemlerin birincisinde yan ürünler, fiilen satılincaya kadar dikkate alınmazlar. İkinci yöntemde ise yan ürünler üretildikçe muhasebe açısından dikkate alınırlar. İki yöntem karşılaştırıldığında kavramsal olarak ikinci yöntemin daha üstün olduğu söylenebilir. Esas ürünler ile yan ürünler arasında muhasebe yöntemleri açısından temel fark şudur: Esas ürünlerden farklı olarak, yan ürünlere birleşik maliyetlerden pay verilmez. Hangi

<sup>41</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 316-317

<sup>42</sup> URAGUN; a.g.e., 641-642

<sup>43</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e., 318-322

muhasebe yöntemi kullanılırsa kullanılsın yan ürünler, maliyetler cinsinden değil, satış değerleri cinsinden dikkate alınır.<sup>44</sup>

Entegre et sanayindeki üretim süreci tipik bir birleşik üretimde maliyetleme örneği oluşturduğundan ikinci ve üçüncü bölümde birleşik maliyetlerin hesaplanması ile ilgili daha detaylı bilgi verilecektir.

#### 2.4.5 Üretim Sistemindeki Gelişmeler ve Maliyet Sistemleri

Çağımız hızlı teknolojik değişimin yaşandığı bir çağdır. Bu değişim teknolojik ürünlere olan talebi hızla değiştirip çeşitlendirirken, buna bağlı olarak üretim süreçleri, üretim ortamlarının organizasyonu, yönetim felsefeleri de köklü değişiklikler geçirmektedir. Bu değişikliği üretim özeline indirgediğimizde bazı kavramlarla karşılaşmaktayız. Bunlar: Toplam Kalite Yönetimi, Esnek Üretim Sistemleri ve Tam Zamanında Üretim sistemidir.<sup>45</sup>

Toplam Kalite Yönetimi'ni, bir işletmede üretilenleri ya da hizmetlerin, işletme süreçlerinin ve çalışanların sürekli iyileştirme ve geliştirme yolu ile en düşük toplam maliyet düzeyinde, önceden belirlenmiş olan müşteri gereksinim ve beklentilerinin tüm çalışanların katılımı ve kendilerinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmeleri sayesinde karşılanarak, işletme performansının iyileştirilmesi stratejisi olarak tanımlayabiliriz.<sup>46</sup>

Esnek Üretim Sistemi'ni, talep değişmelerine ve ürün çeşitlemelerine anında yanıt verebilmek amacıyla, ürün tasarımlarının kolayca yenilenebildiği, esnek üretim birimlerinin bulunduğu üretim sistemi olarak tanımlayabiliriz.<sup>47</sup>

Tam zamanında üretim sistemi: Sıfır stokla üretim sistemi olarak da adlandırılan bu sistemde; bir ürün ihtiyaç duyulduğunda ve sadece müşteriler tarafından talep edilen miktarlarda üretilir. Talep üretim süreci boyunca ürünleri çeker. Her faaliyet; talebi karşılamak için gerekli üretimi yapar. Mevcut üretim sürecinden, üretime

<sup>44</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e., 328-331

<sup>45</sup> T.Bilgehan GÜRLEK; "Tam zamanında Üretim (TZÜ), Esnek Üretim Sistemleri(EÜS), Toplam Kalite Yönetimi (TKY): Yönetimde Rönesans mı?", Verimlilik Dergisi, Sayı: 1992/2, 105

<sup>46</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 348

<sup>47</sup> GÜRLEK; a.g.m., 107

ihtiyaç olduğu konusunda sinyal gelmeden hiçbir üretim yapılmaz. Ara mamul ve hammadde ler tam üretimde kullanılacağı sırada işletmeye ulaşır.<sup>48</sup>

Üretimle ilgili bu sistem değişiklikleri muhasebe sistemlerini etkilemiştir. Toplam kalite yönetiminde toplam kalite maliyetlerinin bazı yeni hesaplar altında toplanarak buradan üretim maliyetlerine ve dönem giderlerine dağıtımı söz konusu iken<sup>49</sup> esnek üretim ve tam zamanında üretim sistemleri, yeni bir maliyet sisteminin ortaya çıkışında önemli rol oynamıştır. Bu yeni maliyet sistemi; faaliyet esasına dayalı maliyetleme sistemidir

#### **- Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Sistemi**

Teknolojik gelişmeler üretim sistemlerini değiştirirken aynı zamanda maliyet dağıtımını da etkilemiştir. Nitekim daha önceleri önemli bir maliyet ve dağıtım unsuru olan direkt işçilik bu yeni yöntemlerde önemini kaybetmiş ve hatta genel üretim maliyetlerinin bir alt değeri olarak kabul edilebilmiştir. Bu üretim sistemlerinde genel üretim maliyetleri büyük önem kazanmıştır. Buna bağlı olarak genel üretim maliyetlerini oluşturan faktörler de artmıştır. Ayrıca stoklar azalmakta ve stokların yaklaşık sıfır olduğu durumlarda üretim maliyeti ile satılan malın maliyeti eşitlenmektedir. İşte bu üretim sistemlerinde faaliyet esasına dayalı maliyetleme söz konusudur. Bu maliyet sistemi daha çok genel üretim maliyet faktörlerinin çok sayıda olması durumunda uygulanmaktadır.<sup>50</sup>

Bu sistemde faaliyetlerin üretim hacmi ile değil, bu faaliyetler için tüketilen kaynaklar arasında bir ilgi kurulmaktadır. Dolayısıyla ürün ve ürün gruplarına yalnızca o ürün ve ürün grubu için tüketilen kaynağa göre belirlenen maliyet taşıyıcısı ile genel üretim maliyeti yüklenir. Bu değere, söz konusu ürün ile ilgili direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri eklenerek, tam ve gerçekçi bir maliyet belirlenir. Bu da ürün

<sup>48</sup> Veysi Naci TANIŞ; "Maliyet Muhasebesi Açısından Sıfır Stokla Üretim Sistemi(Just-In -Time)", Verimlilik Dergisi, Sayı: 1992/4, 100-101(Yazar sözkonusu bilgiyi; Hansen, Don R; Management Accounting, PWS-KENT Publishing Company Boston 1990, s.213'den aktarmaktadır.)

<sup>49</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 362-370

<sup>50</sup> Reşat KARCIOĞLU; "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", Verimlilik Dergisi, Sayı: 1994/2, 80-81 (Yazar sözkonusu bilgiyi; Ketz J.Edward, Campbell Terry L. Ve Baxendale Sidney J., Management Accounting, San Diego, Harcourt Brace Jovano vich, Inc, 1991, S.608-611'den aktarmaktadır)

fiyatlarının doğru bir şekilde belirlenmesini ve dolayısıyla daha gerçekçi bir rekabet ve karlılık ortamının oluşmasını sağlar.<sup>51</sup>

## 2.5 Ülkemizde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları

Ülkemizde maliyet muhasebesi uygulamaları 26 Aralık 1992 tarihinde yayınlanan ve 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe giren “Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği” çerçevesinde yapılmaktadır.

Uygulanan maliyet sistemlerine gelince; bu konuda ayrıntılı araştırmalar yoktur. Ancak özellikle küçük işletmelerde maliyet sisteminin daha çok stok değerlendirme, kar zararın belirlenmesi ve fiyatlama amacıyla kullanıldığı bilinmektedir. Bu işletmeler maliyet sistemlerinin diğer amaçlarını göz ardı etmektedirler. Hemen tüm maliyet sistemleri, fiili maliyetlerle yürütülmekte, standart maliyetlerle ve bütçe maliyetleri ile karşılaştırmalarla, zaman içinde maliyetlerin düşürülmesi amacı ihmal edilmektedir. Bu durum yöneticilerin maliyet sisteminden elde edecekleri bilgiyi azaltmaktadır. Ancak özellikle dünya ile entegre olmuş çağdaş işletmeler maliyet sisteminin tüm amaçlarını gerçekleştiren bir sistemi geliştirmek zorundadırlar.<sup>52</sup>

<sup>51</sup> KARCIOĞLU, a.g.m., 95-96

<sup>52</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 93-95

## İKİNCİ BÖLÜM

### ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MALİYET UNSURLARI VE MALİYET HESAPLAMA

#### 1. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MALİYET UNSURLARI

Bir üretim işletmesi olan entegre et sanayiinde diğer üretim işletmelerinin temel maliyet yapısı geçerlidir. Üretim işletmeleri belirli bir mamulü meydana getiren unsurları bir araya getirerek mamul elde eder ve elde edilen bu mamul diğer maliyetler de dikkate alınarak belli bir kârla satılır.

Üretim işletmelerinde bir mamulü meydana getiren maliyet unsurları; madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri ve diğer imalat giderleridir. Bu unsurların üretilen mal ve hizmet ile ilişkilerini (dolaylı ve dolaysız) dikkate aldığımızda, üretilen mamul maliyetinin direkt madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluştuğunu görmekteyiz.<sup>1</sup>

Entegre et sektöründe maliyeti oluşturan unsurları ve bunların üretilen mamullerle ilişkilerine bağlı olarak dolaysız ve dolaylı ayrımını aşağıdaki gibi belirleyebiliriz. Ayrıca maliyeti belirleyen unsurlar, gider çeşitleri olarak bölümlenmekte ve gider kaydı gider çeşitleri esasına göre yapılmaktadır.

##### 1.1 Madde ve Malzeme Giderleri

Madde ve malzemeler; direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri ile birlikte mamulün üretiminde kullanılan temel maddelerdir.<sup>2</sup> Genel anlamda madde ve malzeme giderleri; işletmenin üretim, hizmet ve diğer faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı ve tükettiği her türlü madde ve malzemenin parasal tutarıdır. İşletmenin gerek faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gerekse üretimde bulunabilmesi amacıyla kullanmış olduğu her türlü madde ve malzemeye ilişkin giderler bu grupta toplanmaktadır.<sup>3</sup> Madde

<sup>1</sup>Ralph S. POLIMENI, Frank J.FABOZZI, Arthur H. ADELBERG, Michael A. KOLE; Cost Accounting, Third Edition, New York 1991, 14, 15.

<sup>2</sup> Polimeni ve diğerleri; 14

<sup>3</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 197



ve malzeme giderlerinin üretimle doğrudan ilişkisi bulunanlar dolaysız (direkt) ilk madde ve malzemelerden oluşurken, üretimle doğrudan ilişkisi bulunmayan madde ve malzemeler ise dolaylı (endirekt) madde ve malzemeleri oluşturur.

### **1.1.1 Dolaysız (Direkt) İlk Madde ve Malzemeler**

Üretilen mamulün birim maliyetinin oluşumunda üç ana unsurdan birincisi dolaysız ilk madde ve malzemelerdir. 1 nolu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde direkt ilk madde ve malzemeler şöyle tanımlanmıştır: “ Esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, mamulün bünyesine giren. Mamulün temel ögesini oluşturan ve mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen madde ve malzemeler”.

Entegre et sektöründe dolaysız ilk madde canlı hayvandır. Ancak bu sektörde, üretim evreler şeklinde gerçekleşmekte ve her evre sonucu elde edilen ürünler bu şekli ile pazarlanabildiği gibi diğer evrelere de ilk madde olarak gönderilmektedir. Nitekim kesimhane dairesinin ilk maddesi canlı hayvan iken, parçalama dairesinin gövde et, şarküteri ünitesinin de parça etlerdir. Parçalama ve şarküteri daireleri bu ilk maddeleri bir önceki evreden temin edebildikleri gibi ,işletme dışından da temin edebilirler. Ayrıca canlı hayvan kesimi ile elde edilen yan ürünler de yan ürün işleme daireleri için birer ilk madde durumundadır.

Entegre et sektöründe bu ilk maddelerin yanı sıra yine dolaysız olarak yardımcı madde ve malzemeler kullanılmaktadır. Çok fazla olarak kullanılan yardımcı madde ve malzemeler aşağıdaki gibidir.

- Tuz
- Baharatlar
- Şeker
- Kimyasal Maddeler
- Doğal ve yapay kılıflar



### 1.1.2 Dolaylı (Endirekt) Madde ve Malzemeler

Dolaysız ilk madde ve malzeme dışında kalan, nihai mamullerin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan, ancak dolaysız ilk madde ve malzemeye oranla daha az kullanılan veya nihai mamul için ne kadar kullanıldıklarının belirlenmesi oldukça güç olan ve mamulün temel yapısını oluşturmeyen madde ve malzemelerdir.<sup>4</sup>

Dolaylı madde ve malzemeler, üretim sırasında mamulün bünyesine girmemekle beraber onsuz mamulün elde edilmesi olanaksız olan, dolayısıyla üretimi kolaylaştıran ve daha çok yardımcı gider yerlerinde tüketilen madde ve malzemeleri kapsar. Üretim işletmelerinde dolaylı madde ve malzeme işletme malzemesi olarak da adlandırılır. Üretim tekniğine ve ürün çeşidine bağlı olarak işletme malzemesi işletmeler için farklılık gösterebilir.

Entegre et sektöründeki bir kuruluş olan Et ve Balık Kurumunun işletme malzemeleri listesi ana grupları aşağıdaki gibidir.<sup>5</sup>

- İşletme malzemeleri (kömür, akaryakıt, yağ vb)
- Yedekler,alet ve edevatlar
- Tamirat ve inşaat malzemeleri
- Muhtelif malzemeler (kırtasiye, ambalaj, gıda, elektrik vb)

### 1.1.3 Madde ve Malzemenin Tedariki

#### I-Hammaddenin Tedariki

Entegre et sektöründe hammadde olan canlı hayvan; genel olarak iki kaynaktan sağlanmaktadır. Bunlar; besi yolu ile tedarik, satın alma yolu ile tedariktir. Besi yolu ile tedarik, hammaddeyi zamanında ve istenilen kalitede temin etme olanağı sağlarken, besiciliğin başlı başına bir sektör olması ve çok yatırım gerektirmesi gibi nedenlerle bu sektördeki işletmeler besicilik yapma yerine piyasadan satın almayı tercih etmektedirler.

<sup>4</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 97

<sup>5</sup> Reşat KARCIOĞLU; Et Sanayii İşletmelerinde Maliyetlerin Standartlara Göre Hesaplanması ve Kontrolü, Atatürk Üniversitesi Yayın No:182,Erzurum 1994, 44,45 (Yazar bu bilgiyi EBK Genel Müdürlüğünün Kombinalar Maliyet Yönetmeliği Md.12'den almıştır).

Ancak bu kez de uygun zamanda, uygun kalite ve uygun fiyatta hayvan bulamama sorunu ortaya çıkmaktadır. Canlı hayvan tedarik edilmesi ile ilgili son dönemlerde uygulanan bir başka yöntem daha bulunmaktadır. Bu yönetime anlaşmalı besicilik denilmektedir.

Bu yöntemde; işletmeler besicilikle ilgili her türlü girdiyi sağlamakta ve sonuçta yetiştirilen hayvandan elde edilen verim üzerinden yetiştiriciye prim adı altında ücret ödenmektedir. Ancak, bu yöntem henüz çok yaygın olmadığından ülkemizde hayvan tedariki satın alma yoluyla olmaktadır.

Satın alınan hayvanlar genellikle aynı gün kesilirler. Aynı gün kesilmediği durumlarda, işletmede bulunan ve padok olarak adlandırılan yerlerde kısa süreli besiye tutulurlar.

Hammadde olan canlı hayvan satın alımında ödeme; karkas (gövde) ağırlık üzerinden ve hayvanın cinsine ve verimine bağlı olarak yapılmaktadır. Buna göre bazı hayvan cinsleri için bir randıman (verim) hesaplanmakta ve yine bazı hayvanlardan canlı ağırlık üzerinden belli oranda fire (yem firesi) düşülmektedir. Ülkemizde uygulanan hayvan alım şartlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

Küçükbaş Hayvan (Koyun) : Randıman hesaplaması yok. (Tek fiyat), fire düşülmüyor, böbrek ve kuyruk karkas üzerinde tartılıyor.

II. Kalite Büyükbaş (İnek-Öküz) : Randıman hesaplaması yok. (Tek fiyat), canlı ağırlık üzerinden % 8 fire düşülüyor, böbrekler karkas üzerinde tartılıyor.

Büyükbaş (Sığır) : % 55 – 60 arası ve % 60'dan yukarı olmak üzere randıman uygulanıyor ve her randıman için ayrı fiyat veriliyor, canlı ağırlıktan % 8 fire düşülüyor, böbrekler karkas üzerinde tartılıyor.

## II- Yardımcı Madde, Malzeme ve İşletme Malzemesinin Tedariki

Entegre et sektöründe yardımcı madde ve malzemeler ve işletme malzemesi ihtiyaç halinde yurt içi piyasadan temin edilmektedir. Ancak özellikle yardımcı malzemelerin gıda maddesi olması nedeniyle bir kullanım süresi söz konusu olmakta, yine bazı yardımcı maddeler özellikle belirli mevsimlerde yoğun olarak bulunabilmektedir. Ayrıca özellikle kimyasal maddeler ile yapay kılıf ve bazı vakum malzemeleri iç piyasadan temin edilmesine rağmen, aslında yurt dışından ithal

olduğundan bazen istenildiği anda tedarik edilememektedir. Bütün bu nedenlerle bu sektörde yardımcı madde ve malzemenin stok politikası çok büyük önem kazanmaktadır. İyi bir stok politikası olmayan işletmeler kullanımı geçmiş gıda maddesi veya üretim duruşuna neden olan madde ve malzeme tedarik edememe gibi sonuçlarla karşılaşabilirler. Tedarik edilen hammadde, yardımcı madde, malzeme ve işletme malzemeleri tekdüzen hesap planına uygun olarak “150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI” hesabına işletmenin belirleyeceği bölümler dahilinde kayıt edilir.

#### 1.1.4 Madde ve Malzeme Maliyetinin Belirlenmesi

##### I-Madde ve Malzeme Edinme Maliyeti

Madde ve malzeme satın alınmış veya işletme tarafından üretilmiş olabilir. Satın alma yoluyla elde edilmesi durumunda madde ve malzemenin maliyeti alış bedeli ile işletmeye girinceye kadar yapılan alış giderlerinden oluşur. Satın almanın yurt dışından yapılması halinde ise fazladan bazı giderler (gümrük vergisi gibi) oluşmaktadır.<sup>6</sup>

Madde ve malzemenin işletmede üretilmesi durumunda ise, işletme üretilen madde ve malzeme için bir üretim maliyeti hesaplayarak maliyet belirlemektedir. Entegre et sektöründe aynı zamanda besicilik yapıldığında kesime alınan hayvan için bir besi maliyeti belirlenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde üretim sırasında elde edilen ve bazı ürünlerin üretiminde ilk madde ve malzeme durumunda olan yan ürünler içinde bir maliyet belirlenmesi gerekmektedir.

##### II- Kullanılan Madde ve Malzeme Maliyetinin Belirlenmesi

Tedarik edilerek stok hesaplarına kayıt edilen madde ve malzemeler kullanıldıkça maliyet bedelleri ile stok hesaplarından gider hesaplarına aktarılırlar. Ancak, değişik tarihlerde alınan madde ve malzemenin maliyet bedelleri de farklı olduğundan kullanılan madde ve malzemenin maliyet bedelini belirlemek için bazı yöntemler kullanmak gerekmektedir. Bu maliyet belirleme yöntemleri aşağıdaki gibidir.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 216-221

<sup>7</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 237

- Gerçek Parti Maliyeti (Has Maliyet )Yöntemi
- Ortalama Maliyet Yöntemi
- İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi
- Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi
- İlk Gelecek Olan İlk Çıkar (NİFO) Yöntemi
- En Yüksek Fiyatlı İlk Çıkar (HİFO)Yöntemi
- Yenileme Maliyeti (Piyasa Fiyatı) Yöntemi
- Standart Maliyet Yöntemi

Entegre et sektöründe yer alan işletmeler kendi değerleme politikalarına göre bu yöntemlerden birini kullanabilirler. Ancak ülkemizde diğer sektörlerde olduğu gibi bu sektörde de en çok ilk dört değerleme yöntemi kullanılmaktadır.

Madde ve malzemenin maliyeti belirlenirken stok kartlarından yararlanılır. Çok sayıda madde ve malzemenin kullanıldığı bu sektörde stok kartı kullanılması ve hatta stok işlemlerinin bilgisayar yardımıyla izlenmesi zorunludur.

Maliyeti belirlenen kullanılmış olan madde ve malzemeler işletmenin maliyet belirleme süreci ve maliyet sistemine göre dolaysız ve dolaylı olmasına bağlı olarak stok hesabından çıkarılarak ilgili gider hesabına kayıt edilir. Dolaysız madde ve malzemeler “710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ” hesabına kayıt edilirken dolaylı olanlardan üretimle ilgili olanlar “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabına, üretimle ilgili olmayanlar ise dönem giderlerine kayıt edilirler.

## 1.2 İŞÇİLİK GİDERLERİ

Entegre et sanayi işletmelerinde, maliyetin diğer temel unsuru olan işçilik giderleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibidir. Üretimin gerektirdiği bir farklılık söz konusu değildir.

İşçilik giderleri; işletmenin faaliyetini yürütmek, üretim ve hizmeti gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan, işçiler için tahakkuk ettirilen her türlü ödemeleri,

işçilerden yapılan kesintileri ve işletmenin yüklenmiş olduğu ödemeleri kapsar. İşçilik giderleri üretim yapan tüm işletmeler için genel olarak aynı unsurlardan oluşur.

İşçilik giderleri üretimle olan ilişkileri dikkate alınarak dolaysız ve dolaylı işçilikler şeklinde ayrılırlar.

### **1.2.1 Dolaysız (Direkt) İşçilik**

Bir sanayi işletmesinin temel üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve doğrudan üretime yüklenen işçilikler dolaysız işçiliktir. Bu işçilik sadece el emeği ve basit araçlarla malzemeye şekil vermek tarzında olabileceği gibi otomatik bir makinayı yönetmek biçiminde de olabilir.<sup>8</sup>

### **1.2.2 Dolaylı (Endirekt) İşçilik**

Nihai mamullerin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu mamullere doğrudan yüklenmeleri olanaksız olan işçiliklere endirekt işçilik denir. Endirekt işçilik ayrımındaki önemli noktayı, işgücünün sınıflandırılmasından ziyade yapılan işin niteliği oluşturmaktadır. Örneğin; bir makinistin ya da döküm işçisinin yaptığı iş normalde direkt işçiliktir. Ancak bu işçilerin zamanlarını makinaların arızalanması ya da temizlik gibi nedenlerle boş geçirmeleri durumunda oluşan maliyetler endirekt işçilik kabul edilir<sup>9</sup>.

Entegre et sanayi işletmelerinde esas üretim gider yerlerinde çalışan işçilere ödenen ücretler dolaysız işçilik olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu işçilere ödenen esas işçilik dışındaki ödemeler (tazminatlar, sosyal yardımlar vb) bazı işletmelerce dolaysız işçilik olarak kabul edilirken, bazı işletmelerde dolaylı işçilik olarak işlem görmektedir. Ayrıca, bu sektördeki işletmeler esas üretim gider yerleri dışında oluşan işçilikleri dolaylı işçilik olarak kabul etmektedirler.

<sup>8</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 129.

<sup>9</sup> ÜSTÜN; a.g.e. 141.



### 1.2.3 İşçilik Maliyetlerinin Belirlenmesi

Entegre et sektöründe işçilikler dönem içinde; dolaysız ve dolaylı olmaları dikkate alınarak dolaysız ise “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” , dolaylı ise “ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesaplarında toplanır. Dolaylı işçiliğin bazı durumlarda üretimle hiçbir ilişkisi olmayabilir. Bu durumda ise dönem gideri olarak kabul edilir. Söz konusu işçilikler aynı zamanda gider yerleri ayırımına uygun olarak takip edilir. Dolayısıyla dönem sonu geldiğinde gider yeri itibari ile oluşan işçilikler belirlidir. Esas üretim gider yerlerinde toplanan dolaysız işçilik giderleri çeşitli dağıtım yöntemleri kullanılarak bu gider yerlerinde üretilen mamullere dağıtılır. Dolaylı işçilikler ise toplandıkları yardımcı gider yerlerinin diğer gider yerlerine dağıtımı ile belirli oranlarda mamullere yüklenmiş olurlar.

### 1.3 Genel Üretim Giderleri

Üretim maliyetinin üçüncü unsuru olan genel üretim giderleri işletmenin faaliyet konusu mal ve hizmet üretimi için yapılan ancak dolaysız ilk madde ve malzeme ile dolaysız işçilik giderleri dışında kalan giderler olarak tanımlanabilir.<sup>10</sup>

Genel üretim giderlerini dolaysız ilk madde ve malzeme ve dolaysız işçilikten ayıran başlıca özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.<sup>11</sup>

-Bu maliyetlerle mamuller arasında direkt bir ilişki yoktur.

-Bu maliyet grubu, birbirinden çok farklı nitelikte bir çok maliyetin birleşmesiyle oluşur. Bunların bir kısmı sabit bir kısmı değişken maliyetlerdir.

-Bu maliyetlerin bir kısmı zaman içinde düzensiz bir dağılım gösterir. Bazı aylar çok az bazı aylar çok yüksek olabilir.

-Bu maliyetlerin bir kısmının kesin tutarları ancak yıl sonunda belli olabilir.

-Yıllık tutarları belli olan bazı maliyetlerin bir kısmının maliyetlere yüklenmesi istenmeyebilir. Bu kısmın ne kadar olduğu ancak yıl sonunda anlaşılabilir.

<sup>10</sup> URAGUN; a.g.e., 147

<sup>11</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e., 159

### 1.3.1 Genel Üretim Giderlerini Oluşturan Unsurlar

Genel üretim giderleri genel anlamda dolaylı madde ve malzeme, dolaylı işçilik ve diğer işletme giderlerinden oluşmaktadır. Genel üretim giderleri işletmelerin üretim şekline ve üretim hacmine göre farklılık gösterebilirse de genel olarak bütün üretim işletmelerinde aynı tür genel üretim giderlerine rastlanır. Entegre et sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin genel üretim giderleri bu genel durumdan bir farklılık göstermezler. Genel üretim giderlerinden dolaylı madde ve malzeme ile dolaylı işçilikler yukarıda açıklanmıştı. Diğer işletme giderlerini de tek düzen hesap planına uygun olarak 1 nolu Muhasebe Uygulama Tebliği'ndeki gibi aşağıdaki şekilde belirleyebiliriz.

-Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler :İşletme faaliyetlerini yürütme, üretim pazarlama ve diğer hizmetleri gerçekleştirme amacıyla dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (elektrik, su, gaz, bakım onarım, haberleşme, nakliye ile diğer fayda ve hizmetler) için yapılan giderler

-Çeşitli Giderler : Diğer gruplarında belirtilmeyen, ancak işletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılması gerekli olan giderler (Sigorta, kira, yolluk, dava, icra, noter giderleri).

-Vergi, Resim ve Harçlar : Mevzuat gereği tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar.

-Amortisman ve Tükenme Payları : Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile tükenmeye tabi varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme payları.

Yukarıda açıklanan diğer işletme giderleri işletmenin indirekt gider çeşitlerini kapsar. Bu gider çeşitlerinden üretimle ilgili olanlar, genel üretim giderlerini oluştururken üretimle ilgisiz olanlar dönem giderini oluşturmaktadır.

### 1.3.2 Genel Üretim Giderleri Maliyetlerinin Belirlenmesi

Dönem içinde ortaya çıkan genel üretim giderleri “ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabına kayıt edilirken aynı zamanda ilgili gider yerine de kayıt edilir. Esas üretim gider yerlerinde biriken genel üretim giderlerine, dağıtımı yapılan gider yerlerinden gelen genel üretim giderleri eklenir. Böylece üretim yapılan esas üretim

gider yerlerinin toplam genel üretim giderleri oluşur. Bu genel üretim giderleri çeşitli yöntemlerle mamul maliyetlerine yüklenir.

## **2. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE GİDER YERLERİ AYRIMI VE GİDER DAĞITIMI**

Üretim işletmelerinin birçoğunda üretim işlemi birden fazla bölümde gerçekleşmektedir. Mamuller nihai mamul haline gelinceye dek bu bölümlerin her birinde ayrı ayrı işlem görür. Bu nedenle mamullerin bu bölümlerden aldıkları maliyet paylarının hesaplanması gerekir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için üretimle ilgili maliyetlerin bu bölümlere dağıtılması gerekir. İşte bu bölümlere gider merkezi (gider yeri) denilir.<sup>12</sup>

Mamul maliyetlemesine geçilmeden önce bu sektörde kullanılan gider yeri ayrımı ve gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere dağıtım esaslarının bilinmesi gerekmektedir.

### **2.1 Gider Yerleri Ayrımı**

Gider yerleri, maliyet muhasebesi açısından işlem (esas) gider merkezleri ve hizmet (yardımcı) gider merkezleri olarak iki ana grupta toplanabilir.<sup>13</sup> Ancak gider yerleri daha farklı şekillerde ayrıma tabi tutulabilir. Nitekim entegre et sektörünün ülkemizdeki öncüsü durumunda olan Et ve Balık Kurumu'nun gider yerleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.<sup>14</sup>

- Emtia imal ve istihsal yerleri (esas üretim gider yerleri)
- Tali masraf yerleri
- Yardımcı işletmeler gider yerleri (yardımcı hizmet gider yerleri)
- Masrafları dağıtılacak yerler

<sup>12</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 184

<sup>13</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 185

<sup>14</sup> KARCIOĞLU; Et Sanayii....., a.g.e., 121-123

-İstihisalle ilgisiz masraflar (üretimle ilgisiz gider yerleri)

I-Esas üretim gider yerleri : Mamuller üzerinde fiilen çalışılan teknik ünitelerdir. Bu maliyet yerlerinde toplanan maliyetler (maliyet dağıtımıyla diğer maliyet yerlerinden alınan maliyetler dahil) bu gider yerlerinde yapılan üretime yüklenir. Bir üretim işletmesinde, faaliyetlerin niteliğine ve kullanılan üretim teknolojisinin özelliklerine göre çeşitli esas üretim gider yerleri bulunabilir. <sup>15</sup>

II-Yardımcı (tali) gider yerleri: İşletmenin asıl konusu dışında kalan, ancak üretimin teknik bir gereği olarak veya ekonomik açıdan yararlı bulunduğu için yine işletme içinde üretilen bazı ürünler üzerinde çalışan teknik ünitelerdir. <sup>16</sup>

III- Yardımcı hizmet gider yerleri: Esas veya tali mamuller üzerinde fiilen çalışmamakla birlikte işletme için gerekli bazı hizmetlerin yapıldığı birimlere “yardımcı hizmet gider yeri” denir. Bu birimlerin faaliyeti mamullerle doğrudan ilgili olmadığından, bu birimlerin maliyetleri, mamullere ancak dolaylı olarak, diğer bir deyişle maliyet dağıtımlarıyla yüklenir.

IV- Üretimle ilgili diğer gider yerleri: Üretimle dolaysız bir ilgisi olmasa bile üretimin gerçekleştirilmesi ve işletme faaliyetlerinin yürütülebilmesi için bulunması zorunlu olan gider yerleridir.

V- Üretimle ilgisiz gider yerleri: Bazı maliyetler üretilen mal ve hizmetlerin kendileriyle değil, faaliyet dönemleri, yani zamanla ilgili olarak ortaya çıkarlar. <sup>17</sup> Bu maliyetler oluştuğu dönemde o dönemin karının belirlenmesinde göz önünde bulundurulurlar. Bunlara örnek olarak yedek duran varlık giderleri, pazarlama satış dağıtım giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri ve genel yönetim giderleri gösterilebilir. <sup>18</sup>

<sup>15</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. ,195.

<sup>16</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 195.

<sup>17</sup> PEKER; a.g.e.,288.

<sup>18</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,62.

## 2.2 Giderlerin Dağıtımı

Evre (safha) maliyet sistemi uygulayan entegre et işletmeleri, direkt endirekt ayırımı yapmadan tüm giderleri, gider yerlerinde toplarlar. Ancak maliyetlerin belirlenmesi için bu giderlerin bir sistem içinde mamul maliyetlerine dağıtılması gerekmektedir. Giderlerin dağıtımı ve nihai mamul maliyetine ulaşmada üç aşama görülmektedir: Birinci aşamada giderler gider merkezlerinde toplanır (birinci dağıtım), ikinci aşamada yardımcı ve diğer gider yerlerinde biriken değerler, işletme tarafından belirlenen dağıtım ölçütleri kullanılarak esas üretim gider yerlerine dağıtılır (ikinci dağıtım). Üçüncü aşamada ise esas üretim gider yerlerinde toplanan giderler o üretim gider yerinde üretilen mamullere yine çeşitli ölçütler kullanılarak dağıtılır ve sonuç olarak mamullerin birim maliyetleri belirlenir.<sup>19</sup>

### 2.2.1 Giderlerin Gider Merkezlerinde Toplanması (1. Dağıtım)

Giderlerin oluştukları anda hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla verileceğinin belirlenmesi işlemine, giderlerin birinci dağıtımı denilmektedir. Bu tutarların dönem sonundaki toplamaları, o gider yerinde biriken giderleri gösterir. Burada kural her gider çeşidinin, hangi gider yerinde ortaya çıkmış ise o gider yeri maliyetine verilmesidir.<sup>20</sup>

Ancak ortaya çıkan giderlerin gider yerlerine dağıtımının yapılabilmesi için gider çeşitleriyle gider yerleri arasında bir ilişki kurulması ve dağıtılacak giderlerin sınıflandırılması gerekir. Bu sınıflama direkt giderler ve direkt olmayan diğer giderler şeklinde olabilir. Direkt giderlerin dağıtımı genellikle gider yerleri esas alınarak belirlendiğinden oldukça kolaydır. Ancak direkt giderlerin dışındaki diğer giderlerin dağıtımı her zaman kolay olmamaktadır. Bu durumda her işletme kendi belirlediği dağıtım ölçütlerini kullanmaktadır.

