

GÜNÜMÜZDE MALİYET MUHASEBESİNİN FONKSİYONLARI VEHİ KAY- NAKLARI VE İLKELERİ

Doç.Dr.Celâleddin ATAMANALP(ж)

Maliyet muhasebesinin fonksiyonları, yani üzerine aldığı görevler ekonomik hayatta ve işletmelerin faaliyetlerinde oynadığı rol, sağladığı yararlar açıklanmak suretiyle tanımlanabilir.

Bunları iki ana grupta toplayabiliriz:

- I- Maliyet muhasebesinin direkt fonksiyonları,
- II- Maliyet muhasebesinin endirekt fonksiyonları,

I- MALİYET MUHASEBESİNİN DİREKT FONKSİYONLARI

Bu fonksiyonuna maliyet muhasebesinin asıl görevi ve gayesi de diyebiliriz. Bu görev ve fonksiyonun esasını teşebbüslerin faaliyet konusunu teşkil eden mal ve hizmetlerin üretim maliyetlerini bulmak için gerekli işlemler teşkil eder. Maliyetlerin hesaplanmasıyla ilgili maliyet muhasebesi prosedürleri sırasıyla şu faaliyetleri kapsar.

1- Üretilen mal ve hizmetler için yapılan ve genel muhasebeden alınan masraf rakamları, cinslerine göre (ham madde, yardımcı malzeme, işçilik ve diğer imalat giderleri) ayrılır, tesbit ve kaydedilir.

2- Zaman açısından bu masraflardan o maliyet dönemine ait olanlar ve olmayanlar ayırılarak, gerekli düzeltmeler yapılır. Bu üretim döneminde ödendiği için hesaplara geçmiş ve fakat gelecek maliyet dönemlerine ait olan masraflar ayıklanır ve bu dönemden çıkarılır. Aksine, bu döneme ait olup henüz ödenmemiş masraflar da dönem hesaplarına katılır.(1)

3- Mahiyetleri bakımından üretimle ilgili olmayan masraflar(işletmenin faaliyet konusu dışındaki binaların tamir masrafları gibi) dönem harcamalarından düşülür. Bir harcama ve ödeme yapılmadığı halde bu dönemin maliyetlerine katılması gereken rakamlar (maliyet amortismanları, öz sermaye faizleri) hesaba dahil edilir.

(ж) Atatürk Üniversitesi İşletme Fakültesi öğretim üyesi
(1) Mehmet Yazıcı, İşletmelerde Maloluş Hesaplama Yöntemleri, İstanbul-1977, s-8,9.

4- İşletmede üretim safhalarında meydana gelen miktar ve değer hareketleri izlenerek, maliyetle ilgili masraf cinsleri esas üretim dairelerine (istihsal departmanlarına-cost Center) ve yardımcı dairelere (elektrik ünitesi, buhar sağlanması, tamirat yapılması yolu ile üretime yardımcı olan hizmet atelyeleri) doğrudan doğruya veya dolaylı olarak dağıtılır.

5- Bundan sonra yardımcı dairelerde toplanan masraflar işletmenin faaliyet konusunu teşkil eden mal ve hizmetlerin üretildiği esas üretim dairelerine transfer (devir) edilir.

6- En nihayet esas üretim departmanlarında ki üretim sonuçları miktar ve tutar olarak belirlenir. Böylece bu dairelerde biriken masraflar toplamı o dairede üretilen mal ve hizmetlere dağıtılarak birim (kg., ton, mt. gibi) maliyetleri hesaplanır.

7- Elde edilen mamül mallar miktar ve değer olarak mamül mallar ambarına devredilerek maliyet muhasebesinin asil görevi (fonksiyonu) tamamlanmış olur.

