

## **1. MALİYET MUHASEBESİNE GİRİŞ ve GENEL KAVRAMLAR**

## **Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?**

- 1.1. Maliyet Kavramı**
- 1.2. Direkt Maliyetler ve Endirekt Maliyetler**
- 1.3. Direkt Endirekt Sınıflandırmasını Etkileyen Faktörler**
- 1.4. Toplam Maliyetler ve Birim Maliyetler**
- 1.5. Sektörler ve Stoklar**
- 1.6. Temel Üretim Maliyetleri**
- 1.7. Stoklanabilir Maliyetler ve Dönem Giderleri**
- 1.8. Üretim İşletmelerinde Maliyet Akışı**

## 1.1. Maliyet Kavramı

Maliyet özellikli bir amacı yerine getirebilmek için harcanan kaynaklardır. Harcama ise ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun para cinsinden ifadesidir. İşletmeler, çeşitli girdileri birleştirerek toplum gereksinimlerini karşılamaya yarayacak ürünler ve hizmetler meydana getirirler. İşletmelerin ortaya çıkardığı mal ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı çeşitli girdilerin para ile ölçülen değerine o mal veya hizmetin maliyeti denir. Finansal tabloların hazırlanması amacıyla tarihi maliyet verileri kullanılırken karar verme amacına yönelik olarak gelecekteki tahmini maliyetler kullanılabilir. Maliyetleri gerçekleştikleri zamana göre fiili maliyetler veya bütçelenmiş maliyetler olarak sınıflandırabiliriz. Fiili maliyetler geçmişte gerçekleşmiş maliyetlerdir. Bütçelenmiş maliyetler ise gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir. Yöneticiler hem fiili hem de bütçelenmiş maliyet bilgisine ihtiyaç duyabilirler. Dönem sonlarında bu ikisini karşılaştırarak performanslarını değerleyebilirler.

Maliyet terimi kullanılırken genellikle bir şeyin maliyetinin hesaplanması akla gelir. Bu şeye maliyet objesi denir. Bir işletmede maliyet bilgilerine duyulan gereksinimlere bağlı olarak farklı maliyet objeleri ile karşılaşılabilir. Örneğin otomobil üreten Mercedes fabrikasında müdür olduğunuzu varsaydığımızda aklımıza gelen maliyet objeleri farklı Mercedes modelleri olabilir.

Maliyetlerin belirlenebilmesi için işletmelerin muhasebe sistemine bütünleşmiş bir maliyet sistemine ihtiyaç vardır. Maliyet sistemi maliyet verilerini (hammadde, işçilik, elektrik, v.b. gibi) sistematik bir şekilde toplar ve toplanan maliyetleri maliyet objelerine dağıtarak maliyet objelerinin birim maliyetlerini hesaplar. Maliyet muhasebesi ayrıca finansal muhasebeye finansal tabloların hazırlanabilmesi için bilgi de hazırlar. Maliyet muhasebesinin en temel amaçları birim maliyetleri saptamak, işletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak, planlamaya yardımcı olmak ve alınacak kararlara yardımcı olmak olarak sıralanabilir.

Maliyet muhasebesi sistemi tarafından sunulan maliyet bilgileri, Mercedes'te farklı modellerin fiyatlandırılması, maliyetleri düşürmeye yardımcı olan çalışanların ödüllendirilmesi gibi kararlarda kullanılabilir. Malzeme gibi bazı maliyetlerin ürün ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi kolayken, elektrik gibi bazı maliyetinin ürün ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi zordur. Bu zorluk maliyet muhasebesinin en önemli sorunlarından bir tanesidir.

## 1.2. Direkt Maliyetler ve Endirekt Maliyetler

Maliyeti hesaplanmak istenen ürün veya hizmetlerle kolayca ve ekonomik olarak ilişkilendirilebilen maliyetler direkt maliyetlerdir. Örneğin bir otomobilde kullanılan çelik ve lastikler direkt maliyetlerdir. Benzer bir şekilde üretim hattında bir otomobilin üzerinde çalışan işçi ile ilgili olarak otomobil üzerinde çalıştığı saatler kaydediliyorsa işçilik maliyeti de ürünle kolayca ilişkilendirilebileceğinden direkt maliyet olarak sınıflandırılır.