Gider dağıtımı, maliyetlerin oluşumu için çok önemli bir yer tutmaktadır. Bu nedenle gider dağıtım ölçütleri iyi seçilmelidir. Dağıtım ölçütleri iyi seçilmezse bazı gider merkezlerine ve mamullere gereğinden fazla ve yine bazı gider yerlerine de

<sup>19</sup> Celalettin ATAMANALP ;Et Sanayii İşletmelerinde Maliyet Problemleri ve Maliyet Hesaplama Metotları, Atatürk Üniversitesi Yayın No: 557, Erzurum 1980, 87-88

<sup>20</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 354.



gereğinden az üretim gideri yüklenmesi gibi bir sorun ortaya çıkar. Bu nedenle gider dağıtım ölçütlerinin ölçülebilir, mantıklı ve pratik olma gibi niteliklere sahip olması gerekir.<sup>21</sup>

Her işletme bu niteliklere uygun ölçütler belirleyebilir. Gider dağıtımında kullanılabilecek ölçütler özetle aşağıdaki gibidir:<sup>22</sup>

- Dairelerin büyüklüğü (Uzunluk, yüzölçümü, hacim, ağırlık vb.)
- Dairelerin miktar ve nitelik olarak donanımı (kapasite, adet vb.)
- Dairelerin değer olarak donanımı (bağlı sermaye, tesisat değeri)
- Tecrübeye dayanan yüzdeler (miktar ve maliyetin sabit bir yüzdesi)
- Dairelerin işgücü sayısı (işçi-memur sayısı)
- Dairelerin zaman olarak faaliyetleri (saat, gün, vardiya)
- Dairelerin fiziksel koşulları (hararet, basınç, ışık kuvveti)
- Alınan malzemenin değeri (alış fiyatı)
- Dairelerin miktar olarak harcamaları (buhar, su, gaz, yakıt miktarı)
- Dairelerin değer olarak harcamaları (hammadde-yardımcı madde)
- Dairelerin miktar olarak üretimi (adet, kg, ton, vagon)
- Dairelerin üretiminin satış değeri (satış tutarı)

Entegre et sektöründe giderlerin gider merkezlerinde toplanma işlemini (1.nci dağıtım) incelediğimizde direkt giderlerin dağıtımında bir sorun olmadığını görmekteyiz. Nitekim direkt ilk madde ve malzemeler gider yeri esasını aşarak mamuller itibariyle belirlenebilmektedir. Aynı şekilde direkt işçilikler de sorunsuz bir şekilde dağıtılmaktadır. Ancak, direkt olmayan diğer giderlerin dağıtımında çeşitli dağıtım ölçütlerinin kullanılması zorunludur. Et Balık Kurumu'nu örnek aldığımızda bu tür giderlerin aşağıdaki şekilde dağıtıldığını görmekteyiz.

<sup>21</sup> ÜSTÜN; a.g.e. 188.

<sup>22</sup> BURSAL; ERCAN;a.g.e.201-202.

| <u>Gider Çeşitleri</u>         | <u>Dağıtım Ölçütleri</u>             |
|--------------------------------|--------------------------------------|
| Endirekt Malzeme               | İstem Fişlerine Göre                 |
| Endirekt İşçilik               | Bordro Esasına Göre                  |
| Personel Maaş ve Ücretleri     | Bordro Esasına Göre                  |
| Dışardan Elde edilen Hizmetler | Tahakkuk Anında İstem Fişlerine Göre |
| Çeşitli Giderler               | Tahakkuk Anında İstem Fişlerine Göre |
| Vergi, Resim ve Harçlar        | Tahakkuk Anında İstem Fişlerine Göre |
| Amortismanlar                  | Her Daire İçin Ayrı Ayrı Hesaplanır  |

### 2.2.2 Maliyet Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi

Dönem içinde ortaya çıkan giderlerin dönem sonunda gider çeşitleri ve gider yerleri itibariyle bir tabloda gösterilmesi gerekir. Çünkü ikinci dağıtım yapılabilmesi için giderlerin dönem içi dağılımının bir tabloda görülmesi gereklidir.

Bu tabloda yalnızca genel üretim giderleri gösterilebildiği gibi direkt giderler de gösterilebilir. Nitekim, entegre et sektörü gibi evre maliyet uygulayan işletmeler, gider merkezinde toplanan tüm giderleri gösterirler. Maliyet dağıtım tabloları biçim bakımından işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Ancak, özü ve içeriği genellikle aynıdır.<sup>23</sup> Maliyet dağıtım tablosu muhasebe kayıtlarına dayanılarak yapılır. Ancak, bu tablo düzenlenirken, muhasebeye esas olan ve gider çeşitleri bazında tutulan giderlerin, gider yerlerine aktarılması gerekmektedir. Bu aktarma işlemi için iki yöntem uygulanmaktadır.<sup>24</sup>

**I-Muhasebe Yöntemi :** Muhasebe yönteminin temeli, maliyet muhasebesi servisinde bir gider çeşidinin tahakkuk kaydı yapılırken, o gideri aynı anda ilgili olduğu gider yeri hesabına işlemektir. Bunun için, kayıt tekniği açısından iki olanak söz konusu olabilir. Birincisi, her gider çeşidi için dağıtılması muhtemel gider yeri sayısı kadar tali hesap açmaktır. Bu yöntem hesap sayısı ve kayıt işlemini artırır. İkinci olarak her gider

<sup>23</sup> ÜSTÜN; a.g.e.,193.

<sup>24</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e.,203-205

çeşidi için tek bir hesap tutmak, fakat hesap kartı üzerinde dağıtılacak gider yeri kadar sütun açmaktır. Tahakkuk ve diğer işlemleri bir araya getiren bu sistem, dağıtım yapılacak daire sayısı fazla olduğunda en çok dağıtım alan daireler için sütun açılırken diğer daireler için “çeşitli” başlığı altında sütun açılarak uygulanabilir.

**II-İstatistik Yöntemi :** Bu yöntemde gider çeşitleri hesaplarının işlenişinde dağıtım için ayrı kayıt yapılmaz. Hesap kartının bir sütununa o giderin ait olduğu dairelerin numarası yazılmakla yetinilir. Ay sonlarında dağıtım çizelgesi ile giderlerin daireler bakımından dökümü yapılır, toplamlar alınır. Bu toplamlar maliyet dağıtım tablosunun ilgili sütununa devir edilir. Bu yöntemde gider tahakkuk kayıtlarının toplu, basit olmasına karşın uzun döküm çizelgeleri gerçekleşir. Ancak büyük sanayii işletmelerinde geniş uygulama alanı bulan bilgisayar sayesinde bu yöntemin uygulaması kolaylaşmıştır.

### **2.2.3 Yardımcı Gider Yerlerinin Esas Gider Yerlerine Dağıtımı (2.dağıtım)**

Gider çeşitlerinin gider yerlerine dağıtımı tamamlanıp maliyet dağıtım tablosu düzenlendikten sonra, esas üretim gider yerleri dışında bulunan yan, yardımcı ve diğer gider yerlerinin ikinci bir dağıtımla esas gider merkezlerine veya dönem giderlerine aktarılması gerekir. Bu dağıtım işlemine ikinci dağıtım denmektedir. Bu dağıtım sonucunda esas gider merkezleri ile ilgili tüm giderler toplanmış olacağından artık mamul maliyetleri belirlenebilir.<sup>25</sup>

Dağıtılacak gider yerlerinin dağıtımı yapılırken, en önemli sorun, bu gider yerlerinin kendi aralarında olan ilişkileri ile dağıtım ölçütlerinin belirlenmesidir.<sup>26</sup> İşletmeler, üretim süreçlerini ve gider yerlerinin birbirleri ile olan ilişkilerini dikkate alarak gider yerlerinin kendi aralarındaki ilişkilerini belirlerler. Aynı şekilde işletmeler daha önce açıklanan dağıtım ölçütlerinden uygun gördüklerini ikinci dağıtım için ölçüt olarak kabul ederler.

<sup>25</sup> ÜSTÜN; a.g.e., 197-198

<sup>26</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e.,206

### 2.2.3.1 İkinci Dağıtım Yöntemleri

Birbirleriyle olan ilişkileri ve dağıtım ölçütleri belirlenen dağıtılacak gider yerleri bu ilişki ve ölçütler dahilinde dağıtılır. Ancak, bu dağıtım işlemi, birbirinden farklı yöntemlere göre yapılır. İşletmeler, bu dağıtım yöntemlerinden kendilerince uygulanabilir gördüklerini uygularlar. İkinci dağıtım yöntemlerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

#### I-Basit (Direkt) Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde, her bir yardımcı gider merkezinde toplanan maliyetler, belirli dağıtım anahtarları kullanılarak esas gider yerlerine dağıtılmakta ve yardımcı işletmelerin birbirleriyle olan ilişkileri dikkate alınmamaktadır. Ancak, gerçekte yardımcı gider yerleri birbirleriyle ilişkili olduğuna göre bu yöntemde öncelikle yardımcı hizmet yerlerinin gerçek maliyetleri oluşmadığı gibi, esas gider yerlerinin gerçek maliyetleri de oluşmamış olur.

#### II-Kademeli Dağıtım (Şelale) Yöntemi

Yardımcı gider yerlerinin birbirleriyle olan ilişkilerini de dikkate alan bu yöntemde genellikle en fazla sayıda yardımcı gider yerine hizmet sunan gider yerinden dağıtıma başlanır. Kademe kademe dağıtıma devam edilerek en az sayıda yardımcı hizmet yerine hizmet sunan gider merkezinin dağıtımıyla sonuçlanır. Maliyeti dağıtılan yardımcı gider merkezi kendi kendine hizmet sunmuş olsa bile, kendisine maliyet dağıtılmaz. Maliyeti öteki gider merkezlerine daha önce dağıtılan yardımcı hizmet gider merkezi maliyetleri kendisinden sonra dağıtılan gider merkezlerinden pay alamaz. Yardımcı hizmet gider merkezleri arasındaki ilişkiyi tek yönlü olarak ele alması bu yöntemin en büyük sakıncasını oluşturur. Bu nedenle bu yönetime göre yapılacak dağıtım sonunda elde edilen maliyet yine de eksiktir.<sup>27</sup>

#### III- Planlı (standart) Dağıtım Yöntemi

Kademeli dağıtımdaki tek yönlü olmanın getirdiği olumsuzluğu ortadan kaldırabilmenin bir yolu, yardımcı gider merkezlerinin fiili maliyetlerini tek yönde

<sup>27</sup> ÜSTÜN; a.g.e.205.

dağıtmak yerine her gider merkezinin maliyetlerini önceden bütçelemek ve bunlardan diğer gider merkezlerine pay vermektir. Standart maliyet sistemi uygulayan işletmelerde daha kolaylıkla kullanılabilecek bu yöntemin en büyük yararı, işletme içindeki karşılıklı değer alışverişlerinin özenle izlenmesine ve yardımcı gider merkezleri maliyetlerinin bütün merkezlere dağıtılmasına olanak vermesidir. Diğer taraftan dağıtılan maliyetlerin fiili maliyetlerle karşılaştırılması kontrol bakımından olumlu sonuçlar verebilir. Bu yöntem fiili maliyet sisteminde de uygulanabilir.<sup>28</sup>

#### IV- Matematik (Denklem) Dağıtım Yöntemi

Bu yöntemde yardımcı hizmet yerleri karşılıklı olarak birbirlerine pay verirler. Dağıtım için gider yerinin diğer gider yeriyle olan ilişkisi dikkate alınarak yüzdeler belirlenir, ve denklem kurulur. Kurulan denklemin çözümü sonucu her bir dağıtıma tabi gider yerinin diğerlerinden aldığı pay hesaplanmış olur. Her bir gider yerinin dağıtılacak toplam gider tutarı bulunduktan sonra gider dağıtım yüzdeleriyle çarpılarak tüm gider yerlerine dağıtılır. Daha gerçekçi bir sonuç vermesine karşılık özellikle gider yerleri sayısı fazla olan işletmeler bu yöntemi ancak bilgisayar yardımıyla kullanabilirler.<sup>29</sup>

### 3. ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE MAMUL MALİYETİ BELİRLEME

Giderlerin ikinci dağıtımı tamamlanıp gider yerleri itibarıyla maliyetler toplandıktan sonra üçüncü dağıtım işlemi olarak gider yerlerinde üretilen mamullerin birim maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir.

Nitekim maliyet muhasebesi bir gider dağıtım sistemi olup, asıl amacı; üretim için yapılan giderleri çeşitleri itibarıyla belirleme, gider yerlerine dağıtma ve gider yerlerinden gelen bu giderleri mamullere hak ettikleri ölçüde yükleyerek mamul birim maliyetini hesaplamaktır.<sup>30</sup>

Entegre et sektöründe mamullerin birim maliyetinin belirlenmesine geçmeden önce bu sektörde birim maliyet hesaplanmasına etkileri olan bazı unsurların bilinmesinde yarar vardır.

<sup>28</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e.221.

<sup>29</sup> AKDOĞAN; a.g.e.384.

<sup>30</sup> ATAMANALP; a.g.e., 121.



### 3.1 Mamul Maliyetini Etkileyen Unsurlar

Bu sektörde hammadde canlı hayvan olmasına rağmen maliyetler canlı hayvan üzerinden değil canlı hayvandan elde edilen etler üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle canlı hayvanın randımanı etin kalitesini, buna bağlı olarak da maliyeti etkilemektedir. Ayrıca elde edilen etlerin kullanım ve pazarlama amaçlarına uygun olarak bir sınıflamaya tutulması gerekmektedir. Bunların yanı sıra et ve et mamullerinin üretimi ve korunmasında ortaya çıkan firelerin ve gıda maddesi olması nedeniyle uyulması zorunlu olan yasal düzenlemelerin (standartların) da bilinmesi zorunludur.

#### 3.1.1 Et Randımanı (Et Verimi)

Daha önce kısaca açıklandığı gibi randıman karkas ağırlığının canlı ağırlığa oranıdır. İki şekilde hesaplanmaktadır. Bunlardan birincisi; kesimden hemen sonra sıcak karkas tartısına göre yapılan hesaplama değildir. Hayvan alımına esas olan hesaplama budur. İkinci randıman hesaplaması ise; kesim sonrası karkasın 24 saat  $-5^{\circ}\text{C}$ ’ de bekletilerek yapılan tartı sonucu hesaplanan soğuk randımandır.

Mamul üretimine konu olan karkas değil, et ve yenilebilir yağlardır. Bu nedenle karkas ağırlığından hareketle aşağıdaki formüllerle daha farklı randıman hesaplamaları yapılabilir.

$$\text{Net et randımanı} = (\text{Yenilebilir et ve yağ miktarı} / \text{Karkas ağırlığı}) * 100$$

$$\text{Net yenilebilir et randımanı} = (\text{Kırmızı et} / \text{karkas ağırlığı}) * 100$$

Bir hayvanın randımanı, net et randımanı ve net yenilebilir randımanı pek çok faktörden etkilenir. Hayvanların et ve yağ oranları karkas ağırlığı aynı olan hayvanların net et randımanını ve özellikle net yenilebilir et randımanını farklılaştırabilir. Oysa mamul maliyetlerinde bu durum oldukça önemlidir. Bu nedenle işletmeler bazı durumlarda hayvanların canlı durumdaki görüntü ve belirtilerine bakarak (bu bir uzmanlık konusudur) veya yetiştirildiği bölgeyi dikkate alarak aynı karkas randımanındaki hayvanlar için farklı fiyat uygulayabilmektedirler.

### 3.1.2 Etin Sınıflandırılması

Entegre et sanayi işletmelerini mezbahalardan veya sadece kesim yapan işletmelerden ayıran en önemli özelliği, kesim sonucu elde edilen karkasın parça etlere ve et mamullerine dönüştürülmesidir. Karkasın parçalanması ve et mamullerinde kullanılması durumunda karkastan elde edilen etlerin sınıflandırılması söz konusu olmaktadır. Zira karkas için tek bir fiyat uygulamak söz konusu iken, parçalanmış etlerin satış fiyatları ve pazar şartları farklıdır. Entegre et sektöründe etin sınıflandırılması önemli bir sorundur. Çünkü özellikle karkas olarak satılmayıp parçalanmış etler, karkas değerinden çok parçalama sonucu elde edilen parça et değeri üzerinden dikkate alınır.

Etlerin sınıflandırılmasında küçükbaş veya büyükbaş olmaları ve randımanları önem kazanmaktadır. Küçükbaş hayvanlardan elde edilen parça et ürünlerini şöylece sıralayabiliriz.

- Boynundan; kıyma ve kuşbaşı
- Omuzundan; kürek kemiği pirzolası
- Kaburgasından; çeşitli tiplerde pirzola
- Bel kısmından; çeşitli pirzolar
- Bacaktan; Rostoluk, kuşbaşı, parça et ve kıyma çıkartılır.

Küçükbaş hayvan olan koyunların sınıflandırılması sonucu, ortalama olarak şu değerler ortaya çıkmaktadır.

| <u>Ürünler</u> | <u>%</u> |
|----------------|----------|
| Pirzola        | 10,0     |
| Şişlik         | 07,0     |
| Kuşbaşı        | 15,0     |
| Parça Et       | 12,0     |
| Kıyma I        | 05,0     |
| Kıyma II       | 25,0     |

|        |             |
|--------|-------------|
| Gerdan | 10,6        |
| Kemik  | 13,0        |
| Fire   | <u>01,4</u> |
| TOPLAM | 100,0       |

Entegre et sektöründeki işletmeler, özellikle et mamullerinde, daha ekonomik olduğu gerekçesiyle büyükbaş hayvanlardan elde ettikleri etleri kullanmaktadırlar. Bu nedenle büyükbaş (sığır) hayvanların etlerinin sınıflandırılması ve bu sınıflamaya göre elde edilen et miktarının, maliyetleme için karkas miktarından daha önemli olduğunu görmekteyiz.

Büyükbaş (sığır) hayvan etleri sınıflandırılırken, değerli etler ayrımı yapılmaktadır. Değerli etler; karkastan elde edilen etler içinde satış kabiliyeti yüksek olan etlerdir. Sığır karkasından 8 çeşit değerli et elde edilir. Bunlar; pirzola, kontrfile, bonfile, sokum, nuar, rosto, yumurta ve trançtır. Değerli etlerden sokum, nuar, rosto, yumurta ve tranç butlarda yer alır ve bunların tümüne (biftek) denir. Sığır karkaslarından değerli etler dışında, hayvan genç ise diğer yerlerinden kuşbaşılik etler elde edilirken, kuşbaşılik olarak değerlendirilemeyen etler, kıyma olarak değerlendirilir.

Bir bütün olarak büyükbaş (sığır) hayvanların parçalanması sonucu elde edilen ürünlerin karkas ağırlığına ortalama dağılımı aşağıdaki gibidir.<sup>31</sup>

| <u>Ürünler</u> | <u>%</u> |
|----------------|----------|
| Bonfile        | 01,80    |
| Kontrfile      | 01,71    |
| Pirzola        | 03,78    |
| Ayna (Tranç)   | 04,95    |
| Nuar           | 01,44    |
| Yumurta        | 02,93    |

<sup>31</sup> BİNGÖL; a.g.e., 64.

|         |              |
|---------|--------------|
| Rosto   | 03,15        |
| Sokum   | 04,05        |
| Kuşbaşı | 05,15        |
| Kıyma   | 49,68        |
| Kemik   | 19,86        |
| Fire    | <u>01,51</u> |
| TOPLAM  | 100,00       |

### 3.1.3 Ağırlık Kaybı (Fireler)

Diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi entegre et sektöründe de üretim sırasında çeşitli fireler oluşmaktadır. Çabuk bozulabilen bir madde olan et ve et ürünlerinde, üretim fireleri dışında üretim sonrası bozulmaya karşı korunması sırasında da fireler olmaktadır. Ayrıca mamullerin üretim sırasında bekletildikleri soğutma ve dondurma işleminde de fire oluşmaktadır.

Mamul maliyeti belirlenirken, yukarda belirtilen firelerin mutlaka dikkate alınması gerekir. Firelerle ilgili işletmelerin üretim sistemleri, iklim şartları, etlerin randımanı, ürünlerin ambalajlı olup olmaması, soğutma ve dondurma da bekletilme zamanları oldukça önemlidir. Bu nedenle bu sektörde üretim yapan işletmeler, üretim sırasındaki fireleri ölçerek belirlemeye çalışmakta ve ürün maliyetini bu şekilde belirlemektedir. Ancak, üretim sonrası özellikle vakum ambalajı olmayan ürünlerde ayrıca fire oluşmaktadır. Bu konuda işletmeler stoklarını değerlemede ve satıcılarına uygulayacakları bir fire oranı belirlemelidirler. Özellikle son yıllarda et ve et ürünlerinin büyük çoğunluğu vakum ambalajda üretildiğinden üretim sonrası fire söz konusu olmamaktadır. Aslında vakum ambalajda da çok sınırlı da olsa bir fire mevcuttur. Ancak mamuller, üretim miktarı üzerinden fiyatlandırılıp, tekrar tartılmadan bu fiyat üzerinden satıldığından, az da olsa var olan bu fire dikkate alınmamaktadır.

### 3.1.4 Yasal Zorunluluklar

Ülkemizde üretim yapan entegre et tesisleri “gayri sıhhi müesseseler” yönetmeliğine uygun olarak kurulmak ve üretimlerini de Türk Standartları Enstitüsü’nün bu konuda belirlemiş olduğu standartlara uygun yapmak zorundadırlar. Ülkemizde et ve et mamulleri ile ilgili olarak 70 Türk standardı vardır.<sup>32</sup> Bu standartlardan bazıları aşağıdaki gibidir.

|         |                                            |
|---------|--------------------------------------------|
| TS-666  | Kasaplık koyun gövde etleri (karkas)       |
| TS-673  | Kasaplık sığır gövde etleri (karkas)       |
| TS-978  | Kavurma                                    |
| TS-979  | Salam                                      |
| TS-980  | Sosis                                      |
| TS-1069 | Et mamulleri laboratuvar muayene metotları |
| TS-1070 | Türk sucuğu                                |
| TS-1071 | Pastırma                                   |

### 3.2 Üretim Süreci ve Uygulanacak Maliyet Sistemi

Bu sektörde üretilen mamullerin maliyetlerini belirleyebilmek için üretilen mamul çeşitleri ve mamul üretim sürecinin belirlenmesi gerekmektedir. Mamul üretim sürecini belirlediğimizde buna bağlı olarak uygulanacak maliyet sistemi de ortaya çıkmaktadır.

#### 3.2.1 Entegre Et Sektöründe Üretim Süreci

Bu sektörün temel hammaddesi, tek olmasına karşın onlarca hatta şarküteri ürünleri çeşitlendirildiğinde (zeytinli salam, fıstıklı salam gibi) yüzlerce çeşit mamul üretilmektedir. Ülkemizde üretim yapan entegre et sektör işletmelerinin üretim süreci ve genel ürün çeşitleri şekil 1 ‘de görülmektedir.

<sup>32</sup> BİNGÖL; a.g.e., 23





Aslında canlı hayvandan üretilebilecek daha farklı ve oldukça değerli başka yan ürünler de bulunmaktadır. Örneğin, hayvanlardan elde edilen çeşitli enzimler ve hormonlardan bio-kimyasal metabolitler elde edilebilir. Ayrıca kemik ve iç yağlardan elde edilen yağlardan, stearin ve gliserin elde edilebilir. (Ancak ülkemizde kemik ve iç yağları genellikle daha değersiz olan rendering ürünlerine dönüştürülmektedir.)<sup>33</sup>

### 3.2.2 Uygulanacak Maliyet Sistemi

Uygulanacak maliyet sisteminin belirlenebilmesi için üretim sürecine bağlı olarak maliyetlerin nasıl oluştuğunu bilmemiz gereklidir. Entegre et sektöründe üretimin maliyetinin belirlenme sürecini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.<sup>34</sup>

I-Önce canlı hayvanlar partiler halinde kesim ünitesinde kesilir. Kesilen hayvanlardan gövde etler ve yan ürünler elde edilir. Gövde et maliyetleri; canlı hayvan giderleri (direkt ilk madde) ile kesim ünitesinde oluşan direkt ve endirekt giderlerin toplamından, yan ürünlerden elde edilmesi düşünülen hasılatın indirilmesi sonucu bulunur. Bulunan bu toplam maliyet elde edilen gövde et ağırlığına bölünerek, bir birim(kg) gövde et maliyeti belirlenir.

II-Gövde etler, ya bu şekliyle satışa sunulur, ya da çeşitli parça et ve et ürünleri elde edilmek üzere parçalama ünitesine gönderilir. Parça et maliyetleri; kesim ünitesinden devir edilen maliyete, parçalama ünitesinde oluşan direkt ve endirekt giderlerin eklenmesi sonucu bulunan değerden yan ürün hasılatının indirilmesi ile bulunur. Bulunan bu toplam maliyet, işletmenin belirleyeceği çeşitli yöntemlerle satış değerleri farklı olan parça et ürünleri birim (kg) maliyetlerine dönüştürülür.

III- Parçalama ünitesinde elde edilen parça etler ya bu şekilde satışa sunulur ya da et ürünleri elde edilmek üzere ürün işleme ünitesine gönderilir. Ender olarak bazı işletmeler gövde etin belirli bölümlerini doğrudan ürün işleme ünitesine gönderebilirler. İşlenmiş et ürünleri maliyeti; parçalama ünitesinde oluşan parça et maliyetlerine şarküteri ünitesinin direkt ve endirekt giderlerinin eklenmesi sonucu oluşur. (Gövde et parçalanmadan bu üniteye gelmişse yan ürün söz konusudur). Bu üniteye maliyetler

<sup>33</sup> BİNGÖL; a.g.e., 36-37.

<sup>34</sup> ATAMANALP; a.g.e., 143.

ürün bazında hesaplanır. Ürün bazında işletmenin kullandığı maliyet belirleme yöntemi kullanılarak birim(kg) maliyet belirlenir.

IV- Elde edilen çeşitli yan ürünler ya taze olarak (işlenmeden), ya da çeşitli işlemlerden geçirilerek (ek maliyetle) farklı ürünler olarak satışa sunulur. Bazı durumlarda ek maliyet sadece yan ürünü bozulmaya karşı korumaya yöneliktir. (Ham derinin tuzlanarak salamura ham deri olması gibi). Yan ürün maliyetleri; işlenmeden satılan yan ürün maliyetleri satış değerinden oluşur. İşlenerek satılan yan ürünlerin maliyeti ise, satış değerine ilgili üniteye oluşan direkt ve endirekt giderlerin eklenmesi sonucu bulunur. İşlenmiş yan ürün birim maliyetleri ürün bazında ve işletmenin maliyet belirleme yöntemi kullanılarak belirlenir. Yan ürün maliyeti işletmenin birleşik üretimde yan ürün maliyetini belirleme yöntemine göre değişebilir.

Yukarıda genel hatlarıyla özetlenmiş olan üretim maliyetlerini belirleme sürecini incelediğimizde belirgin bir şekilde maliyet sisteminin evre (safha) maliyet olduğunu görmekteyiz. Ancak evre maliyetlerinin belirlenebilmesi için yine üretim sürecinin bir gereği olarak “birleşik üretimde maliyetleme” uygulanmalıdır.

### **3.3 Birleşik Üretimde Maliyetleme**

Üretim yapılırken elde edilen ürünlerin bazıları, üretimin asıl amacı olan ürünler olurken, bazı ürünler de ana ürünler elde edilirken üretim sisteminin bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Bu ürünler yan ürün olarak adlandırılmaktadır. Üretimin gereği olarak oluşan bu ilişki birleşik üretimde maliyetleme ile ifade edilir. Birleşik üretimde maliyetlerin belirlenebilmesi için öncelikle birleşik maliyet sürecinin ve buna bağlı olarak ayırım noktalarının belirlenmesi gerekmektedir.

#### **3.3.1 Birleşik Maliyet Süreci**

Üretilen çok sayıdaki mamulleri aşağıdaki şekilde ana ve yan ürün olarak ayırabiliriz:

I-Ana Ürünler; Üretimin asıl amacı olan bu ürünleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

i) Gövde Etler (Küçükbaş, Büyükbaş )

ii) Parça Etler (Bonfile, Kontrfile, Biftek vb.)

iii) Et Mamulleri (Sucuk, Salam, Sosis vb.)

II- Yan Ürünler; Yan ürünler hayvan kesiminde elde edildiği gibi sonraki evrelerde de elde edilmektedir. Yan ürünleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

i) Ham Deriler (Salamura, Pikle, Asorti deriler)

ii) Ham Bağırsaklar (Salamura, Hava kurusu, Asorti edilmiş bağırsaklar)

iii) Yağlar (Taze yağlar, Eritilmiş yağlar)

iv) Sakatatlar (Taze Sakatatlar, İşlenmiş Sakatat Ürünleri)

v) Diğer Yan Ürünler (İşlenmemiş diğer yan ürünler, Rendering ürünleri)

Ayrıca bütün ünitelerde elde edilen artıklar da rendering ünitesinde değerlendirilir. Entegre et sektöründeki birleşik maliyet üretim süreci şekil 2 de gösterilmiştir.

### 3.3.2 Birleşik Maliyetler ve Ek Maliyetlerin Belirlenmesi

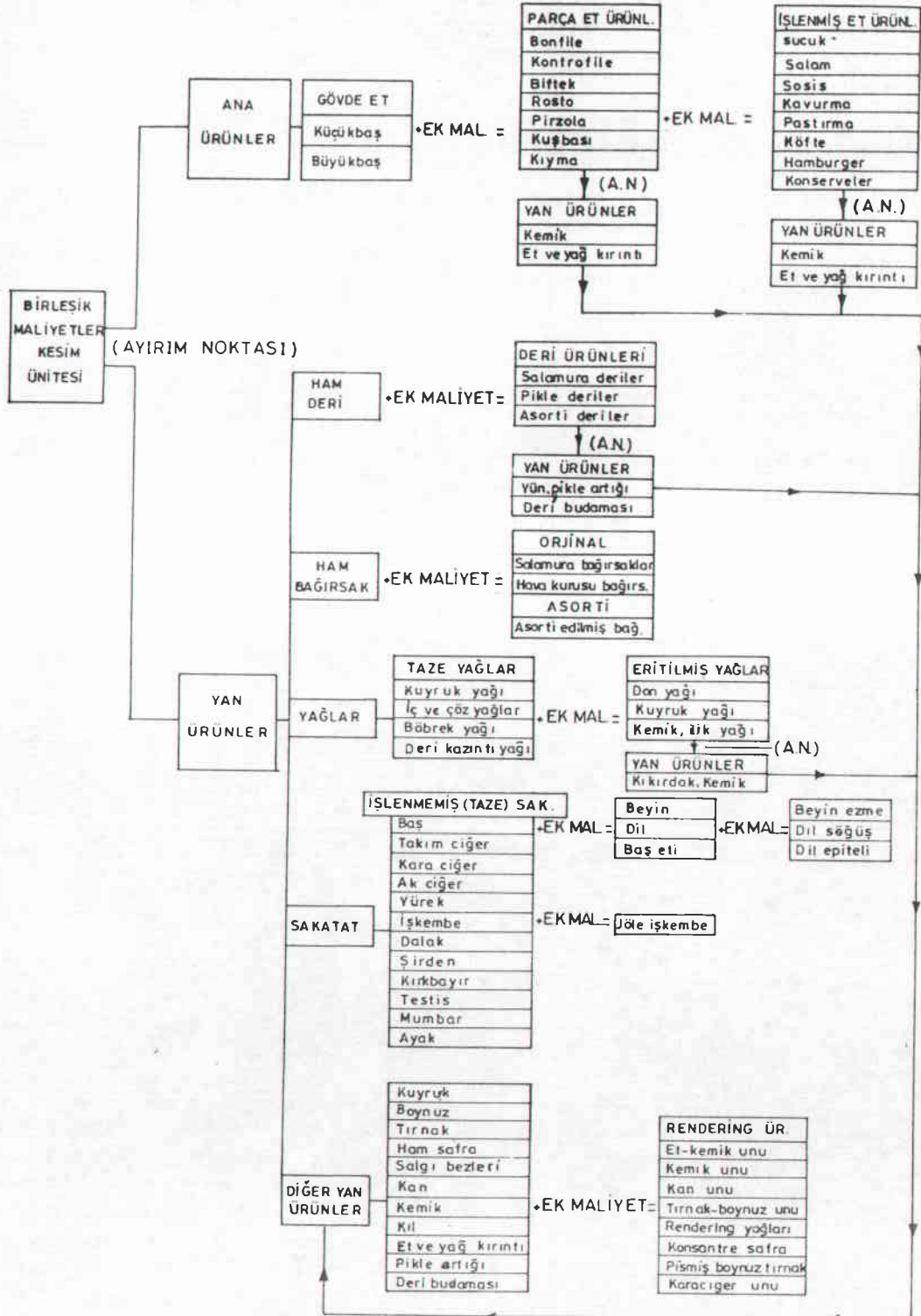
Birleşik üretimde mamuller üretim sürecinin belirli bir noktasına kadar ayrı mamuller olarak ortaya çıkmazlar. Üretim sürecinde birleşik mamullerin ayrı mamuller olarak ortaya çıktığı noktaya “ayırım noktası”denir. Birleşik maliyetler ayırım noktasına kadar katlanılan maliyetlerdir.<sup>35</sup>

Kesim ünitesinde oluşan maliyetler birleşik maliyetleri oluşturur. Temel ayırım noktası kesim ünitesinde oluşmaktadır. Bu ayırım aynı zamanda temel ana ürünler ve yan ürünleri birbirinden ayırmaktadır. Ancak kesim ünitesinden elde edilen ana ve yan ürünlerin işlenmesi sırasında tekrar yan ürünler oluşmaktadır. Bu nedenle birden çok birleşik maliyetleme ve yine birden çok ayırım noktası bulunmaktadır. Birleşik maliyetler ayırım noktaları ve ek maliyet oluşum yerleri şekil 2’de gösterilmiştir.

