

TC
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİLERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ ve
BİR İŞLETME UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN

SELİM YENEN

DANIŞMAN

YRD. DOÇ. DR. YAVUZ ÇİFTÇİ

MAYIS, 2011

MUĞLA

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KOBİLERDE MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ ve
BİR İŞLETME UYGULAMASI

SELİM YENEN

Sosyal Bilimler Enstitüsünce
“Yüksek Lisans”
Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 20.06.2011
Tezin Sözlü Savunma Tarihi: 14.06.2011

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Ogun EMGİN

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Yusuf KADERLİ

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Namık Kemal ÖZTÜRK

MAYIS, 2011
MUĞLA

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 02./06./2011 tarih ve 5.22./14 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 25/4 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek lisans öğrencisi Selim YENEN'in "Kobilerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Ve Bir İşletme Uygulaması" adlı tezini incelemiş ve aday 14./06./2011 tarihinde saat 10:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 75.. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul...edildiğine oy birliği ile karar verildi.

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. YAVUZ ÇİFTÇİ



Üye

Yrd. Doç. Dr. Oğun EMGİN



Üye

Doç. Dr. Yusuf KADERLİ



YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Kobilerde Maliyet Muhasebesi Sistemi Ve Bir İşletme Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

20 / 06 / 2011

Selim YENEN

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : YENEN

Adı : Selim

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe : Kobilere Maliyet Muhasebesi Sistemi Ve Bir İşletme Uygulaması

Y. Dil : SMEs Cost Accounting System and a Business Application

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : MUĞLA ÜNİVERSİTESİ

Fakülte :

Enstitü : SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayımlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ÇİFTÇİ, YAVUZ.

Ünvanı : YRD. DOÇ. DR.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : Türkçe

TEZİN SAYFA SAYISI:156

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Kobiler
2. Maliyet Muhasebesi Sistemi
3. Geleneksel Maliyet Yöntemleri
4. Çağdaş Maliyet Yöntemleri

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER:

1. Kobiler
2. Geleneksel Maliyet Yöntemleri
3. Çağdaş Maliyet Yöntemleri

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER:

1. SMEs
2. Traditional Cost Methods
3. Modern Cost Methods

- 1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum
- 2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir
- 3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası :



Tarih : 20 / 06 / 2011

ÖNSÖZ

Günümüz endüstrisinde sürekli yeni işletmeler kurulmakta olup, var olan işletmeler sürekli genişleyerek, hem mamul bazında kâr marjlarını, hem de buldukları sanayi kolunda pazar paylarını, markalarını, kalitelerini artırma ve maliyetlerini düşürme eğilimi göstermektedirler. Bu gelişmeler gerçekleşirken, her türlü bilgi ve teknoloji, gerek yurtdışı gerek yurtiçi uzmanlarından satın alınmaktadır. Satın alınan bu değerlerle, mamul çeşitleri ve bu mamul çeşitlerinin alternatifleri de artmaktadır.

Sanayi sektörlerinin öncüleri olan, büyük ölçekli işletmeler karşısında, birçok zorluğa rağmen, Küçük Orta Büyük İşletmeler (KOBİ) de varlığını sürdürmektedirler. Kobi'ler, bazen ekonomik sıkıntılar bazen de yönetim zorluklarından dolayı, ölçek ekonomisi düzeyinde faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmeler karşısında rekabet gücünü yaşayabilmektedirler. Böyle bir rekabet ortamında üretim yapan her Kobinin, iyileştirilmesi, güçlendirilmesi için yapılabilecek çalışmalar vardır. Bu çalışmaların başında, Kobilerde maliyet hesaplamalarına yönelik uygulamaların geliştirilmesi gelmektedir. Ayrıca bu faaliyetlerin en düşük maliyet düzeylerinde olması gerektiği de unutulmamalıdır. Geliştirilen maliyet sistemi, işletme yöneticileri için, işletmenin varlığını devam ettirmesine yönelik verecekleri kararlarda, ışık tutacak en önemli araçlardan biridir.

Öncelikle, yüksek lisans öğrenimim boyunca bana emek veren, destekleyen saygıdeğer hocalarıma, aileme ve arkadaşlarıma en derin bir teşekkürü borç bilirim. Gerek yüksek lisans ders aşamasında gerek tez aşamasında, bana olan katkılarından, desteğinden, anlayışından ve samimiyetinden cesaret aldığım değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ'ye teşekkür ve minnetlerimi sunarım. Beni lisans öğrenimim boyunca, yüksek lisans yapmaya teşvik ve motive eden değerli hocam Doç. Dr. Ercan BALDEMİR'e teşekkür ederim. Değerli mesaisini ayırarak, çalışmalarına katkıda bulunan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. İsmail AYDEMİR'e de teşekkür ederim.

Çalışmanın yapıldığı işletmenin yönetici, usta ve diğer personeline de teşekkürlerimi sunarım. Yoğun iş temposuna rağmen, benim iş yükümü de üzerine alıp çalışmama fırsat sunarak beni destekleyen değerli ortağım, kıymetli abim Mehmet Şirin YENEN'e de teşekkür borç bilirim. Son olarak da, bana sürekli maddi-manevi katkılar yaparak motivasyonumu arttıran dostlarım Öğr. Gör. Nedim YILDIZ ve Fatih ELMAS'a teşekkür ederim.

ÖZET

Bu çalışmanın temel amacı, üretim yapan Kobilere, maliyet unsurları yönüyle incelemeler yaparak, bu incelemelerin sonuçlarının işletme maliyetlerine uygulanması ve alınacak yönetim kararlarına katkıda bulunmaktır. Ayrıca maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesiyle hangi ölçüde fayda sağlanabileceğini araştırmaktır. Bu bağlamda, Kobi'ler hakkında kavramsal çerçevede bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada, işletmelerin yapılarına göre uygulayabilecekleri geleneksel ve çağdaş maliyet yöntemleri araştırılmıştır. Kobilerin maliyetlerini hesaplayabilmesi için gider yerlerinin belirlenmesi ve bu gider yerlerinde biriken giderlerin uygun dağıtım yöntemi ve ölçülerine göre mamullere yüklenmesi konusunda, bir uygulama ile öneride bulunulması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, plastik imalat sektörünün bir alt dalı olan PVC boru ve ek parçaları üretimi yapan bir işletmede araştırmalar yapılmıştır. Bu işletmedeki üretimin fiziksel özelliği göz önünde bulundurularak gider yerleri belirlenmiştir. Bu gider yerlerinde biriken giderler uygun dağıtım ölçüleri ile mamullere dağıtılarak mamul birim maliyetleri hesaplanmıştır.

ABSTRACT

The main purpose of this study is to contribute to the management decisions to be made and by making researches in terms of cost components and putting the results into practice in management costs. Additionally, to investigate how can it be made more beneficial by achieving cost control. In this sense, it was tried to provide information about Smes in conceptual frame. In this study, contemporary and traditional cost procedures which can companies can apply according to their structure. It was aimed to suggest a system to determinate the cost places and to load these costs which piles up in these places on products in accordance with suitable procedure and distribution degrees for Smes to calculate the costs. In this study, researches were done at a company producing PVC pipes and parts which is a branch of plastic manufacturing sector. Cost places were found out by taking into account the physical producing conditions of this company. Product unit costs are calculated by distributing costs that piles up in these cost places to products using suitable distribution degrees.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	X
TABLOLAR LİSTESİ	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM**KOBİLERE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE MALİYET MUHASEBESİ**

1.1. İŞLETME KAVRAMI.....	3
1.2. KOBİ KAVRAMI GENEL ÖZELLİKLERİ.....	4
1.2.1 Kobi Kavramı.....	4
1.2.2. Kobi Tanımları.....	6
1.2.3 Kobilerin Sınıflandırılması	8
1.2.3.1. Niceliksel Ölçütler	9
1.2.3.2. Niteliksel Ölçütler.....	10
1.2.4. Kobilerin Tarihsel Gelişimi	11
1.2.5. Kobilerin Önemi	13
1.2.6. Kobilerin Sorunları	15
1.3. KOBİ'LERİN BÜYÜK İŞLETMELERLE İLİŞKİLERİ.....	17
1.3.1. Rekabet İlişkisi.....	17
1.3.2. Yan Sanayi İlişkisi	18

1.4. MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE MALİYET MUHASEBESİ UNSURLARI	20
1.4.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı	21
1.4.2. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi	22
1.4.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları	23
1.4.3.1. Mamul Maliyetlemesi	24
1.4.3.2. Kontrole Yardımcı Olmak	25
1.4.3.3. Planlamaya Yardımcı Olmak	25
1.4.3.4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olmak	26
1.4.4. Maliyet ve Gider Kavramları	26
1.4.4.1. Maliyet Kavramı	27
1.4.4.2. Gider Kavramı	28
1.4.5. Maliyet Muhasebesi Unsurları	28
1.4.5.1. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri	29
1.4.5.2. Direkt İşçilik Giderleri	30
1.4.5.3. Genel Üretim Giderleri	31

İKİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

2.1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE MALİYET YÖNTEMLERİ.....	33
2.1.1. Maliyet Muhasebesi Sistemleri.....	34
2.1.2. Maliyetlerin Saptanma Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri.....	37
2.1.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi	37
2.1.2.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi	38
2.1.3. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler	46
2.1.3.1. Tarihsel (Fiili) Maliyet Yöntemi	47
2.1.3.2. Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri	49

2.1.4. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri	53
2.1.4.1. Tam Maliyet Yöntemleri.....	53
2.1.4.2. Normal Maliyet Yöntemi.....	55
2.1.4.3. Değişken Maliyet Yöntemi	56
2.1.4.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi	57
2.1.5. Birleşik Maliyet Yöntemi	58
2.1.5.1. Birleşik Üretimde Maliyetler	59
2.1.5.2. Birleşik Maliyetlerin Dağıtım Yöntemleri.....	61
2.2. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ	66
2.2.1. ÜRÜN YAŞAM SEYRİ MALİYETLEME (Ü.Y.S.M) YÖNTEMİ.....	66
2.2.1.1. Ü.Y.S.M Yönteminin Tanımı ve Amaçları.....	66
2.2.1.2. Stratejik Maliyetleme Açısından ÜYSM.....	69
2.2.1.3. Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle ÜYSM Yaklaşımının Karşılaştırılması	71
2.2.2. HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ	72
2.2.2.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve İlkeleri.....	72
2.2.2.2. HMY'nin Amacı Ve Özellikleri	73
2.2.2.3. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları	76
2.2.2.4. Hedef Maliyetleme İle Geleneksel Maliyet. Karşılaştırılması.....	78
2.2.2.5. Değer Mühendisliği	79
2.2.3. TAM ZAMANINDA ÜRETİM MALİYET YÖNTEMİ (TZÜ-JIT)	80
2.2.3.1. TZÜ Tanımı ve Amaçları.....	81
2.2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından TZÜ Felsefesi ve Maliyetlemesi.....	83
2.2.3.3. Geleneksel Muhasebe ile JIT Muhasebesinin Maliyet Muhasebesi Açısından Karşılaştırılması.....	85
2.2.4. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ	87
2.2.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı.....	88
2.2.4.2. FTM Sisteminin Amacı Ve Genel Özellikleri	89

2.2.4.3. FTMS Temel Kavramları.....	91
2.2.4.4. Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması.....	93
2.2.5. TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ YÖNTEMİ (TKMY).....	94
2.2.5.1. TKMY Tanımı ve Türleri	95
2.2.5.2. TKMY'nin Amaçları	98
2.2.5.3. TKMY' nin Adımları.....	99
2.2.5.4. Toplam Kalite Maliyetlerinin Temel Yaklaşımları.....	100
2.2.5.5. Kalite Maliyetlerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasının Yararları	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR SANAYİ İŞLETMESİNDE MALİYET YAPISININ İNCELENMESİ VE UYGUN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN BELİRLENMESİ

3.1. İŞLETMENİN TANITIMI VE ÜRETİM YAPISI.....	103
3.1.1. İşletmenin Tanıtımı.....	103
3.1.2. İşletmenin Üretmekte Olduğu Mamuller	106
3.2. İŞLETMENİN MALİYET YAPISININ İNCELENMESİ.....	109
3.2.1. İşletmede Gider Unsurlarının Belirlenmesi	110
3.2.2. İşletmede Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması	115
3.3. İŞLETME İÇİN UYGUN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ÖNERİLMESİ	117

3.4. ÖNERİLEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ UYGULANMASI.....	123
3.4.1. Karışım Aşaması Maliyetleri	124
3.4.2. İkinci Aşama Maliyetleri	132
SONUÇ ve UYGULAMA VERİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	141
KAYNAKÇA.....	145
ÖZGEÇMİŞ.....	156

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Maliyet Muhasebesi Sistemleri.....	34
Şekil 2: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi.....	71
Şekil 3: Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları.....	76
Şekil 4: Geriye Dönük (Backflush) Maliyetleme.....	85
Şekil 5: TZÜ Felsefesi Açısından Maliyetleme.....	86
Şekil 6: İşletmenin Organizasyon Şeması.....	104
Şekil 7: İşletmenin Üretim Akış Şeması.....	105

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1 Japonya’da Sektörlere Göre KOBİ Ayırımı	7
Tablo 2 Çeşitli Ülkelerde Küçük İşletmelerle İlgili Ekonomik Göstergeler	16
Tablo 3 Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle ÜYSM Yaklaşımının Karşılaştırılması	71
Tablo 4 Maliyet Artı ile Hedef Maliyetleme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması	78
Tablo 5 Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Faal. Day. Mal. Yöntem. Karşılaş.	94
Tablo 6 Kalite Gruplarına Ait Maliyetler	97
Tablo 7 İşletmenin Ürettiği PVC Boru Çeşitlerinin Fiyat Ve Ağırlıkları.....	107
Tablo 8 İşletmenin Ürettiği PVC Ek Parçaların Fiyat Ve Ağırlıkları.....	108
Tablo 9 Aralık Ayı Üretilen Mamullerin Birim Ağırlıkları ve DİMM Maliyetleri.....	111
Tablo 10 Aralık Ayı Üret. Mamullerin Birim Ağırlıkları ve Birim İşçilik Maliyetleri .	112
Tablo 11 İşletmedeki Üretimle ilgili Ortak Giderler ve Dağıtımını	113
Tablo 12 GÜG, Pazarlama ve GYG Birim Maliyeti.....	114
Tablo 13 İşletmenin Mamul Birim Maliyetleri.....	115
Tablo 14 İşletmenin 2010 Aralık Ayında Ürettiği Mamul Çeşitleri.....	120
Tablo 15 Bir Birim Karışımındaki DİMM Miktar ve Tutarları	125
Tablo 16 Karışım Aşamasında Günlük-Aylık DİMM ve Gider Tüketimi	126
Tablo 17 İşletmede Gider Yerlerine Göre Çalışan Sayıları	126
Tablo 18 Karışım Aşamasında Çalışan Sayısı ve Toplam Ücretler.....	127
Tablo 19 İşletmede Ortak Giderlerin Gider Yerlerine Birinci Dağıtım Tablosu.....	127
Tablo 20 Yemekhane Hizmet Bölümü Gider Yükleme,	128
Tablo 21 İşletmede Ortak Giderlerin Gider Yerlerine İkinci Dağıtım Tablosu.....	129
Tablo 22 Karışım Aşaması Maliyetleri.....	129
Tablo 23 Aralık Ayında Üretilen Boru ve Dirsek Grubu Ürünlerin Toplam Ağırlık Değerleri	134
Tablo 24 Boru Grubuna ait Mamul Çeşitlerinin Birim Maliyet Hesaplama Tablosu....	135
Tablo 25 Dirsek Gurubuna ait Mamul Cinslerinin Birim Maliyetleri Tablosu	138
Tablo 26 İşletmenin Belirlediği Maliyetler ile Önerilen Sistem Maliyetlerinin Karşılaştırılması	143

GİRİŞ

Yoğun rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri, kâr edebilecek bir sistemi oluşturabilmelerine bağlıdır. Günümüz endüstrisinde, emek yoğun çalışma şeklinden sermaye yoğun üretim şekline dönmüş ve teknoloji ağırlıklı makinelerle üretim giderek önem kazanmıştır. Böyle bir endüstri ortamında Kobilerin varlıklarını sürdürebilmeleri, kendilerine uygun etkin maliyetleme sistemi oluşturulmasına bağlıdır.

Maliyet muhasebesinin temel amacı, mamullerin birim maliyetini sağlıklı bir şekilde hesaplamaktır. Bu temel amaçla beraber ekonomik gelişmeler, işletmelerin hızla büyümesi ve yoğun bir ortamının oluşmasına bağlı olarak, maliyet muhasebesinin maliyet kontrolünü sağlaması ve işletme yönetiminin alacağı kararlara yardımcı olma gibi fonksiyonları da gün geçtikçe önem kazanmaktadır.

Üretilen mamulün maliyetinin hesaplanması bakımından, giderlerin direkt ve indirekt olmak üzere iki ana başlık altında incelendiği bilinmektedir. Direkt maliyetlerin ilgili olduğu mamul maliyetine yüklenmesi, indirekt giderlerin yüklenmesine oranla kolaydır. Uygulamada indirekt giderlerin dağıtımında firma yapılarına göre çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorlukların aşılmasında öncelikler, gider yerlerinin dikkatle belirlenmesi ve bu gider yerlerini ilgilendiren giderlerin dağıtım ölçülerine göre dağıtılmasıdır.

Özellikleri bakımından birbirlerinden çok farklı maliyet unsurlarından oluşan ve üretimle doğrudan doğruya ilişkisi bulunmayan, ancak üretimin sürdürülmesi için gerekli olan indirekt giderlerin mamul maliyetine yüklenmesi ile ilgili olarak birçok yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin ortak hedefi, indirekt maliyetleri, mamul maliyetlerine mümkün olduğu kadar gerçekçi bir biçimde yükleyip, doğru birim maliyetleme ve etkin maliyet kontrolü sağlamaktır.

Çalışmamızda, bu amaçlar doğrultusunda bir maliyet muhasebesi sistemi oluşturulmaya çalışılacaktır. Geliştirilen sistemin başarılı olması, işletme üretiminin fiziksel yapısına uygun olması ve ek maliyet yükü oluşturmamasına bağlıdır. Aksi halde kâr etmek hedeflenirken endirekt işçilikler, endirekt genel üretim giderleri gibi giderler artarak işletme varlığı tehlikeye düşecektir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, Kobi özelliği taşıyan ve PVC plastik boru sektöründe faaliyet yapan bir işletmede, gider yerleri ayırımı ve bu gider yerlerinde biriken giderlerin üretilen mamullere yüklenmesi ile birim maliyet hesaplanması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, Kobilere ilişkin genel bilgiler, maliyet muhasebesi ile ilgili temel kavramlar ve maliyet muhasebesi unsurları ele alınmıştır. Kobilerin büyük boy işletmelerle olan ilişkileri, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin Kobilere olan etkileri ele incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, geleneksel maliyet muhasebesi sistemi, geleneksel maliyet yöntemleri ve çağdaş maliyet yöntemleri incelenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede; ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme, tam zamanında üretim maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, toplam kalite maliyetleri yöntemleri ile ilgili tanımlara, amaçlara, temel bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümü olan üçüncü bölümde, PVC plastik boru sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede yapılan araştırmalara ayrılmıştır. Yapılan araştırmada, işletme ve işletmenin ürettiği ürünler tanıtılmış, işletmenin mevcut maliyet muhasebesi sistemi DİMM, DİG, GÜG'leri birim maliyetleri yönünden ele alınarak sistemin, sebep olabileceği sorunlara değinilmiştir. İşletme için uygun maliyet muhasebesi yönteminin belirlenerek, bu yöntemin uygulama aşamaları incelenmiştir. Bu bağlamda, sistemde görünen eksik ve yanlış uygulamalara yönelik öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

KOBİLERE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER VE MALİYET MUHASEBESİ

1.1. İŞLETME KAVRAMI

Bilimin ve teknolojinin hızla geliştiği çağımızda toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler işletme adını verdiğimiz ekonomik birimler tarafından yerine getirilir. İşletmeler belirli ölçüde kâr elde etmek ya da hizmet üretmek amacıyla, üretim faktörlerini (sermaye ve emek, doğal kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getiren ve toplumun gereksinme duyduğu mal ve hizmetleri üreten ve pazarlayan ekonomik ve sosyal kuruluşlar olarak tanımlanabilir.¹

Bu çerçevede işletmenin iki temel özelliği aşağıdaki gibi ele alınabilir².

- Toplumun ihtiyaç duyduğu ekonomik mal ve hizmetleri üretmesi,
- Bu amaçla gerekli üretim faktörlerini bir araya getirmesi.

Söz konusu bu iki özelliğin bir kuruluşta var olması onun geniş anlamda işletme sayılmasına neden olmaktadır. Durum böyle olunca, örneğin; işleyişin kesintili veya kesintisiz oluşu; büyük orta veya küçük nitelikte olması; işletmenin kendisinin veya başkalarının ihtiyaçlarına yönelik olarak faaliyet göstermesi; tek veya çok sahipli olması; devlete veya özel sektöre ait bulunması; kapitalist, kooperatif veya kolektif bir

¹ Güngör Önal, Temel İşletmecilik Bilgisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1995, s. 10.

² Halil Can, Doğan Tuncer ve Yaşar Ayhan, Genel İşletmecilik Bilgileri, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1995, s. 16-17.

düzen içinde işleme vb. etmenler bir iktisadi birimin işletme sayılmasına engel oluşturmamaktadır. Bunun sonucu olarak çevremizde gördüğümüz ekonomik mal ve hizmetleri üreten en küçük ayakkabı tamircisinden konfeksiyon atölyesine ve büyük demir çelik fabrikasına kadar farklı nitelik ve büyüklükteki ekonomik birimler işletme olarak nitelendirilebilir.

1.2. KOBİ KAVRAMI GENEL ÖZELLİKLERİ

Çeşitli tanımlama şekilleri olan Kobilere ilişkin temel kavram bilgileri ve tanımlamalara yer vererek, Kobi kavramı incelenmeye çalışılacaktır.

1.2.1 Kobi Kavramı

İşletmelerin büyüklükleri temel olarak küçük, orta ve büyük boy işletmeler olarak sınıflandırılabilir. Ekonomideki gelişmeler çerçevesinde, işletmeler küçük ve orta boy işletmeler ve büyük işletmeler olarak sınıflandırılmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun 2005/9617 Sayılı Kararı ile kabul edilen "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik"'e göre Resmi Gazete'de KOBİ kavramı yeniden tanımlanmıştır (18 Kasım 2005 Tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazete).

Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde yer alan tanımlamaya göre "İşletme: Yasal statüsü ne olursa olsun, bir veya birden çok gerçek veya tüzel kişiye ait olup, bir ekonomik faaliyette bulunan birimleri" ifade etmektedir. Bu bağlamda "İkiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu yirmibeş milyon yeni Türk Lirası'nı aşmayan işletmeler; mikro işletme, küçük işletme ve

orta yükümlükteki işletme olarak sınıflandırılan işletmeler "KOBİ" olarak tanımlanmaktadır³.

Tüm bu KOBİ tanımlamalarına rağmen ülkemiz reel sektöründe tam bir KOBİ tanımı üzerinde mutabakat sağlanamamıştır. Ancak bu tanımlamalar aşağıdaki gibi değerlendirilecek olursa⁴;

- Kısıtlı sermaye ve pazarlama olanaklarına rağmen, kendi çabasıyla ayakta duran, bu çabayla gerek kendi ülkesinin gerekse diğer ülkelerin piyasalarına mal ve hizmet üretip sunan,

- O ülkede oluşabilecek herhangi bir ekonomik buhranda, ülkenin geniş kesimleri, yani işçi, memur, çalışanlarla birlikte yoğun olarak olumsuz etkilenen,

- KOBİ'ler; büyük işletme ve firmalar, ekonomik sistemde oluşan bunalımlar sonucu yatırımlarını rahatlıkla transfer edip, siyasi sorunu ve ekonomik problemi olmayan ülkelere ve pazarlara kaydırabilirken, ekonomik olumsuzluğu finans darlığı, sermaye azlığı, kısıtlı kapasite ve pazar daralması gibi nedenler dolayısıyla etkilenir. **Bunun sonucu ağır yaralar alabilir ancak buna rağmen yine de üretmesi gereken,**

- Toplam ve oransal olarak o ülke için büyük işletmelerden çok daha fazla katma değer oluşturan tüm ticari, sınaî ve hizmet işletmeleri, KOBİ tanımına dâhil edilebilir.

Küçük ve orta boy işletmeleri belirlemek amacıyla, kullanılan tanım ve ölçülerde **hem** bilim adamları ve araştırmacılar arasında hem de aynı ülkedeki çeşitli kurumların, **yasaların** vb. tanımları hususunda, işletmelerin çalışmalarını yürüttükleri iş kollarına ve

³Veysi Seviğ, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme Ölçüsü (KOBİ tanımı)", [http://www.mevzuatbankasi.com.portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp? kategori=10&id=993](http://www.mevzuatbankasi.com.portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=993), (E. T.: 3/11/2010)

⁴Kobitek, "Kobi Nedir ?" <http://www.kobitek.com/makale.php?id=70>, (E. T.: 3/11/2010)

kullandıkları üretim tekniklerine bağımlı olarak farklılıklar göstermektedir. Kültürden kültüre ülkeden ülkeye, yöreden yöreye, bölgeden bölgeye ve işletmenin türüne göre değişiklik söz konusu olduğundan tam bir görüş birliği yoktur⁵. Yapılan küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımlamaları, içinde bulunulan zamana, ekonomik koşullara, faaliyette bulunulan endüstriye, pazarın durumuna, kullanılan teknolojiye, kişi ve kurumlara göre farklılık göstermektedir.

1.2.2. Kobi Tanımları

Değişik ülkeler ve kurumları, kendi ekonomilerinin yapıları ve gelişme düzeyleri doğrultusunda küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlamışlardır. Bu tanımlar, daha çok küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri geliştirmek ve teşvik ederken, onların kapsamını belirlemek amacıyla yapılmaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde Küçük İşletmeler İdaresi'nin tanımında 0-99 çalışana sahip işletmeleri küçük, 100-999 çalışana sahip işletmeleri orta büyüklükteki işletmeler olarak tanımlamıştır.⁶

Japonya'da küçük ve orta büyüklükteki işletmeler tanımında genellikle çalışan personel sayısı ve yatırılan sermaye tutarı esas alınmaktadır. Yapılan tanımlamada sektörlere göre farklılıklar görülmektedir⁷.

⁵ Canan Çetin, Yeniden Yapılanma, Girişimcilik, Küçük ve Orta Boy İşletmeler ve Bunların Özendirilmesi, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s. 70.

⁶ Nemci Karagözoğlu ve Martin Lindell, "Internationalization of Small and Medium- Sized Technology-Based Firms: An Exploratory Study", Journal Of Small Business Management, Vol: 36, Issue 1, 1998, s. 7.

⁷ M. Tamer Müftüoğlu, Türkiye'de Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeler, Ankara Turhan Kitabevi, 1998, s. 113.

Tablo 1 Japonya’da Sektörlere Göre KOBİ Ayırımı

Sektör	Çalışan Personel Sayısı	Sermaye Miktarı
Sanayi	300’e kadar	100 Milyon Yen’e kadar
Ticaret	100’e kadar	30 Milyon Yen’e kadar
Hizmetler	50’ye kadar	10 Milyon Yen’e kadar

Kaynak: www.kobinet.org.tr/kosgebabm/htm3

Avrupa Birliği açısından küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımı Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi’nin 30.04.1996 Tarih ve L 107 Sayılı nüshasında yapılmıştır. Buna göre komisyon tarafından küçük ve orta büyüklükteki işletme tanımı şu şekilde yapılmıştır.

- 250 kişiden daha az personelin istihdam edildiği.
- Yıllık ciro tutarı 40 milyon ECU’yü aşmayan veya 27 milyon ECU’yü geçmeyen bir bilançosunun bulunması.
- Bağımsızlık kriterlerine uygun olması gerekmektedir. (Bağımsızlık işletme sermayesinin veya oy haklarının % 25 ya da daha fazlası KOBİ tanımı dışında kalan bir veya ortak olarak birden fazla şirkete ait olmayan işletmelerdir.)

İhracata yönelik devlet yardımları kapsamında, Eğitim Yardımı hakkında çıkarılan 1997/7 sayılı tebliğin ikinci maddesinde, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler;

- İmalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan
- Bir ile iki yüz arasında işçi çalıştıran,

- Gerçek usulde defter tutan,

- Arsa ve bina hariç, mevcut sermaye tutarı bilanço net değeri iki milyon ABD doları karşılığı TL'sını aşmayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

Devlet İstatistik Enstitüsü'nün tanımında 1-9 personel çalıştıran işletmeler çok küçük işletme, 10-49 personel çalıştıranlar küçük işletme, 50-99 personel çalıştıran işletmeler orta büyüklükte işletme ve 100'den fazla personel çalıştıran işletmeler de büyük işletme olarak tanımlanmaktadır.⁸

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlamada ülkemizde ve dünyada yapılan tanımlamalar arasında önemli farklar olduğu görülmektedir. Bu durum, tanımlı yapan kurum ve kuruluşların amaçları doğrultusunda ortaya çıkmakta olup, gelecekte yapılacak tanımları da zaman, mekân, ekonomik ve teknolojik gelişmeler etkileyip değiştirebilecektir.

1.2.3 Kobilerin Sınıflandırılması

Küçük işletme kavramı ülkeden ülkeye, sektörden sektöre, yasalara ve hatta zamana ve mekana göre değişiklikler gösteren bir kavram olduğundan tüm ülkeler için evrensel bir tanım yapmak mümkün değildir. Bu karmaşıklığı aşarak bir tanım yapma yoluna gitmek için ise bazı ölçütler kullanılmıştır. Evrensel denilebilecek bu kriterler kantitatif (nicel) ve kalitatif (nitel) olarak ayrılmaktadırlar⁹.

Sınıflandırmada zorluklarına rağmen, yine de belli nicel ve nitel ölçütlerden yararlanılarak işletme büyüklükleri arasında sınırların ve bu ölçütler yardımıyla küçük

⁸ Müftüoğlu, a.g.e., s. 113.

⁹ Ayhan Aktar, Kapitalizm, Azgelişmişlik Ve Türkiye'de Küçük Sanayi, İstanbul, Afa, No:143.

ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımlanmaya çalışıldığı görülür. KOBİ'leri tanımlamada esas alınan ölçütlerden başlıcalar aşağıdaki gibidir¹⁰:

1.2.3.1. Niceliksel Ölçütler

Niceliksel ölçütler, sağlıklı veri elde etme ve kolay ifade edilebilmeleri nedeniyle yapılan sınıflandırmada en çok kullanılan ölçütlerdir. Çalıştırılan personel sayısı, aktif değerlerin toplamı, makine parkının büyüklüğü, satışların ölçütleri gibi ölçütler yapılan ayırmada en çok yararlanılanlarıdır. Belli başlı niceliksel ölçütler aşağıdaki gibidir:

- Çalıştırılan personel sayısı,
- İşletme kapasitesi,
- Personele ödenen ücret ve maaşların tutarı,
- İşletme sermayesinin tutarı,
- Üretim miktarı,
- Satışların tutarı,
- Aktif değerlerin toplamı,
- Makine parkının büyüklüğü,
- Kullanılan hammadde miktarı,

¹⁰ Oktay Alpagan, Küçük İşletmeler, Der Yayınları, Ankara, 1998, s. 6.

- Kullanılan enerji miktarı,
- Oluşturulan katma değer,

1.2.3.2. Niteliksel Ölçütler

İşletmelerin niteliği, yalnız büyüklüğü ya da üretimi ile belirtilemez. Genellikle nitel ölçülere de başvurulur. Kullanılan başlıca nitel ölçütler aşağıdaki gibidir.¹¹

- Bağımsız yönetim (karar almada sorumlu olan yöneticinin kararını dış etkenler etkileyemez).
- Yönetici aynı zamanda sermayenin sahibidir.
- İşletmeci işletmenin tek sorumlusudur. Onun, işletme personeli, alıcılar, üreticiler ile doğrudan ilişkisi vardır.
- İşletme personeli yetersiz olduğundan, işletmeci işletme görevlerinin tümünü yapmakla yetkilidir.
- Sermaye piyasasından, sermaye sağlama olanağı yoktur.
- Alım ve satımlarda pazarlık gücü zayıftır.
- Pazar ve talep konusunda çok esnektir.

¹¹ Tenay Koparal, Türkiye'nin Kalkınmasında Küçük Sanayinin Önemi ve Katkısı, Ankara, 1977, s. 38-39.

Küçük ve orta büyüklükteki işletme olgusu, esas itibarıyla nitel bir karaktere sahiptir. Zira bu işletmelerin, kimliğini belirleyen çok sayıdaki boyutlardan ancak bir kısmı nicel olarak ölçülebilmektedir. Bu nicel boyutlar, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olgusunun tümünü ifadeye yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla bu işletmelerin tanımında, ölçülemeyen nitel özelliklere yeterince yer verilmelidir.¹²

1.2.4. Kobilerin Tarihsel Gelişimi

Endüstri devrimine kadar ülkelerin üretim faaliyetleri zanaatkârlar tarafından evlerde veya küçük atölyelerde gerçekleştiriliyordu. 18. yüzyılın ikinci yarısında İngiltere’de başlayan 19. yüzyıl ve 20. yüzyılda Avrupa ve Amerika’ya yayılan endüstri devrimi, işletmecilik ve yönetim düşüncesi bakımından son derece önemli bir olaydır. Endüstri devrimiyle ortaya çıkan fabrika sistemi; el sanatları ve ev sanayinin küçük ve dağınık üretim birimlerinin bir çatı altında toplanması ve merkezleşmesini doğurmuştur. Böylece endüstri devriminden bu yana işletmelerin sayı ve büyüklükleri artarak bünyeleri karmaşıklaşmış ve faaliyet alanları da çeşitlenmiştir.

1970’li yıllara kadar endüstriyel mallar daha çok büyük işletmeler tarafından üretilerek ihtiyaçlar karşılanmıştır. Bu dönemdeki üretimin temel özelliği standart malları yığın biçiminde üretmek, ölçek ekonomisinden yararlanarak maliyetleri düşürmek ve dolayısıyla pazara hâkim olmak amaçlanmıştır.¹³

Endüstri devrimi sonrası büyük işletmeler, hızlı nüfus artışı, üretimde gerçekleştirilen büyük artışlar ve ölçek ekonomilerinden yararlanma gibi faktörlerin etkisiyle ekonomik sistem içerisinde ağırlıklarını artırmışlardır. Buna karşın, KOBİ’ler bu faktörlerin etkisi altında, sistem içerisinde yerlerini ve önemlerini görece olarak yitirmişlerdir. Bunun sonucunda, uzun yıllar boyunca küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin önemli bir bölümü büyük işletmelere ara mallar üretmek, diğerleri ise büyük

¹² . Müftüoğlu, a.g.e., s. 102.

¹³ Çetin, a.g.e., s. 73.

işletmelerin girmek istemedikleri marjinal ya da riskli iş alanlarında çalışmak zorunda kalmışlardır¹⁴.

1973 petrol krizinden itibaren enerji ve hammadde maliyetlerindeki yükseliş tüm dünyada talep daralması ve ekonomilerde durgunluk dönemine girilmesinin başlangıcı olmuştur. Bu yıllardan itibaren dünya pazarlarında önemli değişimler meydana gelmiştir. Bu döneme kadar yığın üretim ve ölçek ekonomilerinden yararlanılarak çok hızlı büyüme gerçekleştirilmiştir. Öte yandan artan refahın etkisiyle tüketicilerin taleplerinde de farklılaşmalar görülmüştür. Talep yığın üretimin, gerçekleştirdiği standart mallar yerine aynı ürünün farklı özelliğini içeren değişik türdeki mallara yönelmiştir Diğer yandan gelişmiş toplumlarda nüfusun yapısında yaşlı nüfusun oransal artışı, eğitim ve aile yapısındaki değişim, talep yapısında da değişikliğe neden olmuştur. Ölçek ekonomisinden çeşit ekonomisine doğru geçiş sürecinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeler daha avantajlı konuma ulaşmışlardır.

1973 krizi atlatılırken, ikinci petrol şoku 1978'den itibaren kendini gösterdiğinde, büyük işletmeler daha da güç duruma düşmüşlerdir. Özellikle yaşanan bu kriz döneminde, KOBİ'lerin daha esnek davranarak, ortama uydukları ve dayanabildikleri görülmüştür. Bu durum büyük boy işletmelerin egemenliği ve vazgeçilmezliği hakkında kuşku yarattığı, KOBİ'lerin lehine bir takım gelişmelerin başlamasına neden olmuştur. 1980'li yılların başlarında KOBİ düşüncesi ortaya çıkmış KOBİ'lerin önemi gündeme gelmiştir.¹⁵ Bu fikrin adeta simgesi haline gelen "küçük güzeldir small is beautiful" sloganı bütün dünyada hızla yayılmaktadır.¹⁶

¹⁴ Alpagun, a.g.e., s. 34.

¹⁵ Müftüoğlu, a.g.e., s. 31.

¹⁶ Selçuk Uslu, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi, Antalya, 1998, s. 268.

