

**Dr. Lâtif ÇAKICI**

İşletme İktisadı ve Muhasebe  
Kürsüsü

Doç. Dr. Nasuhi BURSAL  
*Maliyet Muhasebesi*  
*Prensipileri ve Tatbikatı*

Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1968 442 Sayfa 40.— TL.

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyelerinden Doç. Dr. Nasuhi Bursal'ın uzun öğretim ve araştırma çalışmaları sonunda Türkçe literatüre kazandırmış bulunduğu «*Maliyet Muhasebesi, Prensipileri ve Tatbikatı*» adlı kitabı, bu alanda çalışanlara ışık tutacak nitelikte bir eser olduğu için okuyuculara tanıtmakta büyük fayda görüyoruz.

Geniş bir almanca ve ingilizce literatürden yararlanılarak hazırlanan kitap, 4 ana kısımdan ve 442 sahifeden meydana gelmektedir. Her kısım kendi arasında fasıllara ayrılmakta, konular basitten mürekkebe (karmaşığa) doğru bir tasnif içinde ele alınmaktadır.

Maliyet muhasebesine giriş mahiyetinde olmak üzere «genel esasların» verildiği birinci kısımda önce çeşitli tanımlar üzerinde durulmaktadır. Maliyet ve maliyet masrafı; «işletmelerin kendi faaliyet konularını teşkil eden mamul veya hizmetleri elde edebilmek için harcadıkları çeşitli istihsal faktörlerinin para ile ifade edilen değerleri» olarak tanımlanmakta; maliyet masrafı ile ödeme ve harcamaya kavramları arasındaki ilişkiler ve farklar misâllerle açıklığa kavuşturulmaktadır. Maliyet muhasebesi, «maliyet masraflarının neveleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul cinsleri bakımından tesbit ve takibe yarıyan bir hesap ve kayıt düzeni» olarak ortaya konmaktadır. Geleneksel öğretimde ve kitaplarda maliyet muhasebesinin esas fonksiyonu birim maliyetlerinin tesbiti olarak ele alındığı halde, kitapta yenilik olarak maliyet muhasebesinin modern fonksiyonları olan işletmede karar almaya, plânlamaya ve kontro-

la yardımcı olma fonksiyonlarına da yer verilmekte ve örneklerle işlenmiş bulunmaktadır.

Maliyet muhasebesi ile genel (ticarî) muhasebe arasındaki karşılıklı ilişkiler şema halinde açıklanmaktadır. Bir işletmede maliyet muhasebesi olarak düzenlenecek kayıt ve hesap sisteminin; işletmenin teknik bünyesine, işletmenin istihsal politikasına, işletmenin cesametine ve işletme yöneticilerinin muhasebeden beklediklerine bağlı olarak organize edileceği gerçeği, nedenleri ile birlikte ele alınmış bulunmaktadır.

Kısımın sonunda konuya giriş mahiyetinde olmak üzere tatbiki bir misâl üzerinde maliyet muhasebesinin ana konuları verilmektedir.

Masraf neveleri ile ilgili problemler başlığını taşıyan ikinci kısımda masraflar, maliyetlerin sür'atli, kolay ve sıhhatli şekilde tesbitini, etkili bir kontrolü, yöneticilerin plânlama yapmalarını mümkün kılma amaçlarını gerçekleştirecek şekilde tasnife tâbi tutulmaktadır. (Örneğin masrafların cinsine göre tasnifinde; malzeme, işgücü, sermaye, sosyal masraflar ile işletmenin fonksiyonuna göre tasnifinde, tedarik, istihsal, satış ve idare masrafları ayrımı gibi). Bu arada istihsal miktarı ile masraflar arasındaki ilişkilere de yer verilmekte, özellikle mikro iktisat açısından sabit, değişken masraf tasnifinin önemi grafikler yardımı ile ortaya konmaktadır. Çeşitli ülkelerde masrafların nasıl sınıflandırıldığı konusunda bu arada incelenmiş bulunmaktadır.

