

# Maliyet Muhasebesi Prensipleri



Yazan :

*S. OKTAY*

Maliyet muhasebesi ne kadar basit ve iptidai olsa dahi; hesap ve ölçüye dayanan tecim ve endüstri devri ile başlamış (1) ve bugün tekâmül ederek her türlü ekonomik

faaliyetlere ve evrensel olmasa bile yer yer Devletlerin idare kollarına kadar teşmil edilmiştir .

## **Maliyet Muhasebesine lüzum varmı ?**

(1) a) "Muhasebenin tarihi hakkında elde mevcut mahdut adetteki eserlerin hepsi yahut ekserisi muhasebe tarihinin ilk önce Asurlardan başladığını ve buradan Mısır'a ve asırlarca sonra da Pacioli zamanında İtalya'ya geçtiğini yazmaktadır.....,,

Norman D. Webster

The American Institute Of accountants  
Fiftieth Anniversary Celebration  
New York 1937 sayfa 101,

b) "Para muameleleri hakkınna malûm olan en eski kayıtlar, milâttan takriben 2600 sene önceki Babilonya İmparatorluğu devrine ait ve o devirde çok ileri gitmiş olan tecim evlerinin muamelâtından bahsedene kitabelerde görülmektedir. Geçen asır zarfında buna benzer bir çok kitabeler bulunmuştur. Bu kitabelerin ihtiva ettiği kayıtlar kelimenin bugün ifade ettiği manaya göre "Hesap,, diye tarif edilemez ise de, 5000 sene evvel bir nev'i muhaseba ve kayıt metodunun bilfiil kullanılmış olduğuna kat'î vesika sayılabilir.

Bu devirden 2000 sene daha evvelde vâsi mikyasta ticaret yapıldığı malûm olduğuna göre ilk devirlerde de her hangi nev'i bir muhasebe kaydı tutulmuş olduğunu kabul etmek pek yerinde olur...»

Pichard A. Witty

"How to become a qualified accountant»

Not: Muhasebenin doğduğu devir ve memleket hakkında İngiliz ve Amerikan müelliflerinin verdiği yukarıdaki malûmat dikkati çeker mahiyettedir, her ikisi de Türk medeniyetinin ilk devirlerine rastlamaktadır, - incelemeğe değer bir mevzudur.

Bugünkü endüstrinin projesi yüksek bilgin ve teknisiyenler tarafından hazırlanır, çok ince ve çeşitli işler yapılır, milyonlara varan kapital ile kurulur, işlemesi için her sınıftan binlerce kişi çalıştırılır, binaena - leyh baştaki bir kişinin fabrikada olup bitenleri takip ve işlerin verimli bir surette görülüp görülmediğini kontrol edebilmesine imkân ve ihtimal kalmamıştır.

Başlangıçta yapılan çok itinalı hesaplara göre kârlı olduğundan milyonlar sarfedile - rek kurulan nice fabrikalar verimli bir surette işletilmemesinden kapatılmış, yahut elden ele geçmiştir.

Eyi kurulan ve eyi tatbik edilen maliyet muhasebesi işletmenin barometresi, pusulasıdır; engin denizde seyir eden bir geminin mevki tayinine mahsus alâtı, barometresi ve pusulası olmaması nasıl tasavvur edilemez ise maliyet muhasebesiz bir endüstri teşebbüsü de tasavvur edilemez.

## **Maliyet nedir ?**

Bir metanın maliyeti onu yapmak ve satmak için doğrudan doğruya yahut dolayısıyla edilen masrafların yekûnudur, edilen masrafların her hangi biri hesaba katılmıyacak olursa yahut başka bir masraf katıla-

çak olursa elde edilecek "Maliyet" o kadar eksik veya fazla takdir edilmiş olur.

Bu tarife göre "Maliyet" in unsuru yalnız "Masraf" dir. Demirbaş için yapılan te-diyeler maliyete ithal edilmez, yalnız amorfismanı nazara alınır, meselâ bir şey imal etmek için kullanılan material; işçilik, yardımcı servislerin gördükleri hizmet bedeli, satma masrafı, idare masraflarından buna isabet eden miktar bu şeyin maliyetini teşkil edecek yegâne "Masraf" unsurlarıdır.