1.2.5. Kobilerin Önemi

Son yirmi yılda bilgisayar ve iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, işletmelerde de önemli değişimlere neden olmuştur. İşletmelerde oluşan değişimlerin temel nedeni iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin sonucu olan küreselleşmedir. İletişim teknolojisindeki gelişmeler sonucu tüketiciler ihtiyaç duydukları mal ve hizmetlerin dünyanın çeşitli yerlerindeki kalite, nitelik ve fiyatından anında bilgi sahibi olmakta ve kendi taleplerini de bu bilgiler ışığında oluşturmaktadırlar. Bunun sonucunda işletmeler için rekabet küreselleşmiş ve kârdan öncelikli bir amaç haline gelmiştir. Etkin rekabet için işletmelerin, yüksek kaliteli ürünleri zamanında ve mümkün olan en düşük maliyetle üretmeleri ve müşteriye en iyi hizmet sunmaları gerektiği gibi, giderek kısalan mamul yaşam döngüsünü ve rekabeti karşılayabilmek için de esnekliğe sahip olmaları gerekmektedir¹⁷. Bu ortamda KOBİ'ler talepteki çeşitlenmeye cevap verecek esnek üretim yapılarıyla maliyet, kalite ve hız açısından avantaj sağlamakta ve günümüz koşullarında önem kazanmaktadırlar¹⁸.

Günümüz küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri sahip oldukları esneklikleriyle dinamik, değişen koşullara süratle uyabilen, bürokratik olmayan yapılarıyla yaratıcı, yenilikçi ve talep boşluklarını süratle yakalayıp fırsatları zamanında değerlendirebilen işletmeler olarak algılanmalıdır.¹⁹

Ülkemiz açısından genel bir değerlendirme yapılacak olursa işyeri sayısı, çalışanlar sayısı ve katma değer olmak üzere üç önemli göstergeye bakıldığında küçük ve orta ölçekli işletmelerin ülkemizin gerek sosyal gerekse ekonomik dokusunda önemli bir yer işgal ettiği aşağıda sunulan verilerden hareketle söylenebilir.

¹⁷ Melih Erdoğan ve Nurten Erdoğan, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitimi, Antalya, 1998, s. 26.

¹⁸ Müftüoğlu, a.g.e., s. 31.

¹⁹ Çetin, a.g.e., s. 6.

- Küçük ve orta ölçekli sanayi işletmeleri (KOS), imalat sanayisinde faaliyet gösteren işletmelerin % 99,5'ini oluşturmaktadır.

- İmalat sanayisindeki istihdamın % 61.1 'i küçük ve orta ölçekli sanayi işletmeler tarafından karşılanmaktadır.

- Oluşturulan katma değerde ise küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerinin payı % 27.3'dür.

Kobiler büyük ölçekli işletmelerle karşılaştırıldığında, aşağıdaki hususlarda avantajlara sahiptirler²⁰:

- Daha düşük yatırım maliyetleriyle istihdam imkânı yaratmaktadır.
- Yapıları itibariyle ekonomik dalgalanmalardan daha az etkilenmektedir.
- Talep değişdiklerine ve çeşitliliklerine daha kolay uyum gösterebilmektedir.
- Teknolojik yeniliklere daha yatkındır.
- Bölgelerarası dengeli kalkınmayı sağlar.
- Gelir dağılımındaki çarpıklıkları asgariye indirir.
- Ferdi tasarrufları teşvik eder, yönlendirir ve hareketlendirir.
- Büyük sanayi işletmelerinin vazgeçilmez destekleyicisi ve tamamlayıcısıdır.
- Politik ve sosyal sistemlerin denge ve istikrar unsurudur.

²⁰ Müftüoğlu, a.g.e., s. 33.

- Demokratik toplumun ve liberal ekonominin ana sigortalarından biridir.

1.2.6. Kobilerin Sorunları

Ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısında çok önemli yeri olan KOBİ'lerin birçok sorunları bulunmaktadır. Bunlardan başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir²¹:

- Kredi temininde güçlük çekmektedirler. Bankaların kredilerinden aldıkları pay % 4 civarındadır.
- Teşviklerden hemen hemen hiç yararlanamamaktadırlar.
- Diğer finansman araçlarından yeterince yararlanamamaktadırlar.
- Teknoloji düzeyleri genellikle düşüktür.
- Yurtiçi ve yurtdışı teknik ve ticari gelişmeleri izleyememektedirler.
- Kalifiye eleman sıkıntısı çekmektedirler.
- Gümrük Birliği şartlarında rekabet güçlerinin geliştirilmesine ihtiyaç duymaktadırlar.

Yukarıda sıralanan sorunlar, Tablo 2'deki verilerden de anlaşılmaktadır. Örneğin ülkemiz açısından Kobilere verilen krediler ele alındığında, dünyada en alt sıralarda olduğu görülmektedir. Buna karşın, Kobilerin ülke ekonomisindeki toplam oranı ise % 98,8 dir.

²¹ Çetin, a.g.e., s. 7.

Tablo 2 Çeşitli Ülkelerde Küçük İşletmelerle İlgili Ekonomik Göstergeler

	A.B.D.	ALM.	HİND.	JAP.	İNG.	G.KORE	FRA.	İTA.	TÜRK.
Küçük İşletmelerin Toplam İşletmelere Oranı (%)	97,2	99,8	98,6	99,4	96,0	97,8	99,9	97,0	98,8
Küçük İşletmelerde İstihdam Oranı (%)	50,4	64,0	63,2	81,4	36,0	61,9	49,4	56,0	45,6
Küçük İşletmelerin Yatırım Payı (%)	38,0	44,0	27,8	40,0	29,5	35,7	45,0	36,9	6,5
Küçük İşletmelerin Üretim Payı (%)	36,2	49,0	50,0	52,0	25,1	34,5	54,0	53,0	37,7
Küçük İşletmelerin İhracat Payı (%)	32,0	31,1	40,0	38,0	22,2	20,2	23,0	-	8,0
Küçük İşletmelere Verilen Kredi Payı (%)	42,7	35,0	15,3	50,0	27,2	46,8	48,0	-	3-4

Kaynak: Beytullah Yılmaz, “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi”, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/kucuk.doc>, (E.T.: 26/10/2010), <http://www.kosgeb.gov.tr/KOSGEB/KOSIIsletmeler.asp> 05.08.2003

Tablo 2’de görüldüğü gibi, ekonomik kalkınmışlık düzeyi ne olursa olsun, tüm ülkelerde KOBİ’ler gerek sayısal, gerekse de istihdam gücü açısından ekonomik ve toplumsal düzenin bel kemiğini oluşturmaktadır. Ele alınan ülkelerin hemen hepsinde toplam işletmelerin neredeyse tamamını KOBİ’ler oluşturmaktadır²².

²²Beytullah Yılmaz, “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi”, <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/kucuk.doc>, (E.T.: 26/10/2010).

1.3. KOBİ'LERİN BÜYÜK İŞLETMELERLE İLİŞKİLERİ

Günümüz ekonomilerinde Kobiler ve büyük ölçekli işletmeler birbirleri ile bağımlı ilişkiler içerisinde dirler. Birbirleri ile rekabet edebilirlerken, yan sanayi ilişkisi içerisinde de bulunabilmektedirler, Genelde küçük işletmelerin, büyük işletmelerle olan yan sanayii ilişkisi, taşeronluk ve fason üretim ilişkisi durumunda oldukları görülmektedir. Böylece üretimde yoğun bir girdi-çıkıtı ilişkisi içerisinde oldukları da gözlenmektedir

1.3.1. Rekabet İlişkisi

Günümüz küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerinde büyük işletmelerle birlikte aynı sahalarda faaliyet gösterebilmektedir. Son yıllarda iletişim ve ulaşımda yaşanan büyük gelişmeler, teknolojik yenilikler ve küreselleşmenin sonucu olarak talepte yaşanan farklılaşmalar, küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tüketicilerin beklentilerini karşılayacak mal ve hizmetleri üretip sunma konusunda öne çıkarmıştır. Bunun sonucu olarak, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler rekabetçi üstünlüklerini her alanda ortaya çıkarıp büyük boy işletmelerin egemen oldukları pazarlarda dahi onların üstünlüklerine son verebilmiştir. Örneğin teknolojinin önderi, dünyanın en iyi organize olmuş ve en iyi yönetilen şirketlerinden biri olarak bilinen IBM, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin rekabetine karşı koyamadığı için 1992 yılında 5 milyar \$ zarara uğramıştır.²³

²³ Çetin, a.g.e., s. 6.

1.3.2. Yan Sanayi İlişkisi

Kitle üretimi yapılan uçak, otomotiv, makine, plastik sanayi gibi alanlarda üretim yapan büyük işletmeler, genellikle üretimini yaptıkları mamule giren birçok ürünü yan sanayinden temin etmektedirler. Bu ürünlerin büyük bir kısmı Kobiler tarafından üretilmektedir.

Bu yan sanayi ana sanayi ilişkisi genellikle iki şekilde gerçekleştirilir;

a) Taşeronluk İlişkisi: Taşeronluk hizmeti; büyük işletmenin üretmekten vazgeçtiği ürünlerin tamamının veya bir kısmının bir başka bağımsız işletme tarafından üretilmesidir. Taşeronluk hizmetleri ticari amaçlı ve endüstriyel amaçlı taşeronluk olmak üzere ikiye ayrılabilir. Ticari amaçlı taşeronluk hizmetlerinde ana işletme dağıtım kanallarından biridir, yani ya toptancı ya da perakendecidir. Bu tür taşeronluk hizmetinde, ana işletme bitmiş ürünleri alıp satar. Endüstriyel amaçlı taşeronlukta ise, ana sanayi üreticidir. Yan sanayi ile yapmış olduğu alt sözleşmelere göre tam ve yarı bitmiş ürün veya parçaları satın alır ve kendi üretiminde kullanır.²⁴

b) Fason Üretim İlişkisi: Fason üretim, siparişi veren ana işletmenin talebi ve talimatı doğrultusunda ve genellikle başka bir işlem gerekmeksizin nihai mamulün içine giren ürünlerin bir ikinci hatta üçüncü el üretici tarafından üretilmesi işlemidir. Fason çalışma ise; bir işin, işi verenin istek ve talimatlarına uyarak bir başkası tarafından yapılmasıdır²⁵.

Dünya çapında rekabetin hüküm sürdüğü piyasalarda işletmelerin pazarda yer alabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri; pazarın isteklerine cevap veren yüksek kaliteli, düşük maliyetli ürünleri üretip satmalarına bağlıdır. Büyük boy işletmelerin entegrasyon yoluyla ölçek ekonomilerden yararlanarak elde ettikleri üstünlük, günümüz

²⁴ Çetin, a.g.e., s. 87-88.

²⁵ Alpagun, a.g.e. s. 36.

koşullarında geçerliliğini yitirmiştir. İşletmelerin, bu ortamda faaliyetlerinde etkinliği sağlayabilmeleri için, diğer işletmelerle işbirliğine girmeleri kaçınılmazdır İşletmeler arası iş birliğinin (kooperasyon) sağladığı ekonomik avantajların adı da ölçek ekonomileri olmayıp sinerji etkisidir.²⁶

Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler açısından kooperasyon, atıl kapasite sorununa çözüm getirirken; büyük boy işletmelerin KOBİ'lerle işbirliğine girmeleri yan sanayinin kurulup gelişmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Günümüzde işletmeler açısından lojistik faaliyetler olarak kabul edilen malzeme satın alma, depolama, işletme içi nakliyat gibi faaliyetler üretimle ilgili değer oluşturmeyen faaliyetler, üret veya satın al kararıyla işletme dışına devredilmektedir. Bu yolla sağlanan sabit maliyet tasarrufu, "işletme zekâsı ekonomisi" diye adlandırılmaktadır.²⁷ Kobiler ile fason ya da herhangi bir yan sanayisi ilişkisi içerisinde bulunmak, ülke içerisinde geniş bir istihdamı sağlayacaktır. Ayrıca ana mamul üretimi gerçekleştiren işletmenin, esas üretim konusuna yoğunlaşması sağlayacaktır. Hem yurtiçi hem de yurtdışı pazarlarda geniş rekabet ve satış imkânı bulacaktır.

Diğer taraftan, iletişim ve üretim teknolojisindeki gelişmeler yeni çalışma ortamına uyum sağlayan bazı büyük boy işletmeleri alt işveren (taşeron) uygulamasına yöneltmektedir. Büyük boy işletmeler yüksek katma değerli faaliyetlerde yoğunlaşmak amacıyla, üretim ve çalışma organizasyonlarını değiştirmekte ve bazı yan faaliyetlerinde alt işveren uygulamasına gitmektedirler. Bu gelişme, küçük ve orta büyüklükteki bir çok işletmenin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gerek yerel gerekse küresel bazda yaşanan bu gelişmeler küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri büyük boy işletmelerin en önemli iş ortağı haline getirmektedir. Öte yandan, büyük boy işletmelerin küresel pazarda etkinliğini sürdürebilmesi küçük

²⁶ Müftüoğlu, a.g.e. s. 307.

²⁷ Fahir Bilginioğlu, "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhaebesine Düşen Yeni Görevler", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.24, S.2, 1995, s. 81.

boy işletmelerle yaptığı franchising anlaşmaları yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bu anlaşmalar yoluyla küçük ve orta büyüklükteki işletmeler üretim ve pazarlama konusunda büyük boy işletmenin imkânlarından yararlanırken, marka, kalite ve servis konularında önemli avantajlar elde etmektedir.

Büyük işletmelerle farklı üretim ilişkileri içerisinde bulunan Kobiler, üretimde devamlılığı sağlayabilmeleri kâr etmelerine bağlıdır. Kâr ise, maliyetin bir fonksiyonudur. Kobiler, yapmış oldukları üretimin niteliğine uygun olarak geliştirdikleri maliyet muhasebesi ve maliyet sistemi ile yöneticilere gerekli bilgiyi sağlamaktadırlar. Bu bilgiler doğrultusunda alınan kararlar ile kâr edilebilmektedir.

1.4. MALİYET MUHASEBESİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE MALİYET MUHASEBESİ UNSURLARI

Üretim faaliyetlerinde bulunan tüm işletmelerin en önemli sorunlarından biri, ürettikleri malın maliyetini doğru olarak belirleyebilmek; bunun sonucu olarak, satış fiyatının ve yönetim kararlarının gerçekçi ve rekabete hazır bir şekilde saptanmasını sağlamaktır.²⁸ İşletmelerin bu sorunlarının giderilmesinde maliyet muhasebesine önemli görevler düşmektedir.

²⁸ Veyis Naci Tanış ve Abdülkadir Tuan, "Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme", Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C: 4, S: 1, 1993, s. 45.

1.4.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı

Maliyet muhasebesi; endüstriyel faaliyette bulunan (veya hizmet üreten) işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini belirleyebilmek için maliyet unsurlarının türlerini, ortaya çıktıkları yerler itibariyle ve üretilen mamullerin türlerine göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır²⁹. Bu tanıma benzer şekilde bir başka tanımda; maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine imkân sağlayan bir hesaplama ve kayıtlama sistemidir. Belirli bazı faaliyet kolları için değil, her tür üretim faaliyeti için maliyet hesaplamasına imkân vermektedir³⁰.

Bir diğer tanıma göre; “Maliyet muhasebesi, işletme içi maliyet verilerinin derlenmesi, sınıflandırılması, kayıtlarının yapılması, analiz edilmesi ve bunların yöneticilere maliyet bilgileri olarak sunulması faaliyetlerini kapsar.”³¹

Maliyet muhasebesi tanımlamalarına dikkat edildiğinde, bunların konusunu daha çok işletmelerin iç yapısını ilgilendiren işlemlerin oluşturduğu görülebilir. Bu nedenle, bu muhasebe türüne içe dönük muhasebe (internal accounting) diyebiliriz.

Ayrıca, maliyet muhasebesi daha çok sanayi işletmeleri ile ilgili olduğundan ve sanayi işletmelerinde geniş kapsamlı olarak uygulandığından, tanımlar hep sanayi işletmeleri üzerine yapılmıştır. Ancak, maliyet muhasebesi hem ticaret işletmeleri hem de sanayi işletmeleri için söz konusudur. İşletme türü ne olursa olsun maliyet hesaplaması yapılmaktadır. Örneğin; ticaret işletmelerinde hem alış maliyeti hem de

²⁹ Süleyman Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaacılık Yay, İzmir, 1998, s. 3.

³⁰ Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi, 3. Basım, Evrim Yayınevi, İstanbul, 1996, s. 12.

³¹ Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 5.

satış maliyeti hesaplanmakta; fakat, yapılan işlemler sanayi işletmelerine göre daha dar kapsamlı olmaktadır³².

Muhasebe organizasyonu yönünden maliyet muhasebesi uygulamalarına bakıldığında; bazı işletmelerde maliyet muhasebesi finansal muhasebenin bir uzantısı olarak, bazı işletmelerde ise başlı başına bir sistem olarak ele alınmaktadır. Özellikle sanayi işletmelerinde, maliyet muhasebesi başlı başına bir sistemdir ve bu konuda uzman olan kişiler tarafından uygulanır.

1.4.2. Maliyet Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi

Maliyet muhasebesi tarihsel olarak, Sanayi Devrimi Dönemi, Bilimsel Yönetim Hareketleri Dönemi, Geleneksel Maliyet Muhasebesi Dönemi ve Çağdaş Maliyet Muhasebesi Dönemi şeklinde alt dönemlere ayrılarak incelenmektedir³³.

Sanayi devrimi ile kitle üretim faaliyetleri başlamıştır. Bu döneme kadar sistemli üretim faaliyetlerinden söz etmek mümkün değildir. Sanayi devriminden sonra üretim, işletmeler tarafından fonksiyonlar itibariyle birbirinden bağımsız olarak yerine getirilmeye ve bazı işlemler işletme dışında yapılmasına başlanmıştır ve bu amaçla uzun vadeli yatırımlar yapılmıştır. Bu dönemde işletmelerin faaliyetleri finansal muhasebe ile izlenmiştir.

19. yüzyılın başlarında askeri ve tekstil işletmelerinin üretim faaliyetleri ve bunların ölçek ekonomisi avantajlarından yararlanmaları gündeme gelmiştir³⁴. Bu işletmelerde üretim faaliyetleri çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Üretim faaliyetleri için dışarıdan iş gücü temin edilmiş, işletmelerin oluşturulması için bazı yatırımlarda bulunulmuş ve bunların enerji kaynaklarına yakın yerlerde kurulmasına özen

³² Altuğ, a.g.e., s. 12.

³³ Recep Pekdemir, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri, Temel Eğitim ve Strateji Merkezi Yayın No: 17, İstanbul, 1998, s. 6.

³⁴ Rüstem Hacırüstemoğlu, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul, 1995, s. 5.

gösterilmiştir. Bu dönemde üretilmiş mamuller için iç verimliliğin hesaplanması konusunda bazı bilgilere gereksinim duyulmuştur. Bu gibi nedenler bir maliyet bilgi sisteminin oluşturulmasını gerektirmiştir. Ancak maliyet muhasebesi sistemlerinin geliştirilmesi konusundaki ilk ve en büyük gereksinimin 19. yüzyıl ortalarında kurulan demiryolu taşımacılığında olduğu ileri sürülmektedir³⁵.

Bilimsel Yönetim Hareketleri döneminde, maliyet muhasebesi uygulamaları, metal işleme endüstrisi ile başlamıştır. Hammadde ve işçilik maliyetleri ve standartları konusunda çalışmalar yapılmış ve genel üretim maliyetleri ve üretilen mamuller arasında ilişki kurulmuştur.

1.4.3. Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Sanayi işletmeleri, uyguladıkları maliyet muhasebesi sisteminden yarar beklentisi içerisindeyler. Maliyetlendirme çalışmaları için oluşturulan maliyet muhasebesi sistemi iyi kurulabildiğinde özellikle yöneticilere çok sayıda bilgi ve yarar sağlayabilir.

İşletme yapısına uygun bir sistem kurulabildiğinde, maliyet muhasebesi aşağıdaki amaçları yerine getirebilir³⁶.

- Mamul maliyetlemesi,
- Kontrole yardımcı olmak,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- Alınacak kararlara yardımcı olmak.

³⁵ Pekdemir, a.g.m., s. 10.

³⁶ Kerim Banar, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Basım, Eskişehir, 2004., s. 2.

1.4.3.1. Mamul Maliyetlemesi

Mamul maliyetlerinin doğru hesaplanabilmesi için maliyeti oluşturan unsurların doğru belirlenmesi gerekir. Mamul maliyetini oluşturan unsurlar üretim maliyetleridir. Üretim maliyetleri; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır.

Sanayi işletmelerinde mamul maliyetlerinin doğru bir şekilde tespiti fiyatlandırma, rekabet gücü ve karlılığın belirlenmesi gibi konulara etki etmektedir. Doğru maliyet bilgisi, işletmeleri doğru fiyatlandırmaya götürecektir, bu da rekabetçi piyasalarda iyi bir yer edinmelerini sağlayacaktır. Ayrıca, işletmelerin faaliyet sonuçlarını tespitlerinde de doğru maliyet bilgisine ihtiyaçları vardır.

Faaliyet sonucu, yıllık kâr ve zararın belirlenmesi şeklinde olabilir. Bu işlem, finansal muhasebe tarafından kolayca yapılabilir. Ancak, faaliyetlerin çeşitli mamuller veya mamul grupları itibariyle ölçülmesi veya departmanlar itibariyle hesaplanması istenildiği takdirde, daha ayrıntılı maliyet hesaplamalarına gereksinim doğar.

Kâr veya zararın basit bir şekilde belirlenmesi pek anlamlı değildir. Çünkü yöneticilere çok fazla bilgi sunmamaktadır. Kâr ve zararın mamul grupları veya departmanlar itibariyle belirlenmesi yönetici için çok daha anlamlı olmaktadır. Bu durumda yöneticiler, dönemler arası, mamul grupları arası veya departmanlar arası kıyaslama imkânı elde edebilmektedir³⁷. Ayrıca, işletmeler dönem sonu stoklarını (mamul stok, yarı mamul stok vb.) doğru bir şekilde değerlendirebilmeleri için de doğru maliyet bilgisine ihtiyaç duyarlar. İşletmeler, işletme dışından kişi ve kurumlara da bilgi sunmak durumundadırlar. İşletme dışı kişi ve ortaklar, kredi verenler, çalışanlar, kuruluşlar devlet, meslek kuruluşları, bankalar, sendikalar, yasal anlaşmazlıklarda mahkemeler olmaktadır.

³⁷ Yükçü, a.g.e., s. 32.

1.4.3.2. Kontrole Yardımcı Olmak

Artan rekabet ve azalan kâr marjları nedeniyle, her geçen gün maliyet kontrolünün önemi daha da artmaktadır. Maliyet kontrolünde; gerçekleşen fiili maliyetler, önceden belirlenen maliyetler ile karşılaştırılarak sapmalar belirlenir. Bu sapmaların nedenleri belirlenir ve düzeltici önlemler alınır. Böyle bir davranış içinde üretim maliyetleri, hem maliyet türleri itibari ile mümkün olduğunca geniş bir ayrıma tabi tutulacak, hem de maliyet yerleri itibari ayrıntılı izlenmiş olacaktır. Üretim maliyetlerinin ayrıntılı olarak maliyet yerleri ve türleri itibari ile ayrıntılı olarak izlenmesi halinde ise, sapmaların ne kadar olumlu ne kadar olumsuz olduğu ve her bir sapmanın hangi maliyet yerinde ve hangi maliyet bazında olduğu belirlenebilecektir. Böylece her bir çalışmanın ya da her bir mamul yada mamul grubunun, işletme faaliyet sonuçları üzerindeki etkisinin doğru olarak belirlenmesi söz konusu olacaktır. Bu bilgiye bağlı olarak örneğin, verimli çalışanların ödüllendirilmesi ya da en uygun üretim programının düzenlenmesi mümkün olacaktır³⁸.

1.4.3.3. Planlamaya Yardımcı Olmak

Amaçlar ile bu amaçlara ulaşmada kullanılacak yol ve yöntemlerin belirlenmesi şeklinde tanımlayabileceğimiz planlama işlevi yerine getirilirken pek çok bilgiye gereksinim duyulur. İşte bu bilgilerden en önemlileri de maliyet muhasebesinden temin edilen bilgilerdir. O halde işletme yönetimi maliyet muhasebesi bölümünden öyle bir bilgi almalıdır ki alacağı kararların isabetlik derecesi yüksek olsun. Aslında maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler gerçekleşmiş ve geçmiş dönemlere ait olan bilgiler olduğundan bu bilgiler doğrudan planlamada kullanılmaz. Ancak bu bilgiler ile ileriye dönük tahminler yapılabilir³⁹.

³⁸ Banar, a.g.e., s. 3.

³⁹ Sinan Bozok, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Basım, Eskişehir, 2004, s. 4.

1.4.3.4. Alınacak Kararlara Yardımcı Olmak

İşletmelerin temel bilgi kaynağı olan maliyet muhasebesinden elde edilen bilgilerin doğru, güvenilir ve zamanlı olması, işletme yönetiminin alacağı kararların da sağlıklı ve isabetli olmasını sağlar. Bu bilgiler ışığında alınan kararlar, yönetimin işletme faaliyetlerini ve işletme kaynaklarını daha etkin yönetme ve kontrol etmesine imkân sağlar. Aksi takdirde, gerçeği yansıtmayan maliyet bilgileri, işletme için stratejik öneme sahip birçok yanlış karara zemin oluşturur.

Maliyet muhasebesiyle elde edilen bilgiler çeşitli işletme kararlarının alınmasında kullanılabilir. Bu kararlardan başlıcalar şunlardır⁴⁰;

- Yeni mamul üretimine başlanması, mevcut mamullerin üretimine devam edilmesi veya üretimden vazgeçilmesi kararı,
- Bir mamulü işletmede üretme veya dışarıdan satın alma kararı,
- Mamul fiyatlarının belirlenmesi kararı,
- Yatırım kararları,
- Üretim teknolojisinde değişiklik yapıp-yapmama kararları.

1.4.4. Maliyet ve Gider Kavramları

Bir evrensel olgu olarak karşımıza çıkan ve işletme diye adlandırılan ekonomik birimler, çeşitli üretim faktörlerini birleştirerek toplum gereksinimlerini karşılayan mal

⁴⁰ Ahmet Doğan, "Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları ve Maliyetleme Süreci", Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C: 6, S: 1, 1996, s. 207.

veya hizmet olarak adlandırılan değerleri üretir. Üretim faktörlerinin şekil değiştirmesiyle ortaya çıkan bu mal ve hizmetler, her işletmenin faaliyet konusuna göre çok çeşitlilik gösterir.

1.4.4.1. Maliyet Kavramı

İşletmelerde üretilen mamuller, değerler ve amaçlar ne kadar farklı olursa olsun, hepsinde ortak nokta üretim faktörlerinin bir araya getirilmesidir. Her işletmenin, kendi faaliyet konusunu oluşturan mal veya hizmetleri üretimi sırasında yok ettiği üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerine “Maliyet” denir⁴¹.

Ekonomik birimlerden birisi olan ticaret işletmeleri, mal alınıp, satılması ve bu işlemler için söz konusu olan maliyetlerin dağıtılması ile maliyet hesaplamalarını tamamlarlar. Bu işletmelerde malın maliyetini, fatura değeri, satın alma, nakliye, depolama ve alışla ilgili tüm maliyetler oluşturur.

Sanayi işletmelerinde ise, üretilen malın tamamen mamul hale gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Ancak, bu işletmelerde mamul maliyetleri, ticaret işletmelerine göre çok daha karışık bir hesaplamayı gerektirmektedir. Bu hesaplamada mamul ve hizmet üretiminde tüketilen diğer mamul ve hizmetlerden de pay verilmesinden başka, üretim işlemi sırasındaki üretim kayıplarının sonuçlara olan etkisi de göz önüne alınmalıdır. Bu nedenle, sanayi işletmelerinde maliyeti tam ve doğru hesaplamaya özen gösterilmelidir. Maliyetini tam ve doğru olarak hesaplayamayan bir sanayi işletmesi büyük bir olasılıkla sonuçta zararlı çıkacaktır⁴².

⁴¹ Fahir Bilginoğlu, İşletmelerde Maliyet -Kâr Planlanması ve Kontrolü, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 265, İstanbul, 1996, s. 22.

⁴² Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 10.

1.4.4.2. Gider Kavramı

Belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen varlıkların (mal ve hizmetlerin) parasal değeri giderdir. Gider, esas itibarıyla, bir maliyettir. Fakat tüketilmiş, faydası bitmiş bir maliyettir. Bütün giderler er geç sonuç hesaplarının toplayıcısı olan gelir tablosuna aktarılır. Bu bakımdan “Gider” muhasebede hasılat elde etmek amacıyla tüketilen maliyet olarak tarif edilir⁴³.

Maliyet ve gider kavramları birbirine çok yakın, ama farklı kavramlardır. Mamullerle, yani üretimle ilgili maliyetler, başlangıçta maliyet olarak doğarlar, bunlardan satılan mamullerle ilgili maliyetler ancak giderleşirler. Dönem sonunda ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul stoklarında kalan maliyetler hala giderleşmemiş olarak stoklarda, daha sonraki dönemlerde giderleşmek üzere kalırlar. Ancak uzun vadede bütün maliyetler gidere dönüşür.

1.4.5. Maliyet Muhasebesi Unsurları

Birim maliyetlerin hesaplanmasında temel olarak kullanılan maliyet muhasebesi **unsurları**, direkt ilk madde malzeme gideri, direkt işçilik gideri ve genel üretim gideridir. **Aşağıda** bu giderler incelenecektir.

⁴³ Muzaffer Civelek, Maliyet Muhasebesi, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 10, Kayseri, 1998, s. 12.

1.4.5.1. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen mamulün bünyesine giren ve hangi mamul veya mamul grubu için kullanıldıkları izlenebilen, ilk madde ve malzemelerdir⁴⁴.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, işletme faaliyetlerinde tüketilen her türlü malzemeyi kapsar. Bir malzeme giderinden söz edebilmek için, malzemenin tüketilmiş olması gerekir. Giderin tutarı ise, tüketilen malzemenin alış maliyeti kadardır⁴⁵.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, büyük defter hesabı olarak 710 kod numarası ile izlenmektedir. Üretilen mamulün bünyesine temel madde olarak katılan ve herhangi bir dağıtım anahtarını gerektirmeden, hangi mamul grubu için ne miktarda kullanıldıkları izlenebilen ilk madde ve malzemeler, üretimde kullanılmak üzere ambardan alınıp üretime verildikçe, 7/A seçeneğinde “710 Direkt ilk Madde Malzeme” giderleri hesabı borçlandırılır. Buna karşılık, “150 no’ lu İlk Madde Malzeme Stok” hesabı da alacaklandırılmaktadır. Bu giderlerin 151 Yarı Mamuller – Üretim hesabına yüklenmesinde ise 7/A seçeneğinde “711 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri Yansıtma Hesabı’ ndan yararlanır.

7/B seçeneğinde ise ilk madde ve malzemeler ambardan çekildikçe “790 İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hesabı” borçlandırılarak, ilgili stok hesabı alacaklandırılır⁴⁶.

⁴⁴ Nalân Akdoğan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, 2009, s. 207.

⁴⁵ Kamil Büyükmirza, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 148.

⁴⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 208.

1.4.5.2. Direkt İşçilik Giderleri

Mamul ve hizmet üretimi için gereken üretim faktörlerinden biri de emek veya işgücüdür. İşçilik maliyetleri, işveren tarafından işgücü ile ilgili yapılan ödemelerin tümüdür. Emek, insanların gereksinimlerini gidermek için gelir elde etmeyi amaç edinmiş zihinsel ve bedensel çalışmalardır. Ücret ise insan emeğinin karşılığıdır⁴⁷. İşçilik kavramı, bir mamulün ya da hizmetin üretilmesinde kullanılan ya da bu üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarını ifade eder. Önce bir mamulün ya da hizmetin üretilmesinde harcanan süre belirlenir; daha sonra bu harcanan süre, parayla ifade edilir.

Başka bir tanıma göre işçilik kavramı, mamul üretmek için harcanan insan emeğinin parasal olarak ifadesidir. Mamul maliyetinin hesaplanmasında dikkate alınması gereken işçilik gideri, diğer maliyet unsurlarından farklı bazı özellikler taşımaktadır. Bu özellikler şöyle sıralanabilir⁴⁸.

- İşçilik gideri saklanması, stoklanması, biriktirilmesi mümkün olmayan bir gider kalemidir. İşçi veya memur mesainin başlama veya bitiş saatleri arasında işletmede bulunduğu sürece işveren tarafından yeterli miktarda iş verilip verilmediğine, yüksek veya düşük verim sağlanıp sağlanmadığına bakılmaksızın ücret almaya hak kazanır. Bu da işletme için mamul maliyetlendirilmesinde bir maliyet gideridir.

- İşçilik giderlerine günlük saatlik ücretlere ek olarak, sosyal mevzuat hükümleri veya toplu sözleşme hükümlerine göre bazı sosyal yardım, çocuk zammı, ücretli izin, giyecek ve yiyecek gibi ilaveler yapılabilir.

- İşçilik gideri tüm maliyetleri etkileyen aktif karakterli bir giderdir. Her ne kadar işçilik giderlerinin toplam maliyetlerin içindeki nisbi payı son yıllarda düşmekte ise de, yine de maliyet giderlerinin verimli ve etkili kullanımını olumlu veya olumsuz etkileyen bir maliyet gideri olarak özelliğini korumaktadır.

⁴⁷ Hacıüstemoğlu, a.g.e., s. 120.

⁴⁸ Rifat Üstün, Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, 5. Basım, Bilim ve Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1996, s. 139.

Ücret gideri olarak ta ele alınan işçilik gideri, işveren için bir gider özelliği taşıırken, ücret almaya hak kazanan işçi için gelir anlamındadır. Bu gelir üzerinden kesilecek vergi ve sosyal mevzuata ilişkin primlerin takibi ve ödenmesi işletmelere çeşitli sorumluluklar yükler⁴⁹.

1.4.5.3. Genel Üretim Giderleri

Direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri dışında kalan maliyetler, genel üretim maliyetlerini oluştururlar. Sözü edilen maliyetler, üretimle doğrudan doğruya ilgili olmayan, fakat üretimin sürdürülmesi için zorunlu olan maliyetlerdir. Bunlar maliyetlere doğrudan doğruya değil, fakat bir takım yükleme ölçüleri yardımıyla yüklenebilen maliyetlerdir⁵⁰.

Genel üretim maliyetleri üç grup halinde sınıflandırılabilir⁵¹.

- Endirekt malzeme maliyetleri,
- Endirekt işçilik maliyetleri,
- Genel üretim maliyetleri.

Genel üretim maliyetlerinin birbirine benzemeyen maliyet unsurlarını içermesi, yönetim için özellikle bu maliyetlerin mamullere tahsis edilmelerinde ve maliyet kontrolünde önemli sorunlar oluşturmaktadır. Genel üretim maliyetleri içinde

⁴⁹ Süleyman Yükçü, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Altıncı Baskı, Üniversite Kitabevi, İzmir, 2007, s. 105.

⁵⁰ Uslu, a.g.e., s. 123.

⁵¹ A.e., s. 125.

birbirinden farklı birçok maliyet unsurları bulunmasına rağmen, bunların belirgin bazı özellikleri vardır. Genel üretim giderlerinin başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir⁵²:

- Bu maliyetler ile mamuller arasında, doğrudan doğruya bir ilişki yoktur. Bu maliyetleri imalat birimleriyle, siparişlerle ilgilendirmek genellikle olanaksızdır.

- Bu maliyetler birbirine benzeyen, farklı nitelikteki birçok maliyetin birleşmesiyle oluşur. Bunların bir kısmı sabit, bir kısmı değişken, bir kısmı da yarı değişkendir.

- Bu maliyetlerin bir kısmı, zaman içerisinde değişiklik gösterirler. Bazı aylarda az bazı aylarda oldukça yüksek düzeyde oluşurlar. Örneğin, yakacak ve izin ücretleri gibi.

- Bu maliyetlerin bir kısmının kesin tutarları, ancak yıl sonunda belli olabilir. Örneğin, bakım-onarım maliyetleri gibi.

- Yıllık tutarları belli olan bazı maliyetlerin bir kısmının maliyetlere yüklenmesi istenmeyebilir. Fakat bu kısmın ne kadar olduğu ancak yıl sonunda bilinebilir. Örneğin, amortisman maliyetleri gibi.

⁵² Ahmed Fayez, Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yerleri Ayırımı ve Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi, İ.Ü. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1987, s. 41-43.

İKİNCİ BÖLÜM

GELENEKSEL VE ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Maliyet Muhasebesi Yöntemleri, işletmelerin hemen hemen tümünde, temel sayısal bilgi sistemini oluşturmaktadır.⁵³ Genel amaçlar doğrultusunda, bir maliyet yönteminin öncelikli amacı yönetime doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Bu doğru bilgiler işletmenin daha iyi yönetilmesini sağlayarak, böylelikle kârını en yüksek düzeye çıkaracaktır. Bu doğrultuda maliyet sistemi, bir planlama ve kontrol sistemi olarak da ele alınabilir⁵⁴.

2.1. GELENEKSEL MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ VE MALİYET YÖNTEMLERİ

Yönetim muhasebesi; işletme yöneticilerine, işletme yönetiminde alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol olanağı sağlayan muhasebe türüdür. Maliyet muhasebesi ise işletmelerde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyet fiyatının belirlenmesi, işletme giderlerinin kontrolü ve satışlar karşısındaki düzeyinin saptanması gibi konular ile ilgilenen muhasebe türüdür⁵⁵.

