

MALİYET KAVRAMLARI

Maliyet Muhasebesi ve Amaçları

Maliyet Muhasebesi; bir işletmede üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetlerini belirleyen bir muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi, üretilen mal ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin oluş yerleri ve ilgili oldukları mal ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemi olarak da tanımlanabilir. Maliyet muhasebesi, "**İşletme Muhasebesi**" olarak da adlandırılmaktadır. **Maliyet muhasebesi**, üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirlemek için kullanılan, maliyet hesaplama ve kayıt tekniklerinin bütünüdür. Maliyet muhasebesi, çok sayıda üretim girdi ve çıktısının ve karmaşık üretim safhalarının söz konusu olduğu sanayi işletmelerinde, hizmet üreten işletmelere göre daha fazla önem kazanmaktadır. Bu nedenle, maliyet muhasebesi kitaplarında genelde sanayi işletmeleri konu edilmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesi, üretim faaliyeti sırasında tüketilen kaynakların maliyetlerinin saptanması ve söz konusu kaynakların maliyetlerinin mal ve hizmet maliyetlerine dönüştürülmesi ile ilgilidir. **Üretim faaliyeti için** tüketilen kaynakların değerleri ile ilgili bilgileri oluşturmak, faaliyet merkezleri ve mal ve hizmetlerdeki tüketimlerini izlemek suretiyle, mal ve hizmetlerin üretim maliyetlerini saptar. **Geleneksel maliyet muhasebesinde**, mamul maliyetleri, yalnızca üretim faaliyeti sırasında tüketilen kaynakların maliyetleri esas alınarak belirlenir. Bu nedenle, üretim faaliyeti sırasında tüketilen kaynakların maliyetleri ile diğer işletme faaliyetleri (yönetim, satış ve pazarlama faaliyetleri) için tüketilen kaynakların maliyetlerini birbirinden ayırmak amacıyla, üretim faaliyeti sırasında tüketilen kaynakların maliyetleri "**maliyet giderleri**" olarak tanımlanır.

Maliyet muhasebesi maliyet giderlerini;

- Çeşitleri (malzeme, işçilik, enerji, kira, amortisman) itibarıyla ayırarak saptar,
- Bu giderleri üç ana maliyet grubunda (direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri) toplar,
- Ortaya çıktıkları işletme bölümlerinde (gider merkezleri, üretim safhaları) toplayarak, ilgili oldukları mamullere (üretim partilerine) veya hizmetlere yükler.

Maliyet muhasebesinin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini saptamak (Üretilen mamullerin maliyetini, satılan mamul maliyetini ve dönem sonu stok değerini saptamak)
- Geleceğe yönelik planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek.
- Maliyet kontrolüne yardımcı olmak
- Özel yönetim kararlarına ışık tutmak (maliyetlerin düşürülmesi, maliyet analizleri vb.)

Maliyet muhasebesinin temel amacı, üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetini

belirlemektir. Maliyet muhasebesi, üretilen mamul veya hizmetlere ilişkin maliyetleri tespit etmek suretiyle hem satılan ve elde kalan mamullerin maliyetini saptar hem de mamul veya hizmetlerin satış fiyatlarının belirlenmesini sağlar. **Maliyet muhasebesi** ayrıca bütçeler vasıtasıyla planlama faaliyetlerine katkıda bulunur. Böylece kontrol faaliyetine ve performans değerlemesine olanak tanır. Maliyet muhasebesi yapacağı maliyet analizleri ile yönetim kararlarına ışık tutacak maliyet bilgilerini sağlar. Yöneticilere maliyet verilerinin nasıl analiz edileceğini, nasıl yorumlanacağını ve bu bilgilerin nasıl kullanılacağını gösterir.

Temel Maliyet Kavramları

Bundan sonraki konuların daha iyi anlaşılabilmesi bakımından maliyet, gider, zarar, harcama kavramlarının anlatılması gerekmektedir. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Maliyet

Maliyet, mal veya hizmetlerin elde edilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarı olarak tanımlanabilir. **Örneğin**, malların üretimi için katlanılan fedakarlıkların toplamı üretim maliyetini oluşturur. Diyelim ki şubat ayında 200 Adet "Y" mamulünü üretmek için 200 TL direkt ilk madde ve malzeme, 30 TL direkt işçilik, 50 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olsun. Söz konusu veriler dikkate alındığında "Y" mamulünün toplam üretim maliyeti 280 TL olarak hesaplanacaktır. Söz konusu tutar "Y" mamulünü üretmek için katlandığımız toplam maliyet tutarını ifade edecektir. Maliyet tanımına diğer bir örnek olarak duran varlık edinimini gösterebiliriz. **Örneğin** satın aldığımız bir makine için 10.000 TL fatura bedeli, 350 TL nakliye giderine katlandığımızı düşünelim. O halde söz konusu duran varlığı edinirken katlandığımız 10.350 TL varlığın maliyet değerini oluşturacaktır ve bilançoda bu değerle yer alacaktır.

