Maliyet Muhasebesi ne Kısa bir Bakış

Prof.Dr.F.N.Can Şımga-Muğan

**Giriş**

Maliyet muhasebesinin amacı işletmelerin ürettikleri mamulun veya sağladıkları hizmetin kendilerine olan maliyetini bilip, ona göre satış, tedarik ve fiyatlandırma stratejilerini geliştirmelerine yardımcı olmaktır. Finansal muhasebe için geçerli olan muhasebe standartları maliyet muhasebesinde yoktur. Çünkü finansal muhasebenin aksine maliyet ve yönetim muhasebesi içeriye dönük yönetsel bilgi sağlamak amaçlıdır. Dolayısıyla her şirketin uyması gereken bir takım kurallar zinciri yoktur.

Maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe aynı kayıt sistemiyle kaydolmuş girdileri kullanmakla birlikte çıktıları farklıdır. Maliyet muhasebesi sistemi geleceğe dönük olarak kurulurken finansal muhasebe geçmişi raporlar. Dolayısıyla bir bilginin değeri ihtiyaca cevap vermesiyle ilgilidir. İstediği kadar doğru olsun eğer bir bilgi eldeki soruna cevap vermekte yetersizse, raporlanmaz. Örneğin, satış bütçesi hazırlanırken gelecek yıl kaç araba satılacağı tahmini yapılır ve bütçe onun üzerine kurulur. Eğer geçen seneki satış miktarı ile gelecek seneki satış miktarının aynı olması beklenmiyorsa, geçen senenin doğru ve tam olan satış miktarı bilgisi gelecek senenin bütçesini yapmak için kullanılacak bir rakam değildir. Özetle maliyet muhasebesinin temel fonksiyonu planlama ve kontrol işlevlerinde yardımcı olarak doğru kararı zamanında almaya yardımcı olmaktır. Planlama ve kontrol işlevlerini doğru yapabilmek için bilinmesi gereken temel kavramlar ve prensipler vardır.

**Maliyet Kavramları**

Kavramları tam olarak özümseyen yöneticiler hem verilen bilgiyi en iyi şekilde kullanır, hem de bilginin yanlış yönlendirmesi önler. Bu kavramlar birim maliyet hesaplamalarında, gider kontrolünde, planların zamanında yapılmasında ve kararların hızlandırılmasında yardımcı olur. ***Maliyet***belli bir amaç için kullanılan kaynaklar veya vazgeçilen faydalar- genellikle ödenen para birimiyle ifade edilir. Çeşitli maliyet terimleri vardır:

* Fırsat maliyeti- yönetim kararlarına esas olan maliyettir. İki seçenekten birini seçmekle vazgeçtiğimiz kazanç
* Batmış maliyet-daha önceki bir zamanda katlanılmış maliyet. Bugün ne yapılırsa yapılsın geçmişe dönmek olası olmadığı için kararı etkilemez. Örneğin, bir makina alınmışsa o makinanın alım bedeli batmış maliyettir. Ne yaparsak yapalım değiştirmek mümkün değildir.
* Ayrıştırıcı maliyet- seçenekler arasındaki farklılaşma. İki seçenek arasında bir fark varsa birini diğerine tercih etmekten söz edebiliriz. Örneğin, aynı marka ve modele sahip iki araba arasında bakım farkından başka bir fark yoktur.
* Önlenebilir maliyetler- kısa dönemde yönetimin kontrolünde olan maliyetlerdir. Örneğin, çalışanlar için kısa dönemli eğitim maliyeti.
* Ürün maliyetleri – ürünle doğrudan veya dolaylı olarak ilişkilendirilen tüm maliyetler bu kategoridedir. Katlanılan bu maliyetler daha sonra stok değeri olarak finansal durum tablosunda veya satılan malın maliyeti olarak gelir tablosunda yansıtılır. Örneğin, hammadde, işçilik, fabrika amortismanı gibi.
* Dönem maliyetleri – ürün maliyetine eklenmeyen dolayısıyla stok değerini etkilemeyen ancak ürünün satılması ve işletmenin yürütülmesi için gereken tüm maliyetlerdir. Örneğin, satış ve pazarlama giderleri, ofis kirası gibi.
* Muhasebe sistemi içinde toplanan maliyetler en sonunda ürünlere dağıtılır. Bu işlem yapılırken önce üretim departmanlarına daha sonra ürünlere yükleme yapılabilir.