Kısımın 2. inci faslında malzeme masraflarının incelenmesine geçilmektedir. İstihsal için harcanan her türlü maddeler malzeme olarak ele alınmakta; direkt ve endirekt malzeme ayrımının maliyet tesbitindeki önemine değinildikten sonra; malzeme miktarı ile ilgili problemler arasında stok tedariki ve kontrolüne yer verilmektedir. Devamlı ve aksaksız bir istihsal için gerekli cins ve miktarda malzemeyi elde bulundurmaya isteyen yöneticilerin nelere dikkat etmesi gerektiği yani belli bir malzemedan bir defada ne kadar siparişte bulunacağı ve elde ne miktar emniyet stoku bulundurması gerektiği hususları daha çok işletme iktisadı açısından tablo ve grafikler yardımıyla araştırılmaktadır.

Malzeme ambarında mevcut stokların imalâta verilirken hangi metodla (ortalama fiyat-LİFO - FİFO vs.) değerlendirileceği ve her bir metodun hangi iktisadî şartlar altında (enflasyon-deflasyon devreleri gibi) uygulanabileceği ve bu değerlendirme metodlarının maliyet-

ler üzerine etkileri de geniş bir şekilde ortaya konmaya çalışılmaktadır.

Malzeme masraflarının tesbiti ve kaydı ile ilgili işlemler esnasında; ambar, stok kontrol ve muhasebe servislerinde kullanılan belgeler tatbikattan alınan örneklerle açıklanmaktadır. Malzeme tedarikinde ortaya çıkan alış masrafları, alış iskontoları ve satıcılara iade gibi hususların maliyete tesirleri ile tesisi gereken yevmiye ve defterikebir kayıtları da gösterilmektedir. Özellikle malzeme meydana gelen firenin maliyete etkisi geniş bir şekilde araştırılmaktadır.

Kısımın üçüncü faslı işçilik masraflarına ayrılmış bulunmaktadır. Hemen bütün işletmelerde malzemedan sonra işçilik masraflarının büyük bir yer işgal ettiği gerçeğinden hareket eden yazar, işgücünün belirli özelliklerinden dolayı işgücü masraflarını işletmenin bir çok departmanını ilgilendiren çok yönlü bir masraf olarak ele almaktadır. Direkt ve endirekt işçiliğin tanımı yapıldıktan sonra ödenen normal ücretlerden başka, sosyal yardımlar, çocuk paraları vs. gibi ek ödemeler ve maliyete etkileri araştırılmaktadır.

İşçilik değeri ile ilgili problemler altbaşlığı altında teoride ve tatbikatta uygulanan ücret sistemleri; zaman esasına göre ücret, akort esasına göre ücret ve primli ücret sistemleri (belli başlıları olan Halsey, Rowan, Gantt, Taylor, Bedaux sistemleri) örnekler ve grafikler yardımı ile açıklanmaya çalışılmaktadır. İşçilik masraflarının tesbiti ve kaydı ile ilgili açıklamalar da brüt ücret tahakkuku ile sosyal sigorta primleri ve gelir vergisinin hesabında, —vergi mevzuatı da nazara alınarak— geçerli prensipler ortaya konmaktadır.

Genel imalât masraflarına ayrılan dördüncü fasılda, genel imalât giderleri «direk malzeme ve işçilik dışında kalan, fakat imalâtla ilgili bütün masraflar» olarak tanımlanmaktadır. Bu masraflarla mamuller arasında doğrudan bir ilişkisi olmayışı birbirinden çok farklı masraflar oluşu, kesin tutarlarının ancak yıl sonlarında belli oluşu ve zaman içinde anormal bir seyir göstermesi gibi özellikleri nedeni ile aylık fiili tutarların esas alınarak sıhhatli bir maliyet tesbit edilemeyeceğine işaret eden yazar, götürü yükleme esaslarını açıklamaktadır. Müteakiben geniş bir liste halinde genel imalât masrafları tasnife tabi tutulmaktadır. (Örneğin amortismanlar, dışarıya yaptırılan işler, reklâm masrafları, vergi ve resimler gibi.)

Genel imalât masraflarından her ay her imalât departmanına düşecek payın hesaplanmasında kapasitenin önemi ortaya konmakta, çeşitli kapasite kavramları (bu arada teorik, pratik, ortalama ve beklenen kapasite) açıklandıktan sonra, misâller yardımı ile aralarındaki farkların nedenleri ile maliyete tesirleri işletmecilik açısından ele alınmış bulunmaktadır.