II- MALİYET MUHASEBESİNİN ENDİREKT FONKSİYONLARI

Maliyet muhasebesinin bu fonksiyonu, birinci fonksiyonuna bağlı olarak elde edilen verilerden, çeşitli işletme içi ve dışı olanlarda yararlanma biçiminde olur. Maliyet verilerinden işletme içinde satış fiyatlarının tesbiti, envanter değerlemesi ve faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde ve işletme dışında da, işletmeler arası maliyet karşılaştırmaları, devlet kontrolleri ve plânlarında yararlanıldığı bilinen bir husustur. Bu incelememizde günümüzde işletme faaliyetlerini kontrol, düzenleme ve yönlendirme alanlarında maliyet muhasebesi verilerinden yararlanma biçimleri ele alınacaktır.

Muhasebe sistemleri hemen hemen bütün işletmelerde yönetime temel kantitatif bilgiler sağlayan sistemlerdir. Bu bakımdan maliyet muhasebesi de bulduğu birim ve toplam maliyet verileri ile yöneticilerin ve yürütücülerin neyi ne zaman ve nasıl yapacakları sorularına cevap bulmalarına yardımcı olur.

Her işletmenin temel gayesi kâr elde etmektedir. Bu hedefini gerçekleştirmek üzere faaliyet gösterdiği sürece ancak bu işletmenin varlığından söz edilebilir. Bu bakımdan kâr işletmelere hayatîyet veren bir güçtür. Ve bunun

için her işletme yöneticisi en yüksek seviyede kâr etmeyi arzu eder. Bir sanayi işletmesinde yönetimin bu amaca ulaşabilmesi için şu temel sorulara cevap bulması gerekir.

1. Dikkat yöneltme sorusu:

- İşletme faaliyetleri sırasında hangi problemlerle karşılaşılacaktır.

2. Problem çözme sorusu:

İş yapmanın çeşitli yollarından en iyisi hangisidir?

3. Nasıl sorusu:

- Yapılan işler veya fenami sonuçlanmıştır.(2)

Yöneticiler birinci problemi plân, program ve bütçeler yaparak, ikinci problemi çeşitli karar yöntemleri ile ve üçüncü işletme probleminde, işletme faaliyet sonuçlarını kontrol, denetim ve ölçmek suretiyle çözümlerler.

Sanayi teşebbüslerinde yöneticinin yapacağı plânlar, alacağı kararlar ve işletmenin kontrol ve denetimi ile faaliyet sonuçlarının ölçülmesinde, maliyet muhasebesinin sistematik olarak vereceği analitik maliyet kayıt ve raporlarındaki bilgilere dayanılır. Bu konudaki maliyet muhasebesinin fonksiyonu:

- a- Plânlama,
- b- İşletme kararlarının alınması,
- c- İşletmenin kontrol ve denetimi,
- d- İşletme faaliyet sonuçlarının (randıman) ölçülmesine,
- e- Finansal tabloların tanzimine yardımcı olmak şeklinde özetlenebilir.

a- Plânlamaya yardımcı olmak

Ekonomik ünitelerin geleceği ile ilgili olan plân, program ve bütçeler modern işletmeciliğin vazgeçilmez unsurlarıdır. Gelecek için işletme faaliyetlerinin plânlamasında, bütçelerin yapılmasında, üretimin programlanmasında en isabetli tahminler çeşitli standartlar ve maliyet muhasebesinin geçen dönemler için bulduğu maliyet rakamlarından yararlanılarak yapılabilir.

(2) Charles T. Horngren. Accounting For, Management Control, s:3-4.

İşletmeler gelecek faaliyet dönemleriyle ilgili masraf cinsleri, masraf yerleri ve mamüllere göre mevcut maliyet verilerine dayanarak önceden tesbit ve plânlar daha kısa dönemli plânlar olan bütçeler ise, proforma kâr ve zarar tabloları ile bilançolar ve proforma fon akım tabloları halinde yine maliyetle ilgili bilgilere dayanılarak düzenlenir.