<sup>35</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 316.



ŞEKİL-2 ENTEGRE ET SEKTÖRÜNDE BİRLEŞİK MALİYET AKIM ŞEMASI





### 3.3.3 Birleşik Üretimde Maliyet Belirleme

Birleşik üretimde temel sorun, birleşik maliyetlerin elde edilen birleşik mamullere dağıtımının yapılmasıdır. Bu dağıtımın yapılabilmesi için öncelikle yan ürün değerlendirmesinin yapılarak mamullerin birleşik maliyetleri belirlenmeli, daha sonra da birleşik maliyetler üretilen mamullere dağıtılmalıdır. Bu işlemlerin yapılabilmesi için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır.

#### 3.3.3.1 Yan Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması

Yan ürün maliyetleri belirlenirken çeşitli yöntemler kullanılır. Bu yöntemleri iki grupta toplayabiliriz:

- Yan ürünleri üretildiklerinde dikkate alan yöntemler
- Yan ürünleri satıldıklarında dikkate alan yöntemler

Ancak hangi yöntem uygulanırsa uygulansın şurası unutulmamalıdır ki , yan ürün maliyeti hesaplanırken birleşik maliyetten pay verilmez. Ayrıca yan ürün maliyet cinsinden değil satış değeri cinsinden dikkate alınır<sup>36</sup>

#### I-Yan Ürünleri Üretildiklerinde Dikkate Alan Yöntemler

Bu yöntemde üretimden elde edilen yan ürünlerin satış değeri ana ürünlerin maliyetinden düşülür. Yan ürün satış değeri hesaplanırken, katlanılan ek maliyetler de dikkate alınmalıdır. Bu gruptaki yöntemler aşağıdaki gibidir:<sup>37</sup>

i) Brüt Satış Hasılatı Yöntemi: Bu yöntemde yan ürünler beklenen satış değeri üzerinden değerlendirilir ve üretim maliyetlerinden satış değeri kadar pay alır. Dolayısıyla üretimi yapılan ana ürünlere yüklenen maliyet yan ürünlerin satış değeri kadar az olur. Yan ürünlerin satış değeri üzerinden stoka alınıp alınmaması ise yan ürünün satış koşullarına göre değişir. Yan ürünün satışı zamana bağlı ise stoka alınır ve satıldıkça satış gelirleri arasında yan ürün geliri olarak gösterilir. Yan ürünlerin hemen satılması durumunda ise stoka alınmadan mamul maliyetinden düşülür.

<sup>36</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 328.

<sup>37</sup> AKDOĞAN;a.g.e. 420-424.

ii) Net Satış Hasılatı Yöntemi: Bu yöntemde yan ürünlerin değerlendirilmesinde yan ürüne, ayrılma noktasından sonra yapılan ek giderler de dikkate alınarak, ek giderler doğrudan yan ürün maliyetine verilmektedir. Yan ürünün değeri; brüt satış tutarından ek giderlerin çıkarılmasıyla bulunmaktadır.

iii) Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi: Bu yöntemde yan ürünün satış değerinden, yan ürünün satışa hazır hale getirilmesi için yapılması gerekli giderler ile satış giderleri ve normal kar tutarı düşüldükten sonra bulunan değer yan ürün maliyeti olarak kabul edilir. Bu değerle ortak giderlerden pay verilir.

iv) Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi: Bu yöntemde yan ürünler dışarıdan satın alındığı zaman işletmeye kaç mal olacaklar ise, o değerle üretim hesabından çıkarılarak stoklara alınır. Bu yöntem özellikle yan ürünün bir başka esas üretim gider yerinde girdi olarak kullanılması durumunda uygulama alanı bulur.

## II- Yan Ürünlerin Satıldığında Dikkate Alınması Yöntemi

Bu yöntemde satılan yan ürünlerin net satış gelirleri gelir tablosuna yansıtılır ve birleşik maliyet hesaplamasında dikkate alınmazlar. Yan ürün net satış gelirinin gelir tablosunda rapor edilmesi aşağıdaki şekillerde olabilir:<sup>38</sup>

- “Diğer gelirler” arasında yer alabilir.
- Ayrı bir “satış hasılatı” sayılabilir veya ana ürünlerin satış hasılatına eklenebilir.
- Satılan ana ürünlerin maliyetinden düşülebilir.
- Üretilen ana ürünlerin maliyetinden düşülebilir.

### 3.3.3.2 Birleşik Maliyetlerin Ürünlere Dağıtımı

Ayrım noktasında oluşan maliyetten yan ürün maliyeti dikkate alınarak hesaplanan birleşik maliyetin ayrım noktasında oluşan ürünlere dağıtılması gerekir. Birleşik maliyetlerin ürünlere dağıtımında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin başlıcaları aşağıdaki gibidir:

<sup>38</sup> BURSAL,ERCAN;a.g.e., 329.

I-Ürün Miktarı Yöntemi: Fiziki ölçü yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntemde ölçü olarak ürünlerin nicelikleri dikkate alınır. Birleşik maliyetler fiziki ölçüler dikkate alınarak dağıtılır.<sup>39</sup>

II- Katsayı Yöntemi: Miktar yönteminde bütün birleşik mamuller eşit olarak kabul edilir. Bu durum aynı birleşik maliyete sahip ancak değerleri birbirinden çok farklı ürünlerde büyük sakınca oluşturur. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak için çeşitli katsayılar verilebilir. Bu katsayılara bağlı olarak eşdeğer birimler belirlenir ve maliyet dağıtımı buna göre yapılır. Ancak bu yöntemde katsayıların belirlenmesi bir sorundur.<sup>40</sup>

III- Piyasa Değeri Oranı(Satışların Yüzdesi) Yöntemi: Bu yöntemde ürün maliyetleri ile piyasa fiyatları arasında bir ilişki olduğu kabul edilir. Üretim miktarları piyasa fiyatlarıyla çarpılarak her ürünün satış hasılatı toplamı bulunur. Daha sonra her ürünün toplam satış içindeki oranı hesaplanır. Bu yöntemde her ürünün brüt satış kârı oranı birbirine eşit olmaktadır. Bu yöntem piyasa değeri belirlenirken ayırım noktasından sonraki ek giderler dikkate alınarak net piyasa değeri oranı yöntemi şeklinde de uygulanabilir.<sup>41</sup>

### 3.4 Mamul Maliyetlerinin Belirlenmesi (Evre Maliyet Sistemi)

Daha önce belirtildiği gibi entegre et işletmelerinin üretim süreci evre maliyet sisteminin uygulanmasını gerektirmektedir. Ancak üretim süreci daha yakından incelendiğinde evre maliyet sisteminin ana ürünler için geçerli olduğu işlenmiş yan ürünler için söz konusu olmadığı görülmektedir. Çünkü yan ürün üretiminde bir evre oluşmamakta, ilk madde olarak ilgili üniteye gönderilen yan ürünler aynı üretim yerinde mamul haline dönüşmektedir. Dolayısıyla evre maliyet sisteminin temel şartı olan en az iki evrenin olması gerekliliği oluşmamaktadır.

Bu nedenle mamul maliyeti belirlenirken ana ve yan ürünlerin ayrı olarak değerlendirilmesi ve Et ve Balık Kurumu örneğinde olduğu gibi ana ürün üretiminin evreler halinde, yan ürün üretiminin ise faaliyet olarak değerlendirilmesi daha uygun

<sup>39</sup> URAGUN;a.g.e.,632.

<sup>40</sup> BURSAL, ERCAN;a.g.e.,320.

<sup>41</sup> AKDOĞAN;a.g.e.416-417.

olacaktır.<sup>42</sup> Ancak yan ürün üretiminde bir evre maliyet sistemi söz konusu değilken gerek Et ve Balık Kurumunda ve gerekse uygulama yapılan işletmede yan ürün maliyetleri de evre maliyet belirleme esaslarına göre belirlenmektedir. Farklı olarak önceki evreden devir ve sonraki evreye devir bilgileri yer almamaktadır.

Evre maliyetleri hesaplanırken her evre için aşağıda belirtilen işlemler yapılarak mamulün birim maliyetleri belirlenir. Bir sonraki evreye devredilen mamuller bu maliyet üzerinden devredilir. Bir sonraki evrede de aynı işlemler tekrarlanarak önceki evre maliyetiyle birlikte bu evrenin mamul maliyeti belirlenir.

#### 3.4.1 Miktar Hareketlerinin ve Eşdeğer Ürün Miktarının Belirlenmesi

Her evredeki üretimin miktarıyla ilgili olarak her dönem itibarıyla teknik servislerden bilgi alınarak aşağıdaki miktar dengesinin kurulması gerekir.

$$\begin{aligned}
 & (1) \text{ Dönem Başı Yarı Mamul Stokları} \\
 & + (2) \text{ Dönem İçinde Üretimi Başlanan Veya} \\
 & \quad \underline{\text{Önceki Evreden Devralınan}} \\
 & = (3) \text{ Üretime Giren Toplam Miktar} \\
 & (4) \text{ Tamamlanıp Sonraki Evreye Devredilen} \\
 & + (5) \text{ Dönem Sonu Yarı Mamul Stokları} \\
 & + (6) \text{ Fire Olarak Yitirilen Miktar} \\
 & = (7) \text{ Üretimden Çıkan Toplam Miktar}
 \end{aligned}$$

Evre maliyet sisteminde miktarlar belirlenirken yarı mamullerin var olması önemli bir sorun doğurmaktadır. Çünkü maliyetler tamamlanmış ürünler üzerinden hesaplanır. Ancak yarı mamuller çeşitli derecelerde tamamlanmış olmaktadır. Bu nedenle tamamlanma derecelerine göre yarı mamullerin tam mamul olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu işleme “eşdeğer ürün miktarı” denilmektedir. Eşdeğer ürün miktarının belirlenmesi için yarı mamullerin üretim unsurları itibarıyla

<sup>42</sup> KARCIOĞLU; Et Sanayii ... ,a.g.e.143.

tamamlanma derecelerinin bilinmesi gerekmektedir. Eşdeğer ürün miktarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:<sup>43</sup>

$$\text{Yarı mamul sayısı} * \text{Tamamlanma derecesi} = \text{Tam birim sayısı}$$

### 3.4.2 Evrenin Toplam Maliyeti ve Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Evrelerin toplam üretim maliyeti ile birim maliyetlerinin hesaplanması aşağıdaki sıralanma ile olmaktadır:<sup>44</sup>

i) Giderler gider yeri itibariyle izlendiğinden her evrenin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri alınarak direkt giderler toplamı bulunur.

ii) Genel üretim giderlerinin birinci dağıtım sonucu bulunan tutarına yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin belirlenen dağıtım yöntemine göre dağıtılması sonucu dağıtımdan gelen genel üretim giderleri eklenir, böylece evrenin toplam genel üretim giderleri bulunur.

iii) Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplanarak evrenin döneme ilişkin toplam üretim maliyetleri bulunur.

Evrenin toplam üretim maliyetleri üretimini tamamlamış birimler ile yarı mamullerin eşdeğer ürün miktarı toplamına bölünerek birim maliyetler bulunur.

### 3.4.3 Sonraki Evre Veya Mamullere Devir Maliyetinin Belirlenmesi

Evre maliyet sisteminde dönem başı yarı mamul stoklarının bulunması bir sonraki evreye veya mamullere devir değerinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle devir maliyetinin belirlenmesi için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden en çok kullanılanları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:<sup>45</sup>

I- Tartılı Ortalama Yöntemi: Bu yöntemde dönem başı yarı mamul stokları cari dönem üretiminin bir parçası olarak kabul edilir. Bu nedenle dönem başı stok maliyeti cari dönem maliyetine eklenir. Eşdeğer ürün miktarı hesaplanırken de dönem başı yarı

<sup>43</sup> BURSAL, ERCAN; a.g.e. 273,274.

<sup>44</sup> AKDOĞAN; a.g.e. 457,458.

<sup>45</sup> ÜSTÜN; a.g.e.299-314.



mamul stokları cari dönem üretimi gibi kabul edilir. Toplam maliyet toplam eşdeğer ürün miktarına bölünerek ortalama birim maliyet belirlenir.

II- İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi: Bu yöntemde dönem başı yarı mamul stokunun daha önce üretildiği kabul edilir. Devir maliyeti hesaplanırken önce dönem başı yarı mamul stoku miktar ve maliyet olarak hesaplanır, daha sonra devir miktarıyla dönem başı yarı mamul miktarı arasındaki fark dönem üretiminden miktar ve maliyet olarak tamamlanır.

III- Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi: Bu yöntemde dönem başı yarı mamul stokunun tamamlanma maliyetleri dönem sonu yarı mamul stoklarının maliyeti içinde kabul edilir. Bu nedenle devir maliyeti hesaplanırken öncelikle dönem içi üretimi daha sonra dönem başı yarı mamul stoku dikkate alınır. Dolayısıyla FIFO yönteminin tam tersi bir uygulama söz konusudur.

#### **3.4.4 Maliyet Tablosunun ve Evre Raporunun Düzenlenmesi**

Üretim sürecinin her evresinde oluşan toplam maliyetler ve birim maliyetleri hesapladıktan sonra maliyetleri toplu bir biçimde göstermek ve evreler arasındaki aktarmaları açıklamak üzere maliyet tabloları düzenlenir. Maliyet tabloları yönetime evrelerde oluşan maliyetlerin kontrolü açısından yeterli bilgi vermez. Maliyetlerin etkin kontrolünün yapılabilmesi için evre raporlarının düzenlenmesi uygun olur. Evre raporunda evredeki miktar hareketleri, evredeki o dönemde yapılan giderlerin toplamı ve birim maliyetleri, bir önceki evreden aktarılan maliyet bilgileri, dönem başı ve dönem sonu yarı mamullere ilişkin ayrıntılı bilgiler, üretimi tamamlanan veya üretimi yarım kalmış birimlerin toplam birim maliyetleri ve karşılaştırmaya esas olacak bütçe ve standart veriler yer alır.<sup>46</sup>

<sup>46</sup> AKDOĞAN; a.g.e., 458.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ENTEGRE ET SANAYİNDE MALİYET MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMA

#### 1. UYGULAMA YAPILAN İŞLETME HAKKINDA BİLGİLER

##### 1.1 Genel Bilgi

Ülkemizin Doğu Anadolu bölgesindeki hayvansal potansiyeli değerlendirmek ve canlı hayvan ihracı yerine işlenmiş et ürünleri ihracı yaparak katma değeri ülkemizde tutmak üzere kurulan işletme ,1988 yılında üretime başlamıştır. İşletme günlük 240 büyükbaş,1250 küçükbaş ve 10 ton şarküteri ürünleri üretim kapasitesine sahiptir. Kapasite itibariyle ülkemizin önde gelen entegre et tesislerinden biri olan işletmede toplam 150 kişi çalışmaktadır.

##### 1.2 Ürün Çeşitleri ve Üretim Süreci

İşletme, küçükbaş hayvanları özellikle belirli dönemler itibariyle yoğun bir şekilde satın alarak kesim yapmaktadır. Elde edilen küçükbaş hayvan gövde etleri herhangi bir işlemten geçirilmeden, gövde et olarak satılmaktadır. Büyükbaş hayvanlar ise, yılın her döneminde satın alınmaktadır. Büyükbaş hayvanlar, gövde et olarak satılabildiği gibi parçalanmış et ürünleri ve işlenmiş et mamulleri de üretilmektedir.

Çok farklı şekillerde üretilen et ve et mamullerinin bütün çeşitleri dikkate alındığında işletme 50'yi aşkın çeşit mamul üretebilmektedir. Ayrıca üretim sırasında onlarca çeşit yan ürün elde edilmektedir. Elde edilen bu yan ürünler, işlenerek veya işlenmeden satışa sunulmaktadır. İşletmenin ürün çeşitleri aşağıdaki gibidir.

I-Gövde Etler(Küçükbaş ve Büyükbaş)

II-Parça Etler (Sığır)

-Bonfile

-Kontrfile

-Pirzola

-Biftek (Traç, Nuar, Yumurta )

-Rosto

-Sokum

-Kuşbaşı

-Kıyma

### III-Et Mamulleri

-Sucuk

-Salam

-Sosis

-Kavurma

-Pastırma

(Bu ürünler çok farklı miktar ve çeşitlerde üretilmektedir.)

### IV-Yan Ürünler

-Deri Ürünleri

-Salamura ham deri

-Bağırsak ürünleri

-Salamura orijinal koyun bağırsak.

-Salamura sığır ince bağırsak.

-Hava kurusu kör bağırsak.

-Salamura sığır kalın bağırsak

-Sakatatlar

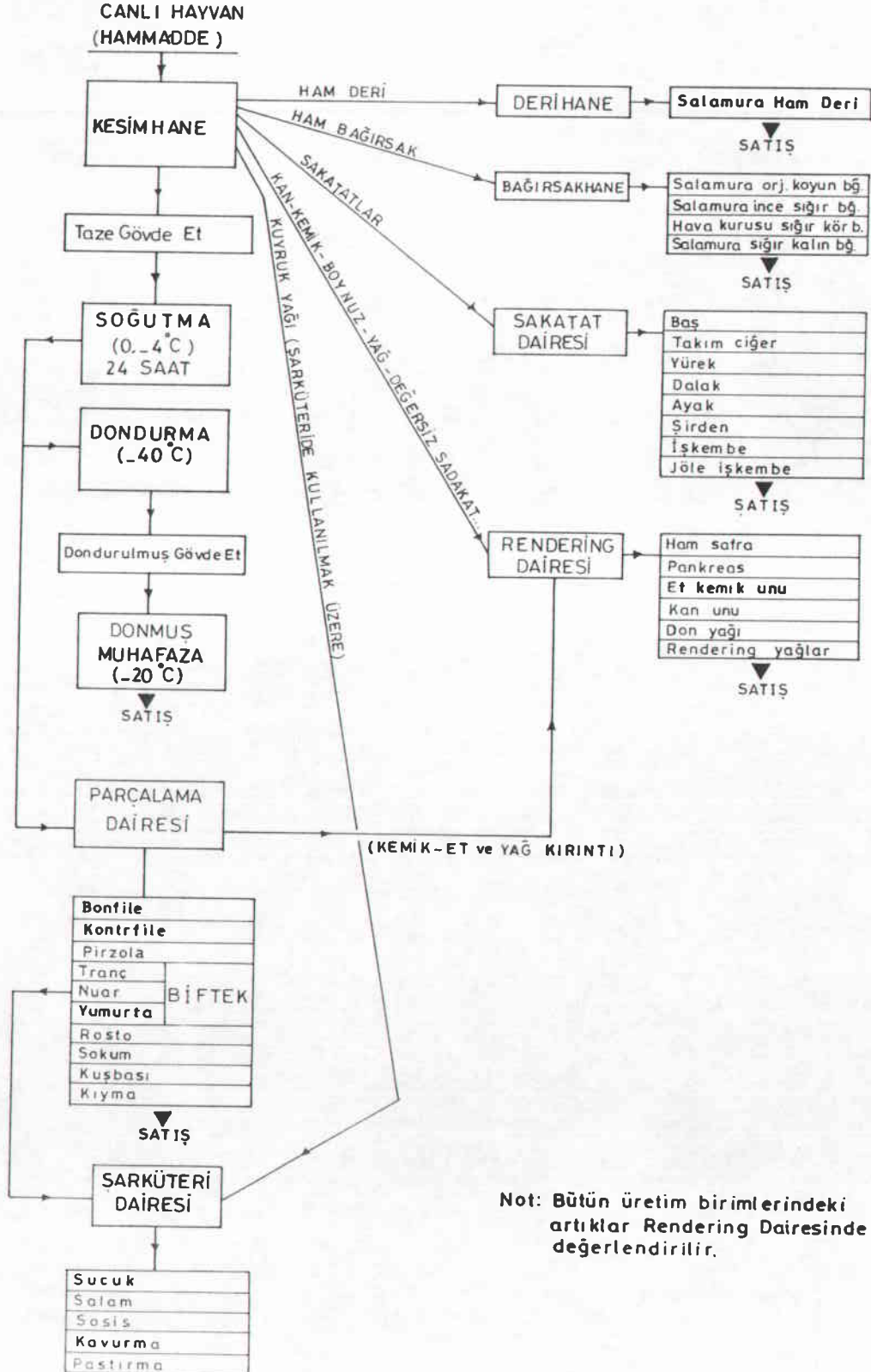
-Taze sakatatlar

-Baş

- Takım ciğer
- Yürek
- Dalak
- Ayak
- Şirden
- İşkembe
- İşlenmiş sakatatlar
- Jöle işkembe
- Diğer yan ürünler
- İşlenmemiş yan ürünler
- Ham safra
- Pankreas
- Rendering mamulleri
- Et kemik unu
- Kan unu
- Don yağı
- Rendering yağları

Uygulama yapılan işletmenin yukarıda belirtilen ürünleri elde etmek için takip ettiği üretim süreci Şekil 3 de gösterilmiştir.

### ŞEKİL-3 UYGULAMA İŞLETMESİ ÜRETİM SÜRECİ





### 1.3 Uygulanan Maliyet Muhasebe Sistemi ve Süreci

Üçer aylık dönemler itibariyle maliyet belirleyen işletme fiili maliyetleri kullanmaktadır. İşletmenin maliyet muhasebe sistemi üretimin gereği olarak, evre ( safha ) maliyet sistemi olup, aynı zamanda birleşik üretimde maliyetleme uygulanmaktadır. Gider hesaplarını 7/A seçeneğine göre kayıtlayan işletme, maliyetleri belirlerken ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmaktadır.

İşletmenin maliyet muhasebe sürecini kısaca özetlersek; Dönem içinde satın alınan ilk madde ve malzemeler ilgili stok hesabına ve stok kartlarına, yine dönem içinde oluşan tüm giderler gider çeşitleri esas alınarak ilgili gider yerlerine kaydedilmektedir. Giderlerin kayıt işlemi yardımcı defterler aracılığı ile yapılmaktadır. Dönem içinde, ayrıca; Mamullerde kullanılan yardımcı madde ve malzemelerin stoktan gider hesabına aktarılma işlemi de yapılmaktadır. Bu işlemin dönem sonu gelmeden dönem içinde yapılması yardımcı madde ve malzemenin stok kontrolüne yöneliktir.

Dönem sonu geldiğinde, öncelikle yardımcı defterlerden yararlanılarak, gider dağılımını gösteren tablo düzenlenmekte ve kademeli dağıtım yöntemi ile giderlerin ikinci dağıtımı yapılmaktadır. Aynı zamanda birer evreyi ifade eden esas üretim gider yerlerinde oluşan değerlerden, birleşik üretimde maliyetleme kullanılarak evre maliyet yöntemi ile mamul maliyetlerine ulaşılmaktadır.

Bu kısa özetten de anlaşılacağı gibi, işletmenin maliyet muhasebesi sürecini dönem içi işlem ve kayıtlar ile dönem sonu işlem ve kayıtlar olarak iki başlıkta ele almamız gerekmektedir.

## 2. MALİYET MUHASEBESİ DÖNEM İÇİ İŞLEM VE KAYITLAR

### 2.1 İşlem ve Kayıtlara Esas Bilgi ve Belgeler

Uygulama yapılan işletmede; maliyet muhasebesi ile ilgili dönem içi işlem ve kayıtlara geçmeden önce bu işlem ve kayıtlara esas oluşturan işletmeye özgü bazı bilgi ve belgelerin bilinmesi gereklidir. Bu bilgi ve belgeleri aşağıdaki şekilde belirleyebiliriz.

### **2.1.1 Gider Yerleri**

İşletmenin gider yerleri aşağıdaki gibidir.

#### **-Esas (Ana) Üretim Gider Yerleri**

- 10-Küçükbaş hayvan kesimhanesi
- 11-Büyükbaş hayvan kesimhanesi
- 12-Parçalama dairesi
- 13-Şarküteri dairesi
- 14-Derihane
- 15-Bağırsakhane
- 16-Sakatat işleme dairesi
- 17-Rendering dairesi

#### **-Yan (tali) Gider Yerleri**

- 20-Soğuk muhafaza
- 21-Donmuş muhafaza

#### **-Yardımcı Hizmet Gider Yerleri**

- 30-Elektrik
- 31-su
- 32-Buhar (kazan)
- 33-Soğutma (kompresör)
- 34-Atölye (bakım)

#### **-Üretimle İlgili Diğer Gider Yerleri**

- 40-Sosyal hizmetler
- 41-Genel işletme

42-Laboratuar

43-Padoklar

-Üretimle İlgisiz Gider Yerleri (Dönem Giderleri)

60-Pazarlama satış ve dağıtım giderleri

70-Genel yönetim giderleri

### **2.1.2 Hesap Planı ve Gider Çeşitleri**

İşlem ve kayıtları yapabilmek için ayrıntılı, hesap planına ve gider çeşitlerine gerek vardır. Bu çalışmada kullanılmak hazırlanan entegre et sanayii (örnek) maliyet hesapları ayrıntısı ve gider çeşitleri ayrıntısı ek 1 de verilmiştir.

### **2.1.3 Kayıtlara Esas Olan Bazı Belgeler**

İşletmede maliyet muhasebesi ile ilgili olarak ortaya çıkan işlemler yasal zorunluluk nedeniyle tutulan defterler dışında, çeşitli defter ve belgelerde takip edilmektedir. Bu defter ve belgelerden amaç, maliyetlerle ilgili daha detaylı bilgi edinmek ve maliyetleri daha doğru olarak belirleyebilmektir. İşletmede kullanılan bu belgelerin başlıcaları aşağıdaki gibidir.

#### **I-Stok Kartları**

İşletmede çok sayıda, ilk madde, yardımcı malzeme, işletme malzemesi ve yarı mamul, mamul stoklanmaktadır. Stoklanan bu madde ve malzeme ile mamullerin maliyetlerinin belirlenebilmesi için stok kartlarına ihtiyaç vardır. Stoklanan maddenin yapısına göre farklı düzenlenebilen bu stok kartlarından ilk madde ve malzeme stok kartları örneği Şekil 4 de görülmektedir.

#### **II-Gider Çeşitleri Yardımcı Defter Föyü**

Daha önce belirtildiği gibi işletme giderlerini, gider çeşitleri esasına göre kayıtlamakta ve bu kayıt işlemi için yardımcı defter tutmaktadır. Bu yardımcı defter örneği Şekil 5 de görülmektedir.

#### Şekil 4 Uygulama İşletmesi Örnek Stok Kartı

.....Entegre Et Sanayii A. Ş. İlk Madde ve Malzeme Stok Kartı

[illegible]

**Şekil 5 Gider Çeşitleri Yardımcı Defter Föyü Örneği**

[illegible]

### III-Üretim Ayrıntı Listesi (İmalat Müzekkeresi)

İşletmede üretilen mamullerle ilgili olarak günlük üretim miktarını ve üretimde kullanılan madde ve malzeme miktarını gösteren imalat müzekkeresi denilen cetveller düzenlenmektedir. Mamullerin ilk madde ve malzeme maliyetlerinin belirlenmesinde en önemli unsurlardan biri olan bu belgenin şarküteri dairesinde kullanılabilecek örnek Şekil 6 da görülmektedir.

### IV-Mamul Ambar Giriş Fişi

Üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme miktarları üretim ayrıntı listesi ile belirlenirken, mamul üretim miktarları ambar giriş fişi ile belirlenebilmektedir. Çünkü hemen bütün mamullerde fire olduğu gibi, bazı mamullerin tam olarak mamul haline gelmesi için belirli bir süre (olgunlaşma süresi) geçmesi gerekmektedir. Mamullerin üretim miktarının belirlenmesinde yararlanılan mamul ambar fişinin örneği Şekil 7’de görülmektedir.



**Şekil 6 İmalat Müzekkeresi Örneği**

.....ENTEGRE ET SANAYİİ A.Ş. İMALAT MÜZEKKERESİ

| DÜZENLEYEN BİRİM.: Şarküteri    |                    | TARİH:            |         |       |       | SAYI: |        |
|---------------------------------|--------------------|-------------------|---------|-------|-------|-------|--------|
| KULLANILAN MAD.ve<br>MALZEMELER |                    | ÜRETİLEN MAMULLER |         |       |       |       | TOPLAM |
|                                 |                    | E.Sucuk           | B.Sucuk | salam | ..... | ..... |        |
| 00                              | İLK MADDELER       |                   |         |       |       |       |        |
| 003                             | Kuyruk Yağı        |                   |         |       |       |       |        |
| 10                              | YARD. MADDE.       |                   |         |       |       |       |        |
| 101                             | Tuz                |                   |         |       |       |       |        |
| ....                            | .....              |                   |         |       |       |       |        |
| 140                             | Diğ. Yrd. Madde    |                   |         |       |       |       |        |
| 20                              | YARD. MALZ.        |                   |         |       |       |       |        |
| 201                             | Yapay S.Kılıfı     |                   |         |       |       |       |        |
| ..                              | .....              |                   |         |       |       |       |        |
| 210                             | Diğ. Yrd. Malz.    |                   |         |       |       |       |        |
|                                 | PARÇA ETLER        |                   |         |       |       |       |        |
| 110                             | Sığır Bonile       |                   |         |       |       |       |        |
| .....                           | .....              |                   |         |       |       |       |        |
| 120                             | Diğer S.Eti Çeşit. |                   |         |       |       |       |        |
| TOPLAM                          |                    |                   |         |       |       |       |        |

Şekil 7 Mamul Ambar Giriş Fişi Örneği

|                   |               |                                                         |        |
|-------------------|---------------|---------------------------------------------------------|--------|
| TARİH<br>KAYIT NO |               | ..... ENTEGRE ET SANAYİİ A.Ş.<br>MAMUL AMBAR GİRİŞ FİŞİ |        |
| KODU              | MAMULÜN CİNSİ | ÖLÇÜ                                                    | MİKTAR |
|                   |               |                                                         |        |
|                   |               |                                                         |        |
|                   |               |                                                         |        |
| TOPLAM            |               |                                                         |        |
| TESLİM ALAN       |               | TESLİM EDEN                                             |        |
| Tarih             |               | Tarih                                                   |        |
| İmza              |               | İmza                                                    |        |

## 2.2 Dönem İçi İşlem ve Kayıtlar

### 2.2.1 İlk Madde ve Malzemenin Temini ve Stoklama

İlk madde ve malzemeler elde edildiklerinde maliyet bedeli ile ilgili stok hesabına ve stok kartlarına girişleri yapılmaktadır. İlk maddelerin temel unsuru olan hammaddenin ( canlı hayvan ) satın alınması ile ilgili uygulama yapılan işletmenin yaptığı işlem ve kayıtları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

İşletmenin hayvan alım fiyat ve politikalarının uygulama dönemi itibariyle aşağıdaki gibi olduğunu kabul edersek;

Koyun :650.000.TL/KG (Fire yok, böbrek ve kuyruk üzerinde)

2.Kalite B.baş :700.000.TL/KG (Canlı ağırlık % 8 fire, böbrek üzerinde)

%55 Rand. Sığır :750.000.TL/KG ( “ “ “ “ )

%56 “ “ :757.000.TL/KG ( “ “ “ “ )

|                  |   |               |                                                           |
|------------------|---|---------------|-----------------------------------------------------------|
| %57              | “ | “             | :765.000.TL/KG ( Canlı ağırlık % 8 fire, böbrek üzerinde) |
| %58              | “ | “             | :773.000.TL/KG ( “ “ “ “ )                                |
| %59              | “ | “             | :782.000.TL/KG ( “ “ “ “ )                                |
| %60              | “ | “             | :791.000.TL/KG ( “ “ “ “ )                                |
| %60 R.Üzeri Sığ. | : | 800.000.TL/KG | ( “ “ “ “ )                                               |

Canlı ağırlığı 600 kg karkas ağırlığı 340 kg olan ve bir üreticiden satın alınan sığırın alım işlem ve yevmiye kaydı aşağıdaki olacaktır.