Fabrikada istihsal maksadiyle kullanmak üzere satın alınan makine bedeli, yahut imalâtta kullanılmayıp sırf stok yapmak kas-dile anbara alınan ham madde, yapılmakta olan bir şeyin maliyetini arttıramaz, bina-enaleyh yalnız imalât kasdile yapılan masraflar bir araya toplanır ve maliyete esas tutulur; mubayaa bedelinin peşin tediye edilmesinden dolayı alelusul alıcı lehine ve satılan mal bedelini peşin ödeyen müşterilere yapılan tenzilât, bir gayri menkulün satışından veya bu gayri menkule yeniden kıymet takdir edilmesinden hasıl olacak kâr veya zarar maliyete tesir ettirilmez; sermaye faizinin maliyete ithal edilip edilmemesi hakkında görüş farkı vardır, her iki fikri terviç edenlerin ileri sürdükleri sebep-ler hemen aynı derecede kuvvetle olmakla beraber meselâ sermayenin kifayetsizliğinden dolayı yüksek faiz ile temin edilecek paraya verilecek faiz sırf malî bir muameleden dolayı yapılan masraf olup bunun imalât maliyeti ile alâkalandırılmaması hakikate daha uygun görünür.

#### **Maliyet Muhasebesi nedir ?**

Sathi bir bakışla maliyet muhasebesinin, muhasebe ilminin ayn bir branşı olduğu ve umumî muhasebe ile pek az bir münasebeti olduğu zahabı hasıl olur halbuki vaziyet böyle değildir, maliyet muhasebesi umumî muhasebe kaidelerinin daha detaye şekilde tatbik edilmesinden ibarettir.

Maliyet muhasebesi de işletmenin umumî

malî vaziyetini gösterir, yalnız imalât şü-beleri hesaplarını daha detaye bir şekilde kayıt eder.

Maliyet muhasebe sistemi iki sınıf hesaptan teşekkül eder; biri işin umumî muamelâtını göstren umumî hesaplar, diğeri de muamelâtın verimli bir şekilde görülüp görülmediği hakkında idareyi tenvir edecelk olan detaye ve tahlili (analitik) mahiyet kayıtlarıdır. Bu iki nev'i hesap kontrol hesapları vasıtasıyla ve hesap imenzumesini bozmayacak şekilde bir arada toplanır.

Maliyet muhasebe sistemi vasıtasıyla her ay çıkarılan umumî vaziyet ve kâr ve zarar hesabı, tutulan işin hakikî vaziyeti ve seyri hakkında idareye tam malûmat verir, iş-letme mekanizmasında mevcut aksaklığı tebarüz ettirir, tam vaktinde tedbir alınması için idareyi ikaz eder. Bunun temin edile-bilmesi için ham maddenin, bitmiş ve bitmemiş işlerin sürekli envanterinin tutulması icap ettiğinden bunun istinat ettiği prensiplerin bilinip tatbik edilmesi şarttır.

Maliyet muhasebe sisteminden beklenen faydalı neticenin alınması sistemi kuran ve tatbik edenlerin "Teferruatı" bir birine karıştırmadan idare edilecek kabiliyet-te olmasına ve analitik bir görüşe malik bulunmasına bağlıdır.

Umumî muhasebe sistemi menzumesi içine alınmayarak umumî muhasebeden alınan malûmata istinaden tutulan maliyet kayıtlarıyla maliyet bulmak için yapılan teşebbüsler akamette neticelenmeye mahkûmdur çünkü umumî muhasebe menzumesi haricinde kalan kayıtların kontrollü olmasını temin edebilecek bir usul henüz bulunmamıştır ve kontrollü olmayan kayıtların sıhhati de daima meşkûktür. Sistemin bizatihi kontrollü olması için maliyet kayıtları umumî muhasebeden alınır ve şube ve servislerde icap eden istihaleyi geçirdikten sonra tekrar umumî muhasebeye geri verilir ve sistemin bünyesine katıştırılır.

