DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Maliyet unsurları ve Üretilen Mamul Maliyeti
ÜNİTE NO 1
YAZAR Prof.Dr. HÜSEYİN ALİ KUTLU

MALİYET KAVRAMI

Giderr ve maliyet kavramları birbirine çok benzediğinden dolayı bazen birbirinden ayırt etmede zorluklar yaşanabilmektedir. Gider tanımlanırken yararı tükenen maliyetlerden söz edilir. Oysa " maliyet", bir mal ya da hizmetin ediniminde o dönem yapılan harcamalarla önceki dönemlerde yapılan harcamalardan o mal ya da hizmetin edinimindeki katlanılan fedakârlıkların parasal tutarlarıdır. Kısaca maliyet; bir mal ya da hizmeti elde etmek için doğrudan veya dolaylı olarak yapılan harcamaların toplamıdır. Muhasebecilere göre ise maliyet; belirli bir amaca ulaşmak için fedakârlıkta bulunulan veya vazgeçilen kaynaklardır.

ÜRETİM MALİYETİ VE UNSURLARI

Bir işletmenin üretim faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal karşılığı "üretim maliyeti" olarak tanımlanmaktadır. Bu maliyet, üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan mamul veya hizmetin maliyetini meydana getirir. Üretimle ilgili olarak katlanılan maliyetler oldukça çeşitlidir. Ancak bu maliyetleri derli toplu olarak üç ana grupta incelemek mümkündür.Bunlar;

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri,
- Direkt işçilik giderleri,
- Genel üretim giderleridir.

Giderlerin muhasebe kayıtlarında takibi Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayımlanan hesaplarda iki seçenek olarak sunulmaktadır: 7/A ve 7/B seçeneği. Bunlardan 7/A seçeneği "fonksiyon esasına göre" düzenlenmişken, 7/B seçeneği "gider çeşitleri" esasına göre düzenlenmiştir.
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin bir kısmının ürünle ilişkisi doğrudan kurulabilirken bir kısmının kurulamaz. Bu anlamda üretilen mamulün bünyesine giren, ekonomik bakımdan önemli yer tutan ve hangi mamul veya mamul grubu için kullanıldıkları izlenebilen ilk madde ve malzemelere direkt ilk madde ve malzeme denir. Örneğin; bir elbise üretiminde kullanılan kumaş, astar ve tela direkt ilk madde ve malzemedir.
Endirekt madde ve malzemeler ise; direkt ilk madde ve malzemeler dışında kalıp, nihai mamullerin tamamlanabilmesi için kullanılan her türlü malzemelerdir. Bunlar direkt ilk madde ve malzemelere nazaran daha az kullanılırlar, bazen ne kadar kullanıldıklarının tespiti bile mümkün olmayabilir. Bazen de ne kadar kullanıldıkları tespit edilse bile ekonomik değerinin saptanmasının zor olduğu veya önemsiz tutarlarda kaldığı madde ve malzemelerdir. Örneğin, elbise üretiminde kullanılan dikiş ipliği gibi. Üretimde kullanmak üzere malzeme alındığında tutar 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nın Borcuna kayıtlanır.
Malzeme üretime sevkedildiğinde ise direkt ya da endirekt oluşuna göre; direkt malzeme 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri'nin, endirekt malzeme ise 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'nın Borcuna kaydedilirken 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı alacaklandırılır. Direkt İşçilik Giderleri Üretimin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan işçilikler ikiye ayrılır.
Birincisi "direkt işçilikler" diğeri ise "endirekt işçilikler"dir. İşçilik giderleri, işletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirebilmek için çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen (esas işçilikler, fazla mesailer, primler, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal güvenlik kurumuna ödenecek işveren primleri, her türlü sosyal yardımlar vb.) tutarları kapsar. Direkt işçilik giderleri: Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur. Örneğin bir konfeksiyon fabrikasında dikiş makinasında çalışarak üretim gerçekleştiren işçiye ödenen ücretler gibi. İşçi Ücret ve Giderleriyle İlgili Temel Kavramlar İşçi ücretlerinin belirlenmesinde birçok kavram karşımıza çıkar bunlardan bazıları; ücret, çıplak ücret, giydirilmiş ücret, brüt ücret: net ücret, ikramiye, SGK primleri, gelir vergisi, damga vergisi, işveren payları gibi kavramlardır. Bu kavramların tanımları ve ücret hesaplanmasının nasıl yapıldığı ünite içerisinde yer almaktadır.
İşçi Ücret ve Giderlerinin Belirlenmesi İşçi ücret ve giderlerinin içinde çok sayıda farklı unsur bulunduğundan işletmeler ihtiyacına göre hesap planında farklı bölümlemeler yapabilir. Hesap planında yapılacak bu bölümlemeden önce bir işçilik giderinin direkt/endirekt ayrımına tabi tutulması gerekir. Direkt işçilikler 7/A seçeneğinde 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı'nda, 7/B seçeneğinde ise 791 İşçi Ücret ve Giderleri Hesabı'nda takip edilir. Endirekt işçilikler ise 7/A seçeneğinde 730 Genel

Üretim Giderleri, 7/B seçeneğinde yine 791 kodlu hesapta açılacak alt hesaplarda takip edilir. Genel Üretim Giderleri Üretimle ilgili olan ancak direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışındaki her türlü gider "genel üretim gideri" olarak değerlendirilir. Buna göre (üretimle ilgili olmak şartıyla); endirekt ham madde ve malzeme, endirekt işçilikler, memur ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harçlar, amortismanlar ve diğer çeşitli giderler, genel üretim gideri olarak değerlendirilecek ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı'na kaydedilecektir (7/A seçeneğinde).

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİNİN HESAPLANMASI

Üretilen mamul maliyetinin hesaplanmasında temel mantık; bir tarafta üretim için katlanılan giderler, diğer tarafta bu giderler karşılığında elde edilen ürün dikkate alınarak maliyetlerin ürün başına düşen tutarının hesaplanmasıdır. Örneğin toplam 100.000 TL üretim gideri (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) yapılmış ve karşılığında 100 takım mobilya üretilmişse bir takım mobilyanın maliyeti; 100.000 TL / 100 Takım = 1.000 TL/Takım olarak bulunur. Ancak burada dikkate alınması gereken bazı hususlar vardır; Bunlardan biri, dönem başında üretime başlarken geçen dönemden kalan ve henüz üretimi tamamlanmamış yarı mamul var mıdır? Yine diğer bir husus, dönem sonunda mamullerin hepsi tamamlanmış mıdır, yoksa yarı mamul hâlinde ürün kalmış mıdır? Dönem başı veya dönem sonu yarı mamul stokunun olup olmaması durumlarında farklı hesaplama yöntemleri kullanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için üniteye bakınız.

ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ VE SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOLARI

Üretilen Mamul Maliyeti Tablosu aslında Satışların Maliyeti Tablosu'nun bir parçasıdır. Üretim işletmelerinde bu tablolar döneme ait üretim faaliyetini ve dolayısıyla üretim maliyetlerini derli toplu göstermesi bakımından önemlidir. Özellikle Gelir Tablosu'nun sağlıklı bir şekilde hazırlanabilmesi için öncelikle Üretilen Mamul Maliyeti Tablosu'nun ve satışların maliyeti tablolarının hazırlanması gerekir. Satışların Maliyeti Tablosu Satışların Maliyeti Tablosu işletmenin dönem içindeki stok hareketlerini, üretim maliyetini, satı¬lan mamul maliyetini, satılan hizmet maliyetini gösterir. Satışların ma¬liyeti tablosu bir bakıma Gelir Tablosu'nun eki niteliğindedir. Gelir Tablosu'nda yer alan satışların maliyeti bölümü ayrı bir tabloda hesaplanarak gelir tablosunda yerine konur.

MALİYET SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

Maliyet sistemi; maliyetlerin kapsamı, nitelikleri ve hesaplanma şekilleriyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanıldığı sistemdir. Bir maliyet sisteminden söz edebilmek için, değişik açılardan gruplandırılan üç takım maliyet yönteminin her birinden en az bir yöntemin alınarak bir araya getirilmesi gerekmektedir. Maliyet sisteminin bir anlamda alt gruplarını oluşturan söz konusu maliyet yöntemleri yazılı kaynaklarda farklı gruplarda toplanabilmektedir. Ancak bu grupları temelde dört ana başlık altında toplamak mümküdür;

Maliyet kapsamına göre maliyet yöntemleri

a) Tam Maliyet Yöntemi
b) Değişken Maliyet Yöntemi
c) Normal Maliyet Yöntemi
d) Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet Yöntemi)

Maliyetlerin saptanma zamanına göre maliyet yöntemleri

a) Fiili Maliyet Yöntemi
b) Tahmini Maliyet Yöntemi
c) Standart Maliyet Yöntemi

Maliyetlerin saptanma şekline göre maliyet yöntemleri

a) Sipariş Maliyet Yöntemi
b) Safha Maliyet Yöntemi

Gider dağıtımında esas alınan baza göre maliyet yöntemleri

a) Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi
b) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Maliyet Kapsamına Göre Maliyet Yöntemleri

Tam Maliyet Yöntemi: Direkt, endirekt, sabit, değişken olmasına bakılmaksızın, dönemin üretim giderlerinin tamamının üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek stoklara alındığı maliyet yöntemidir. Diğer bir ifadeyle; bu yöntemde mamul birim maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin tamamından pay alır.

Değişken Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde sabit giderler mamul maliyetine yüklenmez ve dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Dolayısıyla değişken nitelikteki giderler mamul maliyetine dâhil edilir. Değişken Maliyet Yöntemi'nin en önemli özelliği, toplam maliyetleri sabit ve değişken maliyetler olmak üzere iki kısma ayırmasıdır. Sabit maliyetler dönem gideri olarak değerlendirilir. Ürünün satış fiyatı ile değişken maliyetleri arasındaki fark "katkı payı" olarak isimlendirilir. Birim katkı payı ile dönemin satış miktarı çarpılarak toplam katkı payı elde edilir. Hesaplanan toplam katkı payından dönemin sabit maliyetleri düşülerek de dönem kârı elde edilir.

Kâr = Miktar x (Birim Fiyat – Birim Değişken Maliyet) – Toplam Sabit Maliyet Katkı Payı

Yukarıdaki formülü biraz daha sadeleştirirsek, Kâr = (Miktar x Katkı Payı) – Toplam Sabit Maliyet

Üretim miktarı ile aynı dönemdeki satış miktarının eşit olması durumunda (stoklarda değişim olmadığı durum) tam ve değişken maliyet maliyet yöntemlerine göre hesaplanan kâr rakamları aynı olur. Stoklarda değişim olduğu zamanlarda ise bu iki yöntemle hesaplanan kâr rakamları farklı çıkar.

Normal Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümü üretim maliyetlerine yüklenir. Boş kapasiteye veya veya kapasitenin aşılan kısmına düşen sabit genel üretim giderleri "kapasite sapması" olarak nitelendirilerek ayrıştırılır ve kayıtlar denkleştirilir. Türkiye Muhasebe Standartları 2 (Stoklar) Standardı'da maliyetlerin hesaplanmasında normal maliyet yönteminin kullanılmasını öngörmektedir.

Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde üretilen mamullerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenmekte, genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle; genel üretim giderleri mamulün maliyetine yüklenmemektedir. Genel üretim giderlerinin çok düşük veya anlamsız kaldığı durumlarda yöntemin uygulanması daha uygundur. Ancak günümüzde genel üretim giderlerinin maliyetlerde önemli bir ağırlığa sahip olması nedeniyle yöntemin uygulanması sağlıksız maliyet hesaplamalarına neden olacaktır. Bu nedenle çok fazla uygulama alanı yoktur.

Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Yöntemleri

Fiilî Maliyet Yöntemi: Gerçek maliyet veya tarihi maliyet gibi isimlerle de anılan bu yöntemde üretim maliyetleri hesaplanırken; üretimle ilgili direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin fiilî tutarları esas alınır. Bu hesaplamaların yapılabilmesi için üretimin fiilen tamamlanmış ve maliyetlerin de fiilî tutarlarının kesinleşmiş olması gerekir. Fiilî Maliyet Yöntemi' ne göre hesaplanan maliyetler gerçek maliyetlerdir ve tamamı belgeye dayalıdır. Dolayısıyla maliyet kontrolüne imkân vermez çünkü verilerin karşılaştırılabileceği bir başka kıstas yoktur. Bu yönteme yönelik en önemli eleştiri, yöntemin maliyetlerin kontrolüne imkân vermemesidir.
Tahmini Maliyet Yöntemi: Maliyetlerin, geçmiş deneyimlerden ve cari fiyatlardan yararlanılarak önceden tahmin edilmesi ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulması esasına dayanan yöntemdir. Bu yöntemde önceden tahmin edilen maliyetler, çok da bilimsel verilere dayanmadan geçmiş verilerden elde edilen maliyetlerdir. Örneğin geçmiş yıllarda üretilen bir takım mobilyanın maliyeti 1.500 TL olmuşsa yeni dönem için de yaklaşık bu rakamın gerçekleşeceği beklenir. Bu bakış açısı bir takım bilimsel verilerden uzak kalmaktadır. Bu nedenle sağlıksız sonuçların elde edilmesi sürpriz olmaz.
Standart Maliyet Yöntemi: Bu yöntemin en belirgin özelliği geçmiş dönemlerin fiilî maliyetlerine bağlı kalmadan, maliyetlerin mühendislik etüt ve çalışmaları sonucu elde edilmesidir. Bu anlamda standart maliyet; bir birimin üretimi için mühendislik çalışmaları sonucunda planlanmış maliyettir. Özetle bu maliyetler belirli bir gelişme düzeyinde belirli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlerle tespit edilen verilerdir. Standart Maliyet Yöntemi, işletme yöneticilerinin planlama ve kontrol fonksiyonlarını icra etmelerine önemli ölçüde yardımcı olarak gelişmiş ve günümüzde yaygın bir kullanım alanı bulmuştur.
Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre Maliyet Yöntemleri
Sipariş Maliyet Yöntemi: Birinci dönemde hem Sipariş Maliyet Yöntemi hem de Safha (Evre) Maliyet yöntemi ayrıntılı bir şekilde incelendiğinden burada yalnızca tanımlar ile yetinilecektir. Bu yöntem daha ziyade sipariş üzerine üretim yapan veya belli partiler hâlinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya özelliklerde mamuller üreten işletmelerde, her bir mamul veya mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı tespit edebilmek için kullanılır. Üretimine başlanan her bir sipariş veya farklı mamul grubu için ayrı bir maliyet kartı açılır. Bu kartlara "sipariş maliyet kartı" ismi verilir. Bu kartları düzenlemenin temel amacı, her bir siparişin veya mamul grubunun maliyetlerini birbirine karıştırmadan ayrıca takip etmektir. Sipariş Maliyet Yöntemi'nde direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri doğrudan siparişler veya mamul grupları itibarı ile takip edilirken genel üretim giderleri belirli ölçütlerden faydalanılarak siparişlere dağıtılır.
Safha (Evre) Maliyet Yöntemi: Bu yöntem genellikle tek bir mamulün safhalar hâlinde üretildiği işletmelerde kullanılır. Benzer şekilde, birbirine çok benzediği için tek mamul kabul edilebilecek veya belirli ağırlık katsayılarından faydalınalarak tek bir mamul gibi ifade edilebilecek çeşitli mamullerin üretiminde de bu yöntem kullanılabilir. Bu yöntemin temel amacı, birimlerin işleme tabi tutulduğu departmanlarda ortaya çıkan toplam ve birim maliyetleri hesaplamaktır. Ürün birimleri için maliyetlerin hesaplanması ortalama bir sürecin kullanılmasını gerektirir. En basit şekilde bir ürünün gerçek birim maliyeti, aşağıdaki formülde olduğu gibi deparmantal üretim maliyetlerinin, deparmantal üretim miktarına bölünmesi ile bulunur.
Birim Maliyet= Üretim Maliyetleri / Üretim Miktarı Gider Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Maliyet Yöntemleri Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi: Genel üretim giderlerini mamullere üretim miktarı, direkt işçilik saatleri, makine saatleri ve bunlarla ilişkili olan diğer ölçütlere göre dağıtan yöntemdir. Maliyet hesaplamalrında uzun yıllar kullanılmış ancak, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi' nin yaygınlaşmasıyla beraber geleneksel maliyet yöntemi olarak ifade edilmeye başlanmıştır.
Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi (FTM): Teknolojik gelişmeler sonucunda direkt işçilik giderlerinin azalması, genel üretim giderlerinin ise artması nedeniyle geleneksel maliyet yöntemleri endirekt maliyetlerin ürünlere doğru yansıtılmasında yetersiz kalmıştır. Bu sakıncayı ortadan kaldırmak amacıyla ilk defa ABD'de Kaplan ve Cooper tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi (Activity Based Costing) Yöntemi ortaya atılmıştır. Yöntem, maliyet unsurlarından genel üretim giderlerinin, üretim ve normal işletme süreçlerinin yerine getirilebilmesi için gerçekleştirilmesi zorunlu faaliyetlerden kaynaklanan giderler olduğu fikrine dayanır. Faaliyetler ile maliyetler arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır ve faaliyetler sebep, maliyetler sonuçtur. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi bu sebep-sonuç ilişkisini kullanır. Maliyetlerin mamullere, faaliyetlere bağlı olarak yüklenmesi, her mamule tükettiği kaynak oranında pay verilmesini sağlar. FTM Yöntemi'nde öne çıkan iki temel kavram; faaliyetler ve maliyet sürücüleridir. Faaliyetler, bir fonksiyonun amaçlarını ve hedeflerini başarabilmek için, bir işletmede çalışanlar veya makineler tarafından yerine getirilmesi gerekli olan eylemlerdir, işlerdir. Maliyet sürücüsü ise ortaya çıktığında maliyet yaratan unsurlardır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Standart Maliyet Yöntemi ve Sapma Analizleri
ÜNİTE NO 3
YAZAR Prof.Dr. HÜSEYİN ALİ KUTLU

STANDART MALİYET YÖNTEMİ

Bu yöntemde maliyetler, geçmiş dönem maliyetlerine çok bağlı kalınmadan mühendislik etüt ve çalışmaları sonucunda tespit edilir. Diğer bir ifadeyle bu maliyetler, belirli bir gelişme düzeyinde, belirli koşullar altında bir işletmede gerçekleşmesi gereken ve bilimsel yöntemlerle tespit edilen verilerdir. Yöntemin en önemli özelliği maliyet kontrolüne sağladığı katkıdır. Yöntemi kullanan işletmelerde mamul maliyetleri önceden belirlenmiş rakamlara göre hesaplanır. Tahmini Maliyet Yöntemi'ne benzemekle beraber ayrıştığı temel nokta, standart maliyetlerin bilimsel teknik ve esaslara göre belirlenmesidir. Tahmini maliyetler bir anlamda "olması beklenen" maliyetleri ifade ederken standart maliyetler olması gereken maliyetlerdir. Bu standartlar, miktar, zaman ya da değer ölçütleri biçiminde olabilir. Standart Maliyet Yöntemi bir maliyet hesaplama yönteminden ziyade bir maliyet yönetimi aracıdır. Tespit edilen standart maliyetler bir anlamda gerçekleştirilmesi gereken hedef maliyetlerdir. Hedefin gerçekleştirilebilmesi ise tüm çalışanların sorumluluğudur.