Canlı ağırlık : 600 kg

% 8 Fire : (48)kg

Net canlı ağırlık : 552 kg

Randıman : 340 kg /552 kg = % 61,5 ( 60 Randıman üzeri )

Doğrudan üreticiden alındığı için müstahsil makbuzu düzenlenecek ve G.V.K.'nın 94. Maddesi gereği % 2 stopaj yapılacak ve yine yasal zorunluluk olarak stopajın % 10'unu oranında fon payı kesintisi yapılarak kalan net tutar üreticiye ödenecektir.

#### Müstahsil Makbuzu Bilgileri

% 60 Randıman üzeri sığır 340 kg \* 800.000. = 272.000.000.

% 2 Stopaj = ( 5.440.000.)

% 10 Fon payı = ( 544.000.)

Net ödenen = 266.016.000.

## Yevmiye kaydı (000.TL)

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| 150 İLK MADDE VE MALZEME       | 272.000.- |
| 00 İlk Madde Stokları          |           |
| 002 B.Baş S.Gövde Et           |           |
| 100 KASA(veya başka hs.)       | 266.016.- |
| 360 ÖDEN.VERGİ FON             | 5.984.-   |
| 00 Gelir Vergisi               | 5.440.-   |
| 02 Fon payı                    | 544.-     |
| -Üreticiden hayvan alımı kaydı |           |

**2.2.2 Dönem İçinde Oluşan Giderlerin Kaydı**

İşletmede dönem içinde oluşan giderler gider yerleri ve gider çeşitleri ayırımı dikkate alınarak, fonksiyonel olarak ilgili gider hesabına kaydedilmektedir. İşçiliklerden, direkt olanlar “720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ” hesabına, endirekt olarak nitelenen işçilikler ile üretimle ilgili diğer giderler “730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ” hesabına kaydedilmektedir. Dönem gideri olduğu belirlenen giderler ise ilgili dönem gideri hesabına kaydedilmektedir. Yardımcı defterler örnek föye uygun olarak işlenmekte ve dönem sonu gider dağılım tablosuna esas bilgiler oluşmaktadır.

Dönem içinde oluşan giderlere örnek olmak üzere; şarküteri dairesinde çalışan işçilere ait Kasım 199X dönemi ücret bordro bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğunu kabul edersek ilgili işlem ve kayıtlar şu şekilde olacaktır.

**Şarküteri Dairesi Kasım 199X Ayı Ücret Bordrosu Bilgileri (000.TL)**

|                      |               |
|----------------------|---------------|
| Normal Ücret         | : 1.037.000.- |
| Fazla Çalışma Ücreti | : 162.800.-   |

|                                    |   |                 |
|------------------------------------|---|-----------------|
| Hafta Tatili ve Genel Tatil Ücreti | : | 276.000.-       |
| Çocuk Aile Yardımı                 | : | 25.000.-        |
| Sosyal Sigorta İşveren Payı        | : | 143.200.-       |
| Tasarruf Teşvik İşveren Payı       | : | <u>38.000.-</u> |
| İşçilik Maliyet Toplamı            | : | 1.682.000.-     |
| Gelir Vergisi Kesintisi            | : | 306.000.-       |
| Damga Vergisi Kesintisi            | : | 6.000.-         |
| Sosyal Sigortalar İşçi Payı        | : | 83.670.-        |
| Tasarruf Teşvik İşçi Payı          | : | 25.330.-        |
| Sendika Aidatı                     | : | <u>6.000.-</u>  |
| Kesintiler Toplamı                 | : | 427.000.-       |

Esas üretim gider yeri olan şarküteri dairesine ait olduğu için bu işçilik bordrosundaki tüm giderler direkt işçilik olarak kabul edilecektir.

Yevmiye Kaydı (000.TL)

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**720DİREKT İŞÇİLİK GİDER.** 1.682.000.-

**10 Brüt Ücretler**

|                             |             |
|-----------------------------|-------------|
| 101 Normal Çalışma Ücreti   | 1.037.000.- |
| 103 Fazla Çalışma Ücreti    | 162.800.-   |
| 104 Hatta Tatili ve Gen Ta. | 276.000.-   |

**11 Tazminat ve Primler**

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| 112 Sosyal Sigorta İşv Payı | 143.200.- |
| 113 Tas. Taş. İşv Payı      | 38.000.-  |



## 12 Sosyal Yardımlar

122 Çocuk Aile Yardımı 25.000.-

### Gider Yeri : 13 Şarküteri

335 PERSONELE BORÇLAR 1.255.000.-

360 ÖDENECEK VER. FON 312.000.-

00 Gelir Vergisi 306.000.-

01 Damga Vergisi 6.000.-

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. 109.000.-

00 SSK Primi 83.670.-

03 TTF Primi 25.330.-

369 ÖDENECEK DİĞER YÜK 6.000.-

05 Sendika

- 13 Nolu gider yeri olan şarküteri dairesi

Kasım 199X Ayı işçilik tahakkuku

/

### 2.2.3 Kullanılan Yardımcı Madde ve Malzemenin Gider Kaydı

İşletme düzenlenen üretim ayrıntı listelerini (imalat müzekkerelerini) dikkate alarak üretimde kullanılmış olan yardımcı madde ve malzemeleri stok hesabından gider hesabına aktarılma işlemini günlük olarak yapmaktadır.

Örneğin uygulama yapılan dönemde üretilmiş olan 3.100 kg (mamul ambar fişinden belirlenmektedir) pastırmanın tamamının aynı üretim partisinde üretildiğini kabul edersek söz konusu üretimle ilgili olarak düzenlenen imalat müzekkeresinde aşağıdaki bilgiler bulunacaktır.

| <u>Kullanılan İlk Madde ve Malzeme</u> | <u>Miktar</u> |
|----------------------------------------|---------------|
| 101-Tuz                                | 760 kg        |
| 106-Kırmızı Biber                      | 25 kg         |
| 114-Buy Otu                            | 75 kg         |
| 120-Sarımsak                           | 52 kg         |
| 113-Tranç (Sığır Eti)                  | 4.630 kg      |

Sığır eti (tranç) ile ilgili maliyetleme ancak dönem sonu yapılacaktır. Diğer yardımcı madde ve malzemenin kaydını yapabilmek içinde stok kart bilgileri gerekmektedir. Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre maliyetlerini belirleyen işletmenin yukarıdaki yardımcı madde ve malzeme ile ilgili stok kartı ortalama maliyet bilgilerinin aşağıdaki gibi olduğunu kabul edersek;

|               |            |
|---------------|------------|
| Tuz           | 23.250 TL  |
| Buy otu       | 612.800 TL |
| Kırmızı biber | 664.200 TL |
| Sarımsak      | 280.500 TL |

Bu durumda kullanılan yardımcı maddelerin maliyeti;

|               |                                  |
|---------------|----------------------------------|
| Tuz           | 760 kg * 23.250.- = 17.670.000.- |
| Kırmızı biber | 25 kg * 664.200.- = 16.605.000.- |
| Buy otu       | 75 kg * 612.800.- = 45.960.000.- |
| Sarımsak      | 52 kg * 280.500.- = 14.586.000.- |

TOPLAM = 94.821.000.- Olacaktır.

Yevmiye Kaydı (000.TL)

710 DİREKT İLK MAD.VE MALZ 94.821.-

011 Yardımcı Madde Giderleri 94.821.-

13 Şarküteri

Gider Yeri Ayrıntısı

255 Pastırma 94.821.-

150 İLK MAD.VE MALZ.ST. 94.821.-

10 Yardımcı Malz. Stok

101 Tuz 17.670.-

106 Kırmızı biber 45.960.-

114 Buy otu 16.605.-

120 Sarımsak 14.586.-

.....Tarih ve ..... Nolu imalat müzükereşi  
gereğinin kaydı.

**2.2.4 Uygulama Dönemi Dönem İçi Kayıtları Sonuçları**

Yukarıda belirtilen esaslar dahilinde yapılan dönem içi kayıtların sonucunda maliyet muhasebesi ile ilgili olarak, uygulama dönemi sonunda aşağıdaki sonuçlar oluşmuştur.

I-Hammadde alımları ( canlı hayvan alımları)

150 İLK MADDE VE MALZEME STOK HESABI 700.667.610.-

00-İlk Madde Stokları 700.667.610.-

001-K.baş Sıcak Göv.Et 130.525.250.-

002-B.baş Sıcak Göv. Et 570.142.360.-

**II-Giderlerin; Gider Çeşitleri ve Gider Yerleri İtibariyle Toplu sonuçları**

**720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 21.214.683.-**

**1-İşçi Ücret ve Giderleri 21.214.683.-**

|                      |             |
|----------------------|-------------|
| 10-K.baş kesimhane   | 1.631.075.- |
| 11-B.baş kesimhane   | 4.356.311.- |
| 12-Parçalama         | 4.545.203.- |
| 13-Şarküteri         | 5.136.326.- |
| 14-Derihane          | 1.009.256.- |
| 15-Bağırsakhane      | 2.053.504.- |
| 16-Sakatat işl daire | 557.400.-   |
| 17-Renderinghane     | 1.925.608.- |

**730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 41.780.295.-**

**04-Endirekt Malzeme 14.053.585.-**

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| 10-K.baş kesimhane   | 69.663.-  |
| 11-B.baş kesimhane   | 188.927.- |
| 12-Parçalama         | 222.778.- |
| 13-Şarküteri         | 968.773.- |
| 14-Derihane          | 2.796.-   |
| 15-Bağırsakhane      | 63.302.-  |
| 16-Sakatat işl daire | 3.995.-   |
| 17-Renderinghane     | 57.838.-  |

|                           |                     |
|---------------------------|---------------------|
| 20-Soğuk muhafaza         | 122.005.-           |
| 21-Donmuş muhafaza        | 57.107.-            |
| 30-Elektrik               | 646.672.-           |
| 31-Su                     | 2.792.-             |
| 32-Buhar                  | 6.850.100.-         |
| 33-Soğutma                | 969.203.-           |
| 34-Atölye                 | 78.811.-            |
| 40-Sosyal hizmetler       | 2.184.583.-         |
| 41-Genel işletme          | 480.478.-           |
| 42-Laboratuar             | 539.730.-           |
| 43-Padoklar               | 44.032.-            |
| <b>1-Endirekt işçilik</b> | <b>13.508.517.-</b> |
| 20-Soğuk muhafaza         | 1.685.577.-         |
| 21-Donmuş muhafaza        | 1.494.753.-         |
| 30-Elektrik               | 477.790.-           |
| 31-Su                     | 112.935.-           |
| 32-Buhar                  | 824.509.-           |
| 33-Soğutma                | 2.138.921.-         |
| 34-Atölye                 | 2.535.706.-         |
| 40-Sosyal hizmet          | 1.210.752.-         |
| 41-Genel işletme          | 1.438.902.-         |
| 42-Laboratuar             | 509.761.-           |
| 43-Padoklar               | 1.078.911.-         |

**2-Memur Ücret ve Giderleri** **3.424.065.-**

40-Sosyal hizmetler 425.698.-

41-Genel işletme 2.035.565.-

42-Laboratuar 962.802.-

**3-Dışarıdan Sağlanan Fay.Hiz** **3.650.412.-**

13-Şarküteri 31.000.-

17-Renderinghane 8.882.-

30-Elektrik 3.324.560.-

32-Buhar 70.758.-

33-Soğutma 45.450.-

41-Genel işletme 134.580.-

42-Laboratuar 35.182.-

**4-Çeşitli Giderler** **704.710.-**

10-K.baş kesimhane 48.600.-

11-B.baş kesimhane 72.370.-

12-Parçalama 22.450.-

13-Şarküteri 56.750.-

17-Renderinghane 37.870.-

20-soğuk muhafaza 37.125.-

21-Donmuş Muhafaza 102.145.-

32-Buhar 65.150.-

33-Soğutma 28.250.-

34-Atölye 43.500.-



|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| 41-Genel işletme             | 178.320.-   |
| 42-Laboratuar                | 12.180.-    |
| 6-Amortisman ve Tükenme Pay. | 6.439.006.- |
| 10-K.baş kesimhane           | 610.949.-   |
| 11-B.baş kesimhane           | 1.399.269.- |
| 12-Parçalama                 | 639.533.-   |
| 13-Şarküteri                 | 997.820.-   |
| 14-Derihane                  | 8.055.-     |
| 15-Bağırsakhane              | 5.205.-     |
| 16-Sakatat işl dairesi       | 165.923.-   |
| 17-Renderinghane             | 151.695.-   |
| 20-Soğuk muhafaza            | 468.095.-   |
| 21-Donmuş muhafaza           | 415.084.-   |
| 30-Elektrik                  | 153.480.-   |
| 31-Su                        | 138.274.-   |
| 32-Buhar                     | 140.213.-   |
| 33-Soğutma                   | 22.883.-    |
| 34-Atölye                    | 20.520.-    |
| 40-Sosyal hizmetler          | 137.980.-   |
| 41-Genel işletme             | 140.213.-   |
| 42-Laboratuar                | 698.163.-   |
| 43-Padoklar                  | 125.652.-   |

**760-PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM** **10.512.838.-**

|                                 |             |
|---------------------------------|-------------|
| 02-Endirekt malzeme             | 2.293.204.- |
| 1-Endirekt işçilik              | 1.573.292.- |
| 2-Memur ücret ve gider          | 1.289.110.- |
| 3-Dışarıdan sağlanan fayda hiz. | 4.018.970.- |
| 4-Çeşitli giderler              | 447.350.-   |
| 5-Vergi resim ve harçlar        | 118.715.-   |
| 6-Amortisman ve tükenme pay     | 772.197.-   |

**770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ** **11.773.706.-**

|                                   |             |
|-----------------------------------|-------------|
| 02-Endirekt malzeme               | 385.123.-   |
| 1-Endirekt işçilik                | 2.483.347.- |
| 2-Memur ücret ve gider            | 5.023.310.- |
| 3-Dışarıdan sağlanan fayda ve hiz | 1.073.758.- |
| 4-Çeşitli giderler                | 1.484.582.- |
| 5-Vergi resim ve harç             | 234.795.-   |
| 6-Amortisman ve tükenme pay       | 1.088.791.- |

III-Kullanılan yardımcı madde ve malzemenin stoktan gidere aktarılma kayıtlarının toplu sonuçları;

**710-DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ** **35.306.685.-**

|                                |              |
|--------------------------------|--------------|
| 011-Yardımcı Madde Giderleri   | 18.799.485.- |
| 012-Yardımcı Malzeme Giderleri | 16.507.200.- |
| 13-Şarküteri dairesi           | 33.829.218.- |
| 14-Derihane                    | 1.210.470.-  |

15-Bağırsakhane 172.882.-

16-Sakatat işleme 94.115.-

Gider Yerleri Ayrıntısı

13-Şarküteri 33.829.218.-

200-Eks.sucuk 2.434.500.-

205-Büfe sucuk 10.475.900.-

210-Salam 3.139.914.-

212-Macar salam 5.408.714.-

220-Sosis 4.771.740.-

225-Büfe sosis 5.497.650.-

230-Kavurm 120.800.-

235-Pastırm 1.980.000.-

14-Derihane 1.210.470.-

303-Sal.K.Derisi 542.540.-

304-Sal.S.Derisi 667.930.-

15-Bağırsakhane 172.882.-

314-O.K.Bağ.Sal. 128.100.-

315-S.İnce Bağ.Sal. 31.242.-

316-H.K.S.Kör Bağ. 8.360.-

317-S.Düz bağırsak 5.180.-

16-Sakatat işleme 94.115.-

350-Jöle işkembe 94.115.-

### 3. MALİYET MUHASEBESİ DÖNEM SONU İŞLEM VE KAYITLAR

İşletmede üçer aylık dönemler itibariyle dönem sonlarında; sırasıyla aşağıdaki işlem ve kayıtlar yapılarak fiili mamul maliyetleri belirlenmektedir. Dönem sonu işlemi olarak öncelikle dönem içinde ortaya çıkan ve üretimi direkt ilgilendirilemeyen gider yerlerine ait giderlerin dağıtımı yapılmakta, daha sonra birleşik üretimde maliyetleme ile evre maliyet yöntemi uygulanarak mamul maliyetleri belirlenmektedir.

#### 3.1 Giderlerin Dağıtımı

İşletme üretimle direkt ilişkisi bulunmayan; yardımcı hizmet gider yerleri, üretimle ilgili diğer gider yerleri ve yan (tali) gider yerlerinde biriken giderleri esas üretim gider yerleri ile dönem giderlerine dağıtmaktadır. Öncelikle dönem içi gider dağılımını gösteren bir tablo (1.Dağıtım Tablosu) düzenlemekte daha sonra kademeli dağıtım yöntemi ve çeşitli dağıtım anahtarları kullanarak ikinci dağıtım yapılmaktadır. İkinci dağıtım sonrası maliyet dağıtım tablosu düzenlenerek dağıtımla ilgili muhasebe kayıtları yapılmaktadır.

##### 3.1.1 Giderlerin Dönem İçi Dağılımını Gösteren Tablo ( 1. Dağıtım )

Yardımcı defterler aracılığıyla; giderleri gider yerleri ve gider çeşitleri esaslarına göre kaydeden işletmenin yardımcı defter bilgilerinden yararlanılarak dönem gider dağılımını gösteren bir tablo düzenlenir. Bu tabloya esas bilgilerin toplu özeti bu bölümde 2.2.4. nolu başlıkta verilmişti. Bu bilgilerden hareketle tablo 1 düzenlenmiştir.

##### 3.1.2 Giderlerin İkinci Dağıtımı

Üretimle direkt ilişkisi olmayan gider yerlerinde biriken giderler, kendi gurupları içindeki ve diğer gider yerleri ile olan ilişkileri dikkate alınarak kademeli dağıtım yöntemi ile dağıtılmaktadır. Buna göre; önce yardımcı hizmet gider yerleri sonra üretimle ilgili diğer gider yerleri son olarak da yan ( tali ) gider yerleri dağıtılmaktadır.

Tablo 1/A ÖRNEK İŞLETME ( 1/10/199X - 31/12/199X DÖNEMİ ) GİDER TABLOSU ( 000.TL )

| İDER YERLERİ       | GİDER ÇEŞİTLER TOPLAMI | ANA (ESAS) ÜRETİM GİDER YERLERİ |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    | YAN (TALİ) GİDER YERLERİ |  |  |
|--------------------|------------------------|---------------------------------|-------------|----------------------|----------------------|---------------------|--------------------|--------------------|----------------------|--------------|-------------------|--------------------|--------------------------|--|--|
|                    |                        | Kesimhane                       |             | Parçalam. Dairesi 12 | Şarküteri Dairesi 13 | Derihane Dairesi 14 | Bağırsak İşleme 15 | Sakatlat İşleme 16 | Renderin. Dairesi 17 | TOPLAM       | Soğuk Muhafaza 20 | Donmuş Muhafaza 21 | TOPLAM                   |  |  |
|                    |                        | Küçükbaş 10                     | Büyükbaş 11 |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    |                          |  |  |
| İDER EŞİTLERİ      |                        |                                 |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    |                          |  |  |
| 1 Direkt İlk Mad.  | 737.259.922.           | 108.116.250                     | 550.462.767 |                      | 48.814.718           | 23.952.920          | 3.712.632          | 691.715            | 1.508.920            | 737.259.922. |                   |                    |                          |  |  |
| 0 Direkt İşçilik   | 21.214.683             | 1.631.075                       | 4.356.311   | 4.545.203            | 5.136.326            | 1.009.256           | 2.053.504          | 557.400            | 1.925.608            | 21.214.683   |                   |                    |                          |  |  |
| 2 Endirekt Malz.   | 16.731.912.            | 69.663                          | 188.927     | 222.778              | 968.773              | 2.796               | 63.302             | 3.995              | 57.838               | 2.078.072    | 122.005           | 57.107             | 179.112                  |  |  |
| 1 Endirekt İşçilik | 17.565.156.            |                                 |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              | 1.685.577         | 1.494.753          | 3.180.330                |  |  |
| 0 Mem. Ücr. Gid    | 9.736.485.             |                                 |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    |                          |  |  |
| 0 Dış.Sağl. Fayda  | 8.743.140.             |                                 |             |                      | 31.000               |                     |                    |                    | 8.882                | 39.882.      |                   |                    |                          |  |  |
| 0 Çeşitli Giderler | 2.636.642.             | 48.600                          | 72.370      | 22.450               | 56.750               |                     |                    |                    | 37.870               | 238.040.     | 37.125            | 102.145            | 139.270                  |  |  |
| 0 Ver. Res.ve Har  | 353.510.               |                                 |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    |                          |  |  |
| 0 Amor ve Tük. P   | 8.299.994.             | 610.949                         | 1.399.269   | 639.533              | 997.820              | 8.055               | 5.205              | 165.923            | 151.695              | 3.978.449.   | 468.095           | 415.084            | 883.179                  |  |  |
| İDER YERLERİ       |                        |                                 |             |                      |                      |                     |                    |                    |                      |              |                   |                    |                          |  |  |
| TOPLAM             | 822.541.444.           | 110.476.537                     | 556.479.644 | 6.429.964            | 55.505.387           | 24.973.027          | 5.834.643          | 1.419.033          | 3.690.813            | 764.809.048. | 2.312.802         | 2.069.089          | 4.381.891                |  |  |



Tablo 1/B ÖRNEK İŞLETME ( 1/10/199X - 31/12/199X DÖNEMİ ) GİDER TABLOSU ( 000.TL )

| İDER YERLERİ       | YARDIMCI HİZMETLER GİDER YERLERİ |          |                        |                           |                         |            | ÜRETİMLE İLGİLİ DİĞER GİDER YERLERİ |                        |                |                |            | DÖNEM GİDERLERİ            |                              |            |
|--------------------|----------------------------------|----------|------------------------|---------------------------|-------------------------|------------|-------------------------------------|------------------------|----------------|----------------|------------|----------------------------|------------------------------|------------|
|                    | Elektrik<br>30                   | Su<br>31 | Buhar<br>(Kazan)<br>32 | Soğutma<br>(Kompr.)<br>33 | Atelye<br>(Bakım)<br>34 | TOPLAM     | Sosyal<br>Hizmetle<br>40            | Genel<br>İşletme<br>41 | Laboratu<br>42 | Padoklar<br>43 | TOPLA      | Paz. Sat.<br>Dağıtım<br>60 | Gen. Yön.<br>Giderleri<br>70 | TOPLAM     |
| İDER EŞİTLERİ      |                                  |          |                        |                           |                         |            |                                     |                        |                |                |            |                            |                              |            |
| 1 Direkt İlk Mad.  |                                  |          |                        |                           |                         |            |                                     |                        |                |                |            |                            |                              |            |
| 0 Direkt İşçilik   |                                  |          |                        |                           |                         |            |                                     |                        |                |                |            |                            |                              |            |
| 2 Endirekt Malz.   | 646.672                          | 2.792    | 6.850.100              | 969.203                   | 78.811                  | 8.547.578  | 2.184.583                           | 480.478                | 539.730        | 44.032         | 3.248.823  | 2.293.204                  | 385.123                      | 2.678.327  |
| 1 Endirekt İşçilik | 477.790                          | 112.935  | 824.509                | 2.138.921                 | 2.535.706               | 6.089.861  | 1.210.752                           | 1.438.902              | 509.761        | 1.078.911      | 4.238.326  | 1.573.292                  | 2.483.347                    | 4.056.639  |
| 0 Me. Ücr. ve Gid. |                                  |          |                        |                           |                         |            | 425.698                             | 2.035.565              | 962.802        |                | 3.424.065  | 1.289.110                  | 5.023.310                    | 6.312.420  |
| 0 Dış. Sağl. Fayd. | 3.324.560                        |          | 70.758                 | 45.450                    |                         | 3.440.768  |                                     | 134.580                | 35.182         |                | 169.762    | 4.018.970                  | 1.073.758                    | 5.092.728  |
| 0 Çeşitli Giderler |                                  |          | 65.150                 | 28.250                    | 43.500                  | 136.900    |                                     | 178.320                | 12.180         |                | 190.500    | 447.350                    | 1.484.582                    | 1.931.932  |
| 0 Ver Res ve Har   |                                  |          |                        |                           |                         |            |                                     |                        |                |                |            | 118.715                    | 234.795                      | 353.510    |
| 0 Amor. ve Tük P   | 153.480                          | 138.274  | 140.213                | 22.883                    | 20.520                  | 475.370    | 137.980                             | 140.213                | 698.163        | 125.652        | 1.102.008  | 772.197                    | 1.088.791                    | 1.860.988  |
| İDER YERLERİ       |                                  |          |                        |                           |                         |            |                                     |                        |                |                |            |                            |                              |            |
| TOPLAM             | 4.602.502                        | 254.001  | 7.950.730              | 3.204.707                 | 2.678.537               | 18.690.477 | 3.959.013                           | 4.408.058              | 2.757.818      | 1.248.595      | 12.373.484 | 10.512.838                 | 11.773.706                   | 22.286.544 |



### 3.1.2.1 Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı

Yardımcı hizmet gider yerlerinde biriken değerler; işletme yönetimi tarafından belirlenen ve yardımcı hizmet gider yerlerinin kendi gurubu içinde ve diğer gider yerleri ile olan ilişkilerini gösteren yüzdeler kullanılarak dağıtılmaktadır. Söz konusu dağıtım anahtarları bilgileri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 2 Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Grup İçi Dağıtım Anahtarları ( % )**

|          | <u>Elektrik</u> | <u>Su</u> | <u>Buhar</u> | <u>Soğutma</u> | <u>Atölye</u> |
|----------|-----------------|-----------|--------------|----------------|---------------|
| Elektrik | 27.00           | -         | -            | -              | -             |
| Su       | 7.00            | 87.00     | -            | -              | -             |
| Buhar    | 6.00            | 5.00      | 100.00       | -              | -             |
| Soğutma  | 59.00           | 8.00      | -            | 100.00         | -             |
| Atölye   | 1.00            | -         | -            | -              | 100.00        |

-Birbirleri ile olan ilişkileri incelendiğinde dağıtımın aynı sıra ile ve elektrikten başlaması gerektiği görülmektedir.

Yardımcı hizmet gider yerlerinin diğer gider yerlerine dağıtımında kullanılan yüzdeler her dönem için geçerlidir. Ancak atölye (bakım onarım) gider yerinin dağıtım yüzdeleri her dönem iş emri maliyetlerine göre yeniden hesaplanmaktadır.

Buna göre, yardımcı gider yerleri dağıtım anahtarları tablosunu düzenleyebilmek için öncelikle bu döneme ait atölye dağıtım yüzdelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu dönem atölye dağıtım yüzdeleri Tablo 3 de gösterilmiştir

**Tablo 3 Atölye Gider Yerinin Dağıtım Yüzdelерinin Belirlenmesi**

| <u>Gider Yeri</u>  | <u>İş Emri Mal.</u> | <u>Atölye 1.Top</u> | <u>Dağıtım(%)si</u> |
|--------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| 10-K.Baş Kesimhane | 555.959.- /         | 2.678.537.- =       | 20.77               |
| 11-B.Baş Kesimhane | 1.445.876.- /       | 2.678.537.- =       | 53.98               |
| 12-Parçalama       | 334.486.- /         | 2.678.537.- =       | 12.48               |
| 13-Şarküteri       | 126.017.- /         | 2.678.537.- =       | 4.71                |
| 15-Bağırsakhane    | 20.454.- /          | 2.678.537.- =       | 0.76                |
| 16-Sakatat işleme  | 14.636.- /          | 2.678.537.- =       | 0.55                |
| 17-Renderinghane   | 26.227.- /          | 2.678.537.- =       | 0.98                |
| 20-Soğuk muhafaza  | 13.348.- /          | 2.678.537.- =       | 0.50                |
| 21-Donmuş muhafaza | 32.622.- /          | 2.678.537.- =       | 1.21                |
| 41-Genel işletme   | 17.415.- /          | 2.678.537.- =       | 0.65                |
| 42-Laboratuar      | 13.179.- /          | 2.678.537.- =       | 0.49                |
| 70-Genel yönetim   | <u>78.318.-</u> /   | 2.678.537.- =       | <u>2.92</u>         |
|                    | 2.678.537.-         |                     | 100.00              |

İşletmenin yardımcı hizmet gider yerlerinin diğer gider yerlerine dağıtım oranları atölye için yukarıda belirlenen oranların eklenmesi ile Tablo 4 de olduğu gibi oluşmaktadır.

**Tablo 4 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri Dağıtım Anahtarları**

| DAĞITIMDAN<br>PAY ALACAK<br>GİDER YERLERİ | YARDIMCI HİZMET GİDER YER. DAĞ.<br>ORANLARI ( % ) |        |          |            |           |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|--------|----------|------------|-----------|
|                                           | 30-Elektrik                                       | 31-Su  | 32-Buhar | 33-Soğutm. | 34-Atölye |
| 10-K.Baş Kesimhane                        | 11.00                                             | 15.25  | 9.00     | 8.00       | 20.77     |
| 11-B.Baş Kesimhane                        | 37.00                                             | 43.00  | 32.50    | 35.50      | 53.98     |
| 12-Parçalama                              | 6.50                                              | 6.25   | 6.50     |            | 12.48     |
| 13-Şarküteri                              | 12.75                                             | 8.50   | 22.50    | 2.00       | 4.71      |
| 14-Derihane                               |                                                   | 3.50   |          |            |           |
| 15-Bağırsakhane                           | 0.25                                              | 8.25   | 3.00     |            | 0.76      |
| 16-Sakatat İşleme                         | 0.25                                              | 2.00   |          |            | 0.55      |
| 17-Rendering                              | 3.00                                              | 3.75   | 21.50    |            | 0.98      |
| 20-Soğuk Muhafaza                         | 3.50                                              |        |          | 16.00      | 0.50      |
| 21-Donmuş Muhafa.                         | 20.25                                             |        |          | 38.50      | 1.21      |
| 40-Sosyal Hizmetler                       | 1.50                                              | 7.25   | 1.50     |            |           |
| 41-Genel İşletme                          | 2.75                                              | 1.00   | 2.00     |            | 0.65      |
| 42-Laboratuar                             | 0.25                                              | 0.25   |          |            | 0.49      |
| 43-Padoklar                               |                                                   | 0.50   |          |            |           |
| 70-Genel Yön Gid                          | 1.00                                              | 0.50   | 1.50     |            | 2.92      |
| TOPLAM                                    | 100.00                                            | 100.00 | 100.00   | 100.00     | 100.00    |

**Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinin Dağıtımı ( 000. TL )**

**I-Elektrik Gider Yerinin Dağıtımı:**

Dağıtılacak gider toplamı (1. Dağıtım) 4.602.502.-

Su dairesine  $4.602.502.- * 0.070 = 322.175.-$

Buhar dai.  $4.602.502.- * 0.060 = 276.150.-$

Soğutma  $4.602.502.- * 0.590 = 2.715.475.-$

Atölye  $4.602.502.- * 0.010 = \underline{46.025.-}$

Gurup içi dağıtım toplamı (3.359.825.)

Elek. Dairesi kul.(diğer gider yer dağ.) 1.242.677.-

K.Baş kesim.  $1.242.677.- * 0.110 = 136.695.-$

B.Baş kesim.  $1.242.677.- * 0.370 = 459.790.-$

Parçalama  $1.242.677.- * 0.065 = 80.776.-$

Şarküteri  $1.247.677.- * 0.127 = 158.442.-$

Bağırsakhane  $1.242.677.- * 0.002 = 3.106.-$

Sakatat işl.  $1.242.677.- * 0.002 = 3.106.-$

Rendering  $1.242.677.- * 0.030 = 37.280.-$

Soğuk muh.  $1.242.677.- * 0.035 = 43.494.-$

Donmuş muh  $1.242.677.- * 0.202 = 251.642.-$

Sosyal hizmet  $1.242.677.- * 0.015 = 18.640.-$

Genel işletme  $1.242.677.- * 0.027 = 34.174.-$

Laboratuar  $1.242.677.- * 0.002 = 3.106.-$

Genel yön.  $1.242.673.- * 0.010 = \underline{12.426.-}$

**II-Su Gider Yerinin Dağıtımı:**

Su dairesi gider toplamı (1.Dağıtım) 254.001.-

Elektrik dairesinden gelen 322.175.-

Dağıtılacak gider toplamı 576.076.-

Buhar  $576.076.- * 0.050 = 28.804.-$

Soğutma  $576.076.- * 0.080 = \underline{46.086.-}$

Gurup içi dağıtım toplamı (74.890.)