Gider

Bilanço yaklaşımına göre gider, *"bir işletmenin faaliyetlerinin sonucunda varlıklarında meydana gelen azalış, yükümlülüklerinde meydana gelen artış olarak ifade edilir"*. **Gelir tablosu yaklaşımına göre ise gider**, *"işletmenin mevcudiyetini sürdürebilmesi, bir gelir elde edebilmesi için normal ölçüler içerisinde yapılması gereken ve bir muhasebe döneminde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal ifadesi"* olarak tanımlanabilir. İlgili tanımlardan da anlaşılacağı gibi, kullanılan varlık ve hizmetlerin parasal tutarının gider olarak nitelendirilebilmesi için en az iki unsura sahip olması gerekir. Bunlar;

1. İşletme faaliyetleri için kullanılması veya tüketilmesi
2. Belli bir muhasebe dönemine ait olup o döneme ilişkin hasıllardan düşülmüş olması gerekir.

Örneğin bir dönemde bir "Y" mamulünü üretmek için 200 TL direkt ilk madde ve malzeme, 30 TL direkt işçilik, 50 TL'lik genel üretim maliyetine katlanılmış olsun. Söz konusu veriler

dikkate alındığında "Y" mamulünün toplam üretim maliyeti 280 TL olarak hesaplanacaktır. İlgili dönemde "Y" mamulünün yarısının satıldığını varsayarsak, satılan kısma ilişkin maliyet tutarı, yani satılan mamuller maliyeti tutarı 140 TL olarak hesaplanacaktır ve bu kısım stoklardan çıkarılacaktır. Başka bir deyişle "Y" mamulü stoklarının 140 TL'lik kısmı gidere dönüşmüş olacaktır. **Mamulün kalan kısmı ise** stoklar hesabında yer alacaktır.

Harcama

Harcama; bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir şey karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme veya borçlanmalardır. Harcama bir şeyi elde etmek için yapılan kaynak transferidir. Bu kaynak transferi nakit ödeme şeklinde olabileceği gibi, çek, senet, kredi gibi borçlanmalar suretiyle de gerçekleştirilebilir.

Zarar

Zarar, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçüleri aşan harcama ve tüketimlerdir. Başka deyişle zarar, işletmenin varlıklarındaki karşılıksız (faydaya dönüşmeyen) tükenmelerdir. **Örneğin** bir mamulün bozulma, çürüme, kırılma gibi nedenlerle değerinin düşmesi gider olarak değil, zarar olarak ifade edilir. Zira kaynak tükenmesi karşılığında bir gelir elde edilmemiştir. Yani karşılıksız kaynak tüketimi sözkonusudur. **Diğer bir örnek,** işletme doğalgaz faturasını zamanında ödemezse, sonraki bir tarihte ödeme yaptığında normal doğalgaz kullanım bedeli **gider,** gecikme faizi ise **zarar** olarak nitelendirilir.

Giderlerin Sınıflandırılması

Yönetim muhasebesi analizlerine temel teşkil edecek maliyet bilgileri uygulamadaki ihtiyaca göre çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. İşletmelerde alınan kararlar işletmeden işletmeye değişebileceği gibi aynı işletme içinde de farklılık arzeder. **Farklı işletme kararlarının** sağlıklı alınabilmesi için maliyetlerin karara uygun olarak sınıflandırılıp, her türlü karar verme probleminde gerekli maliyet türünün belirlenmesi ve bu maliyet türünün alınacak kararlarda kullanılması gerekir. Belirli kararlarda anlamlı olan maliyet türleri diğer bazı kararlarda hiçbir anlam ifade etmeyebilir. Bu da sınıflandırmada çeşitliliği artırır. Başka deyişle maliyetlerin çeşitli açılardan sınıflandırılması kaçınılmazdır.

Maliyetler birçok açıdan sınıflandırılabilir. **Yönetim kararlarına ışık tutmadaki önemi açısından ve uygulamada ihtiyaç duyulduğu şekliyle maliyetler aşağıdaki açılardan sınıflamaya tabi tutulabilir.**

- Çeşitlerine göre
- İşletme fonksiyonlarına göre
- Gider yerlerine göre

- Ürünler veya gider yerlerine yüklenmelerine göre
- Faaliyet hacmiyle ilişkilerine göre
- Dönemle ilişkilerine göre
- Geçmişe ve geleceğe dönük olmalarına göre
- Etkinlik ölçümlemeye yönelik
- Karar verme açısından önemli maliyet kavramlar

Çeşitlerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Bu grupta giderler, ortaya çıkış biçimlerine göre veya doğal niteliklerine göre sınıflandırılır. Tek Düzen Hesap Planında yer alan 7/B seçeneği, bu sınıflandırmaya göre yapılmıştır. Buna göre gider çeşitleri aşağıda sıralanmıştır.

