

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDAN
ÖZEL DERSANELERDE KATKI PAYI ANALİZİ
VE BİR UYGULAMA**

Seçil KARANCI

**Danışman
Prof. Dr. Ahmet Erdal ÖZKOL**

İZMİR, 2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Özel Eğitim Kurumlarından Özel Dersanelerde Katkı Payı Analizi ve Bir Uygulama**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih/...../.....

Seçil KARANCI

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Özel Eğitim Kurumlarından Özel Dersanelerde Katkı Payı Analizi ve Bir
Uygulama
Seçil KARANCI

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Günümüz piyasa koşullarında işletmelerin maliyetlerini düşürüp karlarını artıracabilmeleri ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri doğru ve zamanında karar alabilmelerine bağıdır. Doğru kararların alınabilmesi için ise işletmelerin doğru bilgi üreten yönetim muhasebesi sistemlerine ihtiyaçları vardır.

Bizim bu çalışmamızda 2015 yılının şubat ayında faaliyetlerini durdurma kararı alan bir eğitim kurumunun maliyet yapısı incelenmiş ve hizmet verdiği dört ayrı departmanın maliyet analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına ulaşabilmek için öncelikle işletmenin sabit ve değişken maliyetleri belirlenmiş daha sonra sabit maliyetler uygun dağıtım anahtarları kullanılarak tüm departmanlara dağıtılmıştır. Bu işlemten sonra muhasebe tekniğine göre tüm departmanların maliyet fonksiyonları oluşturularak başa baş noktası analizleri yapılmış ve elde edilen maliyet verileri değişik karar seçeneklerinin değerlendirilmesinde kullanılmıştır. Son olarak ise işletmenin faaliyetlerini durdurma kararı almasının altında yatan finansal ve finansal olmayan etkenler özetlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi Sistemleri, Maliyet Yapısı, Maliyet Analizi, Maliyet Fonksiyonu, Başabaş Noktası Analizi.

ABSTRACT
Master's Thesis
Contribution Analysis in Private Teaching Institutions and a Practice
Seçil KARANCI

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program

In today's market conditions, it is up to the right and timely decision makers to lower their costs and increase profits and ensure competitive advantage. In order for the right decisions to be made, businesses need management accounting systems that produce accurate information.

In this study, the cost structure of an educational institution which has decided to stop its activities in February of 2015 has been examined and cost analysis of the four different departments it has been serving has been performed. In order to reach the results of the analysis, firstly fixed and variable costs of the operator are determined and then fixed costs are distributed to all departments by using appropriate distribution keys. After this process, the cost functions of all departments are created according to the accounting technique and breakeven point analyzes are carried out and the cost data obtained are used to evaluate different decision options. The financial and non-financial factors underlying the decision to discontinue operations are summarized.

Keywords: Administrative Accounting Systems, Cost Structure, Cost Analysis, Cost Function. Breakeven Analysis.

**ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDAN ÖZEL DERSANELERDE KATKI PAYI
ANALİZİ VE BİR UYGULAMA
İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
EKLER LİSTESİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET YÖNETİMİ VE MALİYET FONKSİYONU

1. İŞLETME VE İŞLETME YÖNETİM TANIMI	2
1.1 İşletme Kavramı	2
1.2 İşletme Yönetimi	2
2. İŞLETMELERDE BİLGİ SİSTEMLERİ VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ÖNEMİ	3
2.1 Finansal Muhasebe Bilgi Sistemi	5
2.2 Maliyet Yönetim Bilgi Sistemi	6
2.1.1. Maliyet Muhasebesi	6
2.1.2. Yönetim Muhasebesi	7
3. MALİYET MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI	10
3.1 Gider Kavramı	10
3.2 Harcama Kavramı	11
3.3 Maliyet Kavramı	12

3.4 Zarar Kavramı	13
4. MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ	14
4.1 Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Sistemleri	15
4.1.1 Tam Maliyet Sistemi	15
4.1.2 Değişken (Kısmi) Maliyet Sistemi	17
4.1.3 İlk Maliyet Sistemi	18
4.1.4 Normal Maliyet Sistemi	19
4.2 Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre Maliyet Sistemleri	20
4.2.1 Fiili Maliyet Sistemi (Tarihi Maliyet Sistemi)	20
4.2.2 Standart Maliyet Sistemi	21
4.2.3 Tahmini Maliyet Sistemi	22
4.3 Üretim Biçimine Göre Maliyet Sistemleri	23
4.3.1 Safha Maliyeti Sistemi	23
4.3.2 Sipariş Maliyeti Sistemi	23
5. İŞLETMELERDE MALİYET FONKSİYONU VE MALİYET FONKSİYONU OLUŞTURMADA KULLANILAN YÖNTEMLER	24
5.1. Faaliyet Hacmindeki Değişiklikler Karşısında Maliyet Davranışları	24
5.1.1. Sabit Maliyet Gideri	26
5.1.1.1. Yönetilemeyen Sabit Maliyetler	27
5.1.1.2. Yönetilen Sabit Maliyetler	27
5.1.2. Değişken Maliyet Gideri	27
5.1.3. Karma Maliyetler	30
5.1.4. Yarı Sabit Giderler	31
5.2. Maliyet Tahmin Fonksiyonu	31
5.3. Maliyet Tahmin Fonksiyonunu Oluşturmasında Kullanılan Yöntemler	33
5.3.1. Muhasebe Yöntemi	33
5.3.2. En Yüksek, En Düşük Noktalar Yöntemi	35
5.3.3 Dağılım Grafiği Yöntemi	36
5.3.4 Regresyon Analizi Yöntemi	38

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET HACİM KAR ANALİZİ VE GEÇERLİ MALİYETLER

1. MALİYET HACMİ KÂR (MHK) ANALİZİ	41
1.1. Maliyet Hacim Kâr Analizi Varsayımları	41
2. MALİYET HACİM KÂR ANALİZİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	42
2.1. Toplam Katkı Payı	42
2.1.1. Katkı Payı Yaklaşımına Göre Raporlama	42
2.1.2. Katkı Payı Yaklaşımına Göre Raporların Düzenlenmesi	43
2.2. Katkı Oranı	43
2.2.1. Katkı Payı ve Katkı Oranının Önemi	43
3. BAŞABAŞ NOKTASI ANALİZLERİ	45
3.1. Başabaş Noktası Kavramı	45
3.2. Başabaş Noktası Hesaplama Yöntemleri	46
3.2.1. Başabaş Noktasının Ürün Birimleri Cinsinden Hesaplanması	46
3.2.2. Başabaş Noktasının Satış Tutarı Cinsinden Hesaplanması	46
3.2.3. Başabaş Noktası Grafiği	46
3.2.4. Birden Fazla Mamul Üretilmesi Durumunda Başabaş Noktası Hesaplamaları	48
4. FAALİYET KALDIRACI GÜVENLİK PAYI GÜVENLİK ORANI KAVRAMLARI	49
4.1. Faaliyet Kaldırıcı	49
4.2. Güvenlik Payı	50
4.3. Güvenlik Oranı	50
5. İŞLETMELERDE KARAR ALMA SÜRECİNDE GEÇERLİ MALİYETLER	53
5.1. Karar Alma Sürecinde Geçerli Maliyetlerin Kullanılması	53
5.1.1. Karar Alma Sürecinde Maliyet Bilgisinin Önemi	53
5.1.2. Maliyetlerin Yönetim Kararları Açısından Sınıflandırılması	53
5.1.2.1. Geçerli Maliyetler	53
5.1.2.1.1. Ek Maliyet	54
5.1.2.1.2. Fırsat Maliyet	54
5.1.2.2. Batmış Maliyetler	55

5.2. Özel Yönetim Kararlarında Maliyet Muhasebesi Verilerinin Kullanılması	55
5.2.1. Üretim ve Satış Miktarlarının Saptanması	56
5.2.2. Fiyat Koyma Kararları	57
5.2.3. Makine Yenileme Kararları	59
5.2.4. Üretme ya da Dışarıdan Satın Alma Kararları	60
5.2.5. Özel Bir Siparişin Kabul Edilmesi Kararları	62
5.2.6. Bir Mamulün Üretimine Son Verme Kararları	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZMİRDE FAALİYET GÖSTEREN ÖZEL EĞİTİM KURUMUNA AİT

UYGULAMA ÖRNEĞİ

1. ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNA İLİŞKİN ÖN BİLGİLER	66
1.1. AÖF Departmanına İlişkin Bilgiler	66
1.2. KPSS Departmanına İlişkin Bilgiler	67
1.3. DGS Departmanına İlişkin Bilgiler	68
1.4. SMMM Departmanına İlişkin Bilgiler	68
1.5. Yönetim Departmanına İlişkin Bilgiler	69
2. İŞLETMEDE YILLIK SABİT GİDERLERİN DAĞITILMASI	69
2.1. Yıllık Kira Giderinin Dağıtımı	69
2.2. Yıllık Dizgi Maliyetinin Dağıtımı	72
2.3. Kadrolu Öğretmenlerin Yıllık Ücretlerinin Dağıtımı	73
2.3.1. Kurum Müdürü	73
2.3.2. Kurum Müdür Yardımcısı	74
2.3.3. İktisat Öğretmeni	74
2.3.4. Muhasebe Öğretmeni	75
2.3.5. Matematik Öğretmeni	75
2.3.6. Hukuk Öğretmeni	76
2.4. Yıllık Elektrik Maliyetinin Dağıtımı	77
2.5. Yıllık Su Maliyetinin Dağıtımı	78
2.6. Yıllık Fotokopi Maliyetinin Dağıtımı	78
2.7. Yıllık Sabit Genel Yönetim Giderlerinin Dağıtımı	79

3. EĞİTİM DEPARTMANLARININ KARLILIK ANALİZLERİ	82
3.1. AÖF Departmanın Karlılık Analizi	82
3.2. KPSS Departmanın Karlılık Analizi	84
3.3. DGS Departmanın Karlılık Analizi	86
3.4. SMMM Departmanın Karlılık Analizi	88
3.5. Tüm Bölümleri Kapsayan Genel Karlılık Analizi	89
3.6. İşletmenin Toplam Verilerine Göre Başabaş Noktası Satış Tutarı, Güvenlik Payı, Güvenlik Oranı ve Faaliyet Kaldırıcı Hesaplamaları	91
3.7. İşletme Zararda Olan KPSS Departmanını Kapatmalı mı?	93
3.8. İşletme Zararda Olan DGS Departmanını Kapatmalı mı?	93
3.9. İşletmenin Faaliyetlerini Durdurma Kararı Almasında Bologna Sürecinin Etkisi	94
3.9.1. Bologna Süreci Nedir?	94
3.9.2. Kredili Sistemin Açık Öğretim Öğrencilerine Hizmet Veren Özel Öğretim Kurumlarına Olan Etkisi	95
SONUÇ	97
KAYNAKÇA	100
EK	104

KISALTMALAR

AÖF	Açık Öğretim Fakültesi
BBN	Başabaş Noktası
BDM	Birim Değişken Maliyet
br	Birim
Dağ.	Dağıtım
Dan.	Danışmanlık
DEĞ	Değişken
DGS	Dikey Geçiş Sınavı
DİS	Direk İşçilik Saati
Eğt.	Eğitim
GEN	Genel
GİD	Gider
GÜM	Genel Üretim Maliyeti
KPSS	Kamu Personeli Seçme Sınavı
Max.	Maksimum
MHK	Maliyet Hacim Kar
MLY	Maliyet
MS.	Makine Saati
ÖGR	Öğretmen
Öğr.	Öğretmen
PAZ	Pazarlama
Sat.	Satış
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TKP	Toplam Katkı Payı
tl	Türk Lirası
TM	Toplam Maliyet
TOP	Toplam
TSM	Toplam Sabit Maliyet
Ücr.	Ücret
ÜM	Üretim Miktarı
Yard.	Yardımcı

YÖN	Yönetim
YRD	Yardımcı



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe Bilgi Sistemi ve Alt Sistemler	s. 4
Şekil 2: Kısa Dönemde Değişik Toplam Maliyet Fonksiyonları	s. 24
Şekil 3: Geçerli Faaliyet Alanı Toplam Maliyet (TM) Fonksiyonu İlişkisi	s. 25
Şekil 4: Toplam Sabit Giderler	s. 26
Şekil 5: Toplam Değişken Maliyetler	s. 28
Şekil 6: Degresif Giderler	s. 29
Şekil 7: Prograsif Giderler	s. 29
Şekil 8: Doğrusal Karma Maliyet Fonksiyonu	s. 30
Şekil 9: Yarı Sabit Giderler	s. 31
Şekil 10: Dağılım Grafiği Yöntemi	s. 37
Şekil 11: Regresyon Analizi Verileri	s. 39
Şekil 12: Başabaş Grafiği	s. 53
Şekil 13: Emek Yoğun ve Sermaye Yoğun İşletmelerde Faaliyet Kaldırıcının Kara Olan Etkisi	s. 56

EKLER LİSTESİ

Ek 1: 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu Ve Özel Öğretim Kurumları
Yönetmeliğinin Dershanelere İlişkin Esasları

ek s. 1



GİRİŞ

Günümüzde rekabet her sektörde günden güne artmakta, maksimum müşteri memnuniyeti ve buna bağlı olarak kalite maliyet hız konularında sağlanacak başarı ön plana çıkmaktadır. Bu yüzden üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet üreten işletmelerde de yöneticilerin isabetli kararlar alabilmeleri için muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilginin yapısında ve içeriğinde değişiklik ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Bilindiği üzere işletmeler geleceğe yönelik planlarını kar elde etmek ve karını daima arttırmak amacı ile şekillendirmektedir. Yöneticilerin kar planlamasını başarılı bir şekilde yapabilmeleri için satış hacminin yanında birim satış fiyatı, birim değişken maliyet, sabit maliyet, güvenlik payı, başabaş noktası, maliyet yapısı, faaliyet kaldırıcı gibi konularda da bilgi sahibi olmaları ve ayrıca karı etkileyen işletme içi ve işletme dışı tüm etkenleri de hesaplamalarına katmaları gerekmektedir.

İşte bu yüzden işletmelerin etkin çalışan muhasebe bilgi sistemlerine ihtiyaçları vardır ve bilgi toplumuna geçiş sürecinde bilginin artan ekonomik değeri bu ihtiyacı daha da arttırmıştır.

Bizim bu çalışmamızın birinci bölümünde işletmenin maliyet unsurları tanımlanmış ve değişik maliyet hesaplama sistemleri anlatıldıktan sonra ,geleceğe yönelik maliyet tahminleri yapmada kullanılan maliyet fonksiyonu oluşturma yöntemleri açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise maliyet hacim kar analizi ve geçerli maliyetler başlığı altında katkı payı ve başabaş analizlerine yer verilerek işletmelerin karar alma sürecinde bu verilere dayalı raporları nasıl yorumlaması gerektiği hakkında bilgi verilmiştir.

Son olarak üçüncü bölümde ise İzmir’de AÖF, KPSS, DGS, SMMM alanlarında kurs veren özel eğitim kurumunun maliyet yapısı incelenmiş başabaş noktası ve karlılık analizleri yapılmış ve daha sonra işletmenin faaliyetlerini durdurma kararının altında yatan finansal ve finansal olmayan etkenler açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE MALİYET YÖNETİMİ VE MALİYET FONKSİYONU

1. İŞLETME VE İŞLETME YÖNETİMİ TANIMI

1.1. İŞLETME KAVRAMI

İşletme kavramı Türkçe de çalıştırmak anlamına gelen işletmek fiilinden gelmektedir. İşletmek fiilinin kökü ise iştir. İş, bireyin bir şey yapmak veya bir sonuca ulaşmak üzere emeğini kullandığı bir eylemdir. Ancak işletme kavramından, işletmek anlamının yanı sıra; yönetmek, hareketlendirmek, araçları kullanmak ve çalıştırmak gibi anlamların da çıkarılması olanaklıdır.

Ekonomik yaşam da işletme yukarıda sayılan anlamların dışında, ancak benzerlik taşıyan bir kavram olarak karşımıza çıkar. Tüm yazarların birleştikleri ortak bir tanıma göre işletme; insanların gereksinimlerini karşılamak üzere üretim araçlarını bir araya getirerek mal veya hizmet üreten ayrıca katma değer yaratan iktisadi birimdir.¹

Çünkü tüketicilerin ihtiyaçları her geçen gün değişmektedir. Ve bu ihtiyaçlar işletmeler tarafından tespit edilip gerekli mal ve hizmet üretimleri ile karşılanmaktadır. Üretimin yanında söz konusu mal ve hizmetlerin tüketiciye ulaşması veya pazarlanması da yine işletmelerin yürütmesi gereken faaliyetlerdendir.²

1.2. İŞLETME YÖNETİMİ

İşletmenin amaçlarına ulaşması için yapılması gereken faaliyetlerin planlanması organizasyonu, koordinasyonu uygulaması ve kontrolü olarak tanımlanabilir.³

İşletmelerin kısa ve uzun vadeli amaçlarına ulaşabilmeleri için doğru stratejiler belirlemesi ve belirlenen stratejileri etkin bir şekilde yönetmesi gerekmektedir. Bu çerçeveden bakıldığında stratejik açıdan yönetim şu şekilde tanımlanabilir.

¹ Necmettin Erdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü Maliyet Muhasebesi**, Fakülteler Kitapevi, Barış Yayınları, İzmir, 1999, s.2

² Muammer Doğan, **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998, s. 6

³ Ali Kartal ve diğerleri, **Maliyet Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Saray Matbaacılık, Ankara, 2013, s.203

İşletmelerde fark yaratmayı başaran etkili stratejiler kurgulamak ,uygulamak ve uygulamalar sonucunda elde edilen sonuçların değerlendirilmesine yönelik kararlar ve faaliyetler bütünüdür.⁴

Stratejik yönetimde işletmenin uzun ve kısa vadeli hedeflerinin belirlenmesi ve dış çevre ile olan ilişkilerin de gözetilerek bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak olan faaliyetlerin planlanması ,organize edilmesi, uygulanması, koordine edilmesi ve kontrol edilmesidir.

İşletmenin iç çevresi dış çevresine nazaran daha kolay kontrol edilebilen bir alan olduğundan dolayı stratejik yönetimin odaklandığı alan daha çok rakipler ,müşteriler tedarikçilerin bulunduğu dış çevresidir. Bu çerçevede hedefler belirlenir ve kararlar alınır.

İşletmenin geleceğini ilgilendirmesi ve işletmeye yön vermesi nedeniyle stratejik yönetim üst yönetimin görevidir ve üst yönetimin doğru kararlar alabilmesi için iyi kurulmuş bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç vardır.⁵

2. İŞLETMELERDE BİLGİ SİSTEMLERİ VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ÖNEMİ

İşletmelerin başarılı olması ve kaynaklarını etkin kullanabilmeleri için,hem işletme içi süreçleri hem de işletme dışındaki süreçleri iyi takip etmeleri ve her türlü etkileşimi iyi analiz edebilmesi gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için ise işletmelerin doğru güvenilir ve zamanlı bilgi üreten bilgi sistemlerine ihtiyaçları vardır. Çünkü günümüzde işletmelerin bölgesel ulusal ve küresel ölçekte başarılı olabilmelerinde en önemli etken bilgidir.⁶

Bilgi ise, herhangi bir konu hakkında açıklamalar sunan veriler bütünüdür. Bu verilerin belirli bir amaç doğrultusunda toplanması, depolanması ve işlenmesini sağlayan sistemler, bilgi sistemlerini oluşturmaktadır⁷

⁴ Kartal ve diğerleri, s.203

⁵ Kartal ve diğerleri, s. 203

⁶ Mugan S.C. ve Akman, Bilgi Sistemleri, Teknoloji ve Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitime Etkileri, **XIX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, 2000,Antalya; Aysel GÜNEY, Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri Eğitim ve Öğretim **Araştırma Dergisi** (Journal of Research in Education and Teaching) Ağustos 2013, Cilt 2, Makale No: 33 ISSN: 2146-9199, s.277; Web <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

⁷ Akyüz, Y., Görmüş, A.S., ve Bektas, Ç. Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri; <http://www.paribus.tr.googlepages.com/akyuz2.doc>, 17.01.2008, 1-10; Güney, s. 278; <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

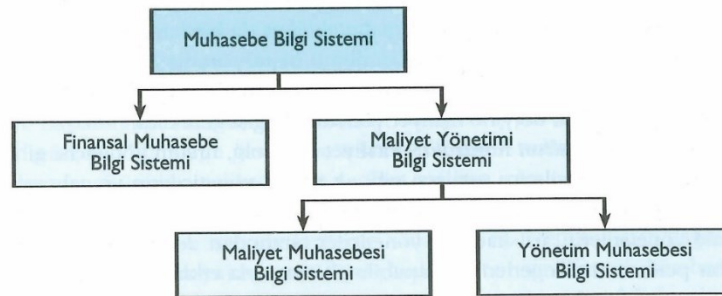
Muhasebe bilgi sistemi oluşturulurken söz konusu sistemin tüm bilgi sistemleri ile ilişkili olduğu ve işletme bilgi sisteminin bir alt sistemi olduğu gözden kaçırılmamalı ve sistemin oluşturulmasında ayrıntılı bir ön çalışma yapılmalıdır. Muhasebe bilgi sisteminin tasarımı ne kadar başarılı olursa üretilecek olan bilginin faydalı olabilme gücü de o kadar yüksek olacaktır.⁸ Muhasebe bilgi sisteminin etkinliği ayrıca işletme yönetimin etkinlik düzeyini belirlemektedir.⁹

Üretilen bu bilgiler yöneticiler tarafından işletmenin her kademesindeki rutin veya rutin olmayan kararların alınmasında kullanılacak ve alınan doğru kararlar da işletmelerin faaliyetlerinin verimliliklerini arttıracaktır.¹⁰

O yüzden söz konusu muhasebe bilgi sisteminin tasarımı yapılırken işletmenin uzun vadeli hedeflerine yönelik bir ön çalışmanın yapılması işletmenin sürekliliği ve kar maksimizasyonu açısından da büyük katkı sağlayacaktır.¹¹

Bu sistem hem geleneksel muhasebe işlevlerini yerine getiren finansal muhasebe bilgi sistemini hem de işletmenin yönetsel işlevlerini içeren maliyet yönetimi bilgi sistemini içerir. Maliyet yönetimi bilgi sistemi ise kendi içinde maliyet muhasebesi bilgi sistemi ve yönetim muhasebesi bilgi sistemi olarak ikiye ayrılır. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemleri Şekil 1’de gösterilmiştir

Şekil 1: Muhasebe Bilgi Sistemi ve Alt Sistemler¹²



⁸ Sürmeli, Fevzi ve diğerleri, **Muhasebe bilgi sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:532, 2001, Eskişehir; Güney, s.278; <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

⁹ Kısakürek, M.M ve Pekcan, A, Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar , **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2,2005 , s.107–125; Güney, s.279; <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

¹⁰ Bushman, R.M. ve Smith, A.J., Financial Accounting Information and Corporate Governance, **Journal of Accounting and Economics**, Vol: 32, 2001, s. 237-333; Güney, s.279; <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

¹¹ Güney, s.278; <http://www.jret.org/FileUpload/ks281142/File/33b.guney.pdf> (03.01.2017)

¹² Kartal ve diğerleri, s.6

2.1.FİNANSAL MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

İşletmelerin hem kendi içlerinde hem de kendi dışlarında bir çok karar alıcılar vardır. Bu karar alıcılara hissedarlar ,yöneticiler, borç verenler, müşteriler, sendikalar, yatırımcılar, düzenleyici kuruluşlar örnek olarak verilebilir. Tüm karar alıcıların doğru karar alabilmesi için işletmenin mali yapısını doğru yansıtan bilgiye ihtiyaçları vardır.

İşte finansal muhasebe diğer adıyla genel muhasebe adıyla bilinen bu muhasebe kolunun amacı işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para birimiyle ölçülebilen mali işlemlere ait bilgileri kaydetmek sınıflandırmak ,özetlemek ,analiz ve yorum yapmak suretiyle işletme içi ve dışı çevrelere bildirmektir.

Söz konusu bildirimlerde en çok kullanılan iki tablo bilanço ve gelir gider tablosudur ve bu bildirimler belli esaslara göre yapılır.¹³ Bu zorunluluğun nedeni üçüncü kişilerin işletme hakkında sağlıklı ve objektif değerlendirme yapabilmelerini sağlamaktır.