⁵³ Akdoğan, a.g.e., s. 4.

⁵⁴ Fatih Coşkun Ertaş, "Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama", Gaziosmanpaşa Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, S: 2, 1998, s. 52.

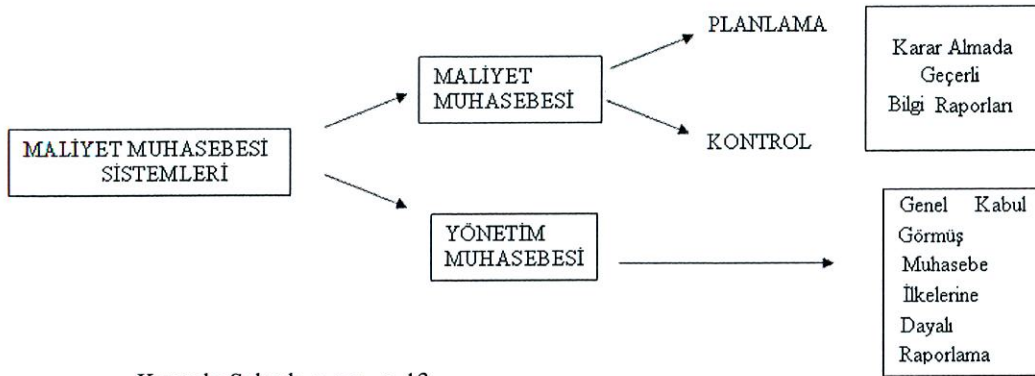
⁵⁵ Yükçü, a.g.e., s. 4.

2.1.1. Maliyet Muhasebesi Sistemleri

Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi sistemlerinin veri paylaşımı ve genel bir sistem içinde işleyişi aşağıdaki şekilde görülen bir yapıya sahiptir.

Muhasebe işlemlerinin çeşitli defterlere kaydedilişi ve bu kayıtlardan da çeşitli yönlerden değerlendirme yapılması gereği, muhasebenin finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi şubelerine bölünmesini zorunlu kılmıştır.

Şekil 1: Maliyet Muhasebesi Sistemleri



Kaynak: Şakrak, a.g.e., s. 13.

Maliyet muhasebesi sisteminde, finansal muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin de yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanabilirken finansal muhasebe sisteminde işletme sonuçlarının çıkartılması da maliyet muhasebesi sisteminden sağlanacak bilgiler yardımıyla olanaklı bulunmaktadır.

Finansal muhasebe mali işlemleri sınıflandırır, para birimiyle defterlere kaydeder ve mali raporları düzenleyerek yönetime sunar. Yıllonlarında bilanço ve gelir tablolarını çıkarır. Bu görevleriyle finansal muhasebe, işletme içi kayıt işlemlerinin tamamını bünyesine almış bulunmaktadır. Maliyet muhasebesi ise üretilen ve satılan her bir mal ve

hizmetin birim maliyetini ve bu maliyeti oluşturan ilk madde malzeme, işçilik ve üretim giderlerinin kendine özgü sistem ve yöntemleriyle miktar ve değerlerini saptar ve yönetim, ortaklar ve alacaklılar için gerekli mali raporları düzenlemekle görevlidir. Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin temel ilkeleri ve amaçları ayrı olmasına karşın, her ikisi bilgi alış verişi yönünden birbirine bağlı bulunmaktadır⁵⁶.

Bu çerçevede, finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemleri birbirini tamamlayan iki alt sistemi oluşturur. İki muhasebe bölümü arasındaki temel farklılık ise finansal muhasebenin işletmenin dışa yönelik işlemlerini incelerken, maliyet muhasebesinin işletme içinde oluşan iş ve işlemleri (üretim faaliyetlerini) izliyor olmasıdır⁵⁷.

Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi bölümleri işletmelerde yapılacak organizasyonla belirtilir. Bu organizasyonda; işletmenin büyüklüğü, çalışma alanı, üretim konusu dikkate alınmalıdır. Bir ticari kuruluşta maliyet muhasebesinin görevlerini genel muhasebe içinde görebiliriz. Hizmet işletmelerinde, örneğin, bir otel işletmesinde; oda, lokanta ve diğer hizmetlerinin birim maliyetlerinin saptanması maliyet muhasebesi tarafından gerçekleştirilir. Bir üretim işletmesinde üretilen mamullerin birim maliyet hesaplarının tespit edilmesi ve analizinin yapılması ise yine finansal muhasebenin yanında maliyet muhasebesi ile sağlanır⁵⁸.

Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan bilgiler; maliyet bilgileri (bilanço ve gelir tablosuna yönelik) ve yönetim bilgileri (karar verme sürecinde kullanıma yönelik) şeklinde ikiye ayrılabilir.

Maliyet bilgi sisteminin (maliyet ve yönetim muhasebesinin) sağladığı bilgiler aşağıdaki alanlar için kullanılır:

⁵⁶ Mehmet Uragun, Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993, s. 22.

⁵⁷ Şakrak, a.g.e., s. 24.

⁵⁸ Uragun, a.g.e., s. 24

- Mamul maliyetlerini hesaplamak
- Gider kontrolü
- Yönetici etkinliğinin ölçülmesi
- Planlama
- Alınacak kararlara yardımcı olmak

Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi maliyetlerin kapsamı, özellikleri ve hesaplanış şekliyle ilgili bir takım maliyet hesaplama yöntemlerinin bir arada kullanılmasından oluşur⁵⁹.

Geleneksel maliyet sistemleri;

- Maliyetlerin saptanma biçimine göre
- Maliyetlemede esas alınan kapsama göre
- Maliyetlerin hesaplanma zamanına göre üç grupta sınıflandırılabilir. Aşağıda bu sınıflandırma ele alınacaktır.

⁵⁹ Akdoğan, a.g.e., s. 38.

2.1.2. Maliyetlerin Saptanma Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri

İşletme birim maliyetlerinin hesaplanış biçimini etkileyen faktör o işletmedeki üretim koşullarıdır. Her işletmenin üretim biçimine göre maliyetler, ya sipariş maliyet yöntemine göre ya da evre maliyet yöntemine göre hesaplanır.

2.1.2.1. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sisteminde esas olan, belirli özellikte bir mamulden belirli bir miktarda üretim için, işletmeye verilen sipariştir. Sipariş maliyet sisteminde, imal edilecek belirli bir siparişe ilgili birimlerin maliyetleri ayrı ayrı izlenerek saptanır. Üretime verilen siparişlerin çeşitli üretim gider yerlerinden alacağı direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri her bir gider yerine göre ayrı ayrı sipariş maliyet kartlarında toplanır.

Sistemin uygulanmasında, direkt malzeme ve işçilik maliyetlerinin siparişlere yüklenmesi mümkün olduğu halde, genel imalat giderlerinin siparişlere yüklenebilmesi için maliyet yükleme anahtarlarının uygun olarak seçilmesi gerekmektedir⁶⁰.

Direkt ilk madde malzeme gideri ve direkt işçilik gideri ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki kurularak, mamul maliyetleri içerisinde yer alan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik gideri tutarı herhangi bir tereddüde yer bırakmayacak şekilde net olarak belirlenebilirken, genel üretim giderleri ile üretilen mamuller arasında **direkt** bir ilişki kurularak mamul maliyeti içerisindeki genel üretim giderlerinin, mamul maliyetine bazı dağıtım anahtarları aracılığı ile yüklenmesi gerekmektedir⁶¹.

Sipariş maliyet sisteminde maliyet kontrolü, yapılan tahminlerle fiili sonuçların karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilir. Bu karşılaştırmada direkt ilk madde ve

⁶⁰ Uragun, a.g.e., s. 501.

⁶¹ Yükçü, a.g.e., s. 133

malzeme karşılaştırması kolaylıkla yapılabilir ise de, genel üretim giderlerinin kontrolü ve sapmaların değerlendirilmesi oldukça karmaşıktır.

Sipariş maliyet sisteminde, her iş ve sipariş aynı bir üretim işlemi olarak kabul edilir. Aynı tip ürünler için uygulanan evre maliyet sisteminde, maliyetler belirli bir dönem için üretim işlemleri sırasında ürünlerin işlem gördüğü maliyet merkezlerinde toplanır

2.1.2.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi

Mamul birim maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak bir diğer yöntem de evre maliyeti yöntemidir. Aşağıda evre maliyet yönteminin temel özellikleri ve işleyişi incelenecektir.

a) Yöntemin Özellikleri: Evre maliyet yöntemi, birbirine benzer veya tek tip mamul üreten işletmelerde uygulanır. Yöntem; biri birini izleyen ve birbirine bağlı aşama- arda, sürekli olarak ve seri biçimde kitle halinde tek ya da birbirine benzer ürün de edilen işletmelerde, her evrenin giderlerini ayrı bölümler halinde toplamak ve evrede toplanan gider toplamını, o evrede üretilen birim sayısına bölmek suretiyle birim maliyetinin saptanması esasına dayanır. Evre maliyet yönteminde, belli bir evreye ilişkin maliyetlerin hesaplanması esastır. Bunun için, her evrede, evredeki birim işlem maliyeti hesaplanmakta, ayrıca önceki evreden devralınan maliyet de hesaba katılarak, o evrenin sonunda üretilen birimlerin toplam maliyeti bulunmaktadır.

Evre maliyet yönteminin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Evre maliyet yönteminde, üretim safhalarını belirlemek üzere gider yerleri oluşturulur ve maliyetler gider yerlerine göre bölümlenir. Maliyet mamul veya mamul grupları itibariyle değil, evreler itibariyle oluşur ve evrenin maliyetinin hesaplanması esas alınır. Yönetime sunulacak bilgiler, kontrol raporları, bütçeler,

standartlar evreler itibariyle düzenlenir. Esas üretim gider yerlerinin her biri evre olarak kabul edilir. Evreler; departman, maliyet merkezi, sorumluluk merkezi gibi deyimlerle de ifade edilebilir. Bir gider yerinin evre olarak kabul edilebilmesi için, girdi çıktı ilişkisinin kurulabilmesi ve üretimin evre başında ve sonunda ölçülebilir olması gerekir⁶².

- Üretim, birbirini izleyen ve birbirine bağlı evrelerden oluştuğundan ilk evreden başlamak üzere her bir evrede toplanan giderler bir sonraki evre veya evrelere aktarılacak suretiyle evrede üretilen mamulün toplam maliyeti ve üretimi miktarları da dikkate alınarak birim maliyeti bulunur. Son evrede üretimi tamamlanmış birimlerin toplam maliyeti, stok maliyeti olarak Mamuller Hesabına aktarılır.

- Evrelerde üretimini tamamlamış birimlerin maliyetinin gerek bir sonraki evreye gerekse son evreden mamul stokuna aktarılabilmesi için, üretimin henüz tamamlanmamış birimlerinin maliyetinin hesaplanması gerekir. Bunun içinde, eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması zorunluluğu ortaya çıkar. Dönem başında dönem sonunda yarı mamul stokun bulunması, fire olması gibi durumlarda eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması bazı karmaşık durumları ortaya çıkarır.

Evre maliyet yöntemi; yukarıda da belirtildiği üzere; birbirini izleyen ve birbirine bağlı aşamalarda, sürekli olarak seri halinde, birbirine benzer nitelikte homojen mamul üreten işletmelerde kullanılır. Yöntemin uygulanabileceği işletmelere örnek olarak; un, şeker, yağ, tuz, gıda sanayi, plastik sanayi, tekstil sanayi, demir -çelik sanayi, petrol, petrokimya sanayi, elektrik santralleri verilebilir.

⁶² Akdoğan, a.g.e., s. 457.

b) Evre Maliyet Yönteminin İşleyişi: Yukarıda özellikleri belirtilen evre maliyet yöntemindeki maliyet hesaplama aşamalarını şöyle sıralayabiliriz:

- Evrelerin oluşturularak maliyet akışının belirlenmesi,
- Evredeki miktar hareketlerinin belirlenmesi,
- Eşdeğer ürün miktarlarının hesaplanması,
- Evrenin toplam üretim maliyetinin hesaplanması,
- Birim maliyetinin hesaplanması,
- Evrenin toplam maliyetinin, tamamlanmış, tamamlanmamış ve kayıp birimler arasında dağılımı,
- Maliyet tablosunun ve evre raporlarının düzenlenmesi,
- Muhasebe kayıtlarının yapılması.

1-Evrelerin Oluşturulması: İşletme, üretim faaliyetlerine başlarken, üretim akışına bağlı olarak üretilen gider yerlerini (evreleri) belirlemek zorundadır. Evreler belirlenirken, mamul maliyetinin ölçülebileceği, hammadde veya yarı mamul giriş ve çıkışlarının izlenebileceği aşamanın, esas üretim gider yeri olarak belirlenmesine özen gösterilmelidir. Esas üretim gider yerleri belirlendikten sonra, bu gider yerlerine yardımcı nitelikte olan veya hizmet sunan yardımcı üretim gider yerleri ile hizmet gider yerlerinin belirlenmesi gerekir.

2-Evredeki Miktar Hareketlerinin Belirlenmesi: Evre maliyeti yönteminin uygulamasında ilk iş olarak birim maliyetlerin sağlıklı olarak hesaplanabilmesi bakımından, dönem içinde her evrenin üretime alınan miktarıyla, üretimden elde edilen miktarı karşılaştırılır. Bu miktar girdi-çıkıtı ilişkisinde, dönem başı ve dönem sonu yarı mamuller, sonra ki aşamaya ya da mamul stoklarına alınan dönemde üretimi tamamlanarak, bir sonraki aşamaya yada mamul stoklarına alınan miktarların yanında, fire ile özürlü ve bozuk ürünlerde dikkate alınır. Aksi takdirde girdi-çıkıtı eşitliğinin sağlanması olanaksızdır.

Herhangi bir aşamanın girdi miktarı, dönemde üretime alınan miktar ile varsa dönem başı yarı mamul miktarının toplanmasından oluşur. Çıkıtı miktarı ise, dönemde, aşamadan elde edilen mamul ve yarı mamul miktarlarıyla, ortaya çıkması halinde; fire özürlü ve bozuk ürünlerin toplanmasıyla bulunur⁶³.

Evredeki miktar hareketlerini şöyle gösterebiliriz⁶⁴;

Dönem başı yarı mamul stok miktarı	XXX
Dönem içinde üretimine başlanan miktar	+ XXX
	<hr/>

Toplam üretime giren	<hr/> XXX <hr/>
----------------------	-----------------

Dönem içinde tamamlanıp, diğer evreye

veya mamul stokuna devrolunan miktar	XXX
Dönem sonu yarı mamul stok miktarı	XXX
Üretimde kayıplar (Fire)	+ XXX
	<hr/>

Toplam üretimden çıkan	<hr/> XXX <hr/>
------------------------	-----------------

⁶³ Recep Şener, Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 108-109.

⁶⁴ Akdoğan, a.g.e., s. 459.

3-Eşdeğer Ürün Miktarının Hesaplanması: Evre maliyet yönteminde, evreler itibariyle elde edilen, mamul ve yarı mamullerin maliyetlerinin hesaplanabilmesi için, (evre toplan maliyetinin ne kadarının yarı mamullere ait olduğunun belirlenmesi için) birim maliyetlerin öncelikle hesaplanması gerekir. Normal koşullarda yarı mamul olmaması halinde, birim maliyetlerin hesaplanması, evrenin toplam maliyetinin tamamlanmış mamul miktarına bölünmesiyle kolayca hesap edilir. Ancak dönem sonu yarı mamul bulunması durumunda, bunların fiili miktarından hareket etmek olanaksızdır. Aksi takdirde hem yarı mamullerin hem de mamullerin birim maliyetleri birbirine eşit çıkar. İşte bu sakıncanın giderilmesi için yarı mamullerin tamamlanmış mamullere göre eşdeğer miktarlarının dikkate alınması gerekir.

Yarı mamullerin tamamlanmış ürünlere göre eşdeğer miktarı, yarı mamullerin fiili miktarıyla tamamlanma derecesinin (oranının) çarpılmasıyla bulunur. Buna göre;

$$\text{Eşdeğer Üretim Miktarı} = \text{Y. Mamul Maliyeti} \times \text{Tamamlanma Derecesi}$$

şeklinde formül edilir⁶⁵.

Yarı mamullerin tamamlanma dereceleri her maliyet unsuru için farklılık göstereceğinden, tamamlanma derecelerinin her maliyet unsuru için ayrı ayrı belirlenmesi gerekir. Örneğin; ürünün üretimi için gerekli hammadde tutarı, söz konusu yarı mamulün üretiminde tamamen kullanılmış ise, yarı mamul hammadde açısından % 100 tamamlanmış demektir. Bu durumda yarı mamullerin eşdeğer ürün miktarı hammadde açısından "1" (bir)'dir.

Diğer taraftan söz konusu yarı mamullerin mamul hale gelmesi için henüz %40 daha işlem görmesi gerekirse, bunun anlamı yarı mamullerin işlem açısından, yani gerek direkt işçilik gerekse genel üretim giderleri açısından tamamlanma derecesinin % 60

⁶⁵ Şener, a.g.e., s. 110.

olduğudur. Bu durumda yarı mamulün, direkt işçilik ve genel üretim giderleri açısından eşdeğer ürün miktarı, 1 birim yarı mamul için %60'dır.

O halde bu açıklamalara göre, yarı mamullerin eşdeğer ürün miktarını şöyle formüle edebiliriz.

Yarı Mamullerin

Eşdeğer Ürün Miktarları = Yarı Mamul Miktarı * Tamamlanma Derecesi

Mamullerin tamamlanma dereceleri % 100 olduğunda, her bir maliyet unsuru için eşdeğer ürün miktarı "1" dir.

Yarı mamullerin eşdeğer ürün miktarları ile mamulün birim sayısının toplamı toplam eşdeğer ürün miktarını verecektir.

4-Evrenin Toplam Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması: Evrelerin (esas üretim gider yerleri) toplam üretim maliyetinin hesabında aşağıdaki işlemler yapılır.

- Giderler gider yeri itibariyle izlendiğinden, her evrenin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri alınarak direkt giderler toplamı bulunur.

- Endirekt giderlerden oluşan genel üretim giderlerinin birinci dağıtım sonucunda evrede toplanan genel üretim giderleri tutarları bulunur. Bu tutara, yardımcı üretim gider yeri ile hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin belirlenen dağıtım yöntemine göre dağıtılması sonucu dağıtımdan evreye gelen genel üretim giderleri toplamı eklenir ve her evrenin toplam genel üretim giderleri toplamı bulunur.

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplanarak, evrenin döneme ilişkin toplam üretim giderleri bulunur.

• Stoklar dışında varlık hesaplarına aktarılacak (örneğin yapılmakta olan yatırımlar) tutarlar ile mamul maliyeti ile ilişkilendirilemeyerek çalışmayan kısım giderlerine aktarılacak tutarlar, evrenin toplam üretim giderlerinden çıkartılır. Böylece evrenin döneme ilişkin işleme maliyeti bulunur. Bu tutara, varsa, bir önceki maliyet döneminde devreden yarı mamul maliyetlerinin o evrede oluşmuş kısmı eklenerek, evrenin toplam işletme maliyeti bulunur. Evrenin toplam işletme maliyetine, bir önceki evreden gelen üretim maliyetleri de eklenerek o evrede toplanan (biriken) toplam üretim maliyeti bulunur.

5-Birim Maliyetinin Hesaplanması: Evrenin toplam üretim maliyeti, üretimini tamamlamış birimler ile yarı mamullerin eşdeğer ürün miktarı toplamına bölünerek, birim maliyetleri bulunur. Birim maliyetlerinin hesaplanışını şöyle formüle edebiliriz.

$$\text{Birim Maliyet} = \frac{\text{Eş Değer Ürün Miktarı}}{\text{Toplam Maliyet}}$$

$$\text{Eşdeğer Ürün Miktarı} = [\text{Tamamlanmış Birimler} + (\text{Yarı Mamul Miktarı} \times \text{Tamamlama Derecesi})]$$

6-Maliyetlerin Dağılımı: Evrede biriken toplam üretim maliyeti, üretimi tamamlanarak mamul ambarına devrolunan birimler ile yarı mamuller arasında dağıtılır.

Bunun için de, tamamlanan birimlerin miktarı birim maliyet ile çarpılarak toplam maliyeti hesaplanır. Diğer taraftan yarı mamullerin her bir maliyet unsuru açısından tamamlanma derecesi farklı olduğundan, her bir maliyet unsurundan aldığı pay ayrı ayrı hesaplanır. Bunun için de yarı mamullerin her bir gider unsuru itibariyle bulunan eşdeğer ürün miktarı, söz konusu gider unsurunun birim maliyeti ile çarpılarak her giderden aldığı toplam pay bulunur. Üretim giderlerinin toplamı, yarı mamullerin toplam maliyetini verir.

7-Maliyet Tablosunun ve Evre Raporunun Düzenlenmesi: Üretim sürecinin her evresinde oluşan toplam maliyetler ve birim maliyetleri hesaplandıktan sonra maliyetleri toplu bir biçimde göstermek ve evreler arasındaki aktarmaları açıklamak üzere maliyet tabloları düzenlenir. Maliyet tabloları yönetime, evrelerde oluşan maliyetlerin kontrolü açısından yeterli bilgi vermez. Bu nedenle, evrelerdeki maliyet oluşumunun etkin bir biçimde kontrolünün yapılması için, evre maliyet raporlarının düzenlenmesi uygun olur. Bir evre raporunda, evredeki miktar hareketleri, evrede o dönemde yapılan giderlerin toplam ve birim maliyetleri, bir önceki evreden aktarılan maliyet bilgileri, dönem başı ve dönem sonu yarı mamullere ilişkin ayrıntılı bilgiler, üretimini tamamlayan ve üretimini yarım kalmış birimlerin toplam ve birim maliyetleri ve karşılaştırmaya esas olacak bütçe ve standart veriler yer alır⁶⁶.

⁶⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 461.

8-Muhasebe Kayıtlarının Yapılması: Evre maliyet yönteminde üretim birden çok aşamada gerçekleştiğinden, muhasebe kayıt düzeni de bu esas üzerine kurulur. Her evrenin maliyetleri ana hesaplarda veya yardımcı hesaplarda ayrı ayrı izlenir ve birinci evrede tamamlanıp diğer evreye devredilen üretim birimlerinin maliyeti, birinci evreden ikinci evreye; ikinci evrede tamamlanıp üçüncü evreye verilen birimlerin maliyeti de ikinci evreden üçüncü evreye devredilir. Son evreden üretimini tamamlayan birimlerin maliyeti ise ambardaki mamullerin hesabına alınır.

2.1.3. Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler

Maliyetlerin hesaplama zamanını belirleyen yöntemler, zaman açısından işletmenin kayıtlarında esas alacağı üretim giderlerinin, üretim yapılmadan önce veya yapıldıktan sonra saptanması konusunda ortaya atılmış yöntemlerdir. Bu konuda, yapılan açıklamalardan da kolayca anlaşılacağı gibi, geliştirilmiş iki yöntem vardır. Bunlar, maliyetlerin üretimden sonra saptanması halinde “tarihsel maliyet” yada üretimden önce saptanmasına göre, “önceden saptanmış maliyet” yöntemleridir⁶⁷.

Fiili maliyetler, maliyetlerin ne olduğu sorusunu yanıtlamasına karşın, tahmini maliyetler aynı soruyu, maliyetler ne olabilir diye yanıtlar. Bunlara karşın standart maliyet sistemi ise, maliyetlerin ne olması gerektiğini teknik ve finansal verilere dayanarak saptamayı amaçlar⁶⁸.

⁶⁷ Şener a.g.e., s. 6.

⁶⁸ A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacıüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1993, s. 184.

2.1.3.1. Tarihsel (Fiili) Maliyet Yöntemi

Tarihi ya da fiili maliyet olarak anılan bu sistemde, yeni bir mamul ya da hizmet üretmek üzere tüketilen değerler üretim maliyetine maliyet değeri ile katılırlar. Örneğin işletmenin bir süre önce satın almış olduğu ilkmadde, üretim maliyeti hesaplandığı sırada piyasadaki değeri ne olursa olsun, maliyet değeri ile mamulün maliyetine katılacaktır⁶⁹.

Yukarıda da belirtildiği üzere fiili maliyet sisteminde ilke olarak tüm maliyet unsurları mal veya hizmet maliyetlerine ‘fiili’ maliyet tutarları ile katılır. Bu genel ilkeye uyulmakla birlikte, özellikle genel üretim maliyetlerinin mal ve hizmet maliyetlerine aktarılmasında bütçelenmiş tahmini rakamlara da dayanılabilir.

Bir diğer deyişle fiili maliyet uygulamasında, özellikle üretimle ilgili tüm unsurların maliyetin parçası sayıldığı tam maliyet sisteminde genel üretim maliyetlerinin yüklenmesinde bütçelenmiş rakamlardan da yararlanılabilir. Buna göre de fiili maliyetin iki farklı uygulamasından söz etmek olanağı vardır.

a) Tüm maliyet unsurlarının fiili maliyetleriyle ürün maliyetine katıldığı “gerçek fiili maliyet” sistemi.

b) Dolaysız maliyet unsurlarının fiili rakamlarla, genel üretim maliyetlerinin ise bütçelenmiş rakamlarla hesaplara yansıtıldığı “ayarlanmış (normalize edilmiş) fiili maliyet” sistemi⁷⁰. Uygulamada büyük çoğunlukla fiili tam maliyet denildiği zaman bu **ikinci** sistem anlaşılmaktadır. Fiili tam maliyet sistemi olarak bu sistemin **kullanılmasının** başlıca nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷¹:

⁶⁹ Osman Altuğ, Maliyet Muhasebesi, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, Yayın No: 434-667, İstanbul, 1989, s. 294.

⁷⁰ Peker, a.g.e. s. 167-168.

⁷¹ Peker, a.g.e., s. 168.

1.) Özellikle üretim faaliyetlerinin yıl içinde aylar itibariyle değişmeler gösterdiği iş kollarında kısa dönem değerlemeleri genel üretim maliyetlerinin büyük oranda etkisi altında kalır. Genel üretim maliyetleri içinde sabit maliyet unsurlarının payı yükseldikçe de bunların birim maliyetleri oluşturmadaki etkisi yükselir.

Diğer bir deyişle belirli dönemlerde üretim düştükçe G.Ü.G'leri içindeki sabit maliyet unsurları aynı kalacağı için birim maliyetler yükselir. Üretimin yükseldiği dönemlerde ise yine sabit maliyetlerin yaklaşık olarak eşit olabilmesi nedeniyle birim başına payları azalır. Dolayısıyla bu dönemlerde mamulün birim maliyet düşer.

Bu durum, maliyetlerde mevsimlik dalgalanmaların ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle de işletme yöneticisinin maliyet-fiyat ilişkilerini akılcı temellere dayandırması zorlaşır

2.) Yine aynı nedenlerle birim maliyetlerin dönemler itibariyle dalgalanma göstermesi uzun süreli maliyet analizlerini, dolayısıyla fiyat belirleme üretim maliyetinin hesaplanması v.b. gibi konularda planlamayı zorlaştırır.

3.) G.Ü.G'lerinin faaliyet maliyetlerine "fiili" maliyetlerle katılmak istenmesinin önemli diğer bir sakıncası da "zaman" açısından ortaya çıkar. Dolaysız maliyetler üretim konusu mal ve hizmetlere doğrudan yüklenebildikleri halde, genel üretim maliyetleri için böyle bir olanak çoğu kez yoktur. Üstelik birçok genel üretim maliyet unsurunun fiili maliyetleri, birkaç ay gecikmeyle muhasebeye yansır. Örneğin; elektrik, su faturaları. Bu durumda dönemsellik ilkesi gereğince bu tür genel üretim giderleri tahakkuk yapılmak suretiyle üretim maliyetlerine alınırlar.

Yukarıdaki nedenlerle, fiili genel üretim maliyetlerinin beklenmesi ve fiili rakamları, üretim bağlantılarına göre mamul maliyetlerine aktarma bir süre beklemeyi gerektirebilir. Bu durum ise faaliyet (mamul ya da hizmet) maliyetlerinin zamanında hesaplanmamasına neden olur.

İşte bu tür nedenlerle işletme yöneticisinin faaliyet maliyetlerini denetleme gücü azalır ve geleceğin planlanmasında sorunlar yaşanabilir. Dolayısıyla fiili maliyet sistemini kullanan kuruluşların büyük çoğunluğu, genel üretim maliyetleri için bütçelenmiş rakamları kullanırlar. Böylece direkt işçilik ve direkt hammadde maliyetleri fiili rakamlarla, genel üretim maliyetleri ise bütçelenmiş götürü rakamlarla mal veya hizmet maliyetine katılır.

Yöntemin “gerçek maliyet” olarak adlandırılmasının nedeni, herhangi bir maliyet ögesinin işletmeye fiili mal oluş değeri ile üretim maliyetlerine yüklenme yolunun seçilmesidir. Üretim maliyetine katılan değer, piyasa değerinden ilgisizdir. Aşağıda açıklanacak standart maliyet önceden saptanmış bir maliyettir ve gerçek maliyetlemeden çok farklıdır. Ancak, gerçek maliyet esası içerisinde uygulanan tahmini maliyet sistemi standart maliyet sisteminden farklıdır. Tahmini maliyet, gerçek giderlerin tutarının kesin olarak belli olması gerektiğinde, maliyet hesaplarının geciktirilmemesi için o giderin tutarı hakkında yapılan öngörüdür. Öngörülen değer, tahmini gider hesaplarına borç gerçek giderleri beklemek üzere açılan bir karşılık hesabına alacak yazılır. Gerçek giderin kesin tutarı belli olunca karşılık hesabı borçlandırılır. Karşılık hesabı dönem sonunda sonuç hesaplarına aktararak kapatılır⁷².

2.1.3.2. Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemleri

İşletmenin farklı koşullardaki yönetsel bilgi gereksinimleri, sadece geçmişteki maliyetlerin saptanmasıyla yetinilmeyip, bu verilerden hareketle geleceğe ilişkin alınacak kararlarda kullanılabilir duruma getirilmesi gerekebilir. Özellikle bu gereksinimler, kısaca maliyetlerin önceden saptanmasını bir bakıma zorunluluk haline getirmiştir⁷³.

⁷² Altuğ, a.g.e., s. 294.

⁷³ Şener, a.g.e., s.7.

a) **Tahmini Maliyet Yöntemi:** Tahmini maliyet yöntemi, daha üretim tamamlanmadan satış bağlantılarının kurulabilmesi için, satış fiyatının belirlenebilmesi ve diğer planlama çalışmaları amacıyla uygulanan bir yöntemdir. Yönteme göre, geçmiş verilerden ve cari girdi fiyatlarından hareketle tahmin yoluyla maliyetler saptanarak, muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir.

Bunun için özellikle her dönemin başında üretilmesi umulan ya da planlanan üretim miktarına göre, bir birim ürün için yapılması tahmin edilen üretim giderleri belirlenir. Belirlenen bu tutarlar üzerinden faaliyet dönemi sonlarında, üretim maliyetine, gider yansıtma hesapları aracılığıyla yüklemeler yapılır. Faaliyet döneminde yapılan fiili giderler ise, üretim giderleri hesaplarının borç kısımlarında toplanır. Hesap dönemi sonunda gider hesapları ve yansıtma hesapları ters çevrilip kapatılırken arada oluşan farklar, satılan mamullerin maliyeti ile dönem sonu yarı mamul ve mamul stok maliyetlerine pay edilerek kapatılır⁷⁴.

Ayrıca, gelecekteki belirli bir zaman aralığı için maliyetleri gerçek maliyetleri ve gelecek beklentilerini göz önüne alarak genel olarak saptamayı amaçlayan tahmini maliyet sistemi “formül maliyetleri” olarak da isimlendirilir. Özellikle kısa sürede ve ayrıntılı maliyet çözümlmelerine gereksinme duyulmaksızın saptanan tahmini maliyetler işletmenin kullandığı maliyet sistemlerinden (safha ve sipariş sistemleri) birinde kolaylıkla uygulanabilir. Her iki sistemde kaydededilen gerçek ve tahmini maliyet bilgileri karşılaştırılarak sapmalar saptanabilir. Ayrıca tahmini maliyet sisteminin başarısı etkin gerçek maliyet kayıt sisteminin varlığına bağlıdır. Tüm öngörülen maliyetlerde olduğu gibi tahmini maliyet bilgileri gerçek maliyetlerle karşılaştırılıp sapmalar irdelendiği ölçüde sistemin etkinliği artar⁷⁵.

⁷⁴ a.e., s. 8.

⁷⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 185.

b) Standart Maliyet Yöntemleri: Maliyetlerin olması gereken tutarlarının üretim yapılmadan önce, bilimsel yöntemlerle önceden saptanması ve kayıtların bu maliyetlere göre tutulmasını öngören bir yöntemdir⁷⁶. Standart maliyet sistemi mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplamalara dayanılarak, olması gereken düzeyde planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır⁷⁷.

Standart maliyetler, işletmenin üretim satış hacimleri dikkate alınarak hesaplandığından, maliyet satış ve kâr kontrolleri gerçeklere dayandırılır⁷⁸. Standart maliyet sırasıyla şu amaçlar için kullanılır.

1. İşletme faaliyetlerini geliştirmek ve yeterliliğini ölçmek
2. Maliyetleri kontrol etmek ve düşürmek,
3. Maliyet hesaplama ve saptama işlemlerini basitleştirmek,
4. Dönem sonu stoklarını değerlemek,
5. Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak,
6. Performans değerlemesini yapmak.

Şu halde maliyet sisteminin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi ve güvenilir olması, bazı ilkelere uygun olarak uygulanmasına bağlıdır. Bu ilkeler aşağıdaki gibi özetlenebilir⁷⁹;

i) Standart maliyetlerin uygulanabilmesi herşeyden önce yeterli (kalite ve kantite olarak) bir muhasebe sisteminin kurulmasını gerektirir.

⁷⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 45.

⁷⁷ Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul, 1997, s. 334.

⁷⁸ Urğun, a.g.e., s. 501-504.

⁷⁹ Peker, a.g.e., s. 175.

ii) Teşebbüsün iyi bir örgütü olmalıdır. Yetki ve sorumluluk dağılımı dengeli olmalı ve yetki sorumluluk dağılımında açıklık egemen olmalıdır.

iii) Kuruluş içinde iyi bir haberleşme sistemi kurulmuş olmalıdır.

iv) Firma bölümleri arası koordinasyon tatminkâr bir düzeyde tutulabilmelidir.

v) Ülkede veya en azından firmanın içinde bulunduğu sektörde ekonomik ve sosyal istikrar hâkim olmalıdır.

vi) Ülkede ve firma elinde, ekonomik ve sosyal trendlerin akışı hakkında inceleme ve yorumlar yapmaya yarayacak istatistikî bilgiler bulunmalıdır.

vii) Üretim sistemi standart tip mamul üretmeye uygun olmalıdır veya en azından kullanılan araçlar üretimin belirli standart bir üretim sistemi içinde gerçekleştirilebilmesine olanak sağlamalıdır.

viii) Standart tip hammadde ve üretim faktörlerinin tamamında kalite ve fiyat istikrarı olmalıdır.

2.1.4. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Maliyet Yöntemleri

Üretilen mamullerin maliyetlerinin saptanma biçim ve zamanını dikkate alan yöntemlere işlerlik kazandıran en önemli konu da hangi tür giderlerin üretim maliyeti kapsamında alınması gerektiğidir

2.1.4.1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde, döneme ilişkin bütün giderlerin, maliyeti aranan birime yüklenmesi esastır. Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine yüklenmesini ve stoklara aktarılmasını esas alan bir yöntemdir.

Tanımlardan da görüleceği üzere, yöntemin esası üretimle ilgili bütün giderlerin üretim maliyetine yüklenmesini öngörmektedir. Bununla beraber muhasebe uygulamasında değişik görüşlerle de karşılaşabilmektedir. Bu görüşleri iki grup altında toplamak olanaklıdır⁸⁰:

a) Bazılarına göre, işletmenin temel işlevi üretip satmak olduğundan, yardımcı ünitelerdeki işlevlere ait giderler (genel yönetim, finansman, araştırma ve geliştirme giderleri gibi) sağladıkları yarara göre, üretim ve satış arasında dağıtılmalıdır. Buna göre değişik ürün gruplarına ait üretim maliyetleri; üretim giderleri ve yardımcı işlevlerin gider toplamalarından oluşacaklardır.

b) Diğer bir kısım muhasebecilere göre, üretimin yapılması için zorunlu giderlerin, üretimi yapılan birimlere geçmesi doğal sayılırken, üretim dışı giderlerin, işletmenin öteki fonksiyonlarının yürütülmesinde gerekli olduğudur. Çünkü, bunların sağladığı hizmetler zamanın geçmesiyle tükenmekte, mamulleri üretip stoklarla bu hizmetler depolanmış sayılmamaktadırlar. Bu duruma göre; üretim maliyetlerini

⁸⁰ Şener, a.g.e. 14.

oluşturan giderler, yalnızca üretim giderleri (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) olacaktır.

Bu sistemin en önemli yararı, her mamulün satış fiyatına göre bütün giderlerden sonra bırakabileceği kar unsurunu görme imkânını yöneticilere sağlamasıdır.

Tam maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarına ilişkin aşağıdaki örnek verilebilir.