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçi, ücret ve giderleri
- Memur ücret ve giderleri
- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleri

a) İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mamul veya hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer işletme faaliyetlerini (Ar-Ge, pazarlama, yönetim vb.) yerine getirmek için tüketilen her türlü madde ve malzeme (hammadde, montaj parçaları, bakım onarım malzemeleri, temizlik malzemesi vb.) bedelleri bu gider türüne girer.

b) İşçi, Ücret ve Giderleri: Mamul veya hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer işletme faaliyetlerini yerine getirmek için çalışan işçilere verilen ücretlerle, bunlar için ödenen prim, ikramiye, izin ücreti, yakacak yardımı, aile yardımı gibi kalemler bu gider türüne girer.

c) Memur Ücret ve Giderleri : İşletme faaliyetlerini yerine getirmek için çalışılan yönetici, memur gibi personel için ödenen ücret ve ekleri bu gider türüne girer.

d) Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Mamul veya hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer faaliyetleri yerine getirmek için dışardan sağlanan her türlü fayda ve hizmetler için yapılan giderler bu gider türüne girer. Dışardan sağlanan fayda ve hizmetlere, haberleşme, yemek, güvenlik, elektrik, su, doğalgaz örnek olarak gösterilebilir.

e) Çeşitli Giderler: Mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer faaliyetlerini yerine getirmek için yukarıda sayılan giderler dışında katlanılmak zorunda bulunan yolluk, sigorta, reklam, noter giderleri gibi giderler bu gider türüne girer.

f) Vergi Resim ve Harçlar: Mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer faaliyetleri yerine getirmek için ödenen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar bu gider türüne girer.

g) Amortisman ve Tükenme Payları: Mal ve hizmetlerin üretimini gerçekleştirmek ve diğer faaliyetleri yerine getirmek için kullanılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman ve tükenme payları bu gider türüne girer.

h) Finansman Giderleri: İşletmenin, gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak için yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmalara ait faiz, komisyon, kur farkları gibi giderler bu gider türüne girer.

İşletme Fonksiyonlarına Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Burada maliyetler temel işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. Tek düzen Hesap Planında Maliyet Hesaplarının 7/A seçeneği, bu sınıflandırmaya göre yapılmıştır. Bunlar;

- a. Satın Alma (Tedarik) Giderleri
- b. Üretim Giderleri
- c. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- d. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- e. Genel Yönetim Giderleri
- f. Finansman Giderleri

olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu ayırmada önemli olan üretim maliyetleri ile diğer işletme fonksiyonlarına ilişkin maliyetlerin birbirinden ayrılmasıdır. Zira üretim maliyetleri, üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme, üretim için katlanılan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyetlerden oluşur. Ar-Ge ile ilgili, satışla ilgili, yönetimle ilgili ve finansmanla ilgili giderler üretim maliyetlerine dahil edilmez.

a) Tedarik (Satın Alma) Giderleri: İşletme faaliyetlerinde kullanmak veya satılmak amacıyla elde edilen varlıklar ile sağlanan hizmetler için katlanılan giderler satınalma giderleri olarak tanımlanır. Nakliye gideri, sigorta gideri gibi satın alma giderleri doğrudan satın alınan varlığın maliyeti ile ilgili olduğundan varlığın maliyetine eklenir. Bu yüzden satınalma giderlerinin izlendiği ayrı bir maliyet hesabı bulunmamaktadır.

b) Üretim Giderleri: Bir mamul veya hizmetin üretimi nedeniyle ortaya çıkan maliyetlere üretim maliyeti denilir. Üretim maliyeti, bir mamul veya hizmetin üretimi için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin toplamından oluşur. *Üretim giderleri maliyet muhasebesinin asıl konusunu oluşturmaktadır.*

c) Araştırma ve Geliştirme Giderleri: Üretimi yapılacak mamullerin maliyetini düşürmek, satışlarını arttırmak, üretim yöntemlerini geliştirmek gibi konularda araştırmalar yapmak için katlanılan tüm giderler Ar-Ge gideri olarak nitelendirilir.

d) Pazarlama, Satış, ve Dağıtım Giderleri: Mamuller tamamlandıktan sonra, tüketiciye ulaştırılıncaya kadar katlanılan maliyetlerdir. Bunlar, mamullerin depolanması için katlanılan giderler, pazarlama elemanlarının maaşları, reklam, pazarlama departmanında kullanılan malzemeler, burada kullanılan demirbaşlara ilişkin amortisman maliyetleri gibi gider kalemleridir.

e) Genel Yönetim Giderleri: Genel yönetim giderleri, işletme politikalarının tayini, organizasyonu, personel işleri genel işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü nedeniyle katlanılan maliyetlerdir. Bunlar; genel müdürün maaşı, kullanılan malzemeler, personel maaşları, idari bina kirası gibi gider kalemlerinin toplamından oluşur.

f) Finansman Giderleri: İşletmenin finansman fonksiyonunu yerine getirmek için katlanılan, faiz, komisyon, kur farkları gibi her türlü giderlerin toplamından oluşur.

