

MALİYET MUHASEBESİNİN HEDEFLERİ

Ass. Ferruh ÇÖMLEKÇİ

Bir endüstri işletmesinin hayatiyetini devam ettirebilmesi, onun sadece işletme dışı faaliyetlerini bir düzen dahilinde yürütmesine bağlı değildir; işletme içindeki miktar ve kıymet hareketlerinin ihtiyaçlara en uygun şekilde yürütülmesi, bu hareketlerin sistematik bir şekilde kayıtlara geçirilmesi ve iktisadî faaliyetleri asgarî emek ve fedakârlık prensipleri dahilinde başarabilmek gayesiyle kayıtlardan temin edilen malûmatın devamlı surette değerlendirilmesi gerekir. Bu bakımdan zamanımızda bütün işletmeler maliyet hesaplarına büyük önem vermekte ve maliyet muhasebesi gittikçe malî (Ticaret) muhasebenin yerini almaktadır (1).

İşletme cesametlerinin büyümesi ve çapraşıklıklarının artması, sabit sermayenin nisbî ehemmiyetinin çoğalması, iktisadî muhit şartlarının değişme temposunun sür'atlenmesi, çeşitli menfaat gruplarının tesir ve tazyiklerinin kuvvetlenmesi gibi âmiller, maliyet muhasebesi ve tahlillerinden faydalanma zarureti şiddetlendirmişlerdir (2).

Maliyet muhasebesi, istihsal edilen bir mal veya hizmetin maliyetini tesbit etme sanatı olarak tarif edilebilir (3). Maliyet ise, mal veya hizmet istihsal edebilmek için yapılan fedakârlıkların miktar ve kıymet olarak ifadesidir (4).

Maliyet muhasebesi ilk olarak bir işletmenin gelir ve masraflarını tespit ve tahlil ile işe başlar. Malların istihsalı sırasında ya-

-
- (1) ZEYYAT HATİBOĞLU : Maliyet Muhasebesi, İstanbul 1959, sh. 97.
 - (2) KEMAL TOSUN : İşletme Sevk - ve - İdaresinde Kontrol ve Revizyon, Birinci Cilt, İstanbul 1959, sh. 162.
 - (3) MICHEL SCHIFF - LAWRENCE J. BENNINGER : Cost Accounting, Second Edition, The Ronald Press Company, New York 1963, sh. 3.
 - (4) HATİBOĞLU, sh. 17.

pılan masrafları ve bu masraflardan ünite başına düşen kısmı, tevzi masraflarını, satışların ve bu satışlardan elde edilen kârın ne olduğunu belirtir. Aynı zamanda işletme masraflarını da aksettirir. Bir imalât işletmesinin kâr veya zararı, malların imali sırasında maruz kalınan masrafların tespit edilmesi neticesinde doğru olarak anlaşılabilir (5). Gelir ve masrafların tespit ve tahlili şubelere ve muayyen devrelere göre yapılır ve bununla her şubenin iş verimlilik nispeti takdir edilmeye çalışılır.

Maliyet muhasebesi bir malın imalinde veya bir hizmetin ifasında istilzam edilen masrafları kontrol maksadiyle maliyet malûmatını temin ve istimal eder. Maliyet muhasebesi bu fonksiyonu ile işletme masraflarını en düşük noktada muhafaza etme gayesini güder. Bu maksatla mütehavvil bütçeler şeklinde plânlamaya gidilir ve en iyi neticeler hammadde, işçilik ve umumi masrafların her departman, iş, işçi grupları, münferit işçi ve mamûl nevi için ne olacağını tayine yarayan standartların kullanılmasıyla elde edilir (6).

Maliyet muhasebesi istihsal ve hizmet masraflarını, maliyet ve gelirleri, hesap dönemi sonunda çıkarılan bilânço ve kâr - zarar cetvellerine lûzum kalmaksızın aksettirir. İstihsal ameliyesinin muhtelif safhalarında yapılan masrafları tespit etmek maliyet muhasebesinin yardımıyla mümkün olur. Maliyet muhasebesi, üçüncü fonksiyon olarak bu maliyet ve masrafların karşılaştırılması vazifesini görür. Dördüncü fonksiyon olarak da, özel maliyet çalışmalarını kapsamına alır. Maliyet muhasebesinin bu fonksiyonu, idareye işletmenin kâr getirici yönde çalışmasını sağlayan politikayı ve plânları tatbik etme fırsatını verir.