Maliyeti hesaplanmak istenen ürün veya hizmetlerle kolayca ve ekonomik olarak ilişkilendirilemeyen maliyetler endirekt maliyetlerdir. Örneğin bir Mercedes fabrikasındaki tüm araçların üretimini gerçekleştirmekten sorumlu fabrika müdürünün maaşı E Serisi bir Mercedes modeli için endirekt maliyettir çünkü fabrika müdürünün fabrikada üretilen diğer modellerle ilgili sorumluluğu da bulunmaktadır. Endirekt maliyetlerin ürün ve hizmetlerle ilişkilendirilmesi veya yüklenmesi amacıyla maliyet dağıtımı yapılmaktadır.

Örneğin, Mercedes fabrikasının kirası E Serisi bir model için endirekt maliyettir çünkü fabrika içerisinde E Serisinin üretildiği bölüm için ayrı bir kira sözleşmesi yapılmamıştır. Fakat maliyet muhasebesi E Serisinin kira maliyetinden alacağı payı E Serisinin üretildiği bölümün metrekaresini dikkate alarak mantıklı bir şekilde hesaplamaktadır. Maliyet dağıtımlarının doğru bir şekilde yapılması, maliyet verilerini kullanarak gelecekle ilgili karar verecek yöneticiler için önemlidir.

### **1.3. Direkt Endirekt Sınıflandırmasını Etkileyen Faktörler**

Maliyet tutarı düşük ve önemsizse maliyetleri ürün ve hizmetlerle ilişkilendirmeye çalışmak ekonomik değildir. Örneğin, internet üzerinden satış yapan bir firmada her gönderilen paket için oluşan kurye maliyetini direkt maliyet olarak sınıflandırıp ürünle ilişkilendirmek ekonomikken, paket içerisinde yer alan faturanın kâğıt maliyeti endirekt maliyet olarak sınıflandırılır. Fatura kâğıdının maliyetini her bir müşteri ile ilişkilendirmek mümkün olmasına rağmen ekonomik değildir.

Bilgi toplama teknolojisindeki gelişmeler daha çok maliyetin direkt maliyet olarak sınıflandırılmasını mümkün kılmaktadır. Barkod sistemi geçmişte endirekt maliyet olarak sınıflandırılan düşük maliyetli malzemelerin direkt maliyet olarak sınıflandırılmasını sağlamaktadır.

Üretim veya hizmet sunumundaki tasarım da maliyetlerin direkt veya endirekt olarak sınıflandırılmasını etkilemektedir. Bir fabrika ya da fabrikanın bir bölümü sadece tek çeşit ürün üretiyorsa bu bölümde gerçekleşen maliyetleri direkt olarak sınıflandırmak kolaylaşır.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken konu bir maliyetin belli bir maliyet objesi için direkt maliyet iken başka bir maliyet objesi için endirekt maliyet olabileceğidir. Örneğin Mercedes fabrikasındaki montaj bölümünde çalışan bir ustabaşının maaşı montaj bölümü için direkt maliyettir fakat E Serisi bir otomobil için endirekt maliyettir çünkü montaj bölümünde başka modellerin montajı da yapılmaktadır.

### **1.4. Toplam Maliyetler ve Birim Maliyetler**

Karar vericiler genellikle birim maliyetler yerine toplam maliyetleri dikkate alırlar fakat bazı durumlarda birim maliyet bilgisine de ihtiyaç duyulmaktadır. Örneğin Fenerbahçe futbol takımı kendi stadında Barselona futbol takımı ile özel bir futbol maçı yaparak gelir elde etmek istemektedir. Maçın maliyetinin 4.000.000 TL olacağı tahmin edilmiştir fakat bu bilgi 3karar için yeterli değildir.

Öncelikle böyle bir maça kaç kişinin geleceği tahmin edilmelidir. Eğer maça 50.000 kişinin geleceği tahmin ediliyorsa birim maliyet bir kişi için 80 TL ( $4.000.000 \text{ TL} \div 50.000$  kişi) olarak hesaplanabilir. Eğer maça 20.000 kişinin geleceği tahmin ediliyorsa birim maliyet 200 TL ( $4.000.000 \text{ TL} \div 20.000$  kişi) olarak hesaplanacaktır. Birim maliyet toplam maliyetin birim sayısına bölünmesi ile elde edilir. Dikkat etmemiz gereken ikinci husus maç biletinin kaç para olacağıdır. Bilet fiyatı hesaplanan birim maliyetten yüksek ise maçın yapılmasına karar verilebilir.