Gider Yerleri Açısından Maliyetlerin Sınıflandırılması

Üretim işletmelerinde maliyetler açısından departmanlar, üretim departmanı ve hizmet departmanı olarak ikiye ayrılırlar. Bunların dışında dönem giderleri için ayrı gider yerleri oluşturulabilir. Nitekim Tek Düzen Muhasebe Sisteminde departmanlar üretim gider yerleri ve dönem gider yerleri şeklinde ikili ayrıma tabi tutulmuştur ve kapsamaları aşağıda verilen şekliyle belirlenmiştir:

a) Üretim Gider Yerleri

- Esas Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
- Yatırım Gider Yerleri

b) Dönem Gider Yerleri

- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
- Genel Yönetim Gider Yerleri
- Finansman Gider Yerleri

A) Üretim Gider Yerleri

1. Esas Üretim Gider Yerleri: Üretimin bizzat yapıldığı yerlere esas üretim gider yeri denilmektedir. Bu gider yerleri, mamulün esasını oluşturan hammaddelerin işlendikleri ve

şekil verilerek mamul hale dönüştürdükleri yerlerdir. Örneğin; iplik üreten bir işletme için; iplik, bobin ve büküm esas üretim gider yerleri oluşturulabilir.

2. Yardımcı Üretim Gider Yerleri: Esas üretim gider yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli yan girdileri üreten gider yerleridir. Elektrik santrali, buhar dairesi, basınçlı hava gibi gider yerleri, yardımcı üretim gider yerlerine örnek verilebilir.

3. Yardımcı Hizmet Gider Yerleri: Diğer gider yerlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan birimlerdir. Bakım-onarım, yemekhane, laboratuvar, malzeme ambarı, güvenlik gibi birimler yardımcı gider yerleri için örnek verilebilir.

4. Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri: Fabrikanın yönetimini sağlayan birimlerdir. Fabrika müdürlüğü, üretim planlama birimi, bu gider yerleri için örnek olarak verilebilir.

5. Yatırım Gider Yerleri: İşletmenin kullanmak amacıyla inşa veya imal ettiği bina, makine gibi duran varlık harcamalarını izlemek için oluşturduğu maliyet merkezleridir.

B) Dönem Gider Yerleri

1. Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri: Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yürütülmesi için katılan maliyetlerin toplandığı gider yerleridir. Araştırma geliştirme faaliyetlerinin yürütüldüğü laboratuvarlar bu gider yerlerine örnek olarak verilebilir.

2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Yerleri: Pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinin yürütüldüğü birimlerdir. Bu gider yerleri; pazarlama gider yeri, satış mağazaları, mamul ambarı ve nakliye gider yeri gibi alt gider yerlerine ayrılabilir.

3. Genel Yönetim Gider Yerleri: Genel yönetim faaliyetlerinin yapıldığı birimdir. Genel yönetim giderler yerlerine; genel müdürlük, muhasebe bölümü, hukuk müşavirliği gibi gider yerleri örnek olarak verilebilir.

4. Finansman Gider Yerleri: Finansman gider yerleri, faiz, kur farkı gibi finansman giderlerinin toplandığı gider yeridir. Genelde tek hesap biriminden oluşur.

Ürünler ve Gider Yerlerine Yüklenmesine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler, genel olarak üretilen mamul veya hizmet maliyetine ya da gider yerlerine yüklenip yüklenememesine göre iki gruba ayrılırlar.

- a. Direkt (dolaysız) maliyetler
- b. Endirekt (dolaylı) maliyetler

Giderlerin direkt veya endirekt şeklinde sınıflandırılmasında, ürünlere yüklenmesine göre ve gider yerlerine yüklenmesine göre olmak üzere iki kriter söz konusudur.

a. Ürünlere Yüklenmesine Göre

Ortaya çıkan bir maliyet, üretilen mamullere direkt yüklenebiliyorsa, herhangi bir ölçüye ihtiyaç duyulmadan hangi mamul için ne kadar harcadığı kolaylıkla belirlenebiliyorsa o maliyet kalemi, mamul için "direkt maliyet" niteliğindedir. **Örneğin;** otomobil üretiminde kullanılan motor için, dokuma sanayinde kullanılan iplik için katlanılan giderler direkt gider niteliğindedir.

Ortaya çıkan maliyet, üretilen mamullerin maliyetine direkt olarak yüklenemiyorsa, bunun için bir dağıtım ölçüsüne ihtiyaç duyulursa, bu tür giderler mamuller açısından "endirekt gider" niteliğindedir. **Örneğin;** dokuma sanayinde kullanılan tezgahların amortisman gideri mamuller açısından endirekt gider niteliğindedir.

b. Gider Yerlerine Yüklenmesine Göre

Bir gider yerinde ortaya çıkan giderler o gider yeri için direkt gider niteliğindedir. **Örneğin,** yemekhanede ortaya çıkan malzeme, işçilik gibi giderler, yemekhane gider yeri için direkt gider niteliğindedir. Bir gider yerinde ortaya çıkmayıp, dağıtımla gelen giderler ise endirekt gider niteliğindedir. **Örneğin;** dokuma gider yerinde çalışan ustabaşının ücret ve ekleri, dokuma gider yerinin direkt gideridir. Dokuma gider yerine dönem sonunda yemekhaneden gelen gider payı, bu gider yeri için endirekt gider niteliğindedir.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde giderler; ürünlere yüklenmesine göre direkt, endirekt ayırımına tabi tutulmuşlardır.