Su Dairesi kul (diğ. Gid.yer.dağıt.) 501.186.-

K.Baş kesim  $501.186.- * 0.152 = 76.431.-$

B.baş kesim  $501.186.- * 0.430 = 215.510.-$

Parçalama  $501.186.- * 0.062 = 31.324.-$

Şarküteri  $501.186.- * 0.085 = 42.602.-$

Derihane  $501.186.- * 0.035 = 17.542.-$

Bağırsakhane  $501.186.- * 0.082 = 41.348.-$

Sakatat işl  $501.186.- * 0.020 = 10.023.-$

Rendering  $501.186.- * 0.037 = 18.796.-$

Sosyal hizmet  $501.186.- * 0.072 = 36.335.-$

Genel işl  $501.186.- * 0.010 = 5.012.-$

Laboratuar  $501.186.- * 0.002 = 1.253.-$

Padoklar  $501.186.- * 0.005 = 2.505.-$

Genel yön  $501.186.- * 0.005 = \underline{2.505.-}$

**III-Buhar Gider Yerinin Dağıtımı:**

|                                                 |                 |
|-------------------------------------------------|-----------------|
| Buhar dairesi gider toplamı (1.Dağıtım)         | 7.950.730.-     |
| Elektrik dairesinden gelen                      | 276.150.-       |
| Su dairesinden gelen                            | <u>28.804.-</u> |
| Dağıtılacak gider toplamı (diğ. gid. yer. dağ.) | 8.255.684.-     |

$$\text{K.Baş kesim. } 8.255.684.- * 0.090 = 743.001.-$$

$$\text{B,Baş kesim } 8.255.684.- * 0.325 = 2.683.097.-$$

$$\text{Parçalama } 8.255.684.- * 0.065 = 536.554.-$$

$$\text{Şarküteri } 8.255.684.- * 0.225 = 1.857.566.-$$

$$\text{Bağırsakhane } 8.255.684.- * 0.030 = 247.670.-$$

$$\text{Rendering } 8.255.684.- * 0.215 = 1.774.972.-$$

$$\text{Sosyal hiz } 8.255.684.- * 0.015 = 123.835.-$$

$$\text{Genel işl } 8.255.684.- * 0.020 = 165.114.-$$

$$\text{Genel yön } 8.255.684.- * 0.015 = \underline{231.875.-}$$

**IV-Soğutma Gider Yerinin Dağıtımı:**

|                                                 |                 |
|-------------------------------------------------|-----------------|
| Soğutma dairesi gider toplamı                   | 3.204.707.-     |
| Elektrik dairesinden gelen                      | 2.715.475.-     |
| Su dairesinden gelen                            | <u>46.086.-</u> |
| Dağıtılacak gider toplamı (diğ. gid. yer. dağ.) | 5.966.268.-     |

$$\text{K.Baş kesim } 5.966.268.- * 0.080 = 477.301.-$$

$$\text{B.Baş kesim } 5.966.268.- * 0.355 = 2.118.028.-$$

$$\text{Şarküteri } 5.966.268.- * 0.020 = 119.325.-$$

$$\text{Soğuk muh. } 5.966.268.- * 0.160 = 954.602.-$$



Donmuş muh.  $5.966.268.- * 0.385 = \underline{2.297.015.-}$

#### **V-Atölye Gider Yerinin Dağıtımı:**

Atölye dairesi gider toplamı (1.Dağıtım) 2.678.537.-

Elektrik dairesinden gelen 46.025.-

Dağıtılacak Gider Toplamı (diğ gid. yer. dağ.) 2.724.562.-

K.baş kesim.  $2.724.562.- * 0.208 = 565.892.-$

B,Baş kesim  $2.724.562.- * 0.540 = 1.470.718.-$

Parçalama  $2.724.562.- * 0.125 = 340.025.-$

Şarküteri  $2.724.562.- * 0.047 = 128.326.-$

Bağırsakhane  $2.724.562.- * 0.008 = 20.706.-$

Sakatat işl  $2.724.562.- * 0.005 = 14.985.-$

Rendering  $2.724.562.- * 0.010 = 26.704.-$

Soğuk muh  $2.724.562.- * 0.005 = 13.622.-$

Donmuş muh  $2.724.562.- * 0.012 = 32.967.-$

Genel işl  $2.724.562.- * 0.006 = 17.710.-$

Laboratuar  $2.724.562.- * 0.005 = 13.350.-$

Genel yön  $2.724.562.- * 0.029 = \underline{79.557.-}$

#### **3.1.2.2 Üretimle İlgili Diğer Gider Yerlerinin Dağıtımı**

Üretimle ilgili diğer gider yerleri de yardımcı hizmet yerlerinde olduğu gibi, önce gurup içinde ve gurup içi ilişkiler dikkate alınarak belirlenen anahtarlara göre dağıtılmaktadır. Bu gider yerlerinin işletme yönetimince belirlenmiş, gurup içi dağıtım anahtarı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5 Üretimle İlgili Diğer Gider Yerlerinin Gurup İçi Dağıtım Anahtarı ( % )**

|             | <u>Sosyal Hiz.</u> | <u>Genel İşl.</u> | <u>Laboratuar</u> | <u>Padoklar</u> |
|-------------|--------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| Sosyal Hiz. | 88.50              | -                 | -                 | -               |
| Genel İşl.  | 7.50               | 95.00             | -                 | -               |
| Laboratuar  | 1.50               | 1.50              | 100.00            | -               |
| Padoklar    | 2.50               | 3.50              | -                 | 100.00          |

Birbirleri olan ilişki incelendiğinde;dağıtıma aynı sıra ile sosyal hizmetlerden başlanacağı görülmektedir. Bu gurup gider yerinin diğer gider yerlerine dağıtımı birbirinden farklı anahtarlara göre yapılmaktadır. Buna göre;

Sosyal hizmetlerin dağıtım; çalışan elaman sayısına,

Genel işletmenin dağıtım ; işletmece belirlenmiş (%)’lere göre,

Laboratuvarın dağıtımı ; laboratuvardaki işlem sayısının oranına göre,

Padokların dağıtımı ; kesilen et miktarının oranına göre, yapılmaktadır.

Sosyal hizmetler ve genel işletme dağıtım anahtarları belirli iken, laboratuar ve padokların dağıtım oranlarının belirlenmesi gerekir.

Laboratuar Dağıtım Oranlarının Belirlenmesi:

Laboratuar, dönem içi işlem sayısı toplamı: 1.243

| Lab.Hiz.Alan Gider yer. | İşlem İstek Sayısı | İş.İst. Oranı (%) |
|-------------------------|--------------------|-------------------|
| 10-K.Baş kesimhane      | 239 / 1243 =       | 19.23             |
| 11-B.Baş kesimhane      | 458 / 1243 =       | 36.85             |
| 13-Şarküteri            | 316 / 1243 =       | 25.42             |
| 16-Sakatat işleme       | 138 / 1243 =       | 11.10             |
| 17-Renderinghane        | <u>92</u> / 1243 = | <u>7.40</u>       |
| Toplam                  | 1243               | 100.00            |

### Padoklar Dağıtım Oranlarının Belirlenmesi:

**Toplam sıcak gövde et miktarı : 1.254.718. kg**

Padok. Hiz. Alan Gid. Yer.    S.Gövde Et Mik.    S.Göv.Oranı(%)

Üretimle İlgili Diğer Gider Yerlerinin Dağıtımının Hesaplanması:

**I-Sosyal Hizmetlerin Dağıtımı:**

|                                                  |                  |
|--------------------------------------------------|------------------|
| Sosyal hiz. Dairesinin gider toplamı (1.Dağıtım) | 3.959.013.-      |
| Elektrik dairesinden gelen                       | 18.640.-         |
| Su dairesinden gelen                             | 36.335.-         |
| Buhar dairesinden gelen                          | <u>123.835.-</u> |
| Dağıtılacak gider toplamı                        | 4.137.823.-      |

Genel işletme  $4.137.823.- * 0.075 = 310.336.-$

Laboratuar  $4.137.823.- * 0.015 = 62.067.-$

Padoklar  $4.137.823.- * 0.025 = 103.445.-$

Gurup içi dağıtım toplamı (475.848.)

Diğer gid yer dağıtılacak 3.661.975.-

Dağıtım anahtarı : Çalışan elaman sayısı

Dağıtım katsayısı:  $3.671.975. / 119 = 30.772,9$

K.Baş kesimhane  $9\text{Kişi} * 30.772,9 = 276.956.-$

B.Baş kesimhane  $18\text{Kişi} * 30.772,9 = 553.912.-$

Parçalama  $21\text{Kişi} * 30.772,9 = 646.231.-$

Şarküteri  $22\text{Kişi} * 30.772,9 = 677.004.-$

Derihane  $3\text{Kişi} * 30.772,9 = 92.319.-$

Bağırsakhane  $5\text{Kişi} * 30.772,9 = 153.865.-$

Sakatat işleme  $3\text{Kişi} * 30.772,9 = 92.319.-$

Rendering  $6\text{Kişi} * 30.772,9 = 184.637.-$

Soğuk muh  $4\text{Kişi} * 30.772,9 = 123.092.-$

|             |                                      |
|-------------|--------------------------------------|
| Donmuş muh  | 3Kişi * 30.772,9 = 92.319.-          |
| Paz sat dağ | 8Kişi * 30.772,9 = 246.181.-         |
| Gen yön gid | 17Kişi * 30.772,9 = <u>523.140.-</u> |

## II-Genel İşletme Gider Yerinin Dağıtımı:

|                                                 |                                        |
|-------------------------------------------------|----------------------------------------|
| Genel işletme dairesi gider toplamı (1.Dağıtım) | 4.408.058.-                            |
| Elektrik dairesinden gelen                      | 34.174.-                               |
| Su dairesinden gelen                            | 5.012.-                                |
| Buhar dairesinden gelen                         | 165.114.-                              |
| Atölyeden gelen                                 | 17.710.-                               |
| Sosyal hizmetlerden gelen                       | <u>310.336.-</u>                       |
| Dağıtılacak gider toplamı                       | 4.940.404.-                            |
| Laboratuvar                                     | 4.940.404.- * 0.015 = 74.107.-         |
| Padoklar                                        | 4.940.404.- * 0.035 = <u>172.914.-</u> |
| Gurup içi dağıtım toplamı                       | <u>(247.027.)</u>                      |
| Diğer gider yer dağıtılacak                     | 4.693.383.-                            |

Dağıtım anahtarı : %

|                |                                   |
|----------------|-----------------------------------|
| K.Baş kesim    | 4.693.383.- * 0.085 = 398.937.-   |
| B.baş kesim    | 4.693.383.- * 0.190 = 891.741.-   |
| Parçalama      | 4.693.383.- * 0.220 = 1.032.545.- |
| Şarküteri      | 4.693.383.- * 0.245 = 1.149.878.- |
| Derihane       | 4.693.383.- * 0.025 = 117.335.-   |
| Bağırsakhane   | 4.693.838.- * 0.045 = 211.202.-   |
| Sakatat işleme | 4.693.838.- * 0.025 = 117.335.-   |

Rendering  $4.693.838.- * 0.050 = 234.670.-$

Soğuk muh  $4.693.838.- * 0.035 = 164.268.-$

Donmuş muh  $4.693.838.- * 0.030 = 140.802.-$

Genel yön gid  $4.693.838.- * 0.050 = \underline{234.670.-}$

### III-Laboratuar Gider Yerinin Dağıtımı:

|                                      |                 |
|--------------------------------------|-----------------|
| Laboratuar gider toplamı (1.Dağıtım) | 2.757.818.-     |
| Elektrik dairesinden gelen           | 3.106.-         |
| Su dairesinden gelen                 | 1.253.-         |
| Atölyeden gelen                      | 13.350.-        |
| Sosyal hizmetlerden gelen            | 62.067.-        |
| Genel işletmeden gelen               | <u>74.107.-</u> |
| Dağıtılacak Gider Toplamı            | 2.911.701.-     |

Dağıtım anahtarı : %

K.Baş kesim  $2.911.701.- * 0.192 = 559.920.-$

B.Baş kesim  $2.911.701.- * 0.368 = 1.072.962.-$

Şarküteri  $2.911.701.- * 0.254 = 740.154.-$

Sakatat işleme  $2.911.701.- * 0.111 = 323.199.-$

Rendering  $2.911.701.- * 0.074 = \underline{215.466.-}$

### IV-Padoklar Gider Yerinin Dağıtımı:

|                                     |                  |
|-------------------------------------|------------------|
| Padoklar Gider Toplamı ( 1.Dağıtım) | 1.248.595.-      |
| Su dairesinden gelen                | 2.505.-          |
| Sosyal hizmetlerden gelen           | 103.445.-        |
| Genel işletmeden gelen              | <u>172.914.-</u> |



Dağıtılacak toplam (diğ gid yer dağ ) 1.527.459.-

Dağıtım anahtarı : %

K.Baş kesim  $1.527.459.- * 0.223 = 340.929.-$

B.Baş kesim  $1.527.459.- * 0.777 = \underline{1.186.530.-}$

### 3.1.2.3 Yan (Tali) Gider Yerlerinin Dağıtımı

İşletme yan (tali) gider yeri olan soğuk muhafaza ve donmuş muhafaza gider yerlerinde biriken gider toplamını da; pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak dönem giderlerine aktarmaktadır.

#### I-Soğuk Muhafaza Gider Yeri:

|                                          |                     |
|------------------------------------------|---------------------|
| Soğuk muhafaza gider toplamı (1.Dağıtım) | 2.312.802.-         |
| Elektrik dairesinden gelen               | 43.494.-            |
| Soğutmadan gelen                         | 954.602.-           |
| Atölyeden gelen                          | 13.622.-            |
| Sosyal hizmetlerden gelen                | 123.092.-           |
| Genel işletmeden gelen                   | <u>164.268.-</u>    |
| Dağıtılacak Gider Toplamı                | 3.611.880.-         |
| Pazarlama satış ve dağıtıma aktarılan    | <u>(3.611.880.)</u> |

#### II-Donmuş Muhafaza Gider Yeri:

|                                           |             |
|-------------------------------------------|-------------|
| Donmuş muhafaza gider toplamı (1.Dağıtım) | 2.069.089.- |
| Elektrik dairesinden gelen                | 251.642.-   |
| Soğutmadan gelen                          | 2.297.015.- |
| Atölyeden gelen                           | 32.967.-    |
| Sosyal hizmetlerden gelen                 | 92.319.-    |

|                                       |                     |
|---------------------------------------|---------------------|
| Genel işletmeden gelen                | <u>140.802.-</u>    |
| Dağıtılacak Gider Toplamı             | 4.883.834.-         |
| Pazarlama satış ve dağıtıma aktarılan | <u>(4.883.834.)</u> |

### 3.1.2.4 Maliyet Dağıtım Tablosunun Düzenlenmesi

Giderlerin ikinci dağıtımı tamamlandıktan sonra, dağıtım sistemi olan kademeli dağıtımı gösterir şekilde (gider yerlerinin sırasını değiştirerek) maliyet dağıtım tablosu düzenlenmektedir. İkinci dağıtım tablo 6' da gösterilmiştir.

### 3.1.3 Gider Dağıtım Sonuçlarının Muhasebe Kayıtları

Giderlerin ikinci dağıtımı sonucu oluşan farklılıklar aşağıdaki yevmiye maddesi ile muhasebeleştirilir.

|                          |              |
|--------------------------|--------------|
| <u>31.12.199X</u>        |              |
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERL. | 34.420.125.- |
| 10-K.baş kesimhane       | 3.576.062.-  |
| 11.B.baş kesimhane       | 10.652.285.- |
| 12-Parçalama             | 2.677.455.-  |
| 13-Şarküteri             | 4.873.297.-  |
| 14-Derihane              | 227.196.-    |
| 15-Bağırsakhane          | 677.897.-    |
| 16-Sakatat işleme        | 560.967.-    |
| 17-Renderinghane         | 2.492.525.-  |
| 20-Soğuk muhafaza        | 1.299.078.-  |
| 21-Donmuş muhafaza       | 2.814.745.-  |
| 31-Su                    | 322.175.-    |

|                          |                    |              |
|--------------------------|--------------------|--------------|
| 32-Buhar                 | 304.954.-          |              |
| 33-Soğutma               | 2.761.561.-        |              |
| 34-Atölye                | 46.025.-           |              |
| 40-Sosyal Hizmetler      | 178.810.-          |              |
| 41-Genel işletme         | 532.346.-          |              |
| 42-Laboratuvar           | 153.883.-          |              |
| 43-Padoklar              | <u>278.864.-</u>   |              |
| 730-PAZARL. SAT.DAĞ.GİD. | 8.741.895.-        |              |
| 770-GENEL YÖNETİM GİDER. | 976.273.-          |              |
| 730-GEN.ÜRETİM GİDER.    |                    | 44.138.293.- |
| 20-Soğuk muhafaza        | 3.611.880.-        |              |
| 21-Donmuş muha.          | 4.883.834.-        |              |
| 30-Elektrik              | 4.602.502.-        |              |
| 31-Su                    | 576.176.-          |              |
| 32-Buhar                 | 8.255.684.-        |              |
| 33-Soğutma               | 5.966.268.-        |              |
| 34-Atölye                | 2.724.562.-        |              |
| 40-Sosyal hizmet         | 4.137.823.-        |              |
| 41-Genel işletme         | 4.940.404.-        |              |
| 42-Laboratuvar           | 2.911.701.-        |              |
| 43-Padoklar              | <u>1.527.459.-</u> |              |

-Genel üret.gid. ikinci dağıtım Kaydı

/

Tablo 6/A ÖRNEK İŞLETME ( 1/10/199X – 31/13/199X DÖNEMİ ) GİDERLERİN İKİNCİ DAĞITIM TABLOSU  
(KADEMELİ DAĞITIM) ( 000.TL )

[illegible]

Tablo 6/B ÖRNEK İŞLETME ( 1/10/199X – 31/13/199X DÖNEMİ ) GİDERLERİN İKİNCİ DAĞITIM TABLOSU  
(KADEMELİ DAĞITIM ) ( 000.TL )

| GİDER YERLERİ                | ANA (ESAS) ÜRETİM GİDER YERELERİ |                |                            |                            |                |                           |                         |                          |              |                            | DÖNEM GİDERLERİ             |             |  |
|------------------------------|----------------------------------|----------------|----------------------------|----------------------------|----------------|---------------------------|-------------------------|--------------------------|--------------|----------------------------|-----------------------------|-------------|--|
|                              | Kesimhane                        |                | Parçalam.<br>Dairesi<br>12 | Şarküteri<br>Dairesi<br>13 | Derihane<br>14 | Bağırsak<br>Dairesi<br>15 | Sakatat<br>İşleme<br>16 | Render.<br>Dairesi<br>17 | TOPLAM       | Paz. Sat.<br>Dağıtım<br>60 | Gen. Yön<br>Giderleri<br>70 | TOPLAM      |  |
|                              | Küçükbaş<br>10                   | Büyükbaş<br>11 |                            |                            |                |                           |                         |                          |              |                            |                             |             |  |
| DAĞITILACAK<br>GİDER YERLERİ |                                  |                |                            |                            |                |                           |                         |                          |              |                            |                             |             |  |
| BİRİN. DAĞ. TOP.             | 110.476.537.                     | 556.479.644.   | 6.429.964.                 | 55.505.387.                | 24.973.027.    | 5.834.643.                | 1.419.033.              | 3.690.813.               | 764.809.048. | 10.512.838.                | 11.773.706.                 | 22.286.544. |  |
| 30 Elektrik                  | 136.695.                         | 459.790.       | 80.776.                    | 158.442.                   |                | 3.106.                    | 3.106.                  | 37.280.                  | 879.195.     |                            | 12.426.                     | 12.426.     |  |
| 31 Su                        | 76.431.                          | 215.510.       | 31.324.                    | 42.602.                    | 17.542.        | 41.348.                   | 10.023.                 | 18.796.                  | 453.576.     |                            | 2.505.                      | 2.505.      |  |
| 32 Buhar (Kazan)             | 743.001.                         | 2.683.097.     | 536.554.                   | 1.857.566.                 |                | 247.670.                  |                         | 1.774.972.               | 7.842.860.   |                            | 123.875.                    | 123.875.    |  |
| 33 Soğut. (Komp)             | 477.301.                         | 2.118.025.     |                            | 119.325.                   |                |                           |                         |                          | 2.714.651.   |                            |                             |             |  |
| 34 Atölye (Bakım)            | 565.892.                         | 1.470.718.     | 340.025.                   | 128.326.                   |                | 20.706.                   | 14.985.                 | 26.704.                  | 2.567.356.   |                            | 79.557.                     | 79.557.     |  |
| 40 Sosyal Hizmet.            | 276.956.                         | 553.912.       | 646.231.                   | 677.004.                   | 92.319.        | 153.865.                  | 92.319.                 | 184.637.                 | 2.677.243.   | 246.181.                   | 523.240.                    | 769.421.    |  |
| 41 Genel İşletme             | 398.937.                         | 891.741.       | 1.032.545.                 | 1.149.878.                 | 117.335.       | 211.202.                  | 117.335.                | 234.670.                 | 4.153.643.   |                            | 234.670.                    | 234.670.    |  |
| 42 Laboratuvar               | 559.920.                         | 1.072.962.     |                            | 740.154.                   |                |                           | 323.199.                | 215.466.                 | 2.911.701.   |                            |                             |             |  |
| 43 Padoklar                  | 340.929.                         | 1.186.530.     |                            |                            |                |                           |                         |                          | 1.527.459.   |                            |                             |             |  |
| 20 Soğuk Muhafa.             |                                  |                |                            |                            |                |                           |                         |                          |              | 3.611.880.                 |                             | 3.611.880.  |  |
| 21 Donmuş Muha.              |                                  |                |                            |                            |                |                           |                         |                          |              | 4.883.834.                 |                             | 4.883.834.  |  |
| DAĞ.GİD. TOPL.               | 3.576.062.                       | 10.652.285.    | 2.667.455.                 | 4.873.297.                 | 227.196.       | 677.897.                  | 560.967.                | 2.492.525.               | 25.727.684.  | 8.741.895.                 | 976.273.                    | 9.718.168.  |  |
| GENEL TOPLAM                 | 114.032.599.                     | 567.131.929.   | 9.097.419.                 | 60.378.684.                | 25.200.223.    | 6.512.540.                | 1.980.000.              | 6.183.338.               | 790.536.732. | 19.254.733.                | 12.749.979.                 | 32.004.712. |  |

### 3.2 Mamul Maliyetinin Belirlenmesi

Gider dağıtımını tamamlayan işletme, maliyet muhasebesinin asıl amacı olan mamul maliyetini belirleme işlemine geçmektedir. İşletme mamul maliyetlerini aynı zamanda birer esas üretim gider yeri olan evrelerde belirlemektedir. Ancak işletmenin mamul maliyetlemesini birbirini takip, eden esas üretim işleme evreleri ile birbirinden bağımsız, yan ürün işleme faaliyetleri olarak ayırmak yararlı olacaktır. Buna göre işletme; mamul maliyetleme aşamalarını aşağıdaki gibi bölmektedir.

#### -Esas (Ana) Ürün İşleme Evreleri

I. Evre = Kesimhane (Küçükbaş – Büyükbaş)

II. Evre = Parçalama Dairesi

III. Evre = Şarküteri Dairesi

#### -Yan Ürün İşleme Faaliyetleri

-Derihane

-Bağırsakhane

-Sakatat İşleme

-Rendering

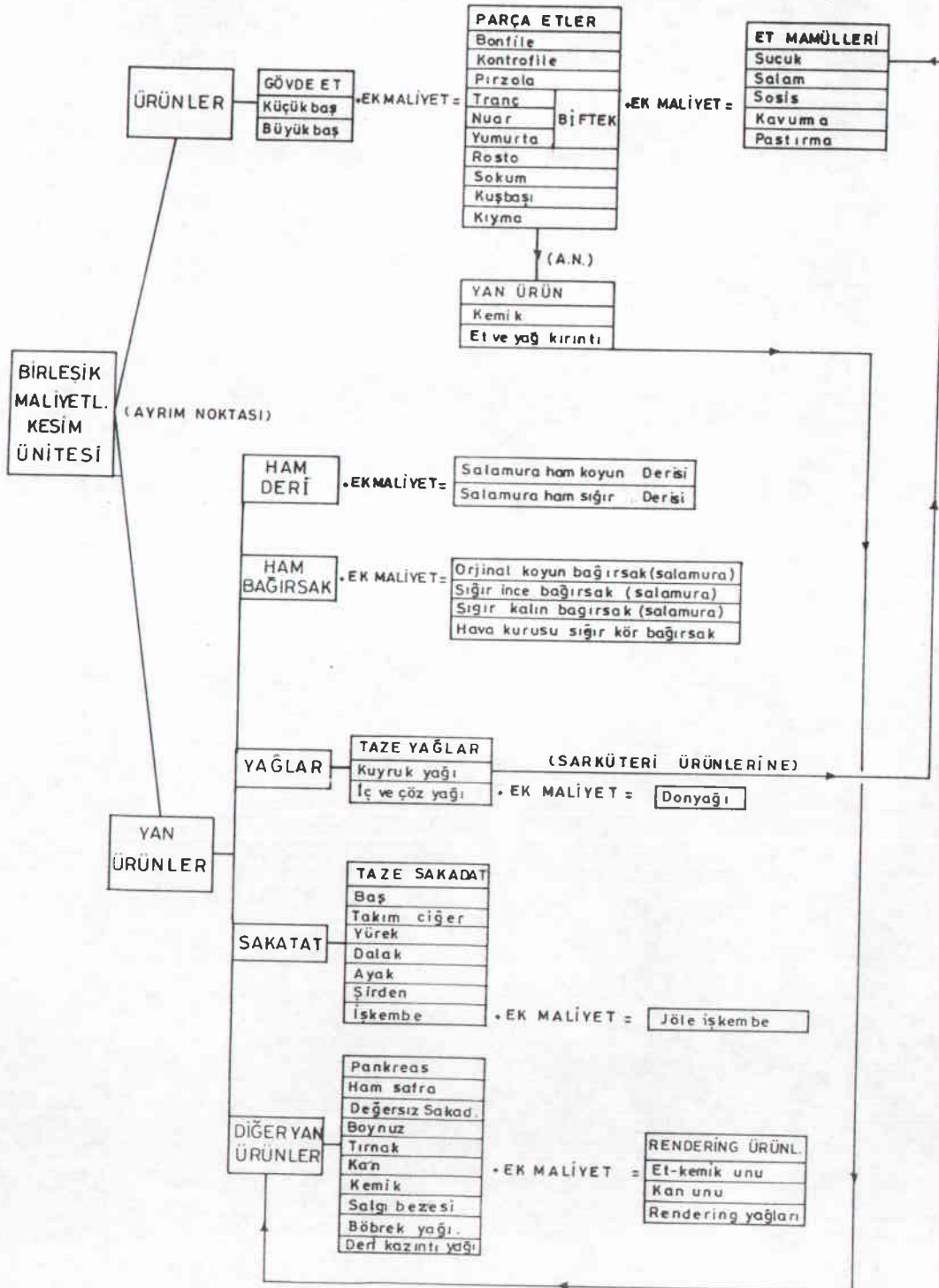
Mamul maliyetlemesine geçmeden işletmenin birleşik üretim sürecinin belirlenmesi gerekmektedir.

#### 3.2.1 Üretimin Birleşik Maliyet Sürecinin Belirlenmesi

Tek hammadde olan canlı hayvandan onlarca çeşit mamul elde edilen entegre et sanayinin üretim süreci birleşik üretim için tipik bir örnektir. İşletmenin uyguladığı birleşik üretim sürecinde birinci ve ikinci evrelerde yan ürün elde edilmektedir. Elde edilen yan ürünlerin bir kısmı işlenmeden satılırken bir kısmı işlenerek satılmakta, bazı yan ürünlerde tekrar üretimde kullanılmaktadır. Uygulama yapılan işletmenin birleşik üretim süreci Şekil 8’de görülmektedir.



Şekil 8 UYGULAMA İŞLETMESİNİN BİRLEŞİK MALİYET AKIM ŞEMASI



### 3.2.2 Esas (Ana) Ürün İşleme Evrelerinde Maliyet Belirleme

Esas ürün üretim sürecinde; canlı hayvan birinci evrede üretime girmekte ve birinci evre sonunda gövde et elde edilmektedir. Elde edilen gövde etler, gövde et olarak satılabildiği gibi ikinci evrede hiçbir katkı olmadan parça et ürünlerine dönüşebilmektedir. Parça et ürünleri de bu şekilde satılabildiği gibi, üçüncü evrede bazı yardımcı madde ve malzeme katkıları ile çeşitli şarküteri ürünlerine dönüşmektedir. Ürün maliyetleri belirlenirken; elde edilen yan ürünler, dönem içi ortalama satış değerleri üzerinden hesaplanarak ilk madde ve malzeme maliyetinden düşülmektedir. Böylece işletme yan ürünleri üretildiklerinde dikkate almaktadır.

#### 3.2.2.1 I. Evre (Kesimhane) Maliyetlerinin Belirlenmesi

İşletme fiziki özellikleri farklılık gösterdiği için, küçükbaş ve büyükbaş kesimhanelerini ayrı yarı dizayn etmiş ve gider yerlerini de farklı belirlemiştir. Ancak evre hesaplamasında iki gider yeri bir evreyi oluşturmaktadır.

#### I-Küçükbaş (koyun) Gövde Et Maliyetleri

Maliyet hesaplamasına esas bilgiler:

Miktar bilgileri;

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok                  | -----      |
| -Sıcak gövde et (kuyruklu)                   | 280.145.kg |
| -Tamamlanıp mamul ambarına devredilen        | 241.750.kg |
| -Üretime verilen (kuyruk yağı – şarküteri)   | 32.525.kg  |
| -Fireler (Soğutma = 4.020 , Dondurma =1.850) | 5.870.kg   |
| -Dönem sonu yarı mamul stok                  | -----      |

Maliyet Bilgileri ( 000.TL );

|                                                |                      |
|------------------------------------------------|----------------------|
| -Canlı hayvan alımı (sıcak karkas) için ödenen | 130.525.250.-        |
| -Yan ürün hasılatı                             | <u>(22.409.000.)</u> |

|                                        |               |
|----------------------------------------|---------------|
| -Direkt ilk madde ve malzeme giderleri | 108.116.250.- |
| -Direkt işçilik giderleri              | 1.631.075.-   |
| -Genel üretim giderleri                | 4.305.274.-   |

Yan ürün hasılatı bilgileri (000. TL);

| <u>Yan Ürün Türü</u>                  | <u>Birim</u> | <u>D.İ.Ort.Sat.Değ.</u> | <u>Yan Ürün Hasılatı</u> |
|---------------------------------------|--------------|-------------------------|--------------------------|
| <u>İşlenerek satılan yan ürünler</u>  |              |                         |                          |
| -Yaş deri                             | 10.200Ad     | 900.-                   | 9.180.000.-              |
| -Ham bağırsak                         | 9.800Tk      | 230.-                   | 2.254.000.-              |
| -İç ve çöz yağ.                       | 2.500Kg      | 50.-                    | 125.000.-                |
| -Kuyruk yağı                          | 32.525Kg     | 205.-                   | 6.667.625.-              |
| -Yaş kan                              | 1.900Kg      | 0.01.-                  | 19.-                     |
| -Diğer yağlar                         | 150Kg        | 10.-                    | 1.500.-                  |
| -Değersiz saka.                       | 600Kg        | 0.01.-                  | 6.-                      |
| <u>İşlenmeden satılan yan ürünler</u> |              |                         |                          |
| -Baş (ayak dahil)                     | 10.200Ad     | 170.-                   | 1.734.000.-              |
| -Tk. Ciğer (yürekli)                  | 8.375Tk      | 220.-                   | 1.842.600.-              |
| -İşkembe                              | 9.800Ad      | 60.-                    | 588.000.-                |
| -Ham safra                            | 245Kg        | 50.-                    | 12.250.-                 |
| -Pankreas                             | 50Kg         | 80.-                    | 4.000.-                  |
| Toplam                                |              |                         | 22.409.000.-             |

Küçükbaş (koyun) gövde et maliyetlerinin hesaplanması:

**-Miktar Hareketleri (Kg):**

**Girişler**

|                          |                |
|--------------------------|----------------|
| Dönem başı yarı mamul    | -----          |
| Bu dönemde üretime giren | <u>280.145</u> |
| <b>Toplam</b>            | <b>280.145</b> |

**Çıkışlar**

|                                 |                |
|---------------------------------|----------------|
| Tamamlanıp mamul ambarına devir | 241.750        |
| II.Evreye Görderilen            | -----          |
| Yan ürün (kuyruk yağı)          | 32.525         |
| Üretimde kayıp (fire)           | 5.870          |
| Dönem sonu yarı mamul           | -----          |
| <b>Toplam</b>                   | <b>280.145</b> |

NOT: Koyun alımında sıcak karkas miktarına kuyruk yağı dahil olduğu için, kuyruk yağı miktar hareketlerinde dikkate alınmıştır.