Her hangi bir teşekkülün muhtelif şubelerinde umumî hesap menzumesinden ayrı ve müstakil olarak şubenin maliyeti hakkında bir fikir edinmek kasdile umumî muhasebe prensipleri göze alınmaksızın maliyet muhasebesi kurmak yalnız sistemi işletmek için yapılan masrafın boşa gitmesiyle kalmaz, aynı zamanda idareyi yanlış yola sevkeder. Çünkü maliyete girmesi lâzım gelen bir unsurun ihmal edilmesi yahut bazı masrafların fuzuli olarak maliyet unsuru olarak alınması ihtimali varittir.

#### **Maliyet Formülü**

a) Material + işçilik = ilk maliyet

b) İlk maliyet + Fabrika masrafları = Fabrika maliyeti.

c) Fabrika maliyeti + satma ve idare masrafları= yapma ve satma maliyeti

d) Yapma ve satma maliyeti + kâr (yahut - zarar) ---- satış fiyatı-

Basit gibi görünen yukardaki maliyet düsturundan tatbikatta faydalı ve sıhhatli bir netice çıkarılabilmesi umumî muhasebe ve standard olarak teessüs etmiş olan maliyet sistemlerinin 'dayandığı prensiplerin hakkile bilinip takip fikrile tatbik edilmesine, sistemi ve umumî muvazeneyi bozmadan işin nevine ve alacağı seyre göre icap eden değişikliğin takdir edilip günü gününe yapılmasına anlayış ve geniş tecrübeye bağlıdır.

Formülün ihtiva ettiği unsurların tefrik, tahsis ve tahlil usullerini mevzu hakkında umumî bir fikir vermek kasdile hazırlanmış olan bu makalede izah etmek yersiz ve sıkıcı olduğundan ilişik şema ile iktifa edilmiştir (+).

#### **Maliyet Nevileri :**

Maliyet hesaplarında göz önünde tutulması icap eden maliyet neveleri şunlardır :

[\*] Mevzu ile yakından alakadar olanlara sonuçdaki eserler tavsiye olunur.

#### **a ) Hakikî Maliyet :**

Bir şeyin yapıldığı andaki maliyeti hakikî maliyettir, imal edilen aynı cins eşyanın hakikî maliyeti, kullanılan materialin ve işçilik ücretinin, mevsimin, istihsâl metodlarının, idare masraflarının ve sairenin değişmesiyle değişebilir. Hakikî maliyetin normalden fazla değişmesi idareyi tedbir almaya teşvik eder, envanter hesaplarında hakikî maliyet kullanılır.

#### **b ) Normal Maliyet :**

Bir malî sene zarfında imal edilen aynı cins eşyanın vasatî maliyetidir. Normal maliyette, mevsim değişmesi ve muhtelif sebeplerle hasil olan normal fiyat tahavvülleri kendi kendine hesaba katılmış olan ve aynı cins eşyanın normal değişme şartları içinde mal olması beklenen bedelidir. Umumiyetle satış fiyatı tayin edilirken göz önünde tutulması icap eden senelik vasatî maliyettir.