Faaliyet Hacmiyle İlişkilerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Faaliyet hacmi ölçüsü, bir çalışma ölçü birimidir ve işletme kapasitesinin ifade edilmesinde kullanılır. Bir üretim işletmesi için faaliyet ölçüsü, üretim miktarı, satış tutarı veya çalışma saati olabilir. Maliyetler üretim hacmiyle ilişkisine göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılırlar:

- a. Sabit maliyetler
- b. Değişken maliyetler
- c. c) Karma maliyetler
 - Yarı değişken maliyetler
 - Yarı sabit maliyetler

Maliyetlerin faaliyet hacmiyle ilişkileri belirli faaliyet aralıkları itibariyle incelemeye tabi tutulur. Belirli faaliyet aralığı, toplam sabit maliyetlerin ve birim başına değişken

maliyetlerin, faaliyet hacmi artsa da azalsa da değişmeyen faaliyet aralığını ifade etmektedir.

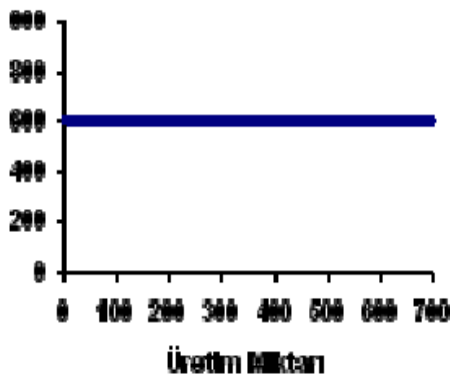
a) Sabit Maliyetler

Belli bir faaliyet aralığında, toplam tutarı üretim miktarı artsa da azalsa da değişmeyen, ancak birim başına düşen payı, üretim miktarı aralığında azalan, üretim miktarı azaldığında ise artan maliyetlerdir. **Sabit giderler**, birim başına değişkendir. Yani, toplam sabit giderler, faaliyet hacmi değişmelerinden etkilenmezken, birim başına sabit giderler faaliyet hacmi ile ters yönde değişir. Kira, amortisman, sigorta, emlak vergisi gibi maliyetler sabit maliyetlere örnek olarak verilebilir.

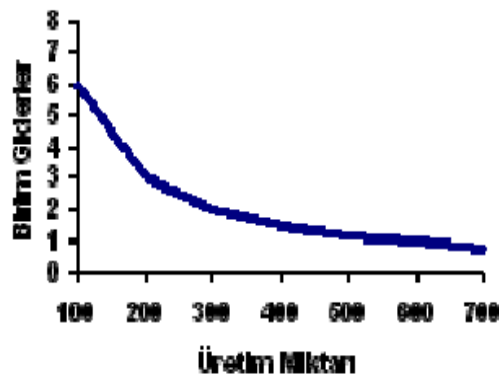
Sabit maliyetler bağlı (committed) ve isteğe bağlı (discretionary) sabit maliyetler şeklinde iki grupta toplanabilir:

Bağlı sabit giderler, her dönem ve kapasite aralığında belli bir tutarda gerçekleşen maliyetlerdir. Örneğin, kira sözleşmesi süresince her yıl belli bir kira giderinin gerçekleşmesi, yapılan sigorta anlaşması süresince belli bir sigorta giderinin gerçekleşmesi gibi. Normal şartlarda bu giderlerden kaçınmak, dönemsel olarak tahakkuk eden tutarlarını değiştirmek mümkün değildir. Bağlı sabit giderlere, amortisman giderleri, makine, bina kiralrı, sigorta giderleri örnek olarak verilebilir.

İsteğe bağlı sabit giderler, kısa dönemli yönetim kararlarının neden olduğu, reklam, araştırma geliştirme gibi yönetimin politikasına göre bütçe dönemleri itibariyle farklılık gösterebilen giderlerdir. Bu giderler genellikle bir yıllık süreci kapsayan bir dönem için bütçelenirler ve mamul veya hizmet maliyetlerine aktarılırlar.



Şekil 1. Sabit Giderler



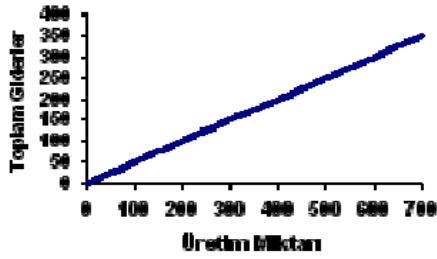
Şekil 2. Birim Başına Sabit Giderler

Grafiklerden görüleceği gibi sabit giderler toplamda sabit kalırken birimde değişmektedir. Birim sabit giderlerin azalan bir seyir gösterdiği dikkatlerden kaçmamalıdır.

