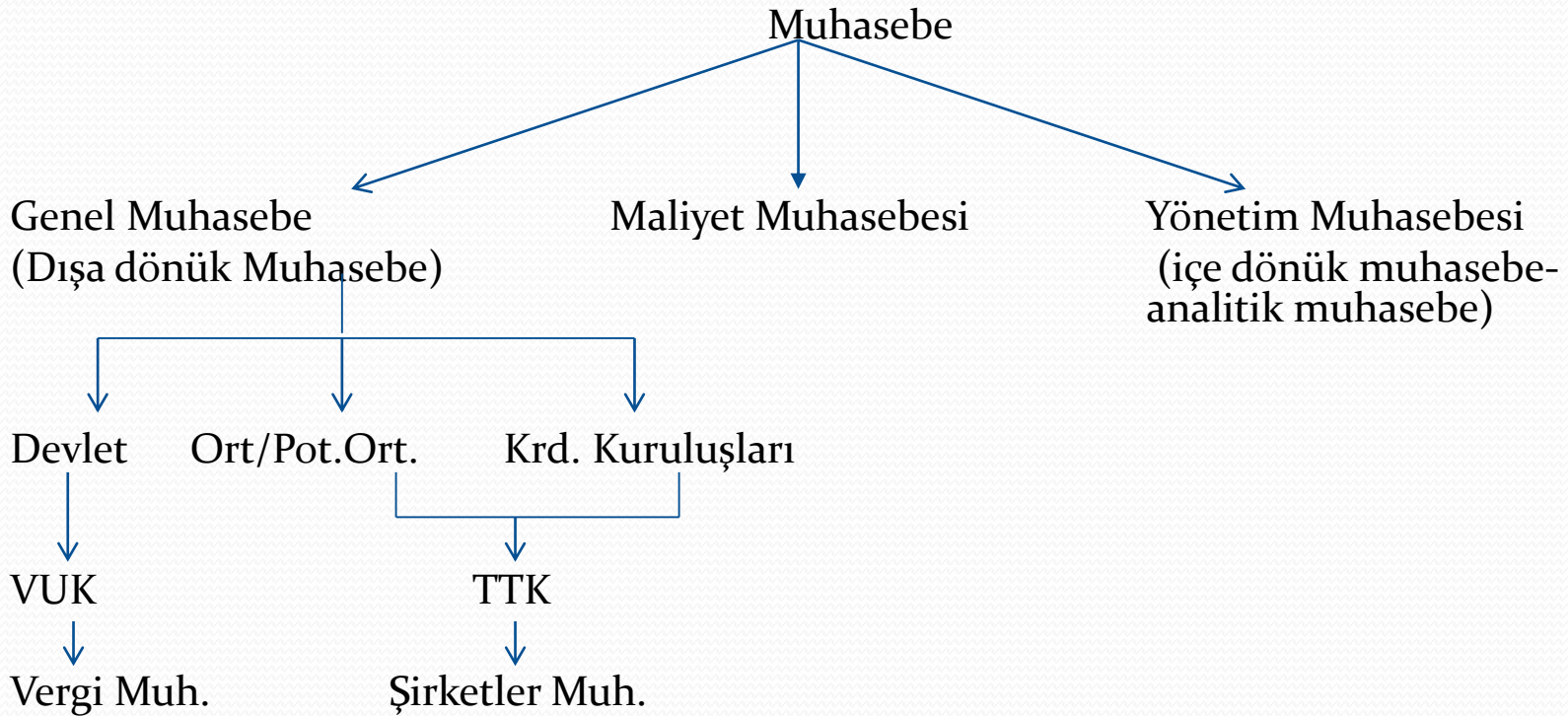


MALİYET MUHASEBESİ-1

Öğretim Üyesi: Prof. Dr. Melek EKER

TEMEL KAVRAMLAR

- **Muhasebe**, “işletmelerin faaliyet dönemlerine ilişkin, mali olayların, parasal görünümüne ait verileri toplayan ve bu verilere göre kayıt yapan, kayıtlama işleminden sonra bilgileri kendi arasında sınıflayan, bunun sonucunda elde edilen verileri analiz edip, özet raporlar hazırlayan ve bunları işletme ile ilgilenen kişilere sunan bir bilim dalıdır.