Bilindiği üzere, muhasebe, malî veya genel muhasebe ve maliyet muhasebesi olarak iki genel kısma ayrılır. Malî veya genel muhasebe sevk - ve - idareye malûmat temini bakımından oldukça kifayetsiz ve sınırlıdır; ekonomik faaliyetin sadece kayıt düzenini ifade eder. Malî (genel) muhasebe istihsal departmanlarının, satışlar bölümünün ve idarî bölümlerin masrafları hakkında malûmat vermez. Malî muhasebe hesap dönemi sonunu esas alır ve her günün

(5) SCHIFF - BENNINGER, s. 3.

(6) JOHN B. BLOCKER - W. KEIT WELTMER : Cost Accounting, Third Edition, New York 1954, sh. 3.

ticarî kaydını ifade etmesine rağmen, imâl edilen mamûlün maliyeti hakkında bilgi vermez. Malî muhasebede masrafların önceden tahmini diye bir şey bahiskonusu olamaz. Yine, malî muhasebe malların fiyatlandırılmasında rol oynamaz. Malî muhasebe tarafından başarılamayıp yarı kalan bu nevi işler maliyet muhasebesi tarafından tamamlanır.

Maliyet muhasebesinin malî (genel) muhasebeden ayrıldığı nokta, münferit malları ve nispeten küçük faaliyet gruplarını daha önceden nazarı itibara almasıdır; halbuki malî muhasebe, bu hususları aylık bilânço ve kâr - zarar cetvelinde gösterir (7). Maliyet muhasebesinin işletme içindeki miktar ve kıymet hareketlerini öncelikle teşhis imkânını vernmiş olması istihsalı arttırıcı usullerin tatbikini, maliyetin mümkün merteye düşürülüp en az emek ve masrafla en iyi neticeyi almayı, israfların önlenmesini ve idarî kontrolü mümkün kılar.

Maliyet muhasebesinin fonksiyonlarından biri sevk - ve - idare vasıtası oluşudur (8). Bir sevk - ve - idare fonksiyonu olarak maliyet muhasebesi, masrafların sınıflanma ve bölünmeleri; malzeme ve teçhizatın kontrolü; ücretler ve umumi masrafların kontrolü; verimlilik ölçüsü olan standartların tanzimi; plânlama; fiat tayinine yardımcı olacak malûmatın toplanması; mevsimlik şartlar sebebiyle meydana gelen kayıpların azaltılması; işletmeyi büyültme ve küçültme politikalarının tespiti gibi hususları tam olarak temin eder (9).

Müessir bir idarî kontrolün sağlanabilmesi herşeyden önce maliyetle ilgili malûmatın tafsilâtlı olarak bilinmesine bağlıdır. Bu malûmat, malî (genel) muhasebe tarafından ancak hesap dönemi sonunda «kâr ve zarar» adı altında bir tek kalemde gösterilir. Bu, idareye gerekli kontrol gücünü kazandırtamaz. Bunun için gelir ve masrafların, aynı zamanda, şubelere göre tasnifi gerekir ki, bu da maliyet muhasebesi tarafından başarıılır. Maliyet muhasebesi idareye olan bu yardımını her mamûlün imâl ve satış masraflarını, imâl ve satış sırasında derhal tespit etmekle gerçekleştirir. Hammadde,

(7) CECIL GILLESPIE : Cost Accounting and Control, New Jersey 1959, sh. 3.

(8) ADOLPH MATZ - OTHEL J. CURRY - GEORGE W FRANK : Cost Accounting, Cincinnati, Ohio 1962, s. 1.