Özellikle üretim programlanması ve çalışma kapasitesinin belirlenmesi için maliyetlerin bilinmesine ihtiyaç vardır. Kurulu bir işletmenin değişik miktarlarda üretim yapması halinde, tespit masraflarından dolayı imal edeceği mal ve hizmetlerin maliyetleri değişik olur. Bu durumda yöneticinin en uygun üretim miktarını plânliyabilmesi için, çeşitli üretim düzeylerinde, maliyetleri bilmesi lazımdır.

b. İşletme Kararlarına Yardımcı Olmak

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili kararlar maliyetler hakkında doğru bilgiler sahibi olmadan çözümlenemez.

İşletme kararları aşağıdaki faaliyetleri kapsayabilir.

1. Eski bir makinanın yerine yenisinin konulması veya bina ve tesisler için yeni yatırım kararları alınması,
2. İşletmede uygulanan üretim teknolojisinde değişiklik yapılması,
3. İşletmedeki üretim programlarında değişiklik yapılması, yeni bir mamül üretilmesi veya bir mamülün üretiminden vazgeçilmesi,
4. Normal fiyatların altında bir fiyattan büyük bir siparişin kabul veya reddedilmesi,
5. Bir ürünü veya hizmeti işletmede yapmak veya dışardan almak gibi alternatifler arasında seçim yapılması.

İşte bu durumlarda isabetli karar verebilmek için maliyet muhasebesinin vaktinde, yeterli ve sıhhatli bilgilerine ihtiyaç vardır.

c. Kontrola Yardımcı Olmak

İşletme içi kontrol, firma faaliyetlerini düzenlemek

ve yönlendirmek için yararlanılan yöntemlerdir.(3) Sanayi işletmelerinde her türlü tedarik, üretim ve pazarlama işlemlerinin kontrol ve denetimi için maliyet verilerinden yararlanılır.

Bir üretim fonksiyonu ifa edilirken çeşitli üretim faktörleri değişik üretimi departmanlarından geçerek mamül hale gelmekte ve bunun sonucu yapılan imalât masrafları, maliyetlere dönüşmektedir. Yüksek masraf ve maliyetler hemen hemen düşük satış fiyatları kadar işletme kârlarını azaltan bir faktördür. Serbest rekabet şartlarında işletme kârlarını artırmanın en kısa yolu maliyet masraflarının kontrolü ve kısılmasıdır. Onun için işletmenin üretim sürecinde yapılan masraflardan hangilerinde önceden tesbit edilen normlara, standartlara ve ölçülere göre zaman içinde artıp azalma olduğu, üretim safhalarındaki ham madde ve işçiliğin verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve bunların sonuçlarından kimlerin sorumlu olacağına kontrolü ve bilinmesi için bunların maliyetlerinin bilinmesi gerekir. Yine maliyet hesapları yardımıyla bir işletmenin rantabilite kontrolü yapılabilir. Bilindiği gibi satış fiyatı, maliyet bedeline işletmenin kâr marjının eklenmesi sonucunda meydana gelmektedir. Bir ekonomik teşebbüsün ekonomik rantabilitesi gerçekleştirdiği kârla ölçülür.

Bir malın belli bir fiyat üzerinden satışı halinde, teşebbüs sahibi tesbit edilen fiyatın imalatta kullandığı maddelerle sair işletme yüklerini karşılayıp karşılamadığını hesaplamak böylece bir rantabilite kontrolü yapmak zorundadır.