Faşlın sonunda genel imalât masraflarından özellik arzedenler üzerinde kısaca durulmaktadır. Karşılıklar yolu ile yıllık amortisman tutarının 1/12 nin maliyetlere intikali hususunda hiç tereddüt olmamasına karşılık, hızlandırılmış amortisman metodu uygulandığı takdirde işletmede ortaya çıkan problemler ve çözümleri araştırılmaktadır. Nihayet, faiz masraflarının, hele özsermaye faizlerinin maliyetlere yüklenip, yüklenmeyeceği hususundaki teorik tartışmalarla, bunun işletme rantabilite analizleri ve mukayeselerinde yeri ve önemine haklı bir ağırlık verilmektedir.

Kitabın üçüncü kısmı «masraf yerleri ile ilgili problemlere» ayrılmış bulunmaktadır. Masraf yerini «masrafların yapıldığı ve yüklendiği hesap üniteleri» olarak tanımlıyan yazar, masraf yerlerinin fonksiyonlarını da : a) masrafları bünyesinde toplama, b) masrafların dağıtıldıkları yerler itibariyle kontrolünü sağlama, c) masrafların departmanlar itibarı ile plânlanmasına imkân verme olarak üçe ayırmaktadır. Daha sonra masraf yerlerinin Türkiye'de de benimsenen geleneksel yani esas masraf yeri, tâli ve yardımcı masraf yeri tasnifine geçilmektedir.

«Esas masraf yeri, fiilen mamul üzerinde çalışılan teknik üniteler; tâli masraf yeri ise, işletmenin esas konusu dışında kalan fakat istihsalin teknik bir icabı olarak gene işletme içinde istihsal edilen bazı tali mamuller üzerinde açılışlı teknik üniteler ve nihayet yardımcı masraf yerleri de esas ve tâli mamuller üzerinde fiilen çalışılmamakla beraber, işletme için lüzumlu bazı kıymetlerin yaratıldığı ve hizmetlerin yapıldığı daireler» olarak tanımlanmakta ve bütün bunlar için Sümerbank hesap plânı örnek olarak verilmektedir.

Üçüncü kısmın ikinci faslında imalât daireleri( departmanlar) arası dağıtım esasları verilmektedir. Tatbikatta birinci, ikinci ve üçüncü dağıtım adıyla anılan masraf nevelerinin, masraf yerlerine; yardımcı masraf yerlerinde toplanan masrafların esas masraf yerlerine; ve nihayet esas masraf yerlerinde toplanan masrafların da mamullere dağıtılmasında kullanılan dağıtım anahtarları ve genel esaslar ana hatları ile ortaya konmakta ve açıklanmalar masraf

tevzi tablosu üzerinde tamamlanmaktadır. Özellikle departmanlar arası karşılıklı masraf alış verişinin vukubulması halinde masrafların ikinci dağıtımında kullanılan plânlı dağıtım ve matematik metodların sıhhatli bir maliyet tesbitindeki yeri ve önemi açık olarak ortaya konmaktadır.

Maliyet muhasebesinin son safhası işletmenin yarattığı her kıymet veya hizmetin bir masraf hâmili olarak ele alınması ve mamullerin birim maliyetlerinin sıhhatli bir şekilde hesaplanmasıdır. İşte bu gerçekten hareket eden müellif, kitabın dördüncü kısmını «masraf hâimleri ile ilgili problemlere» ayırmış bulunmaktadır. Genel tanımlamalardan sonra işletmelerde birim maliyetlerinin tesbiti için uygulanacak sistemin, işletmenin istihsal ettiği mamullerin cinsine, cesametine, işletme organizasyonuna ve istihsal tekniğine bağlı olduğu açıklanarak kitapta sipariş, safha, birleşik imalât, standart ve direkt maliyet sistemlerine yer verilmektedir.

İkinci fasılda, «imal edilecek bir veya birkaç birimin maliyetinin ayrı ayrı takip ve tesbit edildiği sipariş maliyet sistemi» ele alınmakta, sistemin esasları ve uygulanışı hakkında şema ve tatbiki örnekler yardımı ile geniş bilgi verilmektedir.