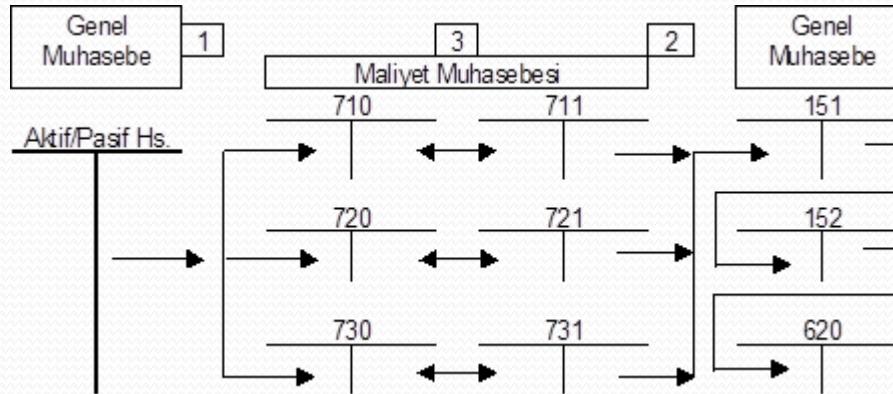


Maliyet muhasebesi:

- İşletmede yapılan her türlü faaliyetin, işletme biriminin ve üretim konusu mamul veya hizmetin üretim maliyetlerinin(fiili, tahmini veya standart maliyetinin) hesaplanması, kaydedilmesi, sonuçların raporlanması ve analiz edilmesini kapsayan işlemler bütünüdür.
- **Maliyet muhasebesinin Amaçları:**
 - İşletmede üretilen mamul yada hizmetin birim maliyetini hesaplamak
 - Maliyetlerin kontrolü ve maliyet azaltımına katkı sağlamak,
 - Geleceğe yönelik Planların(bütçelerin) yapılmasına yardımcı olmak ve
 - İşletme kararlarının alınmasına yardımcı olmaktır.

Maliyet Muhasebesi ve Genel Muhasebe İlişkisi

- Genel muhasebe, işletmede oluşan değer hareketlerini izleyerek, işletmenin faaliyet sonuçlarını, varlık ve kaynak yapısını işletmeyle ilgili taraflara sunar. Maliyet muhasebesi ise, genel muhasebe verilerini kullanarak işletme içinde oluşan değer dönüşümlerini maliyet açısından izleyerek gerekli maliyet raporlarını hazırlar. Maliyet muhasebesinin oluşturduğu sözkonusu bilgiler genel muhasebe tarafından kullanılarak varlık kayıt ve değerlemelerinde kullanır. Böylelikle, maliyet ve genel muhasebe birbirine entegre olarak işletmede hesap sistemini oluştururlar.



Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ilişkisi

Yönetim muhasebesi, yöneticilerin karar vermek için ihtiyaç duyduğu muhasebe bilgilerinin sağlanması ile ilgilenir. Maliyet muhasebesi ise gerek iç ve gerekse dış raporlama amacı ile üretilen mamul veya hizmet maliyetini belirler ve raporlar. Maliyet muhasebesinin yönetim muhasebesine sağladığı bu önemli katkı nedeniyle, maliyet muhasebesi yönetim muhasebesinin bir parçası olarak görülebilir.

Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları

- **Maliyet**, bir amaca ulaşabilmek için katlanılan fedakarlıklar toplamı olarak tanımlanır ve bu tanımda, aşağıdaki özellikler bulunur:
 - Katlanılan fedakarlık, işletmenin faaliyet konusuyla ilgili olmalıdır.
 - Söz konusu üretim faktörünün para ile ifade edilebilen ekonomik bir değeri bulunmalıdır.
- **Gider(Masraf)**: ekonomik bir yarar sağlamak amacıyla bir harcamanın yapılması veya bir varlık yada hizmetin tüketilmesidir. Yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, giderlerin oluşabilmesi için, üç temel unsurun yerine gelmiş olması gerekmektedir. bunlar sırasıyla;
 - Amacın ekonomik bir yarar elde etmeye yönelik olması,
 - Giderlerin bir harcama veya
 - Eldeki bir kıymet yada hizmet tüketimi sonucu ortaya çıkması koşullarıdır. Bu açıklamalara göre; eğer bir harcama veya hizmet tüketimi gelir elde etmek için gerekli ise “gider”, gereksiz ise “zarar” niteliğini taşımaktadır.
- **Harcama**: ödeme deyiminden farklı bir kavram olup bir varlık veya hizmetin sağlanması yada zararın kapatılması amacıyla para verme, mal verme, hizmet verme, borç altına girme ortaklık hakkı tanıma vb anlamdadır. Bu açıklamaya göre, örneğin bir kıymet alımında borçlanmamız “harcama” olduğu halde, daha sonra bu borcun kapatılması bir “ödeme”dir.

GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Giderler, amaca göre farklı şekilde ayrıma tabi tutulabilir. Burada, maliyet muhasebesi açısından önemli görülen aşağıdaki ayrımlar açıklanacaktır.

- Çeşit Esasına Göre Giderler
- Mamule Yüklenmesine Göre Giderler
- İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler
- Üretim Miktarı Karşısındaki Değişkenliğine Göre Giderler
- Fiili Veya Önceden Belirlenmiş Olmasına Göre Giderler
- Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

Çeşit Esasına Göre Giderler

- Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı 7/B seçeneğinde hesaplar çeşit esasına göre oluşturulmuştur.

Bunlar:

- **İlkmadde ve malzeme giderleri**

Bu giderler, işletmede kullanılan ilkmadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemeleri gibi giderlerden oluşur.

- **İşçi ücret ve giderleri**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde çalışan işçilerin ücret, prim, ikramiye, tazminat ve işverence karşılanan sosyal güvenlik ödemelerini kapsar.

- **Memur ücret ve giderleri**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde çalışan yönetici ve memurların maaş, prim, ikramiye, tazminat ve işverence karşılanan sosyal güvenlik ödemelerini kapsar.

- **Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler**

İşletmenin başka kurumlardan sağladığı fayda ve hizmetler bu grup altında yer alır. Dışarıdan sağlanan elektrik, su, doğalgaz, haberleşme hizmetleri, bakım hizmetleri v.b. giderlerden oluşur.

- **Çeşitli giderler**

İşletmede diğer gider çeşitleri içine dahil edilemeyen giderlerden oluşur. Kira giderleri, sigorta giderleri, eğitim giderleri bu gruba örnek verilebilir.

- **Vergi, resim ve harçlar**

Yasalar gereği tahakkuk eden bina ve taşıt vergileri gibi gider niteliğindeki vergi resim ve harçlardan oluşur.

- **Amortismanlar ve tükenme payları**

İşletmenin duran varlıkları için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur.

- **Finansman giderleri**

Gerek yatırım ve gerekse işletme (çalışma) sermayesi ihtiyacını karşılamak için yapılan kısa veya uzun vadeli borçlanmalara ait faiz, kur farkları, komisyon gibi giderleri kapsar.

Mamule Yükleneşine Göre Giderler

- Direkt (Dolaysız) giderler
- Endirekt (Dolaylı) giderler

Direkt giderler, hangi mamul için katlanıldığı tam olarak belirlenebilen; endirekt giderler ise, mamule göre belirlenemeyen, ancak belirli anahtarlar kullanılarak mamul maliyetine yüklenebilen giderlerdir.

İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler

- **Üretim giderleri**

İşletmede üretilen mamul veya hizmetin üretim maliyetini oluşturan giderlerdir. Üretim giderleri; direkt ilkmadde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur.

- **Araştırma ve geliştirme giderleri**

Araştırma ve geliştirme faaliyetleriyle ilgili giderlerdir. Bu giderler, hem dönem içinde ortaya çıkan aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri, hem de önceki dönemlerde ortaya çıkıp aktifleştirilmiş araştırma ve geliştirme giderleri itfa (amortisman) paylarından oluşur.

- **Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri**

Mamulün stoklara aktarılmasından ve hizmetin tamamlanmasından sonra, bunların tüketiciye teslimine kadar yapılan pazarlama faaliyetleri ile ilgili giderlerdir

- **Genel yönetim giderleri**

Bir işletmenin yönetim fonksiyonuyla ilgili bulunan, yönetim politikasının belirlenmesi, organizasyon ve kadrolama, büro hizmetleri, halkla ilişkiler, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, mali işler servisleri v.b. işleriyle ilgili giderlerden oluşur.