STANDART MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

Standart maliyetlerin belirlenmesi bir birim mamulün, maliyet unsurları açısından maliyetinin hesaplanmasını ifade eder. Örneğin, bir mamul için miktar açısından ne kadar ve hangi malzemenin tüketileceği, malzemenin birim fiyatı üzerinden toplam malzeme maliyetinin, yine işçilik açısından kaç saat veya dakika çalışılması gerektiği, işçilik açısından ne kadarlık bir maliyete katlanılacağı gibi hususların önceden tespiti standart maliyet sisteminin temel konularıdır. Direkt İlk Madde ve Malzeme Standartları Bir birim mamul için standart ilk madde ve malzeme giderleri tutarı, o mamul için tüketilecek malzeme miktarı ile tutarının çarpılması sonucu bulunur. Bu ifadeyi aşağıdaki gibi bir formülle açıklayabiliriz; DİMM Standart Tutarı = Standart Miktar x Standart Fiyat Direkt ilk madde ve malzeme için standart tutarın bulunması için öncelikli olarak bir birim mamul için ne kadar malzeme kullanılacağının ve bu malzemenin birim fiyatının ne olacağının tespit edilmiş olması gerekir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Standardı: Bu standart, bir birim mamul için tüketilmesi öngörülen direkt ilk madde ve malzeme miktarının ağırlık, uzunluk, litre vb. ölçü cinsinden ifadesidir. Mühendislik etüt ve çalışmaları veya geçmiş yıllar verilerinden yararlanma sonucunda belirlenen miktar standartlarının içerisinde, üretim sırasında normal karşılanan fire ve döküntü gibi kayıplar da yer alır. Örneğin, takım elbise üretimi gerçekleştiren bir konfeksiyon fabrikasında "üretilecek bir takım elbise için 3 m² kumaş gitmeli" öngörüsü bir anlamda bir takım elbise için malzeme standardının belirlenmesidir.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Standardı: Bu standart, bir birim mamul için tüketilmesi öngörülen direkt ilk madde ve malzemenin birim fiyatının kaç TL olacağının önceden tespit edilmesi işlemidir. Bu standardın belirlenmesi sırasında satın alma ve tedarik bölümü ile iş birliği yapmak gerekir. Direkt İşçilik Standartları Bir birim mamul için standart direkt işçilik giderleri tutarı, o mamul için tüketilecek işçilik süresi (zamanı) ile işçilik ücretinin çarpılması sonucu bulunur. Bu ifadeyi aşağıdaki gibi bir formülle açıklayabiliriz; Direkt İşçilik Standart Tutarı = Standart Süre (Zaman) x Standart Ücret Direkt işçilik için standart tutarın bulunması için öncelikli olarak bir birim mamul için ne kadar süre işçilik tüketileceğinin ve bu işçiliğin birim fiyatının ne olacağının tespit edilmiş olması gerekir. Genel Üretim Giderleri Standartları Bir birim mamul için genel üretim giderleri tutarı, o mamul için yapılması gerekli olan genel üretim giderlerinin standart olarak tespit edilmesini ifade eder. Önceki konularda da açıklandığı gibi genel üretim giderleri; direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili olan her türlü giderleri kapsamaktadır. Yine bu giderlerin bir kısmı sabit gider bir kısmı ise değişken gider özelliğindedir.

FARKLARIN ANALİZİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Standart maliyetler ile fiilî maliyetler arasında farkların ortaya çıkması durumunda farkların hangi yönde (olumlu veya olumsuz) olduğu, sapmanın ne kadarının hangi gider yerinde ve hangi gider türünde gerçekleşmiş olduğunun tespit edilmesi gerekir. Diğer bir ifadeyle sapmanın ayrıntılarının tespit edilmesi gerekir. Aksi takdirde yalnızca sapmanın var olduğunun tespiti çok da anlamlı olmaz. Örneğin; tek bir mamulün üretildiği ve standart birim maliyetin 5 TL olduğu bir işletmede Mayıs ayı içerisinde 1.000 adet mamul üretilmiş ve toplam maliyet 6.000 TL olmuşsa düzenlenecek sapma raporunda: Toplam Fiilî Maliyet…….. 6.000 TL
Toplam Std. Maliyet (1.000 x 5)…… 5.000 TL Olumsuz
Sapma……. 1.000 TL Direkt İlk Madde ve

Malzeme Sapmalarının Analizi Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinde meydana gelen bir olumlu veya olumsuz sapma, kullanılan miktardan veya fiyattan ya da her ikisinden birden meydana gelmiş olabilir.

a) Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinde fiyattan kaynaklanan farklar aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır. Fiyat Farkı = (Fiilî Fiyat – Standart Fiyat) x Kullanılan Fiilî Miktar Örneğin fiilî fiyat 17 TL olarak gerçekleşmiş ancak standart fiyat 15 TL olarak hesaplanmış ve kullanılan fiilî miktar 2.100 m² (kg, adet vb.) olarak gerçeklemişse sapma (fark) aşağıdaki gibi hesaplanacaktır; Fiyat Farkı = (17 TL – 15 TL) x 2.100 m² = 4.200 TL b) Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinde miktardan kaynaklanan farklar ise aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır. Miktar Farkı = (Fiilî Miktar – Standart Miktar) x Standart Fiyat Örneğin fiilî miktar 2.100 m² (kg, adet vb.), standart miktar 2.000 m² (kg, adet vb.) ve standart fiyat 15 TL ise sapma (fark) aşağıdaki gibi hesaplanacaktır; Miktar Farkı = (2.100 m² - 2.000 m²) x 15 TL = 1.500 TL Muhasebe kayıtlarında öncelikle standart giderler hesaplanarak yansıtma hesapları yardımıyla 151 Yarı Mamuller - Üretim Hesabı'na yüklenir. Örneğin direkt ilk madde ve malzeme açısından toplam standart gider; Her bir masa için 10 m² sunta kullanılacağı ve m²'sinin de 15 TL olacağı öngörülmüşse, üretilen 200 adet dolabın standart maliyeti: 200 x 10 m² = 2.000 m² ve 2.000 m² x 15 TL = 30.000 TL olacaktır. Bu tutar yansıtma hesabı yardımıyla 151 no.lu hesaba yüklenir. Diğer taraftan gerçekleşen (fiilî) giderler dönem boyunca 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri' nin Borçlu tarafına kayıtlanacaktır. Dönem sonunda 711 DİMM Giderleri Yansıtma Hesabı ile 710 DİMM Giderleri Hesabı farklı tutarlarda gerçeklemişse yukarıdaki formüller yardımıyla farklar tespit edilir ve fark hesaplarının yardımıyla 710 ve 711 kodlu hesaplar kapatılır Bu kayıtlardan sonra 710 ve 711 no.lu hesaplar kapanmış ancak fark hesapları açılmış olacaktır. Sonraki aşamada ise fark hesapları 151 Uarı Mamuller-Üretim Hesabı'yla karşılaştırılarak kapatılır. Direkt İşçilik Giderleri Sapmalarının Analizi Direkt işçilik giderlerinde meydana gelen bir olumlu veya olumsuz sapma, kullanılan işçiliğin ücretinden veya süresinden ya da her ikisinden birden meydana gelmiş olabilir.

a) Direkt İşçilik Giderleri Ücret Farkı Direkt işçilik giderlerinde ücretten kaynaklanan farklar aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır. Ücret Farkı = (Fiilî Ücret – Standart Ücret) x Çalışılan Fiilî Süre Örneğin; bir üretimle ilgili olarak standart işçilik ücreti 20 TL öngörülmüş, fiilî ücret ise 18 TL olarak gerçekleşmiş olsun. Şayet işçiler bu üretim için 1.150 saat fiilen çalışmış iseler sapma (fark) aşağıdaki gibi hesaplanacaktır; Ücret Farkı = (18 TL – 20 TL) x 1.150 saat = - 2.300 TL Görüldüğü gibi işlemin sonucu eksi (-) çıkmıştır. Bu; maliyetin standardın altında gerçekleştiği anlamına gelir ve doğal olarak olumlu sapma olarak değerlendirilir. Standart toplam maliyet ile fiilî toplam maliyet arasındaki sapmanın 2.300 TL'si ücretten kaynaklanmıştır.

b) Direkt İşçilik Giderleri Süre (Zaman) Farkı Direkt işçilik giderlerinde süreden kaynaklanan farklar aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır. Süre Farkı = (Fiilî Süre – Standart Süre) x Standart Ücret Fiilî süre 1.150 saat, standart süre 1.200 saat ve standart ücret 20 TL ise sapma (fark) aşağıdaki gibi hesaplanacaktır; Süre Farkı = (1.150 saat – 1.200 saat) x 20 TL = - 1.000 TL Görüldüğü gibi işlemin sonucu eksi (-) çıkmıştır. Bu; maliyetin standardın altında gerçekleştiği anlamına gelir ve doğal olarak olumlu sapma olarak değerlendirilir. Genel Üretim Giderleri Sapmalarının Analizi Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinde standart rakamlar doğrudan saptanırken, genel üretim giderleri için bütçelerden yararlanılarak saptanır. Genel üretim giderleri için saptanan standart rakamlar ile fiilî rakamlar arasında sapma meydana geldiğinde de sapmanın analizinde yine bütçeler devreye girer. Genel üretim giderlerindeki sapmalar birçok yönden ele alınabilir ancak genelde kullanılanı tekdüzen muhasebe sistemine de uygun olan "bütçe", "verim" ve "kapasite" sapmaları açısından incelenmesidir.

a) Bütçe Farkı Gerçekleşen (fiilî) genel üretim giderlerinin, fiilî iş birimleri sayısı (fiilî iş hacmi) için bütçelenmiş genel üretim giderlerinden farklı olması nedeniyle ortaya çıkan farka "bütçe farkı" denir. Bütçe farkı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır; Bütçe Farkı = Fiilî GÜG – Fiilî Çalışma Hacmindeki Bütçelenmiş GÜG Fiilî çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarıyla, standart çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı arasındaki farktır. Verim farkı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır; Verim Farkı = Fiilî Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı – Yapılan Üretim İçin Öngörülmüş Std. Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı veya; Verim Farkı = (Fiilî Çalışma Hacmi – Olması Gereken Std. Çalışma Hacmi) x Std. GÜG Değişken Oranı

c) Kapasite Farkı Kapasite farkının hesaplanmasında aşağıdaki iki formülden birinden yararlanılabilir. Kapasite Farkı = (Beklenen Kapasite – Fiilî Kapasite) x Std. Sabit GÜG Yükleme Oranı veya; Kapasite Farkı = Std. Çalışma Hacmindeki GÜG Bütçe Tutarı – Maliyetlere Yüklenen GÜG Std. Tutarı

BAŞABAŞ NOKTASI

Değişik kaynaklarda "başa baş noktası", "Kâra Geçiş Noktası" veya "Kâra Geçiş Analizi" gibi farklı isimlerle anılan bu teknik, işletmenin satışları ve maliyetleri arasındaki ilişkiyi değişik satış miktarları seviyesinde inceler. Diğer bir ifadeyle, hangi satış miktarından itibaren kâra geçildiğini gösterir. Kâra Geçiş Noktası, hem tutar hem de miktar olarak hesaplanabilir. Başa Baş Noktasının Matematiksel Eşitlik Yöntemiyle Belirlenmesi Bu yöntemin temel mantığı kâr eşitliğine dayanır. Basit bir mantıkla kâr; satış gelirlerinden maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilir. Bunu formülle gösterecek olursak; Kâr = Satış Gelirleri – Toplam Maliyetler Toplam maliyetler de sabit ve değişken maliyetlerden oluştuğuna göre; Kâr = Satış Gelirleri – Değişken Maliyetler – Sabit Maliyetler Formüldeki Satış Gelirleri = Birim Satış Fiyatı x Satış Miktarı Değişken Maliyetler = Birim Değişken Maliyet x Satış Miktarı Olduğuna göre; Kâ= (Birim Satış Fiyatı x Satış Miktarı) – (Birim Değişken Maliyet x Satış Miktarı) – (Sabit Maliyetler) Başa Baş Noktasının Katkı Payı Yöntemiyle Belirlenmesi "Katkı Payı", satışların değişken maliyetleri karşıladıktan sonra ilgili dönemin sabit maliyetlerini karşılamaya ilişkin bir payıdır.

Sabit maliyetleri karşılayan ve kâra katkıda bulunan bu kısım, aynı zamanda "Marjinal Kâr" olarak da isimlendirilir. O hâlde; Birim Katkı Payı = Birim Satış Fiyatı – Birim Değişken Maliyet Katkı Payı Yöntemi temelde matematiksel eşitlik yönteminden türetilmiştir. Kâr= (Birim Satış Fiyatı x Satış Miktarı) – (Birim Değişken Maliyet x Satış Miktarı) – (Sabit Maliyetler) 0= (Birim Satış Fiyatı – Birim Değişken Maliyet) x Satış Miktarı – (Sabit Maliyetler) 0= (Birim Katkı Payı x Satış Miktarı) – Sabit Maliyetler Sabit Maliyetler= Birim Katkı Payı x Satış Miktarı BBN Satış Miktarı= Sabit Maliyetler / Birim Katkı Payı Toplam Katkı Payı = Satış Miktarı x Birim Katkı Payı "Katkı Oranı", satışlardan sağlanan her bir liranın, değişken maliyetleri karşıladıktan sonra geriye bıraktığı kısmı ifade eder. Bu açıdan "Katkı Oranı", satışlardan sağlanan her liranın, sabit giderlere ve kâra olan katkısıdır. Toplam net satışların yüzde kaçının sabit maliyetleri karşılamak ve kâr sağlamak amacına hizmet ettiğini belirten bir orandır ve aşağıdaki gibi formüle edilebilir; Birim Satış Fiyatı – Birim Değişken Maliyet Katkı Oranı=---------- Birim Satış Fiyatı Formülün payında yer alan Birim Satış Fiyatı – Birim Değişken Maliyet yukarıda da ifade edildiği gibi Birim Katkı Payı olduğu için formül kısaca aşağıdaki gibi olur. Birim Katkı Payı Katkı Oranı=---------- Birim Satış Fiyatı Hem yukarıda yer alan formülleri hem de basit bir gelir tablosu kullanarak çözebileceğimiz, aşağıdaki örneğimizi inceleyelim.

Başa Baş Noktasının Grafik Yöntemiyle Belirlenmesi Buradaki grafik, maliyet-hacim ve hacim-gelir ilişkilerini ayrı ayrı inceleyerek, bu ilişkilerin kâr üzerindeki etkilerini dolaylı bir biçimde de olsa yansıtır. Başa baş grafiğinde satış hacmi, miktar ya da tutar olarak ya da normal kapasitenin yüzdesi şeklinde yatay eksende gösterilirken, toplam gelir ve toplam maliyet ise düşey eksende gösterilir. Satış hacminin miktar olarak ölçülmesi halinde kâr doğrusunun eğimi katkı payına, satış hacminin tutar olarak ölçülmesi hâlinde ise katkı oranına eşittir. Grafik oluşturulurken belirli aşamaların dikkatle gerçekleştirilmesi gerekir. Bunlar kısaca; eksenlerin çizilmesi ve isimlendirilmesi, toplam sabit maliyet doğrusunun belirlenmesi, toplam değişken maliyet doğrusunun işaretlenmesi, toplam gelir doğrusunun işaretlenmesi, başa baş noktasının işaretlenmesi gibi aşamalardır.

HEDEF KÂR

Hedeflenen bir kâr rakamına ulaşmak için gerekli olan toplam satışı, miktar ve tutar olarak da tespit etmek için maliyet-hacim-kâr analizlerinden yararlanılır. İşletmenin kâr fonksiyonu bilindiği takdirde, bu fonksiyonda satış hacmine çeşitli değerler vermek yoluyla, değişik satış hacimlerine erişilmesi halinde ne kadar kâr elde edileceğini tahmin etme imkânı vardır. Hedef Kâr= Gerekli Satış Gelirleri – Değişken Maly. – Sabit Maly. Katkı payı yönteminde kullandığımız formül ise; Sabit Maliyetler + Hedef Kâr Gerekli Satış Miktarı=---------- Birim Katkı Payı Benzer şekilde hedef kâra ulaşabilmek için gerekli olan satış tutarını verecek formül de aşağıdaki gibi olacaktır. Sabit Maliyetler + Hedef Kâr Gerekli Satış Tutarı=---------- Katkı Oranı Yukarıdaki örnekte yer alan Semiş Üretim İşletmesi izleyen dönemde 5.000.000 TL kâr etmeyi arzuluyorsa kaç birimlik satış yapmalı? Satışlarının tutarı ne olmalı? Hedef Kâr= Gerekli Satış Gelirleri – Değişken Maly. – Sabit Maly.

Güvenlik Payı ve Güvenlik Oranı Gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen satışlar ile başa baş noktasındaki satışlar arasındaki farka "güvenlik payı" denir. Güvenlik payının satışların yüzdesi olarak ifade edilmesine de "güvenlik oranı" denir. Satışların güvenlik oranı kadar azalması, işletmede zarar

riskinin başladığının sinyallerini verir. Güvenlik oranı ile katkı oranının çarpımı ise işletmenin kârlılık marjını verir.