Direkt ilk madde malzeme giderleri	2.000.000.-
Direk işçilik giderleri	3.500.000.-
Genel üretim giderleri	4.500.000.-
Değişken genel üretim giderleri	1.500.000.-
Sabit genel üretim giderleri	3.000.000.- +
Toplam üretim giderleri	10.000.000.-

Tam maliyet yönteminde giderlerin tamamı maliyetlere yükleneceğinden söz konusu maliyet döneminin toplam üretim maliyeti, $10.000.000. / 4.000 = 2500$ TL / adet olarak bulunur⁸¹.

Tüm yönetim sorunları uzun süreli bir bakış açısı ile alındığında, kararların tam maliyet sistemine dayandırılması gereği ortaya çıkmaktadır. Çünkü bir işletmenin uzun süre yaşamını sürdürebilmesi en geniş anlamıyla maliyetlerin tamamını karşılayan bir fiyat ile belirli bir kar elde edebilmesine bağlıdır. Şu halde özellikle uzun süreli fiyatlandırma ve üretim kararları tam maliyet rakamlarına dayandırılmalıdır⁸².

⁸¹ Akdoğan, a.g.e, s. 41.

⁸² Alparslan Peker, Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, İstanbul, 1988, s. 196.

Sistemin en önemli sakıncası ise, en direk giderlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanılması zorunluluğunun olması ve söz konusu dağıtım anahtarlarının sübjektif olabilmesidir⁸³. Bu nedenle tam maliyet sisteminde mamul maliyetlerinin sağlıklı olarak saptanabilmesi, endirekt giderlerin mamullere yüklenmesinde özne ve seçilecek dağıtım anahtarlarının doğruluğuna bağlıdır.

2.1.4.2. Normal Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yönteminde, sabit nitelikteki genel üretim giderlerinin, dönemler itibariyle farklı üretim hacimlerinde birim maliyetlerde dalgalanmalar meydana getireceği açıklanmıştır. Bu sakıncayı gidermek için normal maliyet yönteminin mantığı ve dayandığı varsayımı şu şekilde özetlemek olanaklıdır. Normal maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi oluşturan giderler olduğu görüşünden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine yüklenmesi, kullanılmayan (boş) kapasiteye ait kısmın ise, dönem gideri şeklinde ele alınarak, doğrudan sonuç hesaplarına (680 Çalışmayan Kısım Giderleri) aktarılması yoluna gidilir⁸⁴.

Tam kapasiteyle çalışan bir işletmede normal maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarına ilişkin aşağıdaki örnek verilebilir⁸⁵.

Direkt ilk madde malzeme giderleri	2.000.000.-
Direkt işçilik giderleri	3.500.000.-
Değişken genel üretim giderleri	1.500.000.-
Sabit genel üretim maliyetleri	+ 1.500.000.-
Toplam üretim maliyeti	8.500.000.-

⁸³ Akdoğan, a.g.e., s. 41.

⁸⁴ Şener, a.g.e., s. 18.

⁸⁵ Akdoğan, a.g.e., s. 43.

Toplam üretim maliyeti / Üretim miktarı = 8.500.000 / 4000 = 2.125 TL / ad.

2.1.4.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde, yalnızca dönemin üretim hacmine paralel olarak değişme gösteren üretim giderlerinin üretim mamul maliyetlerine yüklenerek, stoklara aktarılması gerçekleştirilirken, sabit nitelikli genel üretim giderleri tamamıyla dönem giderleri içinde ele alınmakta ve doğrudan sonuç hesabına verilmektedir⁸⁶. Bu yöntemde tüm değişmez (sabit) nitelikteki giderler bir maliyet unsuru olarak değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir. Böylelikle sabit giderler yarı mamul ve mamul stoklarının içinde yer almayıp doğrudan doğruya ilgili dönemin hâsılatından indirilebilir⁸⁷.

Değişken maliyet sisteminin savunucuları sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesini ve üretim maliyetine yansıtılmamasını şöyle açıklarlar, sabit giderler üretim hacmi ne olursa olsun katlanması gereken ve üretim yapılmısa da gerçekleşecek olan giderlerdir. Değişken giderler ise, tümüyle üretim miktarına bağlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderlerdir.

Değişken maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarına ilişkin aşağıdaki örnek verilebilir.

Direkt ilk madde malzeme giderleri	2.000.000.-
Direk işçilik giderleri	3.500.000.-
Değişken genel üretim giderleri	<u>+ 1.500.000.-</u>
Toplam üretim maliyeti	7.000.000.-

Üretim miktarı 4.000 adet

⁸⁶ Şener, a.g.e., s. 21.

⁸⁷ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 123.

Birim maliyeti $7.000.000/4.000 = 1.750.-\text{TL} / \text{adet}$.

Hesaplamadan da görüleceği üzere değişken maliyet yönteminde, birim maliyetler tam maliyet ve normal yöntemlerine göre daha düşük bulunmuştur⁸⁸.

2.1.4.4. Asal (İlk-Esas) Maliyet Yöntemi

Genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesinde karşılaşılan iş ölçüsü seçimi, dağıtım ölçü ve anahtarlarının tespiti, yükleme oranlarının saptanması, genel üretim giderlerini oluşturan giderlerin değişken ve sabit olma özelliklerine göre ayrımı vb. gibi güçlükleri ortadan kaldırmak düşüncesiyle ortaya atılan asal maliyet yönteminde; sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim maliyeti kapsamına alınmaktadır. Diğer bir deyişle, genel üretim giderleri, sabit ya da değişken olmasına bakılmaksızın üretim maliyetleriyle ilişkilendirilmemektedirler. Bundan dolayı ilk ya da esas maliyet yöntemi de denilen bu yöntem, uygulanması basit ve stok değerlerini en düşük düzeye indiren bir uygulama şeklidir⁸⁹.

Yöntem genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanır. Ancak günümüzde, genel üretim giderleri maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı pek yoktur.

Asal maliyet yönteminde maliyet hesaplamalarına ilişkin aşağıdaki örnek verilebilir.

Direkt ilk madde malzeme giderleri	2.000.000.-
Direk işçilik giderleri	+ 3.500.000.-
Toplam üretim maliyeti	5.500.000.-

⁸⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 42.

⁸⁹ Şener, a.g.e., s. 28.

Birim maliyet; 5.500.000.- / 4.000.- = 1.375 TL / Adet

Görüldüğü gibi bu yöntemde, birim maliyet diğer yöntemlere göre düşük çıkmıştır. Stok değerlerini en düzeyde göstermek isteyen işletmeler için yöntem çekici gelebilir⁹⁰.

2.1.5. Birleşik Maliyet Yöntemi

Bazı üretim işletmelerinde, kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin tipik özelliği ve üretim tekniğinin gereği, üretime tek bir D.İ.M.M. verilmesine karşın üretim işleminden sonra en az iki veya daha fazla mamul elde edilebilir. İşletme üretimden sonra tek bir mamul üretmek istese bile, üretim tekniği gereği mümkün olmayabilir. Başka bir ifade ile işletmenin tek bir ilk madde ve malzemedan ikinci bir mamul (veya daha fazla sayıda) üretmekten kaçınması teknolojik veya ekonomik açıdan mümkün görünmemektedir. Örneğin; ham petrolden nafta, jet yakıtı, benzin gibi.

İlk üretim aşamasından sonra elde edilen mamulleri, birleşik mamul ve yan mamul olarak sınıflandırabiliriz.

İki ve ya daha fazla sayıda üretilen birleşik mamullerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz⁹¹:

- Noktasına kadar tek tek belirlenemezler.
- İşletmenin temel amacı birleşik mamul üretmektir.
- Ayrım noktasındaki satış değerleri yan maullere göre daha yüksektir.
- Belirli bir piyasa fiyatı vardır.

⁹⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 44.

⁹¹ Yükçü, a.g.e., s. 577-578.

Yan mamullerin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- İşletmenin temel amacı yan mamul üretmek değildir. Üretimin doğal süreci içerisinde ortaya çıkar.
- Birleşik mamullerle karşılaştırıldığında, nispeten daha az bir depere sahiptirler.
- Ayrım noktasından önce tek tek belirlenemezler.

2.1.5.1. Birleşik Üretimde Maliyetler

Birleşik üretim sonucu, aynı süreçten oluşan teknolojik zorunluluklar nedeniyle istem dışında, bir ya da birden çok çeşitte ürün elde edilmektedir. Toplam üretim tutarı içindeki yerleri birbirlerinden farklı olan bu ürünler, üretim sürecinin belirli bir aşamasından sonra bir ürün olma niteliğine kavuşurlar.

Dağıtıma asıl konu olacak maliyetler, birleşik üretimin belirli aşamasında, ürünlerin kendi bünyelerinde maliyet unsurlarını toplamaya başladıkları zamandır. İşte, üretim sürecinin bu noktasına “ayrılma noktası” adı verilmektedir. Ayrılma noktasından sonra, her ürün grubu için yapılan giderler, söz konusu ürünlerin maliyetlerine eklenirler. Konuyla ilgili maliyet çeşitleri aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

a) Birleşik Maliyetler: Birleşik üretimde, üretimin başlangıcından ayrılma noktasına kadar yapılan üretim giderlerinin tümüne “birleşik maliyetler” adı verilir. Birleşik maliyetler ayrılabilir olma özelliği taşımazlar. Birleşik ürün, yönetim kararına bağlı olarak değil, üretim teknolojisinin bir gereği olarak üretiliyorsa, ayrı ayrı elde edilmesi, dolayısıyla da maliyetin ayrılabilir nitelik kazanması söz konusu değildir. Diğer bir deyişle, birleşik maliyetler, bölünmez bir niteliğe sahiptirler⁹².

⁹² Şener, ag.e., s. 212.

“Birleşik maliyet”, en az iki yada daha fazla mamulun elde edilebilmesi için ilk madde ve malzemenin üretimine bağlı tutulduğu, ayırım noktasına kadar olan, ilk üretim aşamasının (safha) maliyetleridir⁹³.

Birleşik maliyetler uygulamada ve muhasebe kayıtlarında, genellikle ortak maliyetlerle karıştırılmaktadır. Dolayısıyla bundan sonraki inceleme konumuzu ortak maliyetlere ayırmış bulunuyoruz.

b) Ortak Maliyetler: Üretim süreci içinde bir arada elde edilen bağımsız ürünlerin, miktar ve çeşidini arttırmak ya da azaltmak, yöneticilerin elindeyse, bu üretimde bütün ürünler için yapılan giderlerin toplamına “ortak maliyet” adı verilebilir. Bu tür maliyetler, ürünlerle direkt olarak ilişkilendirilemeyen ve ürünlere dağıtım ölçüleri yardımıyla yüklenebilen giderlerden oluşur. Daha açık bir deyimle ortak maliyetler direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerini içermezler. Ancak, bunların belirli kriterler aracılığıyla ürünlerle ya da üretim yerleriyle ilişkileri saptanabilir.

c) Ek Maliyetler: Tamamlayıcı maliyetler de denilen bu tür maliyetler ayrılma noktasından sonra yapılan giderlerden oluşur. Ayrılma noktasından sonra bazı ürünler olduğu gibi satılabildikleri halde, bazılarının satışlarının yapılabilmesi için, daha ileri düzeylere kadar işlenmesi gerekebilir. Ancak, bu ürünler kendi başlarına tamamlanacakları için, üretim evrelerinde bundan sonra yapılacak giderler ek maliyet niteliğine girmektedir. Ek maliyetler ürünler itibariyle kolayca izlenebilir⁹⁴.

⁹³ Yükcü, a.g.e., s. 577.

⁹⁴ Şener, a.g.e., s. 213

2.1.5.2. Birleşik Maliyetlerin Dağıtım Yöntemleri

Birleşik üretim yapan işletmelerde, üretim sürecinin başından ayrıla noktasına kadar yapılan giderlerden, birleşik ürünlerin ne oranda pay aacağıının hesaplanmasına ilişkin, geliştirilen yöntemleri şu başlıklar altında ele alabiliriz⁹⁵;

- Yalın üretim miktarını ele alan yöntem,
- Ağırlıklı ortalama mktarını ele alan yöntem,
- Piyasa fiyatını ele alan yöntem.

a) Yalın Üretim Miktarını Ele Alan Yöntem: Bu yöntemde ilke olarak, birleşik maliyetlerin, birleşik ürünlere dağıtılmasında elde edilen ürün miktarları ölçü alınır. Diğer bir deyişle toplam maliyetler, ortak bir ölçü ile toplam birleşik ürün miktarına bölünür. Çıkan rakam, birleşik ürünlerin her bir grubunda, beher ürüne isabet eden birleşik maliyet payı olur.

Bu sistemin kullanılabilmesi için, birleşik ürünlerin ya aynı cinsten ölçü ile (kilogram, m3, litre, metre, vb.) ölçülebilmesi, veya ortak bir "hesap birimine" çevrilmesi gerekir⁹⁶.

Örnek: Bir kok kömürü fabrikasında beher ton kömürden aşağıda belirtilen ürünler elde edilmiş ve bu faaliyet için, ton başına 2.500 TL. birleşik maliyet olarak harcanmış olsun.

⁹⁵ A.g.e., s. 214.

⁹⁶ Peker, a.g.e, s. 519.

Bir Tondan Elde Edilen Çeşitli Ürünler (Kg)			
Kok			654
Benzol			12
Amonyum Sülfat			14
Havagazı			210
Katran			60
Fire			50
TOPLAM			1.000

Ton başına 2.500 TL harcandığına göre elde edilen herbir birim başına birleşik maliyet = $2.500\text{TL} / 950 \text{ Kg (1000-50 Fire)} = 263,16 \text{ TL / Kg}$ olur.Şu halde elde edilen birleşik ürünlerin, birleşik maliyetten payları, aşağıdaki gibi olur.

Kok		2.63 * 654	1721.05
Benzol		2.63 * 12	31.58
Amonyum Sülfat		2.63 * 14	36.84
Havagazı		2.63 * 210	552.63
Katran		2.63 * 60	157.89
TOPLAM		2.63 * 950	2.500.00TL

b) Ağırlıklı Ortalama Miktarını Ele Alan Yöntem: Birleşik üretim yapan bazı işletmelerde, üretimin özelliği nedeniyle üretim miktarlarını esas alan yöntem, birleşik maliyetlerin birleşik ürünlere dağıtılması konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu soruna çözüm olarak, birçok işletmede ağırlıklı ortalama maliyeti esas alan yöntemin uygulandığı görülmektedir.

“Katsayılı bölme yöntemi” olarak da adlandırılan bu yönteme göre; birleşik üretim sonucu elde edilen birleşik ürünlerin her birine kullanılan malzeme miktarı veya değeri, her ürünün ağırlığı, büyüklüğü, üretim için kullanılan süre uzunluğu, değişik nitelikteki işgücü kullanımı, satış giderleri, satış fiyatları vb., gibi faktörler dikkate alınarak birer ağırlık katsayısı verilmektedir. Birleşik ürünlerden her biri, verilen ağırlık katsayısıyla çarpılarak, bütün ürünler eşdeğer miktarlara dönüştürülür. Daha sonra pay edilecek birleşik maliyetler, eşdeğer miktara bölünerek. eşdeğer üretim miktarları

çarpılarak, birleşik ürünlerin, birleşik maliyetten alacakları paylar hesaplanmış olur⁹⁷. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıda ki örneği incelemek doğru olacaktır.

Örnek: Birleşik üretim yapan bir sanayi işletmesinde, üretim süreci sonunda; A, B, C, D ve E birleşik ürünleri elde edilmektedir. Belirli bir maliyet dönemi sonunda katlanılan 612.000 TL.'lık birleşik maliyete karşılık, elde edilen birleşik ürün miktarları ve ağırlık katsayıları aşağıdaki gibidir.

Birleşik Ürünler	Dönem İçinde Üretilen Miktar	Birleşik Ürün Ağırlık Katsayılar
A ürünü	12.000kg	2
Bürünü	10.000 kg	3
C ürünü	8.000 kg	5
D ürünü	4.000 kg	7
E ürünü	14.000kg	1

Bu verilere göre; birleşik ürünlerin eşdeğer miktarları ve birleşik maliyetten alacakları paylar, aşağıda görülen tablodaki gibi olacaktır.

Birleşik Ürünler	Üretilen Miktar (Kg)	Birleşik ürün Ağırlık Katsayıları	Eşdeğer Miktar (Kg)	Eşdeğer Birim Maliyeti (TL / Kg)	Birleşik Maliyet Payları (TL)
A Ürünü	12.000	2	24.000	4.5	108.000
B Ürünü	10.000	3	30.000	4.5	135.000
C Ürünü	8.000	5	40.000	4.5	180.000
D Ürünü	4.000	7	28.000	4.5	126.000
E Ürünü	14000	1	14000	4.5	63000
TOPLAM			136000		612000

⁹⁷ Şener, a.g.e., s. 221.

Tablodaki veriler şu şekilde elde edilmiştir. Önce birleşik üretim miktarları, ağırlık katsayıları ile çarpılarak eşdeğer üretim miktarları bulunmuş, daha sonra birleşik maliyetin, eşdeğer üretim miktarına bölünmesiyle ($612000 \text{ TL} / 136000 \text{ Kg} = 4.5 \text{ TL} / \text{Kg}$) elde edilen eşdeğer birim maliyeti, eşdeğer miktarlar ile çarpılarak, birleşik ürünlerin, birleşik maliyetten aldıkları pay hesaplanmıştır.

c) Piyasa Fiyatını Ele Alan Yöntem: Bu yöntemde, birleşik üretimin tamamlandığı noktaya kadar katlanılan maliyetlerin tümü toplanır. Elde edilen çeşitli ürünler, beklenen piyasa fiyatları ile çarpılır, sonuçlar toplanır. Böylece üretimin toplam pazar değeri bulunmuş olur. Daha sonra toplam maliyetler, toplam Pazar değerine bölünerek satış fiyatına oranla, ortalama birim maliyet bulunmuş olur⁹⁸. Konuya ilişkin aşağıdaki örnek açıklayıcı olacaktır⁹⁹.

Örnek : Birleşik üretim sonucu A, B, C, D ve E birleşik ürünleri elde edilmiştir. Bu ürünlerin üretim miktarları ve satış fiyatları aşağıda ki gibidir.

Birleşik Ürünler	Üretilen Miktar (Kg)	Piyasa Fiyatları (TL / b.)
A Ürünü	10.000	400
B Ürünü	25.000	100
C Ürünü	50.000	20
D Ürünü	1.000	1000
E Ürünü	30.000	50

⁹⁸ Peker, a.g.e., s. 521.

⁹⁹ Şener, a.g.e., s. 223-224

İlgili maliyet döneminde, işletmeni yaptığı birleşik maliyet tutarı 8.000.000 TL dir. Birleşik ürünlerin, birleşik maliyetten alacakları paylar, aşağıdaki gibi olacaktır.

Birleşik Ürünler	Üretim Miktarları (birim)	Piyasa Fiyatları (TL / Birim)	Satış Hasılatı (TL)	Ürün satı Hasılatı / Top. Hasılat	Birleşik Maliyet (TL)	Birim Maliyetler (TL/Birim)
A	10.000	400	4.000.000	0.40	3.200.000	320
B	25.000	100	2.500.000	0.25	2.000.000	80
C	50.000	20	1.000.000	0.10	800.000	16
D	1.000	1,000	1.000.000	0.10	800.000	800
E	30.000	50	1.500.000	0.15	1.200.000	40
TOPLAM			10.000.000	1.00	8.000.000	

2.2. ÇAĞDAŞ MALİYET YÖNTEMLERİ

Son yıllarda teknolojik alanda meydana gelen hızlı gelişmelerin imalat endüstrisine olan etkisiyle ortaya çıkan bilgisayar kontrollü otomatik makineler ve robotlar, daha önce sadece el emeğiyle yapılan birçok işlemin daha hızlı, daha kaliteli, daha esnek ve etkin bir biçimde yapılabilmesine imkân vermiştir¹⁰⁰.

2.2.1. ÜRÜN YAŞAM SEYRİ MALİYETLEME (Ü.Y.S.M) YÖNTEMİ

Ürün Yaşam Seyri (ÜYS) pazarlama yönetiminde ürün stratejilerine yönelik bir yaklaşım olup, zaman boyutu içerisinde herhangi bir mal veya hizmete olan talebin yapısı olarak ele alınır.

Yaşam seyri felsefesi, önceden tahmin edilebilir süreçler ve değerlendirme aşamaları süresince zaman esaslı olarak ele alındığından, bir ürün ya da hizmetle ilgili gelir ve maliyetlerin belirlenmesini ve tahminini kapsayan bir karar alma aracıdır.

2.2.1.1. Ü.Y.S.M Yönteminin Tanımı ve Amaçları

ÜYS maliyetlemesi, fiziksel varlıkların ekonomik ömürleri boyunca ortaya çıkan tüm maliyetleri tanımlayıp, ölçerek bugünkü değer yöntemiyle elde etme ve bunlara sahip olma maliyetinin optimizasyonuna çalışır.

ÜYS maliyetleme yöntemi, yöneticilere bir ürünün tüm yaşamı boyunca maruz kaldığı maliyetleri yönetme ve anlama konusunda bilgi sağlayan bir sistemdir¹⁰¹.

¹⁰⁰ Durmuş ACAR, Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım, Isparta, Şubat 2005, s. 47.

¹⁰¹ Recep Güneş ve İbrahim Aksu, "Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C: 8, S: 2, 2003, s. 44.

ÜYS, pazarlama yönetiminde, mamul yöntemlerine yönelik bir yaklaşımı temsil etmektedir. İşletmeler, yeni mamullerin pazara sunulmasından itibaren, tutunup uzun bir süre piyasada kalmasını ve kar getirmesini isterler. Bu çerçevede; her mamulün bir yaşam dönemi vardır ÜYS sunuş, büyüme, olgunluk, düşüş aşamalarından oluşmaktadır¹⁰². Bu aşamalar aşağıdaki gibi açıklanabilir¹⁰³:

Sunuş: Bu aşama, düşük bir satış hacmi ve yüksek tanıtım maliyetleri nedeniyle zarar edilen bir aşamadır.

Büyüme: Bu aşamada, satışların artmasıyla, birim maliyetler düşer ve karlar artar. Yüksek hacimli satışlar dolayısıyla, yüksek hacimli üretim ve dağıtımın sağladığı avantajların bir sonucu olarak, birim maliyetler en düşük seviyeye iner. Kar ise en yüksek düzeye ulaşır.

Olgunluk: Bu aşamada, mamulde yapılan değişikliklerin bir sonucu olarak maliyetler artar. Pazar konumunu korumak için daha geniş pazarlama giderleri oluşur. Karın düşmesi, küçük işletmelerin pazardan çekilmesine neden olur. Pazar şartları yüksek rekabeti gerektirmeye başlar.

Düşüş: Bu aşamada, mamulün pazar payının küçülmesi, satışların ve karların düşmesine neden olur. Genellikle de işletme söz konusu mamulün pazarından çekilir. Günümüzde, teknolojik gelişmeler paralelinde, ürün yaşam dönemleri kısılırken yeni mamullerin pazara sunulmasındaki hız da artmıştır. Böylelikle; teknoloji maliyetlerinin toplam mamul maliyetleri içindeki payının %80 - %90 oranında büyük bir bölümü, tasarım ve geliştirme aşamasında oluşmaya başlamıştır. Bu nedenle, geleneksel olarak mamul yaşam döneminde göz ardı edilen planlama, mamul tasarımı ve mamulün test edilmesi gibi sunuş aşaması öncesi mamul geliştirme aşamalarıyla da maliyet muhasebesinin yakından ilgilenmesi gerekmektedir.

¹⁰² Ömer Baybars Tek, Pazarlama İlkeleri, 7. Baskı, İzmir, 1997, s. 416.

¹⁰³ <http://müsavir.net/mamul-yasam-donemi-maliyetleme.html/> (E. T.: 26/10/2010)

Yeni bir ürünün tasarlanması düşünüldüğünde, müşteri isteklerinin özelliklerini belirlemek için pazar araştırması yapılır. Bu aşama mühendisler, tasarımcılar ve tedarikçilerin mamulün üretim sürecini ve mamulü oluşturacak parçaların türünü tartışmaları gereken aşamadır. Mamulün tasarımı aşamasında tedarikçilerle birlikte çalışmak oldukça fayda sağlamaktadır. Tasarım aşamasında verilen kararlar, mamulün geri kalan tüm yaşam dönemi boyunca tasarımını satışlarını, maliyetlerini ve kalitesini etkileyebilir.

Mamuller eğer geliştirme aşamasında iyi tasarlanırlarsa, üretim aşamasında az sayıda tasarım değişikliği gerektirirler. Tasarım değişikliği yapılması, üretim akışına ait belgelerin yeniden düzenlenmesi, işçilerin değişikliğe alışmaları, makine ayarlarının değişmesi gibi ek maliyetlere katlanılmasına neden olur.

ÜYS maliyetleme yaklaşımı bir mamulün bütün yaşam dönemi boyunca gerçekleşen faaliyetlerle ilgili maliyetlerin toplanması temeline dayanır. Yaşam dönemi maliyetleri bir mamulün yaşam dönemi boyunca onunla ilişkili olan tüm maliyetlerdir. Bu maliyetler; geliştirme (planlama tasarlama ve deneme), üretim (dönüştürme faaliyeti) ve lojistik destek (reklam, dağıtım, garanti vb.) gibi maliyetleri içerir¹⁰⁴ .

Başka bir ifade ile yöntemin amacı ele alınacak olursa; mamul yaşam seyrinin değişik aşamalarında, işletmenin alacağı en uygun pazarlama ve üretim kararlarıyla işletmeye en yüksek karı sağlayabilmektir. Pazarlama yönetiminin yukarıda sözü edilen dört aşama süresi boyunca satış gelirlerini arttırabilmek için alabileceği başlıca kararlar şu şekilde sıralanabilir: Mamul çeşitliliğinin azaltılması veya çoğaltılması, mamul kalitelerinin yükseltilmesi, fiyat farklılaştırılması, satış sonrası hizmetlerin geliştirilmesi, reklam harcamalarının arttırılması. Bu tür kararlar reklam gibi bazı pazarlama giderlerini de arttırabileceği gibi, üretim maliyetlerini de önemli ölçüde etkileyebilir. Bu maliyetler

¹⁰⁴ Tek, a.g.e., s. 416.

yeni mamul çeşitleri geliştirme veya eski mamulleri iyileştirme maliyetleri, depolama ve müşterilere hizmet maliyetleri olabilir¹⁰⁵.

ÜYS yaklaşımının başlıca yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁰⁶

- Yaklaşım mamul yaşamlarının sınırlı olduğunu gösterir.
- Yaşam dönemi boyunca mamullerin karlarının öngörülebilir bir seyir izlediğini açıklar,
- Her aşamada mamullerin farklı bir pazarlama, üretim, finansman şekli gerektirdiğini ortaya koyar,
- Mamul ve pazar dinamiklerini ortaya çıkarır,
- Bir planlama aracı olarak da firmanın mamul performansını, geçmişte pazara sunulmuş benzer nitelikteki mamullerle karşılaştırılarak, ölçme olanağı verir.

2.2.1.2. Stratejik Maliyetleme Açısından ÜYSM

Stratejik maliyet yönetiminde piyasadaki rakiplere ve herhangi bir nedenle ilişkili olduğu işletmelerin durumuna göre strateji belirlemede, işletmenin çeviklik kabiliyetini arttırmak ve maliyetleri kontrol altında tutmak amaçlanmaktadır. İşletme çevresiyle bir bütün olarak düşünülmektedir. Maliyeti düşürmek amacıyla, tedarikten satışa kadar olan süreç için gerçekleşen katma değer yaklaşımının yetersiz kalmakta olduğu vurgulanmaktadır. İşletmenin maliyetlerini istediği seviyede kontrol edebilmesi için katma değer yaklaşımından daha geniş bir yelpazede satıcılar, alıcılar ve rakiplerin

¹⁰⁵ Bursal ve Ercan, a.g.e., s. 334.

¹⁰⁶ Tek, a.g.e. s. 416.

de dâhil olduğu değer zinciri üzerinde stratejik konumun belirlenmesi ve maliyet etkenlerinin analiz edilmesi gerekmektedir.

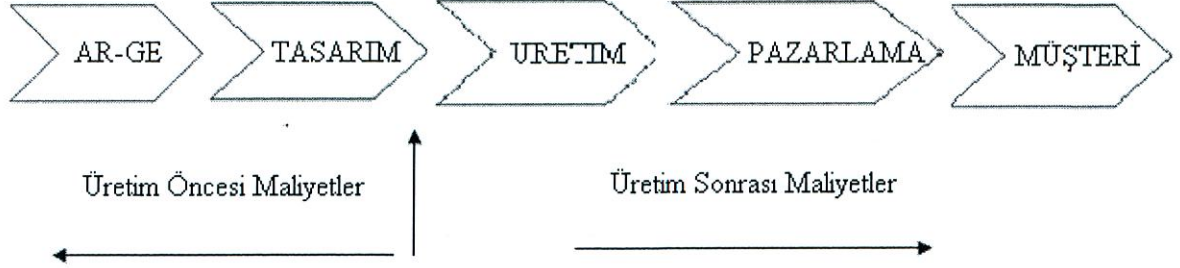
ÜYSM yönteminin temel düşüncesi; maliyetlerin çok önemli bir kısmının, bu maliyetlere katlanmaya başlamadan önce üstlenildiğidir ve bu düşünceye odaklanması, yönetime büyük bir ayrıcalık kazandırmaktadır¹⁰⁷.

Genellikle, ürün yada hizmet maliyetleri aylık, yıllık gibi kısa dönemler için ölçülmektedir. Yaşam seyri maliyetleme ise, uzun vadeli bir bakış açısı sağlamaktadır. Çünkü, ürünün yada hizmetin yaşam seyrinin tümünün maliyetiyle ilgilenmektedir (**Şekil 2**). Böylelikle; ürün/hizmet maliyeti ve karlılığı hakkında daha geniş bir bakış açısı sağlamaktadır. Örneğin, tasarım maliyetlerine yapılan düşük miktarda bir yatırım nedeniyle, dikkatsiz tasarlanmış bir ürün için yaşam seyrinin, ilerleyen safhalarında, önemli ölçüde büyük tutarlarda pazarlama ve hizmet maliyeti söz konusu olabilir. Yöneticiler, ürünün yalnız üretim maliyetleriyle değil, tüm yaşam seyrini kapsayan toplam maliyetleriyle ilgilenmek durumundadırlar. Ürünün yaşam seyrindeki toplam maliyetler üç bileşene bölünerek incelenebilir. Bunlar; üretim öncesi maliyetler (Ar-Ge ve tasarım), üretim maliyetleri (satın alma, direkt üretim maliyetleri, indirekt üretim maliyetleri) ve üretim sonrası maliyetlerdir (pazarlama ve dağıtım, servis ve garanti)¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Burcu Demirel Utku, "Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Yaşam Seyri Maliyetleme", *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 11, S: 140, Ağustos 2009, s. 9, <http://www.mevzuatdergisi.com/2009/08a/01.htm>, (E. T.: 26/10/2010).

¹⁰⁸ Utku, a.g.m., s. 10.

Şekil 2: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi



Kaynak: Burcu Demirel Utku, a.g.m., s. 10.

2.2.1.3. Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle ÜYSM Yaklaşımının Karşılaştırılması

Aşağıdaki tablo yardımıyla geleneksel maliyet yöntemleri ile ÜYSM yaklaşımı arasındaki belirgin olan farklar ortaya konulmaya çalışılmıştır

Tablo 3 Geleneksel Maliyet Yöntemleri İle ÜYSM Yaklaşımının Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyet Yöntemleri	Ürün Yaşam Seyrinde Maliyetleme Yaklaşımının
Mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini, dönem gideri kabul eder	Mamul geliştirme ve lojistik destek maliyetlerini, mamul maliyetine yükler.
Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sadece üretimle ilgili maliyetleri dikkate alır.	Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında mamulle ilişki kurulabilen tüm maliyetleri (dönem gideri de dâhil) dikkate alır.
Dönemsel raporlamayı ele alır.	Ürün yaşam seyrince raporlamayı ele alır.
Sadece üretim aşamasında maliyetlerin kontrolüne önem verir.	Geliştirme aşamasından maliyet yönetimine önem verir.

Kaynak: <http://müsavir.net/mamul-yasam-donemi-maliyetleme.html/> (E. T.: 26/10/2010)

2.2.2. HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

Küreselleşen dünya ekonomisinde; sürekli artan rekabet karşısındaki kâr arayışları yeni yöntemler geliştirilmesine neden olmuştur. Japon bilim adamları tüm dünyadaki rakiplerine karşı yeni maliyet yöntemleri geliştirip, firmalarında yeni maliyet yöntemlerini kullanmaktadırlar. “Hedef maliyetleme”; bu yöntemlerden bir tanesidir.

Rekabetçi ortamlarda başarılı olmak isteyen işletmeler için geçerli olan soru artık “Maliyetim bu kadar olduğuna göre satış fiyatım ne olmalıdır?” sorusu değil, “Ancak bu fiyattan satabileceğime göre kâr edebilmem için maliyetim en çok ne olmalıdır?” sorusudur¹⁰⁹.

2.2.2.1. Hedef Maliyetlemenin Tanımı ve İlkeleri

Japon kökenli olan Hedef Maliyetleme Yöntemi (Target Costing), Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management) olarak da adlandırılmaktadır. Stratejik maliyet yönetiminin bir enstrümanı olarak performansa dayalı maliyet planlama ve kontrolü olarak da tanımlanan HMY; işletmelerin rekabet gücünü artırmak için, ürettikleri ürünle ilgili faaliyetlerinin pazara dayalı ve maliyet odaklı olarak yönetilmesini sağlar¹¹⁰.

Hedef maliyet, hedef bir pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre hesaplanan, pazar bazlı maliyettir¹¹¹. Hedef maliyetleme; bir taraftan kalite, güvenlik ve diğer müşteri ihtiyaçlarını sağlarken; diğer taraftan üretime dönük prototip hazırlama, araştırma ve geliştirme, mamul planlama safhalarında maliyeti düşürmek için akla gelen tüm fikirleri, tetkik etmek suretiyle yeni mamullerin yaşam seyri maliyetlerini

¹⁰⁹ Turan Öndeş, Muhammed Ardıç, Atakan Öztürk, Bekir Kayacan, Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği, III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi Cilt: 1, Artvin, 2010, s. 248.

¹¹⁰ Öndeş, Ardıç, Öztürk ve Kayacan, a.g.m., s. 249.

¹¹¹ Münir Şakrak, “Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar”, Yasa Yayınları, Yayın No: 80, 1998, s. 72.

azaltmayı amaçlayan bir faaliyet olarak tanımlanabilir. Bu tanımı yapan Kato, hedef maliyetlemenin sadece bir maliyet azaltma tekniği olmadığını aslında onun kapsamlı stratejik bir kâr yönetim sisteminin parçası olduğunu vurgulamaktadır¹¹². Hedef maliyetleme sürecinin altı temel ilkedен oluştuğu görölmektedir¹¹³.

- Fiyata göre maliyetleme ilkesi,
- Müşteri üzerinde odaklaşma ilkesi,
- Mamul tasarımı üzerinde odaklaşma ilkesi,
- Geniş kapsamlı katılım ilkesi,
- Yasam seyrince maliyeti düşürme ilkesi,
- Değerler zinciri ile ilgilenme ilkesi

2.2.2.2. HMY'nin Amacı Ve Özellikleri

Hedef maliyetleme yaklaşımının başlıca ve önemli amacı; toplam mamul maliyetlerinin, işletmenin pazara girmesi, pazarda kalması ve karlı olarak rekabet etmesini mümkün kılacak tutarda veya bu tutardan daha alt seviyelerde gerçekleşmesini, muhasebe ve mühendislik tekniklerinden faydalanarak sağlamaktır. Ayrıca HM uygulamalarına bakıldığında, yöntemin işletmelerde kurulması ve işletilmesiyle birlikte tüm mamul yaşam dönemi boyunca etkin ve stratejik bir maliyet yönetimi gerçekleştirildiği görölmektedir.

¹¹² Ali Altınbay, "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistem ve TMMT Uygulaması", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:16, Aralık 2006, s. 142.

¹¹³ Şakrak, a.g.e., s. 91-92.

HMY, kaliteyi koruyarak ya da iyileştirerek toplam maliyetleri düşürmektir. Birçok Japon işletmesinde HMY, aynı zamanda stratejik kar planlamada kullanılmaktadır. Maliyet düşürme, kalıcı ve en yüksek kalitede, toplam maliyetleri (Üretim, Satış ve Dağıtım, Yararlanma maliyetleri dâhil) azaltmaktır. Stratejik kâr planlaması ise üretim ve tasarım faktörleriyle satış bilgilerinin bütünleştirilmesi yoluyla stratejik kâr planlarını düzenlemektir¹¹⁴.

HMY' nin amaçlarıyla ilgili olarak işletmelerde farklı görüşler vardır. Burada hem HMY ve hem de Standart Maliyet Sistemi (önceden maliyet saptama) maliyet yönetiminin enstrümanı olarak kabul edilerek, HMY ve standart maliyet sistemi ilişkisi açıklanacaktır. Böylece HMY'nin amaçlarıyla birlikte, yöntemin farkları ve benzer özellikleri de ortaya konulmaya çalışılacaktır.

- HMY ürün planlama ve taslaklama safhasında kullanılmaktadır: HMY ve standart maliyet sistemi ürün yaşam döneminin değişik safhalarında uygulanmaktadır. Standart maliyet sistemi üretim sürecinde kullanılmaktadır, ancak HMY ile aynı zamanda kullanılmamaktadır¹¹⁵.