- **Finansman giderleri**

İşletmenin para bulma ve kullanma ile ilgili giderleridir. Bu giderler de finansman fonksiyonunun giderlerini oluşturur.

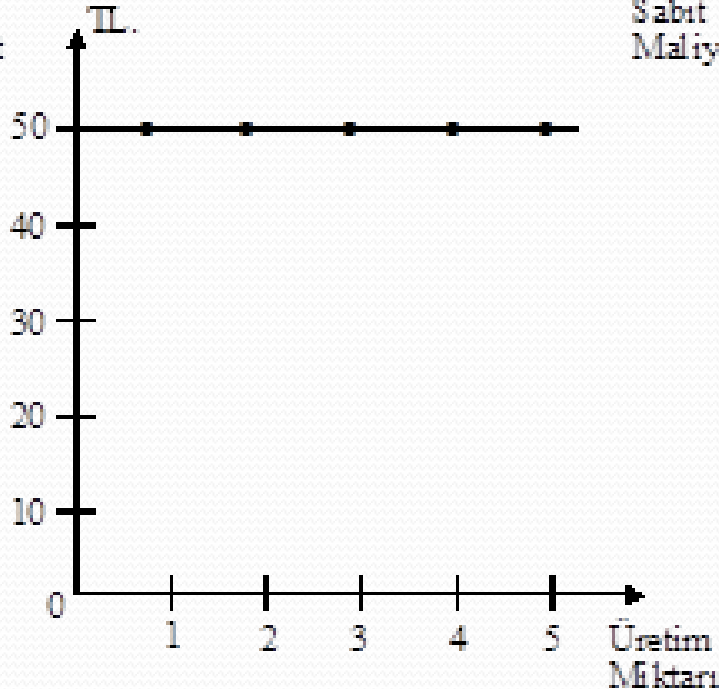
Üretim Miktarı Karşısındaki Değişkenliğine Göre Giderler

- Sabit giderler,
- Değişken giderler,
- Yarı değişken giderler
- Yarı sabit giderler olmak üzere dört grup altında incelenebilir.

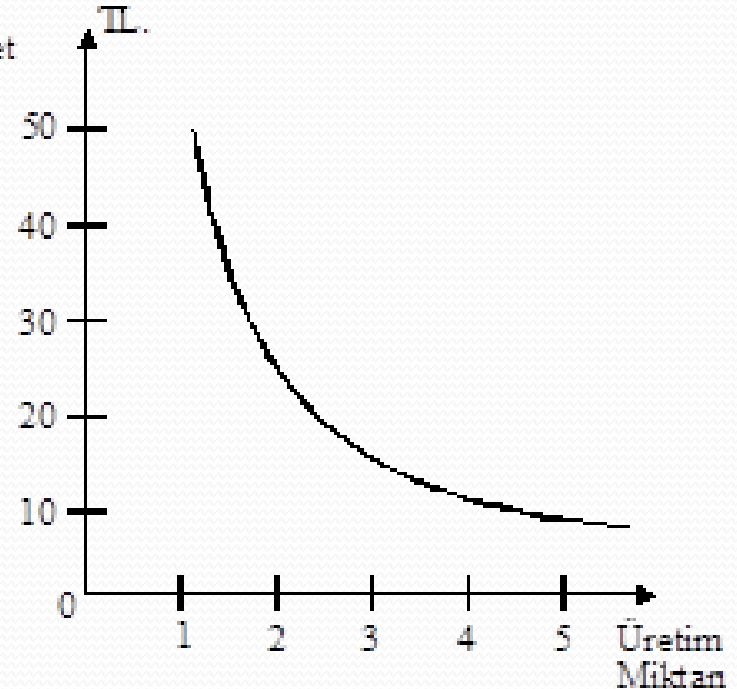
Sabit Giderler:

- Kısa dönemde belirli bir çalışma kapasitesi aralığında, iş hacminde meydana gelen artış ve azalışlardan etkilenmeyen, diğer bir deyişle hep aynı düzeyde kalan giderler “sabit giderler” adı verilir.