FİYAT KOYMA KARARLARI

Üretilen ya da hazır alınıp satılan ürün için satış fiyatı tespit etme birçok faktörün değerlendirilmesi ve analiz edilmesini gerektirebilir. Bu fiyattan satılabilir mi? Bu fiyat yeteri kadar kâr bırakır mı? Rekabeti olumsuz etkiler mi? Rakipler aynı ürünü kaç liradan satıyor? Bu fiyattan kâra geçebilmem için kaç tane satmalıyım? vb. soruların sayısını artırabiliriz. Tüm bu sorulara uygun yanıt verecek bir fiyat tespit etmek, işletme için en uygunu olacaktır. Bazen de uygulanmakta olan fiyatın düşürülmesi vaya yükseltilmesi söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda işletme fiyat yükseltmenin veya düşürmenin sonuçlarını önceden nispeten de olsa bazı yöntemlerle kestirebilir. Farklı Fiyatlarda Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri İşletmeler zaman zaman ürün fiyatlarını değiştirebilirler. Genellikle sürümü artırabilmek için ürün fiyatlarında indirimlere rastlarız. Çok istisnai durumlar dışında işletmeler ürünleri zararına satmaz. Satış fiyatlarının içinde belirli düzeyde kâr da vardır. Nitekim işletmeler ürünün satış fiyatını tespit ederken maliyetin üzerine kâr marjını da ekler. Ancak fiyat kararını alırken ürünün o fiyat düzeyinden satılma potansiyelini de değerlendirirler. Satışa sunulan malın talep esnekliğinin bilinmesi ve dikkate alınması gerekir. Belirli bir fiyattan satılan ürünün fiyatı diğer faktörler sabit kalmak kaydıyla düşürülürse işletmenin başa baş noktasını yakalaması için daha fazla birim ürün satmak zorunda kalacaktır. Tersi durumda yani fiyatın yükseltilmesi durumunda ise başa baş noktası daha az sayıda ürünün satılması ile yakalanır.

Birim Değişken Maliyetlerdeki Değişmeler Birim değişken maliyetlerde meydana gelebilecek değişiklikler fiyat değişikliklerinin etkisi ile tam zıt yöndedir. Satış fiyatı yükseltildiğinde başa baş noktası daha düşük satış hacminde yakalanıyordu oysa birim değişken maliyetlerde yükselme söz konusu olduğunda birim katkı payının düşmesine neden olacağından başa baş noktası daha yüksek satış hacminde yakalanacaktır. Tersi durumda yani, birim değişken maliyetlerin azalması durumunda ise birim katkı payı yükseleceğinden daha düşük satış hacminde başa baş noktası yakalanacaktır. Toplam Sabit Maliyetlerdeki Değişmeler Toplam sabit maliyetlerde meydana gelecek değişmeler birim katkı payını etkilemez. Çünkü birim katkı payı birim satış fiyatından birim değişken maliyet çıkarılarak hesaplanmaktaydı. Toplam sabit maliyetlerde artış meydana geldiğinde bu maliyetin karşılanması için daha fazla miktar ve tutarda ürün satışı gerekecektir. Azalma meydana geldiğinde ise daha düşük satış hacminde başa baş noktası yakalanacaktır. Birden Fazla Ürün Satıldığında Maliyet-Hacim-Kâr Analizi İşletmelerin birden fazla ürün satması durumunda da maliyet-hacim-kâr analizi uygulanabilir. Ancak, farklı ürünlerin birim katkı paylarının farklı olma ihtimali dikkate alınmalıdır. Bu durumda farklı ürünlerin satış fiyatları ve birim değişken maliyetlerinden yararlanılarak "tartılı ortalama katkı oranı" hesaplanır.

DAVRANIŞ ŞEKLİNE GÖRE MALİYETLER

Üretim işletmelerinde çeşitli faaliyet hacimleri karşısında farklı davranışlar sergileyen maliyetler söz konusudur. Örneğin faaliyet hacminin artmasından ya da azalmasından etkilenmeyen maliyetler sabit, faaliyet hacmi ile benzer yönde hareket eden yani hacim arttıkça artan, azaldıkça da azalan maliyetler ise değişken maliyet olarak nitelendirilir. Bazı maliyet türleri ise hem sabit hem de değişken özellik gösterebilir ki bunlara da karma maliyetler denir. Özellikle genel üretim giderleri içerisinde bu tarz maliyetlere daha sık rastlanır. Sabit Maliyetler Belirli bir aralıkta üretim hacmine bağlı olmayan, üretim artsa da azalsa da değişmeyen maliyetlerdir. Üretim sıfıra dahi düşse işletme sabit maliyetlere katlanacaktır. Örneğin, işletme binalarının kirası, makinelerin amortismanları faaliyet hacminden bağımsız olarak katlanılması gereken sabit maliyetlerdendir. Değişken Maliyetler Üretim hacmi, satış hacmi veya bir başka faaliyet ölçüsü ile aynı doğrultuda değişen maliyetlerdir. Ancak artış aynı oranda olmayabilir. Değişken maliyetlere örnek olarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri verilebilir. Üretim arttıkça her birimdeki malzeme ve işçilik giderleri de artış gösterir. Karma Maliyetler Bünyesinde hem sabit hem de değişken maliyetleri barındıran değer kullanımlarıdır. Örneğin, otomobil kiralama servisinden 3 günlüğüne bir otomobil kiraladığınızı düşünün. Otomobilin günlük kirası 250 TL ve benzin masrafları size aittir. Bu durumda otomobil kira bedeli sabit maliyet iken otomobili kullandıkça artacak olan benzin maliyetleri ise değişken maliyet olacaktır. Otomobili çok da kullansanız, az da kullansanız kira bedeli değişmeyecektir ve bu nedenle sabit maliyettir. Benzin giderleri ise hiç kullanmazsanız sıfır olacak ancak kullandıkça artacaktır bu nedenle de değişken maliyet niteliğindedir. Karma maliyetler ne sabit ne de değişken maliyettir. Bünyesinde her iki maliyet türünü de barındırır. Bu nedenle bir anlamda yarı sabit yarı değişken özelliği gösterirler. Özellikle bu maliyet türünde sabit ve değişken maliyetlerin ayrıştırılması için genellikle bir fonksiyon oluşturulur. Fonksiyonu oluşturabilmek için toplam maliyetleri aşağıdaki gibi basit bir ifade oluşturabiliriz; Toplam Maliyet (TM)= Toplam Sabit Maliyet (a) + Toplam Değişken Maliyet (bx)

MALİYETLERİN AYRIŞTIRILMASINDA KULLANILAN YÖNTEMLER

Özellikle karma maliyetlerin bünyelerinde barındırdıkları sabit ve değişken maliyetlerin birbirinden ayrıştırılabilmesi için bazı tekniklerden yararlanılır. Söz konusu tekniklerden yararlanılarak elde edilen veriler aynı zamanda gelecek dönemlerde gerçekleşmesi muhtemel olan maliyetlerin tahmininde de kullanılmaktadır. Bu teknikler bazı kaynaklarda üç, bazı kaynaklarda dört bazı kaynaklarda daha fazla sayıda yer alır. Yine bazı kaynaklarda belirli gruplara ayrılan bu teknikler herhangi bir gruplamaya tabi tutulmadan aşağıda incelenmektedir. Muhasebe Yöntemi Bu yöntemde sabit ve değişken maliyetlerin belirlenmesinde muhasebe kayıtlarından yararlanılır. Yöntemin verimli olabilmesi için, maliyetlerin işletmenin hesap planında yardımcı hesaplarda sabit ve değişken şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuş ve maliyet fonksiyonunun belirlenmiş olması lazımdır. Yöntemin esası itibarı ile her gider ve maliyet belgesi incelenerek bunların sabit ve değişken olarak ayrılması konusunda karar verilmesi gerekir. Bu yöntemde maliyetlerin sabit mi değişken mi olduğunu tespit ederken aylık tablolar şeklinde düzenlenen maliyetler incelenerek maliyet kalemlerindeki (önceki aya göre) değişmeler yüzdeler şeklinde ifade edilerek değişimin üretim miktarları ile bağlantılı olup olmadığı tespit edilir.

Şayet üretim miktarındaki değişmelere paralel değişmeler oluyorsa bu maliyet kaleminin değişken, diğerlerinin ise sabit olduğuna karar verilir. Bazen de, hem değişken hem de sabit maliyet özelliği taşıyan kalemlere rastlanabilir ki bu durumda muhasebe bölümünün bu kalemin sabit mi değişken mi olduğu yönündeki görüşleri esas alınır. Mühendislik Yöntemi "Analitik Yöntem" ismiyle de anılan bu yöntemde öncelikle maliyet unsurları ile faaliyet hacmi arasındaki fiziksel ilişkiler tespit edilmeye çalışılır. Bu ilişkilerin belirlenmesinde ağırlıklı olarak gözlem ve denemelere dayanılır. Sonraki aşamada ise birinci aşamada tespit edilen ilişkiler, her bir maliyet unsurunun değerinden faydalınalarak maliyet fonksiyonu biçimine dönüştürülür ve toplam maliyet fonksiyonu oluşturulur. Dağılım Grafiği Yöntemi Tamamen tarihsel bilgilere dayanan bu yöntemde, geçmişte tespit edilen maliyet hacim ilişkilerini temsil eden noktalar diğer bir ifadeyle gözlemler bir grafik üzerinde işaretlenir. Genelde dağınık olan bu noktaları en iyi ortalamayla temsil eden bir doğru çizilir. Bu doğru mümkün olduğu kadar her noktaya en yakın mesafeden geçecek şekilde çizilmeye çalışılır.

Çizilen doğru, farklı maliyet hacimlerindeki maliyet ilişkilerine göre oluşturulmuş tahminleri temsil eder. Yaygın olarak kullanılan bu yöntemde yatay eksende faaliyet hacmi (örneğin üretim miktarı) ve

dikey eksende maliyetler gösterilir. Noktaları en iyi şekilde temsil ettiğine inanılan doğrunun dikey ekseni kestiği nokta, davranışı tespit edilmeye çalışılan maliyet fonksiyonunun sabit maliyet (b) değerini gösterir. Çizilen doğru üzerindeki herhangi bir noktanın toplam üretim maliyetinden sabit maliyet değeri çıkarılır ve kalan değer söz konusu noktanın faaliyet hacim ölçüsüne bölünerek birim başına değişken maliyet bulunmuş olur. En Yüksek ve En Düşük Hacimler Yöntemi Uygulaması daha kolay olan bu istatistiksel teknikte gider veya maliyet doğrusunun eğiminin tespit edilmesinde, en yüksek ve en düşük iş hacimleri ile bunlara karşılık gelen gider veya maliyet tutarları alınır. Şayet en yüksek veya en düşük iş hacmini gerçekleştiği dönem sayısı birden fazla ise o dönemlerdeki gider veya maliyetlerin ortalamaları kullanılır. Doğrunun başlangıç noktasının tespitinde Dağılım Grafiği Tekniği 'ndeki yoldan gidilir. En düşük üretim hacminin maliyetleri ile en yüksek üretim hacminin maliyetleri yola çıkış noktasını oluşturur.

Yöntemin verilere dayanması kişisel değerlendirmelerden uzak olması nedeniyle Dağılım Grafiği Yöntemi'ne kıyasla daha objektif bir yöntem olduğu söylenebilir. Ancak diğer taraftan toplam maliyet fonksiyonunun oluşturulmasında yalnızca en uç noktaları dikkate alması yöntemin başarısı konusunda eleştirilere neden olabilmektedir. Üretim hacminde aşırı dalgalanmaların olduğu durumlarda yöntemin sağlıklı sonuçlar vermeme ihtimaline karşılık bu gibi durumlarda diğer yöntemlerle özellikle de Dağılım Grafiği Yöntemi ile desteklenmesinde yarar vardır. Çifte Ortalama Yöntemi Özünde en yüksek ve en düşük hacimler yöntemine benzeyen çifte ortalama yönteminde düşük hacimlerin gerçekleştiği dönemler bir grupta, yüksek hacimlerin gerçekleştiği dönemler ise bir başka grupta toplanır. Bu gruplar imkânlar elverdiği ölçüde eşit sayıda dönemlerden oluşur. Daha sonra bu grupların her biri için ayrı ayrı gözlem ortalaması oluşturulur ve fonksiyon parametreleri bu ortalamalara dayandırılır. Bir anlamda En Yüksek ve En Düşük Hacimler Yöntemi'nin bir başka şekilde uygulanışını temsil eder.

Çifte Ortalama Yöntemi Dağılım Grafiği Yöntemi'nin en çok eleştiri alan yanı olan subjektifliği ortadan kaldırmaktadır. Benzer şekilde En Yüksek ve En Düşük Hacimler Yöntemi'ndeki gibi sadece iki gözlem sonuçlarını değil tüm dönemleri dikkate almaktadır. Bu yönleri ile bahsi geçen iki tekniğe kıyasla daha objektif sonuçlar verebilen bir yöntem olarak kabul edilir. En Küçük Kareler Yöntemi Dağılım Grafiği Yöntemi'ndeki çeşitli noktaların düşey uzaklıklarının karelerinin toplamının en düşük olduğu doğrunun denkleminin bulunması amacını taşır. Çizilen maliyet doğrusunun belirlenen noktalara düşey uzaklıklarının kareleri toplamı, çizilebilecek diğer tüm doğruların kareleri toplamından daha düşük olmalıdır.

Söz konusu olan doğrunun denklemi maliyet fonksiyonunu oluşturacaktır. Denklemde kullanılacak sembollerin aşağıdaki gibi olduğunu kabul edecek olursak; a = Sabit maliyetler b= Değişken maliyetler y= Önceki dönemlerde gözlenmiş olan gider tutarı x= Önceki dönemlerde gözlenmiş olan iş hacmi n= Gözlemlenen dönem sayısı Regresyon Analizi Yöntemi de denilen bu yöntemde yukarıdaki denklemlerde "a" ya da "b" hesaplanarak toplam maliyetlerin sabit ve değişken kısımları ayrıştırılır. Elde edilen toplam maliyet fonksiyonu yardımıyla geleceğe yönelik tahminleme yapılabilir. Maliyet Tahmininde Karşılaşılan Sorunlar Buraya kadar incelemeye çalıştığımız maliyet tahmin yöntemlerinin uygulanmasında karşılaşılabilecek bazı sorunlar vardır. Bunları kısaca özetleyecek olursak;

İş Ölçüsünün Seçimi: İş ölçüsü birimi seçilirken, seçilecek ölçünün çalışma düzeyini doğru yansıtacak olması önemlidir. Yanlış seçim, yapılacak analizlerin anlamını yitirmesine neden olabilir. Bazen seçilecek bir iş ölçüsü birimi bulunamazken bazen de birden fazla ölçü söz konusu olabilir.

Dönem Uzunluğunun Belirlenmesi: Maliyet hacim ilişkisini mümkün olduğunca doğru yansıtacak uzunlukta bir dönem seçilmelidir. Hem gereğinden kısa hem de gereğinden uzun dönem seçilmesi analiz sonuçlarının sapmasına neden olabilir. Çok kısa dönem seçilmesi sabit maliyetlerin çok daha baskın olması sonucunu doğururken, çok uzun dönem seçilmesi fiyat hareketlerinin vb. başka unsurların da etken olmasına neden olabilir. O hâlde normal hareketleri kapsayacak ve uygun genişlikte dönemin seçilmesi gerekir.

Yönetim Politikaları ve Muhasebe Uygulamaları: Gerek yönetim politikaları gerekse muhasebe uygulamaları nedeniyle normal şartlarda gerçekleşmesi beklenen üretim hacimleri veya maliyetlere dış müdahaleler söz konusu olabilir, bu da önceden analizi yapılan maliyet fonksiyonlarının beklenen sonuçlardan kısmi sapmasına neden olabilir.

Diğer Sorunlar: Yukarıda sayılanlar dışında daha birçok sorundan bahsedilebilir. Örneğin, bazı giderler üretim hacmindeki artışlara karşı çok duyarlı, üretim hacmindeki azalmalara karşı çok duyarsız davranabilmektedir. Yine geçmişe dönük dönemlerin incelenmesi o dönemlerde meydana gelmiş olabilecek olağanüstü şartların (grev, lokavt, ekonomik kriz vb.) incelemeye dâhil olması sonucunu doğuracağından gerçek verilerden sapılma ihtimalini ortaya çıkarır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Birleşik Üretimde Maliyet Analizleri
ÜNİTE NO 6
YAZAR Prof.Dr. HÜSEYİN ALİ KUTLU

BİRLEŞİK ÜRETİM

Aynı üretim süreci sonunda birden fazla farklı mamul ortaya çıkıyorsa bu süreç birleşik üretim olarak isimlendirilir. Üretim sürecinin asıl amacı herhangi bir ürünü üretmek olabilir, ancak bu durumda dahi süreç sonunda ikinci bir farklı mamul ortaya çıkabilir. Canlı bir inek ya da koyun et üretmek amacıyla kesilebilir. Kesim sonucunda et elde edildiği gibi deri, sakatat gibi yan ürünler de elde edilir. Kereste üretim atölyelerinde ana amaç kereste üretmek iken ister istemez tahta parçaları, talaş gibi yan ürünler de ortaya çıkar. Birleşik üretimin sonunda ortaya çıkan bu mamuller "birleşik mamul" olarak isimlendirilir. Örneğin, canlı hayvan kesimi sonrası ortaya çıkan pirzola, but, sırt eti, sakatat birleşik mamullerdir. Petro-kimya sanayindeki üretim süreçleri sonunda ortaya çıkan benzin, diğer akaryakıtlar, plastik ham maddeler birleşik ürünlerdir. Birleşik Mamullerin Özellikleri Ayrım noktasına kadar olan süreçte birleşik mamuller iç içe olduğundan mamulleri ayrıştırmak ve kesin hatlarıyla tespit etmek güçtür. Ancak ayrım noktasında birbirlerinden ayrılırlar. Doğal olarak bu noktaya kadar olan süreçte maliyetler ortaktır. Birleşik mamullerin özelliklerini aşağıdaki gibi maddeler hâlinde sıralayabiliriz;

- Ayrım noktasına kadar tek tek belirlenemezler,
- Birleşik mamullerin üretimi işletmenin temel amacıdır,
- Birleşik mamullerin ayrım noktasındaki satış değerleri yan mamullere oranla daha yüksektir,
- Belirli bir piyasa fiyatları vardır.

Yan Mamullerin Özellikleri Çoğunlukla artık ürünlerle karıştırılan yan mamuller aslında ana mamul gibidir ancak daha düşük değere sahiptir. Artıklar ise üretim sonucunda ortaya çıkan ya ekonomik değeri olmayan ya da çok düşük değere sahip parçalardır. Örneğin, demir doğrama işleri yapan bir atölyede üretim sırasında ortaya çıkan demir parça kırpıkları, elbise üretimi sırasında ortaya çıkan kumaş kırpıkları artıklardır. Yan mamüllerin genelde bir pazarı ve belirli bir piyasa fiyatı vardır. Yan mamullerin özelliklerini de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz; • Ayrım noktasına kadar tek tek belirlenemezler, • İşletmenin asıl amacı bunları üretmek değildir, • Birleşik mamullere kıyasla daha düşük değere sahiptir.