- HMY, maliyet düşürmeye yönelik bir enstrümandır: Maliyet yönetimi iki alanda uygulanmaktadır. 1) Maliyet Düşürme (ya da Maliyet Planlama) ve 2) Maliyet Kontrolleri. Standart maliyet sistemi, başlıca olarak maliyet kontrollerinde uygulanırken, HMY birincil olarak maliyet planlama (HMY Japonca'dan maliyet planlama olarak bile çevrilmektedir) için kullanılmaktadır¹¹⁶.

- HMY, pazardan zorlanan bir yöntemdir: Standart maliyet sistemi, temel olarak üretim ve teknoloji nedeniyle uygulanırken HMY, pazardan zorlanan ve pazar payını artıran bir güçtür. Doğal olarak HMY, sadece teknolojiyi artırıcı bir yöntem olarak da

¹¹⁴ Öndeş, Ardıç, Öztürk ve Kayacan, a.g.m., s. 249.

¹¹⁵ Ali Alagöz ve Yunus Ceran, Stratejik Maliyet Ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management), 2009, s. 64.

¹¹⁶ Alagöz ve Ceran, a.g.m., s. 64.

kullanılmaktadır. Burada HMY'nin başarısı için işletmenin sıkı bir ilişki içinde stratejiye yönelik olması aynı zamanda büyük önem arz etmektedir¹¹⁷.

- HMY'nin öncelikle kullanıldığı alanlar çok çeşitli mamulü, birçok parçayı birleştirerek nispeten ufak partiler halinde üreten sanayi kollarıdır. Yani, montaj endüstrisinde daha çok kullanılmaktadır¹¹⁸.

- Hedef maliyetleme, maliyet ve kâr planlamasında işletmelerin kullanabileceği bir teknik olarak önem kazanmıştır¹¹⁹. Pazarlama ve maliyetler konusunda önemi anlaşılmaya başlanan iki önemli gerçek hedef maliyetlemenin ortaya çıkmasında pay sahibi olmuştur. Bunlardan ilki "fiyat pazarda belirlenmektedir ve işletmeler fiyat üzerinde sandıkları kadar belirleyici bir etkiye sahip değildirler" gerçeğidir.

- HMY'nin kullanımıyla maliyetlerin düşürülmesini sağlamak ürün yaşam dönemi safhalarında (ürün geliştirme, pazar ve satış sonrası sorunlar ve hizmetler dönemlerinde) ürün maliyetlerinin artmasına paralel olarak ürünleri mal ve hizmetleri, müşterilerin arzu ve isteklerine olanaklı olan en erken zamanda uyarlanılmalıdır. Böylece; özellikle ürün geliştirmedeki hatalardan, eksikliklerden kaçınmak ve bu nedenle; istenilmeyen ya da pahalı olan fonksiyonlara, yüksek maliyetlerle daha doğrusu fiyatlarla ulaşma dolayısıyla ürünleri pazardan yönetmek amaçlanmaktadır. Ayrıca tüm işletme faaliyetlerini geniş bir biçimde maliyetlere yönelik olarak pazardan yönlendirmek ve işletmenin rekabet gücünü yükseltmektir¹²⁰.

- Ürün kararları HMY'nin şu formülüne göre alınmaktadır¹²¹:

¹¹⁷ A. e., s. 65.

¹¹⁸ C. Gökhan Bahşi, Ahmet Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:1, Sayı:4. s. 52.

¹¹⁹ Zeki Şimşek ve Yücel Arıçay, "Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Yaklaşımı", İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Yıl:13, Sayı:143, 1998, s. 243.

¹²⁰ Reşat Karcıoğlu, Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayın Dağıtım, 2000, s. 177.

¹²¹ John J Dutton ve Mark Ferguson, "Target Costing at Texas Instruments", Journal of Cost Management, Vol:10, No:3, New York, Fall-1996, s. 34-38

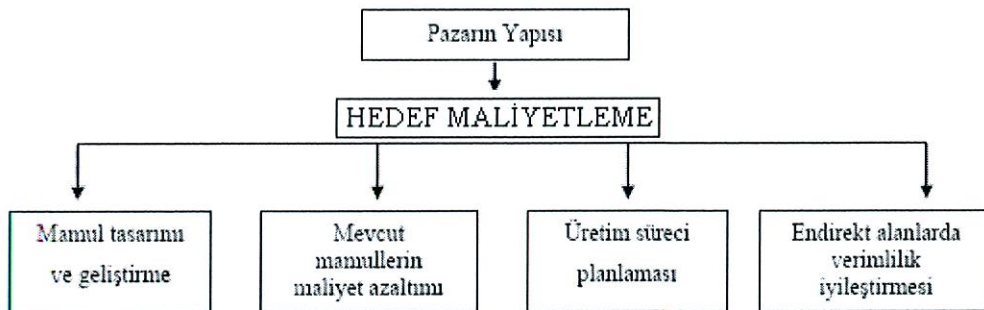
Hedef Maliyet = Beklenen Satış Fiyatı – Hedef kâr

2.2.2.3. Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları

Yöntemin üretime yönelik faaliyet gösteren işletmelerin tamamında uygulanması mümkün görünmekle birlikte, her işletme için farklı kullanım amaçları gösterebilmektedir. Bunlar¹²²;

- Mamul tasarımı ve geliştirme,
- Mevcut mamullerin maliyet azaltımı,
- Üretim süreci planlaması ve
- Endirekt alanlarda verimlilik iyileştirmesidir.

Şekil 3: Hedef Maliyetlemenin Kullanım Alanları



Kaynak: Alkan, a.g.e., 59.

Yöntemin en etkin şekilde kullanıldığı alan gelecekteki mamul maliyetlerinin yönetilmesidir. Bununla birlikte müşteri ihtiyaç ve isteklerini daha etkili olarak yerine

¹²² Hasan Alkan, Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2003, s. 59.

getiren mevcut mamul niteliklerine odaklanarak mamulün devamlılığını sağlamaya yönelik bir çaba olarak da kullanılabilir. Ayrıca, hedef maliyetleme bir üretim sürecinde takım çalışması gibi yollarla performans iyileştirme ve maliyet azaltmaya da yardımcı olabilmektedir.

Hedef maliyetlemenin son kullanım alanı ise, endirekt faaliyet alanlarının öneminin artması sonucunda piyasa ihtiyaçlarına paralel olarak mamullerin yeniden tasarlanması amacıyla kullanımıdır. Bu kullanım alanı işletmede faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi prensiplerinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır¹²³.

Hedef maliyetlemenin amacı her işletme için farklı olabilir. Bu hedefler piyasa gerekleri temelinde hedef maliyetlemeyi ortaya çıkarır. Hedef maliyetleme ise ürün tasarımı ve geliştirme, mevcut ürünlerin maliyetini azaltma, üretim süreci planlaması ve endirekt alanlarda verimlilik iyileştirmesi gibi kullanım alanlarında ortaya çıkar¹²⁴.

Hedef maliyetleme çok çeşitli parçayı birleştirerek küçük partiler halinde üreten sanayi kollarında kullanılabilir. İlk kez 1965 yılında Toyota'da uygulanmıştır. Hedef maliyetleme özellikle Japonya'da yoğun bir uygulama alanı bulmuştur. Bu yöntem, kesikli üretim sürecine, kısmen kısa ürün hayat döngüsüne ve düzenli model değişikliklerine sahip firmalarca geliştirilmiş ve genellikle bu tip firmalarca uygulanmaktadır.

Hedef maliyetleme Japonya dışında bazı Amerikan ve Avrupa şirketlerince de uygulanmış ve bu işletmelerin yerel ve küresel pazarlardaki başarısına önemli katkılarda bulunduğu gözlenmiştir. Ancak yöntemin tüm uygulamaları başarılı olmamaktadır. Nitekim, Fortune-500 (1995-1996) listesindeki Amerikan şirketleri üzerinde yapılan bir araştırma, sistemin Amerika'daki uygulamalarının genellikle başarısız olduğunu göstermektedir. Almanya'da ilk olarak otomotiv sektöründe uygulanan hedef

¹²³ Alkan, a.g.e., s. 60.

¹²⁴ Fatih Coşkun Ertaş, "Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C: 12 Sayı:1-2., 1998, s. 286.

maliyetleme uygulamalarından istenilen düzeyde başarı elde edilemediği gözlenmiştir¹²⁵.

2.2.2.4. Hedef Maliyetleme İle Geleneksel Maliyetlemenin Karşılaştırılması

İşletme kârlarının planlamasında kullanılan bir yaklaşım olan “maliyet artı” yaklaşımı, gelenekselliği temsil eden bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda, öncelikle üretim maliyetleri belirlenmekte ve bu maliyetlerin üzerine bir kâr payı eklenerek satış fiyatı elde edilmektedir. Eğer piyasa bu fiyatı ödemek istemiyorsa, işletme maliyet düşürme yollarını aramaya başlamaktadır. Oysa hedef maliyetleme yaklaşımında, önce piyasa fiyatı ve mamul için planlanmış bir kâr payı ile başlanmakta daha sonra da “kabul edilebilir bir maliyet seviyesi” (allowable cost) oluşturulmaktadır. Hedef maliyetleme ile Maliyet Artı yaklaşımlarının karşılaştırılması aşağıda Tablo 4 ’te gösterilmektedir.

Tablo 4 Maliyet Artı ile Hedef Maliyetleme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Maliyet Artı	Hedef Maliyetleme
Pazar faktörleri, maliyet planlamasının bir parçası değildir	Rekabete dayalı Pazar faktörleri, maliyet planlamasını yönlendirir.
Maliyetler fiyatı belirler.	Fiyatlar maliyetleri belirler
Maliyet düşürmenin odak noktası, kayıplar ve verimsizliktir.	Maliyet düşürme için anahtar, tasımdır
Maliyet düşürmeyi yönlendiren müşteriler değildir.	Maliyet verileri, maliyet düşürmede rehberdir.
Maliyet düşürmede maliyet muhasebesi bölümü sorumludur.	Çok fonksiyonlu katılımı olan gruplar maliyet düşürmede sorumludur.

¹²⁵ Orhan Savaş, “Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı 20, 2003, s. 183.

Satıcılar ile mamul tasarımından sonra ilgilenilir.	Satıcılar ile tasarım öncesinden ilgilenir.
Müşterilerce ödenen fiyatın, en aza indirilmesi hedeflenir.	Müşterilerin, sahiplik maliyetlerinin toplamının düşürülmesi hedeflenir.
Maliyet planlamasında, değer zinciri ile çok az ilgilenilir ya da göz ardı edilir.	Maliyet planlamasında değerler zinciri ön planda tutulur.

Kaynak: Altınbay, a.g.m., 143.

2.2.2.5. Değer Mühendisliği

Hedef maliyetleme ile birlikte anılan ‘Değer mühendisliği’ kavramı; bazı kaynaklarda “fonksiyon analizi”, “değer analizi” veya değer yönetimi olarak da ifade edilen bir kavram olmakla birlikte aslında, değer analizinden bazı farklılıklar göstermektedir. Her iki teknikte de ortak amaç, mamulleri, süreçleri ve servisleri analiz ederek bu fonksiyonların istenilen performansta, sağlamlığında, devamlılığında, kalitesinde, güvenilirliğinde, dönüşebilirliğinde ve kullanılabilirliğinde eksilme olmadan toplam maliyetlerin minimizasyonunu sağlamak olmasına rağmen, aralarında zamanlama bakımından fark bulunmaktadır. Değer mühendisliği yeni bir mamulün tasarım aşamasında uygulanırken değer analizi, genellikle üretim başladıktan sonra yani, mevcut mamul için uygulanmaktadır

Değer mühendisliği tekniğinin özü, sistematik olarak, bir mamulün maliyetini etkileyen tüm faktörlerin incelenmesi ve böylelikle de kabul edilebilir maliyet ve istenen kalite ve güvenilirlik standartları düzeyindeki mamul hedeflerini karşılayacak yöntemlerin bulunmasına dayanmaktadır.

Nitekim; Japon değer mühendisliği programlarının önemli bir yönü olarak, bu programların hedefinin yeni mamullerin maliyetlerini en aza düşürmek değil; belirli bir maliyet düşürme düzeyine ulaşmak olduğu vurgulanmaktadır. Bu kapsamda değer mühendisliğinin özünde, iki basit eşitlik yatmaktadır.

1) Değer = Fonksiyon / Maliyet

2) Beklenen Değer = Beklenen Yarar / Fiyat

İlk eşitlik, üreticinin bakış açısını yansıtırken, ikinci eşitlik ise müşterilerin bakış açısını yansıtmaktadır. Bu eşitliklerde maliyet ve fiyat aynı içsel ve dışsal rolleri oynamaktadır. Böylelikle de değer mühendisliği uygulamalarının yoğun olarak tüketici analizleri ve tüketici tatminini sağlamak üzere geliştirilmiş diğer çeşitli tekniklerle bütünleştiği ortaya konmaktadır. Özetle, değer mühendisliği programları mamullerin maliyetleri üzerinde belirleyici olan nihai kalite ve beklenen işlevler üzerinde yoğunlaşmaktadır¹²⁶.

2.2.3. TAM ZAMANINDA ÜRETİM MALİYET YÖNTEMİ (TZÜ-JIT)

Tam zamanında üretim ilk defa Toyota başmühendisi Taiichi Ohno tarafından geliştirilerek uygulamaya konulmuştur. Japonların II. Dünya Savaşı sonrasında içinde buldukları ekonomik şartlarda ortaya çıkmış bir yöntemdir. Savaştan sonra, zaten sınırlı olan doğal kaynaklara, işgücü ve sermaye kaynaklarının da yetersizliği ilave edilince Japonya, iktisadi varlığını devam ettirebilmek için sınırlı durumdaki kaynakları mümkün olan en düşük maliyetle kullanmayı öğrenmek durumunda kalmıştır. Bir felsefe olarak da ifade edilen JIT'in ortaya çıkışında bu tür ihtiyaçlar önemli yer tutmaktadır.

1971 petrol krizi sonrasında JIT felsefesinin önemi diğer Japon işletmelerince de anlaşılmış ve ülke genelinde uygulama alanı bulmuştur. Bu felsefeye dayalı üretim 1980'lerin başından itibaren Amerika ve Avrupa'da da uygulanmaya başlanmış ve hızla bütün dünyaya yayılmıştır. Bugün dünyaca ünlü General Motors, Apple Computer ve IBM firmaları bu yöntemi uygulamaktadırlar. Japon şirketlerinin başarılı olması, JIT üretim sistemine olan ilgiyi arttırmıştır. Ancak Japonya dışında bu sistem, genellikle bir

¹²⁶ Münir Şakrak, "Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye", 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., 1998, s.301-302.

stok kontrol sistemi olarak tanınmıştır. Gerçekte bu yöntem; stoksuz, yani sıfır stokla üretime karşılık gelmektedir. Dolayısıyla diğer stok kontrol sistemlerinden ayrılmaktadır. JIT'i, şirketin bütün bölümlerini etkileyen satın alma, mühendislik, pazarlama, personel, kalite-kontrol, müşteri ve satıcı arasındaki ilişkiyi de belirleyerek israfın azaltılması, verimliliğin artırılması olan bir üretim sistemi olarak tanımlamak mümkündür¹²⁷.

2.2.3.1. TZÜ Tanımı ve Amaçları

Tam zamanında kavramı, gerekli görülen veya talep edilen faaliyetlerin hemen devreye sokulmasını baz alan bir felsefedir. Dolayısıyla TZÜ , bir üretim hattında üretilen bir parçanın izleyen safha tarafından ihtiyaç duyulduğu kadar hemen üretildiği bir sistem olarak tanımlanabilir. TZÜ felsefesinin temelini sıfır stok, kısa üretim süreleri, küçük-seri ikmal miktarları ile yüksek kalite ve sıfır hata olmak üzere dört unsur oluşturmaktadır.

Tam zamanında üretim sisteminde, üretim kanban kartları kullanılmaktadır. Kanban: mamul parçaları, kısımlar ve yapısal gruplar hakkında bilgi ve veri taşıyıcı olup, sistemin vazgeçilmez bir unsurudur.

Tam zamanın da üretim sisteminde şunlar amaçlanır¹²⁸;

- Mamul maliyetini azaltmak,
- Mamul kalitesini yükseltmek,

¹²⁷ Azzem Özkan ve Murat Esmeray, "Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak Jit Üretim Sistemi Ve Muhasebe Uygulamaları", Erciyes Üni. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı: 1, 2002, s. 129-130.

¹²⁸ Metin Atmaca, Serkan Terzi, "Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, s. 295.

•Mamulün dağıtım imkânlarını arttırmak (Üretimde oluşan talep dalgalanmalarının azaltılması ve düzgün bir üretim akışına ulaşılması).

Ayrıca bu amaçlara aşağıda ki maddeler de ilave olarak ele alınabilir¹²⁹.

- Üretimde ara stok düzeylerini aza indirmek,
- Ara stok düzeylerindeki değişimleri minimuma indirerek envanter kontrolünü kolaylaştırmak,
- Merkeziyetçilikten uzak bir kontrol sistemi ile etkin kontrol sağlamak,
- Fire oranını azaltmaktır.

TZÜ; gerekli mamullerin gerekli miktarlarda, gerekli zamanlarda üretimidir. TZÜ, üretilmesi planlanan mamulleri satılabileceği kadar, satılabileceği zamanda üretir. TZÜ, stokta gerektiği zaman gerekeni bulundurmaktır¹³⁰.

TZÜ, değer oluşturmeyen tüm faaliyetlerin ortadan kaldırılması, yüksek kalite hedefi, sürekli iyileştirme hedefi, değer oluşturan faaliyetlerin kolaylaştırılması ve ön plana çıkartılmasında yoğunlaşma gibi faaliyetler ele alınarak üretim sürecinin iyileştirilmesidir.

¹²⁹ Yükçü, a.g.e., s. 789.

¹³⁰ Hülya Tütek ve Semra Öncü, "JIT Felsefesinin İşletme Fonksiyonları Ve verimlilik Üzerinde Etkileri", Verimlilik Dergisi, S: 4, 1992, s. 84-85

2.2.3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından TZÜ Felsefesi ve Maliyetlemesi

Tam zamanında felsefesi, işletmelerin işletme fonksiyonları ve yönetim anlayışında önemli düzeyde değişikliklere neden olmuştur. Bunun sonucunda da maliyet ve yönetim muhasebesinin bu yapıya adapte olması zorunluluğu doğmuştur. TZÜ (JIT) felsefesinin neden olduğu değişiklikler aşağıdaki gibi sıralanabilir¹³¹:

- Direkt maliyet unsurlarında artışlar meydana gelmiştir.
- Maliyet merkezleri otomasyona dayalı saptanmaktadır.
- Endirekt maliyetlerin mamule yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarında değişimler ortaya çıkmıştır.
- Satın alma fiyat farkının önemi azalmıştır.
- Satın alınan hammadde ve malzemelerin işletme içi muhasebe sistemleri kapsamında raporlanmasındaki detaylarda ve raporlama sıklığında azalışlar meydana gelmiştir.

Aşağıdaki şekilde dikkat edildiğinde JIT üretim sistemi ve muhasebesinin en önemli yönünün, özel bir depo muhasebesinin olmadığı ve iş siparişlerinin veya hammadde malzeme ile direkt işçiliğin, üretim süresi boyunca ayrıntılı bir şekilde izlenmesine ilişkin bir faaliyetin olmadığı görülmektedir¹³².

JIT ortamında maliyetleme yöntemi olarak esas alınan yaklaşım geriye dönük (backflush) maliyetleme yöntemidir. Bu maliyetleme yöntemi, tam zamanında

¹³¹ Atmaca ve Terzi, a.g.m., s. 296.

¹³² Özkan ve Esmeray, a.g.m., 136.

ortamında kullanılan standart maliyet bilgilerini esas alan ve maliyet muhasebesi kayıtlarını azaltan bir maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilir¹³³.

Geriye dönük maliyetleme yöntemlerinin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür¹³⁴:

- Stok maliyetleri geriye doğru belirlenmektedir. Maliyetlemede, çıktılar üzerine odaklanılmakta, sonradan geriye dönülerek maliyetler, stoklar ve satılan mamuller arasında paylaştırılmaktadır.

- Standart maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

- Partiler halinde üretim ve teslim yapılmaktadır.

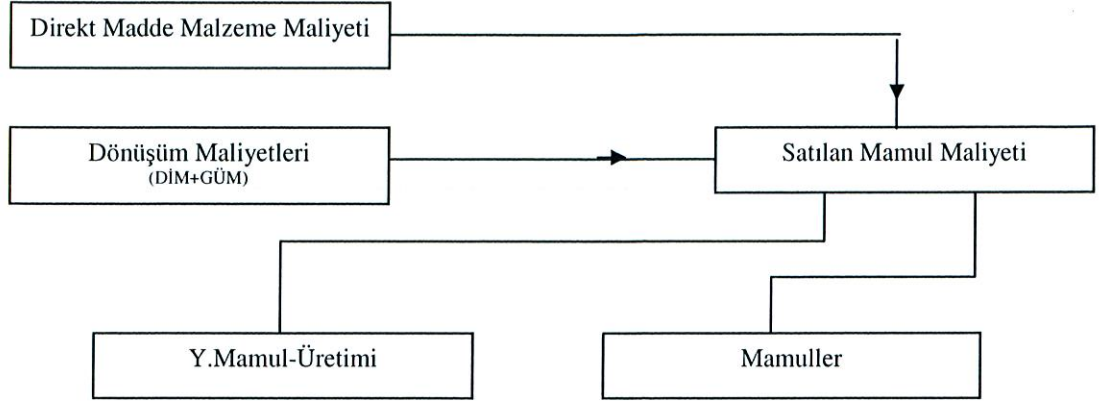
- Maliyet sapma analizleri azaltılmakta veya ortadan kaldırılmaktadır. Stokların asgari düzeyde olduğu düşünüldüğü için stoklarla ilgili çok detaylı bilgi (stok kartları vb.) tutulmamaktadır.

- Yarı mamullerin kesinlikle bulunmadığı varsayılmakta, dolayısıyla üretim aşaması ile ilgili hesaplama yapılmamaktadır. Maliyet hesaplama ve kayıtları ya üretim tamamlanana kadar ya da mamuller satılana kadar ertelenmektedir. Geriye dönük maliyetleme yönteminde maliyet kayıtları, daha basitleştirilmiş ve sadeleştirilmiş hale getirilmektedir. Geriye dönük maliyetleme yöntemindeki işlem akışı aşağıdaki gibidir.

¹³³ Atmaca ve Terzi, a.g.m., s. 296.

¹³⁴ Atmaca ve Terzi, a.g.m., s. 297.

Şekil 4: Geriye Dönük (Backflush) Maliyetleme



Kaynak: Atmaca ve Terzi, a.g.m., s. 297.

2.2.3.3. Geleneksel Muhasebe ile JIT Muhasebesinin Maliyet Muhasebesi Açısından Karşılaştırılması

Kalite ve üretim kontrol sistemi olarak geleneksel uygulamalardan farklı bir yapıya sahip ve esas itibarıyla farklı bir imalat türü olan JIT'e göre yeni maliyet muhasebesi yöntemleri geliştirilmektedir. Söz konusu değişimlerin temelindeki nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir¹³⁵.

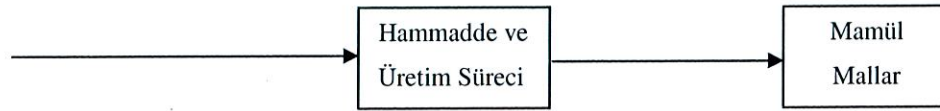
¹³⁵ Karcioğlu, a.g.e., s. 219

Şekil 5: TZÜ Felsefesi Açısından Maliyetleme

Geleneksel Üretim Yöntemi



JIT Üretim Yöntemi



Kaynak: Özkan ve Esmeray, a.g.m., 136.

Mamul maliyetlerinin daha gerçekçi şekilde saptanması: Muhasebe sistemi, yöneticilerin temel mamul maliyeti bilgi kaynağı olmaktadır. Bu nedenle; mamul maliyetlerinin doğru olarak hesaplanması fiyatlama, mamul karışımı ve maliyet tabanlı ödemelerin bulunduğu sözleşmeler ile ilgili daha etkin kararlar alınmasına olanak verir.

Fiili maliyetlerin daha etkin bir şekilde kontrol edilmesi: JIT felsefesi, ayrı ayrı ve bölümsel maliyetler yerine bir bütün olarak işletmenin tümü ile ilgili toplam maliyetlerin azaltılmasını amaçlar.

Muhasebe sistemi maliyetlerin azaltılması: JIT'in esasını oluşturan, tüm faaliyetlerin basitleştirilmesi anlayışı muhasebe sistemine de yansiyarak söz konusu

sistemin maliyetini azaltmaktadır. Yukarıda belirtilen nedenlerin maliyet muhasebesine etkileri aşağıdaki biçimde gerçekleşebilir.

Maliyetlerin direkt olarak izlenebilirliğinin sağlanması: Mamullerde doğrudan dağıtım yapacak maliyet türü sayısının artması, JIT'in mamul maliyetlerini saptamada en önemli etkisi olmaktadır.

Personel ölçütlerinin değişmesi: JIT uygulamaları toplam maliyet yönetimini ön plana çıkarmış ve buda performans ölçü sistemlerinin değişmesine neden olmuştur.

2.2.4. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ

İleri üretim teknolojileri ile üretim yapılan ortamlarda mamul maliyet yapısı içinde geçmişte çok önemli paya sahip olmayan genel üretim maliyetleri, oldukça önemli bir paya sahip olurken, direkt işçilik maliyetlerinin payı oldukça azalmıştır. Böyle bir ortamda, genel üretim maliyetlerinin geleneksel hacim tabanlı maliyetlemeye göre, mal ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi çarpık maliyetlemeye ve yanıltıcı maliyet bilgileri üretmeye neden olmuştur. Bu çarpıklığı ortadan kaldırmak için yapılan çalışmalar sonucunda da faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Toplam maliyetler içinde, genel üretim maliyetlerinin önemli bir paya sahip olduğu ve birden fazla türde mal ve hizmet üreten tüm işletmelerde uygulanmasının faydaları tartışma götürmeyen bir gerçektir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, öncelikle mal üreten işletmeler için tasarlanmış olmasına rağmen, günümüzde önemli bir sektör haline gelen hizmet sektöründe faaliyet gösteren hizmet üretim işletmelerince de kullanılmaktadır.

İleri üretim teknolojileri ile üretim, üretim yapısını dolayısıyla mamul maliyet yapısını önemli şekilde değiştirmiştir. İleri üretim teknolojilerinin yer aldığı ileri üretim ortamlarında, direkt işçilik maliyetlerinin önemi azalırken, genel üretim maliyetlerinin önemi artmıştır. Toplam maliyet içinde, direkt işçilik ile direkt ilk madde ve malzeme maliyet unsurlarının egemen olduğu dar bir mamul yelpazesi içinde üretim

yapılmaktadır. Bu ortamlarda tasarlanan geleneksel mamul maliyetleme yöntemlerinin; bugün toplam maliyet içinde direkt ilk madde ve malzeme ile genel üretim maliyet unsurlarının egemen olduğu, çok geniş bir mamul yelpazesi içinde, farklı hacim, parti sayısı ve karmaşıklıkta üretim yapılan ileri üretim ortamlarında hatalı maliyet bilgileri elde edilmesine neden olması¹³⁶, bu yöntemlerin sorgulanmasına neden olmuştur.

2.2.4.1. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Tanımı

FTM adından da anlaşılacağı gibi faaliyetler üzerinde yoğunlaşan bir sistemdir. Mamul maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyetleri kullanan bu sistem, gelişim süreci içinde kullanım amaçlarına göre değişik şekillerde tanımlanmıştır.

Genel anlamda faaliyete dayalı maliyet sistemi, bir işletme bünyesindeki faaliyetlerin maliyetini hesaplayan ve bu maliyetleri mamullere ve müşterilere yansıtan bir muhasebe teknolojisi olarak tanımlanabilir. Yani yöntemin temel mantığı, faaliyetlerin belirli maliyetle elde edildiği, mamul ve müşterilerin farklı oranda faaliyet tükettiği esasına dayanır¹³⁷. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi aşağıdaki tanımlarda ele alındığı gibi tanımlanabilir.

FTM bir muhasebe sistemi olduğu kadar daha çok işletme stratejisinin bir aracıdır. Dolayısıyla FTM sistemi bir ürün maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin de önemli bilgiler sunar." FTM bu özellikleri ile tanımlanır:

Stratejik, tasarım, faaliyet kontrolü ve mamul grupları ile ilgili tüm kararların alınmasında maliyet bilgisi sağlayan ve bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri, ürünlere ve/veya ürün gruplarına kullandıkları faaliyetler nispetinde tahsis eden bir maliyet

¹³⁶ Selman Aziz Erden,, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", Mali Çözüm Dergisi, S: 64, 2003, s. 1-2.

¹³⁷ Alper Tunga , Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Konpen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri A.Ş Uygulaması, Selçuk Üniversitesi Sos. Bil. Ens. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya, 2004, s. 41.

sistemidir. FTM; işletmedeki kaynaklar, faaliyetler, maliyet nesnelere ve başarı ölçüleriyle ilgili verileri toplayıp bilgiye dönüştürerek; yönetime karar almada destek sağlaması yönünden de bilgi sistemidir¹³⁸.

FTM sistemi, ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışı ile hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir¹³⁹.

Daha geniş bir tanımlama ile FTMS, bir işletmeye ait faaliyetler ve mamuller ile ilgili veri tabanını oluşturan, isleyen ve onu koruyan bir bilgi sistemidir. FTMS, gerçekleştirilen faaliyetleri tanımlar, bu faaliyetlerle ilgili maliyetleri izler ve bu faaliyetlere ait maliyetlerin mamullere yüklenmesinde çeşitli maliyet dağıtım anahtarları kullanır. Bu dağıtım anahtarları, mamullerle ilgili faaliyet tüketimlerini yansıtır¹⁴⁰.

2.2.4.2. FTM Sisteminin Amacı Ve Genel Özellikleri

Planlama ve kontrol hedeflerine ulaşmak için kullanılan yöntem olan FTM sisteminin amaçları ve özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir¹⁴¹:

¹³⁸ Yakup Ülker ve Hüseyin İskender, "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği", Balıkesir Üniversitesi Bandırma MYO Dergisi, C: 8, S: 13, 2007, s. 194.

¹³⁹ Figen Öker, "Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C: 4, S: 4. 2002, s. 32.

¹⁴⁰ Sami Karacan ve Suphi Aslanoğlu, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül 2005, s. 19.

¹⁴¹ Burcu İşgüden, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırılması", Balıkesir Bandırma İ.İ.B.F., Ekim 2008, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/burcuisguden/001> (E. T. : 03/11/2010)

- Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemleri daha çok üretim ya da üretim sürecinin sonucunda elde edilen mamullerin maliyetine yükleme yolu ile aktarılan endirekt maliyetler ile ilgilidir.

- Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sisteminde tüm maliyetler değişken olarak kabul edilir.Sistemin amaçları aşağıdaki gibi ele alınabilir¹⁴².

- Ürün ve hizmet üretiminde artı değer oluşturmeyen faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak veya en aza indirmek,

- Karlılığı artırmak üzere gerçekleştirilen katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında, etkin ve verimli bir bilgi alt yapısı sağlamak,

- Sorunların ana nedenlerinin saptanmasını ve bu etkenlerin düzeltilmesini sağlamak,

- Önyargılar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışlıkları ortadan kaldırmak,

- İşletmenin faaliyet tüketimi, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,

Amaç, doğru maliyet bilgileriyle yanlış kararların sayısının azaltılmasını sağlamak ve mamullerin faaliyetleri kaynakları tükettiği, faaliyetlerinde kaynakları tükettiği gerçeğinden hareketle planlı, kontrollü, ekonomik genel üretim gideri yükleme verileri sağlamaktır

¹⁴² İşgüden, a.g.m. s. 2.

2.2.4.3. FTMS Temel Kavramları

FTM kavramlarının çerçevesinde, yönetim muhasebesinde uygulanacak yeni bir yaklaşımın, faaliyetlere yönelik bilgi tabanı üzerine kurulması zarureti vurgulanmaktadır¹⁴³. FTM ile ilgili diğer kavramlar faaliyet, faaliyet merkezi, maliyet havuzu, maliyet sürücüsüdür. Faaliyet kavramı, işletmede yapılan işleri, faaliyet merkezi, bu işlerin anlamlı bir şekilde birleştirildiği yerleri, maliyet havuzu, bu faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesini, maliyet sürücüsü ise oluşan toplam maliyetlerin birim mamullere aktarılmasında kullanılan dağıtım ölçüleridir

Bu çerçevede FTMS' nin temel kavramları aşağıda inlenmeye çalışılmıştır.

a) Faaliyet Kavramı: Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi, adından da anlaşılacağı gibi, temelde işletme faaliyetlerini esas almakta ve bu sistemi bu kavram üzerinde kurmaktadır. Dolayısıyla, faaliyet kavramı, yöntemin anlaşılması bakımından önemlidir.

Faaliyet kavramının genel anlamı yapılan iş veya etkinlikte bulunma demektir. Ancak işletme açısından faaliyet kavramına çeşitli anlamlar yüklemek mümkündür. Buna göre faaliyet, herhangi bir örgütsel birimde yapılan iş ya da çeşitli iş hatlarından birisi veya örgütsel bir birimde belli bir fonksiyonla ilgili olarak yapılan işlerin bir parçası veyahut da herhangi bir örgüt veya kişi tarafından yapılan işlerin bütünüdür. Bir başka ifade ile faaliyetler bir örgüt içindeki grupların kendi fonksiyonel görevlerini yerine getirmek için gerçekleştirdikleri tekrarlayıcı görevlerdir ve değer zinciri içinde ki tüm adımlarda yer alırlar.

¹⁴³Muhteva.com, "Geleneksel Maliyetleme ve Teknolojik Gelişmelerin Maliyetlere Etkisi" <http://www.muhteva.com/geleneksel-maliyetleme-ve-teknolojik-gelismelerin-maliyetlere-e-t21642.html> (E. T. : 03/11/2010)

Üretim ortamında ise, faaliyetler belirli bir çıktıyı üretmek için kaynakları tüketen süreç olarak ifade edilebilir. Yani, faaliyetler kaynakları veya çeşitli girdileri bir çıktı haline dönüştürür. Dolayısıyla, bir faaliyet işletme amaçlarına ulaşmak için zaman ve kaynakların kullanım şeklini gösterir.

Faaliyetler, işletmelerin yapmakta olduğu işler olup hem üretim sürecini hem de üretim sürecini destekleyen yüzlerce eylemi kapsayacak şekilde çok geniş anlamda ele alınmaktadır¹⁴⁴.

b) Faaliyet Merkezi (Faaliyet Havuzu): Faaliyet merkezi genel olarak; bir işletme için önem taşıyan faaliyetlerin bir arada toplandığı yerler olarak tanımlanmaktadır. Farklı bir ifadeyle faaliyet merkezleri, homojen faaliyetlerin fonksiyonel veya ekonomik olarak gruplanmasıdır¹⁴⁵. Bu durumda işletmedeki faaliyetler çok sayıda olacağından ve hepsinin ayrı olarak izlenmesi ekonomik yönden tutarlı olmayacağından, bu faaliyetlerin birkaç tanesinin birer faaliyet merkezi olarak ele alınacağı konusunda bir karar verilebilir¹⁴⁶.

c) Maliyet Havuzu: Faaliyetlerin tükettiği kaynakların, toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi işlemine, maliyet havuzu oluşturma adı verilir. Faaliyetlerin belirlenmesi işlemi tamamlandıktan sonra sıra bu faaliyetlerin maliyetlendirmesine gelir. Maliyet havuzunun sağlıklı oluşturulabilmesi için temel şart işletmenin faaliyetlerinin, alt faaliyetlerinin ve bunların tükettiği kaynakların neler olduğunun iyi belirlenmesidir¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Ertuş, a.g.m., s. 54-55.

¹⁴⁵ Ahmet Doğan, "Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma", Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 12, 1997, s. 96-97.

¹⁴⁶ Burak Azrova, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002, s. 25.

¹⁴⁷ Arzova, a.g.e., s. 26.

d) Maliyet Sürücüsü: Bu kavram faaliyet maliyetlerini maliyet objelerine yani mamullere aktarmak için kullanılır. Yani maliyet sürücüsü, bir faaliyet icra etmek için ihtiyaç duyulan çaba ya da iş yükünü belirleyen faktörlere verilen isimdir. Faaliyet tabanlı maliyet sisteminde, maliyet sürücüsü, geleneksel sistemdeki dağıtım anahtarları yerine kullanılmaktadır. Maliyet sürücüsü, maliyetlerle mamuller arasında sebep sonuç ilişkisine dayanan gerçek, objektif bir köprü kurmaktadır. Dağıtım anahtarları ise, genellikle subjektif bir maliyet dağıtımını için kullanılır. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, böyle bir subjektif dağıtım yerine, sebep olan faktöre göre maliyet yüklemeyi gerektirmektedir¹⁴⁸.