Toplam
Sabit
Maliyet



Birim
Sabit
Maliyet



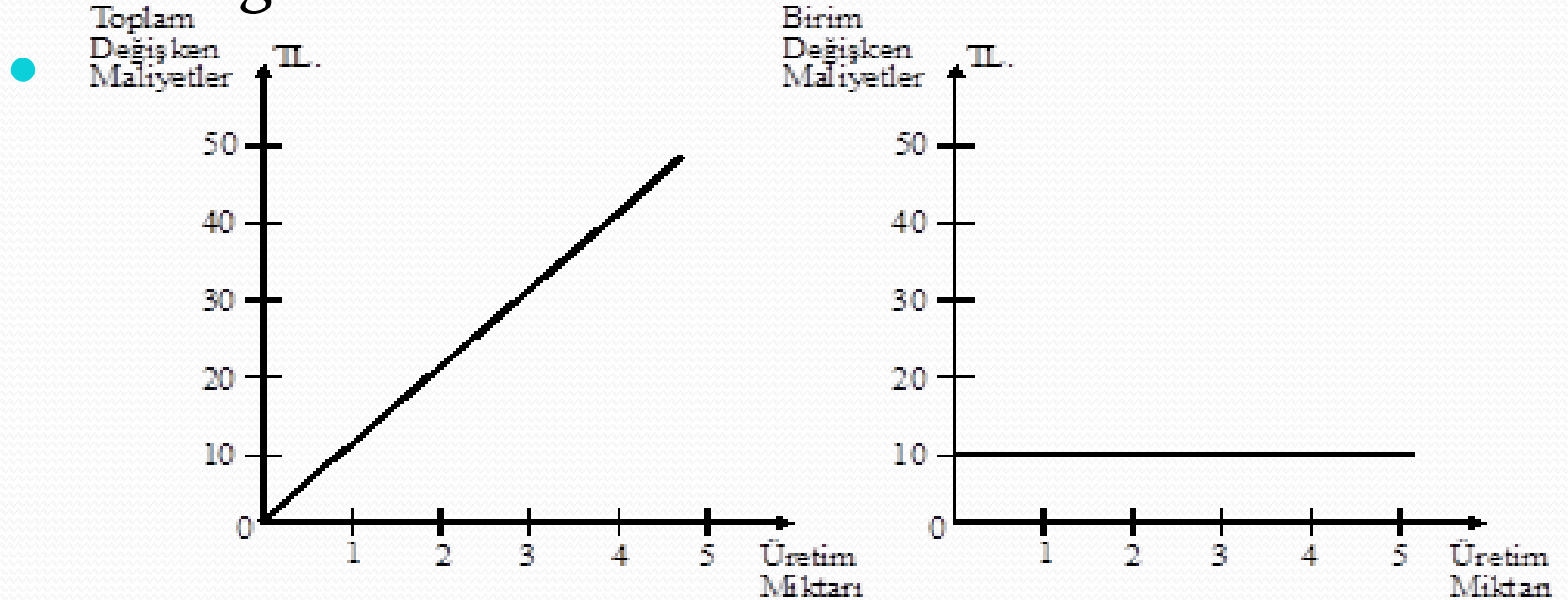
Sabit Giderler:

Sabit giderleri işletmelerde meydana geliş biçimleri açısından iki ana grupta toplamak olanaklıdır. Bunlar, yapısal (bağlayıcı) sabit giderler ve istemli (programlanmış) sabit giderlerdir.

- **Yapısal (bağlayıcı) sabit giderler:** bu tür sabit giderler işletmenin, fiziksel, örgütsel ve finansal yapısı itibariyle ortaya çıkan giderlerdir. Örneğin; fiziksel yapıya bağlı, amortisman, kira, sigorta giderleri, örgütsel yapıya bağlı, üst yönetici aylıkları, finansal yapıya bağlı ihraç edilen tahvil ve diğer uzun vadeli borçların, içinde bulunulan döneme isabet eden faiz giderleri gibi.
- **İstemli (programlanmış) sabit giderler:** bu tür sabit giderler, her bütçe dönemi başında tutarı, yöneticiler tarafından saptanan giderlerden oluşmaktadır. Bunlara reklam giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, danışmanlık ücretleri vb. gibi giderler örnek gösterilebilir.