#### **c ) Standard Maliyet :**

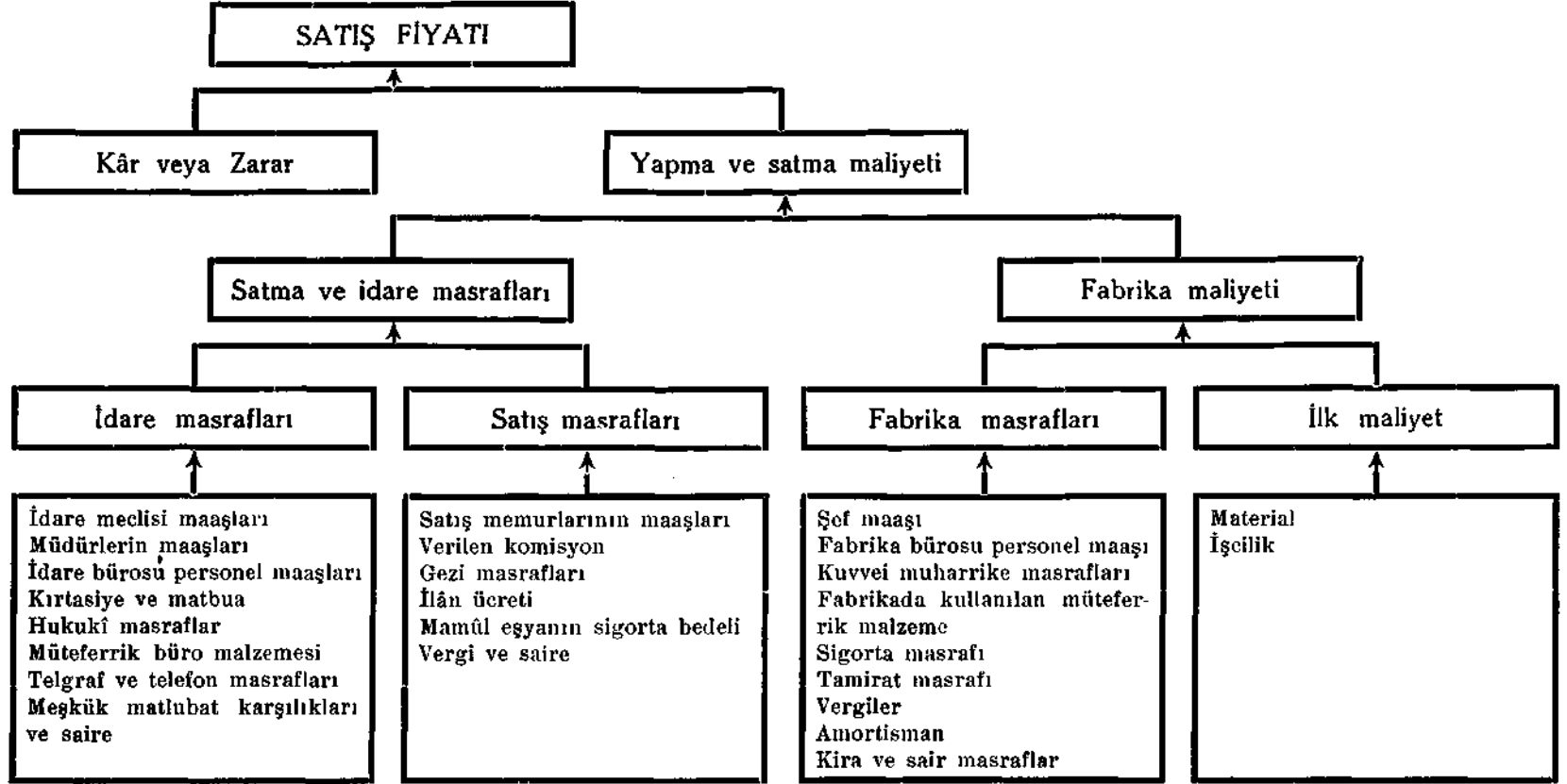
Bir şeyin ideal şartlar altında mal olması icap eden (artifisiyel) bir maliyet rakamıdır. Bir şeyin imal edilmesinde kullanılacak materialin bedeli, ne kadar zamanda yapılacağı ölçülerek bu zamana isabet eden işçilik ücreti, dolayısıyla yapılan masraflardan, geçmiş tecrübelerle dayanarak standardize edilmiş bir nisbet dahilinde isabet eden kısmı, standard maliyeti teşkil eder.

Standard maliyet eşyanın kaç mal olması icap ettiğini, halbuki hakikî ve normal maliyet eşyanın bilfiil kaç mal olduğunu gösterir.

Standard maliyet, hakikî ve normal maliyetler ile mukayese edilerek işletmenin verimli bir surette yürüyüp yürümediğini ve sebeplerini meydana çıkarmak için ve bütçe tahminlerine esas olarak kullanılır.

Standard maliyetin hesap menzumesi içinde yeri yoktur çünkü hesaplar, hakikî

## MALİYET ŞEMASI



vaziyetin ne olacağını değil ne olduğunu gösterir; yalnız bazı hallerde bütçe tahsisi ile bilfiil yapılan masrafları mukayese edebilmek için hesap menzumesi içine alınır.