BİRLEŞİK MALİYETLERİN DAĞITIMI

Birleşik maliyetlerin dağıtımının gerçekleştirilmesinde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılır; • Üretim Miktarı Yöntemi • Katsayı Yöntemi • Piyasa Değeri Yöntemi • Net Satış Hasılatı Yöntemi • Standart Verim Yöntemi Üretim Miktarı Yöntemi Yöntem, birleşik giderlerin ortak ürünler arasında üretim miktarlarına göre dağıtılması esasına dayanır. Ortak giderler toplam üretim miktarına bölünerek birim başına birleşik gider hesaplanır. Sonraki aşamada her bir ürünün üretim miktarı ile ortalama birim maliyeti çarpılarak ortak ürünlerin birleşik maliyetlerden alacağı pay hesaplanır.

Katsayı Yöntemi Öncelikle her bir ürün belli bir baza getirilir. Katsayı uygulamasında, ortaya çıkan birleşik ürünlerin ağırlığı, büyüklüğü, üretim işlemlerinin güçlüğü, üretimi için harcanan zaman, ham madde miktarı gibi unsurlar dikkate alınarak katsayılar belirlenir ve bu katsayılara göre her bir ürünün fiziki ölçü birim değeri düzeltilir ve düzeltilmiş fiziki ölçü birimleri kullanılarak maliyet dağıtımı gerçekleştirilir. Katsayılar ne derece isabetli seçilirse maliyet dağıtımları ve hesaplanacak birim maliyetler de o derece isabetli olacaktır. Piyasa Değeri Yöntemi Yöntem, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olması gerektiği varsayımına dayanır.

Temel mantık, daha yüksek satış fiyatı ya da satış tutarına sahip olan ürünlerin birleşik maliyetlerden daha yüksek oranda pay almalarıdır. Yöntem uygulanırken, birleşik ürünlerin her biriminin satış hasılatları toplamı bulunur. Sonraki aşamada her bir ürünün toplam satış hasılatı içindeki satış hasılatı oranı hesaplanır ve maliyetler bu oranlara göre dağıtılır. Bu yöntemde ürünlere taşıyabilecekleri kadar maliyet payı verilir. Piyasa Değeri Yöntemi'nin en önemli avantajlarından biri, uygulamasının kolay olması, diğeri ise birleşik ürünlerin piyasa değeri ile üretim maliyetleri arasında gelir-maliyet dengesini mantıklı bir şekilde sağlıyor olmasıdır. Net Satış Hasılatı Yöntemi Bu yöntemde birleşik maliyetlerin, birleşik ürünlere dağıtımında ürünlerin satış hasılatları esas alınmaktadır. Daha yüksek satış fiyatı ya da satış tutarına sahip olan mamuller birleşik maliyetlerden daha yüksek pay alırlar. Böylelikle, piyasada oluşan satış değerleriyle ilgili olarak mamulün birleşik maliyetlerden alacağı payın dağıtılmasıyla her bir mamule kaldırabileceği kadar maliyet yüklenmektedir. Standart Verim Yöntemi Bu yöntemde birleşik maliyetler, birleşik ürünlere standart verim esasına göre paylaştırılır. Yöntem, ilk bakışta Net Satış Hasılatı Yöntemi'ne benzer ancak bir birim temel ham maddeden hangi oranlarda hangi ürünlerin elde edildiği dikkate alındığından, Net Satış Hasılatı Yöntemi'nden ayrılır.

Genellikle petrol rafinerileri gibi biraz daha fazla sayıda farklı değerlerde birleşik mamullerin üretildiği işletmelerde kullanıldığı görülmektedir.

YAN MAMULLER

Literatürde "yan mamul" kavramı için yapılan farklı tanımlamalara rastlamak mümkündür. Bu tanımlardan bazıları aşağıdaki gibidir; Bir üretim sonucunda, aynı zamanda elde edilen mamullerden nisbi satış değeri yüksek olanlar birleşik mamul ve birleşik mamullere kıyasla satış değeri düşük olan mamullere ise "yan mamul" denir. Ana mamullerin üretimi sırasında ortaya çıkan fakat ana mamullere kıyasla değeri önemsiz olan mamuller "yan mamuller" olarak nitelendirilir. Bir başka farklı yaklaşımda ise; esas üretimin bünyesine girmeyen ham madde artıklarının daha sonra bir takım ilave işlemlere tabi tutulmasıyla elde edilen mamullere "yan mamuller" denir. Satış Değerinin Ana Mamul Maliyetinden İndirilmesi Yöntemi Brüt Satış Hasılatı Yöntemi ismi de verilen bu yöntemde yan mamullere beklenen bir satış değeri tespit edilir ve üretim maliyetlerinden bu satış değeri kadar pay verilir. Böylelikle ana mamullere yüklenecek maliyetler yan mamullerin satış değeri kadar azalmış olur. Bu değer hesap planında stoklar grubunda yer alan 157 Diğer Stoklar Hesabı'na Borç, 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı'na Alacak yazılarak kayıtlanmış olur. Yan mamullerin tamamlanması ve satışı için yapılan giderler 157 kodlu hesaba aktarılır. Bu yaklaşımın dönemsellik kavramına daha uygun olduğu görüşü vardır.

Net Satış Tutarının Ana Mamul Satış Maliyetinden İndirilmesi Yöntemi Net Satış Hasılatı Yöntemi ismi de verilen bu yöntemde, yan mamullere ayrım noktasından sonra yapılan ek maliyetler de dikkate alınır ve ek maliyetler doğrudan yan mamulün maliyetine eklenir. Yan mamullerin değeri brüt satış tutarından ek maliyetlerin çıkarılması yoluyla hesaplanır. Dönemsellik kavramına pek uymadığı şeklinde eleştirilere maruz kalan bu yöntem daha pratik olması nedeniyle yeğlenebilmektedir. Bu yöntemin özelliği gereği yan mamuller satıldığında, net satış tutarı 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı'na Alacak kaydedilerek muhasebeleştirilir. Satış Fiyatından Geriye Doğru Hesaplama Yöntemi Bu yöntemde yan mamullerin satış hasılatından muhtemel brüt kâr tutarı ve varsa ek maliyetler düşülür. Elde edilen tutar, yan mamullerin birleşik maliyetlerden alacağı pay olur. Tedarik Değerinin Esas Alınması Yöntemi Bu yöntemde yan mamullerin değeri dışarıdan satın alındıkları takdirde kaç liraya mal olacaklarına bakılarak tespit edilir. Diğer bir ifadeyle; yan mamuller dışarıdan satın alındıkları takdirde kaça mal olacaklarsa o tutarla üretim hesabından çıkarılarak stoklara alınırlar.

Genellikle yan mamulün başka bir üretim gider yerinde girdi olarak kullanılmaları durumunda bu yöntemin kullanılması daha uygun düşer. Bazı uygulamalarda ise yan mamul, hurda, artık, deşe gibi ürünlere maliyetlerden pay verilmez. Burada farklı şekillerde yapılan kayıtlar sonuç itibarı ile işletmenin kâr ya da zararını değiştirmez. Yaknızca gelir-gider tablosunda ara toplamların değişmesine neden olur. Dikkat edilmesi gereken bir nokta ise 157 Diğer Stoklar Hesabı'na tahmini bir bedelle alınan yan mamullerin daha sonra satılması durumunda kayıtlı değeri ile satış arasında olumlu ya da olumsuz bir fark olması durumunda 620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı'nın devreye girmesi gerekir. Fark önemli tutarda ise bu defa farkın 151, 152 ve 620 kodlu hesaplara orantılı bir şekilde dağıtılması gerekir.

KARAR ALMADA MALİYET BİLGİLERİNİN KULLANILMASI VE FİYATLANDIRMA KARARLARI KARARA DÖNÜK MALİYET BİLGİ TÜRLERİ

Karar almada maliyet bilgilerinin kullanımı önemli bir yer tutmaktadır. Özellikle kısa dönemli işletme kararlarında, karara ilişkin maliyet bilgilerinin toplanması ve analiz edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetimin alacağı bu kararlara yardımcı olacak maliyet bilgileri çok çeşitlidir. Ancak, bu çeşitli bilgilerin içinde karar için kullanılabilecek bilgilerin ayıklanması ve düzenlenmesi kararın etkinliğini artırmak açısından önem arz etmektedir. Bu açıdan bakıldığında, belirli sayıdaki seçenek arasından birinin seçilmesini içeren yönetim kararlarında kullanılabilecek maliyet bilgi türleri iki ana grupta toplanabilir:

• Geçerli maliyetler,
• Batmış maliyetler.

Geçerli (İlgili) Maliyetler Geçerli maliyetler çeşitli seçenekler arasında verilecek karardan etkilenen maliyetlerdir. Bir maliyet bilgisinin karar almada kullanılabilmesi yani geçerli maliyet olabilmesi için;

• Söz konusu kararla ilgili olması,
• Geleceğe ilişkin olması,
• Karar seçenekleri arasında fark göstermesi (karar verici açısından önemli olma) gerekir.

Geçerli maliyetler sabit, değişken ya da karma nitelik taşıyabilir. Geçerli maliyetlerin karar almadaki uygulanış biçimi "ek maliyet" ve "fırsat maliyeti" şeklinde karşımıza çıkar.

Ek Maliyet Ek maliyet, birden fazla seçenek olması durumunda; seçeneklerden birinin tercih edilmesi nedeniyle seçilmeyen diğer seçeneğe nazaran toplam maliyette meydana gelen artıştır. Başka bir ifadeyle ek maliyet, bir seçeneğin maliyeti ile diğer bir seçeneğin maliyet arasındaki farktır. Fırsat Maliyeti (Alternatif Maliyet) Fırsat maliyeti, muhasebe kayıtlarında görünmemekle birlikte, karar almada göz önünde bulundurulması gereken bir maliyet türüdür. Çeşitli seçenekler arasından bir seçeneğin seçilmesi, diğerlerinin reddedilmesi anlamına gelir. Bu durum reddedilen seçeneğin sağlayacağı kazançtan vazgeçilmesi sonucunu doğurur. İşte vazgeçilen ya da kaçırılan bu kazanç, seçilen seçeneğin fırsat (alternatif) maliyetini oluşturur. Buna göre fırsat maliyeti, bir karar seçeneğinin kabul edilmemesi nedeniyle kaçırılan net kazanç tutarıdır. Tanımdan anlaşılacağı üzere, karar seçenekleri arasından en iyi seçeneğin seçilmesi halinde, fırsat maliyeti söz konusu olmayacaktır. Batmış Maliyet Geçerli maliyet niteliği taşımayan tüm maliyetler, batmış maliyet olarak adlandırılır. Alınacak kararlardan etkilenmeyen, karar seçenekleri arasında fark yaratmayan ve bu nedenle karar alma sırasında gözönünde bulundurulması gerekmeyen (geçersiz - ilgisiz) maliyetlerdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere herhangi bir maliyet unsuru, eğer geçmişte oluşmuşsa ve aynı zamanda değişik seçeneklere göre bir farklılık göstermiyorsa, bu maliyet batmış maliyettir. Geçerli maliyetlerde olduğu gibi batmış maliyetler de sabit, değişken ya da karma nitelik taşıyabilir.

MALİYET BİLGİLERİNİN KULLANIMINI GEREKTİREN KARAR TÜRLERİ (ALTERNATİF SEÇİM KARARLARI)

Maliyet bilgilerinin kullanımını gerektiren kısa dönemli işletme kararları (taktik kararlar) çok çeşitlidir. Bu kararları temelde dört guruba ayırabiliriz, bunlar;

• Atıl kapasite varken, özel bir siparişin kabulü ya da reddedilmesi kararı,
• Birden çok ürün üreten işletmelerde, zarar eden ürünün üretimine son verilmesi kararı,
• Üretme veya satın alma kararı,
• Makine ve teçhizatı yenileme kararı.

Atıl Kapasite Varken, Özel Bir Siparişin Kabulü ya da Reddedilmesi Kararı Piyasa koşulları, özellikle durgunluk dönemlerinde işletmeleri normal kapasitelerinin altında üretim ve satış yapmaya zorlar. Bu dönemlerde işletmeler, normal fiyatın altında bir fiyatla ve belirli bir miktarda mamul talep eden özel siparişlerle karşılaşırlar. Bu gibi durumlarda eğer o anda işletmede atıl kapasite var ise böyle bir siparişin kabulü ile artan üretim sonucu, mamul birimi başına düşen sabit maliyetler azalır. Böylece özel siparişten sağlanacak ek gelir ve sabit maliyetlerden sağlanan tasarruf, siparişin değişken maliyetlerinin üzerinde gerçekleşirse işletme ek kâr elde edebilir. İşte bu avantajların değerlendirilmesi, geçerli maliyet bilgilerinin analiz edilmesini gerektirir. Birden çok ürün üreten işletmelerde, zarar eden ürünün üretimine son verilmesi kararı İşletme yönetiminin önemli bir fonksiyonu da ürün karlılığını düzenli olarak gözden geçirmektir. Bu işlevi yerine getirirken aşağıdaki

soruların yanıtları aranmalıdır:
• En kârlı ürünler hangileridir?
• Ürünler uygun fiyatlandırılmış mıdır?
• Hangi ürünler daha çok teşvik edilmelidir?
• Hangi ürünlerin yöneticileri ödüllendirilmelidir?
Bu soruların cevapları için üretim hattındaki ürünlerin her biri için geçerli maliyet analizlerinin yapılması gerekir. İşletmenin kârlılığını olumsuz etkileyen bir ürün varsa üretim hattından çıkarılması veya düzeltici önlemler ile kârlılığının artırılması sağlanmalıdır. Üretme veya satınalma kararı İşletme yöneticilerinin sık sık karşılaştıkları bir başka sorun da belirli bir parçanın / mamulün işletmede mi üretileceği yoksa dışarıdan mı satın alınacağıdır. Üretme veya satın alma kararı da geçerli maliyet analizlerinin yapılmasını zorunlu kılar. Bu analiz, satın alınması düşünülen parçanın veya mamulün satın alım fiyatı ile işletmede üretilmesi hâlinde ortaya çıkacağı düşünülen ek maliyetlerin karşılaştırılması suretiyle yapılır. Makine ve Teçhizatı Yenileme Kararı Günümüzün hızlı değişen teknolojik koşulları altında işletmeler, sürekli olarak yeni ve daha verimli çalışan makine ve teçhizat satın alma fırsatına sahiptir. Bu durumda işletmenin modernleşmeye karar vermesi oldukça zordur. Burada karar verirken maliyet tasarrufları nedeniyle oluşacak kâr artışları rol oynar. Makine ve teçhizatın yenilenmesine ilişkin kararlar iki şekilde karşımıza çıkar:
• Üretimdeki verimliliği ve kaliteyi artırmak amacı ile kullanılabilir durumdaki mevcut makine yerine daha yeni bir teknolojiye sahip bir makineyi satın alma veya kiralama kararı,
• Özellikle yeni bir işletme kurarken makine ve teçhizatın satın alınması veya kiralanması kararı.

FİYATLANDIRMA KARARLARI

Serbest piyasa ekonomilerinde, fiyatı esas olarak maliyetler değil, arz ve talep belirler. Buna karşın işletmeler sürekli olarak, piyasaya arz ettiği ürünlerin fiyatlarıyla maliyetlerini karşılaştırmak durumundadır. Çünkü işletmeler, piyasaya arz ettiği ürünlerin fiyatlarının, ürünlerin maliyetlerini karşılayıp karşılamadığını bilmek zorundadırlar. Yine benzer şekilde, piyasaya yeni sürülen bir ürünün fiyatının tespiti de, bu ürünlerin maliyetlerinin bilinmesi ile mümkün olabilecektir. Bunlara ek olarak işletme yönetimi fiyatı, piyasa politikası aracı olarak kullanmak istediğinde de ilgili maliyetlerin bilinmesi gerekir. Fiyatlandırma Yöntemleri Fiyatlandırma kararlarında, mal ve hizmetlerin fiyatı belirlenirken çok çeşitli yöntemler kullanılır. Mevcut ürünlerin fiyatlandırılmasında kullanılan ve esas alınan unsura (faktöre) göre fiyatlandırma yöntemlerini üç grupta toplayabiliriz:

a. Maliyeti esas alan fiyatlandırma
• Maliyet artı (maliyet + kâr) Usulü
• Tam maliyet esasına göre fiyatlandırma
• Değişken maliyet esasına göre fiyatlandırma
•Hedeflenen kâr / Varlıklar oranına göre fiyatlandırma

b. Rekabeti esas alan fiyatlandırma
• Cari fiyatı (piyasa fiyatını) temel alma
• Kapalı zarf (eksiltme veya ihale) usulü

c. Talebi esas alan fiyatlandırma

Bu yöntem, fiyat – talep ilişkisini belirleyerek işletme için en faydalı fiyat düzeyinin matematiksel yöntemlerle saptanmasını ifade eder. Tam Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma Bu yönteme göre saptanan fiyat; toplam üretim maliyeti (DİMM + DİM + GÜM), satış ve yönetim giderlerinden mamule düşen pay ile işletmenin hedeflediği kâr payından (marjından) oluşur. Değişken Maliyet Esasına Göre Fiyatlandırma Bu yöntemde mamullerin satış fiyatı değişken maliyete, işletmenin sabit maliyetlerini ve hedeflenen kârı içeren bir katkı marjının eklenmesiyle bulunur. Değişken maliyet esasına göre fiyatlandırmanın dayandığı temel varsayım, sabit GÜG ve yönetim ve satış giderlerinin mamullere gerçekçi bir şekilde dağıtılmasının olanaksız olduğudur. Hedeflenen Kâr / Varlıklar Oranına Göre Fiyatlandırma Bu yöntem, tam maliyete eklenecek kâr marjının belirlenmesi açısından tam maliyete göre fiyatlandırmadan farklılaşmaktadır. Bu yöntemde, tam maliyete eklenecek kar hedeflenen kâr / varlıklar oranına göre saptanmaktadır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Maliyet Muhasebesi Açısından İşletme Bütçeleri
ÜNİTE NO 8
YAZAR Doç.Dr. ALPER TAZEGÜL

MALİYET MUHASEBESİ AÇISINDAN İŞLETME BÜTÇELERİ

İşletme yönetimi başta olmak üzere işletme çalışanları ve diğer paydaşlar için bir yol haritası niteliğinde olan işletme bütçeleri işletmenin amaçlarına ulaşmasında kullanılan en önemli araçlardan biridir. Bütçe Karmaşık hukuki, idari ve mali yapıya sahip olan günümüz işletmelerinin, hem yönetsel hem de mali anlamda başarılı olabilmeleri için, örgütsel yapılarını çağın gerektirdiği koşullara uygun hâle getirmeleri kaçınılmazdır. Bu yapı, çok hızlı değişen politik, yasal ve iş hayatına hızlı bir şekilde uyum gösterebilecek esneklikte, ancak kurumsal bir anlayışta olmalıdır. Özellikle işletmelerin mali başarıları, diğer birçok alanda elde edilecek iyi performanslara lokomotif olabilecektir. Mali başarının olabilmesi için de gelecek planlamalarının etkin ve doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Bu planlamaların vazgeçilemez unsurlarından biri de işletme bütçeleridir.