Aynı şekilde bir işletmede birden çok mal ve hizmet elde edilmesi halinde her mamül cinsinin veya grubunun ne kadar kâr veya zarar ettiğini, zarar edenlerin tesbit edilip bunların üretiminden vazgeçilerek, firmanın bünyesine en uygun ve kârlı mamül kompozisyonunun (hangi maldan ne kadar üretileceği) hangisi olduğunun tesbiti bunların maliyetleri hakkında bilgi sahibi olmaya bağlıdır.(4)

(3) Howard F. Stettler, Auditing Principles, s:54

(4) Nasuhi Bursal, Maliye Muhasebesi, s:23

MALİYET MUHASEBESİ VERİLERİNİN KAYNAKLARI

Maliyet muhasebesi için kaynak verilerin, (bilgi, belge, işlem) çoğu üretim departmanlarının dışında, genel muhasebeden sağlanır. Bunlara ilâveten, maliyet muhasebesinde birçok fişler, belgeler, kartlar, tablolar, raporlar, cetveller ve listelerden yararlanılır.

Birim ve toplam maliyetlerin hesabında, işletme plânlarının yapılması, kararların alınması ve gerekli kontrollerin yapılmasında yararlanan bu bilgi ve belgeleri basit bir sınıflandırmaya tabi tutacağız. Bunların bir çoğu bilinen şeyler olmakla beraber özellikle maliyet muhasebesinde kullanılış şekilleri ve mahiyetleri hakkında ileriki bölümlerde açıklamalar yapılacaktır. Bunlardan:

I. Hammadde ve malzemelerle ilgili olanlar:

Alış faturaları; mal iade ve iskonto belgeleri, ham maddelerin kontrol muayene, teslim ve tesellüm fişleri; ambar giriş ve çıkış fişleri; stok kartları ve malzeme istek fişleri olarak sayılabilir.

II. İşçilikle ilgili olanlar ise:

İşçi giriş fişleri, işçi kontrol kartları, iş emirleri, işçilik takip fişleri, günlük işçilik raporları, akord kartları, puvantajlar, fazla mesai cetvelleri, ücret tahakkuk ve tediye bordroları, tamir ve bakım kartlarıdır.

III. Ticaret (genel) muhasebesi verileri, ilke olarak kâr-zarar tablosu ve blâncolar halinde özetlenir. Maliyet muhasebesinde ise çok çeşitli özetler, raporlar ve tablolar düzenlenir.

Masraf dağıtım tabloları, inâlât ve maliyet tabloları, standart ve sipariş maliyet kartları, maliyet sapma raporları, departmanlar arası transfer raporları; envanter değerlendirme tabloları, bütçeler, plânlar, programlar; gelir tabloları, satılan malın maliyeti tablosu, zaman etüdüleri raporu, iş ve hareket araştırmaları raporu, istihsal raporları, kapasite raporları, enerji ihtiyaç ve tüketim cetvelleri ve çeşitli istatistik tabloları, grafikler, diagramlar ihtiyaç duyulan ilâve veri kaynaklarını teşkil ederler.

Yevmiye defterleri, defteri kebirler, envanter defterleri, demirbaş ve amortisman defterleri ve diğer yardımcı muhasebe kayıtları da maliyet muhasebesinin temel belge ve bilgi kaynaklarıdır.

Ayrıca son zamanlarda, maliyet muhasebesi sistemlerinde modern mekanik işlemlerden ve elektronik sistemlerden yararlanılmaktadır.

Maliyet muhasebesi bu veri kaynaklarını, bilgi ve belgeleri yönetime; temel işletme faaliyetlerinde yol gösterecek ve yardımcı olacak şekilde kullanır ve değerlendirir.

MALİYET MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ

Muhasebe uygulamalarının belirli ilkelere dayandırılması; bu uygulamalar sonucunda düzenlenen belgelerin ve elde edilen sonuçların işe yarar kaynaklar teşkil edebilmesi için bir ön şart olmaktadır. Aksi halde; hesapların işlenmesinde bu gün dayanılan ilke yarın değiştirilirse, bir süre sonra, bu hesaplara göre yapılacak değerlendirme ve yorumlamalar da muhasebenin hiç bir yararı olmayan rakamlar yığını haline geldiği görülür.(5)

Burada çeşitli yazarların üzerinde de birleştikleri temel sayılacak genel muhasebe ilkeleri (sosyal sorumluluk, objektiflik, rakamlaştırılır belgelere dayanma, mübadele, kişilik, piyasa fiyatları, süreklilik, dönemsellik, gerçekleşme, devamlılık, değişmezlik, paranın değer ölçüsü olması) maliyet muhasebesinin hesap ve kayıt tekniği açısından ele alınıp yorumlanacaktır.