(9) BLOCKER - WELTMER, sh. 6.

işçilik ve imalât umumi masraflarının temini ve birim mala isabet eden idare ve satış masraflarının ne olduğunu tayin etmekle idarî karar ve kontrol üzerinde müessir olur. Maliyet kontrolünün önemli bir kısmı olarak malzemelerin depoya girişi ve çıkışı ile kullanılmalarını görmekteyiz. Stoklardaki malzemenin tam olarak kontrolünü sağlamak amacıyla «daimî envanter sistemi» kullanılır. Zira, devre içinde sayım ve değerlendirmeye ihtiyaç duyulmadan her an mevcut malın maliyet değerinin ve alım - satım muamelelerinden doğan kâr veya zararın tespit edilebilmesi ancak daimî envanter sisteminin kullanılmasıyla mümkün olur.

İşçilik, maliyetin tayininde mühim rolü olan bir unsurdur. Bu sebeple, ücret ve maaşların kontrolü, bir sevk-ve-idare fonksiyonu olarak maliyet muhasebesi tarafından yapılır. Bu maksatla çalışılan iş saatlerini ve işçi ücretlerini ihtiva eden günlük raporlar hazırlanır. İşçi ücretleri, her işçi için beher iş gününe, çalışılan iş saatine veya imâl edilen parça adedine göre belirtilir. Ücret tahakkukları haftalık, onbeş günlük veya aylık olarak yapılır. Günlük zaman raporlarından istifade edilerek maaşlı memur ve işçiler için departman veya servislere göre maaş bordroları tanzim edilir ve bunlara istinaden maaşlar ödenir.

Malî (genel) muhasebe yönünden masraflar arasında bir tefrik yapma ihtiyacı hemen hemen yok gibidir : İstihsalle doğrudan doğruya ilgili (direkt) ve dolayısıyla ilgili (endirekt) masraflar birbirlerinden ayrılmadığı ve istihsal olunan mala tevzi edilmediği cihetle, masrafların kontrol edilebilen kısmı ile kontrol edilemeyen kısmını birbirlerinden ayırmaya imkân yoktur (10). Halbuki, maliyet muhasebesinde masraflar direkt ve endirekt olmak üzere iki büyük kısma ayrılır. Direkt masraflar istihsal ile doğrudan doğruya ilgili bulunan işçilik ve hammaddeden mürekkeptir. Endirekt masraflar ise, memur maaşları, amortisman, vergi, sigorta ve buna benzer kalemlerden ibarettir. Umumi masraflar olarak da nitelenebilen bu endirekt masraflar kat'î olarak bir tek mamûle veya siparişe tahsis edilemez. Bu tasnif mamûl birimlerinin maliyetini tespit etmede esas teşkil eder. Masrafların kontrol edilebilir ve kontrol edilemez olarak tefrik edilmeleri masraf azaltma imkânlarını verir. Bilhassa masraf azaltma hususunda memur istihdamı, makine ve insan gücünün heba olması (idle time-kullanılmayan iş

(10) HATİBOĞLU, sh. 97.

saatleri), hammaddelerin kullanılmasından doğabilecek israf, kusurlu iş ve bozukluklar üzerine dikkatin teksif edilmesi gerekir. Tali derecede masraf azaltıcı unsur olarak vergi ve sigortalar ele alınabilir.

Maliyet muhasebesinde en mühim yeni gelişme, sorumluluk ve otoritenin yerini tayin etmede sevk - ve - idareye yardım eden, ilerisi için tahminlerde bulunmaya ve plânlar yapılmasına imkân hazırlayan ve operasyonların verim nispetini ölçme esaslarını geliştiren standartların kullanılmasıdır (11). Fiilî neticeler önceden tespit edilmiş standartlarla mukayese edilir ve bu sayede icraî kararların alınması kolaylaşır; kararların isabet derecesi artar.

İşletmenin ileriki ve belirli bir devre zarfındaki faaliyetleri için lüzumlu ihtiyaçların önceden bilinmesinin büyük önemi vardır. Bu maksatla geleceğe ait tahminlerde bulunulur. Müstakbel bir devreyi kapsayan bu tahminler, rakamlarla ifade edilen ve bir plân niteliğinde olan bütçelerdir. Bütçenin bir kontrol vasıtası olarak kullanılması, bütçe devresindeki fiilî neticeler ile bütçedeki tahminlerin mukayese edilerek inhirafların tespit ve bertaraf edilmesiyle mümkün olur. «Bütçe sistemi, her faal idare, satış memurları ve ustabaşı için koordine edilmiş bir faaliyet plânıdır. Maliyet muhasebesi vasıtasıyla bu plân, aylık veya daha sık faaliyet neticeleriyle mukayese edilebilmektedir» (12).