Örneğin faaliyetlerinin ilk yılında Vestel fabrikasında 500.000 adet müzik seti üretildiğini ve toplam üretim maliyetinin 40.000.000 TL olduğunu varsaydığımızda birim maliyet 80 TL ( $40.000.000 \text{ TL} \div 500.000$  adet) olarak hesaplanacaktır. Eğer dönem içerisinde 480.000 birim satılmışsa ve dönem sonu stoklarda 20.000 birim mamul kalmışsa kâr-zarar tablosunda raporlanacak satılan malın maliyeti tutarı, bilançoda raporlanacak mamul stokunun değeri bulunan birim maliyet ile kolayca hesaplanabilir.

Kâr-zarar tablosunda raporlanacak satılan malın maliyeti	38.400.000 TL ( $480.000 \times 80 \text{ TL}$ )
Bilançoda raporlanacak mamul stoku değeri	<u>1.600.000 TL</u> ( $20.000 \times 80 \text{ TL}$ )
Toplam üretim maliyeti	0.000.000 TL

## 1.5. Sektörler ve Stoklar

Bu bölümde ekonomideki farklı sektörler ve stok tipleri üzerinde durulmuştur. Ekonomideki sektörleri genel olarak üretim, ticaret ve hizmet sektörü olarak sınıflandırabiliriz. Üretim sektörü çeşitli hammadde ve parçaları satın alır ve bunları tamamlanmış ürünler haline dönüştürür. Cep telefonu, bilgisayar ve otomobil firmaları üretim sektöründeki işletmelere örnek olarak verilebilir. Ticaret sektöründeki işletmeler malları satın alırlar ve mal üzerinde herhangi bir değişiklik yapmadan tekrar satarlar. Kitapçılar ve marketler ticaret sektöründe faaliyet gösteren işletmelere örnek olarak verilebilir. Hizmet sektöründeki işletmeler ise müşterilerine hizmet sunarlar. Hizmet maddi olmayan bir üründür. Örneğin avukatlar müşterilerine yasal tavsiyelerde bulunurlar. Hukuk büroları, muhasebe firmaları, bankalar, sigorta şirketleri, ulaştırma işletmeleri, reklam şirketleri, televizyon kanalları, gezi acenteleri hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelere örnek olarak verilebilir.

İşletmelerde hammadde, yarı mamul ve mamul olmak üzere üç farklı stok kalemi bulunmaktadır. Hammaddeler, üretimde kullanılmak üzere satın alınan stoklardır. Örnek olarak cep telefonu üretmek için kullanılan çipleri verebiliriz. Bir işletme için hammadde olarak sınıflandırılan bir stokun başka bir işletme için mamul olarak sınıflandırılabileceğini unutmamak gerekir. Örneğin, otomobil farlarında kullanılan ampuller otomotiv üreticisi için bir hammadde iken ampul üreticisi açısından tamamlanmış mamul özelliği taşırlar. Yarı mamuller, üzerinde çalışılmış fakat henüz tamamlanmamış mamulleri temsil eder. Örnek olarak lastikleri, kapıları ve camları henüz monte edilmemiş bir otomobili verebiliriz. Mamuller ise tamamlanmış fakat henüz satılmamış stokları temsil eder. Ticaret işletmelerinde

sadece mal stoku bulunur. Hizmet işletmelerinde ise hammadde, yarı mamul veya mamul stoku genellikle bulunmaz.