Bütçe işletmelerin amaçlarına ulaşmak için gelecek dönemlerde takip edecekleri süreçleri parasal ve sosyal terimlerle açıklayan raporlardır. İşletme bütçeleri işletmenin gelecekten beklentilerini, amaçlarını gösterir. Böylece işletme bütçeleri işletmelere yönetimine ve çalışanlarına, amaçladıkları nokta ile ulaştıkları sonuçları karşılaştırma imkânı tanımaktadır. Bütçeler aynı zamanda işletmenin bütün birimlerinin koordineli bir şekilde çalışmalarına olanak sağlar. Bu koordinasyon işletme çalışanlarının performansını da olumlu yönde etkilemektedir. İşletme bütçeleri, işletmeler açısından geleceğe yönelik bir "yol haritası" olmanın yanı sıra, işletme yönetici ve çalışanları içinde bir "rehber" niteliğindedir. Bu yönüyle bütçelere işletmeler için planlama, koordinasyon, denetim, iletişim ve yetki devri fonksiyonlarının yerine getirilmesinde önemli katkı sağlamaktadırlar. İşletme bütçeleri işletmenin gelecek dönemlerde izleyeceği stratejileri kapsayan ve bunu parasal terimlerle ortaya koyan bir rapor niteliğindedir. İşletme bütçeleri birçok unsur dikkate alınarak değişik sınıflamalara tabi tutulmaktadır. Maliyet muhasebesi açısından satış bütçesi, üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi, genel üretim giderleri bütçesi, satışların maliyeti bütçesi, nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço özellikle önem arz etmektedir. Satış Bütçesi Satış yönetimi için önemli bir unsur olan satış bütçesi, mamullerin satış fiyatının tahminini içermektedir. Doğru planlanmış bir satış bütçesi satış tahmin analizleri, piyasa analizleri, ürün analizleri ve fiyat analizlerini kapsar. Yapılan analizler işletme yönetimi tarafından değerlendirilerek gelecek dönem satış tahminleri gerçekleştirilir ve raporlanır. Üretim Bütçesi Satış bütçesinde yer alan ürünlerin karşılanması üretimi gereken mamulleri konu alan bütçedir. Üretim bütçeleri beklentilere, ihtiyaca ve üretim süresine göre uzun dönemli üretim bütçeleri ya da kısa dönemli üretim bütçeleri şeklinde hazırlanır. Üretim bütçeleri hazırlanırken; bütçenin sadece miktar olarak düzenlenmesi, satış bütçesi ile aynı birimlerle gösterilmesi, mamullerin türlerine göre hazırlanması gibi hususlara dikkat edilir. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi Üretimde ihtiyaç duyulan ve üretilen mamule ana madde olarak katılan maddelere direkt madde, mamulün esas yapısın oluşturmayan ama üretim için gerekli olan maddelere de endirekt madde denir. Direkt ilk madde malzeme bütçesi satış bütçesine göre bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan direkt ilk madde ve malzeme miktar ve tutarını içeren bütçelerdir. Direkt ilk madde malzeme bütçesi “direkt ilk madde ve malzeme miktar”, “ direkt ilk madde ve malzeme satın alma” ve “direkt ilk madde ve malzeme kullanım” bütçelerini kapsamaktadır. Direkt İşçilik Bütçesi Bir mamulün ya da hizmetin üretiminde doğrudan kullanılan işçilik, direkt işçilik olarak kabul edilmektedir. Direkt işçilik bütçesi, mamulün üretilmesi için gerekli olan direkt işçilik süresi ve maliyeti dikkate alınarak hazırlanan bütçedir. Bu bütçenin hazırlanabilmesi için üretim bütçesinde yer alan değerler esas alınarak kullanılacak işçi sayısı ve işçilik süresi belirlenir.

Genel Üretim Giderleri Bütçesi Vergi, endirekt işçilik, amortisman, kira, endirekt ham madde, enerji giderleri, sigorta giderleri, bina, ısı ve bakım onarım gibi üretilen mamullerde doğrudan ilişkilendirmeyen ancak üretim için yapılan ortak maliyetler, genel üretim giderlerini oluşturmaktadır. Genel üretim giderleri sabit ve değişken giderler olmak üzere ikiye ayrılır. Yukarıda sözü edilen ortak maliyetlerin önceden saptanması ve raporlanması ile ortaya çıkan bütçe genel üretim giderleri bütçesi olarak adlandırılır. Genel üretim giderleri bütçesi ile üretilen mamullerin maliyetine ilişkin bütçe tutarlarının saptanması ve genel üretim giderlerine ilişkin maliyet kontrolü sağlamak amaçlanmaktadır. Satışların Maliyeti Bütçesi Satışların maliyeti bütçesi, ticaret işletmeleri için satılan ticari malların maliyetini, sanayi işletmeleri için satılan mamullerin maliyetini, hizmet işletmeleri için de satılan hizmet maliyetlerini kapsayan bir bütçedir. Üretim işletmelerinde satışların

maliyeti; dönem başı ürün stok maliyetine dönem içinde üretilecek ürünlerin toplam maliyeti eklenip, dönem sonu ürün stoklarının maliyetinin çıkarılması ile hesaplanır.
Nakit Bütçesi Nakit bütçesi işletmenin gelecek dönemde nakit giriş çıkışları arasındaki dengeyi sağlamayı amaçlayan ve nakit giriş çıkışlarını gösteren bütçedir. Nakit bütçelerinde gelir gider tahakkukları veya amortisman ayırılması gibi nakit girişi veya çıkışı gerektirmeyen işlemlere yer verilmez. Sadece peşin satışlar, alacak tahsilatları, ücret, vergi ve faiz ödemeleri gibi nakit giriş çıkışı gerektiren işlemlere yer verilir. Nakit bütçesi hazırlanırken nakit giriş çıkışları ayrı ayrı tahmin edilir. Nakit bütçeleri işletmelerin gelecek faaliyet dönemleri için ihtiyaç duyacakları kaynağın uygun zamanda ve maliyetle hazır bulundurulması açısından oldukça önemlidir. Proforma Gelir Tablosu Proforma Gelir Tablosu işletmenin belli bir dönemde (gelecek dönem) elde edeceği gelirleri, yapacağı giderleri ve kârı/zararı "tahmine" dayalı olarak özetleyen bir tablodur. Proforma Bilanço Proforma Bilanço işletmenin gelecekteki varlıkları ve bu varlıkların sağlanacağı kaynakları, tahmini olarak gösteren bir mali tablodur. Proforma bilanço özellikle işletmelerin uzun vadeli finansal kararları almasında yardımcı olan bir tablodur.

MERKEZKAÇ YÖNETİM

Belirli bir amaca ulaşmak için insanların emek, bilgi ve becerilerini birleştirerek meydana getirdikleri sisteme örgüt denilmektedir. İşletmeler ise toplum ihtiyaçlarını karşılamak ve kâr elde etmek amacıyla oluşturulmuş örgütler olarak tanımlanmaktadır. Bir örgüt olarak işletmeler, amaçlarına uygun olarak faaliyetlerini sürdürebilmek için kısa ve uzun vadeli hedefler belirlemekte ve tüm yöneticileri ve iş görenleri bu hedefler doğrultusunda motive etmektedirler. Belirlenen hedeflere ulaşabilmenin temel koşullarından biri, işletme amaçlarına ulaşabilmek için gerekli olan yol ve yöntemlerin planlanması ve yöneticilerin ve işgörenlerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesidir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi işletme hedeflerine ulaşmada ve aynı zamanda hedeflere ulaşılma derecelerini ölçmede, denetlemede ve belirlenen hedeflere ulaşma derecesini ölçmenin kontrolünü sağlamada da önemli bir rol oynamaktadır. Yetki dağılımı açısından örgüt yönetimleri; merkeziyetçi yönetim ve merkezkaç yönetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Örgüt yönetim yetkisinin üst kademelerde olduğu yönetim tarzı merkeziyetçi yönetim olarak ifade edilirken, yetkinin üst kademelerden alt kademelere doğru aktarıldığı yönetim ise merkezkaç yönetim olarak tanımlanmaktadır.

Merkezkaç Yönetimi Yönlendiren Etkenler Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan ticari serbestleşme, işletmelerin rekabet alanlarını genişletmiştir. Artan rekabet ortamında belirlenen hedeflere ulaşabilmek için işletmelerin daha hızlı kararlar vermeleri gerekmektedir. Hızla gelişen ve değişen rekabet şartları ve işletmelerin büyüme istekleri, işletmelerin yeni fonksiyonlar ve bölümlere sahip olmalarını ve işletme yönetiminde merkezkaç yönetim anlayışının oluşturulmasını gerektirmektedir.

Merkezkaç Yönetimin Faydaları ve Sakıncaları Merkezkaç yönetim anlayışının işletmelere sağladığı temel faydalar şunlardır;

• İşletmelerde planlama ve kontrolün etkin olarak gerçekleştirilmesini sağladığından kaynakların kullanımında etkinliği ve verimliliği artırır,
• Kararların konuya en yakın ve en uzman yöneticiler tarafından zamanında ve kargaşaya neden olmadan alınmasını sağlar,
• Karar verme yetkilerini kullanan bölüm yöneticileri yaptıkları işten tatmin olurlar ve üst düzey yönetici olabilmeleri için yetişmelerine yardımcı olur,
• Bölüm yöneticilerinin ve bölüm çalışanlarının motive olmasını sağlar ve takım ruhunu aşılar,
• Bölüm yöneticilerinin günlük kararlar ile vakit kaybetmeksizin stratejik planlamaya daha fazla ayırmalarını sağlar,
• İşletme ve çalışanların değişen çevre şartlarına hızlı bir biçimde uyum göstermesini sağlar,
• Üst yönetimin bölümlere ait detaylı faaliyet kararları ile uğraşmasına engel olur,
• Kârlı olmayan faaliyetlerin hızlı bir şekilde durdurulmasını sağlar, Yöneticilerin performans değerlemesine olanak sağlar,
• Planlama, kontrol ve karar verme işlevlerinin daha kolay yerine getirilmesini sağlar.

Merkezkaç yönetimin bazı sakıncaları ise şunlardır;

• Bölüm yöneticileri kendi bölüm faaliyetlerine yoğunlaşarak, diğer bölümlerde yaşanan olayları gözden kaçırabilirler,
• Her bölüme ait faaliyetlerin ayrı ayrı ve detaylı olarak kayıt altına alınması gerekliliği, özellikle muhasebe ve pazarlama hizmetlerinin maliyetlerini artıracaktır,
• Bölümler arasında bilgi akışında sorunlar yaşanabilmektedir.

SORUMLULUK MERKEZLERİ

Merkezkaç yönetim anlayışında oluşturulan her bir bölüm sorumluluk merkezi olarak isimlendirilmektedir. Sorumluluk merkezi, bir yöneticinin emir ve kumandası altında bulunan birim veya faaliyet alanı olarak da tanımlanabilir. İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasında başarıyı yakalayabilmenin iki önemli kriteri vardır. Bu kriterler; sorumluluk merkezleri arasında adaleti sağlamak ve sorumluluk merkezlerinde hedef birlikteliğini oluşturmak yani esas amacın genel olarak işletmenin hedefleri olduğunu vurgulamaktır. Sorumluluk merkezinin etkinliği, birimin belirlenen ve tahmin edilen sonuçları ne ölçüde gerçekleştiğinin bir ölçüsüdür. Verimliliği ise belirli miktardaki çıktıyı en az girdi ile veya mümkün olan en fazla çıktıyı belirli girdi miktarıyla gerçekleştirmektir. Finansal kontrol sistemi, işletmenin yetki ve sorumlulukları içerisinde belirlenen, işletme varlıklarının sahip olunması ve kullanılmasında yetki ve sorumluluğunun işletme hedef ve

politikalarına uygun olarak ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini ölçümleyen bir sistemdir. Finansal kontrol sisteminin amaçlarını genel olarak, haberleşme, ölçümleme ve özendirme olmak üzere üç başlık hâlinde ele alabiliriz:
• Haberleşme, üst ve astlar arasında finansal faaliyetleri içeren haberleşmeyi sağlamaktır.
• Ölçümleme, yöneticilere astların ve bağlı bulunan bölümlerin faaliyetlerini beklentilerle karşılaştırarak ölçümleme yapmaktır.
• Özendirme ise, çalışanların özendirilerek işletme amaçlarının ve sürekliliğinin sağlanmasıdır.
Sorumluluk Merkezlerinin Saptanmasının Yararları Üst yönetimden aldıkları yetki devri ile karar alma özgürlükleri olan yöneticiler, sorumluluk merkezlerinde oluşan faaliyetlerden etkin bir şekilde sorumlu olacak ve bu sorumlulukları ile gerçekleştirecekleri eylemlerden dolayı oluşturacakları sorumluluk raporları ile performansları değerlendirilebilecektir. İşletmelerin çeşitli sorumluluk merkezlerine ayrımı; sorumluluk merkezleri aracılığı ile işletmenin daha etkin ve verimli yönetilmesine imkân sağlayacaktır. İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin saptanmasının başlıca yararları şunlardır:
• Maliyetlerin kaynağına inilerek sorumluluklar açısından izlenmesi olanağı doğar,
• Çalışanların kendi iradeleri ile hareket etme yetkisinin sınırları ve üst kademesinin sorumlulukları ve sınırları açıkça belirlenmiş olur,
• En alt kademelere kadar oluşan giderlerin incelenmesi ve kontrol edilebilmesi ile hedeflere en az fedakârlıkla ulaşılmasına yardımcı olur,
• Amaç ve hedef birliğini en alt kademeye kadar ulaştırarak işletme içinde aidiyet duygusunun güçlendirilmesini sağlar.

SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİ

Merkezkaç yönetim anlayışında işletmeler birbirinden belirgin bir şekilde ayrılmış birçok sorumluluk merkezine bölünebilmektedir. Sorumluluk merkezleri genel olarak yöneticinin yetkisinin kapsamına ve finansal sorumluluğun tipine göre sınıflandırılmaktadır. Genel olarak sorumluluk merkezleri dört merkeze ayrılmaktadır. Bu merkezler şunlardır: • Gider merkezleri, • Gelir merkezleri, • Kâr merkezleri, • Yatırım merkezleri. Gider merkezleri Maliyet merkezleri gelir oluşturmayan ve genellikle doğrudan işletme faaliyetlerine hizmet etmeyen sorumluluk merkezleridir. Gelir merkezleri Sadece elde edilen gelirden sorumlu tutulan sorumluluk merkezlerine gelir merkezleri denmektedir. Diğer bir ifadeyle eğer bir sorumluluk merkezinin yöneticisi, bu merkezin sadece parasal akışı ve satışlarından sorumlu tutuluyorsa bu birim gelir merkezidir. Kâr merkezleri Üretilen mal veya hizmetlerin gelirlerinden ve giderlerinden sorumlu tutulan sorumluluk merkezine kâr merkezi denilmektedir. Diğer bir ifadeyle bir sorumluluk merkezinin hem sağladığı gelirler hem de giderleri ölçülüyor ve kayıt altına alınıyorsa bu merkez bir kâr merkezidir. Yatırım merkezleri Üretilen mal veya hizmetlerden elde edilen gelirler ve giderler yanında sorumluluk merkezinin kullandığı kaynaklar hakkında kararlar alabilen sorumluluk merkezi yatırım merkezidir.

SORUMLULUK MUHASEBESİ

İşletmeler, merkezkaç yönetim anlayışı gereğince faaliyetlerini belirli sorumluluk merkezlerine ayırmakta ve her bir sorumluluk merkezi yöneticisine belirli konularda karar verme yetkisi ve sorumlulukları vermektedir. İşletme üst yönetimi, sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarını ve işletmenin temel amaçlarına ulaşılıp ulaşılmadığını ölçmede gerekli olan verileri kaydetmek ve raporlamak için sorumluluk muhasebesi sistemi kullanmaktadırlar. Sorumluluk muhasebesi, muhasebe veri ve bilgilerinin örgütsel sorumluluk alanları dikkate alınarak toplanması, işlenmesi, raporlanması ve bunlara bağlı olarak yöneticilerin başarılarının ölçülmesi esasına dayalı muhasebe sistemi olup; giderler, gelirler, kârın ve varlıklar sorumlu yöneticiler itibarıyla izlenmesi ve denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Başka bir tanıma göre sorumluluk muhasebesi, işletmenin bölüm ya da alt birimlerinin de sorumluluk yüklenen yöneticilerin bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak amacıyla muhasebe sisteminin tüm kayıt düzeni ile birlikte işletmenin örgüt yapısı ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir. Bir işletmede sorumluluk muhasebesi bilgi sisteminin oluşturulması için gerekli aşamalar şunlardır:
• Sorumluluk merkezlerinin yetki ve sorumluluk alanlarının oluşturulması,
• Sorumluluk merkezlerine ait kontrol edilebilen giderlerin ve gelirlerin belirlenmesi ve kontrol edilebilirliğin sağlanması,
• Sorumluluk merkezi faaliyetlerine uygun bir hesap planı hazırlanması,
• Sorumluluk merkezi performansının değerlendirilmesi,
• Maliyetlerin dağıtılması,
• Belirli faaliyet dönemlerinde düzenlenecek faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların üst yönetime sunulması gerekmektedir.
Sorumluluk muhasebesi tarafından düzenlenecek mali raporlar sorumluluk raporları olarak isimlendirilmektedir. Sorumluluk raporları, işletme yöneticilerinin gereksinim duyduğu bilgileri zamanında ve istenen biçimde sağlayan, işletme yönetiminde neyin nerede nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır.