2.2.4.4. Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı maliyetleme, daha genel üretim maliyetlerinin dağıtımında iki-aşamalı dağıtım sürecini kullanmaktadır. Geleneksel iki-aşamalı dağıtım, üretimi destekleyen faaliyetlerle, üretilen mamuller arasında doğrudan güçlü bir ilişkinin olmadığı temeline dayanır. Bu nedenle, hizmet maliyet yerlerine ait genel üretim maliyetleri, geleneksel iki-aşamalı dağıtım sürecinde, önce üretim maliyet yerlerine dağıtılır. Faaliyet tabanlı maliyetleme bu varsayımı reddederek üretilen mamullerle, yürütülen faaliyetler arasında doğrudan ilişki kuran maliyet etkenlerini harekete geçirir. Maliyet etkenleri, çeşitli mamullerin, her bir faaliyetten ne kadar tükettiğini miktar olarak ölçerler. Daha sonra faaliyet maliyetleri, mamullerin bu faaliyetlerden tükettiği oranda, mamullere dağıtılır. Bu şekildeki dağıtım, geleneksel iki-aşamalı dağıtımda, hizmet maliyet yerlerinden üretim maliyet yerlerine yapılan dağıtım ortadan kaldırır¹⁴⁹. Aşağıdaki Tablo 6 yardımıyla, geleneksel iki-aşamalı dağıtım süreci ile faaliyet tabanlı iki-aşamalı dağıtım süreci yapısal olarak karşılaştırılmaktadır.

¹⁴⁸ Doğan, a.g.m., s.91.

¹⁴⁹ Erden, a.g.m., s. 6.

Tablo 5 Geleneksel Maliyet Yöntemleri ile Faaliyete Dayalı Maliyet Yönteminin Karşılaştırılması

GELENEKSEL İKİ AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI	FAALİYET TABANLI İKİ AŞAMALI DAĞITIM SÜRECİNİN YAPISI
1. AŞAMA DAĞITIM	1. AŞAMA DAĞITIM
Adım 1	
Tüm genel üretim maliyetleri, üretim ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılır.	Tüm genel üretim maliyetleri, farklı maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyet maliyet havuzlarına dağıtılır.
Adım 2	
Hizmet maliyet yeri maliyetleri, üretim maliyet yerlerine dağıtılır.	
2. AŞAMA DAĞITIM	2. AŞAMA DAĞITIM
Maliyetler, üretim maliyet yerleri (bölümsel) yükleme oranlarına göre, mamul veya hizmetlere dağıtılır. Yükleme oranı, her bir üretim yerinde biriken genel üretim maliyetlerinin; o üretim yerindeki, üretim hacmi ile ilişkili hacim tabanlı bir dağıtım anahtarı (ölçüsü) düzeyine bölünmesiyle bulunur.	Maliyetler, faaliyet yükleme oranlarına göre mamul veya hizmetlere dağıtılır. Faaliyet yükleme oranı, her bir faaliyet havuzunda biriken genel üretim maliyetlerinin, faaliyet maliyet etkeni düzeyine bölünmesiyle bulunur.

Kaynak: Erden, a.g.m., s. 7.

2.2.5. TOPLAM KALİTE MALİYETLERİ YÖNTEMİ (TKMY)

Günümüz işletmeleri ürün ya da hizmet kalitesine ek olarak maliyet ve dağıtım konusunda da rekabet gücüne sahip olmak zorundadır. Birçok işletme, kalite geliştirme ve teknoloji konusunda, rakip işletmelerce yapılan her türlü yenilikten etkilenmektedir¹⁵⁰. İşletmelerin, bu yenilikler karşısında varlıklarını sürdürebilmeleri, gelişen teknoloji ortamına hızlı uyum sağlaması ve maliyet sistemini tekrardan gözden geçirmesine bağlıdır. Geliştirilen yeni maliyet sistemlerinden biri de TKMY' dir

¹⁵⁰ Şakrak, a.g.e., s. 121.

2.2.5.1. TKMY Tanımı ve Türleri

. Toplam kalite maliyetleri birçok durumda gerekli tasarruf kaynaklarının başlıca potansiyel verilerini oluşturur. Toplam kalite maliyetleri, işletmelerin ürün veya hizmet kalitesi sorunlarını çözmede kullanılan en önemli araçlardan biridir¹⁵¹.

Toplam kalite maliyetleri, oluşacak hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite gözlemlerinin ve ürünün üretim sürecinde veya üretim sonrası kullanımda görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetler olarak tanımlanabilir¹⁵².

İşletmelerin ürün veya hizmetlerinin kalite uygunluğuna bağlı olarak ortaya çıkan toplam kalite maliyetleri; kalitesiz ürün veya hizmetlerin üretilmemesi için yapılan maliyetlerle, kalitesiz üretimin neden olduğu maliyetler olarak ortaya çıkmaktadır.

Toplam kalite maliyetler aşağıdaki dört gruptaki maliyetleri içerir¹⁵³.

- İçsel başarısızlık maliyetleri,
- Dışsal başarısızlık maliyetleri,
- Ölçme ve değerlendirme maliyetleri,
- Önleme maliyetleri.

Başarısızlık maliyetleri; eksik veya kusurlu ürünlerin değerlendirilmesi, uzaklaştırılması veyahut düzeltilmesi veya değiştirilmesi için gerekli olan maliyetlerdir. Bu maliyetler kendi içinde içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak ikiye ayrılır.

¹⁵¹ A.e., s. 121.

¹⁵² Üstün, a.g.e.. s. 330.

¹⁵³ William Pasewark, "The Evolution of Quantity Control Costs in U S Manufacturing", Journal of Cost Management Vol. 5, Issue 1, 1991, 46-52.

İçsel Başarısızlık Maliyetleri: Müşterilere teslim edilmeden önce ortaya çıkan eksik veya kusurlu ürünlerin neden olduğu maliyetlerdir. Artık; yeniden işleme ve uzaklaştırma maliyetleri bu gruba örnek olarak gösterilebilir.

Dışsal Başarısızlık Maliyetleri: Müşterilere teslimden sonra ortaya çıkan eksik veya kusurlu üretimin neden olduğu maliyetlerdir. Müşterilerin şikâyetleri, garanti kapsamındaki yükümlülükler, satış kaybının maliyetleri örnek olarak gösterilebilir.

Ölçme ve Değerleme Maliyetleri: Ölçme ve değerlendirme maliyetleri çoğu kez muayene ve kontrol maliyetleri olarak ifade edilmektedir. Ölçme ve değerlendirme giderleri müşterilere gönderilecek hatalı ürün sayısını azaltmak için tasarlanır. Ölçme ve değerlendirme teknikleri işletme dışında ortaya çıkacak kusurlu ürün sayısını azaltır. Bununla birlikte, ölçme ve değerlendirme teknikleri işletme içinde ortaya çıkacak kusurlu ürünlerin yeniden işlenmesi gereksinimini ortadan kaldırmamaktadır. Ölçme ve maliyetlerine örnek olarak; kalite kontrol bölümünün muayene giderleri ve aynı zamanda muayene için gerekli bina ve ekipman maliyetleri gösterilebilir.

Önleme Maliyetleri: Önleme maliyetleri üretim sürecindeki kusurlu ürünlerin sayısını azaltmak için makine, teknoloji ve eğitim programları tasarım yatırımlarını kapsar. Bu maliyetler genellikle işgörenler için eğitim programları giderleri veya kusurlu üretilen ürün sayılarını azaltmak için yüksek teknoloji ekipman tasarım giderlerini gerektirir.

Dört gruba giren kalite maliyet sınıflarına ait maliyet unsurlarından bazıları aşağıdaki gibi gösterilebilir.

Tablo 6 Kalite Gruplarına Ait Maliyetler

<p>Önleme Maliyetleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Müşteri incelemeleri, • Müşteri gereksinimlerinin araştırılması, • Kalite eğitim ve öğretim programları, • Tedarikçilerle görüşmeler, • Üretim ekipmanlarının geliştirme yatırımları, • Kalite mühendisliği, • Kalite çemberleri. 	<p>Ölçme ve Değerleme Maliyetleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ekipman ölçümü, • Muayene ve testler, • Ürün kalite denetimleri, • İşlemlerin kontrolünün izlenmesi, • Test ekipmanlarının giderleri.
<p>İçsel Başarısızlık Maliyetleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Yeniden işleme maliyetleri, • Artıkların net maliyetleri, • Kusurlu ürünlerin elden çıkarılması, • Kalite problemlerinin neden olduğu boş zaman. 	<p>Dışsal Başarısızlık Maliyetleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Şikâyetlerin inceleme ve işlemleri, • Garanti yükümlülükleri, • Satış kayıplarının maliyetleri, • Ürünlerin geri iadeleri.

Kaynak: Pasewark, a.g.m., s. 51.

Toplam kalite maliyetlerinin ölçülebilen ve ölçülmesi tam olarak güç olan birçok maliyetleri söz konusudur. Örneğin düşük kaliteli ürün üretmenin yol açacağı pazar kaybı ve kötü imajın yol açacağı sonuçlar tam olarak ölçülmez. Yukarıda açıklanan toplam kalite maliyetleri objektif olarak ölçülebilen ve raporlanabilen kalite maliyetlerinin örneklerini oluşturmaktadır.

2.2.5.2. TKMY'nin Amaçları

Toplam kalite maliyet yönteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir,

- Doğrudan başarısızlık maliyetlerine yüklenmek ve başarısızlık maliyetlerini sıfır hata anlayışı paralelinde sıfıra indirmeye çalışmak,
- Yatırımları, iyileşme ve sürekli gelişme sağlayıcı faaliyetlere yönlendirmek,
- Başarısızlık maliyetlerini kaynağında önlemek amacıyla, tasarım faaliyetlerine önem vermek,
- Sonuçlardaki performansa göre ölçme ve değerlendirme maliyetlerini azaltmak,
- Kalite ile ilgili performans değerlendirme ölçülerine temel oluşturacak verileri sağlayarak, yöneticilere karar almada kılavuzluk etmek,
- Elde edilen toplam kalite maliyetlerine ilişkin bilgiler doğrultusunda kalitesizliğin kötü etkilerini yöneticilere anlatmak ve böylece yöneticileri ve çalışanları iyileştirme ve sürekli gelişme faaliyetleri için motive etmek ve iş barışını sağlamak,
- Toplam kalite yönetimi araçlarından yararlanarak, bilgilerin yöneticilere sunulması sonucunda, önceliklerin sıralanarak yöneticilerin alacakları doğru kararlar paralelinde işletmenin etkinlik ve verimliliğini arttırmak,

2.2.5.3. TKMY' nin Adımları

Kalitenin sadece bir kalite kontrol faaliyeti olmadığını ve örgüt içindeki tüm birimlerin ve bu birimlerde çalışan tüm personelin sorumlu olduğu fikrini işletme çapında yaygınlaştırmak. İşletmelerde kalite maliyet sistemini kurarken izlenecek temel adımlar ise şöyledir¹⁵⁴.

- Kalite maliyetlerinde ölçme ve değerlendirmenin önemini ortaya çıkarmak için bir ön çalışma yapılmalıdır.
- Kalite maliyetlerinin mevcut durumu ve geleceğe yönelik planlar yönetime açıklanarak, yönetim desteği sağlanmalıdır,
- Kalite maliyeti gruplarının belirlenmesi, veri toplama ve işleme yöntemlerinin saptanması, raporlama çalışmalarını gerçekleştirecek bir takım (proje ekibi) kurulmalı ve yetkilendirilmelidir.
- Daha önce bu alanda yapılan çalışmalar ve malzeme ve bilgi akışları incelenerek kalite maliyetleri tanımlanmalı ve sınıflandırılmalıdır. Her faaliyetin bir kalite maliyeti oluşturmadığına dikkat edilmelidir.
- Belirlenen kalite maliyetlerine ait verilerin toplanabilmesi için gerekli yöntemler oluşturulmalıdır. Öncelikle mevcut veri toplama yöntemlerinin, formların ve raporların özenle incelenmesi, mevcut verilerden mümkün olduğunca yararlanılması gerekmektedir.
- İşletme çalışanlarının kalite maliyeti analizine katılımlarını sağlamak için personele eğitimler düzenlenmelidir.

¹⁵⁴ Özlem İpekgil Doğan, “Kalite Uygulamalarının İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, 9 Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, C: 2, S: 1, Ocak-Mart 2000, s. 55.

- Kalite maliyetlerinin oluşturulması ve raporlanması prosedür ve talimatlar haline getirilerek, sistem güvence altına alınmalıdır.

2.2.5.4. Toplam Kalite Maliyetlerinin Temel Yaklaşımları

Toplam Kalite Yönetiminde tüm dünyada kabul gören dört temel yaklaşım vardır. Bunlar, Juran, Deming, Crosby ve Japon yaklaşımları olarak kabul görmektedir. Bu yaklaşımların temel özellikleri aşağıdaki belirtilmeye çalışılmıştır¹⁵⁵;

Juran Yaklaşımı: Juran, kalite maliyetlerini, önleme, değerlendirme, içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık olarak dört ana grupta sınıflandırmıştır. Kalite maliyetlerinin bu sınıflandırma şekli günümüzde geniş ölçüde kullanılmaktadır. Juran'a göre; önleme ve değerlemeye ilişkin kontrol maliyetleri, kalite artışına paralel artarken, içsel ve dışsal başarısızlık maliyetleri ise kalite artışına paralel düşüş gösterirler.

Deming Yaklaşımı: Deming'in, kalite konusundaki ana görüşü; kalitesizlik ve bunun sonucu müşteri saygınlığının kaybedilmesinin maliyetinin çok yüksek, kalite maliyetinin ölçülmesinin ise gereksiz olduğudur. Bu görüşe göre, kalite maliyetlerinin ölçülmesi ve en uygun hata düzeylerinin aranması üzerine yoğunlaşması, sorunun anlaşılmasında düşülen başarısızlığın kanıtıdır. Deming'in kalite anlayışı ondört temel ilkeye dayanmaktadır, bunlardan kalite ve maliyet ilişkilerini ortaya koyan ilkesine göre; kalite ve maliyet birbirinin karşıtı veya birbirleri için feda edilecek unsurlar değildir. Aslında her ikisi de sürekli olarak iyileştirilebilir şeklinde özetlenmektedir. Deming'in yaklaşımında asıl amaç sıfır hatadır.

Crosby Yaklaşımı: Crosby'de Toplam Kalite Yönetiminde Deming gibi, bir işin ilk yapımında doğru yapılması halinde toplam kalite maliyetlerinin en aza

¹⁵⁵ Şakrak, a.g.e., s. 123.

indirilebileceğine inanmaktadır. Crosby de, herhangi bir işlemde amacın sıfır hata olması gerektiğine inanmaktadır.

Crosby ayrıca; Juran gibi kalite maliyetlerinin ölçülmesi gerektiğine inanmakta ancak bir yönetim aracı olarak toplam kalite maliyetleri analizleri düşüncesinde mutabık olmamaktadır. Crosby kalite maliyetlerini iki bölümde gruplandırmıştır.

- Uygunluk (kaliteli olmanın) maliyeti,
- Uygunsuzluğun (kaliteli olmamanın) maliyeti.

Juran'ın; önleme ve değerlendirme maliyetleri Crosby'nin uygunluk maliyetini, içsel dışsal başarısızlık maliyetleri ise uygunsuzluk maliyetini karşılamaktadır.

Japon Yaklaşımı: Japon Toplam Kalite Yönetiminin özü; üretici, tüketici ve yatırımcılar için yaşam kalitesinin yükselmesi ve amacı mükemmeliyete doğru sürekli iyileşmedir. Japonlar kalite maliyetini, yönetimde Crosby gibi kullanırlar ve bir amaç olarak kabul etmemektedirler. Bu kapsamda, Japon yaklaşımının temel bakış açısı, kalitenin hedef olmaktan çok, bir yolculuk olduğu ve kalitenin önemli bir yaşam tarzı olduğudur¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Şakrak, a.g.e., s. 124.

2.2.5.5. Kalite Maliyetlerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasının Yararları

Kalite maliyetlerinin hesaplanması için bir sistem kurulması ve periyodik olarak yönelime raporlanması ile bir kuruluşla başlıca şu yararlar sağlanır¹⁵⁷;

- Kalite sorunları para cinsinden ölçülmüş olur.
- Kalite sorunları önem ve öncelik sırasına sokulabilir.
- Kalite sorunlarının nerelerde olduğu ortaya çıkartılabilir.
- Kalite maliyeti bileşenlerindeki trendlerin kaliteyi artırıcı yönde gelişip gelişmediği izlenebilir.
- Kalite geliştirme çalışmalarının performansı ölçülmüş olur.
- Değişik departmanlar arasında kalite sorunları ortak bir dille ifade edilmiş olur.

Kalite maliyetleri, kuruluşun tümü için hesaplanabileceği gibi, ürün bazında, departman bazında da hazırlanabilir. Hesaplama periyodu, duruma göre, aylık, 3 aylık, yıllık, vb. olabilir. Raporlarda dönemler arası karşılaştırmalar, bir önceki yılın aynı dönemine göre gelişmeler, kalite maliyeti bileşenlerinin trendleri, vb. çeşitli grafiksel gösterimlerle yer alır. Her kuruluş, kendi özelliklerine göre en uygun raporlama düzenini ve aralığını bulmalıdır.

¹⁵⁷ Bahadır Akın, “Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yöntem Aracı Kalite Maliyetleri”, TMMOB Sanayi Kongresi Bildiri Kitabı, C:1, s. 180, <http://www.arsiv.mmo.org.tr/pdf/10679.pdf>, (E. T. : 03/11/2010).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR SANAYİ İŞLETMESİNDE MALİYET YAPISININ İNCELENMESİ ve UYGUN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN BELİRLENMESİ

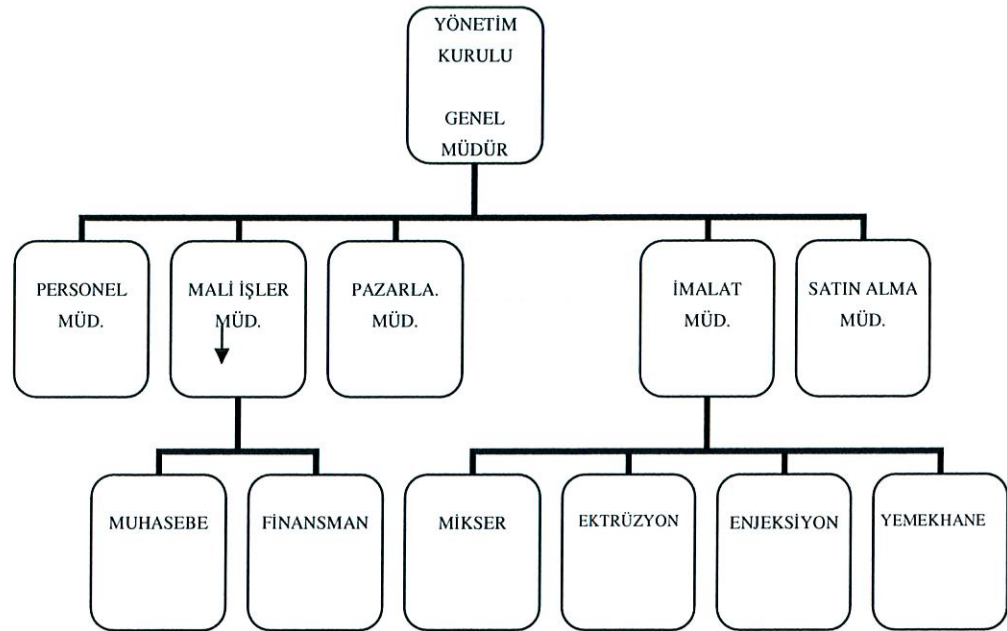
3.1. İŞLETMENİN TANITIMI VE ÜRETİM YAPISI

3.1.1. İşletmenin Tanıtımı

Abc Ltd. Şti, 1999'da Manisa Alaşehir'de kurulmuştur. İşletmenin faaliyet konusu, PVC plastik boru mamullerinin üretimi ve pazarlanmasıdır. 250.000 TL sermaye ile kurulan şirket, 2005 yılında sermayesi 1.000.000 TL' ye çıkarmıştır.

Fonksiyonel esaslara göre örgütlenmiş olan şirketin organizasyon şeması aşağıda gösterilmiştir. Şemada sadece üretim ve mali işler bölümlerinin alt birimleri belirtilmiştir.

Şekil 6: İşletmenin Organizasyon Şeması

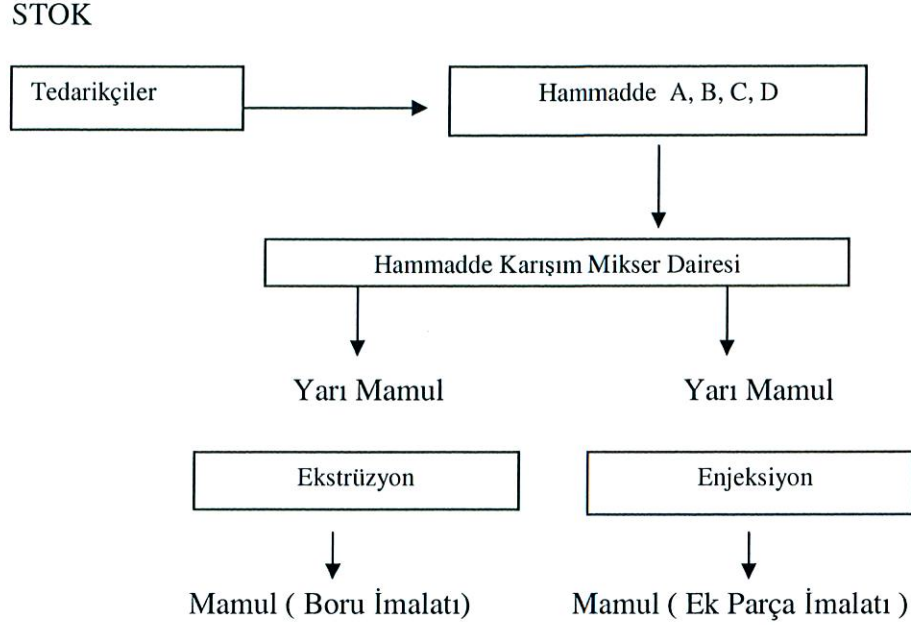


İşletmede yazılı bir organizasyon (örgüt) kitabı olmamasına rağmen, sorumluluk ve yetkilerin sistematik olmayan bir şekilde oluşturulduğu ve uygulandığı gözlemlenmiştir.

İşletme ortakları olan 3 kişi, aile bireyleridir ve aynı zamanda şirketin kurucu ortaklarıdır. Şirketin yönetim kurulu üyeleri, fiili olarak şirket bünyesinde yer alan, bölüm (departman) müdürlüklerinde faaliyet göstermektedirler. İşletmenin genel müdürlük görevini üstlenen kişi aynı zamanda, şirketin yönetim kurulu başkanıdır. Firmada toplam 13 kişi çalışmaktadır.

İşletme hammaddeyi, bazen yurt içinden bazen de İsveç, Almanya gibi yurt dışı ülkelerinden tedarik etmektedir. 2004–2005 yıllarında yurt dışına ihracat yapılmıştır. Ekonomik yapının sarsılması ve rakiplere oranla üretim maliyetlerinin yüksek olması, firmanın tamamen yurt içi pazarına yoğunlaşmasına neden olmuştur. 2011 itibari ile sadece Ege Bölgesine satış yapılmaktadır.

Şekil 7: İşletmenin Üretim Akış Şeması



Üretim müdürlüğünün alt birimleri aşağıdaki gibidir.

1) Hammadde Karışım (Mikser) Dairesi: Üretilecek mamuller için gerekli olan hammadde karışımlarının hazırlanarak, silo burgusu adı verilen taşıyıcı üniteler aracılığı ile ürünün imal edildiği makinelere sevk edildiği bölümdür. Bu bölümde aktif olarak; toplam dört kişi, iki vardiya şeklinde çalışılmaktadırlar.

2) Boru İmalat (Ekstrüzyon) Dairesi: Mikserde hazırlanan karışımların, taşıyıcılarla sevk edilip, mamulün üretildiği bölümdür. Bu bölümde aktif olarak iki kişi, iki vardiya şeklinde çalışılmaktadır.

3) Dirsek (Fittings) İmalat Dairesi: Mikserde hazırlanan karışımların, taşıyıcılarla sevk edilip, mamulün üretildiği bölümdür. Bu bölümde aktif olarak iki kişi, iki vardiya şeklinde çalışılmaktadır.

4) Yemekhane: İmalat müdürlüğünün alt biriminde örgütlenmiş olan yemekhane bölümünde, tüm çalışan personel ve idarecilere yemek hizmeti verilmektedir. Yemekhane ile ilgili tüm faaliyetleri gerçekleştirmek üzere sadece bir kişi çalışmaktadır.

Ayrıca; soğuk satış mantığı ile ürün satan firmanın, pazarlama müdürlüğüne bağlı olarak çalışan iki kişi şoförlük yapmaktadır. Yükleme ve dağıtım işlemlerini, şoförlerle birlikte gerçekleştirmek üzere iki personel bulunmaktadır. Ancak bu personellerden biri pazarlama diğeri ise imalat müdürlüğünün bünyesine bağlıdır.

Üretilen tüm ürünleri, mamul ambarında istiflemek üzere çalışan personel, imalat müdürlüğüne bağlı yükleme elemanıdır.

3.1.2. İşletmenin Üretmekte Olduğu Mamuller

İnşaat sektöründe pıssu olarak adlandırılan PVC atık su borusu imalatı ile faaliyete başlayan firma, sektörün önde gelen firmalarıyla Ege Bölgesi'nde rekabet edebilecek seviyeye ulaşmıştır. Ancak artan hammadde fiyatları ve rakip firmaların ürün satışında, müşteriye sundukları uzun vade seçenekleri karşısında yıpranabileceğini erken düşünmüşlerdir. Böylece; yine inşaat sektöründe, ancak değişik faaliyet kollarına da satış yapmayı hedefleyen firma, bu hedefleri doğrultusunda üretim çeşitliliğine yönelerek özel amaçlı boru imalatına başlamıştır.

Fiyatlandırmada, (bütün ürünlerin bünyesinde homojen olarak kullanılan hammadde karışımları dikkate alınarak) ürünlerin gramajları dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda farklı boy ve çap ölçüleri olmasına rağmen ürünleri; PVC özel amaçlı (ÖA) boru ve dirsek olarak iki grup altında toplamak mümkündür. İşletmede boru ve dirsekler, bizzat imalat müdürünün gözetiminde, kalite ölçümleri yapılarak kontrolden geçirilmektedir. İşletmenin ürettiği PVC Boru çeşitlerinin fiyat ev ağırlığı Tablo 7, PVC Ek parçaların fiyat ve ağırlığı Tablo 8'de sunulmaktadır.

Tablo 7 İşletmenin Ürettiği PVC Boru Çeşitlerinin Fiyat Ve Ağırlıkları

ÇAP	UZUNLUK mm	FİYAT TL	AĞIRLIK GR
50*2.2 MM	150	0,27	53,75
	250	0,35	107,5
	500	0,45	215
	1000	0,80	430
	2000	1,60	860
	3000	2,25	1720
	6000	4,20	3440
70*2.2 MM	150	0,30	93,75
	250	0,40	187,5
	500	0,65	375
	1000	1,10	750
	2000	2,10	1500
	3000	3,00	2250
	6000	6,00	4500
100*2.2 MM	150	0,40	137,5
	250	0,50	275
	500	0,85	550
	1000	1,60	1100
	2000	3,10	2200
	3000	4,50	3300
	6000	9,00	6600
125*2.2 MM	150	0,65	175
	250	0,95	350
	500	1,20	700
	1000	2,35	1400
	2000	4,60	2800
	3000	6,50	4200
	6000	13,00	8400
150*2.2 MM	150	1,40	275
	250	2,00	550
	500	3,00	1100
	1000	5,50	2200
	2000	10,00	4400
	3000	15,00	6600
	6000	30,00	13200

Tablo 8 İşletmenin Ürettiği PVC Ek Parçaların Fiyat Ve Ağırlıkları

ÇAP	ÖLÇÜ (mm)	FİYAT (TL)	AĞIRLIK GR
50 MM	50*45 Dirsek	0,32	75
	50*87 Dirsek	0,32	77
	50*50 Çatal	0,60	105
70 MM	70*45 Dirsek	0,65	156
	70*87 Dirsek	0,75	161
100 MM	100*45 Dirsek	0,93	218
	100*87 Dirsek	1,25	225
	100*50 Çatal	1,50	220
	100*100 Çatal	2,25	480
	100*100 Te	2,25	480
	100'lük Es	3,50	620

Tablo 7 ve 8'de belirtildiği gibi firmanın ürettiği ürünler, kalite ve nitelik bakımından benzer özellikler taşımalarına rağmen, çaplarının farklı olması sebebiyle gramaj ve fiyatları da farklı olmasına neden olmaktadır. Örneğin; 100*2,2*3000 mm'lik ürünün fiyatı ile 150*2,2*3000 mm'lik ürünün fiyatı farklı olmaktadır.

3.2. İŞLETMENİN MALİYET YAPISININ İNCELENMESİ

İşletmede bir ay yapılan gözlemler, yetkili personeller ile yapılan görüşmeler ve elde edilen belgeler sonucu; işletmenin üretim yapısı ile ilgili şu verilere ve tespitlere ulaşılmıştır:

İşletmede maliyet hesaplamalarının, maliyet muhasebesi ilkelerine göre yapılmadığı gözlemlenmiştir. İşletme kendine göre oluşturduğu ve uyguladığı maliyet sistemi incelediğinde, ürünlerin maliyeti hesaplanırken, değişen hammadde fiyatları dikkate alınmaktadır. Buna göre, ürün fiyatlarını ayarlamaya yarayan ve daha çok fabrikada kullanılan hammadde giriş değerlerini, temel alan bir karmaşık yol izlenmeye çalışılmaktadır.

İşletmede, stok kartları ile günlük üretim kayıt edilmektedir. İmalat firmalarının, yasal olarak tutmak zorunda oldukları stok ve maliyet hesapları ise firmanın mali müşaviri tarafından tutulmaktadır. İşlerin çokluğundan yakınan mali müşavir ise bu işlemin, ancak kesilen faturalar neticesinde, 152 Mamuller hesabında stok kalmadığında yapılmakta olduğunu izah etmiştir. Ayrıca, bu işlem yapılırken herhangi bir vergi kaybı veya ziyana sebebiyet verilmediğini, dolayısı ile firma herhangi bir ceza almayacağı için işlemlerin böylece sürüp gittiğini belirtilmiştir.

İşletmede seri üretim yapılmakta olup özel siparişlere yönelik üretim yoktur. İşletmede gider dağıtımını konusunda yapılan inceleme sonucu: temel üretim yerleri, mikser aşaması ve mikser sonrası aşama olarak iki ana ürün grubunun (Boru ve Dirsek grubu) üretildiği ikinci aşamada imalat gerçekleştirilmektedir. Bunlara ek olarak yardımcı hizmet gider yeri (Yemekhane) ve Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yeri ve Genel Yönetim Gider Yerleri olarak belirlenmiştir. Ancak, bu gider yerlerine belli bir mantıkla gider dağıtımını yapıldığı halde, Pazarlama ve Genel Yönetim Giderler de maliyetin bir parçası kabul edilmekte ve mamul maliyetlerine eklenmektedir.

Her ay yapılması gereken maliyetlendirme işlemleri, düzenli biçimde gerçekleşmemektedir. Bunun nedeni olarak, çalışan personel sayısının eksikliği gösterilmiştir. İşletme, satın aldığı hammadde fiyatlarının değişiklik gösterdiği dönemlerde, yeniden maliyet hesabı yapmaktadır. Toplam ve birim maliyetlerin hesaplanmasında genel mantık, her bir mamul için, toplam giderlerin, ürünlerin toplam ağırlığına bölünmesidir. Yani üretilen mamullerin, birim ağırlıkları sabit olduğu için DİMM, DİG, GÜG toplamı bu mamullerin toplam ağırlığına bölünmektedir. Ortaya çıkan sonuç, her bir ürünün ağırlığı ile çarpılarak, birim maliyet hesaplanmaktadır.

3.2.1. İşletmede Gider Unsurlarının Belirlenmesi

2010 yılı Aralık ayına ait gider unsurlarının detayları ile ilgili veriler şöyledir:

a) Direkt İlk Madde Malzeme (DİMM) Giderleri: Birim DİMM maliyeti şöyle hesaplanmaktadır. Ayrıntısı Tablo 15'ten alınan bir mikserlik karışım, 138,81 KG ve bu 112,03935 TL'si tutarındadır. Karışımın parasal değerinin, ağırlığına bölünmesi ile bir KG hammadde karışımının parasal tutarı hesaplanmıştır.

Böylece; Bir KG Hammadde Karışımı = (112,03935 / 138,81)
=0,807141777 TL / KG' dır.

Tablo 9 Aralık Ayı Üretilen Mamullerin Birim Ağırlıkları ve DİMM Maliyetleri

	1-BİRİM AĞIRLIK (KG)	2-HAMMADDE KARIŞIM KG MALİYETİ (TL)	3-MAMUL BİRİM DİMM MALİYETİ (1*2)
PVC BORULAR			
100*3000 PVC (ÖA) BORU	3,30	0,81	2,66
50*3000 PVC (ÖA) BORU	1,72	0,81	1,39
70*2000 PVC (ÖA) BORU	1,50	0,81	1,21
150*3000 PVC (ÖA) BORU	6,60	0,81	5,33
100*2000 PVC (ÖA) BORU	2,20	0,81	1,78
100*1000 PVC (ÖA) BORU	1,10	0,81	0,89
50*2000 PVC (ÖA) BORU	0,86	0,81	0,69
50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,43	0,81	0,35
PVC EK PARÇALAR			
100*100 PVC TE (ÖA)	0,48	0,81	0,39
100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,62	0,81	0,50
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,23	0,81	0,18
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,22	0,81	0,18
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,08	0,81	0,06
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,16	0,81	0,13

Tablo 9’da; sadece Aralık 2010 tarihinde üretilen ürünlerin birim ağırlıkları ve birim DİMM maliyetleri hesaplanmıştır. Bu işlem önerilecek maliyet sisteminde, karşılaştırılmaların yapılmasında reel bir değerlendirme için yapılmıştır.

b) Direkt İşçilik Giderleri (DİG): İşletmede direk-endirekt işçilik ayırımı yapılmadan tüm işçilikler, Direk İşçilik Maliyetleri gibi ele alınarak hesaplanmaktadır. Yani yardımcı üretim gider yeri, hizmet gider yeri, pazarlama ve yönetim işçilikleri ayırt edilmeden işletmede çalışan 13 personelin ücretleri maliyetlere toplam olarak yansıtılmaktadır. Bu toplam işçilik giderleri ise, üretim bölümlerinde işlenen hammaddenin ağırlığına oranlanarak, mamullerin birim maliyetlerine yansıtılmaktadır. Bu durum şöyle hesaplanmaktadır. Tablo 15 de aylık 63297,36 KG hammadde işlendiği hesaplanmıştır. Böylece günlük işlenen hammadde; $(63297,36 / 30) = 2109,91$ KG’ dır. Toplam işçiliklerin 13.200 TL’dir. Böylece tüm işçiliklerin günlük ücretleri toplamı $(13.200 / 30) = 440$ TL olarak hesaplanmaktadır.

Böylece; Bir KG Hammadde Karışımına Düşen İşçilik = $(440 / 2109,91) = 0,208539503$ TL' dir. Tablo 10'da 1 (bir) KG işlenmiş hammaddenin birim işçilik gideri hesaplanmıştır.

Tablo 10 Aralık Ayı Üretilen Mamullerin Birim Ağırlıkları ve Birim İşçilik Maliyetleri

MAMUL CİNSİ	1-BİRİM AĞIRLIK (KG)	2-HAMMADDE KARIŞIM İŞÇİLİK MALİYETİ KG	3-MAMUL BİRİM İŞÇİLİK MALİYETİ (TL) (1*2)
PVC BORULAR			
100*3000 PVC (ÖA) BORU	3,30	0,21	0,69
50*3000 PVC (ÖA) BORU	1,72	0,21	0,36
70*2000 PVC(ÖA) BORU	1,50	0,21	0,31
150*3000 PVC (ÖA) BORU	6,60	0,21	1,38
100*2000 PVC (ÖA) BORU	2,20	0,21	0,46
100*1000 PVC (ÖA) BORU	1,10	0,21	0,23
50*2000 PVC (ÖsA) BORU	0,86	0,21	0,18
50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,43	0,21	0,09
PVC EK PARÇALAR			
100*100 PVC TE (ÖA)	0,48	0,21	0,10
100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,62	0,21	0,13
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,23	0,21	0,05
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,22	0,21	0,05
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,08	0,21	0,02
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,16	0,21	0,03

c) **Genel Üretim Giderleri:** İşletmede, Genel Üretim Giderleri kayıt altına alınırken, DİMM ve DİG' leri dışında kalan üretim ile ilgili giderler dikkate alınmaktadır. Ancak gider yerleri ayırımı yapılmadığından, birim GÜG hesaplamasında, toplam GÜG' leri toplam üretim miktarına bölünerek hesaplanmaktadır.

Tablo 11’de, işletmede GÜG olarak ele alınan giderleri, Pazarlama Giderlerini ve Genel Yönetim Giderlerini göstermektedir.