## **1.6. Temel Üretim Maliyetleri**

Üretim maliyetleri malzeme maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Direkt malzeme maliyetleri üretim sonunda ürünün bir parçası haline gelen ve ürün ile ilişkilendirilmesi kolay ve ekonomik olan maliyetlerdir. Malzeme maliyetinin içine taşıma maliyetleri ve satış vergileri dâhil edilir. Malzeme hangi mamul için tüketilmişse direkt malzeme maliyeti de doğrudan o mamulün maliyetine yüklenir. Örnek olarak uçak üreten Boeing firmasının uçaklarda kullanmak üzere diğer üreticilerden aldığı koltukları verebiliriz. Direkt işçilik maliyetleri ürünle kolayca ve ekonomik olarak ilişkilendirilebilen tüm işçilik maliyetlerini içerir. Montaj hattında çalışan işçilere ödenen ücretler direkt işçilik maliyetlerine örnek olarak verilebilir. Genel üretim maliyetleri ise ürün veya hizmetle ilişkili olmasına rağmen ürün veya hizmetle kolayca ve ekonomik olarak ilişkilendirilemeyen üretim maliyetleridir. Örnek olarak makinelerde kullanılan yağları, fabrika temizliğini, fabrika kirasını, fabrikanın emlak vergilerini, fabrika amortismanını, fabrika müdürlerinin maaşlarını verebiliriz. Genel üretim maliyetleri endirekt maliyetlerdir. Örnek olarak endirekt malzeme, endirekt işçilik, elektrik, su, doğalgaz, vergiler ve amortismanlar verilebilir. Bazı kaynaklarda genel üretim maliyetlerinin direkt işçilik ile birleştirilmiş haline dönüştürme maliyeti denmektedir.

## **1.7. Stoklanabilir Maliyetler Ve Dönem Giderleri**

Bir ürünü üretmek için katlanılan ve oluştukları anda bilançoda varlık olarak, satıldıklarında ise kâr-zarar tablosunda satılan malın maliyeti olarak raporlanan tüm maliyetler stoklanabilir maliyettir. Ürünlerin üretildikleri zaman ile satıldıkları zaman farklı dönemlere isabet edebilir. Tüm üretim maliyetleri stoklanabilir maliyetlerdir. Ticaret işletmeleri için stoklanabilir maliyetler şekil değiştirmeden satılacak malların satın alma maliyetidir. Hizmet işletmeleri genellikle sadece hizmet veya maddi olmayan ürünler sunarlar. Hizmet işletmelerindeki hizmet üretim maliyetleri stoklanamazlar.

İşletmenin üretim dışı fonksiyonları ile ilgili olan ve üretilen mamullerin maliyetine yüklenmeksizin doğrudan kâr-zarar tablosunda raporlanan maliyetler dönem gideri olarak adlandırılır. Kâr-zarar tablosunda satılan malın maliyeti kalemi dışında raporlanan tüm giderler dönem gideri olarak kabul görür. Pazarlama, dağıtım, müşteri hizmetleri gibi maliyetler gerçekleştikleri dönemde gider olarak raporlanırlar çünkü bu harcamaların gelecek dönemlerdeki gelirlere bir faydası olmayacağı düşünülür. Bu tip giderlerin dönem gideri olarak raporlanması aynı döneme ait gelirlerin aynı döneme ait giderlerle karşılaştırılması ilkesi ile tutarlıdır.

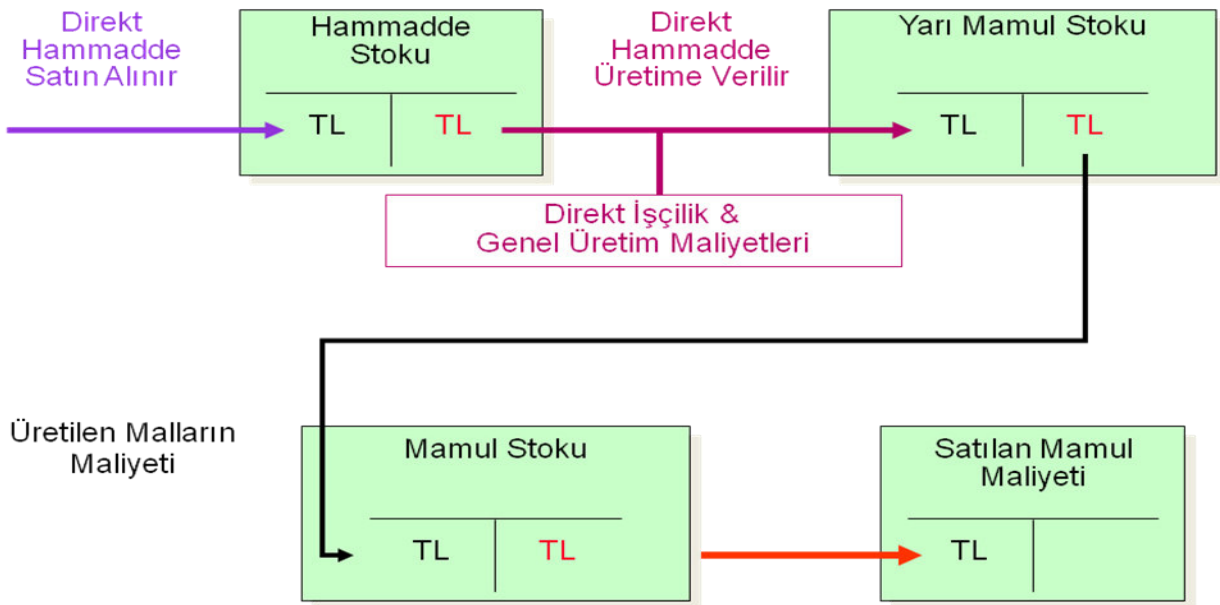
Üretim işletmelerinin kâr-zarar tablosunda raporlanan dönem giderleri malların müşterilere yollanmasında katlanılan taşıma maliyetleri gibi tüm üretim dışı maliyetleri kapsar. Mamullere ilişkin üretim maliyetini direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri oluşturur. Bu maliyetlerin tümü stoklanabilir maliyettir. Bu maliyetler ürün