«Maliyet muhasebesi umumiyetle imalât safhasında kullanıldığı gibi, pazarlama safhasında da kullanılır. Pazarlama faaliyetinin muayyen safhaları olan mamûl malların depolanması ve müşteriye teslimi gibi hususlar, işletmenin bünyesine uygun olarak tutulan maliyet muhasebesinin çeşitli kısımlarını teşkil eder» (13).

Maliyet muhasebesi fiat tayinine yardımcı olacak malûmatın toplanmasına ve istihsal ile satış faaliyetlerindeki fazlalık veya düşüklüklerin önceden bildirilip tashih etme yoluna gidilmesine yardım eder. Maliyet değerlerini fiatların tayininde tam olarak kullanabilmek maliyet muhasebesinin sayesinde mümkün olur. Malların fiatları, rekabet şartları ve istihsal maliyeti nazarı itibare alınarak

(11) BLOCKER - WELTMER, sh. 9.

(12) BLOCKER - WELTMER, sh. 9.

(13) GILLESPIE, sh. 3 - 4.

idare tarafından tespit edilir. Satış fiyatı ve satış masrafları bütçeler yardımıyla önceden tespit edilirse, fiyatı düşürmek veya kârı arttırmak maksadıyla maliyet şartlarını tanzim etmek kolaylaşır. Bu gayeye erişmek için de, hasılayı arttırmak veya azaltmak ihtiyacı hasıl olabilir. Mevsimlik tahavvüllerden doğan fazla masraf veya düşük kârların düzeltilmesi, kifayetsizliklerin maliyet raporlarıyla açığa çıkarılması neticesinde mümkün olabilir. Bu kifayetsizlikler de işçiliğin, makine ve tesislerin gayri muntazam bir şekilde kullanılmasından ileri gelir.

Fabrika çeşitli kapasitelerde çalıştığı takdirde maliyet ne olacaktır? Emek, makine ve tesisler yönünden boş geçen iş saatleri işletmeye ne gibi zarar ve kayıplar tahmil edecektir? Bütün bu soruları cevaplandırabilmek ancak maliyet muhasebesi tarafından temin edilen malûmat yardımıyla mümkün olabilecektir. Genel olarak maliyet muhasebesi, her takip edilecek politika değerinin müstakbel şartlara uyacak şekilde tahmin edilebilmesi ve değiştirilebilmesi için fiilî ve önceden tahmin edilmiş neticelerin karşılaştırılmasında ve politikaların icrasında sevk - ve - idareye hizmet etmektedir (14). Aynı şekilde «maliyeti düşürmek ancak verimli bir kontrol (yani faaliyet standartlarının tespiti ve fiilen elde edilen neticelerin standartlara uyup uymamasının araştırılması) ile mümkün olur. Kontrol için ise maliyet tespiti ve muhasebesi çok lüzumlu malûmat verecektir» (15).

«Eğer endüstri işletmesi, kısa bir müddet için basit imalât faaliyetleri neticesinde bir tek mamûl imâl ediyorsa, tatminkâr maliyet ünitesi muhtemelen aylık gelir vaziyetlerinden elde edilebilir. Mamûllerin ve servislerin miktarı çoğaldıkça tatmin edici bir idare kontrolü için, daha ihtimamlı bir maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç hasıl olur» (16).

Sevk - ve - idare vasıtası olarak sağladığı faydalar maliyet muhasebesinin sadece bir tek yönünü aksettirir. Zira maliyet muhasebesi memur ve işçilere, işletme ortak ve alacaklılarına ve aynı zamanda cemiyete çeşitli faydalar temin eder. İşletmede istihdam

(14) BLOCKER - WELTMER, sh. 11.

(15) HATİBOĞLU, sh. 98.