Çeşitli ülkelerin tek düzen muhasebe sistemlerinde tanımı yapılan maliyet muhasebesi ilkeleri: Sanayi işletmelerinin malî durumlarının; ticari, sınai ve ekonomik faaliyetlerinin gerçekleri yansıtacak biçimde tesbit ve kaydedilmesini; maliyet hesaplarının kesin ve doğru olarak yapılmasını sağlamak gayesiyle geliştirilmiş ve genel kabul görmüş prensipler olarak tarif edilebilir.

Tariflerden de anlaşılacağı gibi, maliyet muhasebesinin görevlerini tam ve doğru yapılabilmesi için bazı asgari şartların ve ilkelerin gerçekleştirilmesi lâzımdır. Bu ilkeleri:

(5) Alparslan Pekes, Yönetim Muhasebesi, s:24

I- MASRAF RAKAMLARINA DAYANMA İLKESİ

Maliyetler, üretim faktörleri masrafları ile bunların dışında hesaplanan ek maliyet masraf rakamlarına dayanmalıdır. Bu açıdan genel muhasebenin sonucu ile maliyet muhasebesinin sonucu birbirine uygun olmalıdır.

II- DOĞRULUK VE BELGELERE DAYANMA İLKESİ

Buna göre maliyetlerde yer alan rakamlar belgelere dayanmalı ve maliyetler bu belgelerle belirlenip doğrulukları isbat edilebilmelidir.

III- MASRAF VE HASILAT AYIRMA İLKESİ

Tam ve doğru bir maliyet hesabı yapabilmek için; bütün masraflar cinslerine ve mahiyetlerine göre üretimle ilgili (direkt ham madde, işçilik ve GİM) ve üretime etkisiz dönem masrafları (satış, yönetim ve finansman masrafları gibi) olarak ayrılmalıdır.

Aynı şekilde hasılat ve gelirler de, işletmenin faaliyet konusuna giren veya faaliyet dışı (işletme dışı kira ve faiz gelirleri) gelirler diye bir ayırma tabi tutulmalıdır. Bunun yanında finansal muhasebede masraf yazılmayan fakat mal ve hizmet üretiminde değer olarak katılması gerekenler ek maliyet masrafları olarak (öz sermaye faizleri gibi) hesaplara katılmalıdır.

IV- MİKTAR VE ZAMAN BELİRTME İLKESİ

Maliyet hesapları yapılırken üretim faktörlerinin ve elde edilen mamüllerin miktar olarak (kg., ton, litre, düzine gibi) belirtilmesi lâzımdır. Ancak bu sayede üretim miktarı, fiyatları ile çarpılarak toplam ve birim maliyetleri bulunabilir. Aynı şekilde ham madde ve işçilik harcamalarının geçen dönemlerle mukayesesi ve bunların verimliliklerinin ölçülmesi de miktarlarının bilinmesine bağlıdır.

Genel (ticari, finansal) muhasebe belgelerinde belgenin tanzim edildiği tarihin belirtilmesi yeterlidir. Halbuki, maliyet muhasebesi belgeleri düzenlenirken; harcamaların ve üretimin miktar ve değer olarak hangi üretim dönemine ait olduğunun belirtilmesi gerekir.

V- DİREKT VE KESİN MASRAF YÜKLEME İLKESİ

Bu ilkeye göre, masraf cinsleri masraf yerlerine veya mamül maliyetlerine elden geldiği kadar doğrudan doğruya (direkt olarak), bir kerede ve kesinlikle dağıtılabilmelidir. Masraflarla üretim yerleri veya mamülleri arasında bu şekilde direkt bir ilgi kurulabiliyorsa, bu tür masraflara direkt masraflar denilir.