Finansal muhasebe uygulamalarını biçimlendiren temel esaslar şu başlıklar altında toplanabilir:¹⁴

- **Muhasebenin temel kavramları** (Sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, v.b.)
- **Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri** (bilanço ve gelir-gider tablosu ilkeleri v.b.)
- **Ulusal ve uluslararası muhasebe standartları** (finansal tablo sunumu, amortisman, leasing, enflasyon muhasebesi, v.b.)
- **Mevzuat hükümleri** (yasa, yönetmelik, tebliğ, v.b.)

Ülkemizde finansal muhasebe uygulamalarını yönlendiren iki temel yasa bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Vergi Usul Kanunu ve ona bağlı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi kanunlardır. İkincisi ise Ticaret kanunudur.

¹³ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Fersa Matbacılık, Gazi Kitap Evi, s.27.

¹⁴ Büyükmirza, s.28

Bunların dışında Sermaye Piyasası Kurulu veya Maliye Bakanlığı gibi kamu kurumları tarafından çıkartılan bazı tebliğler de finansal muhasebe uygulamalarını biçimlendirebilir.

2.2.MALİYET YÖNETİMİ BİLGİ SİSTEMİ

Maliyetlerin yönetimini amaçlayan maliyet yönetimi bilgi sistemi daha çok işletmeiçi yöneticilere bilgi sunmayı amaçlar ,çünkü maliyetler işletme içi gizli bilgilerdir ve rekabet üstünlüğü açısından dış çevrelerle paylaşılması pek tercih edilmez. Ancak piyasada üstünlük sağlanabilmesi için ise etkin bir gelir maliyet analizinin gerekliliği tartışılmazdır. Her bir yöneticinin kendine ait sorumluluk alanında doğru kararlar alabilmesi ve kendi çalışma birimlerini daha etkin ve verimli bir şekilde yönetebilmeleri için doğru ve hızlı bilgi üreten maliyet yönetimi bilgi sistemine ihtiyacı vardır.¹⁵

Maliyet yönetimi kavramı hem maliyet muhasebesi hem de yönetim muhasebesi bilgisini gerektirir. Ancak amaçları ve kullandığı yöntemler açısından maliyet ve yönetim muhasebelerinin amaçları ve yöntemleri farklıdır.¹⁶

2.1.1. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, üretilen ve satılan her bir mal ve hizmetin birim maliyetini ve bu maliyeti oluşturan ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri kendine özgü sistem ve yöntemleriyle miktar ve değerlerini saptar ve yönetim, ortak ve alacaklılar için gerekli mali raporları (mali tabloları) düzenlemekle görevlidir.¹⁷

Piyasada rekabet koşullarının zorlaşması işletmeleri gelirlerini arttırmalarının yanında aynı zamanda maliyetlerini de kontrol etmeleri yönünde çalışmalar yapmaya zorlamaktadır .Bu anlamda üretilen mal veya hizmetlerin maliyet unsurlarının neler olduğunu, maliyet çeşitlerinin dağılımını ,üretim ve satış hacmindeki artışların karı nasıl etkileyeceği veya maliyet unsurlarındaki azalmaların satış ve karlılığı nasıl etkileyeceği gibi konular ön plana çıkmıştır .Bu soruların cevaplarının bulunmasında

¹⁵ Kartal ve diğerleri s. 7

¹⁶ Süleyman Yükçü, **Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, (Yönetim Muhasebesi), s.377, ISBN 975-94425-0-7

¹⁷ Mehmet Uragun, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basın Evi, Ankara, 1993, s.22-23.

maliyet muhasebesinin etkin ve verimli kullanılması zorunlu hale gelmiştir.¹⁸

İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için, hedeflerini doğru belirleyip ona yönelik çalışmalarda bulunması gerekmektedir. Bu konuda yöneticilere maliyet bilgileri yol göstermektedir. Maliyet bilgileri sayesinde hem geçmişte neler yapmışlar hem de geleceklerine nasıl yön verecekler bu konuda bilgi sahibi olurlar.

İşletme yöneticileri, ürün ve hizmet fiyatlandırılmasında, özel sipariş kararlarında, yenileme veya geliştirmeye yönelik kararlarında, yeni ürün fikirlerinde, pazarlama ve reklam faaliyetlerinde, satış politikalarında, büyüme kararlarında sağlıklı bir yöntem izlemek ve karar alabilmek için maliyet muhasebesine ihtiyaç duyarlar. Ancak zamanında, yeterli ve doğru maliyet bilgileri ile başarılı olabilirler.

Maliyet muhasebesi, işletmelere doğru kararlar alabilme ve sorunların çözebilme aşamasında önemli rol oynar.¹⁹ İşletme içi sorunlara cevap verebilmesi için maliyet muhasebesinin de bir takım amaçları olması gerekmektedir. Bu amaçlar:²⁰

- Birim maliyetleri tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerini ve maliyetleri kontrol etmek,
- Planlamaya yardımcı olmak,
- İşletme kararlarında yardımcı olmaktır..

Maliyet muhasebesinin özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir:²¹

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini de kapsayan geniş bir alanı vardır.
- Zorunlu bilgiler olmasının yanında isteğe bağlı olarak bilgiler üretilip kullanılabilir.
- Tutar bilgilerinin yanı sıra miktar bilgilerini de içerir.
- Geleceğe dönük ölçümleyici bilgiler kullanılabilir.
- İşletmelerin bütününden çok, bölümleri ayrıntıları ile inceler.

¹⁸ Selçuk Uslu, “**Maliyet Muhasebesi**”, Kalite Matbaası, Ankara, 1980, s. 2; Nevriye Barlaslar, **Eğitim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014, s.48;

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017).

¹⁹ Barlaslar, s.49; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> 02.02.2017

²⁰ Bilgütay Akşit, “**Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**”, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s. 18; Barlaslar s.50; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> 02.02.2017

²¹ Rüstem Hacırüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi**, Ankara, Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No: 13, 1999, s. 4-5, Barlaslar s.48; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> 02.02.2017

- Kesinliğin yanında çabukluğu bilgi sağlamada esas alır.

2.1.2. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi yönetimin alacağı kararlara ışık tutmak adına işletme içinde daha çok yöneticiler tarafından kullanılacak olan finansal ve finansal olmayan bilginin sağlanması özetlenmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanmaktadır.²²

Son zamanlarda küresel piyasalarda yaşanan hızlı değişimler muhasebe sistemlerinden olan beklentileri yükseltmiştir. Yöneticiler yaptıkları çalışmalar sırasında söz konusu muhasebe sistemlerinin aşağıda belirtilen konularda yetersiz kaldığı kanaatine varmışlardır.²³

- Yöneticiler muhasebe sisteminin ürettiği finansal bilgilerin işletmenin faaliyetlerine ilişkin analizlerde yetersiz kaldığı görüşünde birleşmişlerdir ve bu sorunu ortadan kaldırmak için kendi maliyet modellerini oluşturmaya başlamışlardır.

- Yöneticiler daha çok muhasebe departmanından gelen bilgileri kullanmak yerine kendi oluşturdukları maliyet sistemine ait raporları kullanmayı tercih etmişlerdir.

- Fonksiyonel birim yöneticileri muhasebe sisteminin verilerini takip etmekle beraber ,aynı zamanda bu bilgilere uyumlu kendi bilgi sistemlerini de kurmuşlardır.

- Yönetimin başarısını ölçmek amaçlı oluşturulan performans verileri finansal verilerle uyumluluk göstermemekte , bu durum ise karmaşaya neden olmaktadır.

Günümüzdeki ekonomik, teknolojik gelişmeler ve örgütsel değişiklikler yönetim karar süreçlerinde kullanılan yönetim muhasebesinde değişim gereğini ortaya çıkarmıştır. ²⁴

Özellikle üç etken yönetim ve maliyet muhasebesindeki değişimi gerekli kılmaktadır. Bu etkenler aşağıda yer almaktadır.

- Küresel rekabet
- Teknolojik gelişmeler

²² Leslie G. Eldenburg, Susan K. Wolcott, Cost Managment: **Measuring Monitoring and Motivating Performance**, John Wiley & Sons, Inc, New York, 2005 s.8; Tunç Köse, Yönetim Muhasebesinde Değişim ve Yönetim Muhasebesi Eğitiminin İncelenmesi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi** C. IX S.1, Afyon, 2007, s.216. ;http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf (15.12.2016)

²³ Rustem Hacırüstemoğlu, Münir Şakrak, **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, Yayın No: 211 Eğitim Dizisi:67, İstanbul, 2002, s 6-7; Köse s.216,217; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf(15.12.2016)

²⁴ Hacırüstemoğlu ve Şakrak, s 6-7; Köse s.217; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf(15.12.2016)

- Üretim ortamındaki gelişmeler

Yukarıda saydığımız etkenler yönetim muhasebesinde yapısal değişikliklerin ele alınması ihtiyacını ortaya çıkarmış ve bunun sonucunda yeniden yapılandırmış bir yönetim muhasebesi kavram olarak karşımıza çıkmıştır.²⁵

Yeniden yapılandırılmış bir yönetim muhasebesi kavramı aşağıdaki özellikleri bünyesinde taşımaktadır.

- Yönetim muhasebesi çalışmalarına veri tabanı uygulaması getirilmiş böylece kayıt edilen bilgiler bir çok değişik amaca fayda sağlayacak şekilde analiz edilebilme imkanı doğmuştur.

- Bu sayede yönetim muhasebesi elde ettiği finansal bilgileri işletmenin tüm birimlerine aynı anda iletebilmiş ve birimlerin analiz gücünü arttırmıştır.

- Yönetim muhasebesi bütçeleme çalışmalarından ziyade ileriye dönük tahminleme çalışmalarına daha çok önem vermiş, böylece bütçelerin güncelliğini yitirme riskine karşılık 3,6,12 ay süreyle yapılan faaliyetlere yönelik tahminleme yöntemleriyle işletmenin dinamizimini yükseltmiştir.

- Bu tahminleme çalışmaları işletmenin mevcut karlılığından daha çok gelecekteki ticari karının sürekli olarak nasıl arttırılabileceğine yönelik çözüm yollarını daha çok ön plana çıkarmıştır.

- Yönetim muhasebesi daha çok stratejik odaklanma üzerinde durmuş , uzun vadeli rekabet gücünün arttırılmasına yönelik iyi tasarlanmış stratejileri hedef almış ve bu hedeflere belirli periodlarla ölçülen performans göstergeleriyle ulaşmayı amaçlamıştır.

Yukarıda saydığımız tüm bu değişiklikler ve özellikler, yönetim muhasebesinin maliyet odaklı bir yapıdan değer yaratma odaklı bir yapıya dönüştüğünü göstermektedir.²⁶

Yeni yönetim muhasebesi aşağıdaki rolleri yerine getirmelidir.²⁷

- Değer yaratımını destekleme ve değer yaratıcısı olma

²⁵ Köse s.217; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf(15.12.2016)

²⁶ John Burns, Robert Scapens, “The Changing Nature of Managment Accounting and Emergence of Hybrid Accountants”, **Financial and management Accounting**; <http://www.ifac.org/library>, Erisim tarihi 14.09.2007; Köse s.218; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf (15.12.2016)

²⁷ Sait Yüksel Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Sistem-Araçlar-Yöntemler**, Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul, 2006, s.11; Köse s.217; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf(15.12.2016)

- Müşteri değerini anlama
- Performans ölçüleri ve amaçlar arasında bağ kurma
- Süreç akışındaki engelleri belirleme ve ortadan kaldırma
- Kayıpları tanımlama
- Sürekli iyileştirmeyi yönetme

Günümüz rekabet koşulları işletmelerin değer yaratabilen bir yönetim muhasebesi sistemine olan ihtiyaçlarını daha da arttırmıştır. Bunu yapabilmek için ise işletmenin uzun ve kısa vadeli hedeflerine ulaşmayı sağlayabilecek bir işletme stratejisinin belirlenmesi gerekmektedir ,ve bu stratejinin biryandan iyi tanımlanması diğer yandan da tüm birimler tarafından anlaşılmasının sağlanması gerekmektedir. Tasarlanacak olan yönetim muhasebesi sisteminin de işletme sistemiyle uyumlu olması yöneticilerin doğru karar alma olasılıklarını yükseltecektir.²⁸

3. MALİYET MUHASEBESİNİN TEMEL KAVRAMLARI

3.1.GİDER KAVRAMI

Gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerinin hâsılatıdan düşülen kısmıdır.

Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere belli bir dönemde hâsılatıdan düşülen değerler gider olarak tanımlanmaktadır. Ancak bu değerlerin gider olarak hâsılatıdan düşülmesi için iki koşul aranmaktadır. Bunlardan birincisi söz konusu giderin işletmenin faaliyetleri ile ilgili olması gerekirken ikinci koşul ise bu değerlerin dönemsellik ilkesi gereği içinde bulunan dönemde tüketilmiş olması gerekmektedir. Bu koşulları bir örnek yardımıyla açıklamak istersek örneğin yıllık ısıtma ihtiyacını karşılamak üzere akaryakıt alan bir işletme ödemiş olduğu bedelin tümünü gider olarak gösterebilmesi için yakıtın tümünün o dönem içinde faaliyetlerini devam ettirebilmesi ve varlığını sürdürebilmesi için tüketmiş olması gerekir. Şayet yakıtın bir kısmı o dönemde tüketilip bir kısmı tüketilmediyse dönem sonunda sadece tüketilmiş kısmı hâsılatıdan düşülebilir geri kalan kısmı bir sonraki yıl kullanılmak ve takip eden yıllarda gider olarak kaydedilmek üzere devredilecektir. Aynı satın alınan

²⁸ Germain B. Böer, Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow” **Issues in Accounting Education** Vol: 15, No:2, May 2000 s.325; Köse s.219; http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/9_1/11.pdf(15.12.2016)

bir makinenin maliyetinin o döneme tamamen gider olarak yazılamayıp sadece o döneme düşen eskime payının giderleştirilebilmesi gibi.

Unutulmaması gereken bir diğer konu ise işletme faaliyetleri ile ilgili olmayan bir takım harcamalarında gider olarak gösterilmesinin mümkün olmadığıdır. Örneğin şirket sahip veya ortaklarının şahsi harcamaları kişiselilik ilkesi gereği gider olarak gösterilemez. Çünkü işletme, ortaklardan ve kuruculardan ayrı bir kişiliktir ve dönem sonunda kar hesaplanırken işletme faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden yine işletme faaliyetlerinden elde edilen giderler indirilebilir. Tek tüzen muhasebe sistemi ana gelir hesabı olarak 600 Yurtiçi Satışları kabul ederken ana gider hesabı olarak ta 621 Satılan Ticari Malın Maliyeti Hesabını, üretim işletmelerinde ise 620 Satılan Mamul Maliyeti Hesabını kabul etmektedir. Bunların dışındaki gelir ve giderler ise bu hesapların dışındaki diğer gelir tablosu hesaplarında takip edilmektedir. Şayet işletme faaliyetlerini ilgilendirmeyen bazı harcamaların yanlışlıkla da olsa bu hesaplara kaydedilmesi durumunda dönem sonunda yapılan envanter kayıtlarında bu durumlar düzeltilir.

3.2. HARCAMA KAVRAMI

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere harcama işletme ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan ödeme ve borçlanmalar olarak değerlendirilirken ,gider ise hasılatın düşülen yararı tükenmiş maliyetlerdir.. Harcama kavramını şöyle tanımlayabiliriz. "Bir mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır." Tanımdan anlaşıldığı üzere, harcamada belirli bir dönemde karın hesaplanabilmesi için hasılatın düşülen değerler vurgusu yerine, işletme ihtiyaçlarını karşılama amacıyla yapılan ödeme ve borçlanma ifadesi ön plana çıkmaktadır.

Söz konusu harcamalar bir mal veya hizmet üretimiyle ilgili olabileceği gibi işletmenin varlık edinimi amacıyla doğrudan doğruya işletmenin mali yapısını değiştiren türden de olabilir. Makine alımı, bina, taşıt alımı gibi ödeme ve borçlanmalar bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bazı zamanlarda ise hasılatın

arttırılması amacıyla da yapılan harcamalar olabilir. Reklam çalışmaları, pazarlama ekibine yönelik harcamalar ,stant tanıtım masrafları bu gruba örnek teşkil edebilir.²⁹

Açıklamalardan da görüleceği gibi harcama ile gider tanımları aynı şey değildir. Bir mal ve hizmet sağlanması nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalar harcama kavramı ile anlatılmaktadır. Ancak harcamanın gidere dönüşebilmesi için harcama karşılığında elde edilen faydanın yine aynı dönemde tüketilmesi gerekir. Örneğin ekmek üretimi yapan bir fabrikanın satın aldığı un için yaptığı ödeme ve borçlanmalar harcamayken, bu harcamanın tümünün gidere dönüşebilmesi için malzemenin tümünün üretimde kullanılması ve üretilen tüm ekmeklerinde satılıp (tüketilip), bedelinin hasılatından düşülmesi gerekir. Aksi takdirde kullanılmayan ilk madde ve malzemenin maliyeti bilançonun aktifinde gelecek dönemlerde tüketilmek üzere maliyet olarak kayıtlanacaktır. Her harcama gider olmadığı gibi her gider de harcama değildir. Örneğin amortisman giderleri , karşılık giderleri doğdukları anda bir harcamayı gerektirmeyen hesaben ortaya çıkan giderlerdir.

3.3. MALİYET KAVRAMI

Günümüzde işletmeler ister üretim ,ister hizmet, ister ticari işletme olsun ,tüm işletmelerin yıllık faaliyetleri sonucunda ortak amaçları değer yaratmaktır.

Ekonomik anlamda yaratılan her değer bir maliyeti vardır ve işletmelerin büyümesi, rakiplerin sayısını artması, işletmelerin maliyetlerin kontrolü konusu üzerinde daha fazla durmalarını gerekli kılmaktadır. Söz konusu maliyet zinciri mal veya hizmetin üretilmesinden müşteriye ulaştırılmasına kadar tüm faaliyetleri kapsamaktadır.³⁰

En geniş anlamıyla maliyet; belirlenen bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların toplamıdır³¹

Maliyet bir mal veya hizmetin elde edilmesi için yapılan tüm harcama ve fedakarlıkların parasal tutarıdır. Söz konusu harcamalar ,içinde bulunulan dönemi

²⁹ Nalan Akdoğan, **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, 1998, s.9.

³⁰ Yılmaz Recep, **Tüvasaş İçin bir maliyet Modeli Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi**, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2003, s.14; Fikret Taşkın, **Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı**: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.3; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017).

³¹ İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitap Evi, Bursa, 2002 s.23; Taşkın, s.3; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017)

kapsayabileceği gibi ,daha önceki dönemlerdeki harcamaları da kapsayabilir. Bir başka anlatımla maliyet herhangi bir mal veya hizmeti elde edebilmek için kullanıldığı veya satıldığı yerde yapılan doğrudan veya dolaylı harcamaların toplamıdır.³²

Dolayısıyla maliyet kavramının oluşabilmesi için üç temel şartın bir araya gelmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi söz konusu mal veya hizmetin işletmenin faaliyetleri ile ilgili olması gereği, ikincisi bu yapılan harcamaların parayla ölçülebilir olması gereği, üçüncüsü ise mamul veya hizmetin üretilebilmesi için tüm faktör harcamalarının maliyet hesaplamaları kapsamına alınması gereği.³³

3.4. ZARAR KAVRAMI

Zarar işletmenin giderlerinin gelirlerinden daha fazla olması sonucu ortaya çıkan olumsuz farktır. Bu durum işletmenin varlıklarında azalmaya neden olurken aynı zamanda işletmede yapılan gereğinden fazla verimsiz tüketimlerin olduğunun işaretidir.³⁴

Gider, Maliyet, Zarar ve Harcama İlişkisi

Gider maliyet zarar ve harcama kavramları nı bir örnekle açıklayacak olursak; işletme üretimde kullanmak için 30.000 TL'lik hammaddesini peşin olarak satın aldığını varsayalım ve bunun için 1000 TL nakliye gideri ödesin. Bu yapılanlar bir harcamadır ve A hammaddesi için yapılan 31.000 TL ise hammaddenin maliyetini oluşturacak ve bilançoda görünecektir.

O dönem içerisinde üretimde kullanılmak üzere 15.000 TL hammadde tükettiğini varsayarsak tüketilen bu malzeme mamulün satılmasıyla gidere dönüşecektir. Söz konusu hammaddenin 4000 TL'lik kısmı ise depoda zarar görmüş ve kullanılamaz hale geldiği varsayılırsa, bu kısımda zarar olarak ifade edilecektir.

³² Akdoğan, s. 11; Taşkın, s.4; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017)

³³ Bursal Nasuhi, Ercan Yücel, **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul, 2000 s.3; Taşkın, s.4; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017)

³⁴ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2001 s.18; Taşkın, s.6; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.02.2017)

4. MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ

Bilindiği üzere işletmelerin temel amacı işletmenin devamlılığını sağlamak ve kar elde etmektir. Geçmişte bu amaçları gerçekleştirmek daha kolay iken günümüzde rekabetin artması, pazar paylarının küçülmesi, teknolojinin gelişmesi müşteri isteklerinin devamlı değişmesi işletmelerin farklı muhasebe sistemleri kurmaya ve geliştirmeye itmektedir. Faydalı bir muhasebe sisteminin kurulabilmesi ise öncelikle doğru maliyet bilgilerine ihtiyacı vardır. Dolayısıyla oluşturulacak maliyet hesaplama sistemi işletmenin ve yöneticilerin ihtiyaçlarını karşılayabilen bir sistem olmalıdır.

İşletme ihtiyaçlarını karşılayan bir maliyet hesaplama sisteminin oluşturulması, yöneticilerin doğru kararlar almasını kolaylaştıracağı gibi aynı zamanda maliyet hesaplama sistemi zayıf olan işletmeler karşısında da rekabet üstünlüğü kurmasını sağlayacaktır.

Böyle bir sistemi kuracak olan kişilerin öncelikle hangi giderlerin mamul maliyetine yüklenip hangilerinin dönem gideri olarak kabul edileceğini belirlemesi gerekir. Daha sonra mamul maliyetini oluşturan unsurların hangi yöntemlerle dağıtılacağı ve dağıtım anahtarlarının neler olması gerektiği düşünülmeli ve oluşturulacak olan sistemin üretim düzenine de uygun olmasına dikkat edilmelidir. Söz edilen kriterler ışığında kurulan maliyet hesaplama sistemleri kuşkusuz işletmelerin maliyetleri kontrol etmesinde, denetlemesinde ve geleceğe yönelik planlar yapmasında ve hatta işletme yapısına ait geçmişte hiç fark edilmeyen harcamaların fark edilip farklı stratejiler geliştirmesi konusunda işletmelerin pusulası olacak ve yöneticilerin yaratıcılığını ve doğru karar alma başarısını arttıracaktır. İşletmelerin kullanabileceği başlıca maliyet hesaplama sistemleri şunlardır:

I) Kapsamına göre maliyet sistemleri

- a) Tam maliyet sistemi
- b) Değişken maliyet sistemi
- c) Normal maliyet sistemi
- d) Direkt maliyet sistemi

II) Saptanma zamanına göre maliyet sistemleri

- a) Fiili maliyet sistemi
- b) Tahmini maliyet sistemi

c) Standart maliyet sistemi

III) Üretim biçimine göre maliyet sistemleri

a).Sipariş maliyet sistemi

b).Safha maliyet sistemi

Üretim işletmeleri mamul maliyetlerini hesaplarken yukarda belirtilen sistemlerden birden fazlasını aynı anda kullanabilirler. Bu bağlamda bir maliyet sistemi,

Tam maliyet + Fiili maliyet + sipariş maliyet şeklinde kurulabileceği gibi;

Değişken maliyet + standart maliyet + safha maliyet şeklinde de kurulabilir.