SORUMLULUK MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEME YÖNTEMLERİ

Merkezkaç yönetim anlayışı ile yönetilen işletmelerde, işletmenin genel performansı, bölüm performansları ve sorumluluk merkezi performansları ile ölçülmektedir. Oluşturulan sorumluluk merkezlerinin yöneticilerinin faaliyetlerinin kontrol edilmesi ve başarılarının ölçülmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli amaçlarından biridir. Gider Merkezi Başarı Ölçümlemesi Gider merkezlerinin performansının ölçümünde takip edilecek aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:
• Giderler, gider merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebilir ve kontrol edilemez şeklinde ayrılmalı ve kontrol edilebilen giderler tespit edilmelidir,
• Dönem başında gider merkezi için tahmin edilen (öngörülen) gider tutarları esas alınarak düzenlenen bütçeler ile gider merkezinde ortaya çıkan maliyetler karşılaştırılmalı ve sapmalar tespit edilmelidir,
• Tespit edilen olumlu ve olumsuz sapmaların nedenleri araştırılmalıdır. Sapmaların nedenleri araştırılırken işletme içi ve dışı etkenler dikkate alınmalıdır.
Gelir Merkezi Başarı Ölçümlemesi Gelir merkezleri yöneticileri sadece bu merkezde elde edilen gelirlerden sorumlu olduğu için, yöneticinin başarılarının ölçümlenmesinde, gelir merkezinde elde edilen gelirler dikkate alınmaktadır. Gelir merkezinde performans ölçümü ve değerlemesinde bütçelenen gelirler ile gerçekleşen gelirler karşılaştırılmalı ve olumlu ve olumsuz sapmalar tespit edilerek nedenleri araştırılmalıdır. Kâr Merkezi Başarı Ölçümlemesi Sorumluluk merkezindeki gelirler ve giderlerden sorumlu olan kâr merkezi yöneticilerinin başarı ölçümlemesi, kontrol edilebilir gelir ve giderlerin tespiti ile mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kâr merkezi yöneticisinin performansı, yönetici kararlarından etkilenen gelirler ile giderler arasındaki sapmaların ölçümlemesiyle yapılmaktadır. Bu ölçümleme yapılırken karşılaşılan en önemli sorun, kâr merkezinde oluşan gelir ve giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen şeklinde ayrıma tutulmasıdır. Yatırım Merkezi Başarı Ölçümlemesi Kâr merkezinin bir uzantısı olarak kabul edilen ve yatırımlara karar verilen yatırım merkezi yöneticisinin başarı ölçümlemesinde kâr merkezinde kullanılan yöntemler kullanılabilmektedir. Fakat bu yöntemler yatırım merkezi yöneticisinin başarısını ölçmede yeterli olmamaktadır. Yatırım merkezi yöneticisinin başarı ölçümlemesi amacıyla genel olarak üç ölçüt kullanılmaktadır. Bu ölçütler; • Yatırım getiri oranı (ROI), • Artık gelir (RI), • Ekonomik Katma Değer (EVA)'dir.
Yatırım getirisi oranı Yatırım getirisi oranı (Return on Investment –ROI) yapılan bir yatırımın geri dönüşümünü ölçmede kullanılan orandır. Artık kâr Bir merkezin elde ettiği kârlardan, merkeze yapılan yatırımlar karşılığında beklenen kâr çıkarıldıktan sonra kalan net tutar artık kâr olarak ifade edilmektedir. Ekonomik katma değer (EVA) Ekonomik Katma Değer (Economic Value Added --□ EVA) faaliyet performansının periyodik olarak ölçülmesini sağlayan bir yöntemdir. EVA, yatırım merkezinin net kârının, öz sermaye maliyetinden arındırılmış değeri olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle Eva, yatırım merkezi net kârının öz sermaye maliyetini karşılayıp karşılamadığını ölçmek için kullanılmaktır.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Kalite Maliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi
ÜNİTE NO 10
YAZAR Prof.Dr. HÜSEYİN ALİ KUTLU

KALİTE KAVRAMI

Mal ve hizmetler konusunda kalite ne anlama gelmektedir? Pahalı malzemeden yapılmış bir ürün mü kastediliyor? Yoksa sağlam yapılmış bir ürün mü? Genelde kaliteli mal denildiğinde pahalı malzemeden yapılmış sağlam ürün algısı öne çıkıyor. Ancak kalite konusunda uzmanlar daha farklı bir pencereden bakıyor. Örneğin Juran, kaliteyi "kullanıma uygunluk" olarak tanımlarken bir başka uzman Taguchi; "bir ürünün, topluma sunulduktan sonra neden olduğu en az zarar" olarak tanımlamaktadır. Amerikan Kalite Kontrol Derneği ise kalite kavramını şu şekilde tanımlamaktadır; "Bir mal ya da hizmetin belirli bir gerekliliği karşılayabilme yeteneklerini ortaya koyan karakteristiklerinin tümüdür". Kalite, yaratıcı bir şekilde artırıldığında maliyetler azaltılıp ve verimlilik yükseltilebilir. Bununla beraber, tersi her zaman doğru değildir. Maliyet azaltılsa veya verimlilik yaratıcı bir şekilde artırılsa bile, kalite her zaman geliştirilemez. Diğer bir ifadeyle, kalite, maliyetlerde azalışa ve verimlilikte artışa neden olabilir fakat maliyet ve verimlilik kaliteyi geliştirmez. Genel anlamda yüksek kaliteli bir tasarımın, yüksek bir maliyet gerektireceği söylenebilir.

Bir mamulün en uygun tasarım kalitesi ise, kalitenin tüketici açısından değeri ile üreticiye olan maliyeti arasındaki ilişkiyle ifade edilebilir. Genel anlamda kalite, maliyetleri düşürmektedir. Bu cümle tersinden ifade edilirse; "kalitesizlik maliyetleri yükseltir". Kalite ile maliyetler arasında sıkı bir ilişki vardır. Klasik yönetim anlayışında kabul gören "kalite maliyetleri yükseltir" yargısı yerini, " kalite maliyetleri düşürür" anlayışına bırakmıştır. Yapılan birçok araştırma bu anlayışı doğrulamaktadır. O hâlde günümüzde tüm dünyayı saran yıkıcı rekabette ayakta kalabilmek için, işletmelerin maliyetlerini düşürerek, belli bir seviyede kâr sağlamaları gerekmektedir. Bunun gerçekleştirilmesinde en önemli etkenlerden biri kalite kavramıdır. Yapılan tanımların odak noktasını tüketici memnuniyeti oluşturmaktadır. O hâlde, bir ürünün ya da hizmetin kalitesi ondan faydalanan tüketicinin karşılanan beklentisiyle doğru orantılıdır. Diğer bir ifade ile bir mal veya hizmet, tüketicinin beklentilerini karşıladığı oranda kalitelidir. Bu anlamda kalite kavramının nispeten subjektif bir yönünün olduğu söylenebilir. Gelişmiş bir ülkenin yüksek yaşam standardındaki bir insanın "kalitesiz" dediği bir ürüne, az gelişmiş bir ülkedeki dar gelirli bir insanın "çok kaliteli" demesi mümkün olabilir. Diğer taraftan, bugün için kaliteli olarak nitelendirilen bir ürünün, fonksiyonlarında meydana gelecek gelişmelere bağlı olarak, bir süre sonra, kalitesiz olarak nitelendirilmesi de mümkündür. Bu da kalite kavramının dinamik yönünü göstermektedir.

KALİTE MALİYETLERİ

Kalite maliyeti kavramının, literatürde farklı tanımlarına rastlamak mümkündür. Bazıları kalite maliyetini, kaliteye ulaşmak için gerekli maliyetler olarak tanımlarken bazıları kalite departmanlarının maliyeti veya kalitesizliğin maliyeti olarak tanımlamaktadırlar. Kötü kalitenin veya kalitesizliğin maliyeti tanımı günümüzde yaygınlaşmaya başlamıştır. İşletme yöneticileri arasında da, kalite maliyeti terimi yerine, kötü kalitenin maliyetini kastetme alışkanlığı giderek yaygınlaşmaktadır. Kalite maliyetleri, hedeflenen kaliteye ulaşmak için yapılan her türlü maliyet ile ulaşılamadığı için katlanılmak durumunda kalınan maliyetler olarak tanımlanabilir. Kalite maliyetleri, bazı kaynaklarda üç, bazı kaynaklarda dört başlık altında toplanmaktadır. Üç başlık altında toplayan kaynaklarda İçsel ve Dışsal Başarısızlık Maliyetleri birleştirilerek Başarısızlık Maliyetleri olarak verilmekte, dörtlü sınıflamada ise bunlar ayrılmaktadır. Kalite konusunda tanınmış isimlerden olan Dr.Juran'da kaliteyi dört kategoriye ayırmaktadır;

1. Önleme maliyetleri
2. Değerlendirme maliyetleri
3. İçsel başarısızlık maliyetleri
4. Dışsal başarısızlık maliyetleri

Kalite maliyetleri için yapılan bu sınıflama, günümüzde hâlen geçerliliğini korumaktadır. Juran'a göre kontrol maliyetleri (önleme ve değerlendirme maliyetleri), kalite artışı kadar artar fakat başarısızlık maliyetleri (içsel ve dışsal) düşer. Aslında kalite maliyetleri; bazı kaynakların da kullandığı ifadeyle bir anlamda "kalitesizlik maliyetleridir". Üretim süreçlerinde ve ürünün kendi bünyesindeki kalitesizlikten kaynaklanan maliyetlerdir. Özellikle Japonya gibi ülkelerde yaygın kabul gören Toplam Kalite Yönetimi vb. anlayışlar sonrası "kalite" kavramı her alanda kabul görmeye başlamıştır. Örneğin bir malın kaliteli üretiminden kasıt, o malın sıfır hata ile üretilmesidir. Geleneksel anlayışlarda üretim tamamlandıktan sonra yapılan kalite kontrol uygulamaları yerine artık ürünü üreten süreçler sıkı

kontrolden geçirilerek sıfır hata ile çıkması sağlanmaktadır. Yani, üretim bittikten sonra hatalı mamulü ayıklamanın bir anlamı yoktur, bunun yerine o hatalı mamulü çıkaran süreç ve ekipmanların sıfır hatalı üretim yapacak şekilde tasarım ve dizayn edilmesi gerekir. İşte kalite için kastedilen aslında budur ve gerçekleştirildiği takdirde işletmeler için maliyetlerin azaltılması ve olumlu imaj gibi sonuçlar doğurabilir.

Önleme Maliyetleri Önleme maliyetleri, işletmelerin ürettikleri mal ya da hizmetler için amaçladıkları kalite hedefine ulaşmak, belirlenen bu düzeyden sapmaları engellemek amacıyla yapılan, bir takım ön çalışmalar ve alınan tedbirler nedeniyle ortaya çıkan giderlerdir. Kısaca olası hataları önceden önlemek için gerçekleştirilen faaliyetlerin maliyetidir. "Önleme maliyetleri, hataların oluşmamasını sağlamak için gerekli planların işleme konulması faaliyetleriyle ilgili maliyetlerin tutarıdır" şeklinde de tanımlanmaktadır. Önleme maliyetleri ürün veya hizmetin geliştirilmesi, satınalma, operasyon planlama ve yürütme, operasyonların desteklenmesi ve dağıtım öncesi ile dağıtım sonrasındaki hizmet faaliyetlerini kapsar. Kaliteyi yükseltici araştırma faaliyetleri ise, tedarikçi yeterlilik araştırmaları, süreç ve makine yeteneği çalışmalarının değerlendirilmesi ve kalite eğitim maliyetlerinin tümünü kapsar. Değerlendirme Maliyetleri Bazı kaynaklarda "ölçme ve değerlendirme maliyetleri" olarak da isimlendirilen bu maliyetler, işletmenin sahip olduğu sistemin ürettiği kalite düzeyinin ölçülmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili maliyetlerdir. Bu bir anlamda tüketici beklentilerinin karşılanmasını sağlamak adına yapılan denetimlerle ilgili maliyetlerdir. Ancak tespit edilen kusurlu bir mamulün yeniden işlenmesi, bakımı, onarımı ve yeniden muayene işlemleriyle ilgili maliyetler bu kapsamda değerlendirilmez.

İçsel Başarısızlık Maliyetleri İçsel başarısızlık maliyetleri, üretilen ürünlerin dış müşteriye ulaşmadan fark edilen yetersizliklerinin ve hatalarının doğurduğu maliyetlerdir. Bu maliyetler, müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalacak ürün veya hizmetin müşteriye ulaşmadan önce tespit edilerek, eksikliklerinin giderilmesi, düzeltilmesi, iyileştirilmesi ile ilgilidir. İç başarısızlık maliyetlerini oluşturanlar kabaca, hurda ürünler, ıskartalar, fireler, ürünler arası kalite farkları, üründe yapılan düzeltmeler ve tamirler olarak sıralanabilir. Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Dışsal başarısızlık maliyetleri, ürün veya hizmetteki hatanın müşteriye ulaştıktan sonra fark edilmesi ile ilgili maliyetlerdir. Diğer bir ifadeyle; kalite sapmalarının, ürün işletme dışına çıktıktan sonra, işletmeye yüklediği maliyetlerdir. Dışsal başarısızlıklar müşterileri doğrudan etkiler ve çoğunlukla düzeltilmesi en pahalı olan başarısızlık türüdür. Hatalı ürün müşteriye ulaştıktan sonra müşterinin işletme veya ürün hakkındaki düşüncelerini olumsuz etkileyecektir. Önleme çalışmalarının doğru yapıldığı yerde, hem içsel, hem de dışsal başarısızlık sayısında ve dolayısıyla maliyetlerinde düşüş olacaktır. Müşteriye ulaşan hatalı ürünler, dışsal başarısızlık maliyetine neden olmalarının yanı sıra, marka imajını zedeler ve müşteri güvenini azaltır. Bu sebeple, dışsal başarısızlık maliyetleri en aza indirilmeli, mümkünse sıfırlanmalıdır. Müşteri memnuniyeti ve sorunların müşteriye yansıtılmadan çözülerek memnuniyetin devamının sağlanması işletmelerin birincil önceliği olmalıdır. Yapılan araştırmalarda aşağıdaki tespitler elde edilmiştir;

1. İçsel başarısızlık, en pahalı kalite maliyet kalemidir,

2. İçsel ve dışsal başarısızlık maliyetlerinin kombinasyonu genellikle önleme ve değerlendirme maliyetlerinden yüksektir,

3. Önleme, diğerlerinin içinde en az pahalı kalite maliyetidir,

4. Artırılan randıman miktarıyla kalite reddi oranı sürekli azalır.

Kalite maliyetlerinin birbiriyle etkileşimi de söz konusudur. Birinde yapılan uygulamalar sonucu toplam kalite maliyetlerinin düşürülmesi mümkün olabilir. Örneğin önleme faaliyetlerinde elde edilen başarı ile bareber toplam kalite maliyetlerinde bir düşüş kaydedilebilir. Önleme faaliyetlerindeki başarı, sonraki süreçte olası kusurlu üretimin de önüne geçeceğinden toplam kalite maliyetlerinde bir azalışa neden olacaktır. İçsel başarısızlık olarak nitelendirilen müşteriye ulaşmamış kusurlu ürünlerde azalma veya sıfır hata üretim gerçekleştirildiğinde ise dışsal başarısızlık maliyetlerinde düşüş hatta sıfıra yaklaşma söz konusu olacaktır. Kısaca kalite maliyetlerinin her birinin diğerleri ile etkileşimi söz konusudur. Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Kalite maliyetleri, özellikle muhasebe kayıtları anlamında çok yaygın olarak bilinen bir konu değildir. Tekdüzen Hesap Planı'nda da bu maliyetlerin ismini taşıyan hesaplara yer verilmemiştir. Bazı kaynaklarda bu maliyetlerin kayıtları için hesap planında boş bırakılmış olan 800'lü hesapların kullanılmasının uygun olacağı belirtilirken, bazı kaynaklarda bu maliyetlerin de diğerleri gibi 700'lü hesaplara açılacak alt hesaplarda takip edilmesinin uygun olacağı belirtilmektedir.