#### **Maliyet Sistemleri :**

Maliyet sistemleri iki büyük sınıfa ayrılmıştır.

- 1) Sıra maliyet sistemi
- 2) Ismarlama maliyet sistemi.

#### **Sıra Maliyet Sistemi :**

Sıra işlerinin maliyetini bulmakta bu usulden istifade edilir.

Dayandığı prensipler şunlardır :

a) Teşkilât, imalât safhalarına göre şube veya servislere ayrılır, her şube ve servisin maliyeti ayrı tutulur sonra hepsi toplanarak yekûn bu müddet zarfında yapılan malunbihe taksim edilerek beherinin maliyeti bulunur.

Bu usulde doğrudan yapılan material ve işçilik masraflarile dolayısıyla yapılan masraflar yekdiğerine karışmaktadır; zira her şube veya serviste kullanılan material ile işçilik ve idare masrafları aynı maliyet masraflarına geçirileceği yerde doğrudan şube veya servislerin zimmetine geçirilmektedir, mamafi kâr ve zarar hesabı yapılırken, doğrudan kullanılan mühim miktardaki material ve işçilik hesap menzumesi içine alınmaksızın mukayese için göz önünde tutulur.

b) Her servis ve şubede yapılan işin vahit maliyetini tayin edebilmek için her şube veya servisin yaptığı işler ve masraflar ayrı tutulur.

c) Eşyanın her hangi imalât safhasında yahut biter bitmez ikaca mal olduğunun belli olması için eşya bir şubeden diğer şubeye nakledilirken evvelki şubelerde üzerine binen maliyet masraflarile birlikte nakledilir.

d) Bitmemiş ve henüz yapılmakta olan eşyanın hesap devresi sonunda alman envanterine kıymet takdir edilir.

Bir hesap devresi sonunda şube veya servislerde yapılmakta olan eşyadan bir kısmına şubece henüz başlanmış diğer bir kısmı yarı yarıya veya daha fazla bitmiş diğer bir kısmının da şube veya servise yapılmamış işi tamamen bitmiş fakat henüz diğer servise nakledilmemiş vaziyette bulunabileceğinden ve eşyayı ayrı ayrı partilere ayırıp her partinin maliyetinin tayin edilmesine imkân olmadığından hesap devresi sonunda bitmemiş eşyaya kıymet takdir edilmesi lâzım gelir.

(Bitmemiş eşyaya takdir edilecek kıymet tabiatıyla hem bitmemiş ve hem de bitmiş eşyanın maliyetine tesir edeceğinden her hangi bir sebeple yapılacak yanlış (eksik veya fazla) kıymet takdiri yanlış netice verir, bu sistemin başlıca mahzuru da bu noktada temerküz eder.

#### **Ismarlama Maliyet Sistemi :**

Bu sistemde her şube ve servisin işletme maliyeti ve imal edilmekte olan her sipariş ve partinin maliyeti aynı zamanda tutulur. Doğrudan ve dolayısıyla yapılan masrafların bu sistemde tefrik edilmesi icap eder. doğrudan kullanılan material, ve işçilik her parti veya siparişin hesabına geçirilir, dolayısıyla yapılan masraflar da önce şube veya servisin maliyetine geçirilerek bir arada toplanır ve bilâhare her parti veya siparişe bir nisbet dahilinde taksim edilir. Bu sistemde her parti ve siparişin maliyeti aynı tutulur, sıra maliyet sisteminde ise Genel istihsal maliyetinin yekûnu aynı cins eşyalara vasatileştirilir ancak bilhassa çok çeşitli sıra işi yapılan yerlerde istihsal maliyeti yekûnunun çeşitlere göre vasatileştirilmesi hatadan salim olamayacağından çeşitli iş yapılan yerlerde ismarlama maliyet sisteminin faydası aşikârdır.

Maliyet sistemleri yukardaki gibi iki bü-

yük sınıfa ayrılmış ve her birinin dayandığı prensipler ayrı ayrı izah edilmiş ise de endüstrinin takip ettiği istihsal metoduna ve yapılan işlerin ne'ine uyararak ekseriya her iki sistemin de bir arada tatbik edildiği görülmektedir.