4.1. KAPSAMINA GÖRE MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ

4.1.1. Tam Maliyet Sistemi

Maliyet hesaplaması yapılırken maliyet unsurlarının (giderlerin) tamamı maliyetlere dâhil edildiği yöntemdir.³⁵

Tam maliyet yöntemi uygulamada en çok tercih edilen yöntemdir ,o yüzden bu yöntemin digger bir adı da geleneksel yöntemdir.Bu yöntemde direkt hammadde, direkt işçilik ,sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı üretilen mamul maliyetine yüklenerek stoklarda gösterilir. Üretimle ilgili olmayan araştırma geliştirme,pazarlama, genel yönetim gibi giderlerse mamul maliyetiyle ilişkilendirilmeyip dönem gideri kabul edilerek gelir tablosunda indirimkalemi olarak gösterilir.³⁶

Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme hükümlerine bakılacak olursa üretilen malların maliyet esasına göre değerlendirileceği (V.U.K. mad. 274) hükmü gereği fiili rakamlar kullanılarak tam maliyet sistemine göre değerlemeden söz edilmektedir.³⁷

M.S.U.G. Tebliği'nde yer alan hesap planında, hesapların isimleri ve

³⁵ Eminsoy, M.G., **Paket Ameliyatlarda Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve BUT-SUT Fiyatlarıyla Karşılaştırılması**.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara, 2008, s.18; İbrahim Yüksel, **Hastane ve Sağlık Kuruluşları Yönetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s.73; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.11.2016)

³⁶ Güngörmüş, A.H. Maliyet Muhasebesi Ders Notları, Fatih Üniversitesi İstanbul Meslek Yüksekokulu, 2000, www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf(17.01.2013) s.3; Yüksel s.73; <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.11.2016)

³⁷ Süleyman Yükçü, **Maliyet Hesaplama Sistemleri: Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri**, Muhasebe Denetim (Maliyet Hesaplama Sistemleri), 2012; <http://muhasebedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html>(05.01.2017)

açıklamaları incelendiğinde tüm düzenlemelerin tam maliyet esasına göre yapıldığı görülmektedir.³⁸ Bu yöntemin en önemli üstünlüğü tüm giderlerden sonra satış hasılatının ne kadarının işletmeye kar olarak kaldığını görme imkanını yöneticilere sağlamasıdır.³⁹ Yöntemin zayıf tarafı ise genel üretim giderleri içindeki endirekt giderlerin bazı dağıtım ölçüleri kullanılarak mamullere yüklenmesi sırasında seçilen dağıtım anahtarlarının zaman zaman subjektif olmasının getirdiği hesaplama tekniğinin yetersizliğidir. Bu teknik elde edilen bulguların güvenilirliğini etkileyebilmektedir.⁴⁰

Tam maliyet yönteminin diğer bir zayıf yönü ise içe dönük raporlamalarda katkı payı analizlerinde yöneticilerin beklentilerini çok iyi karşılayamamasıdır. O yüzden daha çok dışadönük raporlamalarda tercih edilmektedir.⁴¹ Maliyet analizi ve karar verme için kesinlikle kısmi maliyet hesaplama sistemlerine ihtiyaç vardır.⁴² Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek

X işletmesi Haziran ayında 4000 birim mamul üretmiştir ve Haziran ayına ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

Direkt madde ve malzeme giderleri	6.000
Direkt işçilik giderleri	4.000
Sabit genel üretim giderleri	8.000
Değişken genel üretim giderleri	5.000

Tam maliyet yönteminde birim üretim maliyeti hesaplanırken tüm maliyet unsurları maliyete dahil edilir. Bu durumda hesaplama şu şekilde olacaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	6.000
Direkt işçilik giderleri	4.000
Sabit genel üretim giderleri	8.000

³⁸ Süleyman Yükçü, Maliyet Hesaplama Sistemleri, 2012; [http://muhasabedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html\(05.01.2017\)](http://muhasabedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html(05.01.2017))

³⁹ Akdoğan, 2009, s.41; Yüksel s.73; [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp\(02.11.2016\)](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp(02.11.2016))

⁴⁰ Akdoğan, s.41; Yüksel s.73; [https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp\(02.11.2016\)](https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp(02.11.2016))

⁴¹ Ali İhsan Akgün, TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması Süleyman Demirel Üniversitesi, 2012, C.17, S.2 s.237; [http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduibfd/article/viewFile/5000122213/5000112518\(11.10.2016\)](http://dergipark.ulakbim.gov.tr/sduibfd/article/viewFile/5000122213/5000112518(11.10.2016))

⁴² Yükçü, Maliyet Hesaplama Sistemleri, [http://muhasabedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html\(05.01.2017\)](http://muhasabedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html(05.01.2017))

Değişken genel üretim giderleri	5.000
Toplam üretim maliyeti	23.000
Birim üretim maliyeti	= Toplam üretim maliyeti / Üretim miktarı
Birim üretim maliyeti	= 23.000
	4.000
Birim üretim maliyeti	= 5.75

4.1.2. Değişken(Kısmi) Maliyet Sistemi

Değişken maliyet yönteminde mamul maliyeti hesaplanırken direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri dikkate alınırken sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerinin dışında tutulur.

Üretim maliyetlerine dahil edilmeyen sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak kabul edilerek gelir tablosuna yansıtılır.

Değişken maliyet yönteminin üstünlükleri şu şekilde sıralanabilir.

a) Bu yöntemde bir mamul maliyeti hesaplanırken sabit genel üretim giderleri kapsam dışı bırakıldığından birim maliyet üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmez.

b) Sabit giderler dağıtıma tabi tutulmayacağı için bu işlemlere yönelik hesaplama hataları ile karşılaşmaz.

c) Bu yöntemde mamul maliyeti hesaplanırken dikkate alınan maliyetler sadece işletmenin faaliyet hacmiyle ilgili gider olduğu için satışlardaki artış oranındaki maliyetler artarken yine satışlardaki azalış oranında maliyetler azalmaktadır. Bu durum ise işletmenin ürün maliyetine ilişkin bilgileri daha etkin kullanmasını maliyet hacim kar analizlerini kolaylaştırmaktadır.

d) Bu yöntem gelir – gider tablolarının katkı tipinde düzenlenmesini kolaylaştırır. Bu rapor ise yöneticilerin maliyet kontrol kararlarında yardımcı olarak verileri yansıtır. Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek

X işletmesi Eylül ayında 2000 birim mamul üretmiştir. Eylül ayında ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	12.000
Direkt işçilik giderleri	15.000
Sabit genel üretim giderleri	8.000

Değişken genel üretim giderleri 6.000

Değişken maliyet yönteminde birim üretim maliyetine sabit genel üretim gideri dahil edilmez. Bu durumda hesaplama şu şekilde olacaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 12.000

Direkt işçilik giderleri 15.000

Değişken genel üretim giderleri 6.000

Toplam üretim maliyeti 33.000

Birim üretim maliyeti = Toplam üretim maliyeti / Üretim miktarı

Birim üretim maliyeti = 33.000 / 2.000

Birim üretim maliyeti = 16.5

4.1.3. İlk Maliyet Sistemi

Bu sistemde mamullerin üretim sadece direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderlerinden oluşur. Genel üretim giderlerinin tamamını dönem gideri kabul eden bu yönteme; uygulama alanında pek rastlanılmaz.⁴³ Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

X işletmesi Kasım ayında 3000 birim mamul üretmiştir. Kasım ayına ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 20.000

Direkt işçilik giderleri 22.000

Sabit genel üretim giderleri 15.000

Değişken genel üretim giderleri 17.000

İlk maliyet sisteminde birim üretim maliyeti hesaplanırken sadece direkt ilk madde ve malzeme gideri ile direkt işçilik gideri hesaplamaya dahil edilir. Buna göre hesaplama şu şekilde olacaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri 20.000

Direkt işçilik giderleri 22.000

Toplam Üretim Maliyeti 42.000

Birim üretim maliyeti = Toplam üretim maliyeti / Üretim miktarı

Birim üretim maliyeti = 42.000 / 3000

Birim üretim maliyeti = 14

⁴³ Erdoğan s. 58

4.1.4. Normal Maliyet Sistemi

Normal maliyet sistemi sabit genel üretim maliyetlerinin kapasite kullanım oranına göre mamule yüklenmesi esasına dayanır. Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri değişken genel üretim giderlerinin tamamı üretime aktarılırken sabit genel üretim giderleri dönem içinde kullanılan kapasitenin yüzdesi ile çarpılarak mamul maliyetine eklenir. Sabit genel üretim giderlerinin kullanılmayan kapasiteye düşen kısmı ise direkt sonuç hesaplarına aktarılır.⁴⁴

TMS-2 Stoklar standardı, kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinden, normal maliyet yöntemini önerirken, vergi mevzuatımız tam maliyet yöntemini zorunlu kılmaktadır.⁴⁵

Standartta uygulamada kolaylık sağlanması amacıyla gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda tam maliyet yönteminin uygulanması gerekli görülmüştür. Bu gerekliliğin sebebi normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır.⁴⁶ Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

5000 birim üretim kapasitesi olan X işletmesi Ocak ayında 3.000 birim mamul üretmiştir ve Ocak ayına ait maliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	:	20.000
Direkt işçilik giderleri	:	30.000
Değişken genel üretim giderleri	:	10.000
Sabit genel üretim giderleri	:	8.000

Normal maliyetlemeye göre öncelikle işletmenin kapasite kullanım oranının hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Kapasite Kullanım Oranı} = \text{Fiili ÜM} / \text{Gerçekleştirilebilir Max. ÜM}$$

$$\text{Kapasite kullanım oranı} = 3.000 \text{ birim} / 5.000 \text{ birim} = 0.60$$

Daha sonra birim üretim maliyetini şu şekilde hesaplayabiliriz.

⁴⁴ Akdoğan s.42

⁴⁵ Ayşe N. Yereli ve diğerleri, Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması **İSMMMO, Mali Çözüm** Mart Nisan 2012, s.21

⁴⁶ Yereli ve diğerleri, s.31

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	20.000
Direkt işçilik giderleri	30.000
Değişken genel üretim giderleri	10.000
<u>Sabit genel üretim giderleri (8.000 %60)</u>	<u>+4.800</u>
	64.800

$$\text{Birim üretim maliyeti} = 64.800 / 3.000 = 21.6 \text{ TL/br}$$

Yukarıdaki hesaplamada da görüldüğü gibi 8.000 liralık sabit genel üretim giderinin sadece kapasite kullanım oranı olan %60'lık kısmı mamul maliyetine dahil edilmiştir, geri kalan kısmı sonuç hesaplarına aktarılacaktır.

4.2. MALİYETLERİN SAPTANMA ZAMANINA GÖRE MALİYET SİSTEMLERİ

Maliyet sistemleri saptanma zamanına göre de sınıflandırılabilir. Üretim faaliyetleri bittikten sonra maliyetlerin hesaplanması halinde 'fiili maliyet' yönteminden, üretim faaliyetlerinden önce maliyetlerin hesaplanması halinde ise 'tahmini maliyet' veya 'standart maliyet' yöntemlerinden söz edilir.⁴⁷ Bu maliyet sistemlerinin özellikleri aşağıda anlatılmıştır.

4.2.1. Fiili Maliyet Sistemi (Tarihi Maliyet Sistemi)

Bu yöntemde üretim bittikten sonra gerçek fiili tutarlara göre üretim maliyetleri hesaplanır. Yöntemin esası gerçek verilere dayalıdır o yüzden sapma analizine müsait değildir.

Yönetim açısından fiili maliyetler gerçek verilere dayandığı için her zaman gereklidir. Ancak bu yöntem maliyetlerin sağlıklı bir şekilde kontrol edilmesine ve yapılan faaliyetlerin verimli, başarılı olup olmadığını anlamaya yardımcı olmaz. Bunun olabilmesi ve yönetimin üretimle ilgili etkin kararlar verebilmesi için standart maliyet verilerine ihtiyaç vardır.⁴⁸

4.2.2. Standart Maliyet Sistemi

Standart maliyet yöntemi daha çok gelişmiş ülkelerde kullanılan, bilimsel metodlarla hesaplanan ve olması gereken maliyetler olarak tarif edilen maliyetlerdir. Bu yöntemde direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik

⁴⁷ Sevim ve diğerleri, s.17.

⁴⁸ Sevim ve diğerleri, s.17

giderleri üretim faaliyetleri gerçekleşmeden bütüncül bir anlayışla tespit edilip muhasebe kayıtlarına işlenir.⁴⁹

Standart maliyet yönteminin başarı ile uygulanabilmesi ve güvenilir olması aşağıdaki ilkelere bağlıdır.⁵⁰

- Bu yöntemin uygulanması için yeterli bir planlamanın yapılmış olması gerekir.
- Gider türleri ve gider yerlerinin hesap planında sağlıklı bir şekilde gösterilmiş olması gerekir.
- İşletmenin tümüne standart maliyet yönteminin felsefesi anlatılmış ve önemi vurgulanmış olması gerekir.
- İşletmenin gider yerlerinin ,faaliyet alanlarının kapsamları iyi tarif edilmiş olmalı ve bu sınırlara göre esnek bütçelerin hazırlanmış olması gerekir
- İşletme içinde gerekirse muhasebe düzeni içerisinde ayrı bir standart maliyet bölümü kurulması gerekir.
- Standartmaliyet yöntemini kullanan işletmelerin ürettiği mamul veya hizmetlerin cinsi, miktarı ve üretim yöntemi bu sisteme uygun olması gerekir.
- İşletmede kullanılan üretim faktörlerinin standartlaşmaya uygun olması gerekir.
- Departmanlar arasında etkin bir haberleşme ağının kurulması gerekir.
- Gerek firmanın içinde bulunduğu sektörde ,gerekse ülkenin genel ekonomik ve sosyal verilerinde istikrar havası hakim olmalıdır.
- İşletmede kayıt altına alınan istatiki bilgiler işletme hakkındaki ekonomik ve sosyal analizleri yapmaya yetecek düzeyde olmalıdır.
- Sözkonusu analizleri yapabilecek nitelikli personelin de olması gerekir.
- İşletmede muhasebe bölümü standart maliyet verilerinin oluşturulmasına olanak verecek bir yapılanmada olmalıdır.
- Standart maliyet yönteminin avantaj ve dezavantajları dönem sonunda değerlendirilmelidir.
- Üst yönetim standart maliyet yöntemini benimsemeli ve astlarına da benimsetmelidir.

⁴⁹ Barlas, s.5

⁵⁰ Yüksel, s.70-71

Standart maliyetlemenin faydalarını ise şu şekilde sıralayabiliriz.⁵¹

- Standart maliyet yöntemi işletmede rekabet stratejilerinin belirlenmesine ,ihale bedellerinin tespitine yardımcı olur.
- Çalışanların görev ve sorumluluklarını netleştirir ve kaynak kullanımının etkinliğini arttırır.
- Ücret politikasının belirlenmesinde ve çalışanların başarı değerlemesinde rol oynar.
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde hız ve kolaylık sağlayarak kayıt giderlerinde indirim sağlar.
- Belirlenen standartlarla gerçek değerleri karşılaştırarak ortaya çıkan olumsuz sapmaları belirler ve verimlilik artışını sağlar.

4.2.3. Tahmini Maliyet Yöntemi

Tahmini maliyet yöntemi, üretim maliyetlerinin bilimsel verilerden ziyade daha çok işletmenin geçmişine ait istatistiki verilere dayalı olarak saptanması ve bu şekilde muhasebe kayıtlarına geçirilmesi şeklinde tanımlanır.⁵²

Tahmini maliyet yönetiminin esaslarını şu şekilde sıralayabiliriz.⁵³

- Muhasebe kayıtlarına mamul maliyetleri önceden tahmin edilmiş tutarlar üzerinden işlenir.
- Dönem başında birim mamul maliyetine ait her bir üretim gideri geçmiş deneyimlere ve yıl içindeki beklentilere göre hesaplanır.
- Dönem boyunca fiili giderler gider hesaplarında izlenirken tahmini maliyetler üretim maliyetlerine yansıtılır.
- Yıl sonunda tahmini maliyetler ile fiili maliyetler arasındaki fark önemsiz düzeydeyse bu fark satılan malın maliyetine yüklenir.
- Fark önemliyse yarı mamuller ve mamuller ve satılan mamullerin maliyeti arasında paylaştırılarak kayıtlar fiili maliyete göre düzeltilmiş olur.

4.3. ÜRETİM BİÇİMİNE GÖRE MALİYET SİSTEMLERİ

İşletmelerde birim üretim maliyetinin hesaplanış biçimini etkileyen bir diğer faktörde üretimin teknik özelliğidir. Üretimin teknik özelliğine göre maliyet

⁵¹ www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/insaat.pdf (03.02.2013), Yüksel s.71

⁵² Barlas, s.56

⁵³ Yüksel, s.72

hesaplama sistemleri safha maliyeti sistemi ve sipariş maliyeti sistemi olmak üzere ikiye ayrılır.

4.3.1. Safha Maliyeti Sistemi

Safha maliyeti sistemi birbirine zincirleme olarak bağlanmış esas üretim yerlerinde tek tip ya da benzer ürünlerin kitlesel olarak üretildiği işletmelerde kullanılır. Bu işletmelerde hep aynı cins malzemeler hep aynı işlemlerden geçerek hep aynı cins mamuller seri olarak üretilir. Sözü edilen esas üretim yerleri her bir safhayı temsil eder ve birim maliyet hesaplamaları bu safhalarda biriken maliyetlerin toplanıp üretim miktarına bölünmesiyle bulunur. Dolayısıyla bulunan birim üretim maliyeti ortalama maliyettir ve üretilen ürünlerin tek tip türdeş olması nedeniyle birim maliyet hesaplamaları kolaydır.

Safha maliyet sisteminde standart maliyetlerle çalışılması yöneticilere zamanında verilerin ulaştırılmasını sağlarken, fiili rakamlara dayalı olarak çalışılması raporlamalarda gecikmelere neden olabilir. Cam, un, şarap, çimento üreten işletmeler safha maliyet sisteminin kullanıldığı organizasyonlara örnek olarak verilebilir.

4.3.2. Sipariş Maliyeti Sistemi

Sipariş maliyet sistemi birbirinden farklı ürünler üreten işletmelerden kullanılır. Bu sistemde her defasında farklı malzemeler farklı işlemlerden geçer ve her defasında ortaya birbirinden farklı mamuller çıkar. Dolayısıyla her bir mamul grubunun maliyetleri ayrı ayrı düzenlenen sipariş maliyet kartlarında takip edilir.

Sipariş maliyet sisteminde üretimi harekete geçiren siparişin gelmesidir. Danışmanlık firmaları reklam ajansları mobilya gemi imalatı yapan işletmeler sipariş maliyeti sistemini kullanan organizasyonlara örnek olarak verilebilir.

5. İŞLETMELERDE MALİYET FONKSİYONU VE MALİYET FONKSİYONU OLUŞTURMADA KULLANILAN YÖNTEMLER

5.1.Faaliyet Hacmindeki Değişiklikler Karşısında Maliyet Davranışları

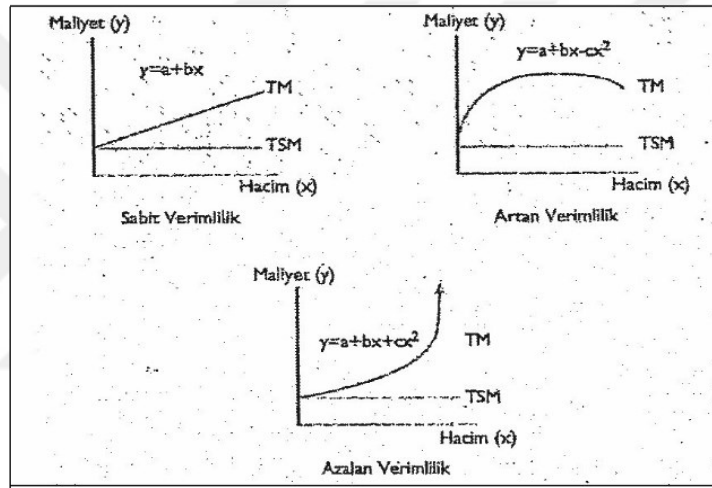
Maliyetler işletmenin faaliyet hacmiyle ilişkisine göre sabit, değişken, karma ve yarı sabit olmak üzere dörde ayrılır. Faaliyet hacmi artsa da azalsa da değişmeyen maliyetler sabit maliyet olarak tanımlanırken; faaliyet hacmi arttıkça artan, azaldıkça azalan maliyetler değişken maliyetlerdir. Bunun yanında bünyesinde hem sabit hem

değişken maliyet özelliği barındıran karma maliyet ve belli aralıklarla ani iniş çıkışlar gösteren yarı sabit maliyet türleri de vardır.

Hemen hemen her işletmede bu dört maliyet davranışı ile karşılaşmak mümkündür. Bu dört türün karışım oranı o işletmenin maliyet yapısını anlatır ve o işletmeyi daha iyi anlayabilmek ve isabetli kararlar alabilmek adına yol gösterici olur

İşletmelerin maliyet yapısı hem maliyet muhasebesi hem de yönetim muhasebesi açısından önemli bir konudur. Maliyet yapısının kısa dönemde matematiksel fonksiyon olarak ifadesi Şekil 2’de gösterilmeye çalışılmıştır.

Şekil 2: Kısa dönemde değişik toplam maliyet fonksiyonları.⁵⁴



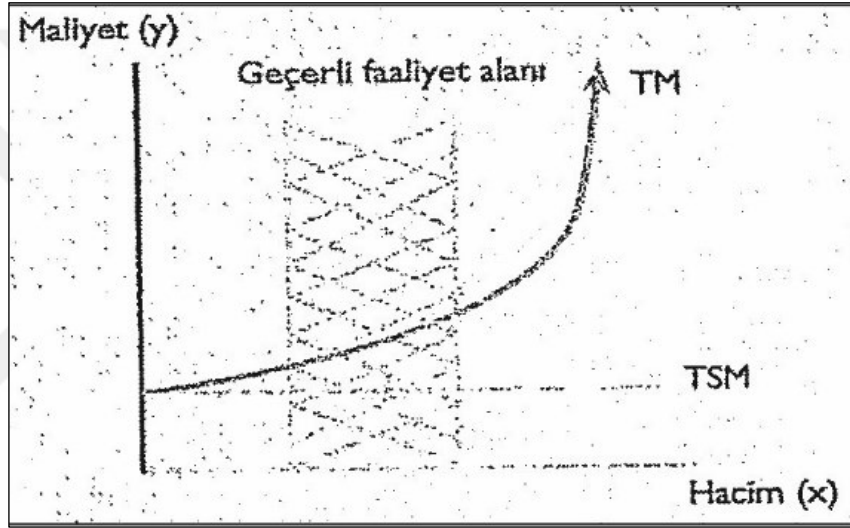
Şekil 2’de görüldüğü üzere eğer verimliliğimiz sabit ise başka bir değişle farklı üretim düzeylerinde birim değişken maliyette bir değişiklik olmuyorsa toplam maliyet fonksiyonumuz için sabit verimlilik durumundaki şekli çizebiliriz. Ancak gerçek yaşamda faaliyet hacmindeki değişikliklere bağlı olarak birim değişken maliyetlerimiz belirli bir noktaya kadar artan verimlilikle azalacak (Şekil 2’nin ikinci grafiğinde görüldüğü üzere) ve belirli bir noktadan sonra da azalan verimlilik durumunda gibi birim değişken maliyetler artacaktır.

Örneğin direkt hammadde maliyeti değişken gidere örnek olarak gösterilebilir ve hammadde alımlarında alım miktarı arttıkça miktar iskontosu nedeniyle birim maliyet azalacaktır. Fakat belirli bir noktadan sonra fazla miktarda alınan malzeme beraberinde saklama (depolama) maliyetlerini de arttıracığından bu durumda birim

⁵⁴ Kartal ve diğerleri, s.38.

maliyetlerdeki azalışlar azalan verimlilik kanuna göre beklenen düzeyin altında kalacaktır. Bu yüzden gerçek yaşamda artan ve azalan verimliliklerle bir başka değişle eğrisel fonksiyonlarla karşılaşma olasılığımız ne kadar yüksek olsa da ,bu fonksiyonların davranışı geçerli faaliyet alanı olarak adlandırabileceğimiz belirli bir faaliyet alanı içinde sabit verimliliğe çok yakın olacaktır. Bu nedenle geçerli faaliyet alanı içinde maliyet davranışının doğrusal olduğunu kabul etmemiz mümkün olabilecek ve bu da açıklamalarımızı kolaylaştıracaktır. Bu ilişkiyi şekil 3’de gösterebiliriz.⁵⁵

Şekil 3: Geçerli faaliyet alanı toplam maliyet (TM) fonksiyonu ilişkisi.⁵⁶



Geçerli faaliyet alanı ise içinde maliyet davranışlarının değişmediği bir faaliyet alanı olarak ifade edilebilir. Başka bir deyişle bu alan içinde sabit verimlilik söz konusu olup maliyet fonksiyonu doğrusal bir ilişki arz etmektedir. Bu çalışmamızın bundan sonraki açıklamaları doğrusallık varsayımı altında yapılmaktadır. Aksi belirtilmediği sürece birim değişken maliyet ve toplam sabit maliyet dolayısıyla maliyet yapısı doğrusal ilişki cereyan edecektir.