Maliyet muhasebesi sistemi içinde giderleri değişik kategorilerde sınıflıyoruz:

* + Çeşitlerine göre:
  + hammadde, işçi ücret ve giderleri; memur maaş ve giderleri; dışardan sağlanan fayda; vergi, resim ve harçlar;amortismanlar; finansman giderleri
  + İşletme fonksiyonlarına göre:
  + tedarik; üretim, araştırma – geliştirme; pazarlama, satış ve dağıtım; genel yönetim; finansman
  + İzlenebilmesine göre:
  + Doğrudan ve dolaylı – eğer bir departman veya ürünle ilişkilendirmek mümkün ve makul bir çabayla elde edilebiliyorsa o zaman doğrudan gider olarak sınıflayabiliriz. Ama birkaç departman veya ürün tarafından ortak olarak kullanılan bir gider ise, o zaman dolaylı olarak sınıflıyor ve ürüne veya departmana yükleme yapıyoruz. Örneğin, fabrika genel giderlerini o fabrikada üretilen tüm ürünlere yüklemek gerekmektedir. Öte yandan bir ürün için kullanılan hammadde miktarı ve fiyatı belli olduğu için doğrudan o ürün veya ürün grubuyla doğrudan ilişkilendirilebilir.
  + Üretim hacmiyle olan ilişkisine yani maliyet davranışına göre:
  + Sabit, değişken; yarı değişken; yarı sabit- eğer üretimdeki artış veya azalışa göre değişiklik göstermiyorsa sabit gider olarak; üretimle birebir artış ve azalış izliyorsa değişken; kısmen sabit ve kısmen değişken ise yarı değişken veya yarı sabit olarak sınıflamak mümkündür.
  + Kontrol edilebilirlik – bazı giderler kısa dönemde yönetimin kontrolündedir. Örneğin, reklam verip vermemeye yönetim karar verebilir. Öte yandan eğer bir makine alınmışsa ona ilişkin amortisman gideri yönetimin kontrolünde değildir. Ayrıca yetki açısından yönetimin kontrolünde olmayan giderler vardır, örneğin bir fabrika müdürü genel müdürün maaşı üzerinde bir kontrole sahip değildir. Üretim maliyeti olmasa da genel müdürün maaşının da ürünün satış fiyatını hesaplarken göz önüne alınması gerekir.
  + Fiili – Bütçelenen (Planlanan) – Gerçekleşen ve planlanan maliyetler. Yukarıda fonksiyon, hacim, çeşitlerine göre sınıflanan tüm giderler için gerçekleşen ve planlanan maliyetlerden söz etmek olasıdır. Genellikle uzun (bir yıldan fazla) ve kısa (bir yıllık) planlar yapılır. Kısa planlara “yıllık bütçe” de denir. Daha sonra gerçekleşen maliyetlerle tahmini maliyetler karşılaştırılarak performans değerlemesi yapılabilir.

Yukarıda kısaca özetlenen sınıflandırma kesin çizgileri olan bir sınıflandırma olmadığı gibi bir sınıfa giren bir gider çeşidi başka şekilde tekrar sınıflandırılamaz değildir. Örneğin, hammadde gideri hem değişken, hem doğrudan, hem kontrol edilebilir, hem üretim, hem de fiili ve bütçelenmiş olarak sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar çeşitli karar alma modellerinde hangi giderleri kullanacağımızı belirlemek açısından yararlıdır. Önce üretim maliyetlerinden başlayalım.