**-Eşdeğer Ürün Miktarı**

Kesimhanede başlanılan kesim işlemi normal şartlarda mutlaka bitirildiğinden, yarı mamul söz konusu değildir. Ayrıca işletme koyun etlerinin tamamını gövde et olarak değerlendirmektedir. Bu durumda eşdeğer ürün miktarı;

$$\text{Eşdeğer ürün miktarı} = \text{Tamamlanan mamul} = 241.750\text{Kg}$$

**-Eşdeğer birimlerin ortalama maliyeti(000.TL)**

Evre maliyeti:

|                                 | <u>Cari dönem</u> | <u>Eşd.ürün m.</u> | <u>Birim mal.</u> |
|---------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| Direkt ilk madde ve malz.gider. | 108.116.250.-     | / 241.750          | = 447,223         |

|                          |                                |               |
|--------------------------|--------------------------------|---------------|
| Direkt işçilik giderleri | 1.631.075.- / 241.750 =        | 6,750         |
| Genel üretim giderleri   | <u>4.305.274.- / 241.750 =</u> | <u>17,806</u> |
| Toplam                   | 114.052.599.-                  | 471,779       |

**-Tamamlanan mamul maliyeti (000.TL)**

$$241.750 \text{ Kg} * 471,719 = 114.052.599.-$$

**-Dönem sonu yarı mamul maliyeti : Yok**

**II-Büyükbaş (sığır) Gövde et Maliyetler**

Maliyet hesaplamasına esas bilgiler

Miktar Bilgileri ( Kg);

|                                               |          |
|-----------------------------------------------|----------|
| -Dönem başı yarı mamul stok                   | -----    |
| -Sıcak gövde et                               | 972.173. |
| -II.Evreye devir                              | 832.320. |
| -Tamamlanıp mamul ambarına devir              | 125.200. |
| -Fireler(soğutma = 13.623 , dondurma = 1.030) | 14.653.  |
| -Dönem sonu yarı mamul                        | -----    |

Maliyet Bilgileri (000.TL)

|                                        |                      |
|----------------------------------------|----------------------|
| -Canlı hayvan alımı için ödenen        | 570.142.360.-        |
| -Yan ürün hasılatı                     | <u>(19.679.593.)</u> |
| -Direkt ilk madde ve malzeme giderleri | 550.462.767.-        |
| -Direkt işçilik giderleri              | 4.356.311.-          |
| -Genel üretim giderleri                | 12.312.851.-         |

Yan ürün hasılanın hesabı:

| <u>Yan Ürün Türü</u>                  | <u>Birim</u> | <u>D.İ.Ort.Sat.Değ.</u> | <u>Yan Ürün Hasılatı</u> |
|---------------------------------------|--------------|-------------------------|--------------------------|
| <b>İşlenen Yan Ürünler</b>            |              |                         |                          |
| -Yaş deri                             | 123.295Kg    | 110.-                   | 13.562.450.-             |
| -Ham ince bağ.                        | 4.920Ad      | 150.-                   | 738.000.-                |
| -Ham kör bağ.                         | 4.860Ad      | 80.-                    | 388.800.-                |
| -Ham kalın bağ.                       | 1.870Ad      | 85.-                    | 158.950.-                |
| -İç ve çöz yağları                    | 27.497Kg     | 50.-                    | 1.374.850.-              |
| -İşkembe                              | 4.980Ad      | 120.-                   | 597.600.-                |
| -Yaş kan                              | 6.700Kg      | 0.01.-                  | 67.-                     |
| -Boynuz                               | 1.880Kg      | 0.05.-                  | 94.-                     |
| -Tırnak                               | 1.120Kg      | 0.08.-                  | 90.-                     |
| -Diğer yağlar                         | 545Kg        | 10.-                    | 5.450.-                  |
| -Değersiz sakatat                     | 3.200Kg      | 0.01.-                  | 32.-                     |
| <b>İşlenmeden Satılan Yan Ürünler</b> |              |                         |                          |
| -Baş                                  | 4.983Ad      | 200.-                   | 996.600.-                |
| -Takım ciğer                          | 3.772Tk      | 245.-                   | 924.150.-                |
| -Yürek dalak tak.                     | 3.260Tk      | 100.-                   | 326.000.-                |
| -Ayak takım                           | 4.950Tk      | 80.-                    | 396.000.-                |
| -Şirden                               | 3.850Ad      | 40.-                    | 154.000.-                |
| -Ham safra                            | 854Kg        | 50.-                    | 42.700.-                 |
| -Pankreas                             | 172Kg        | 80.-                    | 13.760.-                 |
| <b>Toplam</b>                         |              |                         | <b>19.679.593.-</b>      |



### Büyükbaş (sığır) Gövde Et Maliyetinin Hesaplanması:

#### -Miktar Hareketleri (kg)

##### Girişler

|                             |                |
|-----------------------------|----------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok | -----          |
| -Bu dönem üretime giren     | <u>972.173</u> |
|                             | 972.173        |

##### Çıkışlar

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| -Tamamlanıp mamul ambarına gönd. | 125.200 |
| -II.Evreye gönderilen            | 832.320 |
| -Üretimde kayıp (fire)           | 14.653  |
| -Dönem sonu yarı mamul stok      | =====   |
| Toplam                           | 972.173 |

#### -Eşdeğer ürün miktarı

Sığır kesiminde de yarı mamul söz konusu değildir. Bu durumda eşdeğer birim aşağıdaki gibidir.

|                                |                  |
|--------------------------------|------------------|
| Tamamlanan ( gövde et stokuna) | 125.200Kg        |
| II.Evreye gönderilen           | <u>832.320Kg</u> |
| Toplam E.B.                    | 957.520Kg        |

#### -Eşdeğer ürün ortalama birim maliyet (000.TL)

##### Evre maliyetleri

|                                 | <u>Cari dön.gid.</u> | <u>Eşd.Ü.mik.</u> | <u>Birim mal.</u> |
|---------------------------------|----------------------|-------------------|-------------------|
| Direkt ilk madde ve malzeme gid | 550.462.767.         | 957.520           | = 574,883         |
| Direkt işçilik giderleri        | 4.356.311.           | 957.520           | = 4,550           |

|                        |                              |   |               |
|------------------------|------------------------------|---|---------------|
| Genel üretim giderleri | <u>12.312.851. / 957.520</u> | = | <u>12,860</u> |
| Toplam                 | 567.131.929.-                |   | 592,293       |

**-Tamamlanan ve sonraki evreye devir maliyeti (000.TL)**

II. Evreye gönderilen : 832.320Kg \* 592,293 = 492.977.310.-

Tamamlanan (mamul amb.) : 125.200Kg \* 592,293 = 74.154.619.-

Toplam 957.520Kg 567.131.929.-

**-Dönem sonu yarı mamul stok.: Yok**

Kesimhane dairesinin maliyet dağıtım tablosu Tablo 7'de görülmektedir.

**3.2.2.2 II. Evre (Parçalama) Maliyetinin Belirlenmesi**

İşletme küçükbaş gövde etlerini gövde et olarak pazarlarken, büyükbaş gövde etlerinin büyük çoğunluğunu ikinci evre olan parçalama dairesinde parça et mamullerine dönüştürmektedir.

Maliyet hesaplamasına esas bilgiler:

Miktar Bilgileri ( Kg );

|                                               |          |
|-----------------------------------------------|----------|
| -Dönem başı yarı mamul stok                   | -----    |
| -I. Evreden devir                             | 832.320. |
| -III Evreye devir                             | 459.200. |
| -Parça et stokuna devir                       | 191.500. |
| -Fireler (Parçalama = 325 , Donmuş muh = 95 ) | 420.     |
| -Yan ürünler (Artıklar)                       | 181.200. |

Tablo 7 İEVRE KESİM HANE MALİYET TABLOSU (000 TL)

| EVRE MALİYETLERİ<br>Cari dönem giderleri | KÜÇÜKBAŞ (KOYUN) GÖVDE ET |            |            | BÜYÜKBAŞ (SIĞIR) GÖVDE ET |            |            |
|------------------------------------------|---------------------------|------------|------------|---------------------------|------------|------------|
|                                          | TL                        | EŞD.BR(KG) | BİRİM MAL. | TL                        | EŞD.BR(KG) | BİRİM MAL. |
| Canlı hayvan alımı için ödenen           | 130.525.250.-             |            |            | 570.142.360.-             |            |            |
| Yan ürün hasılatı                        | (22.409.000.)             |            |            | (19.679.593.)             |            |            |
| Direkt ilk madde ve malz. Gider.         | 108.116.250.-             | 241.750    | 447,223    | 550.462.767.-             | 957.520.   | 574,883    |
| Direkt işçilik giderleri                 | 1.631.075.-               | 241.750    | 6,750      | 4.356.311.-               | 957.520    | 4,550      |
| Genel üretim giderleri                   | 4.305.274.-               | 241.750    | 17,806     | 12.312.851.-              | 957.520    | 12,860     |
| Cari dönem gider toplamı                 | 114.052.599.-             |            | 471,779    | 567.131.929.-             |            | 592,293    |
| Önceki dönem giderleri (DBYM)            |                           |            |            |                           |            |            |
| Direkt ilk madde ve malzeme gid.         |                           |            |            |                           |            |            |
| Direkt işçilik giderleri                 |                           |            |            |                           |            |            |
| Genel üretim giderleri                   |                           |            |            |                           |            |            |
| Önceki dönem gider toplamı               |                           |            |            |                           |            |            |
| EVRE GENEL TOP. (E.B.MAL)                | 114.052.599.-             | 241.750    | 471,779    | 567.131.929.-             | 957.520    | 592,293    |
| Tamamlanan (gövde et stokuna)            | 114.052.599.-             | 241.750    | 471,779    | 74.154.619.-              | 125.200    | 592,293    |
| II. Evreye gönderilen                    |                           |            |            | 492.977.310.-             | 834.320    | 592,293    |
| Dönem sonu yarı mamul                    |                           |            |            |                           |            |            |
| Direkt ilk madde ve malzeme mal          |                           |            |            |                           |            |            |
| Direkt işçilik maliyeti                  |                           |            |            |                           |            |            |
| Genel üretim gider maliyeti              |                           |            |            |                           |            |            |
| Dönem sonu yarı mamul mal.               |                           |            |            |                           |            |            |
| GENEL TOPLAM                             | 114.052.599.-             | 241.750    | 471,779    | 567.131.929.              | 957.520    | 592,293    |

**Maliyet Bilgileri (000.TL)**

|                                            |                 |
|--------------------------------------------|-----------------|
| -I.Evreden devir maliyeti (sığır gövde et) | 492.977.310.-   |
| -Yan ürün hasılatı                         | <u>(1.812.)</u> |
| -I. Evre net devir maliyeti                | 492.975.498.-   |
| -Direkt işçilik giderleri                  | 4.545.203.-     |
| -Genel üretim giderleri                    | 4.552.216.-     |

**Yan ürün hasılatının hesabı:**

| <u>Yan ürün türü</u> | <u>Birim</u> | <u>Ortalama değ.</u> | <u>Yan ürün hasılatı</u> |
|----------------------|--------------|----------------------|--------------------------|
| İşlenen yan ürün     |              |                      |                          |
| -Kemik               | 178.000Kg    | 0.01.-               | 1.780.-                  |
| -Et ve yağ kırıntısı | 3.200Kg      | 0.01.-               | <u>32.-</u>              |
|                      |              | <b>Toplam</b>        | <b>1.812.-</b>           |

**Parçalama dairesinin evre maliyetlerinin belirlenmesi:****-Miktar hareketleri ( Kg )****Girişler**

|                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| Dönem başı yarı mamul stok | -----           |
| I. Evreden gönderilen      | 832.320.        |
| Bu dönem üretime giren     | -----           |
| <b>Toplam</b>              | <b>832.320.</b> |

**Çıkışlar**

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Tamamlanıp mamul ambarına devir | 191.500. |
| III. Evreye gönderilen          | 459.200. |
| Üretimde kayıp (fire ve artık)  | 181.620. |

Dönem sonu yarı mamul

Toplam 832.320.

**-Eşdeğer Ürün Miktarı:**

Tamamlanıp Mamul Ambarına Gönderilen = 105.500Kg

III. Evreye gönderilin = 545.200Kg

Toplam 650.700Kg

Ancak parçalama dairesinde, satış değeri birbirinden farklı 10 çeşit parça et üretilmektedir. Maliyet belirlenirken parça et ürünlerinin çeşit itibariyle üretim miktarları gereklidir. Uygulama döneminde üretilen parça et miktarları aşağıdaki gibidir.

Dönem içinde üretilen parça et miktarları(Kg)

|           |                |
|-----------|----------------|
| Bonfile   | 14.315         |
| Kontrfile | 20.640         |
| Pirzola   | 27.050         |
| Trauç     | 41.615         |
| Nuar      | 13.735         |
| Yumurta   | 26.710         |
| Rosto     | 29.130         |
| Sokum     | 26.680         |
| Kuşbaşı   | 159.790        |
| Kıyma     | <u>291.035</u> |
| Toplam    | 650.700        |

**- Eşdeğer Ürün Ortalama Birim Maliyet(000.TL)**

Satış değerleri farklı olan parça et ürünlerinin maliyetleri de farklı olmalıdır. Bu nedenle dönem içinde elde edilen parça et ürünlerinin maliyeti; üretilen parça et ürünlerinin dönem içi ortalama satış fiyatlarından hareketle, satışların yüzdesi yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Bu dönem elde edilen parça et ürünlerinin ortalama satış değerleri aşağıdaki gibidir.

| <u>Ürün</u> | <u>Ortalama satış fiyatı(000)</u> |
|-------------|-----------------------------------|
| Bonfile     | 1.400.-                           |
| Kontrfile   | 1.250.-                           |
| Pirzola     | 1.150.-                           |
| Traç        | 1.100.-                           |
| Nuar        | 1.100.-                           |
| Yumurta     | 1.100.-                           |
| Rosto       | 1.000.-                           |
| Sokum       | 920.-                             |
| Kuşbaşı     | 800.-                             |
| Kıyma       | 780.-                             |



**Tablo 8 II. Evre (Parçalama) Satışların % si** (000.TL)

| CİNSİ         | MİKTARI(KG)    | ORT.SAT.FİY. | TUTAR                | SATIŞ %'Sİ    |
|---------------|----------------|--------------|----------------------|---------------|
| Bonfile       | 14.315         | 1.400.-      | 20.041.000.-         | 3,48          |
| Kontrfile     | 20.640         | 1.250.-      | 25.800.000.-         | 4,48          |
| Pirzola       | 27.050         | 1.150.-      | 31.107.500.-         | 5,40          |
| Tranç         | 41.615         | 1.100.-      | 45.776.500.-         | 7,95          |
| Nuar          | 13.735         | 1.100.-      | 15.108.500.-         | 2,63          |
| Yumurta       | 26.710         | 1.100.-      | 29.381.000.-         | 5,10          |
| Rosto         | 29.130         | 1.000.-      | 29.130.000.-         | 5,06          |
| Sokum         | 26.680         | 920.-        | 24.545.600.-         | 4,26          |
| Kuşbaşı       | 159.790        | 800.-        | 127.832.000.-        | 22,21         |
| Kıyma         | 291.035        | 800.-        | 227.007.300.-        | 39,43         |
| <b>TOPLAM</b> | <b>650.700</b> |              | <b>575.729.400.-</b> | <b>100,00</b> |

Evrenin toplam maliyetleri;

I. Evreden gelen : 492.975.498.-

Direkt işçilik : 4.545.203.-

Genel üretim giderleri : 4.552.216.-

Toplam 502.072.917.- olduğuna göre evrede

üretilen parça et mamullerinin (satışların yüzdesi yöntemine göre) birim maliyetleri tablo 9' daki gibi olacaktır

**Tablo 9 II Evre Eşdeğer Birim Maliyetler (000.TL)**

| PARÇA<br>ET | SATIŞ<br>% Sİ | LEVRE<br>DEV MAL | DİREK.<br>İŞÇİLİ | GENEL<br>ÜRT G. | TOP.MAL.<br>PAYI | EŞD.BR<br>(KG) | BİRİM<br>MALİY. |
|-------------|---------------|------------------|------------------|-----------------|------------------|----------------|-----------------|
| Bonfile     | 3,48          | 17.155.547.      | 158.174.         | 158.417.        | 17.472.138.      | 14.315         | 1.220,548       |
| Kontrfil    | 4,48          | 22.085.302.      | 203.625.         | 203.939.        | 22.492.866.      | 20.640         | 1.089,771       |
| Pirzola     | 5,40          | 26.620.677.      | 245.441.         | 245.820.        | 27.111.938.      | 27.050         | 1.002,289       |
| Tranç       | 7,95          | 39.191.552.      | 361.344.         | 361.900.        | 39.914.796.      | 41.615         | 959,140         |
| Nuar        | 2,63          | 12.965.255.      | 119.539.         | 119.724.        | 13.204.518.      | 13.735         | 961,377         |
| Yumurt      | 5,10          | 25.141.750.      | 231.806.         | 232.163.        | 25.605.719.      | 26.710         | 958,657         |
| Rosto       | 5,06          | 24.944.560.      | 229.987.         | 230.343.        | 25.404.890.      | 29.130         | 872,121         |
| Sokum       | 4,26          | 21.000.756.      | 193.626.         | 193.924.        | 21.388.306.      | 26.680         | 801,661         |
| Kuşbaşı     | 22,21         | 109.489.858.     | 1.009.490.       | 1.011.047.      | 111.510.395.     | 159.790        | 697,860         |
| Kıyma       | 39,43         | 194.380.241.     | 1.792.171.       | 1.794.939.      | 197.967.351.     | 291.035        | 680,220         |
| TOPLA.      | 100,00        | 492.975.498.     | 4.545.203.       | 4.552.216.      | 502.072.917.     | 650.700        |                 |

**-Tamamlanan ve Sonraki Evreye Devir Maliyeti:**

Birim maliyetleri belirlenen parça etlerin parça et stokuna gönderilen ve sonraki evrede kullanılan miktarlarına bağlı olarak ortalama maliyetle devir maliyetleri tablo 10' daki gibidir.

**Tablo 10 Parça Et Stokuna ve III. Evreye Gönderilen Parça Etlerin Maliyetleri**  
(000.TL)

| PARÇA ET  | BİRİM MAL | STOK (KG) | STOK (TL)    | III.EV. (KG) | III.EV. (TL) |
|-----------|-----------|-----------|--------------|--------------|--------------|
| Bonfile   | 1.220,548 | 14.315    | 17.472.138.  |              |              |
| Kontrfile | 1.089,771 | 20.640    | 22.492.866.  |              |              |
| Pirzola   | 1.002,289 | 27.050    | 27.111.938   |              |              |
| Tranç     | 959,140   |           |              | 41.615       | 39.914.796.  |
| Nuar      | 961,377   |           |              | 13.735       | 13.204.179.  |
| Yumurta   | 958,377   | 19.000    | 18.214.540   | 7.710        | 7.391.179.   |
| Rosto     | 872,121   | 29.130    | 25.404.890.  |              |              |
| Sokum     | 801,661   |           |              | 26.680       | 21.388.306.  |
| Kuşbaşı   | 697,860   | 41.500    | 28.960.545.  | 118.290      | 82.549.850.  |
| Kıyma     | 680,220   | 39.865    | 27.116.970.  | 251.170      | 170.850.381. |
| TOPLAM    |           | 191.500   | 166.773.887. | 459.200      | 335.299.030. |

**-Dönem Sonu Yarı Mamul Stok: Yok**

II.Evre olan parçalama dairesinde bu dönem üretilen parça etlerin maleyetlerini gösteren maliyet tablosu tablo 11’de görülmektedir.

Tablo 11/A ÖRNEK İŞLETME İL EVRE ( PARÇALAMA DAİRESİ ) MALİYET TABLOSU ( 000. TL )

| EVREDEN DEVİR              | EVRE T.     | BONFİLE    |             |           | KONTRFİLE   |             |           | PİRZOLA    |             |           | TRANÇ      |             |         | NUAR       |             |         |
|----------------------------|-------------|------------|-------------|-----------|-------------|-------------|-----------|------------|-------------|-----------|------------|-------------|---------|------------|-------------|---------|
|                            |             | TL         | E.B./<br>KG | BR.MAL.   | TL          | E.B./<br>KG | BR.MAL.   | TL         | E.B./<br>KG | BR.MAL.   | TL         | E.B./<br>KG | BR.MAL. | TL         | E.B./<br>KG | BR.MAL. |
| Evreden Gönderilen         | 492.977.310 |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| an Ürün Haslatı            | (1.812)     |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| ari Dön. I. Evre Mal.      | 492.975.498 | 17.155.547 | 14315       | 1.198.432 | 22.085.302. | 20640       | 1.070.024 | 26.620.677 | 27050       | 984.128   | 39.191.552 | 41615       | 941.765 | 12.965.255 | 13735       | 943.957 |
| nc Dö. I. Evre Mal DBYM    | 492.975.498 | 17.155.547 |             | 1.198.432 | 22.085.302. |             | 1.070.024 | 26.620.677 |             | 984.128   | 39.191.552 |             | 941.765 | 12.965.255 |             | 943.957 |
| I. EVRE. DEV. MALİY.       |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| VRE MALİYETİ               |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| ari Dönem Giderleri        |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| ir. İlk Mad. ve Malz. Gid. |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| irekti İşçilik Giderleri   | 4.545.203   | 158.174    | 14315       | 11.050    | 203.625.    | 20640       | 9.866     | 245.441    | 27050       | 9.074     | 361.344    | 41615       | 8.682   | 119.539    | 13735       | 8.703   |
| irenel Üretim Giderleri    | 4.552.216   | 158.417    | 14315       | 11.066    | 203.939     | 20640       | 9.881     | 245.820    | 27050       | 9.087     | 361.900    | 41615       | 8.693   | 119.724    | 13735       | 8.717   |
| Carı Dönem Gider Topl.     | 9.097.419   | 316.591    |             | 22.116    | 407.564.    |             | 19.747    | 491.261    |             | 18.161    | 723.244    |             | 17.375  | 239.263    |             | 17.420  |
| nc. Dön. Gid. (D.B.Y.M.)   |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| ir. İlk Mad. ve Malz. Gid. |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| irekti İşçilik Giderleri   |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| irenel Üretim Giderleri    |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| Önceki Dön. Gider Top      |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| EVRE MALİY. TOPL.          | 9.097.419   | 316.591    |             | 22.116    | 407.564.    |             | 19.747    | 491.261    |             | 18.161    | 723.244    |             | 17.375  | 239.263    |             | 17.420  |
| EN. TOPL. MAL. (E.B.)      | 502.072.917 | 17.472.138 | 14315       | 1.220.548 | 22.492.866. | 20640       | 1.089.771 | 27.111.938 | 27050       | 1.002.289 | 39.914.796 | 41615       | 959.140 | 13.204.518 | 13735       | 961.377 |
| AMAMLANAN                  |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| Parça Et Stokuna Gönder.)  | 166.773.887 | 17.472.138 | 14315       | 1.220.548 | 22.492.866. | 20640       | 1.089.771 | 27.111.938 | 27050       | 1.002.289 |            |             |         |            |             |         |
| EVREYE GÖNDER.             | 335.299.030 |            |             |           |             |             |           |            |             |           | 39.914.796 | 41615       | 959.140 | 13.204.518 | 13735       | 961.377 |
| ÖN. SONU YARI MAM.         |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| Önceki Evre Maliyeti       |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| ir. İlk Mad. ve Malz. Mal. |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| irekti İşçilik Maliyeti    |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| irenel Üretim Gider. Mal.  |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| Dön. Sonu Yarı Ma..Top     |             |            |             |           |             |             |           |            |             |           |            |             |         |            |             |         |
| İENEL TOPLAM MAL.          | 502.072.917 | 17.472.138 | 14315       |           | 22.492.866. | 20640       |           | 27.111.938 | 27050       |           | 39.914.796 | 41615       |         | 13.204.518 | 13735       |         |



Tablo 11/B ÖRNEK İŞLETME II.EVRE ( PARÇALAMA DAİRESİ ) MALİYET TABLOSU ( 000. TL )

|                             | YUMURTA    |         |         |            | ROSTO   |         |            |         | SOKUM   |             |         |         | KUŞBAŞI     |         |         |    | KIYMA   |         |  |  |
|-----------------------------|------------|---------|---------|------------|---------|---------|------------|---------|---------|-------------|---------|---------|-------------|---------|---------|----|---------|---------|--|--|
|                             | TL         | E.B./KG | BR.MAL. | TL         | E.B./KG | BR.MAL. | TL         | E.B./KG | BR.MA.  | TL          | E.B./KG | BR.MAL. | TL          | E.B./KG | BR.MAL. | TL | E.B./KG | BR.MAL. |  |  |
| Cari Dön. I. Evre Maliyeti  | 25.141.750 | 26710   | 941,286 | 24.944.560 | 29130   | 856,319 | 21.000.756 | 26680   | 787,135 | 109.489.858 | 159790  | 685,215 | 194.380.241 | 291035  | 667,893 |    |         |         |  |  |
| Önc.Dön.I Evre Maliyeti     |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| I. EVRE DEV. MAL.           | 25.141.750 |         | 941,286 | 24.944.560 |         | 856,319 | 21.000.756 |         | 787,135 | 109.489.858 |         | 685,215 | 194.380.241 |         | 667,893 |    |         |         |  |  |
| EVRE MALİYETLERİ            |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Cari Dönem Giderleri        |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Dir. İlk Madde ve Malz. Gid |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Direkt İşçilik Giderleri    | 231.806    | 26710   | 8,679   | 229.987    | 29130   | 7,895   | 193.626    | 26680   | 7,258   | 1.009.490   | 159790  | 6,318   | 1.792.171   | 291035  | 6,160   |    |         |         |  |  |
| Genel Üretim Giderleri      | 232.163    | 26710   | 8,692   | 230.343    | 29130   | 7,907   | 193.924    | 26680   | 7,268   | 1.011.04    | 159790  | 6,327   | 1.794.939   | 291035  | 6,167   |    |         |         |  |  |
| Cari Dön.Gid. Toplamı       | 463.969    |         | 17,371  | 460.330    |         | 15,802  | 387.550    |         | 14,526  | 2.020.537   |         | 12,645  | 3.587.110   |         | 12,327  |    |         |         |  |  |
| Önc. Dön. Gid. (D.B.Y.M.)   |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Dir. İlk Madde ve Malzeme   |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Direkt İşçilik Giderleri    |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Genel Üretim Giderleri      |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Önc. Dön.Gid. Toplamı       |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| EVRE MAL. TOPL.             | 463.969    |         | 17,371  | 460.330    |         | 15,802  | 387.550    |         | 14,526  | 2.020.537   |         | 12,645  | 3.587.110   |         | 12,327  |    |         |         |  |  |
| ÖN. TOP. MAL.(E.B.)         | 25.605.719 | 26710   | 958,657 | 25.404.890 | 29130   | 872,121 | 21.388.306 | 26680   | 801,661 | 111.510.395 | 159790  | 697,860 | 197.967.351 | 291035  | 680,220 |    |         |         |  |  |
| AMAMLANAN                   |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Parça Et Stok. Gönderilen)  | 18.214.540 | 19000   | 958,657 | 25.404.890 | 29130   | 872,121 |            |         |         | 28.960.545  | 41500   | 697,860 | 27.116.970  | 39865   | 680,220 |    |         |         |  |  |
| I. EVREYE GÖNDER.           | 7.391.179  | 7710    | 958,657 |            |         |         | 21.388.306 | 26680   | 801,661 | 82.549.850  | 118290  | 697,860 | 170.850.381 | 251170  | 680,220 |    |         |         |  |  |
| ÖN. SONU YARI MAM.          |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Önceki Evre Maliyeti        |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Dir. İlk Madde ve Malzeme   |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Direkt İşçilik Maliyeti     |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Genel Üretim Gid.Maliyeti   |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| Dön. Soma Yarı Ma. T.       |            |         |         |            |         |         |            |         |         |             |         |         |             |         |         |    |         |         |  |  |
| ÖN. TOP. MALİYET            | 25.605.719 | 26710   |         | 25.404.890 | 29130   |         | 21.388.306 | 26680   |         | 111.510.395 | 159790  |         | 197.967.351 | 291035  |         |    |         |         |  |  |

### 3.2.2.3 III. Evre (Şarküteri) Maliyetlerinin Belirlenmesi

Bu evrede entegre et işletmesinin kuruluş amacı olan ürünler üretilmektedir. Çok çeşitli olarak üretilen bu ürünlerden, ana gurupların (sucuk,salam,sosis vb.) üretim maliyetleri hesaplanmıştır. Aynı türden hesaplamaları tekrar etmemek için hesaplamalara örnek olmak üzere; ekstra sucuk maliyet hesaplaması aşağıda verilmiştir. Bu dönem üretildiği kabul edilen sekiz çeşit şarküteri ürününün maliyet bilgileri Tablo 12' de görülmektedir.