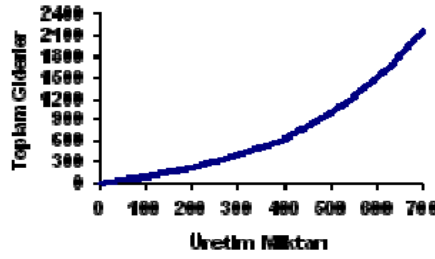
b) Değişken Maliyetler

Değişken maliyetler, belirli bir faaliyet aralığında üretim miktarı arttığında toplam tutarı üretim miktarı ile orantılı şekilde artan, üretim miktarı azaldığında toplam tutarı üretim miktarı ile orantılı şekilde azalan, ancak birim başına düşen tutarı sabit kalan maliyetlerdir. Direkt madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, enerji gibi genel üretim maliyetleri değişken giderlere örnek olarak gösterilebilir.

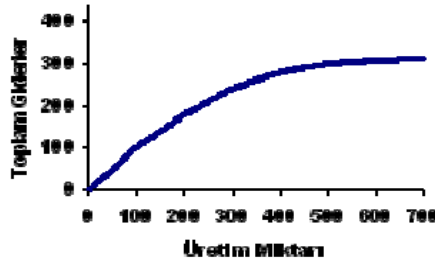
Değişken maliyetin genel olarak birim başına sabit kaldığı kabul edilmekle beraber, asıl olarak üretilen mal veya hizmetin miktarı arttıkça bu giderlerin üretim birimi başına bazen doğrusal, bazen artan oranlı, bazen de salt azalan bir eğilim gösterdiği görülmektedir. Genellikle yönetim muhasebesi analizlerinde değişken maliyetlerin **doğrusal eğilim gösterdiği** kabul edilir.



Şekil 3. Doğrusal Değişken Giderler



Şekil 4. Artan Oranlı Değişken Giderler



Şekil 5. Azalan Oranlı Değişken Giderler

c) Karma Giderler

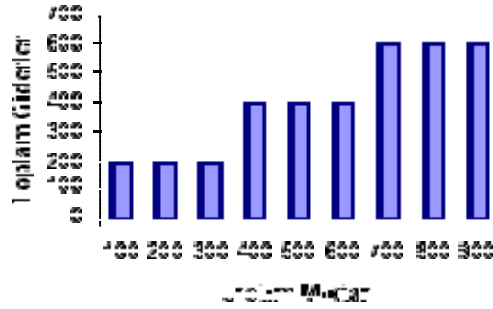
Karma maliyetler, belirli bir faaliyet düzeyinde hem sabit hem de değişken maliyet özelliği gösteren maliyetlerdir. Karma maliyetleri yarı değişken maliyetler ve yarı sabit maliyetler olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür.

Yarı Sabit Maliyetler

Yarı sabit maliyetler, belirli bir faaliyet aralığında sabit, ancak bu faaliyet aralığı artınca sıçrama göstererek artan maliyetlerdir. Yarı sabit giderlere basamaklı maliyetler veya

sıçrayan maliyetler de denilmektedir. **Örneğin**, 5.000 birim üretim seviyesine kadar bir ustabaşı yeterli olur iken, 5.000 birimden sonra ikinci bir ustabaşı çalıştırılmak zorunda kalınacaktır. Şayet bir ustabaşına aylık 1.200 TL maaş ödeniyorsa, 5.000 birimlik kapasiteye kadar ustabaşı maliyeti 1.200 TL olacaktır. Üretim 5.000 birimin üzerine çıktığında ise bir ustabaşı daha çalıştırılacağından ustabaşı maliyeti 2.400 TL'ye sıçrayacaktır.

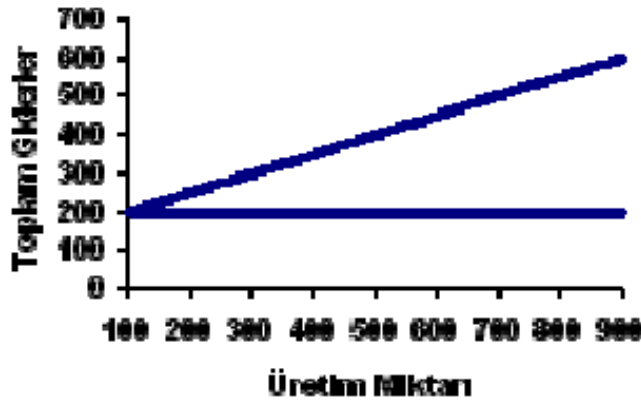
Yarı sabit maliyetlere ilişkin grafik aşağıdaki şekilde olacaktır.