5.1.1. Sabit Maliyet Gideri

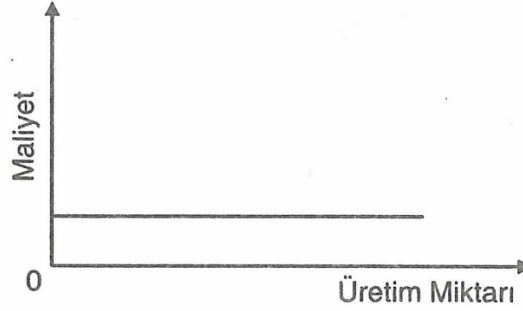
Bir kısım giderler kısa dönemde iş hacmi ile hiç bir bağıntı göstermezler. Başka bir deyişle, faaliyet hacmi bu giderlerin tutarını belirleyen bir etken

⁵⁵ Kartal ve diğerleri, s.38.

⁵⁶ Kartal ve diğerleri, s.38.

durumunda değildir. İşte, faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan bu tür giderlere “sabit giderler” adı verilmektedir.⁵⁷

Şekil 4: Toplam Sabit Giderler Grafiği⁵⁸



Kısaca tanımlamak gerekirse; sabit giderler, kısa dönemde iş hacminde meydana gelen dalgalanmalardan etkilenmeyen giderlerdir.⁵⁹

Kısa dönemde sabitlik: Sabit giderler genellikle kapasite yaratıcı giderler olarak bilinir. Yani üretim yapan bir işletme belli bir iş hacmine belli bir kapasite ile ulaşmaktadır ve kullanılmakta olan kapasite sabit giderlerin tutarını belirler. Ancak işletmelerin sürekli değişen canlı varlıklar olduğu düşünülürse kullanılan kapasitenin dönem dönem değişmesi gayet normaldir. Örneğin uzun vadede satışları artış gösteren bir işletme yeni tesisler kurarak hem finansal, hem örgütsel ve hem de fiziksel yönden genişleme gösterebilir veya bunun tam tersi olarak pazar payı küçülen rekabet şartları çetinleşen bir işletme kriz anlarında kullanmış olduğu kapasiteyi düşürebilir. Dolayısıyla yukarıda anlatılan her iki durumda sabit giderlerin değişmesine neden olacaktır. İşte bu nedenledir ki sabit giderlerden söz edebilmemiz için işletmenin aynı kapasite ile çalıştığı kısa dönemler seçilip o dönemler içerisinde sabit maliyetler analiz edilmelidir.

5.1.1.1. Yönetilemeyen Sabit Maliyetler

Kontrol edilemeyen veya yapısal maliyetler olarak da bilinen bu tür maliyetler işletmenin temel organizasyon yapısı ile ilgili sabit maliyetlerdir.

Bu tür maliyetlere sabit kıymetlerin amortismanları, sigorta, bina vergileri yönetici ve üretim personelinin maaşları örnek olarak verilebilir. Bu maliyetler uzun

⁵⁷ Büyükmirza, s.328

⁵⁸ Egem Eğitim Yayınları, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staja Başlama** 1. Cilt ISBN 9944-129-28-3 İzmir - 2009

⁵⁹ Büyükmirza, s. 330.

dönemli maliyetler olup işletmenin kısa dönemde vazgeçemeyeceği yani her ne koşul olursa olsun ödemekle yükümlü olup sıfırlanması mümkün olmayan kalemlerdir.

5.1.1.2. Yönetilen Sabit Maliyetler

Kontrol edilebilen veya programlanmış maliyetler olarak da bilinen bu maliyetler yönetimin alacağı kararlar doğrultusunda ortaya çıkan maliyetlerdir. Reklam harcamaları ,araştırma geliştirme harcamaları personel eğitimi ile ilgili harcamalar bu maliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Yönetilen sabit maliyetler genelde işletmenin bir yıllık planlarına dahi olan maliyetlerdir. Yani bu maliyetler kısa dönemde etkili olan maliyetlerdir. Bunun yanında işletmenin karlılığına olumsuz etki etmesi halinde vazgeçilebilen veya kısılabilen maliyetlerdir. Örneğin yıllık 100.000 tl personel eğitimine harcama yapmayı planlayan bir işletme , o sene ekonomik durumunun iyi olmaması halinde bu harcamayı başka bir yıla erteleyebilir veya daha düşük bir harcamayla bu planını gerçekleştirebilir. Böyle bir davranışın şüphesiz yapısal maliyetlerin ortaya çıkaracağı etkilere göre daha az olumsuz etkisi olacaktır.⁶⁰

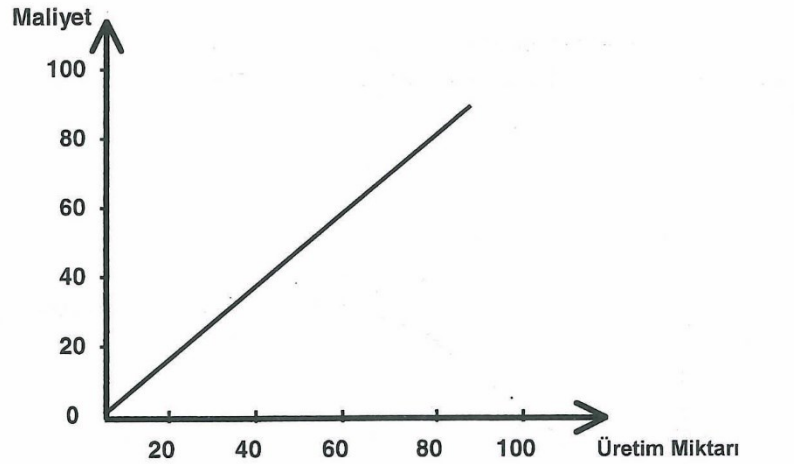
5.1.2. Değişken Maliyet Gideri

Üretim hacmi arttıkça artan azaldıkça azalan maliyetler değişken maliyet gideridir. Yani üretim miktarındaki değişikliklerden etkilenen ,üretim miktarına bağımlı maliyetlerdir. Üretim miktarındaki artış oranı bu maliyetleri de aynı oranda arttırıyorsa veya üretim miktarındaki azalış oranı değişken maliyet giderlerinde de aynı oranda azalışa neden oluyorsa bu durumda üretim miktarı ile değişken maliyet gideri arasında doğrusal bir ilişki ortaya çıktığı söylenebilir.⁶¹ Örneğin bir birim mamul üretmek için 3kg hammadde gerekiyorsa 100 birim mamul üretmek içinse 300 kg malzeme gerekmektedir ve kg maliyetinin değişmemesi durumunda birim başına değişken maliyetlerde sabit kalacaktır. Bu tür giderlere örnek olarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri işletme malzemesi giderleri direkt işçilik giderleri örnek olarak gösterilebilir.

⁶⁰ Kartal ve diğerleri, s.41

⁶¹ Süleyman Yükçü, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre: **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi** (Maliyet Muhasebesi), Cem Ofset İzmir, 1999, s.55.

Şekil 5: Toplam Değişken Maliyetler.⁶²

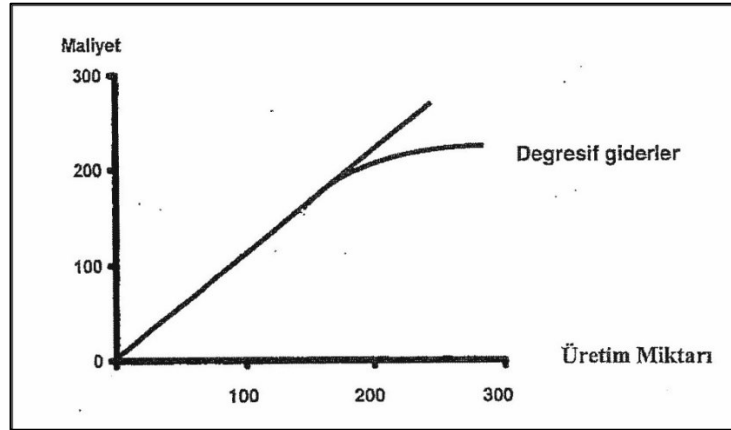


Kimi zaman üretim miktarı ile değişken maliyet gideri arasında yukarıdaki tabloda gösterildiği gibi doğrusal bir ilişki oluşmayabilir. Yani üretim miktarındaki artış veya azalış oranı değişken maliyet giderindeki artış veya azalış oranıyla aynı olmayabilir. Örneğin direkt ilk madde ve malzeme giderleri en bilinen değişken gider özelliğindedir. Normal koşullarda üretim miktarı arttıkça hammadde harcamalarının da aynı oranda artması beklenir. Ancak bazı durumlarda ,hammaddenin toplu miktarlarda alınması halinde satıcı firmanın uyguladığı miktar iskontosu toplam direkt ilk madde ve malzeme giderinde azalışa neden olabilir. Bu durumda ilk madde ve malzeme giderindeki, artış oranı üretim miktarındaki artış oranının altında kalır, yani aynı oranda değişim göstermez. Bu tür giderlere ‘degresif giderler’ adı verilir.⁶³

⁶² Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.55.

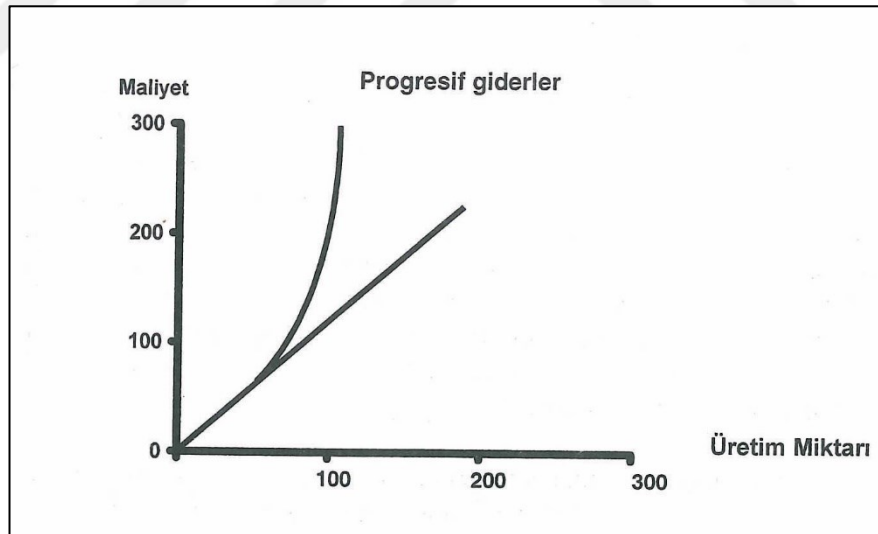
⁶³ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.55.

Şekil 6: Degresif Giderler⁶⁴



Degresif giderlerin aksine bazen değişken maliyet giderleri üretim miktarındaki artıştan daha yüksek oranda bir artış gösterebilir. Bu tür maliyetlere progresif (temposu gittikçe artan)maliyetler denir. Fazla çalışma nedeniyle üretimde ortaya çıkan fireler fazla çalışma zamları bu maliyetlere örnek verebiliriz.⁶⁵

Şekil 7: Progresif Giderler⁶⁶



⁶⁴ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.56.

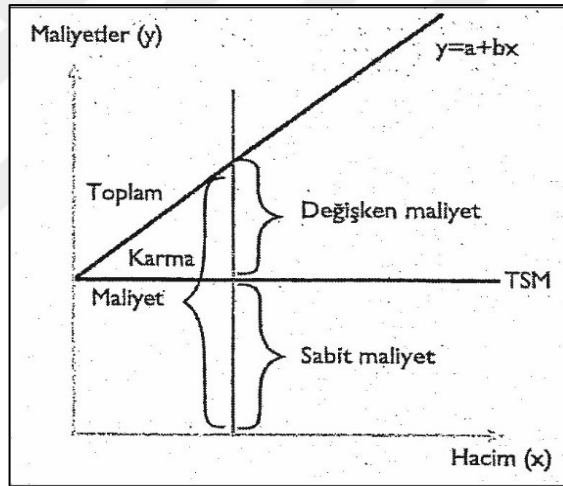
⁶⁵ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.56.

⁶⁶ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.57.

5.1.3 Karma Maliyetler

Yarı değişken maliyet olarak da adlandırılan karma maliyetler, bünyelerinde hem sabit hem de değişken maliyet özelliği içerirler.⁶⁷ Örneğin bir makineyi kiraladığımızı kiralama anlaşmasına göre ayda 4000 TL sabit ve kullandığımız her saat başına da 3 TL ödeyeceğimizi ve ilgili ayda bu makineyi 2000 saat kullandığımızı varsayalım makinenin aylık toplam sabit maliyeti 4000 TL iken toplam değişken maliyeti ($2000 \times 3 \text{tl} = 6000 \text{ TL}$) 6000 TL olarak hesaplanacaktır. İşletme kiraladığı makineyi hiç kullanmasa bile her ay 4000 TL sabit maliyete katlanacak bu tutar üzerine kullanılan saat kadar değişken maliyetler eklenecek; toplam değişken maliyetler faaliyet hacmiyle doğru orantılı olarak artacak ya da azalacaktır. Bu durum Şekil 8’de gösterilmeye çalışılmıştır.

Şekil 8: Doğrusal Karma Maliyet Fonksiyonu⁶⁸



Bakım onarım maliyetleri enerji maliyetleri karma maliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Örneğin işletmede üretim miktarı arttıkça makinaların arızalanma oranları artacağı için toplam olarak bakım onarım giderlerinde de artış olacaktır. Kullanılan parça ve malzemeler arttığı gibi bakım onarım personelinin fazla mesai maliyetleri de artacaktır. Diğer yandan üretim miktarının azaldığı hatta sıfır olduğu dönemlerde bile arızalanma görülmesi bile rutin bakım onarımlar veya personelin maaşları gibi, harcamaların sıfıra indirilmesi mümkün değildir. Bunların yanında

⁶⁷ Kartal ve diğerleri, s. 41.

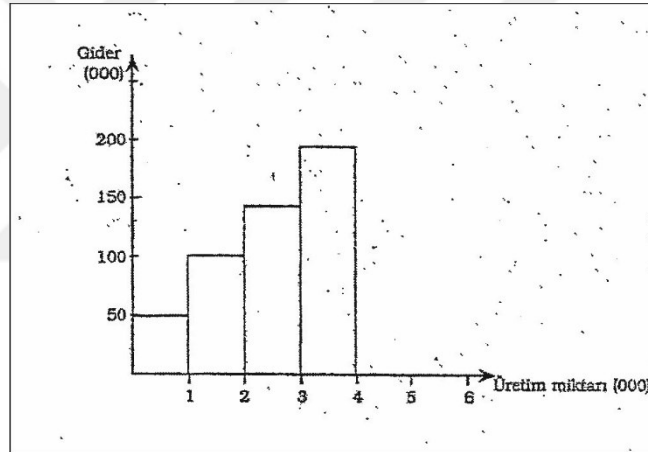
⁶⁸ Kartal ve diğerleri, s. 42.

kullanılan makine ve teçhizatın kirası veya amortismanı gibi giderler de var olacaktır.⁶⁹

5.1.4. Yarı Sabit Giderler

Belli bir üretim miktarında sabit olan ancak üretim miktarı arttıkça basamaksal olarak artan maliyetler yarı sabit maliyetlerdir. Bu tür giderlere ustabaşı ücretleri, makine amortismanları örnek olarak gösterilebilir. Örneğin her 5.000 birimlik üretim için bir makineye ihtiyaç duyan bir işletme üretim miktarını üçe dörde katlaması halinde üçüncü veya dördüncü makineye ihtiyaç duyacaktır. Her makine artışı ise giderleri basamaksal olarak yükselticektir. Bu durum Şekil 9'daki grafikte de açıkça görülmektedir.⁷⁰

Şekil 9: Yarı Sabit Giderler⁷¹



5.2. Maliyet Tahmin Fonksiyonu

Buraya kadar anlatılan bilgiler ışığında anlaşılan odur ki, işletme için kısa dönemde değişmeyen iki maliyet unsuru vardır. Bunlardan birincisi toplam sabit giderler ikincisi ise birim başına değişken maliyetlerdir.

Eğer işletme belli bir dönemde sabit maliyetlerin değişmediğini ve değişken giderlerde de regresif veya progresif bir etkinin olmadığını tespit ederse bu durumda doğrusallık varsayımı altında maliyet tahmin fonksiyonunu oluşturarak geleceğe yönelik tahminlemede bulunabilir. Bu tahminlemelerde kullanılan denklem $Y = a + bx$

⁶⁹ Kartal ve diğerleri, s. 42.

⁷⁰ Erdoğan, s.49.

⁷¹ Erdoğan, s.49.

şeklindedir. Bu formülde “a” toplam sabit maliyeti, “b” birim başına değişken gideri ,x faaliyet hacim ölçüsünü ,“Y” ise toplam bütçelenen (tahmin edilmiş) maliyetleri anlatmaktadır. X bağımsız değişken, Y bağımlı değişken olarak kabul edilir. Yapılan tahminlemenin başarısı en doğru faaliyet değişim ölçüsünün seçilmesine bağlıdır. Örneğin gelecekteki maliyetlerini tahmin etmeye çalışan bir otelin öncelikle faaliyet değişim ölçüsü olarak oda sayısını mı ya da otelin kapladığı alanı mı seçeceğine karar vermesi gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken konu; seçilecek olan bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ilişki ne kadar yüksek ise yapılan tahminler de o kadar sağlıklı olacaktır. Maliyet tahmin fonksiyonunun bir diğer ifade şekli ise şöyledir.

$$TM=TSM+BDM (X)$$

Bu formülde ise “TM” toplam maliyetleri ,“TSM” toplam sabit maliyetleri, “BDM” birim başına değişken maliyetleri ifade ederken, X yine faaliyet hacim ölçüsünü temsil eder. Buraya kadar yapılan açıklamaları rakamsal bir örnek üzerinde açıklamaya çalışalım.

Örnek:

Bir işletmenin bakım onarım bölümü için maliyet davranışını en iyi temsil eden faaliyet hacim ölçüsünün makine saati olduğu düşünülmektedir. Bölümün yıllık toplam sabit giderleri 200.000 TL, makine saati başına değişken maliyetlerinin de 150 TL/ms’dir. Bakım onarım bölümü bir sonraki ay çalışma hacminin 300 makine saati olacağını planlamaktadır, buna göre oluşturulacak toplam maliyet fonksiyonu şöyle gösterilecektir.

$$Y= a+bx \text{ ya da}$$

$$TM= TSM+BDM (X)$$

$$TM=200.000 +150 (X)$$

Bir sonraki dönem 300 direkt işçilik saati çalışmayı planlayan bakım onarım bölümünün bütçelenmiş toplam maliyeti ise şu şekilde hesaplanacaktır.

$$TM= 200.000 + 150 (300)$$

$$= 200.000 + 45.000$$

$$= 245.000$$

Ay sonunda gerçekleşen fiili bakım onarım maliyetinin 250.000 TL olduğu varsayımı altında 5.000 TL olumsuz bir sapmanın olduğu söylenmelidir. Çünkü gerçekleşen maliyetler tahmin edilen maliyetlerin 5.000 TL üzerinde çıkmıştır.

5.3.Maliyet Tahmin Fonksiyonunu Oluşturmasında Kullanılan Yöntemler

Maliyet tahmin fonksiyonunu oluşturmada kullanılan yöntemler şunlardır;

- Muhasebe yöntemi
- En yüksek ve en düşük noktalar yöntemi
- Dağılım grafiği yöntemi
- Regresyon analizi yöntemi

5.3.1. Muhasebe Yöntemi

Muhasebe yönteminde işletmenin geçmişteki muhasebe verilerine ve muhasebecinin deneyimine dayanılarak maliyet fonksiyonu oluşturulur. Yöntemin işleyişi sırasında şu adımlar izlenir.

a) Öncelikle geçmişte herhangi bir faaliyet dönemine ait maliyetler sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır.

b) Daha sonra seçilen dönemde katlanılan sabit maliyetler toplanarak o döneme ait toplam sabit maliyet tespit edilir. Yani $y=a + bx$ fonksiyonunda “a” değeri bulunmuş olur.

c) Toplam sabit maliyetler saptandıktan sonra değişken giderlerin toplamı alınır ve seçilen dönemin gerçekleşmiş faaliyet hacmine bölünerek birim başına değişken maliyet tespit edilir. Yani $y = a + b x$ fonksiyonunda “b” değeri bulunmuş olur.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım

Örnek:

Ocak ayında 2000 makine saati çalışan bakım onarım bölümünün maliyetleri aşağıdaki gibidir muhasebe yöntemine göre maliyet fonksiyonu oluştururuz.

MALİYETLER

Mühendisin Ücreti	3000
Şefin Ücreti	2000
Endirekt İşçilik	10.000
Bölüme Düşen Kira	1.500
Bölüme Düşen Amortisman	2000
İşletme Malzemesi	14.000

Öncelikle yukarıdaki listede belirtilen maliyetleri sabit ve değişken olarak ayırmamız gerekmektedir.

Sabit Giderler

Mühendisin Ücreti	3000
Şefin Ücreti	2000
Kira	1.500
Amortisman	2000
Toplam	8.500

Değişken Giderler

Endirekt İşçilik	10.000
İşletme Malzemesi	14.000
Toplam	24.000

Bakım onarım bölümüne ait maliyet fonksiyonunda toplam sabit giderler 8.500 TL olarak bulunmuştur. Yani $y = a + b x$ fonksiyonunda “a” değeri 8.500 liradır. Birim başına değişken maliyetin hesaplanması için toplam değişken maliyetin (24.000) Ocak ayı faaliyet hacmine (2000 ms) bölünmesi gerekir.

$$b = 24.000 / 2000$$

$$= 12 \text{ TL/ms}$$

Bu durumda maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulacaktır.

$$Y = 8.500 + 12x$$

Yöntemin Avantaj ve Dezavantajları:

Muhasebe yöntemi uygulamaları kolay ve maliyeti düşük bir yöntemdir. Yarı değişken ve yarı sabit maliyetlerin ayrılması yöntemi uygulayan kişinin deneyimine bağlıdır, bu yönüyle sübjektif bir yöntemdir.

5.3.2. En Yüksek En Düşük Noktalar Yöntemi

En yüksek en düşük noktalar yönteminde işletmenin birden fazla dönemine ait maliyet verilerine dayanılarak maliyet fonksiyonu oluşturulur. Yöntemin işleyişi sırasında şu adımlar izlenir.

a) Öncelikle incelemeye aldığımız dönemler arasında gerçekleşen en yüksek faaliyet hacmiyle, en düşük faaliyet hacmi ve dönemlere ait toplam üretim maliyetleri tespit edilir.

b) Daha sonra bu iki döneme ait toplam üretim maliyetleri arasındaki fark faaliyet hacimleri arasındaki farka bölünerek birim başına değişken maliyet hesaplanır.

c) Birim başına değişken maliyet hesaplandıktan sonra sıra toplam sabit maliyetin hesaplanmasına gelir. Bunun için ise herhangi bir döneme ait faaliyet hacmi ile birim başına değişken maliyet çarpılarak toplam değişken maliyet hesaplanır ve yine o döneme ait toplam üretim maliyetinden toplam değişken maliyetin düşülmesiyle toplam sabit maliyete ulaşılır.

Konuyu basit bir örnek yoluyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

X işletmenin bakım onarım bölümünün faaliyet hacmi makine saatidir ve 6 aylık faaliyet hacmi ve toplam maliyetleri aşağıdaki listede özetlenmiştir.