Ancak, masraflar aynı zamanda bir kaç üretim departmanı veya bir kaç mamül ile ilgili ve ortak masraf niteliğinde olabilirler. Bu şekilde masraflarla üretim yerleri ve mamüller arasında direkt bir bağ kurulamıyorsa bu tür ortak masraflar, endirekt masraflar olarak nitelendirirler. Endirekt masraflar istihsal departmanlarına yahut mamüllere dolaylı yollardan ve çeşitli dağıtım metodlarına göre yüklenebilirler.

Ortak masraflar ne ölçüde çok ve çeşitli olursa bunları dağıtmak ve mamüllere yüklemek te o ölçüde güç olur. Bazı yanlışlıklar eksik veya fazla masraf yüklemeleri ile karşılaşılabılır. Bu sebeple elden geldiği kadar üretim masraflarının masraf yerleri ve mamüllerle ilgileri tesbit edilip bunların direkt olarak dağıtımları sağlanmalıdır.

VI- DEVAMLILIK VE YEKNASAKLIK İLKESİ

Masraf cinslerinin tesbiti, dağıtımı ve mamüllerle yüklenmesinde bir defa seçilmiş yöntemin prensip olarak devam ettirilmesi gerekir. Sık sık değiştirilecek maliyet hesaplama metodlarına göre bulunacak sonuçlar farklı olacağından dönem maliyetlerinin geçmiş dönem maliyetleri ile mukayesesi yahut maliyet verilerinin plânlama, kontrol ve karar alma aracı olarak kullanılmaları güçleşecek ve sıhhatli sonuçlar alınamayacaktır. Bu bakımdan işletmede uygulanan maliyet sistemi devamlılık arzetmeli ve yeknesak (aynı şekilde) olmalıdır.

VII- RAKAMLARIN KARŞILAŞTIRILABİLİR OLMA İLKESİ

Çeşitli dönemlerde üretilecek mal ve hizmetlerin birbiriyle karşılaştırılabilmeleri ve farkların (sapmaların) tesbit edilebilmesi için; bunların birim fiyatları, tutarları, şekilleri ve vasıflarında aynı kriterlere göre belirlenmiş olmalıdır.

Her dönemin masraf cinslerinin miktar ve tutarlarının karşılaştırılıp, verimlilik analizlerinin ve standartlara göre gerekli mukayeselerin yapılabilmesi ancak her dönemin karşılaştırılacak elemanlarının aynı cins, aynı vasıf, aynı birim ölçüsü ve aynı değerlendirme metodu ile değerlendirilmiş olmalarına bağlıdır.

Faaliyet sonuçlarının işletme içi ve işletme dışı karşılaştırılmalarının yapılabilmesi için de, sonuçları temsil eden rakamların aynı cinsten olması zaruridir.

VIII- DEĞERLEME İLKESİ

Maliyet muhasebesinin bulduğu sonuçlar, değer bakımından o andaki durumu yansıtmalıdır. Bunun için maliyetlerin hesabında kullanılacak değerlendirme usulleri önem arzeder.

Ekonominin istikrarda olduğu dönemlerde işletmeler dönem varlıklarını değerlendirirken ortalama metodlardan yararlanabilirler. Ancak enflasyonist bir ortamda üretimde bulunan bir sanayi teşebbüsü üretim araçlarının tedarikinde, bunların üretime verilisinde ve elde edilen mal ve hizmetlerin değerlendirilmesinde ortalama değerlendirme metodları yerine, vergi kanunlarının değerlendirme ile ilgili hükümleri de dikkate alınarak, o günün piyasa rayiçlerini esas almak suretiyle daha gerçekçi bir maliyet hesabı çıkarmış olurlar.(6)

(6) M.Yazıcı, A.g.e., s:73-76