#### I- Ekstra Sucuk (Vakum Ambalaj):

##### Maliyetlemeye esas bilgiler

##### Miktar Bilgileri(Kg);

|                                                   |        |
|---------------------------------------------------|--------|
| -D.B.Y.M.(olgunlaşmada)(ham.,işçilik,güm = % 100) | 3.360  |
| -II.Evreden devir sığır eti (sokum)               | 26.180 |
| -Koyun kuyruk yağı                                | 8.150  |
| -Yardımcı madde ve malzemeler                     | 2.120  |
| -Tamamlanıp mamul ambarına devir                  | 28.500 |
| -Fireler (olgunlaşma = 8.780, üretim = 130)       | 8.910  |
| -Dönem sonu yarı mamul                            | 2.900  |

##### Maliyet Bilgileri (000.TL)

|                                                                                                           |              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| -Dönem başı yarı mamul maliyeti                                                                           | 3.052.509.-  |
| (önceki evre = 2.487.715. , dir, ilk mad. =477.378.,<br>direkt işçilik = 39.082. ,gen.ürt.gid. = 48.334.) |              |
| -II.Evreden devir maliyet ( 26.680 Kg * 801,661)                                                          | 21.388.306.- |
| -ilk madde ve malzeme giderleri                                                                           | 4.105.250.-  |
| (kuyruk yağı =1.670.750.-yard.md.mlz=2.434.500)                                                           |              |



|                                                      |           |
|------------------------------------------------------|-----------|
| -Direkt işçilik (26.680 Kg et + 8.150KG K.yağ)*9,649 | 336.095.- |
| -Genel üretim giderleri (26.680 +8.150) * 12,075     | 420.580.- |

Not : İşletme Şarküteri gider yerinde oluşan direkt işçilik ve genel üretim giderlerini mamullerde kullanılan temel hammadde ( parça et ve kuyruk yağı) miktarına göre dağıtmaktadır buna göre ; Şarküteri dairesinde kullanılan toplam temel hammadde miktarı :459.700Kg et + 79.600Kg kuyruk yağı = 532.300KG

Direkt işçilik yükleme haddi :  $5.136.300.- / 532.300 = 9,64931$

Güm yükleme haddi :  $6.427.640.- / 532.300 = 12,07521$

Ekstra Sucuk Maliyetinin Hesaplanması:

#### **-Miktar Hareketleri (kg)**

##### **Girişler**

|                          |               |
|--------------------------|---------------|
| Dönem başı yarı mamul    | 3.360         |
| II.Evreden gelen         | 26.680        |
| Bu dönemde üretime Giren | <u>10.270</u> |
| <b>Toplam</b>            | <b>40.310</b> |

##### **Çıkışlar**

|                                 |               |
|---------------------------------|---------------|
| Tamamlanıp mamul ambarına devir | 28.500        |
| Üretimde kayıp (fire)           | 8.910         |
| Dönem sonu yarı mamul           | <u>2.900</u>  |
| <b>Toplam</b>                   | <b>40.310</b> |

#### **-Eşdeğer Ürün Miktarı**

Dönem sonu yarı mamul stok; Direkt ilk madde ve malzeme , Direkt işçilik ve genel üretim açısından % 100 tamamlanmış olduğundan eşdeğer ürün miktarı maliyet unsurları açısından aynı miktarı ifade edecektir. Buna göre;

|                       |                |
|-----------------------|----------------|
| Tamamlanıp devredilen | 28.500Kg       |
| Dönem sonu yarı mamul | <u>2.900Kg</u> |
|                       | 31.400Kg       |

**-Eşdeğer Birim Ortalama Maliyet(000.TL)**

Evre Maliyetleri:

|                                                    | <u>Cari Dönem</u> | <u>D.B.Y.M</u> | <u>Eşd.Birim</u> | <u>Birim Mal.</u> |
|----------------------------------------------------|-------------------|----------------|------------------|-------------------|
| Direkt ilk mad.malz (4.105.378.-+ 477.378.-) /     |                   |                | 31.400           | = 145,940         |
| Direkt işçilik ( 336.085.-+ 39.082.-) /            |                   |                | 31.400           | = 11,952          |
| Genel üretim gid. ( <u>420.580.-+ 48.334.-</u> ) / |                   |                | 31.400           | = <u>14,933</u>   |
| Toplam                                             | 4.861.915         | 564.794        | EvreB.M.         | 172,825           |

Önceki Evreden Aktarılan Maliyet:

Önceki evre maliye(21.388.306.-+2.487.715.-) / 31.400 = 760,383

Toplam eşdeğer birim maliyeti: 172,825 + 760,383 = 933,208

**-Tamamlanan Mamul Maliyeti (000.TL)**

28.500Kg \* 933,208 = 26.596.428.-

**-Dönem Sonu Yarı Mamul Maliyeti(000.TL)**

|                        |                           |                 |
|------------------------|---------------------------|-----------------|
| Önceki evre maliyeti   | 2.900Kg * 760,383 =       | 2.205.111.-     |
| Direkt ilk madde malz  | 2.900Kg * 145,940 =       | 423.226.-       |
| Direkt işçilik         | 2.900Kg * 11,952 =        | 34.660.-        |
| Genel üretim giderleri | 2.900Kg * <u>14,933</u> = | <u>43.305.-</u> |
| Toplam                 |                           | 2.706.302.-     |

Tablo 12/A III. EVRE (ŞARKÜTERİ) MAMÜL MALİYET TABLOSU ( 000. )

|                               | EVRE TOPLAM  | EXTRA SUCUK (VAKUM) |         |         | BÜFE TİPİ SUCUK (VAK) |         |         | SALAM       |        |         | MACAR SALAMI |        |         |
|-------------------------------|--------------|---------------------|---------|---------|-----------------------|---------|---------|-------------|--------|---------|--------------|--------|---------|
|                               |              | TL                  | E.B./KG | BR.MAL. | TL                    | E.B./KG | BR.MAL. | TL          | E.B./K | BR.MA   | TL           | E.B/KG | BR.MA   |
| II.EVREDEN DEVİR              |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| Cari Dönem II. Evre Maliyeti  | 335.299.030. | 21.388.306.         | 31.400  | 681.156 | 82.549.850.           | 143.350 | 575.862 | 50.200.236. | 72.400 | 693.373 | 40.671.156.  | 75.800 | 536.638 |
| Önc Dön. II. Evre Mal.DBYM    | 14.860.565.  | 2.487.715.          | 31.400  | 79.227  | 12.372.850.           | 143.350 | 86.312  |             |        |         |              |        |         |
| II. EVRE DEVİR MAL.           | 350.159.595. | 23.876.021.         |         | 760.393 | 94.922.700.           |         | 662.174 | 50.200.236. |        | 693.373 | 40.677.156.  |        | 536.638 |
| EVRE MALİYETLERİ              |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| Cari Dönem Giderleri          |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| Direkt İlk Madde ve Malz.     | 48.814.718.  | 4.105.250.          | 31.400  | 130.740 | 16.281.500.           | 143.350 | 113.578 | 3.139.914.  | 72.400 | 43.369  | 7.848.214.   | 75.800 | 103.538 |
| Direkt İşçilik Giderleri      | 5.136.326.   | 3336.085.           | 31.400  | 10.713  | 1.414.685.            | 143.350 | 9.868   | 712.118.    | 72.400 | 9.835   | 691.854.     | 75.800 | 9.127   |
| Genel Üretim Giderleri        | 6.427.640.   | 420.580.            | 31.400  | 13.394  | 1.770.345.            | 143.350 | 12.350  | 891.150.    | 72.400 | 12.309  | 865.792.     | 75.800 | 11.422  |
| Cari Dönem Gider Top.         | 60.378.684.  | 4.861.915.          |         | 154.837 | 19.466.530.           |         | 135.796 | 4.743.182.  |        | 65.513  | 9.405.860.   |        | 124.087 |
| Önceki Dönem Gid. (DBYM)      |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| Direkt İlk Madde ve Malz.     | 2.919.706.   | 477.378.            | 31.400  | 15.203  | 2.442.378.            | 143.350 | 17.037  |             |        |         |              |        |         |
| Direkt İşçilik                | 251.502.     | 39.082              | 31.400  | 1.245   | 212.420.              | 143.350 | 1.482   |             |        |         |              |        |         |
| Genel Üretim Giderleri        | 311.316.     | 48.334.             | 31.400  | 1.540   | 262.982.              | 143.350 | 1.835   |             |        |         |              |        |         |
| Önceki Dönem Gider Top        | 2.482.524.   | 564.794.            |         | 17.988  | 2.917.730.            |         | 20.354  |             |        |         |              |        |         |
| EVRE MAL. TOPLAMI             | 63.861.208.  | 5.426.709.          |         | 172.825 | 22.384.260.           |         | 156.150 | 4.743.182.  |        | 65.513  | 9.405.860.   |        | 124.087 |
| GEN. TOP. MALİYET(E.B.)       | 414.020.803. | 29.302.730.         | 31.400  | 933.208 | 117.306.960.          | 143.350 | 818.324 | 54.943.418. | 72.400 | 758.886 | 50.083.016.  | 75.800 | 660.725 |
| TAMAMLANAN                    |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| (Şarküteri Stok. Gönderilen)  | 396.298.041. | 26.596.428.         | 28.500  | 933.208 | 102.290.500.          | 125.000 | 818.324 | 54.943.418. | 72.400 | 758.886 | 50.083.016.  | 75.800 | 660.725 |
| DÖN SONU YARI MAMÜL           |              |                     |         |         |                       |         |         |             |        |         |              |        |         |
| Önceki Evre Maliyeti          | 14.356.003.  | 2.205.111.          | 2.900   | 760.383 | 12.150.892.           | 18.350  | 662.174 |             |        |         |              |        |         |
| Dir. İlk Mad. Malz. Maliyet   | 2.820.029.   | 423.226.            | 2.900   | 145.940 | 2.396.803.            | 18.350  | 130.616 |             |        |         |              |        |         |
| Direkt İşçilik Maliyeti       | 242.933.     | 34.660.             | 2.900   | 11.952  | 208.273.              | 18.350  | 11.350  |             |        |         |              |        |         |
| Genel Üretim Giderli Maliyeti | 303.797.     | 43.305.             | 2.900   | 14.933  | 260.492.              | 18.350  | 14.184  |             |        |         |              |        |         |
| Dön Sonu Yarı Mam Top         | 17.722.762.  | 2.706.302.          |         | 933.208 | 15.016.460            |         | 818.324 |             |        |         |              |        |         |
| GENEL TOP. MALİYET            | 414.020.803. | 29.302.730.         | 31.400  | 933.208 | 117.306.960.          | 143.350 | 818.324 | 54.943.418. | 72.400 | 758.886 | 50.083.016.  | 75.800 | 660.725 |

Tablo 12/B III.EVRE MAMÜL MALİYET TABLOSU ( 000. ) /B

|                                  | SOSİS       |         |         | BÜFE TİPİ SOSİS |         |         | KAVURMA (VAKUM) |         |           | PASTIRMA     |         |           |
|----------------------------------|-------------|---------|---------|-----------------|---------|---------|-----------------|---------|-----------|--------------|---------|-----------|
|                                  | TL          | E.B./KG | BR.MAL. | TL              | E.B./KG | BR.MAL. | TL              | E.B./KG | BR.MAL.   | TL           | E.B./KG | BR.MAL.   |
| II.EVREDEN DEVİR                 |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Cari Dönem II. Evre Maliyeti     | 33.534.846. | 49.700  | 674.745 | 46.438.143.     | 84.500  | 549.563 | 33.846.216.     | 30.400  | 1.113.362 | 26.6664.277. | 18.600  | 1.433.563 |
| Önceki Dön. II. Evre Mal (DBYM)  |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| II. EVRE DEVİR MALİYET           | 33.534.846. |         | 674.745 | 46.438.143.     |         | 549.563 | 33.846.216.     |         | 1.113.362 | 26.6664.277. |         | 1.433.563 |
| EVRE MALİYETLERİ                 |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Cari Dönem Giderleri             |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Direkt İlk Madde ve Malz Gider.  | 4.771.740.  | 49.700  | 96.010  | 8.302.050.      | 84500   | 98.249  | 2.386.050.      | 30.400  | 78.488    | 1.980.000.   | 18.600  | 106.451   |
| Direkt İşçilik Giderleri         | 475.710.    | 49.700  | 9.572   | 790.764.        | 84500   | 9.358   | 446.860.        | 30.400  | 14.699    | 268.250.     | 18600   | 14.422    |
| Genel Üretim Giderleri           | 595.307.    | 49.700  | 11.978  | 989.570.        | 84.500  | 11.711  | 559.203.        | 30.400  | 18.395    | 335.693.     | 18.600  | 18.048    |
| Cari Dönem Gider Toplamı         | 5.842.757.  |         | 117.560 | 10.082.384.     |         | 119.318 | 3.392.113.      |         | 111.582   | 2.583.943.   |         | 138.921   |
| Önceki Dönem Gider (D.B.Y.M.)    |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Direkt İlk Madde ve Malzeme      |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Direkt İşçilik                   |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Genel Üretim Giderleri           |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Önceki Dönem Gider Toplamı       |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| EVRE MALİYET TOPLAMI             | 5.842.757.  |         | 117.560 | 10.082.384.     |         | 119.318 | 3.392.113.      |         | 111.582   | 2.583.943.   |         |           |
| GENEL TOP MALİYET(E.B.)          | 39.377.603. | 49.700  | 792.305 | 56.520.527.     | 84.500  | 668.886 | 37.238.329.     | 30.400  | 1.224.944 | 29.248.220.  | 18.600  | 1.572.484 |
| TAMAMLANAN                       |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| (Şarküteri Stokuna Gönderilen)   | 39.377.603. | 49.700  | 792.305 | 56.250.527.     | 84.500  | 668.886 | 37.238.329.     | 30.400  | 1.224.944 | 29.248.220.  | 18.600  | 1.572.484 |
| DÖNEM SONU YARI MAMÜL            |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Önceki Evre Maliyeti             |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Direkt İlk Madde ve Malz Maliyet |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Direkt İşçilik Maliyeti          |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Genel Üretim Giderleri Maliyeti  |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| Dön Sonu Yarı Mamül Topl.        |             |         |         |                 |         |         |                 |         |           |              |         |           |
| GENEL TOPLAM MALİYET             | 39.377.603. | 49.700  | 792.305 | 53.520.527.     | 84.500  | 668.886 | 37.238.329.     | 30.400  | 1.224.944 | 29.248.220.  | 18.600  | 1.572.484 |

### 3.2.3 İşlenen Yan Ürün Maliyetlerinin Belirlenmesi

Üretimden elde edilen yan ürünlerin büyük çoğunluğu taze olarak satılırken,, bazı yan ürünler ek maliyetlerle işlenerek satılmaktadır. İşlenen yan ürünler; işlem gördükleri gider yeri itibarıyla maliyetlendirilmektedir. Yan ürün maliyetleri de evre maliyet sistemine göre yapılmaktadır. Aynı işlemleri tekrarlamamak için örnek olmak üzere her gider yeri için bir ürünün maliyeti hesaplanacaktır. Ancak bu dönem üretildiği kabul edilen bütün ürünlerin maliyetleri, her gider yeri için maliyet tablolarında gösterilecektir.

#### 3.2.3.1 Derihane de İşlem Gören Yan Ürün Maliyetleri

İşletme elde edilen ham yaş derileri korumaya yönelik tuzlama ve kontrol işlemi ile salamura ham deri elde etmektedir.

Salamura Ham Koyun Derisi Maliyeti:

##### Miktar Bilgileri

|                                      |          |
|--------------------------------------|----------|
| -Dönem başı yarı mamul stok          | -----    |
| -Yaş koyun derisi (I.evre)           | 10.200Ad |
| -Yardımcı madde ve malzeme (tuz)     | 23.183Kg |
| -Tamamlanan (salamura deri ambarına) | 10.200Ad |
| -Fire (tuz)                          | 23.183Kg |

##### Maliyet Bilgileri

|                                                     |             |
|-----------------------------------------------------|-------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok maliyeti                | -----       |
| -İlk madde ve malzeme giderleri                     | 9.722.540.- |
| (yaş deri = 9.180.000.- , yard. Mad.= 542.540.)     |             |
| -Dir. işç. (9.180.000.- / 23.975.400.-)*1.009.256.- | 386.436.-   |
| -GÜM (9.180.000.- / 23.975.400.-)* 238.047.-        | 91.146.-    |



Not: Direkt işçilik ve GÜM derihanede işlem gören yaş deri değerleri ile orantılı dağıtılmaktadır. Buna göre toplam yaş deri değeri ;

Koyun yaş deri 9.180.000.- + Sığır yaş deri 13.562.450.- = 23.975.400.-

Salamura koyun derisi maliyetinin hesaplanması;

**-Miktar Hareketleri**

**Girişler**

|                             |                 |
|-----------------------------|-----------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok | -----           |
| -Bu dönem üretime giren     | 10.200Ad        |
| -Yardımcı madde ve malzeme  | <u>23.183Kg</u> |

**Çıkışlar**

|                        |                 |
|------------------------|-----------------|
| -Tamamlanan            | 10.200Ad        |
| -Üretimde kayıp (fire) | <u>23.183Kg</u> |

**-Eşdeğer ürün miktarı:**

Tamamlanıp salamura deri ambarına gönderilen = 10.200Ad

**-Eşdeğer ürün ortalama birim maliyet (000.TL)**

**Evre maliyetleri;**

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri  $9.722.540.- / 10.200 = 953,190$

Direkt işçilik giderleri  $386.436.- / 10.200 = 37,885$

Genel üretim giderleri  $91.146.- / 10.200 = 8,936$

Toplam birim mal. = 1.000,011

**-Tamamlanan mamul maliyeti (000.TL)**

Tamamlanan mamul  $10.200Ad * 1.000,011 = 10.200.122$

**-Dönem sonu yarı mamul stok: yok**



**Tablo 13 Derihane Dairesi Maliyet Tablosu (000.TL)**

|                     | SALAMURA K.DERİSİ |          |           | SALAMURA S. DERİSİ |          |         | TOPLAM        |
|---------------------|-------------------|----------|-----------|--------------------|----------|---------|---------------|
|                     | TL                | AD       | B, MA     | TL                 | KG       | B.M.    | TL            |
| D.B.Y.M.            | -----             | -----    | -----     | -----              | -----    | -----   | -----         |
| Dönem Giderleri     |                   |          |           |                    |          |         |               |
| D.İlk Md.Malz.      | 9.722.540         | 10200    | 953,190   | 14.230.380.-       | 125000   | 113,843 | 23.952.920.-  |
| D.İşçilik Giderleri | 386.436.-         | 10200    | 38,885    | 622.820.-          | 125000   | 4,982.- | 1.009.920.-   |
| Genel Üretim Gid    | 91.146.-          | 10200    | 8,936     | 146.901.-          | 125000   | 1,175.- | 238.047.-     |
| Dönem Gider Top     | 10.200.122.-      |          | 1.000,011 | 15.000.101.-       |          | 120,--- | 25.200.223.-  |
| S,Deri Amb.Devir    | (10.200.122.)     | (10.200) |           | (15.001.101.)      | (125000) |         | (25.200.223.) |
| D.S.Y.M.            | -----             | -----    | -----     | -----              | -----    | -----   | -----         |

**3.2.3.2 Bağırsakhane Dairesinde İşlem Gören Yan Ürünler Maliyeti**

Orijinal Koyun Bağırsak (Salamura) Maliyeti:

Miktar Bilgileri

|                                               |          |
|-----------------------------------------------|----------|
| -D.B.Y.M.(Tuzlamada- Ham,İşçilik,Güm : % 100) | 1.100Tk  |
| -Koyun ham bağırsak (I. Evre)                 | 9.800Tk  |
| -Yardımcı madde ve malzeme(tuz)               | 5.474Kg  |
| -Bağırsak ambarına devir                      | 10.900Tk |
| -D.S.Y.M.                                     | -----    |

Değer Bilgileri

|                                               |           |
|-----------------------------------------------|-----------|
| -Dönem başı yarı mamul stok maliyeti          | 413.000.- |
| (İlk madde=233.882, D.işç=126.181,Güm=52.937) |           |

-İlk madde ve malzeme giderleri 2.382.100.-

(Koyun ham bağırsak = 2.254.000.-, yr.md, =128.100.-)

-Direkt İşçilik (2.254.000.- / 3.539.750.-)\*2.053.504.- 1.307.606.-

-GÜM (2.254.000.- / 3.539.750.-)\* 746.404.- 475.286.-

Not: Direkt İşçilik ve Güm işlem gören ham bağırsak değerleri ile orantılı olarak dağıtılmaktadır.

**Orijinal Koyun Bağırsak (Salamura) Maliyetinin Hesaplanması:**

**-Miktar Hareketleri**

**Girişler**

-Dönem başı yarı mamul stok 1.100Tk

-Bu dönem üretime giren 9.800Tk

**Toplam 10.900Tk**

**Çıkışlar**

-Tamamlanan 10.900Tk

**Toplam 10.900Tk**

**-Eşdeğer ürün miktarı:**

Tamamlanıp bağırsak ambarına gönderilen 10.900Tk

**-Eşdeğer ürün ortalama birim maliyet (000.TL)**

|                                                 | <u>Cari Dönem</u>  | <u>D.B.Y.M.</u>  | <u>Eşd.Birim</u>    | <u>Birim Mal.</u> |
|-------------------------------------------------|--------------------|------------------|---------------------|-------------------|
| Direkt ilk mad.malz.(2.382.100.- + 233.882.-) / | 10.900             | =                | 239,998             |                   |
| Direkt işçilik (1.307.606.- +126.181.-) /       | 10.900             | =                | 131,542             |                   |
| Genel üretim gider. ( 475.286.- + 52.927.-) /   | 10.900             | =                | 48,459              |                   |
| <b>Toplam</b>                                   | <b>4.164.992.-</b> | <b>413.000.-</b> | <b>Eşd.Ü.Br.M.=</b> | <b>419,999</b>    |

**-Tamamlanan Mamul Maliyeti(000.TL)**

$$10.900\text{Tk} * 419,999 = 4.577.992.-$$

**-Dönem Sonu Yarı Mamul : Yok**

Bağırsakhanede bu dönem üretilen mamullerin maliyet dağılımı tablo 14'de görülmektedir.

**3.2.3.3 Renderinghane Dairesinde İşlem Gören Yan Ürünler Maliyeti**

Don Yağı Maliyeti:

Miktar Bilgileri(Kg)

|                             |        |
|-----------------------------|--------|
| -Dörem başı yarı mamul stok | -----  |
| -İç ve çöz yağları (I.Evre) | 29.997 |
| -Tamamlanan (don yağı)      | 15.000 |
| -Fire (eritme firesi)       | 14.997 |

Değer Bilgileri (000.TL)

|                                                |             |
|------------------------------------------------|-------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok maliyeti           | -----       |
| -İlk madde ve malzeme giderleri                | 1.499.850.- |
| -D. işçilik $(29.997*5 / 350.060)*1.925.608.-$ | 825.037.-   |
| -G.ürt.gid. $(29.997*5 / 350.060)*2.748.810.-$ | 1.177.740.- |

Not: Rendering dairesinde işçilik ve genel üretim giderleri katsayılı hammadde

Miktarlarına göre dağıtılmaktadır. Buna göre;

| <u>Ürün Çeşidi</u> | <u>Ham.Md.Mik</u> | <u>Katsayısı</u> | <u>Top. Miktar</u> |
|--------------------|-------------------|------------------|--------------------|
| Et kemik unu       | 188.000Kg         | * 1              | = 188.000Kg        |
| Kan unu            | 8.600Kg           | * 1              | = 8.600Kg          |
| Rendering yağı     | 695Kg             | * 5              | = 3.475Kg          |

|          |          |   |               |   |                  |
|----------|----------|---|---------------|---|------------------|
| Don yağı | 29.997Kg | * | 5             | = | <u>149.985Kg</u> |
|          |          |   | <b>Toplam</b> |   | <b>350.060Kg</b> |

**Don Yağı Maliyetinin Hesaplanması;**

**-Miktar Hareketleri(Kg)**

**Girişler**

|                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| -Dönem başı yarı mamul stok | -----         |
| -Bu dönem üretime giren     | <u>29.997</u> |
| <b>Toplam</b>               | <b>29.997</b> |

**Çıkışlar**

|                        |               |
|------------------------|---------------|
| -Tamamlanan            | 15.000        |
| -Üretimde kayıp (fire) | <u>14.997</u> |
| <b>Toplam</b>          | <b>29.997</b> |

**-Eşdeğer Ürün Miktarı(Kg)**

|                       |        |
|-----------------------|--------|
| Tamamlanan (don yağı) | 15.000 |
|-----------------------|--------|

**-Eşdeğer Ürün Ortalama Birim Maliyet(000.TL)**

**Dönem maliyetleri**

|                             |                                       |
|-----------------------------|---------------------------------------|
| Direkt ilk madde ve malzeme | 1.499.850.- / 15.000 = 99,990         |
| Direkt işçilik              | 825.037.- / 15.000 = 55,002           |
| Genel üretim giderleri      | <u>1.177.740.- / 15.000 = 78,516</u>  |
| <b>Toplam</b>               | <b>3.502.627.- Eşd.Br.Ma. 233,508</b> |

**-Tamamlanan Mamul Maliyeti**

$$15.000 \text{ Kg} * 233,508 = 3.502.627.-$$

**-Dönem Sonu Yarı Mamul: Yok**



### 3.2.3.4 Sakatat İşleme Dairesinde İşlem Gören Yan Ürün Maliyetleri

Sakatat işleme dairesinde bu dönem sadece jöle işkembe üretilmiştir. Jöle işkembe maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

#### Miktar Bilgileri(Kg)

|                                       |       |
|---------------------------------------|-------|
| -Dönem başı yarı mamul stok           | ----- |
| -Sığır ham işkembe (4.980 Ad)(I.evre) | 7.480 |
| -Yardımcı madde ve malzeme            | 170   |
| -Tamamlanan(jöle işkembe)             | 4.000 |
| -Fire (temizlem ve pişirme)           | 3.650 |

#### Değer Bilgileri (000.TL)

|                                        |           |
|----------------------------------------|-----------|
| -Dönem başı yarı mamul stok            | -----     |
| -İlk madde ve malzeme giderleri        | 691.715.- |
| ( Sığır işkembe=597.600,Yrd md=94.115) |           |
| -Direkt işçilik                        | 557.400.- |
| -Genel üretim giderleri                | 730.885.- |

#### Jöle İşkembe Maliyetinin Hesaplanması;

#### -Miktar Hareketleri(Kg)

##### Girişler

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| -Dönem başı yarı mamul stok | ----- |
| -Bu dönem üretime giren     | 7.480 |
| -Yardımcı madde ve malzeme  | 170   |
| Toplam                      | 7.650 |



**Çıkışlar**

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| -Tamamlanan (mamul ambarına ) | 4.000        |
| -Üretimde Kayıp (fire)        | <u>3.650</u> |
| Toplam                        | 7.650        |

**-Eşdeğer Ürün Miktarı(Kg)**

|                           |       |
|---------------------------|-------|
| Tamamlanan (jöle işkembe) | 4.000 |
|---------------------------|-------|

**-Eşdeğer Ürün Ortalama Birim Maliyet(000.TL)**

Dönem maliyetleri;

|                             |                                    |
|-----------------------------|------------------------------------|
| Direkt ilk madde ve malzeme | 691.715.- / 4.000 = 172,929        |
| Direkt işçilik              | 557.400.- / 4.000 = 139,350        |
| Genel üretim giderleri      | <u>730.885.- / 4.000 = 182,721</u> |
| Toplam                      | 1.980.000.- / 4.000 = 495,000      |

**-Tamamlanan Mamul Maliyeti**

$$4.000 \text{ Kg} * 145 = 1.980.000.-$$

**-Dönem Sonu Yarı Mamul: yok**

Tablo 16 SAKATAT İŞLEME DAİRESİ MALİYET TABLOSU(000.TL)

|                                    | JÖLE İŞKEMBE |         |         | DAİRE T.    |
|------------------------------------|--------------|---------|---------|-------------|
|                                    | TL           | KG      | B.M.    | TL          |
| DÖNEM B.Y.M.                       | -----        | -----   | -----   | -----       |
| DÖNEM GİDERL.<br>D.İ.MAD VE MALZE. | 691.715      | 4.000   | 172,929 | 691.715     |
| DİR.İŞÇİLİK                        | 557.400      | 4.000   | 139,350 | 557.400     |
| GEN. ÜRT. GİDERLE                  | 730.885      | 4.000   | 182,721 | 730.885     |
| DÖNEM MALİYETİ                     | 1.980.000    | 4.000   | 495,000 | 1.980.000   |
| TOPLAM MALİYETİ                    | 1.980.000    | 4.000   | 495,000 | 1.980.000   |
| JÖLE İ.AMB.DEVİR.                  | (1.980.000)  | (4.000) |         | (1.980.000) |
| DÖNEM S.Y.M.                       | -----        | -----   | -----   | -----       |

### 3.2.4 Maliyeti Belirlenen Mamullerin Muhasebe Kaydı

#### I-K.baş kesimhane (koyun) Maliyet Yevmiye Kayıtları (000.TL)

|                                               |                      |               |
|-----------------------------------------------|----------------------|---------------|
| /                                             |                      |               |
| 150 İLK MADDE VE MALZ.HS.                     |                      | 18.228.150.-  |
| 00 İlk Madde Stok                             |                      |               |
| 003 K.Kuyruk yağı                             | <u>6.667.625.-</u>   |               |
| 30 Yan Ürünler                                |                      |               |
| 301 K.Baş yaş deri                            | 9.180.000.-          |               |
| 310 K.Baş ham bağ.                            | 2.254.000.-          |               |
| 320 İç ve çöz yağ                             | 125.000.-            |               |
| 329 Diğer yağlar                              | 1.500.-              |               |
| 361 Yaş kan                                   | 19.-                 |               |
| 365 Değersiz sak.                             | <u>6.-</u>           |               |
| 152 MAMULLER                                  |                      | 4.180.850.-   |
| 30 Yan Ürünler                                |                      |               |
| 330 Baş(küçükbaş)                             | 1.734.000.-          |               |
| 333 Takım ciğer                               | 1.842.600.-          |               |
| 340 İşkembe(küçükbaş)                         | 588.000.-            |               |
| 367 Ham safra                                 | 12.250.-             |               |
| 368 Pankreas                                  | <u>4.000.-</u>       |               |
| 710 DİREKT İLK MAD VE MAL.                    |                      | 108.116.250.- |
| 010 İlk Madde Giderleri                       |                      |               |
| 10 Nolu gid. yeri (kesim)                     | <u>108.116.250.-</u> |               |
| 150 İLK MAD VE MALZ ST                        |                      | 130.525.250.- |
| 00 İlk Madde Stokları                         |                      |               |
| 001 K.Baş s.gövde et                          | <u>130.525.250.-</u> |               |
| -Dönem içinde satın alınan k.baş hayvan-      |                      |               |
| ların , yan ürün hasılatları dikkate alınarak |                      |               |
| gövde et maliyetinin hesap ve kaydı.          |                      |               |
| /                                             |                      |               |
| 151 YARI MAMULLER ÜRETİM                      |                      | 114.052.599.- |
| 00 Gövde Etler                                |                      |               |
| 001 K.Baş gövde et                            | <u>114.052.599.-</u> |               |

|                         |               |
|-------------------------|---------------|
| 711 DİR İLK MAD MAL YST | 108.116.250.- |
| 721 DİREKT İŞÇİLİK YST  | 1.631.075.-   |
| 731 GEN ÜRT GİDER YST   | 4.305.274.-   |

-Küçükbaş kesimhanesine ait üretim mali-  
yetlerinin yarı mamul hesabına devri

|              |               |
|--------------|---------------|
| /            |               |
| 152 MAMULLER | 114.052.599.- |

00 Gövde Et Stokları

|                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| 001 Küçükbaş gövde et | <u>114.052.599.-</u> |
|-----------------------|----------------------|

|                       |               |
|-----------------------|---------------|
| 151 YARI MAMUL ÜRETİM | 114.052.599.- |
|-----------------------|---------------|

00 Gövde Et Üretimi

|                    |                      |
|--------------------|----------------------|
| 001 K.baş gövde et | <u>114.052.599.-</u> |
|--------------------|----------------------|

-Üretimi tamamlanan küçükbaş hayvan  
gövde etlerin mamul ambarına devri

**II-Büyükbaş kesimhanesi maliyet kayıtları(000.TL)**

|                          |              |
|--------------------------|--------------|
| /                        |              |
| 150 İLK MADDE VE MALZEME | 16.826.383.- |

30 Yan Ürünler

|                             |              |
|-----------------------------|--------------|
| 302 B.baş hayvan yaş deri   | 13.562.450.- |
| 311 B.baş hay ham ince bağ  | 738.000.-    |
| 312 B.baş hay ham kör bağ   | 388.800.-    |
| 313 B.baş hay ham kalın bağ | 158.950.-    |
| 320 İç ve çöz yağları       | 1.374.850.-  |
| 329 Diğer yağlar            | 5.450.-      |
| 341 İşkembe (büyükbaş)      | 597.600.-    |
| 361 Yaş kan                 | 67.-         |
| 362 Boynuz                  | 94.-         |
| 363 Tırnak                  | 90.-         |
| 365 Değersiz sakatat        | <u>32.-</u>  |

|              |             |
|--------------|-------------|
| 152 MAMULLER | 2.853.210.- |
|--------------|-------------|

30 Yan Ürünler

|                         |           |
|-------------------------|-----------|
| 331 Baş (büyükbaş)      | 996.600.- |
| 332 Ayak                | 396.000.- |
| 324 Takım ciğer (B.baş) | 924.150.- |

|                                |                      |
|--------------------------------|----------------------|
| 335 Yürek -- dalak Tk          | 326.000.-            |
| 343 Şirden                     | 154.000.-            |
| 367 Ham safra                  | 42.700.-             |
| 368 Pankreas                   | <u>13.760.-</u>      |
| 710 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. | 550.462.767.-        |
| 010 İlk Madde Giderleri        |                      |
| 11 Nolu B.baş kesim.G.Y.       | <u>550.462.767.-</u> |

|                        |                      |
|------------------------|----------------------|
| 150 İLK MAD VE MALZ ST | 570.142.360.-        |
| 00 İlk Madde Stokları  |                      |
| 002 B.Baş s.gövde et   | <u>570.142.360.-</u> |

-Dönem içinde satın alınan büyükbaş hayvan-  
ların birleşik maliyetleme ile yan ürün hasılat-  
ları ile gövde et ilk madde giderlerinin kaydı

|                           |                      |
|---------------------------|----------------------|
| /                         |                      |
| 151 YARI MAMULLER ÜRT. HS | 567.131.929.-        |
| 00 Gövde Et Üretimi       |                      |
| 002 B.baş hayvan gövde et | <u>567.131.929.-</u> |

|                           |               |
|---------------------------|---------------|
| 711 DİR. İLK MD ML..YST   | 550.462.767.- |
| 721 DİR. İŞÇİLİK GİD. YST | 4.356.311.-   |
| 731 GEN. ÜRT. GİDER YST   | 12.312.851.-  |

-Büyükbaş hayvan kesimhanesine ait üretim  
maliyetlerinin yarı mamul üretim hesabına  
devri

|                          |               |
|--------------------------|---------------|
| /                        |               |
| 151 YARI MAMUL ÜRETİM HS | 492.977.310.- |
| 10 Parça Etler           |               |
| 110 Sığır bonfile        | 17.155.610.-  |
| 111 Kontrfile            | 22.085.383.-  |
| 112 Pirzola              | 26.620.775.-  |
| 113 Tranç                | 39.191.696.-  |
| 114 Nuar                 | 12.965.303.-  |
| 115 Yumurta              | 25.141.842.-  |
| 116 Rosto                | 24.944.652.-  |
| 117 Sokum                | 21.000.833.-  |

|                           |                      |              |
|---------------------------|----------------------|--------------|
| 118 Kuşbaşı               | 109.490.260.-        |              |
| 119 Kıyma                 | <u>194.380.956.-</u> |              |
| 152 MAMULLER              |                      | 74.154.619.- |
| 00 Gövde Etler            |                      |              |
| 002 B.baş hayvan gövde et | 74.154.619.-         |              |

|                      |               |               |
|----------------------|---------------|---------------|
| 151 YARI MAM. ÜRETİM |               | 567.131.929.- |
| 00 GövdeEtler        |               |               |
| 002 B.baş gövde et   | 567.131.929.- |               |

-II. Evreye aktarılan ve üretimi tamalanan  
büyükbaş hayvan gövde etlerin II.evre ve  
mamul ambarına devri

**III-Parçalama Maliyet Kayıtları (000.TL)**

|                        |             |         |
|------------------------|-------------|---------|
| 150 İLK MAD VE MALZ ST |             | 1.812.- |
| 30 Yan Ürünler         |             |         |
| 360 Kemik              | 1.780.-     |         |
| 366 Et ve yağ kırıntı  | <u>32.-</u> |         |

|                       |              |         |
|-----------------------|--------------|---------|
| 151 YARI MAMUL ÜRETİM |              | 1.812.- |
| 10 Parça Etler        |              |         |
| 110 Sığır bonfile     | 63.-         |         |
| 111 Kontrfile         | 81.-         |         |
| 112 Pirzola           | 98.-         |         |
| 113 Trauç             | 144.-        |         |
| 114 Nuar              | 48.-         |         |
| 115 Yumurta           | 92.-         |         |
| 116 Rosto             | 92.-         |         |
| 117 Sokum             | 77.-         |         |
| 118 Kuşbaşı           | 402.-        |         |
| 119 Kıyma             | <u>715.-</u> |         |

-I. Evre olan kesimhaneden II evre parçalamaya  
aktarılan gövde etlerden elde edilen yan ürünlerin  
kaydı.