Tablo 11 İşletmedeki Üretimle İlgili Ortak Giderler ve Dağıtım

No	Hesabın Adı	TOPLAM	Boru Dairesi	Dirsek Dairesi	Karışım Dairesi	Yemekhane Gideri
	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler					
	Elektrik ve Su Giderleri	14755	0	0	0	0
	Torna Giderleri	350	280	70	0	0
	Bakım-Servis Ücret Giderleri	225	130	65	30	0
	Endirekt Malzeme Gideri (Conta)	206,94	83,52	123,42	0	0
	i İşletme Malzemesi Giderleri (Dişli, Kayış, Bileme Taşları, Zımpara vb Sarf Malzemesi)	205	80	25	100	0
	Yemekhane Giderleri	594,76	0	0	0	594,76
	Amortisman Giderleri	7965	0	0	0	0
	Genel Üretim Giderleri Toplamı	24301,7				
	Pazarlama Satış Dağıtım Gideri Toplamı	5815				
	Genel Yönetim Giderleri Toplamı	782				
	Toplam	30.898,70				

Tablo 11’de GÜG, Pazarlama ve Genel Yönetim Giderlerinin (GYG) toplamı 30.898,7 TL yapmaktadır. İşletme bu üç giderin toplamalarını giderlerin mamullere yüklenmesinde beraberce ele almaktadır. Aynı hesaplama şekli ile toplam giderler, üretilen mamullerin, toplam ağırlığına bölüldüğünde bu kısımda birim maliyet $30.898,7 / 63297,36 = 0,49$ TL/ KG olarak hesaplanmıştır.

Bir Kg hammadde başına düşen bu giderler, mamullerin ağırlığı ile çarpıldığında, Tablo 12’deki sonuçlar elde edilmektedir.

Tablo 12 GÜĞ, Pazarlama ve GYG Birim Maliyeti

MAMUL CİNSİ	1-BİRİM AĞIRLIK (KG)	2- BİRİM GİDER	3-MAMUL BİRİM GÜĞ,PAZ., GYG MALİYETİ (TL) (1*2)
PVC BORULAR			
100*3000 PVC (ÖA) BORU	3,3	0,49	1,62
50*3000 PVC (ÖA) BORU	1,72	0,49	0,84
70*2000 PVC(ÖA) BORU	1,5	0,49	0,74
150*3000 PVC (ÖA) BORU	6,6	0,49	3,23
100*2000 PVC (ÖA) BORU	2,2	0,49	1,08
100*1000 PVC (ÖA) BORU	1,1	0,49	0,54
50*2000 PVC (ÖA) BORU	0,86	0,49	0,42
50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,43	0,49	0,21
PVC EK PARÇALAR			
100*100 PVC TE (ÖA)	0,48	0,49	0,24
100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,62	0,49	0,30
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,225	0,49	0,11
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,218	0,49	0,11
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,075	0,49	0,04
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,161	0,49	0,08

3.2.2. İşletmede Birim Mamul Maliyetinin Hesaplanması

Fonksiyonel giderlerin, GÜG ile toplanarak birim maliyetlerin bulunması yanlış bir işlemdir. Ancak işletmede birim maliyet hesabı tam olarak bu şekilde yapılmaktadır. İşletmenin Mamul birim maliyetleri Tablo 13’de sunulmaktadır.

Tablo 13 İşletmenin Mamul Birim Maliyetleri

MAMUL CİNSİ	3-MAMUL BİRİM DİMM MALİYETİ (1*2)	3-MAMUL BİRİM İŞÇİLİK MALİYETİ (TL) (1*2)	3-MAMUL BİRİM GÜG,PAZ., GYG MALİYETİ (TL) (1*2)	MAMUL BİRİM MALİYETİ
PVC BORULAR				
100*3000 PVC (ÖA) BORU	2,66	0,69	1,62	4,97
50*3000 PVC (ÖA) BORU	1,39	0,36	0,84	2,59
70*2000 PVC(ÖA) BORU	1,21	0,31	0,74	2,26
150*3000 PVC (ÖA) BORU	5,33	1,38	3,23	9,94
100*2000 PVC (ÖA) BORU	1,78	0,46	1,08	3,31
100*1000 PVC (ÖA) BORU	0,89	0,23	0,54	1,66
50*2000 PVC (ÖA) BORU	0,69	0,18	0,42	1,29
50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,35	0,09	0,21	0,65
PVC EK PARÇALAR				
100*100 PVC TE (ÖA)	0,39	0,10	0,24	0,72
100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,50	0,13	0,30	0,93
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,18	0,05	0,11	0,34
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,18	0,05	0,11	0,33
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,06	0,02	0,04	0,11
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,13	0,03	0,08	0,24

Tablo 13’de DİMM, DİG, GÜG, PSD. Giderleri ve GYG’ nin, birim mamul başına düşen paylarını göstermektedir. Tüm bu giderlerin toplanmasından ürün maliyetleri hesaplanmaktadır.

İşletme, yüksek maliyetli boru üreterek, satış yaptığını düşünmektedir. Maliyetinin altında sattığı boruların zararını, ek parça satışlarındaki kâr ile telafi ettiği düşüncesindedir. Ancak işletme, boru satışlarından da zarar etmemektedir. Satış rakamlarının artması ile elde edeceği kârdan ise, zarar etmektedir. Ek parçaların maliyetinin, düşük olması sebebi ile de rekabet ederek varlığını sürdürdüğü düşüncesindedir. Boru fiyatlarının belirlenmesinde, rakip firmaların fiyatları dikkate alınarak fiyatlandırma yapılmaktadır.

Nakit yönetimi ile işleri kontrol altında tutmaya çalışan firmanın kârlılığı, sadece PVC ek parça kalemlerinden kaynaklandığını düşünmektedirler. Firma, rakiplerin boru fiyatları düşük olduğu için maliyetin altında satış yapmayı kabul etmiştir.

İşletme, ek parçalardan büyük bir kâr, boru malzemelerinden ise sürekli zarar ettiği düşüncesindedir. Piyasayı ise, boru fiyatlarının uygunluğu ile elinde tutmaktadır. Tek başına düşünüldüğünde büyük bir rekabet avantajı gibi görünen bu durum, beraberinde şöyle bir riski doğurabilir: Büyük sipariş oranlarında mal alan bayiler, boruyu Abc Ltd. Şti'nden, ek parçaları ise rakip firmadan almaları durumunda şirket hızlı bir şekilde anlam veremediği bir küçülmeye doğru gidebilecektir.

ABC İşletmesi Ege Bölgesinde 150 bayiye mamul vermektedir. Aslında bu rakam, bir KOBİ için iyi sayılabilir bir müşteri portföyüdür. Fakat işletmede, bilimsel bir maliyet hesaplama sistemi geliştirilmemiş olmasından, doğru bir gider, maliyet ve kâr analizi yapılamamaktadır. Doğru bir maliyet hesabı yapılamadığı için, oluşturulan fiyatlar ve buna göre yapılan satışlar ve hesaplanan brüt kârlılık gerçekleri yansıtmaktan uzaktır.

3.3. İŞLETME İÇİN UYGUN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ÖNERİLMESİ

Maliyet hesaplama yöntemleri üç değişik açıdan ele alınmaktadır. Bunlar maliyetleri hesaplamanın; şeklini, zamanını, kapsamını belirleyen yöntemlerdir. Bu yöntemlerinin kendi içlerindeki uygulanış şekillerini de beraber ele aldığımız zaman, maliyet hesaplama yöntemleri kısaca aşağıdaki gibi olacaktır¹⁵⁸.

- 1) Maliyetlerin Hesaplama Şeklini Belirleyen Yöntemler.
 - a) Sipariş Maliyeti Yöntemi
 - b) Evre Maliyeti Yöntemi

- 2) Maliyetlerin Hesaplama Zamanını Belirleyen Yöntemler
 - a) Tarihsel Maliyet Yöntemi
 - b) Önceden Saptanmış Maliyet Yöntemi
 - b1) Tahmini Maliyet Yöntemi
 - b2) Standart Maliyet Yöntemi

- 3) Maliyetlerin Hesaplama Kapsamını Belirleyen Yöntemler
 - a) Tam Maliyet Yöntemi
 - b) Normal Maliyet Yöntemi
 - c) Değişken maliyet Yöntemi
 - d) Asal Maliyet Yöntemi

Maliyet hesaplama yöntemlerine ilişkin yukarıda hazırlanan maddelere göz atıldığında, her üç yöntemin üç değişik amaca hizmet ettiği kolayca anlaşılabilir. İşletme açısından üretim tekniğinin özelliğine ve yönetim politikasına göre, bir maliyet

¹⁵⁸ Şener, a.g.e, s. 31.

sisteminin kurulabilmesi için kurulacak sistemin sözü edilen üç amacı da içermesi gerekmektedir¹⁵⁹.

Evre maliyet yöntemi, daha çok birbirine benzer ya da tek tip ürün üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Tek bir ürünün seri şekilde üretiminin yapılması, yani her birim üretim partisinin maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesine gereksinim duyulmayan durumlarda bunun yerine, üretim sürecinin belirlenen aşama maliyetlerinin hesaplanması yoluna gidilmektedir¹⁶⁰.

Uygulamanın yapıldığı işletmede yapılan incelemeler, gözlemler ve görüşmeler sonunda, firmanın seri bir üretim yapısı olduğu, üretim sisteminin iki aşamadan oluştuğu anlaşılmıştır. Birinci aşamada, 5 çeşit hammadde fiziksel karışım ile yarı mamule dönüşmektedir. İkinci Aşamada ise, birinci aşamada oluşan yarı mamul, iki ana üretim yerine yönlendirilmekte ve burada iki grup mamul elde edilmektedir. Birinci mamul grubu boru çeşitleridir. İkinci mamul grubu ise, dirsek çeşitleridir. İkinci aşamadaki iki mamul grubunun üretim hatları birbirlerinden bağımsız olan üretim yerleridir. Ancak her üretim hattı birinci aşamaya bağlıdır.

İşletmedeki imalatın ilk aşamasında karışım yapıldığı için (Mikser Dairesi) bu aşamaya Karışım Aşaması, ikinci aşamada ise mamuller oluştuğu için Mamul aşaması denilebilir. İşletmede mamuller iki ana aşamada ve ikinci aşamada ise iki ana gider yerinde üretilmektedir.

Tarihsel maliyet yöntemi, maliyetlerin üretim yapıldıktan sonra ve giderlerin fiilen gerçekleşen tutarları esas alınarak saptanmasını öngörür¹⁶¹. İşletmede giderler 2010 Aralık ayı sonu fiili giderleridir. Bu giderler, hesaplamalarda dikkate alınacak değerlerdir.

¹⁵⁹ A.e., s. 32.

¹⁶⁰ Şener, a.g.e., s. 5.

¹⁶¹ A.e., s. 7.

Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin, tümüyle üretim maliyetine yüklenmesi, stoklara aktarılmasını esas alan bir yöntemdir. Üretim maliyetlerini oluşturan giderler, yalnızca üretim giderleri (DİMM, DİG, GÜG) olacaktır¹⁶². İşletmede gerek aşama maliyetlerinin hesaplanmasında gerek birim maliyetlerin hesaplanmasında, gerçekleştirilen DİMM, DİG ve GÜG dikkate alınacaktır. PVC işletmesinde maliyetleri, üretimin teknik yapısı gereği, iki aşamada izlemek doğru olduğu söylenebilir.

- Birinci aşamada, Karışım Aşaması sonunda oluşan maliyetler.
- İkinci aşamada ise, iki grup halinde üretilen mamullerin maliyeti.

Karışım aşamasında oluşan değer yarı mamuldür. Bu yarı mamul, ihtiyaca göre ve yönetimin planlaması ile boru imalatına ya da dirsek imalatına sevk edilmektedir. Buradan da boru çeşitleri ve dirsek çeşitleri olarak mamullere dönüşüp, mamul ambarına alınmakta, oradan da bayilere sevk edilmektedir.

Tüm bu açıklamalardan sonra PVC işletmesinde, uygulanacak maliyet yöntemi, hesaplama şekli açısından “evre maliyeti” yöntemini, hesaplama zamanı açısından, “tarihsel maliyet” yöntemini, hesaplama kapsamı açısından “tam maliyet” yöntemini tercih edeceğini göz önüne alırsak işletmeye önerilecek maliyet hesaplama yöntemi bir sentez olarak, “Evre Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet”dir. Bu sentez yukarıdaki maliyet hesaplama yöntemlerine göre aşağıdaki gibi formüleştirebiliriz.

$$1b + 2a + 3a$$

2010 Aralık ayında, işletmede üretilen mamul gruplarına baktığımızda, boru grubu ve dirsek grubu mamul cinslerinin şöyle olduğu görülmektedir.

¹⁶²A.e., s. 14.

Tablo 14 İşletmenin 2010 Aralık Ayında Ürettiği Mamul Çeşitleri

MAMUL CİNSİ	
PVC BORULAR	PVC EK PARÇALAR
100*3000 PVC (ÖA) BORU	100*100 PVC TE (ÖA)
50*3000 PVC (ÖA) BORU	100 LÜK PVC ES (ÖA)
70*2000 PVC(ÖA) BORU	100*87 PVC DİRSEK (ÖA)
150*3000 PVC (ÖA) BORU	100*45 PVC DİRSEK (ÖA)
100*2000 PVC (ÖA) BORU	50*87 PVC DİRSEK (ÖA)
100*1000 PVC (ÖA) BORU	70*87 PVC DİRSEK (ÖA)
50*2000 PVC (ÖA) BORU	
50*1000 PVC (ÖA) BORU	

Buradaki mamul çeşitleri incelendiğinde, bu mamullerin üretim maliyetlerinin gerçekleşmesi esnasında tüm maliyetlerin, birleşik maliyetlerden oluştuğu gözlemlenmiştir. Birim maliyetlerin hesaplanmasında ise bu birleşik maliyetlerin birim mamullere dağıtımını, birleşik imalatta, birleşik maliyetlerin dağıtım yöntemlerine uygun yapılması gerektiği önerilecektir.

Birleşik imalatta maliyetlerin, birleşik mamullere dağıtımında beş yöntem kullanılır. Bunlardan biri, üretim miktarını esas alan yöntemdir. Burada kısaca birleşik imalat yönteminden söz etmek yararlı olacaktır.

Birleşik Üretim ve Birleşik Maliyetler: Aynı ilk madde ve malzemelerden, aynı üretim süreci sonunda, üretim teknolojisinin gereği olarak, aynı anda birden fazla ürünün bir arada üretilmesine “Birleşik Üretim” denir¹⁶³.

Bazı üretim işletmelerinde, kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin tipik özelliği ve üretim tekniği gereği, birleşik maliyet yöntemi kullanılır. En az iki ya da daha fazla mamulün elde edilebilmesi için ilk madde ve malzemenin üretime bağlı tutulduğu,

¹⁶³ A.e., s. 210.

ayrım noktasına kadar olan, ilk üretim aşamasının tüm maliyetlerine “Birleşik Maliyet” adı verilir.

Dağıtımına konu olacak maliyetler, birleşik üretimin belirli aşamasında, ürünlerin kendi bünyelerinde maliyet unsurlarını toplamaya başladıkları zamandır. İşte, üretim sürecinin bu noktasına bu noktaya “ayrılma noktası” adı verilmektedir. Ayrılma noktasından sonra, her bir ürün grubu için yapılan giderler, söz konusu ürünlerin maliyetine ilave edilir¹⁶⁴.

İki veya daha fazla sayıda üretilen birleşik mamullerin, özelliklerini şöyle sıralayabiliriz¹⁶⁵.

- Ayrım noktasına kadar tek tek belirlenemezler.
- İşletmenin temel amacı birleşik mamul üretmektir.
- Belirli bir piyasa fiyatı vardır.

Bazı üretim dallarında, üretim süreci sonunda ortaya çıkan birleşik ürünlerin, fiziki yapıları birbirine benzer durumda olabilir. Bu üretim dallarında, yapılan maliyet giderlerinin, birleşik ürünlere dağıtılmasında üretilen fiziki miktar temel olarak ele alınabilir¹⁶⁶. Fiziki miktarın temel alınarak uygulanan bu yöntem, Yalın Üretim Miktarını Esas alan Yöntem denir. Bu sanayi işletmesinde, “Evre Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet” yöntemi kullanılacak. Birim maliyetlerin hesaplanmasında ise birleşik üretimde birleşik maliyetlerin dağıtım yöntemlerinden “Yalın Üretim Miktarını Esas Alan Yöntemi”nin kullanılması önerilmektedir.

Önerilen maliyet yöntemi, üretimin fiziksel özelliği dikkate alınarak belirlenmiştir. Buna göre üretim sürecini Karışım Aşaması ve Mamul Aşaması olmak

¹⁶⁴ A.g.e., s. 212.

¹⁶⁵ Yükçü, s. 577.

¹⁶⁶ Şener, a.g.e., s. 214.

üzere, iki esas aşamaya ayırmak gerektiği daha önce belirtilmişti. Her aşamaya ilişkin, üretim giderlerinin tamamı, o aşamada üretilen mamullere yüklenecektir. Önce, karışım aşamasında elde edilen yarı mamulün, toplam ve birim maliyeti hesaplanmalı, ardından da Mamul Gruplarının (Boru ve Dirsek) maliyetlerinin hesaplanması yapılmalıdır

Bu işletmede, yapılan birleşik üretimin ayrılma noktası, Karışım Aşamasının sonudur. Bu aşamadan sonra, üretimin fiziksel yapısı gereği, üretim iki ayrı bölüme ayrılmaktadır. Çeşitli ebat ve boylarda üretilen PVC Borulara ve Ek Parçalara (Dirsek Grubu) yüklenecek olan giderler, ayrılma noktasından sonra gerçekleşmektedir. Bu giderler ek maliyet niteliği taşımaktadır. Ek maliyet ise ayırım noktasından sonra her bir mamulün üretiminin tamamlanması için yapılan ve her bir mamule tek tek yüklenebilen maliyetlerdir¹⁶⁷.

Özetlemek gerekirse; İşletmede maliyetleri iki aşamada izlemek ve hesaplamak, doğru bir yol olduğu söylenebilir. Birinci aşama, Karışım Aşamasıdır. İkinci aşama ise; iki ana üretim yerinden oluşan Boru ve Dirsek Gruplarının üretildiği aşamadır.

¹⁶⁷ Yükücü. A.g.e., s. 578.

3.4. ÖNERİLEN MALİYET MUHASEBESİ SİSTEMİ UYGULANMASI

Yukarıda, işletmenin, üretim süreci ve bu üretim sürecine göre uygulanan maliyet yapısını incelemeye çalışılmıştır. Ardından, bu fabrikada maliyet sisteminin oluşturulabilmesi için, takip edilecek maliyet yöntemi hakkında öneride bulunulmuştur.

Çalışılan bu kısımda; bu işletmede önerilen “Evre Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet” yöntemiyle, maliyetlerin izlenmesi ve hesaplanması yapılmaya çalışılacaktır. Ardından birleşik üretimde birleşik maliyet hesaplama yöntemlerinden “Yalın Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem” aracılığı ile birim maliyetler hesaplanmaya ve sonuçlarının raporlanmasına çalışılacaktır.

Birinci aşama: Karışım aşamasında oluşan maliyetlerdir.

İkinci aşama ise; Boru Üretim Yerinde ve Dirsek Grupları Üretim Yerinde oluşan maliyetlerdir. İkinci aşamada oluşan maliyetlerin;

1- Boru grubuna ait mamul cinslerinin maliyetlerini,

2- Dirsek grubuna ait mamul cinslerinin maliyetlerini, mamul cinsi bazında tek tek belirlemek önemli bir maliyet işlevidir. Bu maliyet işlevinin; doğru, basit ve mantıklı şekilde yapılabilmesi için, ikinci aşamanın, iki ana üretim yerinde (Boru Üretim Yeri ve Dirsek Grupları Üretim Yeri) oluşan mamullere yüklenilmesi gerekir. Bu yüklemeyi yaparken, BORU ve DİRSEK ana gider yerlerinde oluşan toplam mamul maliyetlerinin, mamul bir ağırlıkları dikkate alınarak, “maliyet yükleme katsayı”ları belirlenecektir. Ardından da, her bir mamulün birim yalın ağırlığı ile yükleme kat sayısı çarpılarak, her gruba ait mamul cinslerinin birim maliyetleri hesaplanacaktır. Ardından da ilgili dönemde üretilen mamul cinslerinin sayıları belirlenip, her bir cins grubun toplam maliyetlerine, satılan mamullerin maliyetlerine ve ürün gruplarının brüt satış kârlarına ulaşmak kolay olacaktır.

ABC işletmesinde oluşan maliyetleri bilimsel olarak belirlemek ve Boru ve Dirsek grupları için; üretilen mamul cinslerine göre her bir cins mamulün birim ve toplam maliyetlerini ve satılan mamullerin maliyetlerini doğru olarak ortaya koyabilmek için, maliyetleri iki aşamada izlemek ve hesaplamak doğru olacaktır. Birinci aşamada; oluşan karışımın maliyeti, ikinci aşamada ise Boru ve Dirsek Grubunun mamul cinslerine göre birim ve toplam maliyetleri doğru bir şekilde hesaplanabilecektir.

Burada, önce 2010 Aralık dönemine ait karışım aşaması maliyetleri, ardından da mamul aşamasında (Boru Cinsleri -Dirsek Cinsleri) oluşan mamul çeşitlerinin, toplam ve birim maliyetlerinin hesaplanması verilmektedir.

3.4.1. Karışım Aşaması Maliyetleri

İşletmede karışım aşamasında, dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stoku bulunmamaktadır. Bu aşamada maliyeti oluşturan gider unsurlarına ait tutarlar şöyledir:

Üretimin iki aşamada gerçekleştirildiği işletmede evre maliyeti yönteminin uygulanması, aşağıdaki maddelerin sırayla gerçekleştirilmesiyle mümkündür.

- Miktar sağlama tablosu hazırlanır.
- Eşdeğer üretim miktarı tablosu hazırlanır.dönem eşdeğer birim maliyeti ve buna göre, tamamlanan mamul ve yarı mamul maliyetleri saptanır. Tamamlanıp devredilen birimlere ilişkin maliyetlerinde hesaplamaları, yapılan evrenin maliyetleri içine katılır.
- Maliyet sağlama tablosu düzenlenir.
- Muhasebe kayıtları yapılır.

Uygulamada öncelikle DİMM ve DİG belirlenecektir. GÜG'leri ikinci aşama dağıtım yöntemlerinden kademeli dağıtım yolu ile dağıtılacaktır. Üçüncü aşama dağıtım

olan birim maliyetlerin tespiti ise birleşik imalatta birleşik maliyetlerin dağıtım yöntemleri ile hesaplanacaktır. Ardından evre maliyeti yönteminin aşamaları gerçekleştirilecektir.

a) Direkt İlk Madde Malzeme Gideri: İşletmede birinci aşamada imalata verilen ilk madde ve malzeme, ürünlerin bünyesinde kullanılan, plastik hammaddelerdir. Her mamulün bünyesinde eşit oranda hammadde bulunmaktadır.

Aralık 2010 dönemine ait olan, Karışım aşamasında DİMM giderlerine ait tespit edilen veriler aşağıdaki gibidir.

Hammaddeler, mikser kazanlarında belirli oranlarda karıştırılmaktadır. Karışım her ürünün bünyesinde oransal olarak eşittir. Mikserde bir seferde yapılan karışım miktar ve tutarları aşağıda verilmiştir.

Tablo 15 Bir Birim Karışımındaki DİMM Miktar ve Tutarları

HAMMADDE TÜRÜ	1-MİKSERDEKİ KARIŞIM MİKTARI (KG)	2-HAMMADDE BİRİM FİYATI (TL/KG)	(1*2)TOPLAM HAMMADDE MALİYETİ (TL)
HAMMADDE A	75	0,9	67,5
HAMMADDE B	25	1,55	38,75
HAMMADDE C	1,1	4,25	4,675
HAMMADDE D	37,5	0,0165	0,61875
HAMMADDE E	0,21	2,36	0,4956
TOPLAM	138,81 KG		112,03935 TL =112,04 TL

Üretime hazırlanan, hammadde karışımlarının miktarları sabittir. Bir günde, 19 mikser hammadde, karışımdan geçerek, ikinci aşamada mamul grupları (Boru Ve Dirsek İmalatı) hattına sevk edilmektedir. Bir aylık sürede karışım aşamasında işlem gören DİMM Giderleri toplamı ise Tablo 17'deki gibi hesaplanmaktadır.

Tablo 16 Karışım Aşamasında Günlük-Aylık DİMM ve Gider Tüketimi

Direkt Hammadde ve Malzeme Giderleri	1- MİKSER KARIŞIM ADEDİ	2- HAMMADDE MİKTARI (KG)	(1*2) TOPLAMGÜNLÜK (KG)	3- İMALAT GÜN SAYISI	(1*2*3) AYLIK TOPLAM TÜKETİM (KG)	DİMM Gider Tutarı 19*112,04 TL*24=
Boru üretimi	12	138,81	1665,72	24	39977,28	32.267,33
Dirsek Üretimi	7	138,81	971,67	24	23320,08	18.822,61
TOPLAM DİMM	19	138,81	2637,399	24	63297,36	51.089,94

İşletmede 24 gün imalat yapılmaktadır. Bunun nedeni ise; ayda 4 gün resmi tatil, 2 gün ise kalıp değişimlerinin yapıyor olmasıdır.

İşletmenin Aralık ayı Karışım aşamasında, tüketilen DİMM gideri toplamının, 51.090,24 TL olduğu tespit edilmiştir.

b) Direkt İşçilik Gideri: PVC Fabrikasında, gider yerlerine göre çalışanların dağılımını aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 17 İşletmede Gider Yerlerine Göre Çalışan Sayıları

Gider Yerleri	Kişi Sayısı
Boru Üretim (Ekstrüzyon) Dairesi	2
Dirsek Üretim (Enjeksiyon) Dairesi	2
Mikser Dairesi	4
Paz. Satış Ve Dağ. Gider Yeri	1
Genel Yönetim Gider Yeri	1
Yemekhane	1
Toplam	11

Tablo 17 ve 18 incelendiğinde, karışım aşamasında 4 çalışanın olduğu ve bunlara yapılan Direkt İşçilik Giderinin ise 3.040 TL tutarında olduğunu görülür.

Tablo 18 Karışım Aşamasında Çalışan Sayısı ve Toplam Ücretler

	PERSONEL SAYISI	Toplam İşçilikler(TL)
Mikser Aşaması	4	<u>3.040</u>

c) **Genel Üretim Gideri:** Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan ve üretimle dolaylı olarak ilişkisi bulunan tüm gider kalemlerini kapsamaktadır. Ancak bu gider kalemleri, üretim birimleri olarak kabul edilen bir fonksiyona ait ise, genel üretim giderleri içerisine alınmazlar. Bu giderler, uygun olan fonksiyonun altında toplanırlar. Genel üretim giderleri işletmeden işletmeye değişim gösterebilmektedir. PVC Fabrikasında sağlanan verilere göre ortak giderler ve bunların gider yerlerine dağıtım sonucu oluşan gider tutarları ve GÜG'leri şöyle hesaplanmıştır.

Tablo 19 İşletmede Ortak Giderlerin Gider Yerlerine Birinci Dağıtım Tablosu

GÜG' Birinci Dağıtım	TOPLAM	KARIŞIM AŞAMASI GÜGTutarı TL	Mamul Aşamasında Oluşan GÜG.leri		Yardımcı Hizmet Gider Yeri	Paz. Sat. Dağ. Gider Yeri	Genel Yön. Gider Yeri
			BORU Grubu GÜG.	Dirsek Grubu GÜG.			
Hesabın Adı	10	20	21	30	60	70	
1 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler							
Elektrik ve Su Giderleri	14755	1970	6950	5700	45	30	60
Torna Giderleri	350	0	280	70	0	0	0
Telefon ve İnternet Giderleri	327	0	0	0	0	115	212
2 Bakım-Servis Ücret Giderleri	825	30	130	65	0	600	0
3 Endirekt İşçilik Gideri	5720				760	3490	1470
4 Endirekt Malzeme Gideri (Conta)	206,94	0	83,52	123,42	0	0	0
5 Endirekt Nitelikli İşletme Malzemesi Giderleri (Dişli, Kayış, Bileme Taşları, Zımpara vb.)	205	100	80	25	0	0	0
6 Yemekhane Giderleri	594,76	237,90	118,95	118,95		59,4750	59,4750
7 Amortisman Giderleri	7964,994	450,85	3005,66	3005,66	300,56	601,132	601,132
8 Genel Yönetim Giderleri	570	0	0	0	0	0	570
9 Pazarlama Satış Dağıtım Gideri	5100	0	0	0	0	5100	0
Gider Yerlerinde Toplanan GÜG. Toplamı	37.213,25	2.788,75	10.647,93	9.108,03	1.700,32	9.995,61	2.972,61

Yukarıdaki Giderlerin Birinci Dağıtım Tablosunu incelediğimizde oluşan giderleri görmekteyiz. Üretime dolaylı olarak katkı sağlayan bölümlerin giderleri ilgili gider yerlerine dağıtılacaktır. Burada ikinci dağıtım yöntemlerinden kademeli dağıtım yöntemi kullanılacaktır. Çalışmamızda her bölüme hizmet veren yemekhane gider yerinin giderlerinin dağıtımı yapılacaktır.

Yüklemede, gider yerlerinin birbirlerine hizmet vermesi ölçüsüne göre gider dağıtımı yapılacaktır. Yemekhane giderleri yüklenirken, tüm bölümlere hizmet verdiği dikkate alınarak, kişi sayısına göre dağıtılacaktır. 1700,32 TL olan yemekhane gideri, toplam personel 13 olduğu halde, 10 kişi esas alınarak dağıtım yapılmıştır. Bunun nedeni, pazarlamacı olarak çalışan 2 kişinin yemek giderleri pazarlama satış ve dağıtım giderlerinde gösterilmesi ve yemekhanenin kendine gider verememesidir. Hesaplama; $((1700,32/10) * \text{Gider Yerlerindeki Kişi sayısı})$ şeklinde yapılmıştır.

Tablo 20 Yemekhane Hizmet Bölümü Gider Yükleme

GİDER YERLERİ	KİŞİ SAYISI	TUTAR
Boru Üretim Bölümü	2	340,064
Dirsek (Ek Parça) Üretim Bölümü	2	340,064
Karışım Aşaması	4	680,128
Paz. Satış Ve Dağ. Gideri	1	170,032
Genel Yönetim Giderleri	1	170,032

Tablo 21 İşletmede Ortak Giderlerin Gider Yerlerine İkinci Dağıtım Tablosu

GÜG' İkinci Dağıtım	TOPLAM	KARIŞIM AŞAMASI GUGTutarı TL	Mamul Aşamasında Oluşan GÜG.leri		Yardımcı Hizmet Gider Yeri	Paz. Sat. Dağ. Gider Yeri	Genel Yön. Gider Yeri
			BORU Grubu GÜG.	Dirsek Grubu GÜG.			
Hesabın Adı		10	20	21	30	60	70
Birinci Dağıtım Sonucu	<u>37.213,25</u>	<u>2.788,75</u>	<u>10.647,93</u>	<u>9.108,03</u>	<u>1.700,32</u>	<u>9.995,61</u>	<u>2.972,61</u>
Yemekhane Gideri Dağıtım	1700,32	680,13	340,16	340,06	0	170,03	170,03
GÜG İkinci Dağıtım Sonucu	37.213,25	3468,88	10988,09	9448,09	0	10165,64	3142,64

İkinci dağıtım sonucunda Karışım aşamasında oluşan GÜG'leri Toplamının, 3.468,88 TL tutarında olduğunu görmekteyiz.

Tablo 22 Karışım Aşaması Maliyetleri

Maliyet Kalemi	Tutarı (Bir Aylık İçin)
DİMM Gideri	51.090,24 TL
DİG	3.040,00 TL
GÜG	3.468,88 TL
Toplam Üretim Miktarı	63.297,11 Kg

Karışım aşamasında 2010 Aralık ayında gerçekleştirilen 63.297,36 Kg. Yarı mamulün, toplam ve birim maliyeti hesaplanmaya çalışılmıştır. Bu aşamadan sonra, ikinci aşamada Mamul gruplarına göre maliyetlerin hesaplanması yapılacaktır.

Birinci Aşama Miktar Sağlama Tablosu

AŞAMAYA GİREN MİKTAR

– Dönem Başı Yarı Mamul Miktarı	—
– Dönem İçinde üretime Alınan Miktar	+ 63297,36 Kg
Açıklanacak Miktar	63297,36 Kg

AŞAMADAN ÇIKAN MİKTAR

Tamamlanıp Devredilen Miktar	63297,36 Kg
Dönem Sonu Yarı Mamul Miktarı	+ —
Açıklanabilen miktar	63297,36 Kg

İlk aşamada (Karışım Aşamasında) üretime alınan birim sayısı, hazırlanan miktar sağlama tablosundan da açıkça görüldüğü gibi üretimden elde edilen miktara eşittir. Dönem başı ve dönem sonu yarı mamul olmadığı için üretime giren miktar ile üretimden çıkan miktar birbirine eşittir. Bundan sonra yapılacak işlem, aynı üretim yerine ait eşdeğer üretim miktarı tablosunu hazırlamak olacaktır. Tablonun hazırlanmasına geçmeden önce, söz konusu aşamada, DİMM üretimin hemen başlangıcında devreye girdikleri için, yarı mamul açısından %100 lük bir tamamlanma derecesine sahip oldukları anlamının ortaya çıktığına dikkat edilmelidir. Bu durumda eşdeğer üretim miktarı tablosunu iki sütunlu olarak (DİMM ve şekillendirme giderleri yönünden) aşağıda ki gibi hazırlamak mümkün olabilir¹⁶⁸. Şekillendirme giderlerinin tamamlanma derecesi belirlenirken mamul üretim süresi dikkate alınacaktır. 10 saattelik üretimin ilk 9 saati karışım aşaması, diğer 1 saati mamul şekillendirme aşamasıdır. Bu durumda şekillendirme yüzdesi $9/10 = \%90$ olarak hesaplanabilecektir.

¹⁶⁸ Şener, a.g.e., 137-138.

Birinci Aşama Eşdeğer Üretim Miktarı Tablosu

	<u>Dimm Gid. Yön.</u>	<u>Şek. Gid. Yön.</u>
Tamamlanıp Devredilen Miktar	63.297,36 Kg	63.297,36 Kg
Dönem Eşdeğer Yarı Mamul Mik.	63.297,36Kg	56.967,62Kg
– Dimm Yönünden : 63297,36 x %100		
– Şek. Yönünden : 63297,36 x %90	+	+
	<hr/>	<hr/>
Toplam Eşdeğer Üretim Miktarı	63.297,36 Kg	56.967,62 Kg
Dönem Başı Yarı Mam. Üretim Mik.	—	—
	+	+
	<hr/>	<hr/>
Dönem Eşdeğer Yarı Mam. Mik.	63.297,36 Kg	56.967,62 Kg
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	<u>51.090,24</u> + <u>3.040+3.468,88 TL</u>	
	63.297,36 Kg	56.967,62 Kg
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	0,807TL/Kg +	0,11
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	0,917 TL/Kg Yaklaşık	

TAMAMLANAN MAMUL MALİYETİ	58.043,67 TL
– Tüm Giderler Yönünden 58.043,67TL	
(0,917TL/Kg x 63.297,36 Kg yaklaşık)	
DÖNEM SONU YARI MAMUL MALİYETİ	—

Birinci aşamaya ilişkin yapılan bu hesaplamalardan sonra, şimdi yukarıda yapılan tüm işlemlerin, ikinci aşama açısından da yapılması gerekir.

3.4.2. İkinci Aşama Maliyetleri

Bu aşamada Boru ve Dirsek olmak üzere iki ana gider yerinde, bu iki mamul grubuna ait çeşitli ürünler üretilmektedir. İkinci aşamada iki üretim yeri vardır. Bu üretim yerleri birbirinden bağımsız üretim gerçekleştirmektedir. İkinci aşamada, Mamul guruplarına ait ürün çeşitlerinin birim ve toplam maliyetlerini hesaplarken, şöyle bir yol izlenecektir. Evre maliyeti yönteminin aşamaları her iki üretim birimi (Boru Üretim, Dirsek Üretimi) için ayrı ayrı hesaplanacaktır. Ardından, birleşik imalatta, birleşik maliyetlerin dağıtılması mantığından hareket edilerek, üretilen her bir mamul çeşidinin toplam ve birim maliyetlerini hesaplanmaya çalışılacaktır.

a) Boru Grubu Toplam ve Birim Maliyetinin Hesaplanması: İkinci aşamada imalata ek bir hammadde eklenmemektedir. Birinci safhadan gelen yarı mamul haline dönüşmüş bulunan karışımın bir kısmı, Boru üretim yerine, bir kısmı da Dirsek üretim yerine sevk edilmektedir.

Aralık 2010 döneminde karışım aşamasından geçen 63.297,11 Kg yarı mamulden, 39. 977 Kg. Boru Üretim yerine sevk edilmiştir. Buradan hareketle, boru üretim yerine birinci aşamadan devreden yarı mamul maliyeti tutarı şöyledir:

Bu dönemde imalata verilen yeni bir hammadde gideri yoktur.

Yarı Mamul Mal.:	(58.043,67TL/63.297,36Kg)*39.977 Kg	=	36.658,90 TL
DİG	: Boru İmalatında 2 Çalışana ödenen işçilik tutarı	=	2.190,00 TL
GÜG Toplamı		=	10.988,09 TL

Boru grubuna ait miktar sağlama tablosu hazırlanarak maliyetlerin hesaplanmasına devam edilecektir.