Şekil 6. Yarı Sabit Giderler

Yarı Değişken Maliyetler

Yarı değişken maliyetler; bir kısmı sabit, bir kısmı değişken olan maliyetlerdir. Yarı değişken maliyetlerin değişken kısımları faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Ancak sabit maliyet kısmı faaliyet hacmi sıfır olsa dahi ortadan kalkmaz. **Yarı değişken giderlere** elektrik maliyetleri örnek olarak verilebilir. İşletmede hiç üretim yapılmasa dahi işyerinin aydınlatılması veya belirli cihazların belirli bir ısıda tutulması gibi nedenlerden ötürü elektrik tüketimi söz konusu olacaktır. **Ancak** üretim yapıldıkça buna bağlı olarak makineler çalıştırılacak ve makinelerin çalıştırıldığı ölçüde elektrik tüketimi artacaktır. Elektrik maliyetlerinin üretim yapılmasa da ortaya çıkan kısmı sabit, üretim miktarına bağlı olarak ortaya çıkan kısmı ise değişken maliyet olarak nitelendirilecektir. Yarı değişken giderleri aşağıdaki grafikte gösterebiliriz.



Şekil 7. Yarı Değişken Giderler

Dönemle İlişkilerine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetini oluşturan giderlerin diğer giderlerden ayrılması için bu sınıflandırmanın yapılması gerekmektedir. Buna göre maliyetler, üretim maliyetleri ve dönem maliyetleri şeklinde ikiye ayrılırlar.

a) Üretim Maliyetleri: Üretimi yapılan mal veya hizmetin üretiminde kullanılan veya tüketilen, mamulün üretim maliyetini oluşturan giderlerdir. Bu tür maliyetler de kendi arasında üç sınıfa ayrılır. Bunlar:

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
- Direkt İşçilik Maliyetleri
- Genel Üretim Maliyetleri

b) Dönem Maliyetleri: Mamulün bünyesine girmeyen fakat o mamullerin üretildiği dönemde katlanılan maliyetlerdir. Dönem maliyetlerinin üretilen mamullerle doğrudan bir ilişkisi yoktur. Bu nedenle dönem maliyetleri stoklanamazlar. Bu maliyetler ortaya çıktıkları dönemde tükenirler, yani gidere dönüşürler ve ilgili dönemin gelir tablosuna yansıtılırlar. Dönem maliyetleri;

- Araştırma-Geliştirme Maliyetleri
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Maliyetleri
- Genel Yönetim Maliyetleri
- Finansman Maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Geçmiş veya Geleceğe Dönük Olmalarına Göre

Maliyetleri geçmişe veya geleceğe dönük olmalarına göre, gerçekleşmiş ve öngörülen maliyetler olmak üzere iki grupta inceleyebiliriz.

a) Gerçekleşmiş maliyetler: Literatürde fiili ve tarihi maliyetler şeklinde de anılan gerçekleşmiş maliyetlerin özelliği, maliyet tutarının üretim faaliyeti gerçekleşikten sonra belirlenmekte olmasıdır. Hesaplamalarda gerçekleşmiş mali olaylara ait kesin tutarların kullanılıyor olması bu yöntemin özünü oluşturur.

Gerçekleşmiş maliyetlerin toplam tutarları ilgili oldukları maliyet taşıyıcılarına dağıtılır. **Örneğin** maliyet taşıyıcısı ürünler (mamul, parça) olduğunda bir dönemde veya bir partide üretilen ürünlerin tümüne yüklenen maliyet giderleri o ürünlerin gerçekleşmiş - fiili toplam maliyetini verir. Üretilen ürünlerin toplam maliyetini, üretilen ürünlerin sayısına bölmek suretiyle, bir birim mamule düşen birim maliyet tutarı hesaplanmış olur.

b) Öngörülen maliyetler: Öngörülen maliyetler, gerçekleşmesi öngörülen, beklenen maliyetleri ifade eder. Bazı yönetim kararları, maliyetlerin ne düzeyde gerçekleşeceğini önceden tahmin edilmesini gerektirmektedir. Bu maliyetlere öngörülen maliyetler

denilmekte ve iki grupta incelenmektedir. **Geçmişteki veriler**, kişisel yargılar veya tecrübeler maliyet tutarlarının öngörülmesinde rol oynuyorsa tahmini maliyet, bilimsel (istatistik) yöntemler ile ileride gerçekleşmesi gereken maliyet tutarları belirleniyorsa standart maliyet olarak tanımlanır.

Etkinlik Ölçülemeye Dönük Maliyetler

Sorumluluk merkezi yöneticisinin etkinliğini ölçmek ve kontrol etmek için o yöneticinin davranışına göre değişiklik gösterebilen maliyetlerin tespiti gereklidir. Zira yönetici kontrol edemeyeceği giderlerden dolayı sorumlu tutulamaz. Bu nedenle yöneticinin denetleyebileceği ve denetleyemeyeceği giderlerin tespit edilmesi gerekir. Bu açıdan maliyetler, kontrol edilebilir ve kontrol edilemeyen maliyetler olarak sınıflandırılabilir.

a) Kontrol edilebilir maliyetler: Bir sorumluluk merkezinin yöneticisi vereceği kararlar sayesinde bir takım maliyetleri etkileyebiliyorsa bu maliyetler kontrol edilebilir maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Örneğin bir mobilya fabrikasının montaj bölümünün yöneticisi montaj bölümünde tüketilen yardımcı malzeme giderlerini kontrol edebilir. Dolayısıyla yardımcı malzeme maliyetleri montaj bölümü yöneticisi için kontrol edilebilir maliyettir.