(16) CEVAT YÜCESOY : Maliyet Muhasebesi (Prensipieri ve tatbikatı), İstanbul 1965, sh. 9.

edilenler ile maliyet muhasebesi arasındaki münasebetler şu hususlardan doğar (17): İş bölümünün tertip edilmesi, teşvik edici ve parça başına ücret sistemlerinin meydana getirilmesi, faaliyet standartlarının tespiti. Aynı şekilde primli ücret sistemlerinin de uygulanabilmesi maliyet muhasebesinin kullanılmasıyla mümkün olmaktadır. Maliyet muhasebesinin yardımı ile işin kimler tarafından yapıldığı ve masraf bakımından durumun ne olduğu; emeğin hangi işlerde kullanıldığı; ücret ve emeğin istihsalin hangi safhası için sarfolunduğu gibi hususlar tespit edilir. Personelin müesseseye bağlanmasını, istihsal ve sürümü arttırıcı yönde gayret sarfını temin için prim ve ikramiyeler ödenir. Muayyen bir miktar mamûlü istenilen müddetten evvel - hammadde ve malzemeyi lüzumundan fazla kullanmaksızın - istihsal etmek veya diğer bir tabirle, bir saatte istihsalini istenilen mamûl miktarından fazla istihsalde bulunmak esas ücrete ilâve olarak prime hak kazandırır. Bir işçinin prime hak kazanması için lüzumlu olan bu veriler maliyet muhasebesinin kullanılması sayesinde tespit edilebilir. Prim, muayyen bir devrede normal cironun üzerinde satış yapılması halinde de verilir; yapılan satışlar üzerinden hesaplanan prim ilgili personele dağıtılır.

Maliyet muhasebesi standartlarla liilî neticelerin mukayese edilmesi imkânını vermekle muhtelif daire ve personelin verimliliğini kontrol etme yeteneğini kazandırır.

Bugünün şirketleri büyük sermayelere ihtiyaç gösteren ve anonim şirket şeklinde kurulmuş olan müesseselerdir. Lüzumlu sermayenin kurucular tarafından karşılanması imkânları mahdut ve zor olduğundan sermaye teşkili için halka ve çeşitli müesseselere müracaat bir zaruret olmaktadır. Bu maksatla bankalardan kredi teminine gidilmekte, halkın küçük tasarruflarından istifade maksadıyla tahvil ihraç edilmekte ve toptancılarla kredili alış-veriş yapma ciheti tercih edilmektedir. Şirket sermayesine iştirak gayesiyle veya kredi vermek suretiyle veyahut alım-satım muamelelerinden dolayı muhtelif şahıs ve müesseseler şirketten alacaklı duruma geçerler. Bunlara vergi ve sigorta yönüyle devleti ve sigorta şirketlerini de katabiliriz. Bütün bu müessese ve şahıslar, işletme ile olan münasebetlerini maliyet muhasebesi sayesinde temin edilen malû-

(17) BLOCKER - WELTMER, sh. 11.

matı havi raporlara ve bu raporlar üzerinde yapılan çalışmalara istinaden ve işletmenin geleceğinden beklenen menfaat ve kazanç yargılarına bağlı olarak devam ettirirler. Maliyet muhasebesine gereken önemi vermeyen imalât işletmelerine kredi müesseseleri kredi açmakta çekimser davranabilirler. Bankalar, piyasaya yeni girmiş olan teşebbüslere kredi açarken maliyet tetkiklerini, bütçelerini ve tahminî kâr ve zarar cetvellerini talep ederler (18) .

Nihayet, maliyet muhasebesi bir işletmenin istihsal ettiği malların fiatlarını düzenlemek suretiyle cemiyete çeşitli menfaatler sağlamış olur. Çünkü, mal ve hizmet fiatlarının yükselmesi müstehliklerin yüksek fiat ödemelerine ve genel hayat standardına müessir olur. Maliyet muhasebesinin temin ettiği muhtelif veriler ve bunların tahlili neticesinde istihsalı arttırıcı ve maliyeti düşürücü çalışma şekillerinin ve politikalarının tatbiki mümkün olur ve bundan da millî ekonomi kazançlı çıkar.

(18) BLOCKER - WELTMER, sh. 12.