Hangi şekilde olursa olsun kalite maliyetlerinin kontrol edilmesi ve muhasebe kayıtlarında takip edilmesinin işletme açısından yararları vardır. Kalite maliyetleri Fiili Maliyet Yöntemi'nin kullanılması durumunda gerçekleşen tutarlar, Standart Maliyet Yöntemi'nin kullanılması durumunda ise bütçelenen tutarlar üzerinden türüne göre "810 Önleme Maliyetleri Hesabı", "820 Değerlendirme Maliyetleri Hesabı", "830 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Hesabı" ve "840 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Hesabı"nın borcuna yazılırken, ilgili yansıtma hesapları ve/veya bilanço hesapları, fiilî ya da tahmini tutarlar üzerinden alacaklandırılır. Diğer taraftan kalite maliyetleri'nin dışında kalan ve

üretimle ilgili olan maliyetler, kullanılan yönteme göre, fiilî ya da standart tutarlar üzerinden "151-Yarı Mamuller-Üretim Hesabı"nın borcuna, ürün maliyetleri ile ilgili olmayanlar ise fonksiyonlarına göre gelir tablosu hesaplarının borcuna atılır. Kalite maliyetlerinin dışında kalan tutarlar ise ilgili hesaplara aktarılır. Birinci yöntemden farkı; üretim maliyetleri ile ilgili kalite maliyetlerinin, "151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı"na aktarılmasıdır. Kalite Maliyetlerinin İlgili Hesaplara Aktarılması Kalite maliyetleri, ilgili hesaplara aktarılırken, şayet ikinci yöntem kullanılmışsa, daha önce "711, 721, 731" yansıtma hesapları vasıtasıyla "151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı"na aktarılan kalite maliyetleri, "Kalite Maliyetlerinin Sınıflarına Ayrılması Akış Diyagramı" mantığı çerçevesinde, buradan ayıklanarak Kalite Maliyetleri için açılmış olan ilgili hesaplara aktarılmalıdır. Kalite maliyetlerinin hangi hesaplara aktarılacakları tespit edildikten sonra; kullanılan yönteme göre fiilî ya da bütçelenen tutarlar üzerinden "811 Önleme Maliyetleri Yansıtma Hesabı", "821 Değerlendirme Maliyetleri Yansıtma Hesabı", "831 İçsel Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı" ve "841 Dışsal Başarısızlık Maliyetleri Yansıtma Hesabı" nın alacağı karşılığında, ilgili stok, aktif ve sonuç hesapları, "borç toplamları ile doğru orantılı olarak" borçlandırılır. Kalite Maliyetleri Hesaplarının Kapatılması Kalite maliyetleri hesapları normal maliyet hesapları gibi yansıtmalarla ana hesapların karşılaştırılması sonucunda kapatılmış olur. Yine benzer şekilde standart maliyet yöntemi kullanılmışsa ve fiili rakamlarla fark söz konusu olmuşsa devreye fark hesapları da girecektir.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Stok Kontrolü ve Planlaması
ÜNİTE NO 11
YAZAR Prof.Dr. HÜSEYİN ALİ KUTLU

STOK KAVRAMI

Stok; tedarik veya üretim yoluyla elde edilen, kullanılmadan veya müşteriye arz edilmeden önce az veya çok da olsa belirli bir süre bekletilen mal, mamul veya malzemelerdir. Bir başka ifadeyle; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, yan ürünler, artık ve hurda gibi maddeler stokları oluşturur. Stokları genel olarak beş grupta toplayabiliriz; • Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak/tüketilmek üzere edinilmiş "ilk madde ve malzemeler", • Üretim süreci henüz tamamlanmamış "yarı mamuller", • Üretim sürecini tamamlamış, satışa hazır durumdaki "mamuller", • Satılmak amacıyla hazır hâlde alınmış "ticari mallar", • Artık ürün, yan ürün, hurda vb kalemlerin yer aldığı "diğer stoklar". Stok Seviyelerini Belirleyen Etkenler Stok seviyelerini asgari (minimum), azami (maksimum) ve ideal (optimum) diye üç seviyeye ayırarak stok seviyesini belirleyen etkenleri de bu üç düzlemde sıralamakta yarar vardır. İşletmeler stokları ideal seviyede, asgari seviyede veya azami seviyede tutarken de bazı saiklerle hareket ederler veya dış etkenler bu seviyelerin belirlenmesinde rol oynayabilir. Minimum stok seviyesini belirleyen etkenler: • Edinme süreci, • Faaliyet hacminin istikrarı, • Minimum parti büyüklüğü, • Müşteriler, • Beklenen satış düzeyi, Maksimum stok seviyesini belirleyen etkenler: • Raf ömrü • Depolama kapasitesi Optimum (ideal) stok seviyesini belirleyen etkenler: • Sipariş verme veya üretime hazırlama maliyetleri • Stok bulundurma maliyetleri • Stok bulundurmama maliyetleri • Beklenen fiyat hareketleri

STOK KONTROLÜ

Son yıllarda her alanda yaşanan gelişmeler gibi stok kontrolü konusunda da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bir dönemler stokların seviyesini kontrol etmek belki işletme açısından yeterli olabiliyordu ancak günümüzde stokların tedarikinden elde tutulmasına, üretimine veya satışına kadar olan tüm süreçlerde miktar ve maliyet açısından kapsamlı analiz ve değerlendirmeler gerekmektedir. Bu durumun sonucu olarak, stok kontrolü kavramı yerine stok yönetimi kavramı yaygınlaşmaya başlamıştır. Stok yönetimi, stok kontrolünü de içine alan daha geniş işlemler dizinini ifade etmektedir. İşletme yönetiminin başarısında iyi planlanmış etkin bir stok yönetimi gereklidir. Stok Kontrol Yöntemleri İşletmelerin türü, yapısı, fiziki imkânları ve faaliyet alanları farklı olduğundan stokların takibi ve yönetiminde uygulayacağı yollar farklı olabilmektedir. Stok kontrolünde kullanılan birçok yöntemden bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

• Periyodik Kontrol Yöntemi,
• Minimum – Maksimum Yöntemi,
• Çift Depo Yöntemi,
• Otomatik Sipariş Yöntemi,
• Radyo Frekansı İle Tanımlama Yöntemi,
• JIT (Just In Time) Tam Zamanında Stok Kontrol Yöntemi,
• ABC Yöntemi.

EKONOMİK SİPARİŞ MİKTARI (ESM)

Uygulamada ekonomik sipariş miktarı tablo, grafik ve formül yardımıyla hesaplanabilmektedir. Ekonomik sipariş miktarının tespit edilmesinin işletmeye sağlayacağı yararlar kısaca; çok stok bulundurmanın maliyetlerinden kaçınmak, sipariş verme işlemlerini fazla tekrarlayıp ilave sipariş verme maliyetlerinden kurtulmak ve gereğinden az stok bulundurarak bu yönde ortaya çıkacak risk ve maliyetlerden sakınmak şeklinde özetlenebilir. Ekonomik Sipariş Miktarı formül yoluyla kolayca tespit edilebilir. Formülde; O:Optimal sipariş miktarı İ : Yıllık ihtiyaç miktarı F :Sipariş konusu maddenin alış fiyatı E :Stoklama maliyeti (% olarak) S :Sipariş maliyeti OPTİMAL STOK MİKTARI Finansman giderleri, sigorta giderleri, faiz giderleri gibi stok bulundurmanın gerektirdiği bazı giderler stok miktarı yükseldikçe artar. Bazı giderler ise stoklar arttıkça, azalış gösterir. Örneğin stoksuzluğun neden olacağı müşteri kaybından doğacak zarar, stok miktarı arttıkça mutlak olarak azalış gösterir. Marjinal artan maliyetlerle marjinal azalan maliyetlerin çakışma noktasında toplam maliyetler eğrisi en düşük düzeyde ve birim maliyeti de minimumdur. Bu nokta bize "optimum stok tutarını" vermektedir. Herhangi bir stok kaleminden elde en az ne miktarda bulundurulacağı öncelikle şu faktörlere bağlıdır a- Günlük kullanım miktarı, b- Tedarik süresi, c- Emniyet stoku ihtiyacı.
Emniyet Stoku Siparişin verilmesinden teslim alınmasına kadar olan süreçte meydana gelmesi muhtemel gecikme, aksama, kaza vb. ihtimallere karşı işletmeler bir miktar yedek stok bulundurmak

ihtiyacı hissedebilirler. İşte bu yedek stok "emniyet stoku" olarak isimlendirilir. Bir başka ifadeyle; optimal stok miktarının üzerindeki stoklar emniyet stokudur. Tedarik sırasında meydana gelebilecek gecikmelerde işletme, ihtiyaç duyduğu stokları emniyet stoklarından kullanacaktır. Şayet emniyet stoku olmasa stoksuzluktan dolayı üretimde aksamalar ve sonuçta müşteri kayıpları meydana gelecektir. Emniyet stoku bulundurulmadığında, işletmeler stok tedarik süreçlerinde meydana gelebilecek bir aksama veya gecikme durumunda stoksuz kalma riski taşırlar. Bu durumda satışların aksaması veya bahis konusu stok üretimle ilgili hammadde ise üretimin aksaması söz konusu olabilir. Sonuç itibarı ile ekonomik kayıplar meydana gelir. Stok Maliyetleri Her şeyden önce stoğun kendisi bir maliyet unsurudur. Bununla beraber stoğun depolanması, korunması, stoğa bağlanan paraların başka yatırımlardan kaçan fırsatı, sigorta giderleri, personel giderleri vb. birçok gider sözkonusudur. Bu giderlerden bazıları stok miktarları ile doğru orantılı bazıları ters orantılı iken bir kısmı bağımsızdır. Stok miktarı arttıkça artan maliyetlere örnek olarak vergiler, sigorta ve depolama maliyetleri verilebilir. Stok miktarları arttıkça azalan maliyetlere ise sipariş maliyetleri örnek verilebilir. İlave bir depo gereksinimi oluncaya kadar ödenen depo kirası ise stok miktarından bağımsız giderlere örnek olarak verilebilir. 1. Sipariş Maliyetleri: Herhangi bir stok kaleminin sipariş edilmesinden teslim alınmasına kadarki süreçte katlanılan maliyetlerdir.
Haberleşme, kırtasiye, personel vb. giderler bu grupta sayılabilir. Stok miktarları arttıkça birim stok başına azalan giderlerdir. Haberleşme ve personel giderlerinin toplam 1.000 TL olduğunu varsayalım. Şayet 1.000 adet malzeme sipariş edersek birim başına gider 1 TL olur. Oysa 2.000 adet malzeme sipariş edersek 1.000 TL / 2.000 adet= 0,5 TL/birim olur. Görüldüğü gibi bazı gider trüleri stok miktarları arttıkça azalmaktadır. Ancak bu durum sürekli geçerli değildir. 2. Satın Alma Maliyetleri: Bir malın satın alınması sırasında katlanılan birim değişken maliyetlerdir. İşletmelerin satın almak zorunda oldukları malların her bir birimine ödenen tutarları ifade eder. Alınan miktarlar, pazarlık gücü, işletmenin ödeme gücü belirleyici rol oynar. 3. Üretime Hazırlık Maliyetleri: Üretim işletmeleri için geçerli olan maliyet türüdür. Herhangi bir mamulün üretilebilmesi için makine ve üretim proseslerinin hazırlanması sırasında ortaya çıkan maliyetlerdir. Boşa geçen işçilik maliyetleri, kurulum ve test işlemleri için yapılan giderler hazırlık maliyetlerine örnek verilebilir. 4. Stoklama Maliyetleri: Stokların bulundurulması nedeniyle katlanılmak zorunda olan maliyetlerdir. Genellikle stok miktarlarıyla doğru orantılı olarak artan maliyetlerdir. Bu maliyetlere depo giderleri, sigorta giderleri, ilave personel giderleri, bozulma veya demode olmadan kaynaklanan giderler, sermayenin fırsat maliyeti gibi giderler örnek verilebilir. Stok Hareketlerini İzlemede Kullanılan Yöntemler Stok hareketlerini izlemede kullanılan iki yöntem vardır; 1. Aralıklı Envanter Yöntemi, 2. Devamlı Envanter Yöntemi. 1- Aralıklı Envanter Yöntemi Bu yöntemde alışlar 153 Ticari Mal Hesabı'nın borçlu tarafında, satışlar ise 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı'nın alacaklı tarafında takip edilir. Dönem sonunda stokta kalan mallar tespit edilir ve Ticari Mal hesabının kalanından çıkarılır. Böylelikle satılmış olan mal tutarı (satılan mal maliyeti) hesaplanmış olur. Bu tarz bir hesaplama yapılmasındaki mantık şudur; "Biz bu dönem 1.000 TL'lik almışsak ve dönem sonunda bunun 200 TL'lik kısmı elimizde kalmışsa aradaki 800 TL'lik fark satılmış demektir." Bu ifadeleri aşağıdaki şekilde formüle etmek mümkündür;

TİCARİ MAL HESABININ KALANI DÖNEM SONU MAL MEVCUDU SATILAN TİCARİ MAL (MALİYETİ)

Bu hesaplama sonucunda bulunan tutar, 621 Satılan Ticari Mal Maliyeti Hesabının borcuna ve 153 Ticari Mallar Hesabı'nın alacağına kaydedilir. Kaydın mantığı şu şekildedir; Mademki hesaplanan tutardaki mal satılmış yani, işletmenin elinden çıkmıştır, o halde bu tutar 153 Ticari Mallar Hesabı' ndan da düşülmelidir. Bu nedenle hesabın alacağına kaydedilir. Ayrıca bu kayıttan sonra hesap, dönem sonunda işletmenin stoğunda kalan malların tutarını gösterir hale gelir. 2- Sürekli (Devamlı) Envanter Yöntemi Bu yöntemde yapılan her satış sonrasında satış kaydının hemen altında satılan ticari mallar maliyeti tekrarlanır. Yani, her satılan malın maliyeti satış kaydının hemen ardından gider kaydedilirken, diğer taraftan mal hesabından düşülür. Böylece herhangi bir tarihte mal hesabının kalanı, stokta kalan malın tutarını gösterir.
Sürekli (devamlı) Envanter Yöntemi denmesinin nedeni de budur. Bu yöntem daha ziyade büyük parça mallar satan ve sattığı her malın maliyetini kolayca bilen işletmeler için uygundur. Her satış sonrasında satılan ticari mal maliyeti kaydı yapılmaktadır. Satılan her malın stoklardan düşülmesi nedeniyle, ticari mal hesabının kalanı sürekli olarak stokta kalan malları göstermektedir. Bu nedenle " Devamlı Envanter Yöntemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde satışlar, alışlar, alış giderleri, alış ıskontoları vb. işlemler Aralıklı Envanter Yöntemi'nde olduğu gibi kaydedilmektedir. Ancak, satıştan iade söz konusu olduğunda iade alınan malla ilgili olarak önceden yapılmış olan satılan ticari mallar maliyeti kaydının iptal edilmesi gerekir. Bu da yeni bir yevmiye kaydı yardımı ile yapılacaktır.

MALİYET YÖNETİMİNDE GÜNCEL YAKLAŞIMLAR Aynı mal ve hizmeti üreten onlarca hatta yüzlerce firmanın olduğu iş hayatında, işletmelerin kâarlarını artırabilmelerinin en pratik yolu maliyetleri azaltmaktır. Çünkü yoğun rekabet ortamında işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetin fiyatını istedikleri gibi belirleme olanakları yoktur. Bu yüzden işletmelerin çok iyi maliyet yönetim sistemleri kurmaları ve bunu sürekli kontrol ederek iyileştirmeleri gerekir. Maliyet yönetim sistemleri son elli yılda oldukça önemli gelişmeler kat etmiştir. Bu gelişmelerin odağında kaliteden ödün vermeden, mal ve hizmetlerin maliyetlerini düşürmek yer almaktadır. Bu süreçte odaklanılan nokta sadece maliyetlerin hesaplanması olmayıp, bunun ötesinde söz konusu maliyetlerin kontrolü ve amaca uygun yönetimidir. İşletmelerin gerçekleştirmek istedikleri birçok amacı olmasına karşın en önemlisi kâar eden bir işletme yapısı oluşturmaktır. Ve bu karlı yapının sürekliliğini sağlamaktır. Maliyet yönetimi konusunda uzun yıllara dayalı olarak geliştirilen ve kullanılan birçok klasik yaklaşım mevcuttur. Ancak bu yaklaşımlar zamanla günümüz işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılayamaz hâale gelmiştirler. Özellikle üretim sürecinde yaşanan olağanüstü yenilikçi metotlar bu duruma sebep olan başlıca etken olmuştur. Bu ortamda işletmelerin artık yeni maliyet yönetim sistemlerine ihtiyacı kaçınılmaz bir hâal almıştır. Bu süreç sonucunda güncel maliyet yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Güncel maliyet yaklaşımlarının temel hedefi, maliyetleri mümkün olduğunca azaltmak, bunu için de ürüne değer katmayan faaliyet, iş, akış gibi unsurları süreçten çıkarmaktır. Faaliyete Dayalı Maliyetleme Faaliyete dayalı maliyetleme sisteminde mal ve hizmetlerin maliyetlerini hesaplamada maliyetleri önce faaliyetlere sonra mamullere göre takip eden bir sistem oluşturulmuştur. Sistemin en önemli amacı üretim sürecinde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri kaldırmak veya azaltmaktır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede ilk önce faaliyetler tespit edilir. Bunu belirlenen faaliyetlerin maliyetini etkileyen faktörlerin belirlenmesi izler. Daha sonra maliyetlerin doğru ve uygun dağıtımını sağlamak için "maliyet dağıtım anahtarları" belirlenir. Son aşama olarak da belirlenen "maliyet dağıtım anahtarları" kullanılarak mal ve hizmetin maliyeti hesaplanır. Üretim teknolojisinin boyut değiştirdiği; emek yoğun ortamdan, sermaye yoğun ortama geçişin hızlı ve sürekli olduğu bir süreçte faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile giderlerin, mamul maliyetlerine doğru bir şekilde dağıtılması amaçlanmaktadır. Hedef Maliyetleme Hedef maliyetleme müşteri-pazar esaslı maliyet yaklaşımıdır. Piyasa koşullarında oluşan fiyat belirlenir, daha sonra işletmenin kâr marjı bu fiyattan çıkarılır ve mamulün maliyeti belirlenir. Bu süreçte tasarım ve geliştirme aşamaları oldukça önemli olmaktadır. Bu aşamada maliyetler kontrol altına alınmazsa, sonradan maliyetleri düşürmek oldukça zor olacaktır. Hedef maliyetleme ile maliyetlerin piyasa ile uyumu sağlanırken daha üretim sürecinin başında maliyet yönetimi gerçekleştirilir. Hedef maliyetlemede, hedeflenmiş satış fiyatı ve bundan hedeflenen kâar marjının çıkarılmasıyla belirlenen maliyetle üretim sürecini gerçekleştirmek amaçlanır. Kaizen Maliyetleme Temelde bir yönetim felsefesini ifade eden kaizen maliyetleme, Japon firmalar tarafından uygulanmaya başlamış olan ve sürekli iyileştirmeyi hedefleyen bir maliyetleme sistemidir. Amaç "kabul edilebilir maliyet"i gerçekleştirecek faaliyetleri uygulamaktır. Kaizen maliyetleme sisteminde sürekli gelişim-iyileştirme küçük ancak istikrarlı bir yapıyı içermektedir. Sürekli iyileştirme anlayışı ile maliyetler azaltılmaya çalışılmaktadır. Maliyetler ürünün üretim aşamasında düşürülmeye çalışılır. Bu aşamada özellikle mamule değer katmayan faaliyetler ve israfın elimine edilmesi üzerinde yoğunlaşılır. Tam Zamanında Üretim Sistemi ve Maliyet Yönetimi Yaklaşımın temel amacı üretimin bütün aşamalarında israfın önlenerek maliyetlerin azaltılmasıdır. Bu hedefe ulaşmak için özellikle çok düşük düzeylerde stok (hatta stoksuz) ile çalışmak hedeflenmektedir. Bunun için üretim süreci talebe göre başlamakta ve ürünler hızlı bir şekilde müşteriye ulaştırılmaktadır. Bu hızlı süreç "teslim alma belirsizlikleri, üretim kesintileri ve zaman kaybından korunmak için ham madde stoklama, yarı mamullerin oluşumuna katlanmak gibi" israf olarak kabul edilen unsurlardan üretim sürecini kurtarmaktadır. Tam zamanında üretim sisteminde müşteri siparişleri doğrultusunda üretime başlanır. Bu durum ham madde tedariki için de geçerlidir. Yani sadece ihtiyaç duyulduğu zaman ihtiyaç duyulduğu miktarda ham madde satın alınmalıdır. Değer Mühendisliği Değer mühendisliğinin amacı mamulün değerini yükseltmektir. Bunu gerçekleştirmek için mamulün fonksiyonları ve kalitesi artırılırken eş zamanlı olarak da maliyetler azaltılmaya çalışılır. Değer mühendisliğinde maliyet azaltımı için müşteri tarafından istenmeyen unsurlar mamulün bünyesinden çıkarılır. Dolayısıyla değer mühendisliğinde müşteri beklentileri doğrultusunda ayrıntılı ürün/süreç analizi yapılması önemli bir husustur. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı Bir mamulün

yaşam seyri, mamulün tasarımından itibaren piyasaya çıkışı ve yok oluşuna kadar var olduğu tüm zamanı ifade etmektedir. Yaşam boyu maliyetler ise bu süreç boyunca ortaya çıkan maliyetleri ifade etmektedir. Dolayısıyla mamul yaşam boyu maliyetleme kavramı ürünün tasarımından, hurdaya ayrılışına kadar, ürünle ilişkilendirilebilen tüm maliyetleri kapsar. Yaşam boyu maliyetleme yaklaşımı ise, mamulün üretim öncesi safhasından başlayıp ve ömrünü tamamlayıncaya kadar geçirdiği sürece ait maliyetleri esas alan bir maliyet yönetimi yaklaşımıdır. Geriye Dönük Maliyetleme Yaklaşımı Geriye doğru maliyetleme; temelde tam zamanında üretim sistemini uygulayan işletmelerde ham maddenin alınmasından, mamulün satışına kadar olan muhasebe akış sürecini kısaltmayı öneren "kısa muhasebeleştirme yaklaşımıdır". Geriye doğru maliyetleme; bütün üretim maliyetlerinin direkt olarak mamul maliyetine veya satılan mamul maliyetine kaydedildiği ve stokların yer aldığı üretim noktalarına geriye doğru maliyet tahsisinin yapıldığı bir uygulamadır. Geriye doğru maliyetlemede maliyet yükleme sürecinde standart maliyetler kullanılır. Ayrıntılı sistemlerle mamullerin fiilîi maliyetlerini izlemeyi çok gerekli görmeyen sistem, geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin çalışma prensibinin tam tersidir.