<u>Aylar</u>	<u>Faaliyet Hacmi(MS)</u>	<u>Toplam Maliyet</u>
Ocak	2.000	43.000
Şubat	3.000	60.000
Mart	4.000	77.000
Nisan	3.500	68.500
Mayıs	2.400	49.800
Haziran	1.000	26.000

En yüksek en düşük noktalar yöntemine göre bakım onarım bölümünün maliyet fonksiyonunu oluşturunuz. Bakım onarım bölümünün en yüksek faaliyet hacmi Mart ayındadır. Bu ayda 4000 ms. çalışılmış ve toplamda 77.000 liralık maliyete katlanılmıştır. En düşük faaliyet hacmi ise 1000 makine saatiyle Haziran ayıdır ve bu ayın toplam maliyeti ise 26.000 liradır. Her iki dönem arasında 3000 makine saati farkı maliyetler arasında 51.000 liralık ($77.000 - 26.000 = 51.000$) bir

değişikliğe neden olmuştur. Yani 3000 makine saati fazla çalışma maliyetleri 51.000 lira yükseltmiştir. Buna göre birim başına değişken maliyetin bulunabilmesi için 51.000 liranın 3000 makine saatine bölünmesi gerekir.

$$b = \frac{51.000}{3000} = 17 \text{ TL / ms}$$

Birim başına değişken maliyet bulunduktan sonra sıra toplam sabit maliyeti bulmaya gelir. Bunun için herhangi bir dönem seçilir. Biz örneğimizde en düşük dönem olan haziran ayını seçtik ve bu döneme ait olan toplam değişken maliyeti hesaplayabilmek için haziran ayının faaliyet hacmi ile birim başına değişken maliyeti çarptık.

$$\text{Haziran ayının toplam değişken maliyeti} = 1000 \times 17 = 17.000$$

Haziran ayında 17.000 liralık toplam değişken maliyete katlanılmıştır ancak Haziran ayının toplam üretim maliyeti 26.000 liradır. Bu iki tutar arasındaki fark ise işletmenin toplam sabit maliyetine aittir.

$$\text{Toplam sabit maliyet} = 26.000 - 17.000 = 9000$$

Bu durumda en yüksek en düşük noktalar tekniğine göre maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulacaktır.

$$Y = 9000 + 17x$$

Yöntemin avantaj ve dezavantajları

Bu yöntemin uygulanmasında işletmenin geçmiş dönemlerine ait faaliyet hacmi ve toplam maliyet verileri listelenir ve daha sonra en yüksek faaliyet hacmi ile en düşük faaliyet hacmi rakamları tespit edilerek maliyet fonksiyonu oluşturulur. Dolayısıyla uygulanması çok basit bir yöntemdir. Ancak belirlenen iki uç döneme ait maliyet verilerinin diğer dönemlerin ortalamasını çok yansıtmadığı hallerde maliyet analizinde de doğru sonuçlar alınamayabilir. Bu açıdan geçmiş dönemlere ait maliyet verilerinin tamamını kullanan yöntemler daha sağlıklı ve güvenilir sonuçlar verebilir. Bu yöntemi kullanan yöneticilerin elde ettikleri sonuçların gerçeği ne kadar yansıttığı konusunda dikkatli olmaları gerekir.⁷²

5.3.3. Dağılım Grafiği Yöntemi

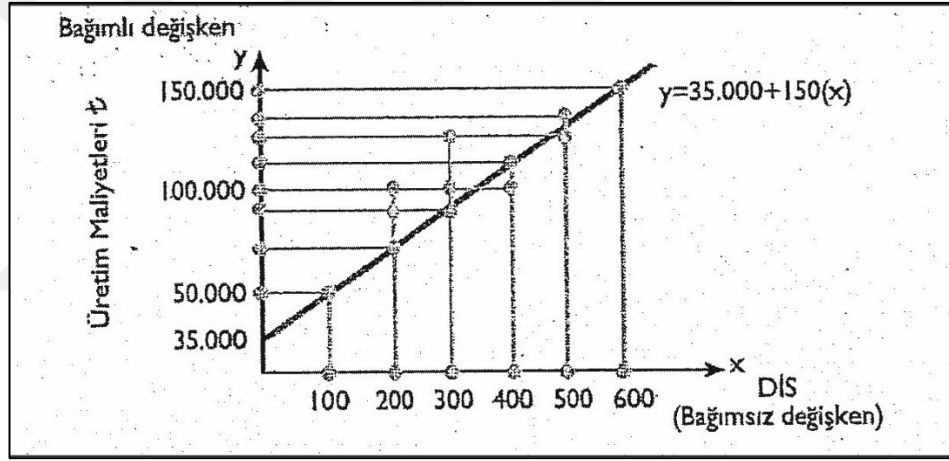
Dağılım grafiği yönteminde öncelikle yatay eksen (x) bağımsız değişkeni, dikey eksen (Y) bağımlı değişkeni temsil edecek şekilde bir grafik oluşturulur.

⁷² Kartal ve diğerleri, s.46.

Daha sonra bu grafik üzerinde daha önceden gözlemlenen tüm faaliyet hacimlerine ait maliyetler belirlendikten sonra faaliyet hacimleri ile maliyetlerin kesiştiği yerler düzlemde noktalar halinde işaretlenir. Böylece tüm gözlem sayıları düzlemde gösterilmiş olur. Daha sonra da tüm noktaları en iyi temsil ettiğine inanılan bir doğru çizilir ve bu doğrunun Y eksenini kestiği yer maliyet fonksiyonunun sabit maliyet değerini (a) verir. Göz kararı ile çizilen doğru üzerinde herhangi bir nokta belirlenerek bu noktadaki toplam üretim maliyetinden toplam sabit maliyet çıkartılarak toplam değişken maliyete ulaşılır ve toplam değişken maliyetin faaliyet hacmine bölünmesiyle de birim başına değişken maliyet hesaplanmış olur.

Bu amaçla Şekil 10'daki değerler kullanılacak olursa;

Şekil 10: Dağılım Grafiği Yöntemi⁷³



Şekil10 da görüldüğü gibi her döneme ait işçilik saatleri ile üretim maliyetlerinin kesiştiği noktalar bir bir belirlenmiş ve daha sonra da bilgi deneyim ve yeteneğe dayanılarak bu noktaları en iyi temsil ettiğine inanılan doğru çizilmiştir. Bu doğrunun Y eksenini kestiği nokta şekilde 35.000 tı olarak görülmektedir. Bu tutar işletmenin toplam sabit maliyetlerini temsil etmektedir. Toplam maliyet fonksiyonumuzun yazılabilmesi için gerekli olan birim değişken maliyet ise şu şekilde hesaplanabilecektir.

⁷³ Kartal ve diğerleri, s.48.

Kullanılan 100 DİS’inde gözlemlenen maliyet	50.000 TL
(Şekil 11’de doğru üzerinde bir nokta)	
(-) Sabit maliyet	<u>35.000 TL</u>
100 DİS’inde toplam değişken maliyet =	15.000 TL
Toplam değişken maliyet	15.000
Birim Değişken Maliyet =	$\frac{15.000}{100 \text{ DİS}}$
	$= 150 \text{ TL / DİS}$

Bu hesaplamalar sonucunda, toplam üretim maliyetlerinin sabit kısmının 35.000 TL ve DİS başına düşen değişken maliyetin de 150 TL/DİS olduğunu söyleyebiliriz. Bu durumda dağılım grafiği yöntemine göre elde edilen doğrusal maliyet fonksiyonumuz

$$TM = 35.000 + 150 (X) \text{ olacaktır.}$$

Dağılım grafiği yöntemi geleceği öngörmede son derece yararlı bir yöntemdir. Özellikle kalifiye kişiler tarafından uygulanması halinde üretim sırasında yaşanan beklenmedik değişimler de analize yansıtılabilir. Örneğin üretim sırasında ortaya çıkan grev ,kötü hava koşulları, arızalar gibi aksiliklerde deneyimli uzman kişiler bu durumların maliyet fonksiyonuna etkisini tespit ederek çizilen doğru üzerinde gerekli düzeltmeleri yapabilir. Dolayısıyla bu yöntemi kullanan yöneticinin yeteneği ve tecrübesi çalışmaların etkinliği üzerinde büyük rol oynar. Bu açıdan bakıldığında yöntemin sübjektif bir yöntem olduğu söylenebilir.⁷⁴

5.3.4. Regresyon Analizi Yöntemi

Regresyon analizi temelde bağımlı ve bağımsız değişken veya değişkenler arasındaki ilişkiyi matematiksel olarak objektif bir şekilde belirleyen istatistiksel bir yöntemdir. Bağımsız değişken bir tane olabileceği gibi birden fazla sayıda da olabilir. Korelasyon katsayısı ise bağımsız değişkenle bağımlı değişken arasındaki ilişkinin derecesini ölçen bir katsayıdır. Sıfırla bir arasında değerler alır ve korelasyon katsayısı ne kadar bire yakın değer alırsa, bu bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin derecesinin güçlü olduğunu ve yapılan analizin güvenilir olduğunu ifade eder. Bağımsız değişken tek olduğunda buna basit

⁷⁴ Kartal ve diğerleri, s.48-49.

regresyon denirken; birden fazla olması halinde ise çoklu regresyon adı verilmektedir.

Regresyon analizinde temel felsefe, gözlemlenen noktaların oluşturulan regresyon doğrusuna olan uzaklıklarının karelerinin toplamının minimum olduğu doğru denklemini veren (a) ve (b) değerlerinin objektif olarak saptanmasıdır.⁷⁵

Daha önce de belirtildiği gibi basit regresyon da bağımlı değişkenle ilişkilendirilen sadece bir bağımsız değişken olmaktadır. Bu iki değişken arasındaki ilişkiyi ifade etmekte de kullanılan (a) ve (b) parametreleri gerçek yaşamda bilgisayar programları aracılığıyla elde ediliyor olsa da bunun altında yatan mantık “En Küçük Kareler Yöntemi” başka bir deyişle “normal denklemler” olmaktadır.⁷⁶

Bu nedenle burada öncelikle normal denklemler yardımıyla söz konusu (a) ve (b) değişkenlerinin nasıl hesaplandığını göreceğiz.

$$\sum XY = a \sum X + b \sum x^2 \quad (1)$$

$$\sum XY = n a \sum X + b \sum X \quad (2) \quad \text{burada (n) gözlem sayısını vermektedir.}$$

Şekil 11’deki verilerden yararlanarak toplam maliyet fonksiyonunun (a) ve (b) değerlerini (1) ve (2) nolu denklemlere dayalı olarak şu şekilde hesaplayabiliriz.⁷⁷

Şekil 11: Regresyon Analizi Verileri⁷⁸

X	Y	XY	X ²
5	50	250	25
10	70	700	100
20	120	2.400	400
15	100	1.500	225
15	110	1.650	225
10	80	800	100
30	150	4.500	900
25	130	3.250	625
20	115	2.300	400
10	80	800	100
15	100	1.500	225
50	200	10.000	2500
n = 12	$\sum x = 225$	$\sum y = 1305$	$\sum xy = 29650$
			$\sum x^2 = 5825$

⁷⁵ Kartal ve diğerleri, s.49.

⁷⁶ Kartal ve diğerleri, s.49-50.

⁷⁷ Kartal ve diğerleri, s.49.

⁷⁸ Kartal ve diğerleri, s.50.

$$29650 = 225 a + 5825 b \quad (12)$$

$$1305 = 12 a + 225 b \quad (225) \quad \text{ile } \text{Çarpıyoruz}$$

$$355800 = 2700 a + 69900 b$$

$$(+/-) 293625 = (+/-) 2700 a (+/-) 50625 b$$

$$62175 = 19275 b$$

$$b = 3,226 \text{ TL / DİS}$$

Hesaplanan (b) değeri 2 nolu denklemde yerine konulursa sabit maliyet (a) şu şekilde bulunacaktır.

$$1305 = 12 a + ((3,226 + 225)/725,85)$$

$$a = 579.15/12$$

$$a = 48.26 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

Sonuç denklemimiz; $TM = 48,26 + 3,226 (x)$ olacaktır.⁷⁹

Yöntemin Avantaj ve Dezavantajları:

En küçük kareler yönteminin, maliyet fonksiyonunu oluşturan doğru denklemi, analistlerin kişisel yargılarından arındırılarak bu denklemin objektif elde edilme olanağı sağlamakla beraber burada görüldüğü gibi biraz karışık hesaplamaları gerektirmektedir. Ancak günümüzde tüm bu hesaplamalar kolaylıkla bilgisayarda yapılabilmekte bizlere ise sadece yorumlama işi kalmaktadır. İşin aslını öğrenmek ve bilgisayar çıktılarını daha sağlıklı yorumlayabilmek için yukarıdaki hesaplamalara yer verilmiştir.

⁷⁹ Kartal ve diğerleri, s.50.

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET HACİM KÂR ANALİZİ VE GEÇERLİ MALİYETLER

1. MALİYET HACİM KAR (MHK) ANALİZİ

İşletmelerin gelecekteki karlılığı tüm işletmeler için önemli konudur. Karlılığı ise satış miktarı, birim satış fiyatı, birim başına değişken maliyet ve toplam sabit maliyet gibi unsurlar etkiler. Maliyet hacim kar analizi ise bu değişkenlerin karlılık üzerindeki etkilerini araştıran aynı zamanda başabaş noktası kara geçiş noktası gibi hesaplamaları bünyesinde barındıran bir yöntemdir.⁸⁰

Kâr planlamasının en iyi bir şekilde yapılabilmesi için yöneticilerin kârı etkileyen faktörler hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Bu faktörler arasında en önemlileri aşağıda sıralanmaktadır.⁸¹

- İşletme faaliyetlerinin ekonomik nitelikleri
- İşletme mamullerine ilişkin pazarın niteliği
- İşletmelerin karşı karşıya bulunduğu rekabetin niteliği ve şiddeti,
- İşletmelerin üretim unsuru ya da faktörlerinin maliyeti,
- Mamullerin fiyat ve maliyeti arasındaki ilişki

1.1. MALİYET HACİM KÂR ANALİZİ VARSAYIMLARI

MHK analizleri kullanılırken çeşitli varsayımların göz önünde tutulması gerekmektedir. Kabul edilen varsayımlar gerçekçi olmayabilir. Ancak, önemli olan gerçekçi varsayımlardan ziyade kullanılabilir, faydalı, hatalı sonuçlara yol açmayan ve basitleştirilmiş bir aracın elde edilmesidir. Diğer taraftan analiz sonuçlarına dayanarak belirli kararlar almak zorunda olan yöneticilerin, analizin hangi varsayımlara dayandırıldığını bilmeleri ve söz konusu varsayımların kaldırılması hâlinde ne gibi sonuçlarla karşılaşacaklarını kestirebilmeleri gerekir.⁸²

MHK analizlerinin dayandığı varsayımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Bütün maliyetler sabit ve değişken olmak üzere ikiye ayrılır.

⁸⁰ Lazol, s.237-238, Sait Y. Kaygusuz, Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2011, (Bir çalışma sayfası modellemesi), s.173; <http://journal.mufad.org/attachments/article/630/10.pdf> (14.02.2017)

⁸¹ Sevginer Sait, Hacırustemoğlu, Rüstem, “**Yönetim Muhasebesi**”, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 2000, İstanbul, s.103, Kaygusuz (Bir Çalışma Sayfası Modellemesi, s.173; <http://journal.mufad.org/attachments/article/630/10.pdf> (14.02.2017)

⁸² Kartal ve diğerleri, s.62

b) Toplam değişken maliyetler üretim hacmindeki değişmelerle aynı oranda değişecektir. Yani ikisi arasında doğrusal bir ilişki olacaktır.

c) Geçerli faaliyet alanı içinde maliyetler ile gelirler arasında da doğrusal bir eğilim olduğu kabul edilecektir.

d) Faaliyet hacmine olursa olsun birim satış fiyatı aynı kalacaktır.

e) Analizin yapıldığı dönem içinde maliyet unsurlarının fiyatları sabittir.

f) Analiz ya tek bir ürün üzerinden yapılacak ya da birden fazla ürün olması halinde ürünlerin toplam üretim miktarı içindeki oranları aynı kalacaktır. Etkinlik ve üretkenlik değişmeyecektir.

g) Dönem başı ve dönem sonu stoklarındaki değişmeler, sıfır ya da önemsenmeyecek kadar küçük olacaktır.

2. MHK ANALİZİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. TOPLAM KATKI PAYI (TKP)

Toplam katkı payı toplam satışlardan toplam değişken maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilir. İç raporlamada kullanılan bir kavramdır ve şu şekilde formüle edilir.

$$\text{Toplam katkı payı} = \text{Toplam satışlar} - \text{Toplam değişken giderler}$$

İşletmeler tarafından toplam katkı payının yüksek çıkması tercih edilir. Toplam katkı payı ne kadar yükselirse kar da o kadar yükselecektir.

2.1.1. Katkı Payı Yaklaşımına Göre Raporlama

Daha önce belirtildiği gibi maliyet muhasebesinin temel amacı, üretim esnasında gerçekleşen maliyetleri toplamak ve toplanan bu bilgileri işletme yönetimince kullanılabilecek şekilde gruplandırmaktır. Gruplandırma, varılmak istenen amaca göre içe yönelik ya da dışa yönelik olarak iki şekilde yapılabilir. Her iki yaklaşım da yöneticilere faydalı, kullanılabilir bilgiler sağlar. Ancak farklı amaçlara hizmet ederler. Dışa yönelik olarak düzenlenen raporlar, ortaklara, kredi kuruluşlarına ve işletme dışı diğer kuruluşlara sunulurlar. Dışa sunulacak raporların (bilanço gider tablosu) kolay anlaşılabilir olması için belirli standartlarda hazırlanması gerekir. Bu nedenle bu tür raporlarda maliyet giderleri, üretim maliyetleri ve dönem giderleri olarak geleneksel şekilde fonksiyonlarına göre düzenlenirler. Ancak dış

kullanıcılar için hazırlanan bu raporlar işletme içi kullanımlarda amaçlara hizmet etmede yetersiz kalmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal bilgilerin, işletme yönetimince planlama, kontrol ve karar verme alanlarında kullanılmasını sağlayan raporlar, katkı payı yaklaşımına göre düzenlenen raporlardır. Genelde çoğu organizasyon, sorumluluk muhasebesiyle katkı payı yaklaşımı tekniğini bir arada yürütürler.⁸³

2.1.2. Katkı Payı Yaklaşımına Göre Raporların Düzenlenmesi

Katkı payına göre düzenlenen rapor türü çeşitlidir. Bu raporlar planlama, performans değerlemesi ve karar verme amaçlı kullanılırlar. En çok kullanılan üç rapor türü şunlardır.⁸⁴

1. Departman bazlı katkı payı raporları
2. Mamul bazlı katkı payı raporları
3. Satış bölgesi bazlı katkı payı raporları

2.2. KATKI ORANI

Katkı oranı işletmenin toplam katkı payının satışlara oranıdır.

$$\text{Katkı oranı} = \frac{\text{Toplam Katkı Payı}}{\text{Satışlar}}$$

Katkı oranı aynı zamanda şu formülle de hesaplanabilir.

$$\text{Katkı oranı} = \frac{\text{Birim Satış fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}{\text{Birim Satış Fiyatı}}$$

2.2.1. Katkı Payı ve Katkı Oranının Önemi

Bir işletmenin katkı payı ve katkı oranı ne kadar yüksekse elde edilen kar ve karlılık oranı da o kadar yükselecektir.

Bu durumu basit bir örnekle açıklamaya çalışalım.

Örnek:

X işletmesi birim satış fiyatı 50 tl birim değişken maliyeti 20 tl olan ürünlerden ocak ayında 1000 adet satmıştır ve işletmenin aylık sabit maliyetleri

⁸³ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s. 578

⁸⁴ Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s. 579

12.000 TL'dir. Bu işletmenin katkı payı, katkı oranı, brüt kar ve kar marjı şu şekilde hesaplanacaktır.

Toplam katkı payı hesaplamaları

$$\begin{aligned}\text{Toplam Satışlar} &= \text{Satış Miktar} \times \text{Birim Satış Fiyatı} \\ &= 1000 \times 50 \\ &= 50.000 \\ \text{Toplam Değişken Maliyetler} &= \text{Satış miktar} \times \text{Birim Değişken Maliyet} \\ &= 1000 \times 20 \\ &= 20.000 \\ \text{Toplam Katkı Payı} &= \text{Toplam Satışlar} - \text{Toplam değişken giderler} \\ &= 50.000 - 20.000 \\ &= 30.000\end{aligned}$$

Katkı Oranı Hesaplamaları

$$\begin{aligned}\text{Katkı oranı} &= \text{Toplam Katkı Payı} / \text{Toplam Satışlar} \\ &= 30.000 / 50.000 \\ &= 0.60\end{aligned}$$

Brüt Kar Hesaplamaları

$$\begin{aligned}\text{Brüt Kar} &= \text{Toplam Katkı Payı} - \text{Sabit Giderler} \\ &= 30.000 - 12.000 \\ &= 18.000\end{aligned}$$

Karlılık Oranı Hesaplamaları

$$\begin{aligned}\text{Karlılık Oranı} &= \text{Brüt kar} / \text{Toplam Satışlar} \\ &= 18.000 / 50.000 \\ &= 0.36\end{aligned}$$

Hesapladığımız verileri aşağıdaki listede şu şekilde özetleyebiliriz.

Toplam Satışlar	50.000
(Toplam Değ. Maliyetler)	20.000
Toplam Katkı Payı	30.000
(Toplam Sabit Maliyetler)	12.000
Brüt Kar	18.000

Aylık 12.000 TL sabit gideri olan bu işletmenin toplam katkı payı 30.000 TL değil de daha yüksek bir rakam olsaydı brüt kar da 18.000 liradan daha yüksek bir rakam olurdu. Çünkü işletmenin toplam katkı payından düşülen sabit gider tutarı değişmeyeceğinden toplam katkı payındaki her türlü artış brüt kar artışı olarak değerlendirilecekti. Bu durumda brüt karın ve karlılık oranının yüksek çıkmasını isteyen işletmelerin toplam katkı payını ve beraberinde katkı oranını yüksek tutmaları gerekmektedir. Bu durumun gerçekleşebilmesi ise aşağıdaki koşullara bağlıdır.

Toplam Katkı Payı ve Katkı Oranını Arttıran Değişkenler

- İşletmenin satış miktarı artarsa toplam katkı payı yükselir.
- Birim satış fiyatı artarsa toplam katkı payı ve katkı oranı yükselir.
- Birim başına değişken maliyetler azalırsa toplam katkı payı ve katkı oranı yükselir.

3. BAŞABAŞ NOKTASI ANALİZLERİ

3.1. BAŞABAŞ NOKTASI KAVRAMI

İşletme yöneticilerinin çeşitli işletme kararlarının alınmasında başvurabilecekleri etkili ve faydalı bir analiz yöntemi olarak görülen başabaş analizi (breakeven point analysis) (kara geçiş analizi - maliyet, hacim, kar ilişkisi analizi) bu aşamada ayrıntısıyla incelenecektir. Bu bölümde işletmelerin maliyetlerinde ve hacimlerinde (kapasitelerinde) ortaya çıkan değişikliklerin karı nasıl etkilediği açıklanmaya çalışılacaktır.

“Başabaş noktası, Toplam gelirlerin, toplam giderlere eşit olduğu satış hacmi (miktarı veya tutarı)dir” biçiminde tanımlanabilir Tanımdan da anlaşılacağı gibi

başabaş noktasında (toplam gelirler = toplam giderler) olduğu için, bu satış hacminde ne kar, ne de zarar vardır.⁸⁵

3.2. BAŞABAŞ NOKTASI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Kapasitenin bir yüzdesi olarak da ifade edilebilen başa baş noktası genellikle satış miktarı ya da satış tutarı cinsinden ifade edilir.