Üçüncü fasıl, daha çok memleketimiz sanayi işletmelerinde uygulama alanı bulan safha maliyet sistemine ayrılmış bulunmaktadır. «İstihsalin, birbirini takip eden ve birbirine bağlı safhalarda cereyan ettiği ve belirli ham maddelerden devamlı surette ve kitle halinde mamul istihsal edildiği takdirde uygulanan safha maliyet sisteminin» esası, her safhasının masraflarını ayrı ayrı toplamak ve bu masrafları o safhalarda imal edilen birim sayısına bölmek sureti ile birim maliyetinin doğru bir şekilde hesaplanması olarak ortaya konmaktadır.

İstihsalin teknik bünyesine uygun olarak ortaya çıkan çeşitli alternatiflere göre (örneğin tek bir mamul veya birden fazla mamul çeşidi istihsalı; kullanılan hammaddelerin tek bir safhada veya istihsalin her safhasında konulması; devre başında yarı mamul olup olmaması ve nihayet istihsal sırasında firenin hangi safhada ortaya çıktığı gibi konular) safha maliyetinde ünite maliyetinin tesbiti işlemleri bol miktarda örnekler yardımıyla açıklanmaktadır. Malzeme, işçilik ve genel imalât masrafları birim maliyetlerinin tesbiti ve hesaplanması gösterildikten sonra yevmiye ve defterikebir kayıtlarına da yer verilmektedir.

Dördüncü fasılda ele alınan birleşik imalât, safha maliyeti uygulayan işletmelerde ihtiyarî olarak değil, fakat teknik zorunluluk

neticesi birkaç mamulün bir arada istihsal edilmesi (örneğin kok ve gaz istihsali) hali olarak tanımlanmaktadır. Birleşik imalâtta sıhhatli bir maliyet tesbiti için tâli mamullerin değerlendirilmesinin önemi ve bu değerlemede geçerli usuller —tâli mamullerin satış hasılâtının, piyasa değerlerinin esas alınması veya talî mamullerin maliyetlerinin piyasa değerlerinden geriye doğru hesaplanması usulleri gibi esaslar— kok misâli üzerinde geniş bir şekilde açıklanmaktadır. Birleşik imalâtta müşterek masrafların esas ve tâli mamuller arasında dağıtımında takip edilecek metodların işletme kararlarına olan tesirlerine de ayrıca işaret edilmektedir.

«Mamul maliyetlerinin önceden ve ilmî hesaplara dayanarak olması gereken seviyede plânlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasını temin eden bir sistem» olan standart maliyet sistemi, kitapta 4. üncü kısmın beşinci faslında ele alınmaktadır. Yazar, standart maliyet sistemini doğuran nedenleri, sistemin faydalı ve mahzurlu taraflarını açıkladıktan sonra, sistemin uygulama şartlarını da sıralamaktadır.

Standartların kaydında yararlanılan iki tip plânın ana esasları, kısmî plânda masraf nevelerinin masraf yerlerine fiili değerler üzerinden devri, fakat bunlardan masraf hâmillerine yapılacak devirlerde standart makamların kullanılması; buna mukabil toplu plânda imalât hesaplarının hem borç hemde alacak taraflarına standart masrafların kaydedilmesi olarak ortaya konmaktadır. İkinci usulde farkların, daha masraf nevelerinin tahakkuku sırasında tesbit edilip ayrıldığına, bu nedenle tatbikatta bu usulün benimsendiğine işaret edilmektedir.

Eserde standart maliyet sisteminin uygulanmasında karşılaşılan problemler : a) Standartların tesbiti, b) Standartlarla fiili rakamlar arasındaki farkların bulunması ve c) Bulunan bu farkların tahlil edilerek işletme açısından bazı neticelere ulaşılması olarak üçe ayrılmaktadır.

Standartların tesbiti masrafların geleneksel tasnifine uygun olarak direkt malzeme, direkt işçilik, genel imalât giderleri için olmak üzere üç kademede ele alınmaktadır. Standartların tesbitinde mühendislerin, iş ve hareket etüdü uzmanlarının önemine değinildikten sonra, miktar, fiyat ve masraf yükleme standartlarının nasıl ve hangi esaslara göre tesbit edilebileceği açıklanmaktadır.

Genel imalât masrafları standartlarının tesbitinde işletmenin faaliyet hacminin (kapasitesinin) önemi üzerinde durulmakta, mas-

rafların plânlanmasında kullanılan matematik, istatistik ve muhasebe metodlarının mahiyeti hakkında da genel bilgiler verilmektedir.