**Maliyet Hesaplarının Akışı ve Finansal Tablolarda Gösterimi**

Üretim maliyetleri arasında olmazsa olmaz üç çeşit maliyetten söz ederiz. Hammadde, işçilik ve genel imalat giderleri (veya genel üretim giderleri). Bu giderler ürünün üretilmesi için katlanılan giderlerdir. Üretilen ürünü ya satarız, ya da stoklarız. Aşağıdaki şemada bu ilişkiyi gösteriyoruz:

Mamul Stok

Satılan Malın Maliyeti

Satış ve İdare Giderleri

Dönem Giderleri

Satış ve İdare Giderleri

Genel İmalat Giderleri

Yarı mamul Stok

İşçilik

Finansal Durum Tablosu  
 Maliyetler Stoklar

Gelir Tablosu

Hammadde

Hammadde Stok

Şekilden görülebileceği gibi imalat işletmelerinde finansal durum tablosunda üç ayrı stok hesabı vardır. Dönem sonunda işletmenin elinde henüz satışa hazır hale gelmemiş olan yarı mamul stoku, satışa hazır olan mamul stoku ve henüz sürece girmemiş olan hammadde stoku olabilir. Hammaddenin kullanılmayan kısmı hammadde stoku olarak finansal durum tablosunun varlıklarının altında görülecektir. Mamuller için katlanılan tüm giderler önce yarım mamul hesabında toplanır, tamamlandıkça mamul hesabına aktarılır ve satılınca da gelir tablosundaki satılan malın maliyeti hesabına kaydedilir. Dönem giderleri olduğu gibi gelir tablosuna aktarılır.

Değişken maliyet maliyeti artıran etken artıkça doğrusal olarak artar. Örneğin, hammadde üretilen ürün sayısıyla doğrudan ilişkilidir. Her ne kadar ürün başına katlanılan hammadde gideri aynı olsa bile, ürün sayısı artınca artar.

Sabit giderler üretilen ürün sayısından bağımsız olarak belli bir hacim aralığında aynı kalır. Örneğin, bir paketleme makinesinin kapasitesi 10000 paket ise 0-10000 paket arasında bu makine yetecektir, dolayısıyla genel imalat giderleri arasında sadece bir makinenın amortisman gideri görünecektir. Ama 10001 inci paket ikinci makine alınacaktır.

Karışık giderler ise kısmen sabit kısmen sabit giderlerdir ve y= a + bx şeklinde ifade edilebilir. Burada “y” toplam maliyeti, “a” sabit giderleri, “b” ise birim başına değişken maliyeti göstermektedir. Aşağıdaki şekilde bu ilişki sunulmuştur:

Hacim aralığı

Toplam maliyet- karışık

Değişken maliyet

Sabit maliyet

Maliyetlerin değişken veya sabit kısımlarının ayrılması özellikle fiyatlandırma, başa baş noktası analizi, ve planlama için çok önemlidir; ama çok da zordur. Öncelikle maliyet sürücülerinin, yani maliyetlerle birlikte artan veya azalan fiziki bir takım göstergelerin iyi belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, üretilen ürün sayısı (diğer bir deyişle faaliyet hacmi) hammadde için iyi bir maliyet sürücüsü olabilir. Diğer örnekler:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Faaliyet** | **Kullanılan kaynak** | **maliyet sürücüsü** |
| Bakım | Ekipman, işçilik, yedek parça | işçilik saati |
| İnceleme | Test ekipmanı, kontrolörler (günde 5 parti) | incelenen birim sayısı |
| Paketleme | Malzeme, işçilik, konveyor kayışı | paket sayısı, işçilik saati |
| Montaj | Konveyör kayışı, süpervizyon, direkt işçilik, hammadde ve malzeme | İşçilik saati , üretilen ürün sayısı |

Ürünle ilişkisi birebir olarak kurulamayan giderler,örneğin, süpervizyondan sorumlu ustabaşının ücreti o bantta üretilen birden fazla ürün çeşidiyle ilişkili olabilir. Dolayısıyla her bir ürün için kaç dakika harcadığı tesbit edilmesinin faydası maliyetinden azdır. Bu gibi giderler belli bir dağıtım anahtarı (maliyet sürücüsü) ile ürün tiplerine dağıtılır. Daha sonra da birim maliyeti hesaplamak için ürün başına bölünür. Örneğin, aşağıdaki veriler ışığında bir bisikletin maliyeti nedir?