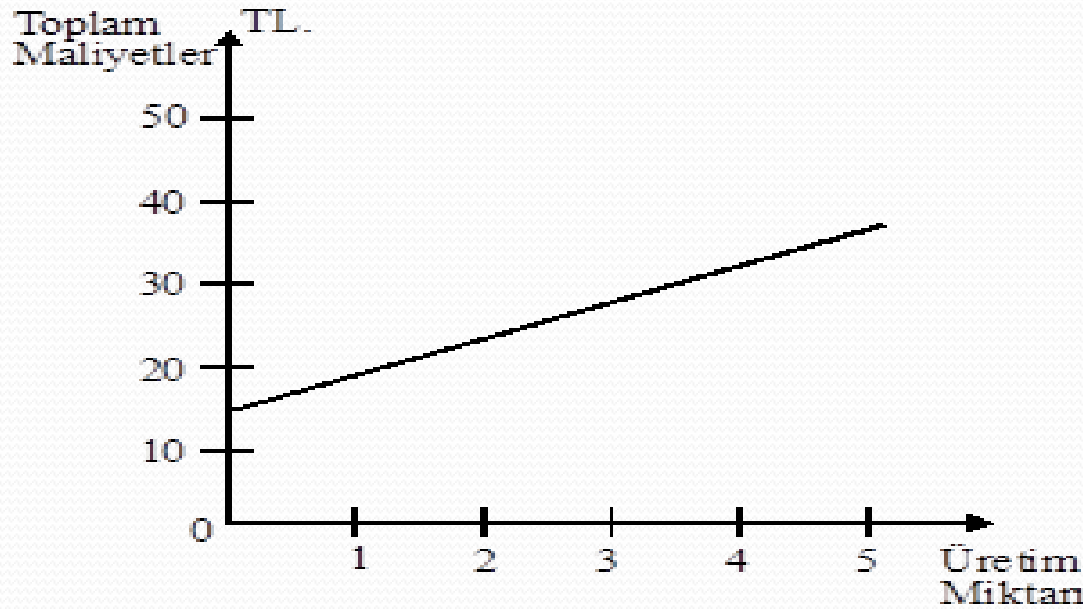
Değişken Giderler:

- İş hacmiyle aynı yönde ve genellikle aynı oranda değişme gösteren (iş hacmi artıkça yükselen, azaldıkça düşen), iş hacmi sıfırlanınca kendiliğinden ortadan kalkan giderlere, değişken gider adı verilir. Direkt işçilik ve direkt ilkmadde giderleri değişken giderlere örnek gösterilebilir.



Yarı Değişken Giderler:

- Bünyelerinde sabit bir gider unsuru bulunmakla beraber iş hacmiyle aynı yönde değişme gösteren giderlerdir. Bu giderlerin iki temel özelliği söz konusudur.
 - iş hacmiyle aynı yönde fakat iş hacmine göre daha düşük oranda artar veya azalırlar.
 - Bu giderler iş hacmi “sıfır” olsa bile tamamen ortadan kalkmazlar.



Yarı Sabit Giderler:

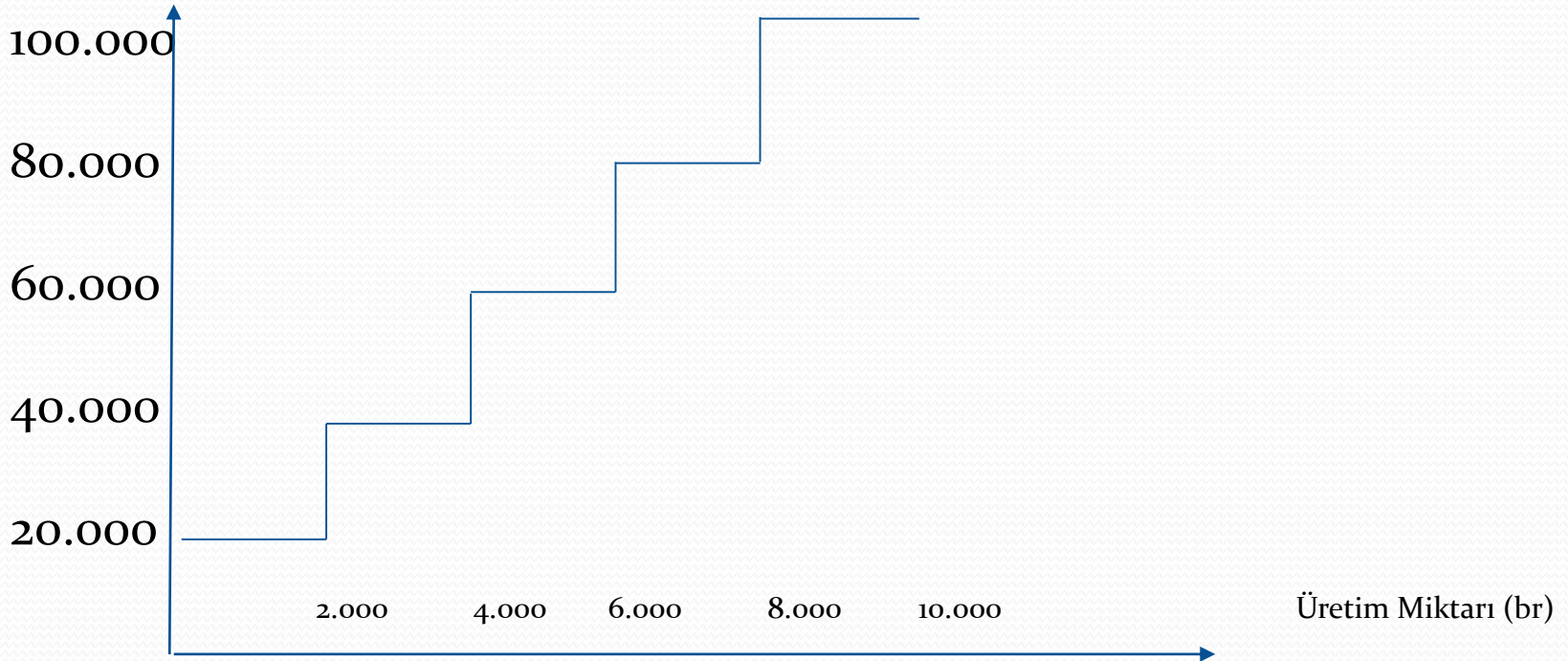
- İşletme veya çalışma biriminin kapasitesi dahilinde, belirli iş hacmi aralığında sabit kalan, ancak bu aralıklar dışına çıkıldığı anda, iş hacminin artışı yada azalışı yönünde ani sıçramalar gösteren ve yine belirli bir faaliyet aralığında sabit kalan giderlerdir.
- Örneğin; 10.000 birim üretim kapasitesi olan bir üretim işletmesinde üretimin her 2.000 biriminde bir kalıp eskitilmektedir. Bu kalıpların birim maliyeti 20.000 TL dir. bu durumda değişik üretim hacmindeki kalıp giderleri aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

Üretim Hacmi(Br)

Kalıp Gideri (TL)

0- 2.000	20.000.-
2.000 -4.000	40.000.-
4.000-6.000	60.000.-
6.000-8.000	80.000.-
8.000-10.000	100.000.-

Toplam Maliyet (TL)



Fiili veya Önceden Belirlenmiş Olmasına Göre Giderler

Giderler, fiili veya önceden belirlenmiş giderler olabilir. Bu sınıflama aşağıdaki gibidir:

- Fiili (gerçekleşen, tarihi) Giderler
- Önceden Belirlenmiş Giderler
 - Tahmini (geçmiş tecrübelerle göre beklenen) Giderler
 - Standart (teknik olarak olması gereken) Giderler

Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

Bir giderin oluşması, belli bir yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyor ve değişebiliyorsa bu gider ilgili yönetici için kontrol edilebilir gider, eğer bir gider unsuru yöneticilerin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmiyorsa, kontrol edilemeyen gider olmaktadır.

YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILAN BAZI MALİYET KAVRAMLARI

Karar seçeneklerinin değerlendirilmesi açısından önemli olan, bazı maliyet kavramları şunlardır.