tamamlanincaya ve mamul hesabına aktarılincaya kadar yarı mamuller hesabında raporlanırlar. Üretim dışı taşıma ve araştırma maliyetleri gibi harcamalar ise gerçekleştikleri dönemde gider olarak kâr-zarar tablosunda raporlanırlar. Ticaret işletmelerindeki dönem giderleri ise tekrar satılmak üzere satın alınan malların maliyeti dışındaki tüm maliyetlerdir. Hizmet işletmelerinin stoklanabilir maliyetleri olmadığından bu işletmelerin kâr-zarar tablosunda raporladığı tüm maliyetler dönem gideridir.

## 1.8. Üretim İşletmelerinde Maliyet Akışı

Aşağıdaki şekilde bir üretim işletmesindeki maliyet akışı sunulmaktadır. Öncelikle hammadde satın alındığında hammadde stoku hesabına kaydedilir. Hammadde üretimde kullanıldığında kullanılan miktarın maliyeti yarı mamuller hesabına direkt malzeme (hammadde) maliyeti olarak aktarılır. Direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri de gerçekleştikçe yarı mamuller hesabına eklenir. Yarı mamuller hesabını işçilerin çalıştığı, ürünlerin yavaş yavaş şekil değiştirdiği montaj hattı olarak görebiliriz. Direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri ürünler montaj hattında ilerledikçe ürünlerin tamamlanması için gerekli maliyetlerdir. Ürünler tamamlandığında yarı mamuller hesabında biriken maliyetler mamuller ya da tamamlanmış ürünler hesabına aktarılır. Bu hesabın bakiyesi satışa hazır mamullerin maliyetini yansıtır. Mamuller satıldığında, satılan mamullerin maliyetleri mamuller hesabından satılan malın maliyeti hesabına aktarılmaktadır. Bu noktada direkt işçilik, direkt malzeme ve genel üretim maliyetleri gidere dönüşür. Bu noktaya kadar bu maliyetler bilançoda stoklar hesabı içinde varlık olarak raporlanır.

### Üretimde Maliyet Akışı



## **Bu Bölümde Ne Öğrendik Özeti**

Bu bölümde maliyet muhasebesine giriş yapılmış ve maliyet muhasebesi ile ilgili genel kavramlar tanıtılmıştır. Öncelikle direkt ve indirekt maliyetler üzerinde durulmuş, direkt ve indirekt maliyet sınıflandırmasını etkileyen faktörler anlatılmıştır. Daha sonra toplam maliyetler ve birim maliyetler üzerine durulmuştur. Bunu takiben sektörler ve stoklar tanıtılmıştır. Daha sonra temel üretim maliyetleri tanıtılmış ve stoklanabilir maliyetler ile dönem gideri olarak raporlanacak maliyetler anlatılmıştır. Son olarak üretim işletmelerindeki maliyet akışı gösterilmiştir.