Standartlarla fiili masraflar arasındaki farklar; harcama, fiyat, verim, ücret ve kapasite farkları olarak ayırma tâbi tutulmakta ve misâller yardımı ile bu farkların alış veya imalâta veriş safhalarında ayrılması sorunları incelenmektedir.

S. 405-423 arasında standart maliyet sistemi hakkındaki teorik açıklamaların uygulaması amacı ile toplu bir kantatif örnek verilmiş bulunmaktadır. Eldeki verilere göre tesisi gereken yevmiye ve defterikebir kayıtlarının gösterilmesi meselenin anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Standartlarla fiili masraflar arasındaki farkların tahlilinde geometrik şekillerden yararlanılmaktadır. Endirekt masraflardaki farkların tahlili 2 ve 3 fark metoduna göre yapılarak, kontrol edilemeyen ve edilebilir farklar ortaya konmakta ve kontrol edilebilir farkları nedenleri ile giderme çareleri araştırılmaktadır.

Kısımın ve kitabın sonunda direkt maliyet sistemine yer verilmektedir. İşletmelerin karar almalarına yardımcı bir vasıta olarak ortaya çıkan direkt maliyet sistemi kitapda, mamul maliyetlerine sadece değişken masrafları yüklemeyi ve sabit masrafları tamamen devre masrafı kabul ederek kâr-zarar hesabına devretmeyi öngören bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre direkt maliyet sistemi, tüm maliyet sistemine nazaran kısmî maliyet sistemi olarak ele alınmaktadır. Direkt maliyet sisteminin başlıca fayda ve mahzurlarına da geniş yer verildikten sonra,  $\overline{|\overline{}}$  hesapları üzerinde sistemin işleyişi açıklığa kavuşturulmaktadır. Direkt maliyet sisteminin genellikle standart maliyetle birlikte ele alındığına işaret edilen kitabın en ilginç yönlerinden birisi de direkt maliyetin işletmelerde karar ve tahlil vasıtası olarak nasıl kullanılacağıının ele alınmış olmasıdır.

Tahlil, kontrol ve karar vasıtası olarak direkt maliyetin işletmelerde; masraf-istihsal hacmi-kâr (kâra geçiş analizleri), ve istihsal faktörleri ve mamulleri kombinasyonları analizlerinde kullanıldığı gibi; fiyat tesbitinde, işletmeyi genişletme, teçhizatı yenileme, bizzat istihsal veya dışardan satın alma hallerinde karar alma vasıtası olarak kullanılışı misâllerle açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır.

Maliyet muhasebesinin hemen bütün konularını içine alan Doç. Dr. Nasuhi Bursal'ın yukarıda ana hatları ile tanıtmaya çalıştığımız eseri, bu alanda büyük bir boşluğu dolduracak değerli bir çalışmadır.

Yazarın önsözünde de belirttiği gibi maliyet muhasebesi zamanımızda bir kayıt ve hesap sisteminin ötesinde modern işletmeciliğin yardımcı bir aracı haline gelmiştir.

Kitapta ele alınan esas konu maliyet muhasebesinin klâsik fonksiyonu olan birim maliyetinin tesbiti olmakla beraber, maliyet muhasebesinin modern fonksiyonları olan işletmede karar almaya, plânlamaya ve kontrole yardımcı olma fonksiyonlarına da yer verilmektedir. Kitabın son 2 bahsinde ele alınan bu fonksiyonların işletme iktisadı alanında nasıl uygulanabileceği gösterilmeye çalışılmakta; ancak kitabın bütünlüğü ve sınırları bakımından sadece ana esasları verilmekle yetinilmektedir.

Sihhatli bir maliyet tesbiti için herşeyden önce maliyet muhasebesi kavramlarına açıklık vermeye çalışan yazarın, hemen her konu ile ilgili kavramları tanımladığı söylenebilir. Teorik izahların anlaşılabilmesini sağlamak için ilgili bahislerde bol miktarda örneklerden yararlanılmış ve yevmiye ile defterikebir kayıtlarının tesis edilmiş olması, esere ayrı bir değer kazandırmaktadır.

Eseri, maliyet muhasebesi ile ilgilenen öğrencilere ve tatbikatçılara hareketle tavsiye eder, Sayın yazarı böyle bir eseri Türk Muhasebe literatürüne kazandırmış olmasından dolayı içten kutlarız.