* Toplam sabit maliyet 94,500
* Toplam değişken maliyet 52,000
* Toplam maliyet 146,500
* Üretilen bisiklet 1,000 adet ise , bisikletin birim maliyeti

146,500 ÷ 1,000 = 146.50 TL olur.

Peki, üretilen bisiklet sayısı 1465 ise ne olur? Bisikletin maliyeti 1000TL olur. Fark tamamen sabit maliyetin birimlere yüklenmesinden gelmektedir.

Hangi giderlerin doğrudan ilişkilendirileceğine aşağıdaki tablo yardımcı olabilir:

* Direkt hammadde- doğrudan ilişkilendirilebilir
* Direkt üretim işçiliği- doğrudan ilişkilendirilebilir
* Endirekt üretim giderleri (genel imalat giderleri)- üretim için gerekli olan ancak doğrudan ilişkilendirilmesi ekonomik olarak uygun olmayan giderler – dağıtım anahtarı yardımıyla ürünlere yüklenir:
  + Endirekt Hammadde ve Malzeme
  + Endirekt İşçilikler
  + Elektrik
  + Yakıt
  + Sigorta (Malların)
  + Tamir Bakım (Makinelerin)
  + Amortisman (makine ve fabrika)

Yukarıda sıralanan giderlerin tümü envantere yansıtılır.

Raporlama açısından bakıldığında iki yöntem vardır:

* Değişken (direkt) maliyet – üretim hacmiyle orantılı olarak artan veya azalan maliyetlerle sabit maliyetlerin ayrı raporlanması
* Tam maliyet – üretim maliyetinin tümünün birlikte ele alınması – gerek değişken gerekse sabit giderler ürün maliyetine yansıtılır

Tam Maliyet

Satışlar xxxx

SMM (değişken ve sabit üretim giderleri)

xxx

Brüt Satış Karı xxx

Genel Yönetim ve Satış Giderleri (değ +sabit) xx

Vergi öncesi Net Kar xx

Değişken Maliyet

Satışlar xxxx

Değişken Giderler:

Üretim Giderleri xx

Satış ve Yönetim Gid. xx

Katkı payı xxx

Sabit Giderler:

Üretim Gid xx

Satış ve Yönetim Gid. xx

Vergi öncesi Net Kar xx

Soldaki tablo finansal muhasebeden bildiğimiz gelir tablosunu yansıtırken sağdaki tablo yönetimin daha fazla işine yarayan değişken maliyet şeklinde raporlamayı yansıtır. Tam maliyetleri gösteren gelir tablosu gerek muhasebe standartları gerekse vergi açısından raporlanan tablodur. Değişken maliyetleri yansıtan tablo ise daha çok yöneticiler tarafından kullanılır. Çünkü :

* Gerekli bilgiler ayrı hesaplamaya lüzum kalmadan elde edilir.
* Stok değerinde sabit maliyet hissesi olmadığından stok değişmesi kar veye zararı etkilemez.
* Gelir tablosu yöneticinin düşünce tarzına daha uygundur.
* Sabit maliyetler gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak görülür ve dikkati çeker.

Ancak dezavantajları da yok değildir:

* Sabit masrafları ayırmak oldukça güçtür.
* Fiyatlandırma politikalarında sabit maliyetleri göz önünde bulundurmak gerekir.
* Sadece değişken maliyete göre mal satış karının hesaplanması brüt karı yüksek gösterip fiyat indirimine zorlayabilir.
* Stoklar düşük değerle gösterilmiş olur.

Tam maliyet hem üretim, hem stok, hem de satış miktarlarının etkisini yansıtırken Değişken maliyet bazında kar temel olarak satış miktarındaki artış ve azalıştan etkilenir. Dolayısıyla

üretim miktarı = satış miktarı iki yöntemde de kar rakamı aynı

üretim miktarı > satış miktarı tam maliyet yönteminde kar fazla

üretim miktarı < satış miktarı değişken maliyet yönteminde kar fazla olur.

Değişken maliyet yönteminin en sık kullanıldığı analiz Maliyet Hacim Kar (MHK) analizidir.