- **Geçerli Maliyetler:** Alınacak kararlarda, mutlaka göz önünde tutulması gereken gelecekle ilgili, seçenekler arasında farklılık gösteren maliyetlerdir.
- **Batık Maliyetler:** Geçmişte gerçekleşmiş ve alınacak yeni kararlara etkisi olmayan maliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle, geçerli maliyet özelliği taşımayan maliyetler, batmış maliyetlerdir. Örneğin daha önce satın alınan bir kıymetin maliyeti, Peşin ödenmiş ve geri alınması mümkün olmayan kira giderleri, bir makinenin amortismanı ve sigortası batık maliyetlerdir.

Fırsat Maliyeti:

- Alternatif (vazgeçme maliyeti) maliyet olarak da adlandırılan bu maliyet amaca ulaşmak için kendisinden vazgeçilen en yüksek net kazanç tutarıdır.
- Örneğin işletmenin elinde bulunan 1.000.- TL'lik nakit parasını elinde tutabileceği gibi, %60 faizle bankaya yatırma, % 70 faizli X A.Ş. nin tahvilini alma ve % 80 faizli vergiden muaf devlet iç borçlanma tahvili alma olanağının bulunduğunu varsayarsak, işletmenin her seçeneğine ait fırsat maliyeti ve net ekonomik K/Z' ları aşağıdaki gibidir.

	Elde Tutma	Bankaya Yatırma	X A.Ş. Tahvili Satın Alma	D.İç Borçl. Tahv. Alma
Brüt Kazanç	.-	600.-	700.-	800
İnd.(vergi %20)	.-	120.-	140.-	--
Net Kazanç	.-	480.-	560.-	800.-
Fırsat Maliyeti	800.-	800.-	800.-	560.-
Net Ekonomik K/Z	(800.-)	(320)	(240.-)	240.-

- **Marjinal Maliyet:** Üretim miktarındaki bir birimlik artışın işletmenin toplam giderlerinde neden olduğu artıştır. Bu kavram iktisadi analizlerde yaygın olarak kullanılır.
- **Hedef Maliyet:** İşletmenin veri satış fiyatından hedef karını düşerek bulduğu maliyettir. İşletme, hedef maliyete ulaşabilmek için, yeni tasarım ve mamul geliştirme, mevcut mamullerde maliyet iyileştirme, daha etkin planlama ve değer yaratmayan faaliyetlerden kaçınma konuları üzerinde çalışır.
- **Ek Maliyetler:** farklı iki seçenekten herhangi birinin seçilmesi nedeniyle, toplam maliyette ortaya çıkan fark “ek maliyet” olarak adlandırılır. Örneğin ilk maddeyi Eskişehir ve izmir’den almamız durumunda ortaya çıkan fark ek maliyettir. Ek maliyetler, yukarıda anlatılanlardan başka, faaliyet hacminde meydana gelen bir artışın giderlerdeki, dolayısıyla sonuçta toplam maliyetteki değişimler olarak da karşımıza çıkar. Yani, bir kararın işletme giderlerinde yarattığı toplam etkidir. Ek maliyetle ilgili analizler özellikle fiyatlama kararlarında önemli bir yere sahiptir. Durumu, aşağıdaki gibi bir örnek vererek açıklayalım.

Örnek:

Bir işletmenin tam çalışma kapasitesi aylık, 100.000 br dolayında olup, işletmede normal olarak ayda 60.000 br üretmektedir. Piyasanın incelenmesinden sonra sözü edilen mamullerden her ay 75.000 br üretip satılabileceği gözlenmiş ve bu nedenle önümüzdeki ay üretimin 60.000 br den 75.000 birime çıkarılması düşünülmektedir. Her iki seçeneğin giderlerdeki ve sonuçta toplam maliyetteki meydana getireceği değişiklik ise aşağıdaki gibidir.

GİDERLER	I.SEÇENEK	II.SEÇENEK	FARK
İlk Madde Giderleri	8.000.000.-	10.000.000.-	2.000.000.-
İşçilik Giderleri	12.000.000.-	16.000.000.-	4.000.000.-
Enerji Giderleri	500.000.-	650.000.-	150.000.-
Kira ve Amortismanlar	900.000.-	900.000.-	-
TOPLAM MALİYET	21.400.000.-	27.550.000.-	6.150.000.-