3.2.1. Başabaş Noktasının Ürün Birimleri Cinsinden Hesaplanması

Başabaş noktasındaki satış miktarının hesaplanmasında şu formülden yararlanılır.

$$\text{BBN (Satış miktarı)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Birim Katkı Payı}}$$

$$\text{Birim Katkı Payı} = \text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değ. Maliyet}$$

3.2.2. Başabaş Noktasının Satış Tutarı Cinsinden Hesaplanması

Bu tutar en hızlı şekilde başabaş noktasındaki satış miktarının birim satış fiyatıyla çarpılmasıyla bulunur.

$$\text{BBN (Satış Tutarı)} = \text{BBN (Satış Miktarı)} \times \text{Birim Satış Fiyatı}$$

BBN daki satış tutarını hesaplamada kullanılan bir diğer formül ise;

$$\text{BBN (Satış Tutarı)} = \text{Toplam Sabit Giderler} / \text{Katkı Oranı} \text{ 'dır.}$$

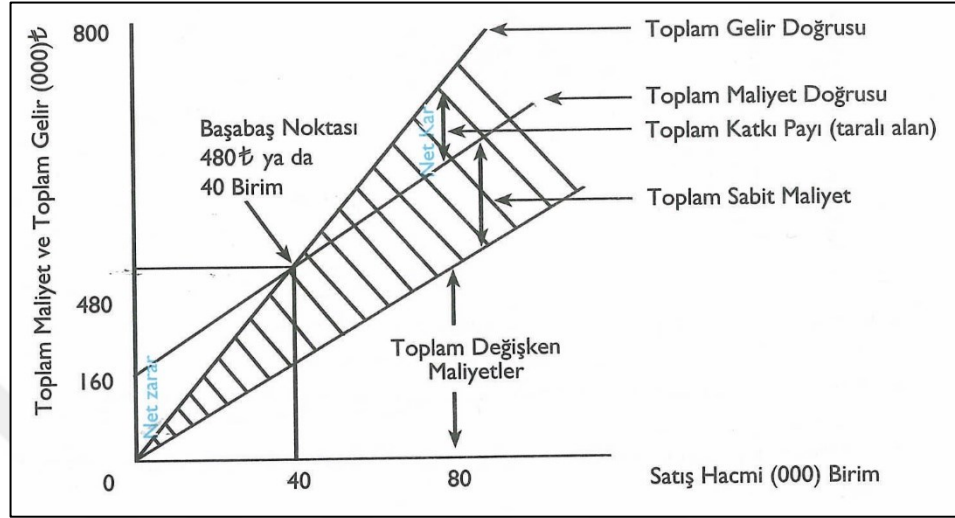
3.2.3. Başabaş Noktası Grafiği

Başabaş noktası grafiğinde işletmenin toplam gelirlerini temsil eden doğru çizilir. Daha sonra toplam değişken maliyetleri ve toplam sabit maliyetleri temsil eden doğrular da çizildikten sonra karın sıfır olduğu nokta aynı zamanda kara geçiş noktasıdır..Başabaş noktası grafiği bu noktayı grafiksel olarak anlatan bir yöntemdir.⁸⁶

⁸⁵ Yükçü, (Yönetim Muhasebesi), s. 70

⁸⁶ Kartal ve diğerleri, s.65

Şekil 12: Başabaş Grafiği⁸⁷



Şekil 12'deki grafiğin çiziminde aşağıdaki sıra izlenmiştir:⁸⁸

- a) X eksenini (yatay eksen) satış hacmini temsil etmektedir.
- b) Y eksenini (dikey eksen) toplam maliyetleri ve toplam gelirleri temsil etmektedir.
- c) Değişik üretim miktarlarına ait toplam değişken maliyet noktaları belirlendikten sonra bu noktaların birleştirilmesiyle toplam değişken maliyet doğrusu elde edilir.
- d) Toplam sabit maliyet doğrusu toplam maliyet doğrusuna paralel bir biçimde çizilir. Toplam maliyetler doğrusunun altında kalan alan toplam sabit maliyetlerle toplam değişken maliyetlerin birlikte toplam maliyet alanını oluşturur.
- e) Aynı toplam değişken doğrusunun çiziminde yapıldığı gibi değişik satış miktarlarına ait gelir noktalarını en iyi temsil eden doğru da toplam gelir doğrusu olarak oluşturulur.
- f) Toplam maliyet doğrusu ile toplam gelir doğrusunun kesiştiği nokta başabaş noktasını oluşturur.

⁸⁷ Kartal ve diğerleri, s.65

⁸⁸ Kartal ve diğerleri, s.65

Şekil 12'de çizilen başabaş grafiğinin klasik başabaş grafiğinden üstün olan yönü, satış hacmi ile elde edilen kâr arasındaki ilişkide katkı payının önemini ve rolünü açık olarak göstermesi olmaktadır. Şekil 12'de taralı alanın sabit maliyeti aşan kısmı kadar kâr elde edildiğinin farkına varılmalıdır.

3.2.4.Birden fazla mamul üretilmesi durumunda BBN hesaplamaları

Birden fazla mamul üreten işletmelerde başabaş noktası satış tutarı şu şekilde hesaplanır.

$$\text{Başabaş Satış Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Tartılı Ortalama Katkı Payı Oranı}}$$

Tartılı Ortalama Katkı Payı Oranı: Üretilen ürünlerin katkı oranlarının mamul karışım oranlarıyla çarpımlarının toplamından oluşur. Konuyu bir örnek yardımıyla daha iyi açıklamaya çalışalım

Örnek: A ve B olmak üzere iki mamul imal eden X işletmesinde ürünlere ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

<u>Mamüller</u>	<u>A</u>	<u>B</u>
Karışım Oranı	0.70	0.30
Birim Satış Fiyatı	400	600
Birim Değişken Maliyeti	300	450
Birim Katkı Payı	100	150
Katkı Oranı	0.25	0.25
Toplam Sabit Maliyet	40.250	

Her iki mamule ait başabaş noktası satış tutarını hesaplayalım.

BBN (satış tutarı) = Toplam Sabit Giderleri / Tartılı Ortalama Katkı Payı Oranı

$$\begin{aligned}
 &= \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{[A \text{ mamulünün katkı oranı} \times \text{Karışım oranı}] + [B \text{ mamulünün katkı oranı} \times \text{Karışım oranı}]} \\
 &= \frac{40.250}{(0.25 \times 0.70) + (0.25 \times 0.30)} \\
 &= 115.000 \text{ TL}
 \end{aligned}$$

X işletmesi A ve B mamulünden toplamda 115.000 liralık satış yapması halinde başabaş noktasında ulaşmaktadır. 115.000 liralık satışın karışım oranı

paralelinde % 70'i A mamulüne % 30'u ise B mamulüne aittir. Bu durumda A ve B mamullerinin başabaş noktasındaki satış tutarları şu şekilde hesaplanabilir.

$$\begin{aligned} \text{A mamulünün başabaş noktasındaki satış tutarı} &= 115.000 \times 0.70 \\ &= 80.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B mamulünün başabaş noktasındaki satış tutarı} &= 115.000 \times 0.30 \\ &= 34.500 \text{ TL} \end{aligned}$$

Ürünlere ait satış tutarlarını her bir ürünün birim satış fiyatına bölerek her bir ürüne ait satış miktarına ulaşabiliriz.

$$\begin{aligned} \text{A mamulünün başabaş noktasındaki satış miktarı} &= \frac{\text{A mamulünün BBN'daki satış tutarı}}{\text{A mamulünün birim satış fiyatı}} \\ &= \frac{80.500}{400} \\ &= 20 \text{ adet} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B mamulünün başabaş noktasındaki satış miktarı} &= \frac{\text{B mamulünün BBN'daki satış tutarı}}{\text{B mamulünün birim satış fiyatı}} \\ &= \frac{34.500}{600} \\ &= 58 \text{ adet} \end{aligned}$$

X İşletmesinin A mamulünden 20 birim B mamulünden 58 birim satması halinde gelirleriyle giderleri birbirine eşitlenecek, bu birimlerin üzerindeki satışlardan ise kâr elde edecektir.

4. FAALİYET KALDIRACI GÜVENLİK PAYI GÜVENLİK ORANI KAVRAMLARI

4.1. FAALİYET KALDIRACI

Faaliyet kaldırıcı işletmelerin kullanılan sabit maliyetlerinin düzeyini ölçmede kullanılan bir katsayıdır. Faaliyet kaldırıcı yüksek olan işletmeler riski yüksek olan sermaye yoğun işletmelerdir. Bu işletmeler aynı zamanda birim değişken maliyeti düşük olan işletmelerdir.

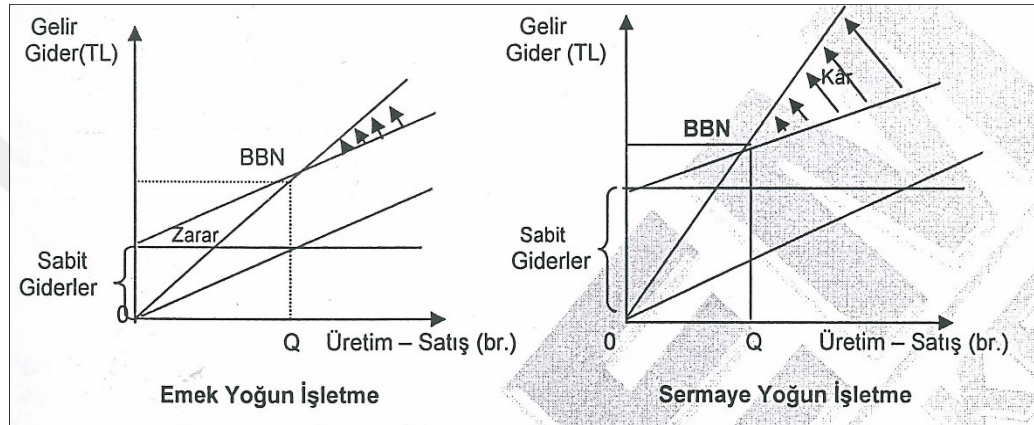
Faaliyet kaldırıcı düşük olan işletmeler ise riski düşük olan emek yoğun işletmelerdir. Bu işletmelerin aynı zamanda birim değişken maliyetleri de yüksektir.

Faaliyet kaldırıcı yüksek olan işletmelerde satış miktarındaki en ufak bir değişiklik karlılığı yüksek oranda etkilerken ,faaliyet kaldırıcı düşük olan

işletmelerde satış miktarındaki değişimler karlılığı düşük oranda etkiler Faaliyet Kaldıracı Derecesi aşağıdaki formülle hesaplanır:

$$\text{Faaliyet Kaldıracı Derecesi} = \frac{\text{Toplam Katkı Payı}}{\text{Net Kâr}^{89}}$$

Şekil 13: Emek Yoğun ve Sermaye Yoğun İşletmelerde Faaliyet Kaldıracının Kara Olan Etkisi



Şekil 13’de görüldüğü gibi sabit maliyetleri yüksek olan sermaye yoğun işletmenin karı satışlardaki değişiklerden yüksek oranda etkilenirken, sabit maliyetleri düşük olan emek yoğun işletmenin karı düşük oranda etkilenmektedir.

4.2. GÜVENLİK PAYI

Fiili (veya planlanmış) satış hacmiyle başabaş satış hacmi arasındaki fark güvenlik payı adıyla anılır.⁹⁰ Şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Güvenlik Payı} = \text{Fiili Planlanmış Satışlar} - \text{B.B.N. Satışları}^{91}$$

4.3. GÜVENLİK ORANI

Güvenlik payının fiili (veya planlanmış) satışların yüzdesi olarak ifadesi, güvenlik oranını gösterir ve şu şekilde formülize edilir.⁹²

$$\text{Güvenlik Oranı} = \frac{\text{Güvenlik Payı}}{\text{Fiili Planlanmış Satışlar}}$$

⁸⁹ Kartal ve diğerleri, s.70

⁹⁰ Büyükmirza, s.419

⁹¹ Büyükmirza, s.419

⁹² Büyükmirza, s.419-420

Fiili (Planlanmış) Satışlar

Bu kavramların önemini bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

Satış Miktarı	=	2000 br
Birim Satış Fiyatı	=	50 TL
Br Değişken Maliyet	=	10 TL
Toplam Sabit Maliyet	=	60.000 TL

- **İşletmenin toplam katkı payını ve brüt karını bir tabloda özetleyelim**

Toplam Satışlar (2000 x 50)	=	100.000
-Toplam Değişken Maliyetler (2000x10)	=	20.000
=Toplam Katkı Payı	=	80.000
-Toplam Sabit Maliyetler	=	60.000
=Brüt Kar	=	20.000

- **İşletmenin Katkı Oranını Hesaplayalım**

$$\begin{aligned}\text{Katkı oranı} &= \frac{\text{Toplam Satışlar} - \text{Toplam Değişken Maliyet}}{\text{Toplam Satışlar}} \\ &= \frac{80.000}{100.000} \\ &= 0.80\end{aligned}$$

İşletmenin satışlarının %80'i katkı payıdır. Bu oran karlılığı da arttıracak yüksek bir orandır. Ancak işletmenin sabit giderlerinin yüksek olması karlılığı düşürmüştür.

- **İşletmenin başabaş noktasındaki satış miktarını hesaplayalım**

$$\begin{aligned}\text{Başabaş noktası (Satış miktarı)} &= \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyeti}} \\ &= \frac{60.000}{50-10} \\ &= 1500 \text{ Br.}\end{aligned}$$

İşletmenin 1500 birim mamul satması halinde gelirleri ile giderleri birbirine eşit olacaktır. 1500 birim den sonra kar etmeye başlayacaktır.

- **İşletmenin başabaş noktasındaki satış tutarını hesaplayalım**

$$\begin{aligned}\text{Başabaş Noktası Satış Tutarı} &= \frac{\text{Toplam Sabit Giderleri}}{\text{Katkı Oranı}} \\ &= 60.000/0.80 \\ &= 75.000\end{aligned}$$

75.000 TL'lik satış tutarı işletmenin başabaş noktasındaki satış tutarıdır. Satış gelirlerinin 75.000 liranın altında kalması halinde işletme zarar, üstüne çıkması halinde ise kâr edecektir. 75.000 liralık satışta ise, ne kâr ne zarar vardır.

- **İşletmenin güvenlik payını ve güvenlik oranını hesaplayalım.**

$$\begin{aligned}\text{Güvenlik payı} &= \text{Fiili (Planlanmış) Satışlar} - \text{BBN Satışları} \\ &= 100.000 - 75.000 \\ &= 25.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

İşletmenin güvenlik payı 25.000 TL'dir. Yani işletme başabaş noktasındaki satış gelirlerinin 35.000 lira üzerine çıkmıştır. İşletmenin satışları 25.000 lira azalsa dahi işletme zarar etmeyecektir. Ancak satışlardaki 25.000 liranın üzerindeki azalışlar işletme için tehlikelidir.

$$\begin{aligned}\text{Güvenlik oranı} &= \frac{\text{Güvenlik payı}}{\text{Fiili (Planlanmış) Satışlar}} \\ &= 25.000/100.000 \\ &= 0.25\end{aligned}$$

Güvenlik oranının %25 olması işletmenin satış gelirlerinde %25'in üzerindeki azalışların işletme için tehlike olacağına işaretir.

- **İşletmenin faaliyet kaldırıcını hesaplayalım**

$$\begin{aligned}\text{Faaliyet kaldırıcı} &= \frac{\text{Toplam Katkı Payı}}{\text{Kar}} \\ &= 80.000 / 20.000 \\ &= 4\end{aligned}$$

İşletmenin faaliyet kaldırıcının yüksek olması işletmenin sabit maliyetlerinin yüksek olduğunu anlatmaktadır. Sabit maliyetlerin yüksek olması işletmenin risk düzeyini arttırmaktadır. Faaliyet kaldırıcı yüksek olan işletmeler satış gelirlerindeki en ufak olumsuz gelişmelerden yüksek oranda etkilenmektedir.

5.İŞLETMELERDE KARAR ALMA SÜRECİNDE GEÇERLİ MALİYETLER

5.1.KARAR ALMA SÜRECİNDE GEÇERLİ MALİYETLERİN KULLANILMASI

5.1.1. Karar Alma Sürecinde Maliyet Bilgisinin Önemi

Günümüzde işletmelerin işletme değerini arttırabilmesi vekatma değer yaratan faaliyetlere imza atabilmesi için hem işletme dışı çevreleri hem de işletme içi atmosferi iyi analiz edebilmelerine ve doğru kararlar alabilmelerine bağlıdır. Doğru karar alma becerisi daha çok yöneticilerin yetki ve sorumluluk alanına girdiği için yöneticilerin maliyet bilgilerine olan ihtiyacı diğer çalışanlara göre daha yüksektir. Çünkü daha evvel de açıkladığımız gibi işletmeyi ileriye taşıyacak olan şey isabetli kararların oranının yüksek olmasıdır ve yöneticilerin isabetli karar alabilme başarılarının yüksek olması ise doğru zamanlı güvenilir tarafsız bilgiye ulaşabilme imkanlarının yüksek olması ile doğru orantılıdır. Bu kararlar çok fazla analizi gerektirmeyecek günlük küçük kararlar olabilir. Bunun yanında, tümüyle dönemsel raporlara dayanan daha önemli rutin kararlar olabileceği gibi işletmenin finansal durumunu oldukça etkileyebilecek, yine maliyet verilerine dayalı rutin olmayan kararlar da olabilir.⁹³

Özetle amacı ve türü ne olursa olsun tüm kuruluş ve işletmelerin yönetim kararlarında maliyet bilgilerinin dikkate almak zorunludur.

5.1.2. Maliyetlerin Yönetim Kararları Açısından Sınıflandırılması

Belirli sayıda seçenek arasından birisinin seçilmesini içeren yönetim kararları bakımından maliyetler iki ana grupta toplanabilir:

1. Geçerli maliyetler,
2. Batmış maliyetler.

⁹³ Büyükmirza, s.565

5.1.2.1.Geçerli Maliyetler

Gelecekte ortaya çıkabilecek çeşitli karar seçenekleri arasında farklılık gösteren maliyetlerdir.⁹⁴

Geçerli maliyetlerin iki temel özelliği vardır:⁹⁵

- i- Geleceğe ilişkin olma
- ii- Değişik seçeneklere göre farklılık gösterme

Karar alma geleceğe yönelik bir işlemdir. Bugün ya da gelecekte, alınacak kararlar, geçmişte oluşmuş fiili maliyetlerin tutarını değiştiremez. Bu nedenle, fiili maliyetler geçersiz maliyetlerdir. Ancak; fiili maliyetler geçerli maliyetlerin (standart, tahmini ve hedef) belirlenmesinde önemli bir veri tabanı oluştururlar.⁹⁶

5.1.2.1.1. Ek Maliyet

İşletmeler zaman zaman yeni kararlar alırken ek maliyetlerle karşılaşabilirler. Bu yeni kararların amacı genelde gelirleri ve karlılığı arttırmaktır. Örneğin mamul portföyüne yeni bir mamulü eklemeyi düşünen bir işletme bir takım ek maliyetlere katlanmak zorunda kalabilir Böyle durumlarda önemli olan nokta sağlanacak gelir artışının maliyetlerdeki artıştan daha fazla olup olmadığıdır. Eğer işletmenin sağlayacağı gelir artışı katlanacağı ek maliyetlerin üstündeyse söz konusu yeni mamulün üretimine geçilmesi mantıklı olacaktır. Kısacası ek maliyet herhangi bir karar alındığında toplam maliyetlerde meydana gelen artıştır. Burada kastedilen maliyet, muhasebe maliyetidir.⁹⁷

5.1.2.1.2. Fırsat Maliyeti

İşletmeler yaşamları boyunca farklı karar noktalarında yani yol ayrımlarında maliyet verilerine ihtiyaç duyarlar. Çünkü işletmelerde de kıt kaynakları en verimli bir şekilde kullanılması esastır, ve tüm potansiyel yatırımların aynı anda hayata geçirilmesi finansal yönden imkansızdır. Bu gibi hallerde işletmeler söz konusu her bir alternatif karara ait gelir ve giderleri tespit ettikten sonra karlılığı en yüksek olduğunu düşündüğü kararı tercih ettiğinde ve kaynaklarını o yönde kullandığında ,red ettiği alternatiflerin işletmeye sağlayacağı kazanç

⁹⁴ Tolga Yeşil, **Yönetim Sistemi Kapsamında Muhasebe Bilgilerinin Yönetim kararlarında Kullanılması**, Yüksek Lisans Tezi Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak, 2012, s.40; Yükçü, (Maliyet Muhasebesi), s.831

⁹⁵ Orhan Elmacı, **Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002, s.185; Yeşil, s.40.

⁹⁶ Elmacı, s.185; Yeşil, s.4

⁹⁷ Büyükmirza, s. 568

almış olduğu kararın fırsat maliyeti olarak tanımlanır. Diğeri bir deyişle fırsat maliyeti vazgeçilen kazanç olarak da tarif edilebilir. Tabi ki bu maliyetleri muhasebe kayıtlarında gösterme imkanı yoktur ancak alternatif kararlara ait fırsat maliyeti hesaplamaları işletmeler için son derece önemli ve gereklidir. Çünkü fırsat maliyeti alternatif tüm kararlar için önemli bir maliyet unsurudur ve yöneticilerin bu maliyet unsuru üzerinde detaylı çalışma yapmaları işletmenin başarısı için son derece etkilidir.. Aksi takdirde bu durum yanlış alternatifin seçilmesine neden olarak işletmeyi önemli derecede kayba uğratabilir.⁹⁸

5.1.2.2. Batmış Maliyetler

Batmış maliyetler diğeri bir deyişle fiili ,tarihi veya geçersiz maliyetler olarak da ifade edilebilen maliyetlerdir. Bu maliyetler işletmede alınacak olan kararlardan etkilenmeyen maliyetlerdir. Yani işletmenin üzerinde hiçbir şekilde değışiklik yaratamayacağı maliyet unsurlarıdır. Örneğın birkaç dönem önce yapılan reklam harcamaları satışları istenen düzeyde arttırmış olmasa bile artık söz konusu maliyetlerin kontrol edilmesi mümkün değıildir. Çünkü gerekli harcamalar yapılmış belli oranda finansal kaynaklar tüketilmiştir. İşletmenin varlıklarında meydana gelen azalışın yeniden kaynağı çevrilmesi veya geri getirilmesi mümkün değıildir. Yine bunun gibi işletmeyen yönetilemeyen sabit giderleri de batmış maliyetlere örnek gösterilebilir. Örneğın kira, amortisman, personel maaşları işletmenin üzerinde farklılık yaratamayacağı maliyet unsurlarıdır. Yani, eğer bir maliyet (veya maliyet unsuru, gider) geçmişe aitse ve /veya üzerinde düşünölen karar seçeneklerinden hepsinde tutarı aynı ise, o maliyet batmış maliyettir.⁹⁹

5.2.Özel Yönetim Kararlarında Maliyet Muhasebesi Verilerinin Kullanılması

Karar alma durumunda olan işletme yöneticilerinin maliyet muhasebesi verilerine ihtiyaç duyacakları bazı özel yönetim kararları aşağıda sıralanmıştır.

- a) Üretim ve satış miktarlarının saptanması
- b) Fiyat koyma kararları
- c) Makine yenileme kararları
- d) Üretme veya dışarıdan satın alma kararları

⁹⁸ Kartal ve diğeri, s.178-179.

⁹⁹ Büyökmirza, s. 574

- e) Özel bir siparişin kabul edilmesi kararları
- f) Bir mamullerin üretimine son verme kararları

Sözü edilen çeşitli yönetim kararlarında maliyet muhasebesi verilerinin nasıl kullanılacağı aşağıda anlatılmıştır.

5.2.1 Üretim ve Satış Miktarının Saptanması

İşletmelerde üretim miktarı planlamadan evvel genelde satış miktarı tahmin edilir. Bunun için pazarlama bölümünün öngörülerini satış tahminleri değerli ve önemlidir. Çünkü piyasa koşullarını ,müşteri tercihlerini ,rakiplerin pazar payını geçmiş satış tecrübeleri doğrultusunda daha çok pazarlama bölümü bildiği için ilgili dönemde gerçekleşmesi beklenen satış hasılatı ve satış miktarı da daha çok pazarlama yöneticilerinin verdiği bilgiler ışığında tespit edilir.

Satış miktarı tespit edildikten sonra işletmenin ikinci aşamada yapması gereken şey piyasanın ihtiyacı olan satış miktarı ile satışın beklenenden çok olması halinde bu artışı karşılayabilecek üretim miktarını belirlemektir. Belirlenen üretim miktarının işletmenin karlılığına katkıda bulunması beklenir. Bunun için büyük ölçüde maliyet hacim kar analizlerinden faydalanır. Bu analizlerde farklı üretim ve satış hacimlerinin işletmenin karını nasıl etkilediğine bakılır. Tahmin edilen karlılık oranları işletme yönetimi açısından bir varsayımdır. Yoksa gerçekleşen kârın karşılaştırılacağı bir standart değildir.¹⁰⁰

Bu anlamda kar maksimizasyonu amaçlayan işletmelerin karın üzerinde etkili olan değişkenlerin neler olduğu konusunda da bilgili ve tecrübeli olması gerekir. Çünkü karı etkileyen pek çok iç ve dış etmen vardır ve her bir etmenin karakteristik özelliği iyi bilinmelidir. Bununla birlikte kârın oluşumunda esas olarak rol oynayan etmenleri;

- Mamulün birim satış fiyatı
- Mamulün satış miktarı
- Mamulün birim değişken maliyeti
- Mamulün toplam sabit maliyeti şeklinde toplayabiliriz.¹⁰¹

Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

¹⁰⁰ Erdoğan, s. 508-509

¹⁰¹ Erdoğan, s. 510

Erkek gömleği üretilip satan X işletmesinin birim satış fiyatı 90 TL birim değişken maliyeti 40 liradır. İşletmenin aylık sabit giderleri ise 50.000 liradır. İşletme Kasım ayında 10.000 lira kâr elde etmek istemektedir. Buna göre işletmenin kaç adet gömlek üretilip satması gerekmektedir.