---

**151 YARI MAMUL ÜRETİM HS**

9.097.419.-

**10 Parça Etler**

|                   |                    |
|-------------------|--------------------|
| 110 Sığır Bonfile | 316.591.-          |
| 111 Kontrfile     | 407.564.-          |
| 112 Pirzola       | 491.261.-          |
| 113 Tranç         | 723.244.-          |
| 114 Nuar          | 239.263.-          |
| 115 Yumurta       | 463.969.-          |
| 116 Rosto         | 460.330.-          |
| 117 Sokum         | 387.550.-          |
| 118 Kuşbaşı       | 2.020.537.-        |
| 119 Kıyma         | <u>3.587.110.-</u> |

**721 DİR İŞÇİLİK G.YST**

4.545.203.-

**731 GEN ÜRT GİDER YST**

4.552.216.-

-Parçalama dairesinde oluşan maliyetlerin  
yürü mamul üretim hesabına devri,

---

**151 YARI MAMUL ÜRETİM HS**

335.299.030.-

**20 Şarküteri Ürünleri**

|                  |                     |
|------------------|---------------------|
| 201 Ekstra sucuk | 21.388.306.-        |
| 205 Büfe sucuk   | 82.549.850.-        |
| 210 Salam        | 50.200.236.-        |
| 212 Macar salamı | 40.677.156.-        |
| 220 Sosis        | 33.534.846.-        |
| 225 Büfe sosis   | 46.438.143.-        |
| 230 Kavurma      | 33.846.216.-        |
| 235 Pastırma     | <u>36.664.277.-</u> |

**152 MAMULLER HS**

166.773.887.-

**10 Parça Et Stokları**

|                   |              |
|-------------------|--------------|
| 110 Sığır bonfile | 17.472.138.- |
| 111 Kontrfile     | 22.492.866.- |
| 112 Pirzola       | 27.111.938.- |
| 115 Yumurta       | 18.214.540.- |
| 116 Rosto         | 25.404.890.- |



|             |                     |
|-------------|---------------------|
| 118 Kuşbaşı | 28.960.545.-        |
| 119 Kıyma   | <u>27.116.970.-</u> |

## 151 YARI MAM. ÜRT HS

502.072.917.-

## 10 Parça Etler

|                   |                      |
|-------------------|----------------------|
| 110 Sığır bonfile | 17.472.138.-         |
| 111 Kontrfile     | 22.492.866.-         |
| 112 Pirzola       | 27.111.938.-         |
| 113 Tranç         | 39.914.796.-         |
| 114 Nuar          | 13.204.518.-         |
| 115 Yumurta       | 25.605.719.-         |
| 116 Rosto         | 25.404.890.-         |
| 117 Sokum         | 21.388.306.-         |
| 118 Kuşbaşı       | 111.510.395.-        |
| 119 Kıyma         | <u>197.967.351.-</u> |

-II. Evre parçalama dairesinde üretilerek

III. evre ve mamul ambarına aktarılan

Parça et ürünlerinin kaydı

/

## IV-Şarküteri Dairesi Maliyet Kayıtları(000TL)

/

|                          |              |
|--------------------------|--------------|
| 710 DİR. İLK MAD.MALZ G. | 14.985.500.- |
|--------------------------|--------------|

## 010 İlk Madde Kullanımları

|                        |                     |
|------------------------|---------------------|
| 12 Nolu şarküteri G.Y. | <u>14.985.500.-</u> |
| 201 Ekstra sucuk       | 1.670.750.-         |
| 205 Büfe sucuk         | 5.805.600.-         |
| 212 Macar salam        | 2.439.500.-         |
| 225 Büfe sosis         | 2.804.400.-         |
| 230 Kavurma            | 2.265.250.-         |

## 150 İLK MAD VE MALZ ST

14.985.500.-

## 00 İlk Madde Stokları

|                       |                     |
|-----------------------|---------------------|
| 003 Koyun kuyruk yağı | <u>14.985.500.-</u> |
|-----------------------|---------------------|

-Şarküteri dairesinde üretimde kullanılan

kuyruk yağlarının stoktan gidere devri.

/

---

151 YARI MAMUL ÜRT HS

60.378.684.-

## 20 Şarküteri Ürünleri

|                  |                    |
|------------------|--------------------|
| 201 Ekstra sucuk | 4.861.915.-        |
| 205 Büfe sucuk   | 19.466.530.-       |
| 210 Salam        | 4.743.182.-        |
| 212 Macar salam  | 9.405.860.-        |
| 220 Sosis        | 5.842.757.-        |
| 225 Büfe sosis   | 10.082.384.-       |
| 230 Kavurma      | 3.392.113.-        |
| 235 Pastırma     | <u>2.583.943.-</u> |

711 DİR. İLK MD ML.YST

48.814.718.-

721 DİR İŞÇİLİK GİD YST

5.136.326.-

731 GEN ÜRT GİD. YST

6.427.640.-

-Şarküteri dairesi dönem giderlerinin  
yarı mamul üretim hesabına devri.

---

152 MAMULLER

395.677.714.-

## 20 Şarküteri Ürünleri

|                  |                     |
|------------------|---------------------|
| 201 Ekstra sucuk | 26.250.221.-        |
| 205 Büfe sucuk   | 102.016.380.-       |
| 210 Salam        | 54.943.418.-        |
| 212 Macar salam  | 50.083.016.-        |
| 220 Sosis        | 39.377.603.-        |
| 225 Büfe sosis   | 56.520.527.-        |
| 230 Kavurma      | 37.238.329.-        |
| 235 Pastırma     | <u>29.248.220.-</u> |

151 YARI MAM. ÜRT HS

395.677.714.-

-Şarküteri dairesinde üretilen mamullerin  
mamul ambarına devri.

---

**V-İşlenmiş Yan Ürünlerin Kaydı(000.TL)**

|                                    |                     |                     |
|------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>710 DİR İLK MAD VE MALZ GİD</b> |                     | <b>28.388.720.-</b> |
| 013 Direkt Yan Ürün Kull.          |                     |                     |
| 14 Nolu Derihane G.Y.              | <u>22.742.450.-</u> |                     |
| 303 S.koyun derisi                 | 9.180.000.-         |                     |
| 304 S.sığır derisi                 | 13.562.450.-        |                     |
| 15 Nolu Bağırsak. G.Y.             | <u>3.539.750.-</u>  |                     |
| 314 Orj koyun bağ.                 | 2.254.000.-         |                     |
| 315 Sığ.ince bağ.                  | 738.000.-           |                     |
| 316 H.K.Sığır kör bağ.             | 388.800.-           |                     |
| 317 Sığır düz bağırsak             | 158.950.-           |                     |
| 16 Nolu Sakatat İşl G.Y.           | <u>597.600.-</u>    |                     |
| 350 Jöle işkembe                   | 597.600.-           |                     |
| 17 Nolu Rendering G. Y.            | <u>1.508.920.-</u>  |                     |
| 370 Et kemik unu                   | 2.034.-             |                     |
| 372 Kan unu                        | 86.-                |                     |
| 374 Rendering yağı                 | 6.950.-             |                     |
| 375 Don yağı                       | 1.499.850.-         |                     |
| <b>150 İLK MAD VE MAL ST</b>       |                     | <b>28.388.720.-</b> |
| 30 Yan Ürün Stokları               |                     |                     |
| 301 K.baş. yaş deri                | 9.180.000.-         |                     |
| 302 B.baş yaş deri                 | 13.562.450.-        |                     |
| 310 K.baş ham bağ                  | 2.254.000.-         |                     |
| 311 B.baş ince bağ                 | 738.000.-           |                     |
| 312 B.baş kör bağ                  | 388.800.-           |                     |
| 313 B.baş kalın bağ                | 158.950.-           |                     |
| 320 İç ve çöz yağları              | 1.499.850.-         |                     |
| 329 Diğer yağlar                   | 6.950.-             |                     |
| 341 İşkembe (B.baş)                | 597.600.-           |                     |
| 360 Kemik                          | 1.780.-             |                     |
| 361 Yaş kan                        | 86.-                |                     |

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| 362 Boynuz            | 94.-        |
| 363 Tırnak            | 90.-        |
| 365 Değersiz sakatat  | 38.-        |
| 366 Et ve yağ kırıntı | <u>32.-</u> |

-İşlenmiş yan ürünlürde kullanılan yan ürünlerin stok hesabından gider hesabına devri.

|                       |              |
|-----------------------|--------------|
| /                     |              |
| 151 YARI MAMUL ÜRT HS | 25.200.233.- |

30 Yan ürünler

|                           |                     |
|---------------------------|---------------------|
| 303 Salamura koyun derisi | 10.200.122.-        |
| 304 Salamura sığır derisi | <u>15.000.101.-</u> |

|                         |              |
|-------------------------|--------------|
| 711 DİR İLK MD ML YST   | 23.952.920.- |
| 721 DİR İŞÇİLİK GİD YST | 780.795.-    |
| 731 GEN ÜRT. GİD YST    | 466.508.-    |

-Derihane de üretilen yan ürünlerin yarı mamul hesabına devri.

|                          |             |
|--------------------------|-------------|
| /                        |             |
| 151 YARI MAMUL ÜRETİM HS | 6.512.540.- |

30 Yan Ürün Üretimi

|                        |                  |
|------------------------|------------------|
| 314 Orj koyun bağ.     | 4.164.992.-      |
| 315 Sığır ince bağ.    | 1.352.992.-      |
| 316 H.K. Sığır kör bağ | 704.697.-        |
| 317 Sığır kalın bağ.   | <u>289.859.-</u> |

|                         |             |
|-------------------------|-------------|
| 711 DİR İLK MD ML YST   | 3.712.632.- |
| 721 DİR İŞÇİLİK GİD YST | 1.262.512.- |
| 731 GEN ÜRT GİD YST     | 1.537.396.- |

-Bağırsakhanede üretilen yan ürünlerin yarı mamul hesabına devri.

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| /                     |             |
| 151 YARI MAMUL ÜRT HS | 1.980.000.- |

30 Yan Ürün Üretimi

|                  |                    |
|------------------|--------------------|
| 350 Jöle işkembe | <u>1.980.000.-</u> |
|------------------|--------------------|

|                       |           |
|-----------------------|-----------|
| 711 DİR İLK MD ML YST | 691.715.- |
|-----------------------|-----------|

721 DİR.İŞÇİLİK GİD YST

431.218.-

731 GENEL ÜRT GİD YST

857.067.-

-Sakatat işlemede üretilen yan ürünlerin  
yarı mamul hesabına devri

/

151 YARI MAMUL ÜRT HS

6.183.338.-

30Yan Ürün Üretimi

370 Et kemik unu 2.512.434.-

372 Kan unu 114.925.-

374 Rendering yağları 53.352.-

375 Don yağı 3.502.627.-

711 DİR İLK MD ML YST

1.508.920.-

721 DİR İŞÇİLİK GİD YST

1.341.984.-

731 GENEL ÜRT GİD YST

3.332.434.-

-Renderinghanede üretilen yan ürünlerin  
yarı mamul hesabına devri

/

152 MAMULLER

40.286.950.-

30 Yan Ürünler

303 Salamura koyun derisi 10.200.122.-

304 Salamura sığır derisi 15.000.101.-

314 Orj koyun bağ salamura 4.577.992.-

315 Sığır ince bağ salamura 1.350.000.-

316 H.K.Sığır kör bağırsak 704.697.-

317 Sığır düz bağırsak 290.700.-

350 Jöle işkembe 1.980.000.-

370 Et kemik unu 2.512.434.-

372 Kan unu 114.925.-

374 Rendering yağları 53.352.-

375 Don yağı 3.502.627.-

151 YAR MAM. ÜRT HS

40.286.950.-

30 Yan Ürün Üretimi

-İşlenerek elde edilen yan ürünlerden  
tamamlananların mamul ambarına devri.

## SONUÇ

Bu çalışmada, entegre et sanayii ve maliyet muhasebesi ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra, entegre et sanayii işletmelerinin maliyet unsurları ve üretim süreçleri incelenerek uygulanacak maliyet muhasebe sistemi belirlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra belirlenen maliyet muhasebe sisteminin, örnek bir işletmede uygulaması yapılmıştır.

Entegre et sanayii işletmelerinin üretim süreci, canlı hayvanın kesimi ile başlamaktadır. Kesim sonucunda ana ürün olarak gövde et ve çok sayıda yan ürün (deri,bağırsak,sakatat, vb.) elde edilmektedir. Gövde etler ikinci aşamada parçalanarak parça etlere dönüştürülür. Burada da yan ürün (kemik,sifak,yağ,vb.) söz konusudur. Üçüncü aşamada ise parça etlerden şarküteri ürünleri elde edilmektedir. Ayrıca yan ürünlerin bir bölümü işlenerek, işlenmiş yan ürünler elde edilir. Yan ürünlerin işlenmesi sırasında da tekrar yan ürün oluşmaktadır.(Deri işlenirken, yün elde edilir)

Buna göre; üretim birbirine bağlı olarak gerçekleşmekte, dolayısıyla evre (safha) maliyet sisteminin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca çok sayıda yan ürün olması nedeniyle birleşik üretimde maliyetleme söz konusudur.

Uygulama ile ilgili sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

İşletmenin gider dağıtımı için gerekli muhasebe kayıt sistemi mevcuttur. Ancak kullanılan bazı dağıtım anahtarları nedeniyle, gider dağıtımı tam olarak gerçekleşmemektedir. Her dönem aynı olan tecrübeye dayalı yüzdeler yerine daha gerçekçi ve dönem içi ilişkileri yansıtan anahtarlar kullanılmalıdır. Ayrıca ikinci dağıtım yöntemi olarak kullanılan kademeli dağıtım yöntemi yerine bilgisayar destekli matematik (denklem) yönteminin kullanılması gider dağıtımında daha gerçekçi bir sonuç verecektir.

Birleşik üretimde maliyetleme de, yan ürünleri üretildiklerinde dikkate alan maliyet yönteminin kullanılması olumludur. Ancak, brüt satış hasılatı yöntemi yerine, net satış hasılatı yönteminin kullanılması maliyetler açısından daha gerçekçi olacaktır. Ayrıca parçalama dairesinde oluşan birleşik maliyetlerin parça etlere dağıtımında kullanılan satışların yüzdesi yöntemi en gerçekçi çözümdür.



Evre (safha) maliyet sisteminin uygulanmasında bir sorun yoktur. Ancak maliyetler hesaplanırken, ürünlerin bozulabilirliği dikkate alınarak ortalama maliyet yöntemi yerine, ilk giren ilk çıkar ( FIFO ) yönteminin uygulanması daha gerçekçi olacaktır. Ayrıca fiili maliyetlerin uygulanması nedeniyle hem faaliyet sonuçları oldukça geç elde edilmekte, hem de planlama ve kontrol işlevleri yerine getirilememektedir. Burada standart maliyetleme önerilebilir. Ancak, bu sektörün en önemli sorunu olan miktar ve kalite açısından hammadde yetersizliği, hammadde olan canlı hayvan üretiminde bir standardın olmaması ve hammaddenin ürün maliyetindeki payının çok yüksek olması gibi nedenler dikkate alındığında, fiili maliyet dışında bir maliyet sisteminin şu an için gerçekçi olmadığı görülmektedir.

Entegre et sanayii işletmeleri, hammadde sorununu, aynı zamanda besicilikte yaparak tam entegrasyona geçilmesi veya anlaşmalı besiciliğin yaygınlaştırılması ile çözülebilir. Bu sorun çözüldüğünde maliyet muhasebesinde, fiili maliyet sistemi dışındaki maliyet sistemlerinin kullanılması söz konusu olabilecektir.

### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalan; Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi uygulamaları, Ankara: Avcı Ofset, 1994
- ARPACIK, Rafet; Entansif Sığır Besiciliği, Ankara: Şahin Matbaası, 1995
- ATAMANALP, Celalettin; Et Sanayii İşletmelerinde Maliyet Problemleri ve Maliyet Hesaplama Metodları, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayın No: 557, 1980
- BAŞ, İ.Melih ve ARTAR, Ayhan; Et ve Et Ürünleri Sanayiinde Firmalararası Verimlilik Karşılaştırmaları, Ankara:MPM. Yayın No:405, 1990
- BİNGÖL, Şener; Kırmızı Et ve Mamulleri Sanayinde Girdi Sorunları ve Verimlilik, Ankara: MPM Yayın No: 554, 1995
- BURSAL, Nasuhi ve ERCAN, Yücel; Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, İstanbul: Der Yayınları, 1994
- ÇETİN, Bahattin; “Türkiye’de Tarıma Dayalı Sanayiinin Gelişimi ve Tarımsal Üretim üzerine etkileri”, Verimlilik Dergisi, Sayı:1990/4 ss.185-193
- D.P.T.; Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı(1996-2000), Ankara, 1995
- GÖKALP, H.Yusuf, KAYA,Mükerrem ve ZORBA,Ömer; Et Ürünleri İşleme Mühendisliği, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayın No:786, 1997
- GÜRLEK, T.Bilgehan; “Tam Zamanında Üretim(TZÜ), Esnek Üretim Sistemleri(EÜS),Toplam Kalite Yönetimi(TKY): Yönetimde Rönesans mı?”, Verimlilik Dergisi, Sayı:1992/2, ss.105-118
- KARCIOĞLU, Reşat ;Et Sanayii İşletmelerinde Maliyetlerin Standartlara Göre Hesaplanması ve Kontrolü, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayın No:182, 1994

- KARCIOĞLU, Reşat; "Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemi Olarak Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", Verimlilik Dergisi, Sayı:1994/2, ss.77-96
- MOORE, Carl L., JAEDICKE Robert K; çev: PEKER Alparslan; Yönetim Muhasebesi , İstanbul : Yön Ajans, 1988
- MÜFTÜGİL, Nezi; "Ülkemiz Gıda Endüstrisinin Çeşitli Alt Sektörlerindeki Mevcut Üretim Kapasitesi ve Kapasite Kullanımı", Verimlilik Dergisi, Sayı : 1990/3, ss.59-65
- PEKER, Alparslan; Modern Yönetim Muhasebesi, 4.Bası, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, Fatih Yayınevi, 1988
- POLIMENI, Ralph S, FABOZZI, Frank J, ADELBERG, Arthur H, KOLE, Michael A; Cost Accounting , Third Edition, New York: McGraw Hill,inc., 1991
- TANIŞ, Veysi Naci; "Maliyet Muhasebesi Açısından Sıfır Stokla Üretim Sistemi(Just-In-Time)", Verimlilik Dergisi, Sayı:1992/4,ss.99-108
- TÜRK STANDARTLARI ENSTİTÜSÜ; Kasaplık Büyükbaş ve Küçükbaş Hayvan Gövde Etleri, Ankara, 1988
- URAGUN, Mehmet; Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar, Ankara: Yetkin Basımevi, 1993
- ÜSTÜN, Rıfat; Maliyet Muhasebesi, 5. Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1996

**EK-1**  
**MALİYET HESAPLARI VE GİDER ÇEŞİTLERİ AYRINTI LİSTESİ**  
(Bu Çalışmada Kullanılan – Örnek )

**Maliyet Hesapları Ayrıntı Listesi**

**150 İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI**

**00 İlk Madde Stokları**

- 001 Küçükbaş Hayvan Sıcak Gövde Et
- 002 Büyükbaş Hayvan Sıcak Gövde Et
- 003 Koyun Kuyruk Yağı

**10 Yardımcı Madde Stokları**

- 101 Tuz
- 102 Toz Şeker
- 103 Nişasta
- 105 Karabiber
- 106 Kırmızı Biber
- 107 Kimyon
- 108 Yenibahar
- 109 Hindistan Cevizi
- 110 Zencefil
- 111 Kişniş
- 112 Kekik Otu
- 113 Arnavut Biberi
- 114 Buy Otu
- 115 Mace
- 116 Beyaz Biber
- 120 Sarımsak
- 121 Soğan
- 122 Patates Nişastası
- 123 Zeytin
- 124 Antep Fıstık
- 125 Zeytinyağı
- 126 Süt Tozu
- 130 Antimikrobiyal (Sodyum Nitrit)(E 250)
- 131 Stabilizör (Sodyum Polifosfat) (E 450 C)
- 132 Antioksidan (Sodyum Askobat) (E 310)

- 133 Sodyum Kreinat
- 134 Nitrat
- 135 Askorbik Asit
- 136 Aroma Artırıcı Katkı (E 621)
- 139 Diğer Kimyasal Maddeler
- 140 Diğer Yardımcı Maddeler

**20 Yardımcı Malzeme Stokları**

- 201 Yapay Sucuk Kılıfları
- 202 Yapay Sosis Kılıfları
- 203 Yapay Salam Kılıfları
- 204 Vakum Ambalaj Malzemesi
- 205 Koli Ambalaj Malzemesi
- 210 Diğer Yardımcı Malzemeler

**30 Yan Ürün Stokları**

- 301 Küçükbaş Yaş Deri
- 302 Büyükbaş Yaş Deri
- 310 Küçükbaş Ham Bağırsak
- 311 Büyükbaş Ham İnce Bağırsak
- 312 Büyükbaş Ham Kör Bağırsak
- 313 Büyükbaş Ham Kalın Bağırsak
- 320 İç ve Çöz Yağları
- 321 Böbrek Yağı
- 322 Deri Kazıntı Yağı
- 329 Diğer Yağlar
- 330 Baş (Küçükbaş-Ayak dahil)
- 331 Baş (Büyükbaş)
- 332 Ayak
- 333 Takım Ciğer (Küçükbaş-Yürek, Dalak dahil)
- 334 Takım Ciğer (Büyükbaş)
- 335 Yürek-Dalak Takım
- 336 Dalak
- 337 Yürek
- 338 Testis
- 339 Mumbar
- 340 İşkembe (Küçükbaş)
- 341 İşkembe (Büyükbaş)

- 342 Kırkbayır
- 343 Şirden
- 349 Diğer Sakatatlar
- 360 Kemik
- 361 Yaş Kan
- 362 Boynuz
- 363 Tırnak
- 364 Kuyruk
- 365 Değersiz Sakatat
- 366 Et ve Yağ Kırıntı
- 367 Ham Safra
- 368 Pankreas
- 369 Diğer Yan Ürünler
- 40 İşletme Malzemesi Stokları
  - 400 Yakıt Stokları
    - 4001 Kömür
    - 4002 Fuel-Oil
    - 4003 Motorin
    - 4009 Diğer Yakıt Stokları
  - 401 Ambalaj Malzemesi Stokları
    - 4010 Baskılı Mukavva Koli
    - 4011 Koli Bandı
    - 4012 Koli Etiketi
    - 4019 Diğer Ambalaj Malzemesi Stokları
  - 402 Yedek Parça Stokları
    - 4020 Kesimhane Yedek Parça
    - 4022 Parçalama Yedek Parça
    - 4023 Şarküteri Yedek Parça
    - 4024 Diğer Gider Yerleri Yedek Parça
    - 4029 Diğer Yedek Parçalar
  - 403 Bakım Onarım Malzeme Stokları
    - 4030 Küçük Alet ve Edavatlar
    - 4031 Tamir Bakım Malzemeleri
    - 4032 Elektrik Malzemeleri
    - 4039 Diğer Bakım Onarım Malzemeleri



- 409 Diğer İşletme Malzeme Stokları
  - 4090 Büro Malzemeleri
  - 4091 Kırtasiye Malzemeleri
  - 4092 Gıda Malzemeleri
  - 4093 Giyecek Malzemeleri
  - 4094 Laboratuvar Malzemeleri
  - 4099 Diğer İşletme Malzemeleri

151 YARI MAMUL – ÜRETİM HESABI

152 MAMULLER HESABI

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI

620 SATILAN MAMUL MALİYETLERİ HESABI

(Bu hesapların hepsinde aşağıda belirtilen ayrıntılar kullanılabilir, sadece hesabın gereği olarak satışı, maliyeti gibi eklemeler yapılır.)

00 Gövde Et

001 Küçükbaş Gövde Et

002 Büyükbaş Gövde Et

10 Parça Et

101 Koyun Pirzola

102 Koyun Şişlik

103 Koyun Kuşbaşı

104 Koyun Parça Et

105 Koyun Gerdan

106 Koyun Kıyma

109 Diğer Koyun Eti Çeşitleri

110 Sığır Bonfile

111 Sığır Kontrfile

112 Sığır Pirzola

113 Sığır Tranç

114 Sığır Nuar

115 Sığır Yumurta

116 Sığır Rosto

117 Sığır Sokum

118 Sığır Kuşbaşı

119 Sığır Kıyma

120 Diğer Sığır Eti Çeşitleri

## **20 Şarküteri Ürünleri**

- 201 Ekstra Sucuk
- 202 Baton Sucuk
- 203 Kangal Sucuk
- 204 Parmak Sucuk
- 205 Büfe Sucuk
- 210 S Salam
- 211 Dilli S Salam
- 212 Macar S Salam
- 213 Zeytinli S Salam
- 214 Etli S Salam
- 215 Biberli S Salam
- 216 Fıstıklı S Salam
- 217 Büfe S Salam
- 220 Sosis
- 221 Kakteyl Sosis
- 222 Soyulmuş Sosis
- 223 Tadım Sosis
- 224 Açık Sosis
- 225 Büfe Sosis
- 230 Kavurma
- 231 Dilimli Kavurma
- 232 Teneke Kavurma
- 235 Pastırma
- 236 Yayla Pastırma
- 240 Diğer Şarküteri Mamulleri

## **30 Yan Ürünler**

- 301 Küçükbaş Hayvan Yaş Deri
- 302 Büyükbaş Hayvan Yaş Deri
- 303 Salamura Koyun Derisi
- 304 Salamura Sığır Derisi
- 305 Asorti Edilmiş Koyun Derisi
- 306 Asorti Edilmiş Sığır Derisi
- 310 Küçükbaş Hayvan Ham Bağırsak
- 311 Büyükbaş Hayvan Ham İnce Bağırsak
- 312 Büyükbaş Hayvan Ham Kör Bağırsak

- 313 Büyükbaş Hayvan Ham Kalın Bağırsak
- 314 Orijinal Koyun İnce Bağırsak (Salamura)
- 315 Sığır İnce Bağırsak (Salamura)
- 316 Hava Kurusu Sığır Kör Bağırsak
- 317 Sığır Kalın Bağırsak (Salamura)
- 318 Asorti Edilmiş Sığır Düz Bağırsak
- 319 Asorti Edilmiş Koyun Bağırsak
- 320 İç ve Çöz Yağları
- 321 Böbrek Yağları
- 322 Deri Kazıntı Yağları
- 329 Diğer Yağlar
- 330 Baş (Küçükbaş – Ayak dahil)
- 331 Baş (Büyükbaş)
- 332 Ayak
- 333 Takım Ciğer (Küçükbaş-Yürek Dalak dahil)
- 334 Takım Ciğer (Büyükbaş)
- 335 Yürek-Dalak Takım
- 336 Dalak
- 337 Yürek
- 338 Testis
- 339 Mumbar
- 340 İşkembe(Küçükbaş)
- 341 İşkembe(Büyükbaş)
- 342 Kırkbayır
- 343 Şirden
- 349 Diğer Sakatatlar
- 350 Jöle İşkembe
- 351 Dil Söğüş Eti
- 352 Dil Epileti
- 353 Beyin Ezmesi
- 360 Kemik
- 362 Boynuz
- 363 Tırnak
- 367 Ham Safra
- 368 Pankreas
- 370 Et-Kemik Unu

- 371 Kemik Unu
- 372 Kan Unu
- 373 Tırnak-Boynuz Unu
- 374 Rendering Yağları
- 375 Don Yağı
- 376 Kemik İlik Yağı
- 377 Konsantre Safran
- 379 Diğer Yan Ürünler

### **Gider Çeşitleri Ayrıntı Listesi**

#### **0-İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

##### **01-Direkt ilk madde ve malzeme kullanımları**

- 010-İlk madde kullanımları
- 011-Yardımcı madde kullanımları
- 012-Yardımcı malzeme kullanımları
- 013-Direkt yan ürün kullanımları
- 014-Direkt işletme malzemesi kullanımları

##### **04-En direkt Malzeme Kullanımları**

- 040-Yakıt kullanımları
- 041-Ambalaj malzemesi kullanımları
- 042-Yedek parça kullanımları
- 043-Bakım onarım malzemesi kullanımları
- 049-Diğer işletme malzemesi kullanımları

#### **1-İşçi Ücret ve Giderleri**

##### **10-Brüt Ücretler**

- 101-Normal çalışma ücretleri
- 102-Geçici işçi ücretleri
- 103-Fazla çalışma ücretleri
- 104-Hafta tatili ve genel tatil ücretleri
- 105-Gece çalışma zammı
- 106-Yıllık izin ücreti
- 109-diğer brüt ücretler

##### **11-Tazminat ve Primler**

- 110-Kıdem tazminatları
- 111-İkramiyeler
- 112-Sosyal sigortalar işveren payı

- 113-Tasarrufu teşvik işveren payı
- 114-Konut edindirme yardımı
- 115-Kıdem tazminatı karşılık gideri
- 119-Diğer tazminat ve primler

12-Sosyal Yardımlar

- 120-Yemek yardımı
- 121-Giyecek yardımı
- 122-Çocuk ve aile yardımı
- 123-Doğum, ölüm, evlenme yardımı
- 129-Diğer sosyal yardımlar

19-Diğer İşçilik Ödemeleri

- 190-İşçi taşıma giderleri

(işçiliklerde direkt, indirekt ayırımı yapılmıştır. Esas üretim gider yerlerinde ortaya çıkan tüm işçilikler direkt , diğer gider yerlerindeki işçilikler ise indirektir)

2-Memur Ücret ve Giderleri

20-Brüt Ücretler

- 201-Aylıklar
- 202-Fazla çalışma ücreti
- 203-Yıllık izin ücretleri
- 209-Diğer brüt ücretler

21-Tazminat ve Primler

- 210-Kıdem tazminatları
- 211-İkramiyeler
- 212-Sosyal sigortalar işveren payı
- 213-Tasarruf teşvik işveren payı
- 214-Konut edindirme yardımı
- 215-Kıdem tazminatı karşılık giderleri
- 219-Diğer tazminat ve giderler

22-Sosyal Yardımlar

- 220-Yemek yardımı
- 221-Giyecek yardımı
- 222-Çocuk ve aile yardımı
- 223-Doğum, ölüm, evlenme yardımı
- 229-Diğer sosyal yardımlar

29-Diğer Memur Ücret ve Ödemeleri

- 290-Diğer memur ücret ve giderleri

### **3-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

#### **30-Enerji Giderleri**

300-Elektrik

301-Su

309-Diğer enerji giderleri

#### **31-Bakım-Onarım Giderleri**

310-Üretim makineleri bakım onarımı

311-Diğer M.D.V. bakım onarımı

319-Diğer bakım onarım giderleri

#### **32-Haberleşme Giderleri**

320-Posta giderleri

321-Telefon – tele faks giderleri

322-Kargo giderleri

323-İlan giderleri

329-Diğer haberleşme giderleri

#### **33-Danışmanlık hizmetleri**

330-Mali müşavir ve yeminli mali müşavir giderleri

#### **34-Pazarlama Faaliyeti Giderleri**

340-Bayilere dağıtım giderleri

341-Taşıma giderleri

342-Tartı ve analiz giderleri

349-Pazarlama iye ilgili diğer giderler

### **39-Diğer Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler**

### **4-Çeşitli Giderler**

#### **40-Reklam ve Tanıtım Giderleri**

400-Reklam giderleri

401-Fuar ve sergi katılımları

409-Diğer tanıtım giderleri

#### **41-Kira Giderleri**

410-Bina kiralari

411-Taşıt kiralari

412-Finansal kiralama giderleri

419-Diğer kira giderleri

#### **42-Sigorta Giderleri**

420-M.D.V. Doğal afet sigortaları

421-Stok doğal afet sigortaları



- 422-Taşıt araçları sigortaları
- 423-Taşıma sigortaları
- 429-Diğer sigorta giderleri
- 43-Mahkeme ve Noter Giderleri
  - 430-Mahkeme giderleri
  - 431-Noter ücretleri
- 49-Diğer Çeşitli Giderler
  - 490-Yolluk ve seyahat giderleri
  - 491-Havale ve tahsil giderleri
  - 492-Birlik ve oda aidatları
  - 499-Diğer çeşitli giderler
- 5-Vergi Resim ve Harçlar
  - 50-Vergiler Resimler ve Harçlar
    - 500-Emlak vergileri
    - 501-Taşıt vergileri
    - 502-Damga vergisi
    - 503-Gümrük vergileri
    - 504-Belediye resimleri
    - 505-Tapu harçları
    - 506-Diğer belge harçları
    - 509-Diğer vergi resim ve harçlar
- 6-Amortisman ve Tükenme Payları
  - 60-Maddi Duran Varlık Amortismanları
    - 601-Yer üstü düzen amortismanları
    - 602-Binalar amortismanı
    - 603-Tesis makine ve cihaz amortismanı
    - 604-Taşıtlar amortismanı
    - 605-Demirbaşlar amortismanı
    - 609-Diğer maddi duran varlık amortismanı
  - 61-Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanları
    - 610-Haklar amortismanı
    - 611-Şerefiye amortismanı
    - 612-Kuruluş ve örgütlenme amortismanı
    - 613-Araştırma ve geliştirme giderleri amortismanı
    - 614-Özel maliyetler amortismanı
    - 619-Diğer maddi olmayan duran varlık amortismanları