İkinci Aşama Boru Grubu Miktar Sağlama Tablosu

AŞAMAYA GİREN MİKTAR

– Dönem Başı Yarı Mamul Miktarı	—
– Dönem İçinde üretime Alınan Miktar	39.977 Kg
– Önceki Aşamadan Gelen	39.977 Kg
– Bölümde İlave Edilen	—
Açıklanacak Miktar	+ 39.977 Kg

AŞAMADAN ÇIKAN MİKTAR

Tamamlanıp Devredilen Miktar	39.977 Kg
Dönem Sonu Yarı Mamul Miktarı	+ —
Açıklanabilen miktar	39.977 Kg

Miktar sağlama tablosunun hazırlanmasından sonra sıra eş değer üretim miktarları ve aşamada tamamlanan mamul maliyetinin hesaplanmasına gelmiştir.

İkinci Aşama Boru Grubu Eşdeğer Üretim Miktarı Tablosu

	1. Aşama Yön.	2. Aşama Yön.
Tamamlanıp Devredilen Miktar	39.977 Kg	39.977 Kg
Dönem Sonu Eşdeğer Yarı Mamul Mik.	39.977 Kg	39.977 Kg
– Dimm Yönünden : —		
– Şek. Yönünden : —	+	+
Toplam Eşdeğer Üretim Miktarı	39.977 Kg	39.977 Kg
Dönem Başı Yarı Mam. Üretim Mik.	—	—
	+	+
Dönem Eşdeğer Yarı Mam. Mik.	39.977 Kg	39.977 Kg

Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti	=	$\frac{36.658,90}{39.977 \text{ Kg}}$	+	$\frac{2.190 \text{ TL} + 10.988,09}{39.977 \text{ Kg}}$
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti	=	0,917TL/Kg	+	0,329TL/Kg
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti	=	1,246 TL/Kg		

TAMAMLANAN MAMUL MALİYETİ	46.820,49 TL
– Tüm Giderler Yönünden	46.820,49 TL
DÖNEM SONU YARI MAMUL MALİYETİ	—

Dönemde tamamlanan mamulün maliyeti hesaplandıktan sonra boru grubuna ait mamullerin birim maliyetlerinin hesaplaması yapılacaktır. Birleşik giderlerden oluşan boru grubu mamullerinin birim maliyetinin hesaplanmasında, Birleşik Üretimde Birleşik Giderlerin hesaplama yöntemlerinden Yalın Üretim Miktarını Esas Alan Yöntemi kullanılacaktır.

Tablo 23 Aralık Ayında Üretilen Boru ve Dirsek Grubu Ürünlerin Toplam Ağırlık Değerleri

MAMUL CİNSİ	1-ÜRETİM MİKTARI (AD)	2-BİRİM AĞIRLIK (KG)	TOPLAM AĞIRLIK (KG)=1*2 (KG)
PVC BORULAR			
100*3000 PVC (ÖA) BORU	4000	3,3	13200
50*3000 PVC (ÖA) BORU	2107	1,72	3624,04
70*2000 PVC(ÖA) BORU	2601	1,5	3901,5
150*3000 PVC (ÖA) BORU	1000	6,6	6600
100*2000 PVC (ÖA) BORU	3000	2,2	6600
100*1000 PVC (ÖA) BORU	3000	1,1	3300
50*2000 PVC (ÖA) BORU	2100	0,86	1806
50*1000 PVC (ÖA) BORU	2199	0,43	945,57
TOPLAM KG			39.977,11
PVC DİRSEK ÇEŞİTLERİ			
100*100 PVC TE (ÖA)	10000	0,48	4800
100 LÜK PVC ES (ÖA)	9990	0,62	6193,8
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	15000	0,225	3375
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	15000	0,218	3270
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	25000	0,075	1875
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	23641	0,161	3806,201
TOPLAM (KG)			23.320,00
TOPLAM			63.297,11

Yukarıdaki Tabloda Boru ve Dirsek Grubu olarak üretilen mamullerin, toplam ağırlık değerlerini görülmektedir. Burada öncelikle Boru Grubuna ait hesapladığımız toplam ve birim maliyet değerlerinden hareket ederek, Boru Grubuna ait mamul cinslerinin birim maliyetlerini aşağıdaki tablodaki gibi hesaplayabiliriz. Aşağıdaki tabloda bu yöntem uygulanmaya çalışılmıştır.

Tablo 24 Boru Grubuna ait Mamul Çeşitlerinin Birim Maliyet Hesaplama Tablosu

Boru Grubu Aralık 2010 Dönemi	Toplam Değeri	Birim Maliyet Kat Sayısı
Toplam Maliyeti (TL)	46.820,49 TL	
Boru Grubu Mamul Toplam Ağırlığı Kg.	39.977Kg	
Birim Mamul Başına Yüklenecek Maliyet Kat Sayısı	46.820,49TL/ 39.977 Kg.=	1,246 TL/Kg
Bu Verilere Göre Boru Grubu Mamul Cinslerinin Birim Maliyetleri	Boru Cinslerinin Ağırlıkları *1.246 TL	Mamul Birim Maliyetleri TL
1-100*3000 PVC (ÖA) BORU	3,3 * 1,246	4,11
2- 50*3000 PVC (ÖA) BORU	1,72*1,246	2,14
3- 70*2000 PVC(ÖA) BORU	1,5*1,246	1,87
4- 150*3000 PVC (ÖA) BORU	6,6*1,246	8,22
5- 100*2000 PVC (ÖA) BORU	2,2*1,246	2,74
6- 100*1000 PVC (ÖA) BORU	1,1*1,246	1,37
7- 50*2000 PVC (ÖA) BORU	0,86*1,246	1,07
8- 50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,43*1,246	0,54

Yukarıdaki tabloyu incelediğimizde Aralık 2010 döneminde Boru grubuna ait 8 çeşit mamul üretildiğini bu ve bu mamul cinslerine ait mamul birim maliyetlerini görmekteyiz.

b) Dirsek Grubu Birim ve Toplam Maliyetleri: Dirsek (Ek Parça) imalatı için de ikinci aşamada imalata ek bir hammadde eklenmemektedir. Birinci safhadan gelen yarı mamul haline dönüşmüş bulunan karışımdan bir kısmı, Dirsek üretim hattına sevk olmaktadır.

Aralık 2010 döneminde karışım aşamasından geçen 63.297,11 Kg yarı mamulden 23.320 Kg. Dirsek hattına gönderilmiştir.

Buradan hareketle bu üretim hattına, birinci aşamadan devreden yarı mamul maliyeti tutarı şöyledir:

Yarı Mamul Mal. : (58.043,67 TL/ 63.297,36 Kg)*23,320Kg=	21.384,44 TL
DİG : Dirsek İmalatında 2 Çalışana ödenen işçilik tutarı =	2.250,00 TL
GÜG. Toplamı =	9.448,09 TL

Dirsek grubuna ait miktar sağlama tablosu hazırlanarak maliyetlerin hesaplanmasına devam edilecektir.

İkinci Aşama Dirsek Grubu Miktar Sağlama Tablosu

AŞAMAYA GİREN MİKTAR

- Dönem Başı Yarı Mamul Miktarı	—
- Dönem İçinde üretime Alınan Miktar	23.320 Kg
- Önceki Aşamadan Gelen 23.320 Kg	
- Bölümde İlave Edilen	—
Açıklanacak Miktar	+ <u>23.320 Kg</u>

AŞAMADAN ÇIKAN MİKTAR

Tamamlanıp Devredilen Miktar	23.320Kg
Dönem Sonu Yarı Mamul Miktarı	+ <u>—</u> .
Açıklanabilen miktar	23.320 Kg

Miktar sağlama tablosunun hazırlanmasından sonra sıra eş değer üretim miktarları ve aşamada tamamlanan mamul maliyetinin hesaplanmasına gelmiştir.

İkinci Aşama Dirsek Grubu Eşdeğer Üretim Miktarı Tablosu

	<u>1. Aşama Yön.</u>	<u>2. Aşama Yön.</u>
Tamamlanıp Devredilen Miktar	23.320 Kg	23.320 Kg
Dönem Sonu Eşdeğer Yarı Mamul Mik.	23.320 Kg	23.320 Kg
- Dimm Yönünden : —		
- Şek. Yönünden : —	+	+
Toplam Eşdeğer Üretim Miktarı	<u>23.320 Kg</u>	<u>23.320 Kg</u>
Dönem Başı Yarı Mam. Üretim Mik.	—	—
	+	+
Dönem Eşdeğer Yarı Mam. Mik.	<u>23.320 Kg</u>	<u>23.320 Kg</u>
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	<u>21.384,44TL +</u>	<u>2.250 TL+ 9.448,09</u>
	21.320 Kg	21.320 Kg
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	1.00TL/Kg +	0,548TL/Kg
Dönem Eşdeğer Birim Maliyeti =	1,548 TL/Kg	

TAMAMLANAN MAMUL MALİYETİ	36.099,36 TL
- Tüm Giderler Yönünden	36.099,36 TL
(1,548 TL/Kg x 23.320 Kg)	
DÖNEM SONU YARI MAMUL MALİYETİ	—

Dönemde tamamlanan mamulün maliyeti hesaplandıktan sonra boru grubuna ait mamullerin birim maliyetlerinin hesaplaması yapılacaktır. Birleşik giderlerden oluşan boru grubu mamullerinin birim maliyetinin hesaplanmasında, Birleşik Üretimde Birleşik Giderlerin hesaplama yöntemlerinden Yalın Üretim Miktarını Esas Alan Yöntemi kullanılacaktır. Aşağıdaki tabloda bu yöntem uygulanmaya çalışılmıştır.

Tablo 25 Dirsek Gurubuna ait Mamul Cinslerinin Birim Maliyetleri Tablosu

Boru Grubu Aralık 2010 Dönemi	Toplam Değeri	Birim Maliyet Kat Sayısı
Toplam Maliyeti (TL)	36.099,36	
Dirsek Grubu Mamul Toplam Ağırlığı Kg.	23.320 Kg	
Birim Mamul Başına Yüklenecek Maliyet Kat Sayısı	25.418,80 / 23.320 Kg.=	1,548 TL/Kg.
Bu Verilere Göre Dirsek Grubu Mamul Cinslerinin Birim Maliyetleri	Dirsek Cinslerinin Ağırlıkları *1.548 TL	Mamul Birim Maliyetleri TL
PVC DİRSEK ÇEŞİTLERİ		
1-100*100 PVC TE (ÖA)	0,48*1,548	0,74
2- 100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,62*1,548	0,96
3- 100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,225*1,548	0,35
4- 100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,218*1,548	0,34
5- 50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,075*1,548	0,12
6- 70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,161*1,548	0,25

Bu aşamaya kadar üretilen mamullere ilişkin, “Evre Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet” ve birleşik maliyetlerin birim maliyetlere yüklenmesinde “Yalın Üretim Miktarını Esas Alan Yöntem” aracılığı ile toplam ve birim maliyetleri aşamalar şeklinde belirlenmiş oldu. Her iki aşamanın maliyetleri hesaplandıktan sonra, üretim yerlerine ait bilgileri içeren üretim maliyeti tablosu aşağıdaki gibi hazırlanabilir.

Üretim Maliyeti Tablosu

	<u>1. Aşama</u>	<u>2. Aşama</u>
AŞAMAYA YÜKLENEN MALİYET		
• Dönem Başı Yarı Mamul Maliyeti		
– Önceki Aşamadan Gelen	—	—
– Dimm Gideri	—	—
– Direkt İşçilik Gid.	—	—
– Genel Üretim Gid.	+ —	+ —
TOPLAM	—	—
– Dönem Üretim Giderleri		
– Önceki Aşamadan Gelen	—	58.043,67 TL
– Dimm Gideri	51.089,94.-	—
– Boru Grubu	—	
– Dirsek Grubu	—	
– Direkt İşçilik Gid.	3.040.-	4.440 TL
– Boru Grubu		2.190 TL
– Dirsek Grubu		2.250 TL
– Genel Üretim Gid.	3.468.-	20.436,18 TL
– Boru Grubu		10.988,09 TL
– Dirsek Grubu		9.448,09 TL
	+ —	+ —
Açıklanacak Maliyet	57.597,94 TL	82.919,85 TL
AŞAMADAN ÇIKAN MALİYET		
– Toplanıp Devredilen	58.043,67 TL	82.919,85 TL
– Boru Grubu Üretimi	46.820,49 TL	
– Dirsek Grubu Üretimi	36.099,36 TL	

İşletmenin Aralık – 2010 maliyet dönemine ait yukarıda hazırlanan üretim maliyeti tablosuna göre, günlük defter kayıtları (üretim giderlerinin maliyetlere aktarılması aşamasından itibaren) aşağıdaki gibi yapılacaktır.

1	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - Birinci Aşama	51.089,36		
		711 DİMM YANSITMA		51.089,36	
		DİMM Gid.nin Üretim Maliyetine Yüklenmesi			
2	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - Birinci Aşama	3.040,00		
		721 İŞÇİLİK YANSITMA		3.040,00	
		DİG nin Üretim Maliyetine Yüklenmesi			
3	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - Birinci Aşama	3.468,00		
		731 GÜĞ YANSITMA		3.468,00	
		GÜĞ nin Üretim Maliyetine Yüklenmesi			
4	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - İkinci Aşama	58.043,67		
		151 YARI MAMUL ÜRET. - Birinci Aşama		58.043,67	
		1. Aşamada Tamamlanan Ürünlerin 2. Aşa. Alınması			
5	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - İkinci Aşama Boru Grubu 2190 Dirsek Grubu 2250	4.440,00		
		721 İŞÇİLİK YANSITMA - İkinci Aşama Boru Grubu 2190 Dirsek Grubu 2250		4.440,00	
		DİG nin Üretim Maliyetine Yüklenmesi			
6	31.12.2010	151. YARI MAMUL - ÜRETİM - İkinci Aşama Boru Grubu 10988,09 Dirsek Grubu 9448,09	20.436,18		
		731 GÜĞ YANSITMA - İkinci Aşama Boru Grubu 10988,09 Dirsek Grubu 9448,09		20.436,18	
		GÜĞ nin Üretim Maliyetine Yüklenmesi			
7	31.12.2010	152 MAMULLER Boru Grubu Dirsek Grubu	82.919,85		
		151 YARI MAMUL ÜRET. - İkinci Aşama		82.919,85	
		Tamamlanan Mamullerin Stoklara Alınması			

SONUÇ ve UYGULAMA VERİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilim ve teknolojinin hızla geliştiği çağımızda, toplumun ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetler, işletme adını verdiğimiz ekonomik birimler tarafından yerine getirilir. İşletmeler belirli ölçüde kâr elde etmek ya da hizmet üretmek amacıyla, üretim faktörlerini (sermaye ve emek, doğal kaynaklar) bilinçli, uyumlu ve sistemli olarak bir araya getirir, toplumun gereksinme duyduğu mal ve hizmetleri üretir ve pazarlayarak satar. Ülkemiz sanayi sektörlerinde, işletmeler arasında büyük bir yer tutan Kobiler, ülke üretiminde de büyük bir paya sahiptirler. Kobiler gerek yan sanayi gerek taşeronluk ilişkisi içerisinde büyük ölçekli firmalara yardımcı olabilirken, buna karşın ekonomik sorunlar karşısında dayanamayıp, hızlı bir yok olma sürecine girebilmektedir. Bu durumda ülke üretiminde sürekliliğin sağlanması amacıyla Kobilerin değişik kredi ve hibelerle desteklenmesi gerekmektedir.

Ülkede ekonomik problemlerin ve daralmaların yaşandığı dönemlerde, Kobilerin korunmasına ilişkin ayrıcalıklı yapılar oluşturulmalıdır. Kobilere kredi desteği veren bankalara ilişkin düzenlemeler artırılarak, borç ödemenin geciktiği dönemlerde esneklikler sağlanmalıdır. Kobilerin büyük işletmeler karşısında üretim kalitelerinin artırılmasında başka bir engel ise, teknolojik üretim yöntemlerini bilen kalifiye personelin istihdam edilemeyişiştir. Bu bağlamda üretim yapan Kobilere, üretim hattındaki aksaklıkları, doğru bir şekilde tespit edecek ve en ekonomik müdahale ile giderecek kalifiye personel desteği sağlanmalıdır. Bu personelin maaşlarının bir bölümü devlet tarafından sübvansede edilebilir. Kobilerin bir diğer sıkıntısı ise üretilen mamullerin satışında yaşadıkları pazar probleimidir. Yeterli sipariş toplayamayan Kobilere atıl kapasite ile üretim yapmaktadırlar. Gerek yurt dışı gerek yurt içi piyasalarda, her üretim sektörüne uygun oluşturulabilecek sipariş havuzlarından, belli ölçülerde pazar desteği sağlanmalıdır. Ticaret odaları aracılığı ile benzer üretim yapan tüm Kobilere bir araya getirilerek, ortak bir siparişten belirli kapasite oranıyla pay edilip, Kobilerin bu üretimi gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır.

Kobilerin pazar stratejilerini belirlemelerindeki en önemli etkenlerden biri doğru fiyat kararlarının alınmasıdır. Ancak doğru bir fiyat ile rakipler karşısında mücadele etmek mümkün olacaktır. Bu ise en uygun maliyet sisteminin oluşturulması ile sağlanabilir. Doğru hazırlanmış maliyet sistemi ile gerçek bir bilgi akışı sağlanabilecek ve yönetimin etkili kararlar almasına olanak sağlanacaktır. Maliyet muhasebesi sistemleri aracılığıyla dönemsel raporlar hazırlanabilecek ve işletmenin büyüme stratejileri geliştirilebilecektir.

Araştırmanın yapıldığı Abc işletmesinde, Kobilerin tüm ülkede yaşadığı genel sıkıntılar yaşandığı gibi, işletme içi özel sıkıntılar da yaşanmaktadır. İşletme üretiminin mevcut durumu incelendiğinde, üretimin teknik özelliği gereği uygulanması gereken maliyetleme mantığının hatalı olduğu tespit edilmiştir. Bu işletmede evreler halinde, maliyet hesaplamalarının yapılması gerekmektedir. Bu hesaplamalar yapılırken dönem sonu gider toplamları dikkate alınmalıdır. İşletme istisnasız tüm giderlerin birim maliyetlere yüklenmesi mantığını taşımaktadır. Bu durum maliyetleri gerçek dışı gösterip yanlış kararlar alınmasına sebep olmaktadır. Bu bağlamda, işletmede tam maliyet yöntemi ile sadece DİMM, DİG, GÜG.lerinin birim maliyetlere yüklenmesi doğru olacaktır. Uygulamanın değerlendirilmesinde, Tablo13'de verilen işletmenin, hesapladığı maliyetler ile önerdiğimiz sisteme göre (Evre Esasına Göre Tarihsel Tam Maliyet ve Birleşik İmalatta Maliyetleme), oluşturulan maliyetlerin karşılaştırması verilerek, konu ile ilgili bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Değerlendirme yaparken, yukarıda verilen **Tablo 14, Tablo 24 ve Tablo 25'in** verileri birleştirilmiştir. Daha sonra da birleştirilen bu verileri karşılaştırılarak, aşağıda verilen Tablo 26 oluşturulmuştur.

Tablo 26'da verilen önerilen sistem maliyetlerini baz alarak, ABC işletmesi yetkilileri tarafından oluşturulan, mamul çeşitlerine ait birim maliyetleri karşılaştırdık. Bu karşılaştırma sonucu oluşan farklar, Tablodaki farklar sütununda gösterilmiştir.

Tablo 26 İşletmenin Belirlediği Maliyetler ile Önerilen Sistem Maliyetlerinin Karşılaştırılması

MAMUL GRUPLARI	İŞLETMENİN BELİRLEDİĞİ MALİYETLER	ÖNERİLEN SİSTEM MALİYETLERİ	FARKLAR
PVC BORULAR			+/-
100*3000 PVC (ÖA) BORU	4,97	4,11	-0,86
50*3000 PVC (ÖA) BORU	2,59	2,14	-0,45
70*2000 PVC(ÖA) BORU	2,26	1,87	-0,39
150*3000 PVC (ÖA) BORU	9,94	8,22	-1,72
100*2000 PVC (ÖA) BORU	3,31	2,74	-0,57
100*1000 PVC (ÖA) BORU	1,66	1,37	-0,29
50*2000 PVC (ÖA) BORU	1,29	1,07	-0,22
50*1000 PVC (ÖA) BORU	0,65	0,54	-0,11
PVC EK PARÇALAR			
100*100 PVC TE (ÖA)	0,72	0,74	0,02
100 LÜK PVC ES (ÖA)	0,93	0,96	0,03
100*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,34	0,35	0,01
100*45 PVC DİRSEK (ÖA)	0,33	0,34	0,01
50*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,11	0,12	0,01
70*87 PVC DİRSEK (ÖA)	0,24	0,25	0,01

Tablo 26'daki farklar sütunu incelediğinde, işletmenin belirlemiş olduğu maliyetlerin, önerdiğimiz sistemdeki maliyetlerden bazı ürün çeşitleri için yüksek olduğu, bazı ürün çeşitleri için ise düşük olduğu gözlemlenmektedir. Bu durum, maliyetlerin, olması gerekenin dışında değerlendirilmesini yol açar. Bir işletmede, maliyetler olduğundan yüksek görüldüğünde ise brüt kârı daha düşük olacaktır. Brüt kârı düşük olan işletmenin ise, faaliyet kârlılığı düşük görülecektir. Böylelikle üretim kapasitesini artırılması kararlarında bankalara başvurulduğunda kredi desteği sağlanamayacaktır.

İşletmede maliyet uygulamaları incelendiğinde, hesaplamaların yanlış yapıldığı gözlemlenmektedir. Bunun sonucunda ise; işletme rakiplerin yaptığı fiyat esnekliklerini müşterilere sunmakta sorun yaşamakta buna sebep olarak maliyetlerin yüksekliğini göstermektedir. Oysa Tablo 26'da görüleceği gibi önerilen sistem, gerçek maliyetlerinin, büyük çoğunluğu işletmenin hesapladığı maliyetlerden düşük çıkmaktadır.

İşletme, yüksek maliyetli boru üreterek, zararına satış yaptığı ve maliyetinin altında sattığı boruların zararını, ek parça satışlarındaki kâr ile telafi ettiği düşüncesindedir. Ancak şirket, boru satışlarından zarar etmemektedir. Öte yandan ek parçaların maliyetinin düşük olması sebebi ile rekabet ederek varlığını sürdürdüğü düşüncesindedir. Buna dayanarak boru fiyatlarının belirlenmesinde, rakip firmaların fiyatları dikkate alınarak fiyatlandırma yapılmaktadır.

Dirsek grubu satışları ile piyasasını elinde tutan işletme, boru fiyatlarında da müşteri bazlı esnekliklere yönelebilir. En çok cari hesap hareketliliği oluşturan bayilere, dönem içinde en çok satın aldığı ürünün fiyatlarında esneklikler sağlayarak daha fazla satış yapılması sağlanabilir. Bu uygulama ise satış sürümünü artırarak, üretimi atıl kapasiteden kurtarabilecektir.

İşletme, önerdiğimiz maliyet muhasebesi sistemi ile faaliyetlerini sürdürmesi durumunda, gerçek durumunu daha net bir şekilde görebilecek, alacağı kararlarda daha cesur davranabilecektir. Kalifiye personel maliyetlerinden kaçınılarak, oluşturulamayan maliyet muhasebesi bölümünün oluşturmasının zorunluluğunu görebilecektir.

KAYNAKÇA

ACAR, Nesime, “Tam Zamanında Üretim ve Kanban Sistemi”, Verimlilik Dergisi No: 3, 1993.

ACAR, Durmuş, Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü ile İlgili Bir Araştırma, Asil Yayın Dağıtım, Isparta, Şubat 2005.

ACAR, Durmuş - PAPATYA, Nurhan, “Tam Zamanında Üretim Uygulamalarında Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Yararlı Hale Getirilmesi”, SDÜ. İ.İ.B.F. Dergisi, S:2, Güz 1997.

AKDOĞAN, Nalân, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul SMO Yayınları, İstanbul, 1994.

AKDOĞAN, Nalân, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2009.

AKIN, Bahadır, “Sanayide Kalite Geliştirici Bir Yöntem Aracı Kalite Maliyetleri”, TMMOB Sanayi Kongresi Bildiri Kitabı, C:1, <http://www.arsiv.mmo.org.tr/pdf/10679.pdf>, (E. T. : 03/11/2010).

AKTAR, Ayhan, Kapitalizm, Azgelişmişlik Ve Türkiye’de Küçük Sanayi, Afa, İstanbul, 2009.

ALKAN, Hasan , “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman Fidanlık İşletmelerinde Uygulanabilirliği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta, 2003.

- ALTINBAY, Ali, "Etkin Bir Maliyet Yönetim Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi ve TMMT Uygulaması", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S:16, Aralık 2006.
- ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, 11. Basım, Evrim Yayınevi, İstanbul, 1996.
- ALPAGUN, Oktay, Küçük İşletmeler, Der Yayınları, Ankara,1994.
- ARZOVA, Burak, Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.
- ATALAY, Nevda, KOBİ'lerin Esnek Üretim Sistemleri Yönünden İrdelenmesi ve Bir Uygulama, Ankara MPM Yayınları, Ankara, 1998.
- ATMACA, Metin – TERZİ, Serkan, "Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Tam Zamanında Üretim Felsefesi İle Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 22, S: 1, 2007.
- BAHŞİ, C. Gökhan - CAN, Ahmet Vecdi, "Hedef Maliyetleme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, S:4, Mayıs 2001.
- BANAR, Kerim, Maliyet Muhasebesi, 2. Basım, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004.
- BİLGİNOĞLU, Fahir 1994, "İşletme Yönetiminde Yeni Bir Kavram Maliyet Yönetimi", Yönetim Dergisi, 1990.
- BİLGİNOĞLU, Fahir, "Ekonomik Değişim ve Maliyet Muhasebesine Düşen Yeni Görevler", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, İstanbul, 1995.

- BİLGİNOĞLU, Fahir, “İşletmelerde Maliyet -Kar Planlanması ve Kontrolü”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 265, İstanbul, 1996.
- BİLGİNOĞLU, Fahir , “Hedef Maliyetleme: Yeni Bir Yönetim Aracı”, İ.Ü.İ.F. Yönetim Dergisi, No: 21, s. 13-15, İstanbul, 1995.
- BOZOK, Sinan, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2. Basım, Eskişehir, 2004.
- BURSAL, Nasuhi – ERCAN, Yücel , Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul, 1997.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- CAN, Halil – TUNCER, Doğan – AYHAN, D. Yaşar, Genel İşletmecilik Bilgileri, Ankara Siyasal Kitabevi, İstanbul, 1995.
- CİVELEK, Muzaffer, Maliyet Muhasebesi, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Kayseri, 1998.
- COŞKUN, Ali, “Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”, Akademik Araştırmalar Dergisi S. 15, 2003.
- ÇAKICI, Cemal, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:12, 2001.
- ÇETİN, Canan, “Yeniden Yapılanma, Girişimcilik, Küçük ve Orta Boy İşletmeler ve Bunların Özendirilmesi”, Der Yayınları, İstanbul, 1996.

- ÇETİN, Ayten – ATMACA, Metin, “Hedef ve Standart Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C: 26, S: 1, 2009.
- DEMİR, Nazmiye, Pazarlama ve Yönetimde Yeni Yaklaşımlar Ve Küçük Ve Ortaboy İşletmeler, Ankara MPM Yayınları, Ankara, 1998.
- DOĞAN, Ahmet, “Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi: Yapısı, Farklılıkları, ve Maliyetleme Süreci”, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, , C: 6, No: 1, 1996.
- DOĞAN, Ahmet, “Mamul Maliyetlemeye Geleneksel ve Faaliyete Dayalı Yaklaşımlar: Bir Karşılaştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S: 12, 1997.
- DOĞAN, Özlem İpekgil, “Kalite Uygulamalarının İşletmelerin Rekabet Gücü Üzerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, Ocak-Mart 2000.
- DUTTON, John J., FERGUSON Mark, “Target Costing at Texas Instruments”, Journal of Cost Management, Vol:10, No:3, New York, 1996.
- DRURY, Colin, Management And Cost Accounting, 4 Th Edition, International Thomson Business Press, 1996.
- EKER ÇAKIR, Melek, "Genel Üretim Giderlerinin Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtım ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı", Uludağ Üni. İ.İ.B.F.Dergisi, C: 21, S: 1, 2002.
- ERDAL, Murat – CENGİZ, Emrah, “Modern Üretim Yönetimi”, İ.Ü. Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, İstanbul, 1999.

- ERDEN, Selman Aziz, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bağımsız Denetim Firmaları Örneği", Mali Çözüm Dergisi, S:64, İstanbul, 2003.
- ERDOĞAN, Melih – ERDOĞAN, Nurten, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000'li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim Bildiri Kitabı, Antalya, 1998.
- ERTAŞ, Fatih, "Sanayi İşletmelerinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama", Gaziosmanpaşa Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No:2, 1998.
- ERTAŞ, Fatih, "Yeni ve Dinamik Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Yöntemi", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt12 S:1-2, 1998.
- ERTÜRK, Mümin, İşletme Biliminin Temel İlkeleri, Beta Bas. Yay. Dağ., İstanbul, 1996.
- FAYEZ, Ahmed, "Sanayi İşletmelerinde Maliyet Yerleri Ayırımı ve Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesi", İ.Ü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1987.
- GARRISON, Ray H. – ERIC W. Noreen, Managerial Accounting, Irwin, U.S.A., 1997.
- GÜNEŞ, Recep – AKSU, İbrahim, "Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C: 8, S: 2, 2003.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer, Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Bas. Yay. Dağ. , İstanbul, 1999.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem – ŞAKRAK, Münir, Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002.

HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul, 1995.

HATİPOĞLU, Zeyyat -GÜRSOY, Cudi Tuncer, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1978.

İŞGÜDEN, Burcu, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Karşılaştırılması”, Balıkesir Bandırma İ.İ.B.F. Dergisi, Ekim 2008.

KARACAN, Sami – ASLANOĞLU, Suphi, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2005.

KARAGÖZLÜ, Nemci - LİNDELL, Martin, “Internationalization of Small and Medium- Sized Tecnology-Based Firms: An Explotory Study”, Journal Of Small Business Management, Vol: 36, 1998.

KARCIOĞLU, Reşat, Stratejik Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Aktif Yayınevi, Erzurum, 2000.

KOBİTEK, “Kobi Nedir ?”, <http://www.kobitek.com/makale.php?id=70>, (E. T.: 3/11/2010)

KOBU, Bülent, Üretim Yönetimi, 14. Baskı, Beta Yayınevi, Ankara, 2008.

KARAKAYA, Mevlüt, “Üretim Yaşam Seyrindeki Değişim ve Standart Maliyet Sistemi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C: 1, 1999.

- KOPRAL, Tenay, Türkiye'nin Kalkınmasında Küçük Sanayinin Önemi ve Katkısı, Ankara, 1977.
- MERİH, Kutlu – ÇAPRAZ, İlkay, "Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Rolü", <http://www.eylem.com/tqm/wtqm02.htm>, (E. T. : 3/11/2010)
- MUCUK, İsmet, Pazarlama İlkeleri, 16. Basım, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2009.
- MÜFTÜOĞLU, M. Tamer, Türkiye'de Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmeler, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- ORAL, Emel Laptalı – GÜNER, Erhan, "Kalite Maliyetleri Hazır Beton - Çimento Sektöründe Bir Uygulama", Türkiye Mühendislik Haberleri Dergisi, S: 428, Antakya, 2003.
- ÖKER, Figen, "Değişen Üretim Koşullarının İşletmelerin Maliyet Yapılarına ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamalarına Etkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C: 4, S: 4, 2002.
- ÖKER, Figen, "Traditional Cost System Are Not Enough In New Manufacturing Environment", M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi, C: 14, No: 2, 1998.
- ÖNAL, Güngör, Temel İşletmecilik Bilgisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1995.
- ÖNDEŞ, Turan – ARDIÇ, Muhammed – ÖZTÜRK, Atakan – KAYACAN Bekir, "Stratejik Maliyet Yönetim Aracı Olarak Hedef Maliyetleme Ve Devlet Orman İşletmelerinde Uygulanabilirliği", III. Ulusal Karadeniz Ormancılık Kongresi Cilt: 1, Artvin, 2010.

- Özkan, Azzem – ESMERAY, Murat, “Bir Maliyet Kontrol Sistemi Olarak Jıt Üretim Sistemi Ve Muhasebe Uygulamaları”, E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 3, S: 1, Kayseri, 2002.
- PASEWARK, William, “The Evolution of Quantity Control Costs in US Manufacturing” Journal of Cost Management Vol. 5, Issue 1, 1991.
- PEKER, Alparslan, “Modern Yönetim Muhasebesi”, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları, Yayın No:53, İstanbul, 1988.
- PEKDEMİR, Recep, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Genel İmalat Maliyetleri”, Temel Eğitim ve Strateji Merkezi Yayın No: 17, İstanbul, 1998.
- SAYGILI, Tarık Arıkan, “Hedef Maliyetleme Ve Diğer Stratejik Yönetim Araçları”, Hukuk, Ekonomi, Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi S: 60, 2007.
- SEVGENER, A. Sait – Hacırüstemoğlu, Rüstem, Yönetim Muhasebesi, M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 1993.
- ŞAKRAK, Münir, Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- ŞAKRAK, Münir, “Geleneksel Maliyetlemeden Hedef Maliyetlemeye”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F., İstanbul, 1998.
- SAVAŞ, Orhan, “Hedef Maliyet Yönetim Sisteminin Başarısını Etkileyen Faktörler Üzerine Türk Hazır Giyim Sektöründe Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S 20, 2003.

- SÖNMEZ, Feriştah, “Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi S: 73, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger>, (E. T.: 3/11/2010)
- ŞENER, Recep, Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Yayınları, Ankara, 2008.
- ŞİMŞEK, Zeki – ARIÇAY, Yücel, “Hedef Maliyetleme: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Yaklaşımı”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Yıl:13, S:143, 1998.
- TANIŞ, Veyis Naci – TURAN, Abdülkadir, “Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme”, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi C: 4 No: 1, 1993.
- TAYLOR, Linda J., “Activity Based Costing”, Financial Accounting & Reporting, USA., 2002.
- TEK, Ömer Baybars, Pazarlama İlkeleri, 7. Baskı, İzmir, 1997.
- TEKİN, Cem, “Küresel Rekabete Ne Kadar Hazırım?”, MPM Anahtarı Dergisi, No: 127, 1999.
- TUNGA, Alper, “Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Konpen Pvc Yapı ve İnşaat Malzemeleri A.Ş Uygulaması”, Selçuk Üniversitesi Sos. Bil. Ens. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Konya, 2004.
- TÜTEK, Hülya – ÖNCÜ, Semra, “JIT Felsefesinin İşletme Fonksiyonları Ve verimlilik Üzerinde Etkileri”, Verimlilik Dergisi Milli Prodüktivite Merkezi, S.4, 1992.

- URAGUN, Mehmet, Maliyet Muhasebesi Ve Mali Tablolar, Yetkin Basımevi, Ankara, 1993.
- USLU, Selçuk, “Teknolojik Gelişimlerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, 6. Ulusal İşletmecilik Kongresi 2000’li Yıllarda İşletmecilik ve Eğitim Bildiri Kitabı, Antalya, 1998.
- UTKU, Burcu Demirel, Stratejik Maliyet Yönetimi Açısından Yaşam Seyri Maliyetleme, Mevzuat Dergisi, Yıl: 11, S: 140, Ağustos 2009.
- ÜLKER, Yakup – İSKENDER, Hüseyin, “Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve John Deere Örneği”, Balıkesir Üniversitesi Bandırma MYO Dergisi, C: 8, S: 13, Balıkesir, 2007.
- ÜSTÜN, Rifat, Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı Maliyet Muhasebesi, Bilim ve Teknik Yayınevi, 5. Basım, Eskişehir, 1996.
- SEVİĞ, Veysi, “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme Ölçüsü (KOBİ Tanımı)”, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=993, (E. T. : 3/11/2010)
- YILMAZ, Beytullah, “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Toplumda Üstlendikleri Roller Bakımından Analizi”, http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/Tanitim_KoordinasyonDb/kucuk.doc.(E. T.: 3/11/2010)
- YÜKÇÜ, Süleyman – ŞAFAK, İsmail, “Genel Üretim Giderlerinin Mamüllere Yüklendiğinde Yeni Bir Yaklaşım: Faaliyet Hacmi Maliyetlendirmesi

(Activity Based Costing)", Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 11, S: 2, İzmir, 1998.

YÜKÇÜ, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Anadolu Matbaacılık, 3. Basım, İzmir, 1999.

<http://www.die.gov.tr>

<http://www.kobinet.org.tr/kosgebabm/ikv/21.html>

<http://www.muhteva.com/geleneksel-maliyetleme-ve-teknolojik-gelismelerinmaliyetlere-e-t21642.html>

<http://www.muşavir.net/mamul-yasam-donemi-maliyetleme.html>

<http://www.mevzuatdergisi.com/2009/08a/01.htm>

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/burcuisguden/001>

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Selim YENEN

Doğum Yeri : Alaşehir/ MANİSA

Doğum Yılı : 1982

Medeni Hali : Evli

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise : 1996–1999 Alaşehir Lisesi

Lisans : 2000–2005 Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Yabancı Dil : İngilizce

MESLEKİ DENEYİM

2008 – 2010 Üretim Yöneticiliği (İmalat Sanayi)

2010 – Halen Muhasebe (İnşaat Sektörü)