Bundan önceki açıklamalarımızda da anlatıldığı gibi işletmelerin başabaş noktasındaki satış miktarını (üretim miktarını) hesaplanmasında kullanılan formül aşağıda bir kez daha hatırlatılmıştır.

$$\text{BBN (Satış Miktarı)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}$$

Belli bir hedef kâra ulaşmak isteyen işletmeler ise satmaları gereken ürün miktarını şu şekilde hesaplarlar.

$$\text{BBN (Satış Miktarı)} = \frac{\text{Toplam Sabit Giderler} + \text{Kâr}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}$$

Bu formüle göre X işletmesinin kâr elde edebilmesi için satması gereken gömlek sayısının şu şekilde hesaplayabiliriz.

$$\begin{aligned} \text{BBN (Satış Miktarı)} &= \frac{50.000 + 10.000}{90 - 40} \\ &= 1200 \text{ birim} \end{aligned}$$

1200 birim üretilip satan işletmenin 10.000 lira kar elde edeceği aşağıdaki özet tabloda ispat edilmiştir.

Toplam Satış Gelirleri	(1200 x 90)	=	108.000
- Toplam Değişken Maliyetler	(1200 x 40)	=	48.000
Toplam Katkı Payı		=	60.000
- Toplam Sabit Giderler		=	50.000
Brüt Kar		=	10.000

5.2.2. Fiyat Koyma Kararları

Üretim ve satış miktarına karar verildikten sonra üzerinde düşünülmesi gereken üçüncü konu da mamullerin satış fiyatının ne olacağı konusudur. Karını arttırmak isteyen işletmeler doğal olarak düşük maliyetlerde mamul üretilip, yüksek fiyatlarla satmak isteyeceklerdir. Ancak bu sırada dikkat edilmesi gereken konu söz

konusu fiyat artışlarının satış miktarını nasıl etkilediğidir. Bazı hallerde satış fiyatı yükselse bile satış miktarı fazla etkilenmezken kimi durumlarda ise tam tersi gelişmeler gözlemlenebilir. O yüzden söz konusu mal veya hizmetin talep esnekliğine dikkat edilmelidir. Talep esnekliği yüksek olan mamullerde fiyattaki küçük artışların müşteri talebini büyük ölçüde düşürdüğü bilindiğine göre bu gibi hallerde fiyat artışlarından kaçınılmalı, talep esnekliği düşük olan mamullerde ise fiyat artışlarının müşteri talebini çok etkilemediği varsayımıyla maliyetlerin üstüne istenilen karlılık oranını ekleyerek satış fiyatı belirlenmesi yoluna gidilebilir.

Ancak genel olarak kabul edilen prensip yüksek satış fiyatının satış miktarını düşürürken ,düşük satış fiyatının da satış miktarını arttırdığı yönündedir. Bu nedenle işletmeler karlılıklarını arttırmak için ya fiyatları düşük tutup satış miktarını arttırırlar yada daha düşük satış miktarını daha yüksek fiyatla piyasaya sürerler. İşletme yönetimi söz konusu iki alternatiften birine karar verirken maliyet verilerinin yanı sıra satış gelirlerini karşılaştırarak en yüksek kârı getirecek alternatifi yeğleyecektir.¹⁰²

Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek:

Ayakkabı üretim satan X işletmesinin Haziran ayına ilişkin maliyet ve fiyat bilgileri aşağıdaki gibidir.

Birim Satış Fiyatı	: 200 TL
Birim Değişken Maliyet	: 80 TL
Toplam Sabit Maliyet	: 240.000
Haziran Ayı Satış Miktarı	: 3.000 br.

İşletme satış fiyatının %10 azalması durumunda satış miktarının %20 artmasını beklemektedir. Söz konusu fiyat değişikliğinin işletmenin karına olan etkisini hesaplayınız.

Öncelikle mevcut duruma ilişkin brüt karı hesaplayalım.

Toplam Satış Gelirleri	(3000 x 200) =	600.000
Toplam Değişken Maliyetler	(3000 x 80) =	240.000
Toplam Katkı Payı	=	360.000

¹⁰² Erdoğan, s.520-521

Toplam Sabit Giderler	=	240.000
Brüt Kar	=	120.000

İşletmenin satış fiyatının %10 azalması halinde 200 TL olan birim satış fiyatı 180 liraya düşmesi belirlenirken 3000 birim olan satış miktarlarının da 3600 birime çıkması beklemektedir.

Bu duruma göre brüt kar hesaplamaları aşağıda özetlenmiştir.

Toplam Satış Gelirleri	(3600 x 180)	=	648.000
Toplam Değişken Maliyetler	(3600 x 80)	=	258.000
Toplam Katkı Payı		=	360.000
Toplam Sabit Giderler			240.000
Brüt Kar		=	120.000

Söz konusu değişiklik işletmenin brüt karında bir değişiklik yaratmamaktadır. Mevcut durumda 120.000 lira kar elde eden işletme yeni durumda da 120.000 lira brüt kar elde edecektir. Bu durumda satış fiyatının düşürülmesi mantıklı bir karar değildir.

5.2.3. Makine Yenileme Kararları

İletme yöneticilerinin ilgilenmesi gereken diğer bir konuda faaliyette bulundukları sektördeki teknolojik gelişmelerdir. Günümüzde teknoloji birçok konuda işletmenin üretim maliyetlerini düşürmektedir. Üretimde kullanılan makinelerin verimlilikleri yeni modellerin çıkmasıyla yetersiz kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda işletmeler söz konusu makineleri daha gelişmiş modellerle yenilemek isteyebilirler. Tabi bu kararın alınabilmesi için yeni makinenin gelirlerde yaratacağı artış ve yeni makinenin yatırım maliyeti iyi hesaplanmalıdır. Çünkü genelde kullanılmakta olan ve henüz kendini amorti etmemiş makinelerin yenileriyle değiştirilmesi pek tercih edilmez. Ancak, iki makinenin ek maliyet ve gelirlerini ortaya koyacak bir analiz, bu isteksizliği geçersiz kılacak sonuçlar verebilir.¹⁰³

Konuyu basit bir örnekle anlatmaya çalışalım.

Örnek:

	Eski Makine	Yeni Makine
Maliyet	140.000	160.000

¹⁰³ Büyükmirza, s.580

Birikmiş Amortisman	70.000	
Hurda Değeri	40.000	
Yıllık Maliyet Tasarrufu		12.000
Ekonomik Ömür	5 Yıl	5 Yıl
Yıllık Gelir Artışı		20.000

İşletmenin elinde 140.000 lira maliyeti 70.000 lira birikmiş amortismanı ve 20.000 hurda değeri olan makineyi yenilemek istemektedir. Yeni makinenin alınması halinde yıllık 12.000 lira maliyet tasarrufu ve 20.000 liralık gelir artışı beklenmektedir.

İşletme bu şartlar altında öncelikle yeni makinenin işletmeye sağlayacağı gelir artışını hesaplamalıdır.

Toplam yıllık tasarruf (12.000 TL x 5 yıl) = 60.000

Toplam yıllık gelir artışı (20.000 x 5 yıl) = 100.000

Hurda değer= 40.000

Toplam=200.000

Yeni makinenin alınması ve eski makinenin hurda değerine satılmasıyla işletme 200.000 lira gelir elde etmektedir. Yeni makinenin maliyeti 160.000 liradır ve bu tutar toplam gelirin altında olduğu için makinenin yenilenmesi işletmenin karlılığı üzerinde olumlu tesir edecektir.

5.2.4. Üretme ya da Dışarıdan Satın Alma Kararları

İşletmeler bazı durumlarda üretimde hız kazanmak veya üretim hattındaki hantallıkları azaltmak amacı ile faaliyet konularına giren bazı mamul veya mamulleri farklı tedarikçilerden hazır olarak almak isteyebilirler. Bu gibi durumlarda verilecek kararın sonuçları iyi analiz edilmelidir. Böyle bir karar maliyetleri etkileyebileceği gibi üretim ve satış zincirinde satıcıdan kaynaklı bir takım gecikmelere de yol açabilir. Ancak işletmenin dışardan satın alma kararı birim maliyetleri düşürüp ,satıcı ile koordineli bir çalışma yapılabileceği yönünde bir kanaat oluşturursa söz konusu değişiklik işletmenin lehine sonuçlar verebilir. Ama bu yine de bu kararın alınmasından önce bazı soruların cevapları kararın kendisinden daha önemli olacaktır. Örneğin;

-Satıcı taahhütlerine ne ölçüde uyabilecektir?

-Saticının önerisi işletmenin üretim hattını dağıtmasına yönelik kısa süreli bir teklif midir?

-Saticı talebimizdeki değişmelere ne ölçüde uyum sağlayabilecektir?

-Saticı üretiminde teknolojik değişikliklere ne ölçüde uyum sağlayabilecektir

-Siparişlerin teslimindeki muhtemel aksama üretimimizi aksatacak mıdır?

-Satın ama kararı verilmesi durumunda mevcut üretim düzeni ne olacaktır.¹⁰⁴

Konuyu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım

Örnek: Elektrik süpürgesi üreten bir işletme aynı zamanda süpürge kullandığı boruyu da üretmektedir. İşletme bir yan sanayi üreticisi olan başka bir işletmeden yılda 5000 birim almak koşulu ile 15 TL'den boru temin edebilme teklifi almıştır ve muhasebe bölümünün süpürge borusunun üretimine ilişkin verdiği bilgiler şöyledir.

	<u>Birim Maliyetler</u>	<u>5000 birim</u>
Direkt hammadde	4	20.000
Direkt işçilik	5	25.000
Değişken Güm	2	10.000
Sabit Güm	10	50.000
Toplam	21	105.000

Burada karar verilmesi gereken konu elektrik süpürgesi üreten bu işletmenin süpürge borusunu kendisinin mi üretmesi daha karlıdır, yoksa dışarıdan satın alması mı?

Bu problemi çözebilmek için her iki durumda da birim maliyeti hesaplamamız gerekir.

Süpürge Borusu İşletmede Dışarıdan Fark Maliyetleri:

	Üretme (5000br)		Satın Alma (5.000br)
Direkt hammadde	20.000	----	20.000
Direkt işçilik	25.000	----	25.000
Değ Güm	10.000	----	10.000

¹⁰⁴ Yükcü, (Maliyet Muhasebesi), s.845

Sabit Güm	50.000	----	50.000
Satın alma maliyeti	75.000	----	75.000
(5.000 x 15)			
Toplam maliyet	105.000		125.000
Birim başına Maliyet	20.000		
(Toplam Maliyet / 5000br)	21 TL/br		25 TL/br
	4 TL/br.		

Yukarıda yaptığımız hesaplama sonucunda işletmenin süpürge borusunu yan sanayiden temin etmesi durumunda 21 TL olan birim maliyet 25 TL'ye yükselirken toplam maliyette 105.000 TL'den 125.000 TL'ye yükselmektedir. Bu durumda işletmenin boru üretimine kendisinin devam etmesi daha doğru olacaktır.

5.2.5. Özel Bir Siparişin Kabul Edilmesi Kararları

Üretim işletmeleri zaman zaman normal üretim faaliyetleri dışında bir takım özel siparişler alabilirler. Bu siparişlerin normal satış fiyatının altında olması durumunda, bu satıştan sağlanan gelir artışının toplam katkı payına ve kara olan etkisi iyi hesaplanmalıdır.

İşletmenin bu tür normal fiyattan daha düşük fiyatlı siparişin kabulü konusunu analiz edip, bu yönde olumlu karar verebilmeleri için aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekir.¹⁰⁵

-İşletmenin öncelikle böyle bir özel siparişi kabul edebilmesi için, kullanılmayan boş bir kapasitenin varlığından söz edebilmemiz gerekir.

-Söz konusu siparişin satış fiyatı birim başına değişken maliyetin altında olmamalıdır. Bu durumda bu siparişin katkı pozitif çıkacaktır.

-Katkı payı pozitif çıkan bu siparişlerin devamlılığı söz konusu olursa ,bu durum sabi maliyetlerin karşılanmasında sorun yaratabilir. O yüzden bu gibi siparişlerin kısa süreliğine kabul edilmesi daha doğru olacaktır.

-Özel siparişlerin düşük fiyattan kabul edilmesinin mevcut müşteriler üzerinde olumsuz bir etki yaratıp yaratmadığına da dikkat edilmelidir.

-Bu gibi siparişlerin devamlı olarak alınmasının mevcut müşterilerin işletmeye olan güvenini sarsmaya neden olup olmayacağı iyi düşünülmelidir.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

¹⁰⁵ Yükcü, (Maliyet Muhasebesi), s.840

Örnek: Bayan parfümü üretmekte olan bir işletmenin aylık üretim kapasitesi 15.000 birimdir. Hâlihazırda işletmede 5000 birim / ay atıl kapasite mevcuttur. Diğer yandan büyük bir işletme çalışanlarına özel bir günde dağıtmak üzere birimi 60 liradan 3000 birim parfüm siparişi teklifinde bulunmuştur. Parfümün şişesinin piyasa fiyatı 80 lira/birimdir. İşletmenin 10.000 birimdeki üretim verileri aşağıdaki gibidir.

Birim değişken maliyet: 50 lira/birim

Toplam sabit genel üretim maliyeti: 40.000

Birim değişken pazarlama satış dağıtım gideri: 10 TL/birim

Toplam sabit pazarlama ve satış dağıtım gideri: 70.000

İşletmenin bu siparişi kabul edip etmemesine karar vermeden önce mevcut duruma ilişkin kar veya zararı hesaplayalım.

Toplam satışlar	(10.000x80)	= 800.000
-(Toplam değişken maliyetler) (10.000x50)		= 500.000
=Brüt katkı payı		= 300.000
-(Top. Değ. Paz. Sat. Dağ. Gid.) (10.000x10)		= 100.000
=Net katkı payı		= 200.000
-(Toplam sabit genel üretim giderleri)		= 40.000
-(Toplam sabit pazarlama satış dağıtım giderleri)		= 70.000
Net kar		= 90.000

Özel sipariş için değişken pazarlama ve satış dağıtım giderlerinin olmayacağı varsayılmaktadır. Çünkü özel sipariş için ambalaj ve nakliye gerek olmayacaktır. Aynı zamanda sabit genel üretim giderleri ile sabit pazarlama satış ve dağıtım giderleri geleceğe yönelik farklılık göstermeyeceğinden geçerli maliyet olarak kabul edilmeyecektir. Burada sadece değişken üretim maliyetleri geleceğe yönelik olup alternatifler arasında farklılık göstereceğinden geçerli maliyet olarak kabul edilecektir.

3000 birimlik siparişin birim satış fiyatı 60 lira/birim birim değişken maliyeti 50lira/birim olduğuna göre birim katkı payı şu şekilde hesaplanır. Birim katkı payı = birim satış fiyatı – değişken maliyet =60-50 = 10 lira/birim

Bir birim 10 liralık katkı payı olduğuna göre 30.000 birimde toplam katkı payı 30.000 lira olacaktır.

Yani bu siparişin kabul edilmesi işletmenin brüt katkı payını 300.000 lira arttıracak ve sonuç olarak da net kar 30.000 lira yükselecektir. Mevcut durumda 90.000 kar eden işletmenin net karı 120.000 liraya yükseleceğinden işletmenin bu siparişi kabul etmesi lehinedir.

5.2.6. Bir Mamulün Üretimine Son Verme Kararları

İşletmeler zaman içinde mamul çeşidi sayısını azaltmayı düşünebilir, yani bazı mamullerin üretimine son vermeyi seçebilirler. Buna sebep olan etmenler ürünün satış miktarındaki değişimler, pazardaki değişimler, maliyetlerdeki değişimler veya işletmenin uzun vadede sabit giderlerindeki değişimler gibi başlıklar neden olabilir. Ancak nedenler ne olursa olsun sonuçta bir mamulün üretimine son verme kararı alınmadan evvel söz konusu mamule ilişkin şu iki konu düşünülmelidir.

-Kendi giderlerini direkt karşılaması.

-Ortak giderlere ve kâra katkı verip vermediği incelenir.¹⁰⁶

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım.

Örnek: Bir mamulün üretimine devam edip edilmemesine karar verebilmek için o mamulün işletmenin toplam karına olan etkisinin belirlenmesi gerekir. Mamulün üretimine devam edilmesi halinde elde edilen karla üretiminden vazgeçilmesi durumunda elde edilen karın karşılaştırılması ve ona göre karar verilmesi doğru olacaktır.

A işletmesinin çeşitli mamullere ilişkin verileri aşağıdaki gibidir.

Mamuller	A mamulü	B mamulü	C mamulü	Toplam
Satışlar	5000	2000	3000	10.000
Değişken				
maliyetler	(3.500)	(1.100)	(2.200)	(6.800)
Brüt katkı payı	1.500	900	800	3.200
Sabit maliyetler	(900)	(500)	(900)	(2.300)
Personel giderleri	400	300	400	1.100
Satış giderleri	300	100	300	700

¹⁰⁶ Erdoğan, s.526-528

Kira giderleri.....	200	100	200	500
Kar/zarar	600	400	(100)	900

İlk bakışta C mamulünün üretiminden vazgeçilmesi gerektiği düşünülür. Ancak doğru karar verebilmesi için mevcut durumda elde edilen karla C mamulünün üretiminden vazgeçilmesi halinde elde edilen kar karşılaştırılmalıdır.

	<u>Mevcut Durum</u>	<u>C mamulünün üretilmemesi</u>	<u>Fark</u>
Satışlar	10.000	7000	3000
Değişken			
Maliyetler	6.800	4.600	2.200
Brüt katkı			
Payı	3.200	2.400	800
Sabit maliyetler	2.300	2.300	----
Personel giderleri	1.100	1.100	----
Satış giderleri	700	700	----
Kira giderleri	500	500	----
Kar/zarar	900	100	----

Görüldüğü gibi C mamulünün üretiminden vazgeçilmesi karı 900 liradan 100 liraya düşürmektedir. Çünkü C mamulünün işletmenin sabit maliyetlerine 800 liralık bir katkı payı vardır. Bu yüzden C mamulü zararda bile olsa işletmenin toplam karını arttırdığı için üretimine devam edilmelidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İZMİR'DE FAALİYET GÖSTEREN ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNA AİT UYGULAMA ÖRNEĞİ

1- ÖZEL ÖĞRETİM KURUMUNA İLİŞKİN ÖN BİLGİLER

Buraya kadar açıklanan teorik bilgiler 1998'de İzmir'de faaliyetlerine başlayan özel bir eğitim kurumunun verileri üzerinde incelenmiştir. İlk kurulduğunda açık öğretim öğrencilerine hizmet veren kurum daha sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM), Dikey Geçiş Sınavı (DGS) ve Kamu Personeli Seçme Sınavı (KPSS) kurslarını da bünyesine eklemiştir.

1998'den 2010 yılına kadar öğrenci kapasitesini her yıl arttıran kurum, 2010 yılında Anadolu Üniversitesinin Bologna süreciyle beraber kredili sisteme geçmesi ve açık öğretim öğrenci sayısına kontenjan sınırlaması getirmesiyle öğrenci sayısında düşüş yaşamaya başlamıştır. En son Şubat 2015'te eğitim hizmetlerine son vermiş ve sonrasında da sadece yayıncılık faaliyetlerine devam etme kararı almıştır.

Bizim bu çalışmamızda kurumun 2014 yılına ait gelir gider ve maliyet verileri incelenmiş ve giderler uygun dağıtım anahtarlarıyla yukarıda bahsedilen 4 ayrı eğitim departmanı (AÖF, SMMM, DGS, KPSS) ve 1 idari departman arasında dağıtılmıştır. En sonda da her bir eğitim departmanına ait maliyet fonksiyonları oluşturulup maliyet hacim kar analizleri yapılmıştır.

Bu dağıtım işlemlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle işletmenin eğitim ve yönetim departmanlarına ilişkin maliyet ve gerekli olan diğer bilgiler anlatılmış ve daha sonra sabit maliyetlerin dağıtımıyla devam edilmiştir.

1.1. AÖF DEPARTMANINA İLİŞKİN BİLGİLER

Açıköğretim çalışmaları her yılın Eylül ayında pazarlama ve tanıtım çalışmalarıyla başlamaktadır ve bu çalışmalar Kasım ayının başına kadar devam etmektedir. Bu iki aylık dönemde işletme Bornova ve Karataş'taki açıköğretim irtibat bürolarında yaklaşık 50 tanıtım elemanı, 6 kadrolu öğretmen, 9 part-time öğretmenle pazarlama çalışmalarını yürütmektedir. Sadece bu iki aya ait değişken pazarlama gideri 30.000 lira yıllık sabit pazarlama gideri 22.680 liradır (Bu tutar büroların kira ve aidatlarına aittir.)

Pazarlama çalışmalarının tamamlanmasından sonra Kasım, Aralık, Ocakta açıköğretimin birinci dönem dersleri, Mart, Nisan, Mayıs'ta ikinci dönem dersleri verilmektedir ve 2014 yılında kurumun hizmet verdiği açıköğretim öğrenci sayısı 900 dür. Sadece açıköğretim öğrencilerinin dersine giren sözleşmeli öğretmenlerin yıllık maliyeti 210.000 TL'dir. Kurum öğrenci sayısı kadar kitap ve dergi bastırmaktadır. 2014 yılına ait kitap maliyeti 30.000 TL, dergi maliyeti 15.000 TL'dir.

Haziran, Temmuz, Ağustos aylarında açıköğretim öğrencilerine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmamaktadır.

Ağustos ayı ise bir sonraki yılın pazarlama çalışmalarının hazırlıklarıyla geçmektedir. 2014 yılında kurumun açık öğretime ait net satışları 860.000 TL'dir. Bu veriler aşağıdaki listede şu şekilde özetlenmiştir.

AÖF Departmanına İlişkin Bilgiler:

Öğrenci Sayısı	900
Yıllık Net Satışlar	860.000
Değişken Maliyetler	255.000
Kitap Maliyeti	30.000
Dergi Maliyeti	15.000
Sözleşmeli Öğr.	210.000
Değişken Pazarlama Gideri	30.000
Sabit Pazarlama Gideri	22.680

1.2. KPSS DEPARTMANINA İLİŞKİN BİLGİLER:

KPSS eğitimi Kasım ayında başlayıp Eylül ayında tamamlanmaktadır. Kurum tanıtım çalışmaları için yıl içinde İzmir'in değişik bölgelerine afiş asmaktadır. Bu çalışmaların yıllık maliyeti 5000 TL'dir. 2014 yılına ait yıllık net KPSS satışları 112.500 liradır.

2014 yılında 240 öğrenciye hizmet verilmiş ve kurumun bütçesinden 10.000 liralık kitap maliyetine, 35.480 TL derse giren sözleşmeli öğretmenlerin ders ücretlerine ayrılmıştır. Bu veriler aşağıdaki listede şu şekilde özetlenmiştir.

KPSS Departmanı

Öğrenci Sayısı	240
Yıllık Net Satışlar	112.500
Değişken Maliyetler	45.480
Kitap Maliyeti	10.000
Sözleşmeli Öğr.	35.480
Değişken Pazarlama Gideri	5.000

1.3.DGS DEPARTMANINA İLİŞKİN BİLGİLER

DGS eğitimleri Kasım ayında başlayıp Temmuz ayında tamamlanmaktadır. Kurum tanıtım çalışmaları için Dokuz Eylül Üniversitesi İzmir Meslek Yüksekokulunda broşür dergi dağıtıp belli dönemlerde stant açmaktadır. Bu tanıtım çalışmalarının yıllık maliyeti 10.000 TL'dir. 2014 yılında 30 öğrenciye hizmet verilmiş ve 900 TL kitap maliyetine 1.680 TL derse giren sözleşmeli öğretmenlerin ücretlerine ayrılmıştır.

2014 yılına kadar ilişkin net DGS satışları 24.000 TL'dir. Bu veriler aşağıdaki listede şu şekilde özetlenmiştir.