b) Kontrol edilemeyen maliyetler: Bir sorumluluk merkezindeki maliyetler o bölüm yöneticisinin vereceği kararlardan etkilenmiyorsa bu tür maliyetler kontrol edilemeyen maliyetlerdir. Yukarıdaki örneği devam ettirecek olursak, montaj bölümü yöneticisi, montaj departmanında kullanılan makine ve teçhizatın amortisman maliyetlerini kontrol edemez. Zira makine ve teçhizatın alımına tepe yönetimi karar verdiğiinden sözkonusu makine ve teçhizatın amortisman maliyetlerinden de tepe yönetimi sorumludur. Dolayısıyla makine ve teçhizata ilişkin amortisman maliyeti tutarı montaj departmanı yöneticisi için kontrol edilemez gider niteliğindedir.

Karar Verme Açısından Önemli Maliyet Kavramları

Yönetimin planlama, kontrol ve karar verme aşamalarındaki ihtiyaçlarına göre de maliyetler değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Bu maliyet kavramları, verecekleri kararlara ışık tutması açısından yöneticilere kolaylık sağlar. Karara dönük maliyetlere, yukarıdaki sınıflamalar içerisinde değinilmiş olmakla beraber, burada geçerli maliyet ve batmış maliyet kavramları açıklanmıştır.

a) Geçerli maliyetler: Karar verme sürecinde alternatifler değerlendirilirken verilecek karar türüne uygun maliyetlerin tespit edilmesi ve alternatiflerin o maliyetler ile analiz edilmesi, karar verme sırasında mutlaka göz önünde bulundurulması gereken maliyetlerdir. Diğer bir deyişle alınacak karardan etkilenecek maliyetler geçerli maliyetler olarak tanımlanmaktadır. Bir maliyetin geçerli maliyet olabilmesi için, **iki özelliğe sahip bulunması gerekir:**

- Karar alma geleceğe yönelik bir işlem olduğu için geçmişteki maliyetler karar almada geçerlilik taşımazlar. Çünkü geçmişteki fiili maliyetler, daha önce alınmış

kararlar sonucu ortaya çıkmışlardır ve geçmişe gidip bu maliyetleri değiştirmek imkansızdır. Dolayısıyla alınacak kararda göz önünde tutulması gereken maliyetler de gelecekte, alınan kararın etkili olacağı dönemde, ortaya çıkması beklenen maliyetler olmalıdır.

- Aynı zamanda geçerli maliyetlerin üzerinde düşünülen karar seçenekleri arasında fark göstermeleri de gerekir. Sonuçta benimsenen seçenek hangisi olursa olsun tutarı değişmeyen maliyetler, gelecekle ilgili olsalar bile geçerli maliyet sayılmazlar.

Geçerli maliyetlerle karar vermede **ek maliyetler** ve **fırsat maliyetleri (Alternatif Maliyet)** olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. **Ek maliyet**, kısaca karar seçenekleri arasındaki maliyet farkıdır. Belli bir seçeneğin seçilmesiyle diğer seçeneklere karşın katlanılacak ilave maliyetlerdir.

Fırsat maliyeti ise alternatifler arasında seçilen seçenek uğruna kaçırılan net kazanç tutarı olarak ifade edilir. Yani belirli bir işin yapılması başka bir şeyden vazgeçilmesini gerektiriyorsa, vazgeçilen şeyden sağlanabilecek net kazanç, yapılan şeyin fırsat maliyetini oluşturur. Kayıtlara aktarıma imkanı olmayan fırsat maliyeti seçenekler arasında karar verme aşamasında önem kazanmaktadır. Çeşitli seçenekler arasında karar verirken her bir seçeneğin olumlu ve olumsuz yönleri irdelenerek yapılacak seçimin net yarar sağlayacak seçenek üzerinde yoğunlaştırılması gereklidir. Ortaya çıkacak net yarar ise fırsat maliyetidir.

b) Batmış maliyetler: Verilecek bir kararın yönünü etkilemeyecek maliyet türüdür. Geçmişte katlanılmış ve artık bir daha geri dönüşü mümkün olmayan maliyetlerdir. Örneğin makine yenileme kararında eski makinenin defter değeri batmış maliyettir. Batmış maliyetlerin tespit edilip karar verme işleminin dışında tutulması karar verme işlemiyle ilgili analizleri önemli ölçüde kolaylaştıracaktır.

KAYNAKÇA

1. Pazarçeviren, Selim, Maliyet Muhasebesi, Sakarya Kitapevi, Genişletilmiş 2. Baskı, 2006.
2. SMMM, Murat Yayınları
3. Küçüksavaş, Nihat, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Kare Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, 2006.
4. Bursal, Nasuhi ve Ercan, Yücel, Maliyet Muhasebesi, Der Yayınları, 9. Basım, 2002.
5. Civelek, Muzaffer, Maliyet Muhasebesi, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F., ISBN: 975-8013-48-3, 2000.