MALİYET BİLGİLERİNİN RAPORLANMASI

Maliyet bilgilerinin raporlanması, işletmede belirli bir maliyet döneminde ortaya çıkan giderlerin toplu olarak gösterilmesi, bütçelenen tutarlarla fiilî tutarların karşılaştırılması, giderlerin zamanında kontrol altına alınmasına imkân verir. Maliyet bilgileri, işletme yönetiminin alacağı çeşitli yönetim kararlarında kullanılır. Bunlar:

- Üretim ve satış hacminin belirlenmesine ilişkin kararlar,
- Fiyat koyma kararları,
- Makine ve donanımın yenilenmesine ilişkin kararlar,
- Üretme ve satın alma kararları,
- Siparişlerin kabul edilip edilmemesi kararları,
- Belirli bir mamulün üretimine devam edilip edilmemesi kararları,
- En uygun mamul karışımının belirlenmesi kararları.

Yukarıda listelenen kararlar işletmelerin devamlılığının ve kâr maksimizasyonunun sağlanması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle maliyet bilgilerinin zamanlı, doğru ve tarafsız bir şekilde hazırlanıp sunulması gerekir.

MALİYET MUHASEBESİNDE DÜZENLENEN TABLOLAR

Yukarıda belirtilen amaçlara hizmet etmek üzere işletmelerde, maliyet dönemlerinde veya faaliyet dönemlerinin sonunda maliyet bilgilerini içeren raporlar hazırlanmaktadır. Bu tabloların başlıcaları şunlardır:

- Malzeme kullanım (sarfiyat) tablosu,
- Direkt işçilik tablosu,
- İşçilik icmal tablosu,
- Direkt giderler tablosu,
- Endirekt giderler tablosu,
- Gider dağıtım tablosu,
- Stok hareket tablosu,
- Maliyet tahlil tablosu,
- Gider yeri teknik bilgi tablosu,
- Gider yeri maliyet tablosu,
- Mamul türü itibarıyla maliyet tablosu.

Malzeme Kullanım Tablosu Bu tablo, her bir gider yerinde ne kadar ilk madde ve malzeme tüketildiğini gösterir. Her ay sonunda veya her üç ay sonunda ilk madde ve malzeme gider defter föylerinden yararlanarak ilk madde ve malzeme kullanım tablosu düzenlenir. Direkt İşçilik Tablosu Maliyet muhasebesinde, işçilik maliyetlerinin ayrıntılı olarak dökümünün görülmesi istendiğinden, her maliyet döneminde direkt işçilik tablosu düzenlenir. Direkt işçilik tablosu; maliyetler çıkartılırken, işçi ücret ve giderleri grubunda yer alan gider türlerine ilişkin defter föylerindeki bilgilere göre hazırlanır. Söz konusu tabloda, işçi ücret ve giderlerinin her bir kaleminin üç aylık (veya aylık) toplamları gider yerleri itibarı ile ayrıntılı olarak gösterilir. İşçilik İcmal Tablosu İşçilik icmal tablosu, bir işçinin işletmeye kaça mal olduğunu belirlemek ve her bir gider yerindeki çıplak yevmiyenin, genel yevmiyenin, yevmiye başına sosyal yardım tutarının hesaplanabilmesi için yıl sonlarında düzenlenir. Bu tablonun düzenlenmesinde işçi ücret bordrolarındaki bilgilerden ve direkt işçilik tablosu verilerinden yararlanılır.

Direkt Giderler Tablosu Gider çeşitlerinin herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan ait oldukları gider yerlerine dağıtılmasını gösteren bir tablodur. Maliyetler çıkarılırken her ay sonunda veya her 3 ay sonunda, gider çeşitleri defter föylerinden yararlanılarak, direkt giderler tablosu düzenlenir. Tabloda, her bir gider yerinde o dönemde yapılan gider çeşitlerinin toplamı görülür.

Endirekt Giderler Tablosu Gider yerlerine dağıtım ölçüleri ile yüklenecek giderlerin, gider yerleri itibarıyla dağılımını gösteren tablodur. Gider Dağıtım Tablosu Gider yerlerinin direkt giderleri ile dağıtımdan gelen endirekt giderlerin toplu olarak gider yerlerine dağılımını gösteren tablodur. Gider dağıtım tablosu düzenlenirken, mamul açısından direkt nitelikte olan giderlerin ayrı olarak gösterilmesi ve bu gider toplamından sonra diğer endirekt giderlerin tabloya geçirilmesi uygun olur. Gider dağıtım tablosunda, sütunlarda gider yerleri bulunmakta ve her bir gider çeşidinin dağılımı bu sütunlara yazılmaktadır. Gider Yeri Tablosu Program ve bütçe servisine verilmek üzere teknik bilgi

tablosu verileri kullanılarak her bir gider yerinin maliyet tablosu düzenlenir. Maliyet tablosunda, gider yerinin direkt ve endirekt giderleri ile genel üretim giderler toplamı hem tutar olarak hem de birim maliyeti olarak gösterilir. Teknik bilgi tablosunda olduğu gibi bu tabloda da bir önceki yılın fiilî tutarları, içinde bulunulan yılın fiilî 6 aylık fiilî tutarları ve izleyen dönemin programı gösterilir. Gider yeri maliyet tabloları, her bir gider yeri için ayrı ayrı düzenlenir. Stok Hareket Tablosu Stok hareket tablosu stok hareketleri hakkında bilgi vermektedir. Maliyet tahlil tablosu ile her bir gider yerinin maliyet analizi yapılır.

Teknik bilgi tablosunda hem gerçekleşmiş veriler hem de geleceğe ilişkin tahminler yer alır. Bu tablo, her maliyet dönemi sonucunda hazırlanmakta olup, stok hareketleri hakkında bilgi vermektedir. Her bir gider yerine gerek giren fiziki akımlar, gerekse çıkan akımlar hem miktar, hem birim fiyatı hem de tutar olarak topluca izlenmektedir. Böylece stok hareket tablosu yardımı ile her evrenin diğerinden ne kadar stok devraldığı, bunları nelere devrettiği açıkça görülebilmektedir. Maliyet Tahlil Tablosu Dönem sonunda her bir gider yeri için, ayrı ayrı maliyet tahlil tablosu düzenlenir. Bu tabloda gider yerinin üretim maliyeti diğer evrelerden (safhalardan) aldığı giderler, iş miktarı, birim maliyeti; bir önceki yıllar fiilî tutarları ve maliyeti çıkartılan dönemin programlanmış maliyetiyle karşılaştırılır ve gerek programa göre, gerekse bir önceki yılın fiilî verilerine göre ortaya çıkan farklar gösterilir. Böylece her bir gider yerinin maliyet analizi yapılarak gider unsurlarında meydana gelen değişmeler açıkça izlenmiş olur. Maliyet tahlil tablosu, her bir gider unsurunun hem toplam tutarlarını, hem de birim maliyetlerini göstermektedir. Bu bakımdan servisin (gider yerinin) maliyeti analiz edilirken her bir birim iş miktarı içindeki gider payları da açıkça izlenmektedir.

Teknik Bilgi Tablosu İzleyen dönemin bütçe ve programının yapılabilmesi için programlama servisine verilmek üzere, her bir gider yeri (servis) için teknik bilgi tablosu düzenlenir. Bu tabloda; bir önceki yılın gerçekleşen verileri ile içinde bulunulan dönemin o tarihe kadar gerçekleşmiş verileri (genelde 6 aylık veriler) ve izleyen dönemin tahmini verileri gösterilir. Teknik bilgi olarak; o gider yerinin çalışma günü, işçi sayısı, işçilik sayıları, ortalama yevmiye genel yevmiye, yevmiye başına sosyal masraf, yapılan iş, birim üretim ve toplam üretim için gerekli malzeme miktarları, toplam maliyetler, birim maliyeti, randımanlar gösterilir. Mamul Türü İtibarıyla Maliyet Tablosu Mamul türü itibarıyla maliyet tablosu maliyetlerin hangi gider unsurlarından oluştuğunu gösterir. Bu tabloda, her mamul türünün, maliyetlerinin hangi gider unsurlarından oluştuğu gösterilir. Mamulün birim başına düşen fiilî giderleri içinde bulunulan yılın aylık fiilî gider tutarları ve izleyen dönemin program verileri ve farklar gösterilir.

DERS ADI Maliyet Muhasebesi II
ÜNİTE ADI Maliyet Bilgilerinin Raporlanması
ÜNİTE NO 14
YAZAR Doç.Dr. MERAL GÜNDÜZ

MALİYET BİLGİLERİNİN RAPORLANMASI

Maliyet bilgilerinin raporlanması, işletmede belirli bir maliyet döneminde ortaya çıkan giderlerin toplu olarak gösterilmesi, bütçelenen tutarlarla fiilî tutarların karşılaştırılması, giderlerin zamanında kontrol altına alınmasına imkân verir. Maliyet bilgileri, işletme yönetiminin alacağı çeşitli yönetim kararlarında kullanılır. Bunlar:

• Üretim ve satış hacminin belirlenmesine ilişkin kararlar,
• Fiyat koyma kararları,
• Makine ve donanımın yenilenmesine ilişkin kararlar,
• Üretme ve satın alma kararları,
• Siparişlerin kabul edilip edilmemesi kararları,
• Belirli bir mamulün üretimine devam edilip edilmemesi kararları,
• En uygun mamul karışımının belirlenmesi kararları.

Yukarıda listelenen kararlar işletmelerin devamlılığının ve kâr maksimizasyonunun sağlanması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle maliyet bilgilerinin zamanlı, doğru ve tarafsız bir şekilde hazırlanıp sunulması gerekir.

MALİYET MUHASEBESİNDE DÜZENLENEN TABLOLAR

Yukarıda belirtilen amaçlara hizmet etmek üzere işletmelerde, maliyet dönemlerinde veya faaliyet dönemlerinin sonunda maliyet bilgilerini içeren raporlar hazırlanmaktadır. Bu tabloların başlıcaları şunlardır:

• Malzeme kullanım (sarfiyat) tablosu,
• Direkt işçilik tablosu,
• İşçilik icmal tablosu,
• Direkt giderler tablosu,
• Endirekt giderler tablosu,
• Gider dağıtım tablosu,
• Stok hareket tablosu,
• Maliyet tahlil tablosu,
• Gider yeri teknik bilgi tablosu,
• Gider yeri maliyet tablosu,
• Mamul türü itibarıyla maliyet tablosu.

Malzeme Kullanım Tablosu Bu tablo, her bir gider yerinde ne kadar ilk madde ve malzeme tüketildiğini gösterir. Her ay sonunda veya her üç ay sonunda ilk madde ve malzeme gider defter föylerinden yararlanarak ilk madde ve malzeme kullanım tablosu düzenlenir. Direkt İşçilik Tablosu Maliyet muhasebesinde, işçilik maliyetlerinin ayrıntılı olarak dökümünün görülmesi istendiğinden, her maliyet döneminde direkt işçilik tablosu düzenlenir. Direkt işçilik tablosu; maliyetler çıkartılırken, işçi ücret ve giderleri grubunda yer alan gider türlerine ilişkin defter föylerindeki bilgilere göre hazırlanır. Söz konusu tabloda, işçi ücret ve giderlerinin her bir kaleminin üç aylık (veya aylık) toplamları gider yerleri itibarı ile ayrıntılı olarak gösterilir. İşçilik İcmal Tablosu İşçilik icmal tablosu, bir işçinin işletmeye kaça mal olduğunu belirlemek ve her bir gider yerindeki çıplak yevmiyenin, genel yevmiyenin, yevmiye başına sosyal yardım tutarının hesaplanabilmesi için yıl sonlarında düzenlenir. Bu tablonun düzenlenmesinde işçi ücret bordrolarındaki bilgilerden ve direkt işçilik tablosu verilerinden yararlanılır. Direkt Giderler Tablosu Gider çeşitlerinin herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmadan ait oldukları gider yerlerine dağıtılmasını gösteren bir tablodur. Maliyetler çıkarılırken her ay sonunda veya her 3 ay sonunda, gider çeşitleri defter föylerinden yararlanılarak, direkt giderler tablosu düzenlenir. Tabloda, her bir gider yerinde o dönemde yapılan gider çeşitlerinin toplamı görülür. Endirekt Giderler Tablosu Gider yerlerine dağıtım ölçüleri ile yüklenecek giderlerin, gider yerleri itibarıyla dağılımını gösteren tablodur. Gider Dağıtım Tablosu Gider yerlerinin direkt giderleri ile dağıtımdan gelen endirekt giderlerin toplu olarak gider yerlerine dağılımını gösteren tablodur. Gider dağıtım tablosu düzenlenirken, mamul açısından direkt nitelikte olan giderlerin ayrı olarak gösterilmesi ve bu gider toplamından sonra diğer endirekt giderlerin tabloya geçirilmesi uygun olur. Gider dağıtım tablosunda, sütunlarda gider yerleri bulunmakta ve her bir gider çeşidinin dağılımı bu sütunlara yazılmaktadır. Gider Yeri Tablosu Program ve bütçe servisine verilmek üzere teknik bilgi tablosu verileri kullanılarak her bir gider yerinin maliyet tablosu

düzenlenir. Maliyet tablosunda, gider yerinin direkt ve endirekt giderleri ile genel üretim giderler toplamı hem tutar olarak hem de birim maliyeti olarak gösterilir.
Teknik bilgi tablosunda olduğu gibi bu tabloda da bir önceki yılın fiilî tutarları, içinde bulunulan yılın fiilî 6 aylık fiilî tutarları ve izleyen dönemin programı gösterilir. Gider yeri maliyet tabloları, her bir gider yeri için ayrı ayrı düzenlenir. Stok Hareket Tablosu Stok hareket tablosu stok hareketleri hakkında bilgi vermektedir. Maliyet tahlil tablosu ile her bir gider yerinin maliyet analizi yapılır. Teknik bilgi tablosunda hem gerçekleşmiş veriler hem de geleceğe ilişkin tahminler yer alır. Bu tablo, her maliyet dönemi sonucunda hazırlanmakta olup, stok hareketleri hakkında bilgi vermektedir. Her bir gider yerine gerek giren fiziki akımlar, gerekse çıkan akımlar hem miktar, hem birim fiyatı hem de tutar olarak topluca izlenmektedir. Böylece stok hareket tablosu yardımı ile her evrenin diğerinden ne kadar stok devraldığı, bunları nelere devrettiği açıkça görülebilmektedir. Maliyet Tahlil Tablosu Dönem sonunda her bir gider yeri için, ayrı ayrı maliyet tahlil tablosu düzenlenir. Bu tabloda gider yerinin üretim maliyeti diğer evrelerden (safhalardan) aldığı giderler, iş miktarı, birim maliyeti; bir önceki yıllar fiilî tutarları ve maliyeti çıkartılan dönemin programlanmış maliyetiyle karşılaştırılır ve gerek programa göre, gerekse bir önceki yılın fiilî verilerine göre ortaya çıkan farklar gösterilir. Böylece her bir gider yerinin maliyet analizi yapılarak gider unsurlarında meydana gelen değişmeler açıkça izlenmiş olur. Maliyet tahlil tablosu, her bir gider unsurunun hem toplam tutarlarını, hem de birim maliyetlerini göstermektedir. Bu bakımdan servisin (gider yerinin) maliyeti analiz edilirken her bir birim iş miktarı içindeki gider payları da açıkça izlenmektedir. Teknik Bilgi Tablosu İzleyen dönemin bütçe ve programının yapılabilmesi için programlama servisine verilmek üzere, her bir gider yeri (servis) için teknik bilgi tablosu düzenlenir. Bu tabloda; bir önceki yılın gerçekleşen verileri ile içinde bulunulan dönemin o tarihe kadar gerçekleşmiş verileri (genelde 6 aylık veriler) ve izleyen dönemin tahmini verileri gösterilir.
Teknik bilgi olarak; o gider yerinin çalışma günü, işçi sayısı, işçilik sayıları, ortalama yevmiye genel yevmiye, yevmiye başına sosyal masraf, yapılan iş, birim üretim ve toplam üretim için gerekli malzeme miktarları, toplam maliyetler, birim maliyeti, randımanlar gösterilir. Mamul Türü İtibarıyla Maliyet Tablosu Mamul türü itibarıyla maliyet tablosu maliyetlerin hangi gider unsurlarından oluştuğunu gösterir. Bu tabloda, her mamul türünün, maliyetlerinin hangi gider unsurlarından oluştuğu gösterilir. Mamulün birim başına düşen fiilî giderleri içinde bulunulan yılın aylık fiilî gider tutarları ve izleyen dönemin program verileri ve farklar gösterilir.