### **Sistemin Kurulması ve İşletilmesi :**

Başlıca genel prensipleri izah edilen ve bir çok teferruatın bir araya toplanmasından ibaret olan maliyet muhasebesinin kurulması bilgi ve tecrübeye dayanan başlı başına bir ihtisas işidir. Her endüstrinin maliyet muhasebesinin kurulması her eksper muhasibe bırakılmaz, eksper muhasibin muhasebe tekniğinden başka endüstrinin mahiyeti hakkında etraflı malûmatı olması, her şube ve servisin iş safhalarını bilmesi, endüstrinin teknik teşkilâtını inceden ederek çok mühim olan maliyet ünitelerini teşebbüsün tekniğine uygun bir surette tefrik edebilecek kudrette bulunması icap eder.

Yukarda arzedildiği gibi teferruat işi olan maliyet muhasebesinin kendi kurumu da verimli, mümkün merteye basit, lüzumsuz teferruatın âri ve yalnız mübrem bir ihtiyacı karşılayacak fiş ve maliyet takip kartı olmalıdır. Ekseriya yüksek maaşlı olan teknik şeflerine tahmil edilecek hesap işleri, mümkün ise, aslî vazifelerine hiç tesir etmeyecek kadar az olmalıdır.

Sistemin kurulması ne kadar yüksek ihtisasa muhtaç olursa olsun nihayet işin bir mütehassısı bulunur ve endüstrinin bütün hususiyetlerini karşılayabilecek en uygun modern bir sistem kurulabilir, fakat meselelerin bundan daha mühim ve güç olan tarafı kurulan sistemin gayeye uygun olarak yürütülmesidir.

Maliyet muhasebesi ve alelumum muhasebe işin inkişafına, aldığı seyre göre şeklini değiştirir ve iş ile beraber (tekâmüle) evolüsyona tabidir.

Teşkilâta dahil olan her şahsa az veya

çok bir vazife ve külfet tahmil ettiğinden sistemin verimli olabilmesi bilhassa şube şeflerine düşen vazifelerin günü gününe yapılmasına, arkadaşlar arasında mutlak bir iş ortaklığı idealinin hâkim bulunmasına sistemin tatbikinden mesul tutulacak şahsın bilgi ve iyi niyetine güvenilebilir ve idarenin tam müzaharatına nail olmasına bağlıdır.

Şu cihet de unutulmamalıdır ki maliyet muhasebesi ve alelumum muhasebe bir gaye değil işin düzgün ve verimli bir şekilde işletilmesine yardım eden bir vasıtaadır.

M. T. A.  
Genel Muhasebe Şefi  
S. OKTAY

### **Mehazlar ve tavsiyeye değer eserler**

- Muhasebe, *Süheyp Derbil*  
Endüstri Sağısı, *Cevat Yücesoy*  
Gost Accounting, *W. B. Lawrance*; *C. P. A.*  
Theory and Practice of costing, *E. W. Newman*; *F. C. A.*  
Mine accounting and cost principles, *T. O. Mc Grath*  
American mine accounting, *W. H. Gharltan*; *P. A.*  
Accounting, *W. A. Paton*; *Ph D.*  
Advanced accounts, *R. N. Carter*; *F. C. A.*  
Bank audit and Examinations, *John I. Millet*; *C. P. A.*  
Financial and operating Ratios in management, *James ti. Bliss*. *C. P. A.*  
Practical Bank Operation, *L. H. Langston*  
Hand Book of Business administration. American Management association,  
Business administration. *Willis Wissler*; *A. M.*  
The Holding Company, *James C. Bonbright and Gardiner C. Means*  
Legal responsibilities and rights of public Accountants, *Wiley Daiel Rich*  
English Banking methods, *L. Le Marchend Minty*  
Bank system and accounting, *Frank Loomis Beech*  
Problems in Industrial accounting. *T. H. Sandres*, *M. Com*; *Ph. D.*  
Inventory Practice and material control, *F. W. Kilduff*, *B. C. S. C. P. A.*