DGS Departmanına İlişkin Bilgiler

Öğrenci Sayısı	30
Yıllık net satışlar	24.000
Değişken maliyetler	2.580
Kitap maliyeti	900
Sözleşmeli öğr.	1.680
Değişken Pazarlama gideri	10.000

1.4.SMMM DEPARTMANINA İLİŞKİN BİLGİLER

SMMM sınavları her yılın Mart Haziran ve Ekim aylarında yapılmaktadır. Her sınav öncesinde 2,5 ay süren, bir kurs hizmeti verilmektedir. Kurum SMMM kursunun tanıtım çalışmaları için hiçbir pazarlama çalışması yapmamaktadır. 2014 yılında 60 öğrenciye hizmet verilmiş ve kurumun bütçesinde 1.800 TL'lik kitap maliyetine, 10.305 TL derse giren part-time öğretmenlerin ders ücretlerine ayrılmıştır.

2014 yılına ilişkin net SMMM satış rakamı 84.000 TL'dir. Bu veriler aşağıdaki listede şu şekilde özetlenmiştir.

SMMM Departmanına İlişkin Bilgiler

Öğrenci Sayısı	60
Yıllık net satışlar	84.000
Değişken maliyetler	12.105
Kitap maliyeti	1.800
Sözleşmeli öğr.	10.305
Pazarlama gideri	-

1.5.YÖNETİM DEPARTMANINA İLİŞKİN BİLGİLER

Kurumda 1 müdür, 1 müdür yardımcısı, 4 kadrolu öğretmen, 3 sekreter, 1 dizgi elemanı ve 2 kat görevlisi görev almaktadır. Her birinin aylık ücretleri aşağıdaki gibidir.

	<u>Aylık ücret</u>
Müdür	3.000
Müdür yardımcısı	2.000
Kadrolu öğretmen	1.750
Dizgi elemanı	1.200
Sekreter 1	1.200
Sekreter 2	1.000
Sekreter 3	1.000
Kat görevlisi	1.100

Müdür, müdür yardımcısı, dizgi elemanı ve kadrolu öğretmen giderleri sabit giderlerin anlatıldığı bölümde değişik dağıtım anahtarlarıyla eğitim departmanlarına dağıtılmış diğer çalışanların sigorta ve ücretleri sabit genel yönetim gideri olarak kabul edilerek yine ilgili bölümlere uygun dağıtım anahtarlarıyla yüklenmiştir.

2. İŞLETMEDEKİ YILLIK SABİT GİDERLERİN DAĞITILMASI

2.1. YILLIK KİRA GİDERİNİN DAĞITIMI

İşletme toplamda 2500 m² alanı kullanmaktadır ve her ay ödenen kira 14.730 TL'dir.

Yıllık Kira Gideri; $14.730 \times 12 = 176.760$ lira olarak hesaplanmıştır. 300 m^2 'lik alanı kullanan kantin her yıl kuruma 15.000 TL kira ödemektedir. Bu durumda işletmenin net kira gideri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{Yıllık Net Kira Gideri} &= 176.760 - 15.000 \\ &= 161.760\end{aligned}$$

Kantin dışında toplamda 2.200 m^2 lik alanı kullanan kurumun m^2 dağılımı aşağıdaki gibidir.

Sınıflar	1.320 m^2
İdare	360 m^2
Ortak kullanım alanı	520 m^2
Koridor	450 m^2
Tuvalet	70 m^2

$$\text{Toplam} = 2.200 \text{ m}^2$$

İdarenin, sınıfların ve ortak kullanım olanlarının (tuvalet ve koridor) kiradan aldığı pay m^2 'ye göre aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\begin{aligned}\text{a) İdarenin yıllık kira giderinden aldığı pay} &= 161.760 \times \frac{360}{2.200} \\ &= 26.470 \\ \text{b) Sınıfların yıllık kira giderinden aldığı pay} &= 161.760 \times \frac{1320}{2.200} \\ &= 97.056\end{aligned}$$

Sınıfların kapladığı alana düşen 97.056 TL'lik kira gideri AÖF, KPSS, DGS ve SMMM departmanları arasında sınıf kullanma sayısına göre dağıtılacaktır. 2014 eğitim yılında sınıflar AÖF öğrencileri tarafından 8.544 defa KPSS öğrencileri tarafından 875 defa SMMM öğrencileri tarafından 110 defa DGS öğrencileri tarafından 80 defa kullanılmıştır. Bu veriler aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

<u>Eğitim departmanları</u>	<u>Sınıf Kullanma Sayıları</u>
AÖF	8.544
KPSS	875
SMMM	110
DGS	80
Toplam	9.609

$$\begin{aligned}
\text{AÖF'nin sınıfların kirasından aldığı pay} &= 97.056 \times \frac{8544}{9.609} = 86.299 \\
\text{KPSS'nin sınıfların kirasından aldığı pay} &= 97.056 \times \frac{857}{9.609} = 8.838 \\
\text{SMMM'nin sınıfların kirasından aldığı pay} &= 97.056 \times \frac{110}{9.609} = 1.111 \\
\text{DGS'nin sınıfların kirasından aldığı pay} &= 97.056 \times \frac{80}{9.609} = 808 \\
\text{Toplam} &= 97.056
\end{aligned}$$

c) Ortak kullanım alanlarının yıllık kira giderinden aldığı payı

$$97.056 \times \frac{520}{2.200} = 38.234$$

Ortak kullanım alanına düşen 38.234 TL'lik kira gideri AÖF, KPSS, DGS ve SMMM departmanları arasında öğrenci sayısına göre dağıtılacaktır. Her bölüme düşen öğrenci sayısı aşağıda özetlenmiştir.

<u>Eğitim Departmanları</u>	<u>Öğrenci Sayıları</u>
AÖF	900
KPSS	250
SMMM	60
DGS	30
Toplam	1240

$$\begin{aligned}
\text{AÖF'nin ortak kullanım alanından aldığı pay} &= 38.234 \times \frac{900}{1.240} = 27.750,5 \\
\text{KPSS'nin ortak kullanım alanından aldığı pay} &= 38.234 \times \frac{250}{1.240} = 7.708,5 \\
\text{SMMM'nin ortak kullanım alanından aldığı pay} &= 38.234 \times \frac{60}{1.240} = 1.850 \\
\text{DGS'nin ortak kullanım alanından aldığı pay} &= 38.234 \times \frac{30}{1.240} = 925 \\
\text{Toplam} &= 38.234
\end{aligned}$$

Yıllık Kiranın Dağılımı

İdarenin aldığı pay	=	26.470
AÖF'nin aldığı pay	=	114.049,5
- Ortak kullanım alanından aldığı pay		27.750,5
- Sınıfların kapladığı alandan aldığı pay		86.299
KPSS'nin aldığı pay	=	16.546,5
- Ortak kullanım alanından aldığı pay		7.708,5
- Sınıfların kapladığı alandan aldığı pay		8.838
SMMM'nin yıllık kira giderinden aldığı pay	=	2.961
- Ortak kullanım alanından aldığı pay		1.850
- Sınıfların kapladığı alandan aldığı pay		1.111
DGS'nin yıllık kira giderinden aldığı pay	=	1.733
- Ortak kullanım alanından aldığı pay		925
- Sınıfların kapladığı alandan aldığı pay		808
Toplam	=	161.760

2.2. YILLIK DİZGİ MALİYETİNİN DAĞITIMI

Kurumun dizgi bölümünde her yıl öğrencilere dağıtılan soru bankalarının yanında ekstra dokümanlar hazırlanmaktadır. Bu bölümde çalışan personelin aylık ücreti 1200 liradır. Yıllık maliyeti ise $1200 \times 12 = 14.400$ liradır ve bu gider eğitim departmanlarına öğrenci sayısına göre dağıtılmıştır.

<u>Eğitim Departmanları</u>	<u>Öğrenci Sayıları</u>
AÖF	900
KPSS	250
SMMM	60
DGS	30
Toplam	1240

AÖF'nin dizgi maliyetinden aldığı pay	=	$14.400 \times \frac{900}{1.240} = 10.451,6$
KPSS'nin dizgi maliyetinden aldığı pay	=	$14.400 \times \frac{250}{1240} = 2.903,2$
SMMM'nin dizgi maliyetinden aldığı pay	=	$14.400 \times \frac{60}{1240} = 696,8$
DGS'nin dizgi maliyetinden aldığı pay	=	$14.400 \times \frac{30}{1240} = 348,4$
Toplam		= 14.400

2.3. KADROLU ÖĞRETMENLERİN YILLIK ÜCRETLERİNİN DAĞITIMI

2.3.1. Kurum Müdürü

Kurum Müdürünün aylık ücreti 3.000 TL'dir ve yıllık maliyeti $3.000 \times 12 = 36.000$ liradır.

Eğitimin verildiği Kasım, Aralık, Ocak ve Mart, Nisan, Mayıs aylarını kapsayan 6 aylık dönemde mesaisinin %10'unun derslere geri kalanını idari işlere ayırmaktadır. Ağustos, Eylül, Ekim aylarında ise tamamen AÖF departmanının pazarlama çalışmalarıyla ilgilenmektedir. Şubat, Haziran ve Temmuz aylarında ise tamamen idari işlerle ilgilenmektedir.

Kurum müdürünün aylık ücreti 3000 TL. olduğuna göre 6 aylık eğitim dönemindeki toplam maliyet $3000 \times 6 \text{ ay} = 18.000$ TL'dir. Bu tutarın 1.800 TL'lik kısmı ($18.000 \%10 = 1.800$) doğrudan eğitimle ilgilidir geriye kalan ($18.000 - 1.800 = 16.200$) 16.200 liralık kısmı ise sabit genel yönetim gideridir.

Ağustos, Eylül, Ekim aylarına ait ($3.000 \times 3 = 9.000$) 9000 liralık maliyet ise AÖF departmanının sabit pazarlama gideri olarak kabul edilmiştir.

Şubat Haziran Temmuz aylarına ait olan ($3.000 \times 3 = 9.000$) 9000 liralık maliyet ise yine sabit genel yönetim gideri olarak kabul edilmiştir.

Kurum Müdürünün Yıllık Ücretinin Dağılımı

Sabit Gen. Yön. Gid. (16.200 + 9000)	= 25.200
AÖF Sabit Pazarlama Gid.	= 9.000
AÖF eğitim gideri	= 1.800
Toplam	= 36.000

2.3.2. Kurum Müdür Yardımcısı

Kurum müdür yardımcısının aylık ücreti 2.000 liradır ve yıllık maliyeti $2.000 \times 12 = 24.000$ lira olarak hesaplanmıştır. Eğitimin verildiği Kasım, Aralık, Ocak ve Mart Nisan, Mayıs aylarını kapsayan 6 aylık dönemde müdür yardımcısı mesaisinin % 20'lik kısmını AÖF öğrencilerinin derslerine geri kalanını idari işlere ayırmaktadır.

Buna göre 6 aylık eğitim dönemindeki toplam ücreti $2.000 \times 6 = 12.000$ liradır ve bu tutarın 2.400 liralık ($12.000 \times 20\% = 2.400$) kısmı doğrudan AÖF eğitim departmanı ile ilgilidir, geriye kalan 9.600 liralık ($12.000 - 2.400 = 9.600$) kısım ise sabit genel yönetim gideridir.

Ağustos, Eylül, Ekim aylarına ait 6.000 liralık ($2.000 \times 3 \text{ ay} = 6.000$) maliyet ise AÖF departmanının sabit pazarlama gideri olarak kabul edilmiştir.

Haziran, Temmuz ve Şubat aylarına ait olan 6.000 liralık ($2.000 \times 3 \text{ ay} = 6.000$) ücreti ise sabit genel yönetim gideri olarak kabul edilmiştir.

Müdür Yardımcısının Yıllık Ücretinin Dağılımı

Sabit Gen. Yön. Gid. ($6.000 + 9.600$)	=	15.600
AÖF Sabit Pazarlama Gid.	=	6.000
AÖF Eğitim Gideri	=	2.400
Toplam	=	24.000

2.3.3. İktisat Öğretmeni

İktisat öğretmenin aylık ücreti 1.750 liradır. Yıllık maliyeti ise $1.750 \times 12 = 21.000$ lira olarak hesaplanmıştır. AÖF derslerinin verildiği 6 aylık dönemde iktisat öğretmenin ücretinin tamamı olan 10.500 lira ($1.750 \times 6 \text{ ay} = 10.500$). AÖF eğitim departmanı ile ilgilidir.

Ağustos, Eylül, Ekim aylarına ait ($3 \times 1.750 = 5.250$) 5.250 TL'lik ücret AÖF departmanının pazarlama gideri olarak kabul edilmiştir.

Şubat, Haziran, Temmuz aylarına ait olan 5.250 liralık ($1.750 \times 3 \text{ ay} = 5.250$) ücreti ise sabit genel yönetim gideri olarak kabul edilmiştir.

İktisat Öğretmenin Yıllık Ücretinin Dağılımı

Sabit Gen. Yön. Gid.	= 5.250
AÖF Sabit Pazarlama Gideri	= 5.250
AÖF Eğitim gideri	= <u>10.500</u>
Toplam	= 21.000

2.3.4. Muhasebe Öğretmeni

Muhasebe öğretmenin aylık ücreti 1.750 liradır. Yıllık maliyeti ise $1.750 \times 12 = 21.000$ lira olarak hesaplanmıştır. AÖF derslerinin verildiği 6 aylık dönemde muhasebe öğretmenin ücretinin tamamı olan 10.500 lira ($1.750 \times 6 \text{ ay} = 10.500$). AÖF eğitim departmanı ile ilgilidir.

Ağustos, Eylül, Ekim aylarına ait ($3 \times 1.750 = 5.250$) 5.250 TL'lik ücret AÖF departmanının sabit pazarlama gideri olarak kabul edilmiştir.

Şubat, Haziran, Temmuz aylarına ait olan 5.250 liralık ($1.750 \times 3 \text{ ay} = 5.250$) ücreti ise sabit genel yönetim gideri olarak kabul edilmiştir.

Muhasebe öğretmenin yıllık ücretinin dağılımı

Sabit Gen. Yön. Gid.	= 5.250
AÖF Sabit Pazarlama Gideri	= 5.250
AÖF Eğitim Gideri	= <u>10.500</u>
Toplam	= 21.000

2.3.5. Matematik Öğretmeni

Matematik öğretmenin aylık ücreti 1.750 liradır. Yıllık maliyeti ise $1.750 \times 12 = 21.000$ lira olarak hesaplanmıştır.

AÖF derslerinin olduğu 6 aylık dönemde matematik öğretmenin ücretinin %44'ü AÖF'ye %35'i KPSS ye %7'si SMMM' ye ve %14'ü DGS'ye aittir.

6 aylık döneme ait toplam ($1.750 \times 6 = 10.500$) 10.500 liralık ücretin dağılımı aşağıda özetlenmiştir.

AÖF departmanının payı	= 10.500 %44	= 4.620
KPSS departmanının payı	= 10.500 %35	= 3.675
SMMM departmanının payı	= 10.500 %7	= 735
DGS departmanının payı	= 10.500 %14	= 1.470
Toplam		= <u>10.500</u>

Şubat Haziran aylarına ait 2 aylık ($1.750 \times 2 = 3.500$) 3.500 TL'lik ücretin %62,5'u KPSS ye %12,5'u SMMM ye %25'in de DGS ye aittir.

Şubat Haziran aylarının ücretinin departmanlara dağıtımı

KPSS departmanını payı	= 3.500 %62,5	= 2.187,5
SMMM departman payı	= 3.500 %12,5	= 437,5
DGS departman payı	= 3.500 %25	= 875
Toplam		= 3.500

Temmuz Ağustos aylarına ait 2 aylık ($1.750 \times 2 = 3.500$) 3.500 TL'lik ücretin tamamı KPSS ye aittir. Eylül, Ekim aylarına ait 2 aylık ($1.750 \times 2 = 3.500$) 3.500 TL'lik ücretin tamamı AÖF departmanının pazarlama giderine aittir.

Matematik öğretmenin yıllık ücretinin dağılımı

AÖF eğitim gideri	= 4.620	= 4.620
KPSS eğitim gideri	= 3.675 + 2.187,5 + 3.500	= 9.362,5
DGS eğitim gideri	= 1.470 + 875	= 2.345
SMMM eğitim gideri	= 735 + 437,5	= 1.172,5
<u>AÖF sabit pazarlama gideri</u>	<u>= 3.500</u>	<u>= 3.500</u>
Toplam		= 21.000

2.3.6. Hukuk Öğretmeni

Hukuk öğretmenin aylık ücreti 1.500 liradır. Yıllık maliyeti ise $1.500 \times 12 = 18.000$ liradır.

AÖF Derslerinin olduğu 6 aylık dönemde hukuk öğretmenin ücretinin %13'ü SMMM ye %33'ü KPSS ye %54'ü AÖF ye aittir.

Hukuk Öğretmeni 6 aylık ücreti olan 9.000 lira ($1500 \times 6 = 9000$) eğitim departmanlarına şu şekilde dağıtılmıştır.

AÖF'nin Payı	(9.000 % 54) =	4.860
KPSS' nin Payı	(9.000 % 33) =	2.970
SMMM'nin Payı	(9.000 % 13) =	1.170
Toplam	=	9.000

Şubat Haziran aylarına ait 2 aylık 3.000 ($1.500 \times 2 = 3.000$) ücretin %71'i KPSS ye %29'u SMMM ye aittir.

KPSS'nin payı	(3000 %71)	=	2.130
SMMM payı	(3000%29)	=	870
Toplam		=	3000

Temmuz Ağustos aylara ait 2 aylık ($1.500 \times 2 = 3.000$) 3000 TL ücretin tamamı KPSS aittir.

Eylül Ekim aylarına ait ($1.500 \times 2 = 3.000$) 3000 TL ücretin tamamı AÖF departmanının sabit pazarlama giderlerine aittir.

Hukuk öğretmeni yıllık ücretinin dağılımı

AÖF departmanı eğitim gideri (4.860)	=	4.860
KPSS departmanı eğitim gideri ($2.970 + 2.130 + 3.000$)	=	8.100
SMMM departmanının eğitim gideri ($1.170 + 870$)	=	2.040
<u>AÖF departmanının sabit pazarlama gideri (3000)</u>	=	<u>3.000</u>
Toplam	=	18.000

2.4.YILLIK ELEKTRİK MALİYETİNİN DAĞITIMI

İşletmenin yıllık elektrik maliyeti 28.000 liradır. Bu tutarın 7.200 TL'lik kısmı yönetim departmanına geriye kalan ($28.000 - 7.200 = 20.800$) 20.800 TL'lik kısmı eğitim departmanına aittir.

Eğitim bölümünün elektriği departmanlara yıllık ders saatlerine göre dağıtılmıştır.

<u>Eğitim Departmanları</u>	<u>Yıllık ders saatleri</u>
AÖF	17.088
KPSS	1.750
SMMM	330
DGS	160
Toplam =	19.328 Ders saati

AÖF'nin elektrikten aldığı pay	=	$20.800 \times \frac{17.088}{19.328}$	=	18.389,4
KPSS'nin Elektrik aldığı pay	=	$20.800 \times \frac{1.750}{19.328}$	=	1.883,2
SMMM'nin elektrikten aldığı pay	=	$20.800 \times \frac{330}{19.328}$	=	355.2
DGS'nin elektrikten aldığı pay	=	$20.800 \times \frac{160}{19.328}$	=	172.2
Toplam			=	20.800

2.5.YILLIK SU MALİYETİNİN DAĞITIMI

İşletmenin yıllık su maliyeti 11.700 lira olarak hesaplanmıştır. Bu tutarın 3.600 TL'lik kısmı yönetim departmanına geriye kalan 8.100 liralık (11.700 – 3.600 = 8.100) kısmı eğitim departmanlarına aittir.

Eğitim departmanlarına ait olan 8.100 liralık su maliyeti departmanların öğrenci sayılarına göre dağıtılmıştır.

<u>Eğitim Departmanları</u>	<u>Öğrenci Sayıları</u>
AÖF	900
KPSS	250
SMMM	60
DGS	30
Toplam = 1240	

AÖF'nin su maliyetinden aldığı pay	=	$8.100 \times \frac{900}{1240}$	=	5.879
KPSS' nin su maliyetinden aldığı pay	=	$8.100 \times \frac{250}{1240}$	=	1.633,1
SMMM'nin su maliyetinden aldığı pay	=	$8.100 \times \frac{60}{1240}$	=	391.9
DGS'nin su maliyetinden aldığı pay	=	$8.100 \times \frac{30}{1240}$	=	196
Toplam			=	8.100

2.6. YILLIK FOTOKOPİ MALİYETİNİN DAĞITIMI

İşletmenin yıllık toplam fotokopi maliyeti 10.205 TL'dir. Bu tutar eğitim departmanları arasında öğrenci sayısına göre dağıtılmıştır.

<u>Eğitim Departmanları</u>	<u>Öğrenci Sayıları</u>	
AÖF	900	
KPSS	250	
SMMM	60	
DGS	30	
Toplam =		1240
AÖF'nin fotokopi maliyetinden aldığı pay	$= 10.205 \times \frac{900}{1240} =$	7.407
KPSS' nin fotokopi maliyetinden aldığı pay	$= 10.205 \times \frac{250}{1240} =$	2.057,4
SMMM'nin fotokopi maliyetinden aldığı pay	$= 10.205 \times \frac{60}{1240} =$	493,7
DGS'nin fotokopi maliyetinden aldığı pay	$= 10.205 \times \frac{30}{1240} =$	246,9
Toplam		=10.205

Buraya kadar işletmenin eğitim departmanlarına ilişkin sabit ve değişken maliyetlerine ait bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

Aşağıdaki oluşturulmuş liste ise işletmenin yıllık sabit genel yönetim giderleri ile kadrolu öğretmenlerin ücretlerinin genel yönetim gideri olarak kabul edilen kısımları ve yine daha önce hesaplandığımız idari departmana düşen kira, elektrik, su giderlerini göstermektedir.

2.7. YILLIK SABİT GENEL YÖNETİM GİDERLERİNİN DAĞITIMI

İşletmenin yıllık sabit giderleri aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır.

Muhtasar	=	46.800
Yıllık İdari Giderler	=	28.894
Sigorta	=	48.000
Yıllık Asansör	=	1.440
Yıllık Telefon + İnternet	=	11.577
Yıllık Milli Eğt. Dan.Ücr.	=	1.800
Sekreter	=	38.400
Kadrolu Öğretmenler	=	51.300
- Müdür	25.200	
- Müdür Yard.	15.600	
- İktisat Öğr.	5.250	
- Muhasebe Öğr.	5.250	
Kat Görevlileri	=	26.400
İdari Departman Giderleri	=	37.270
- Kira	26.470	
- Su	3.600	
- Elektrik	7.200	

Toplam = 291.881

Yıllık 291.881 lira tutarındaki sabit genel yönetim gideri departmanlara öğrenci sayısına göre dağıtılmıştır.

<u>Departmanlar</u>	<u>Öğrenci Sayıları</u>
AÖF	900
KPSS	250
SMMM	60
DGS	30

Toplam =1240

$$\text{AÖF'nin genel yönetim giderlerinden aldığı payı} = 291.881 \times \frac{900}{1240} = 211.849,2$$

$$\text{KPSS' nin genel yönetim giderlerinden aldığı payı} = 291.881 \times \frac{250}{1240} = 58.847$$

$$\text{SMMM'nin genel yönetim giderlerinden aldığı payı} = 291.881 \times \frac{60}{1240} = 14.123,2$$

$$\text{DGS'nin genel yönetim giderlerinden aldığı payı} = 291.881 \times \frac{30}{1240} = 7.061,6$$

$$\text{Toplam} = 291.881$$

Buraya kadar yapılan dağıtım işlemlerinden sonra her bir departmana ait karlılık analizleri departmana ait karlılık analizleri aşağıdaki tablolarda özetlenmiştir.



3. EĞİTİM DEPARTMANLARININ KARLILIK ANALİZLERİ

3.1. AÖF DEPARTMANININ KARLILIK ANALİZLERİ

Toplam Net Satışlar	860.000
(Toplam Değişken Maliyetler)	286.675,4
Kitap Maliyeti	30.000
Dergi Maliyeti	15.000
Sözleşmeli Öğr.	210.000
Elektrik	18.389,4
Su	5.879
Fotokopi	7.407
Brüt Katkı Payı	573.324,6
Brüt Katkı Oranı	0.66
Değişken Pazarlama Gideri	30.000
Net Katkı Payı	543.324,6
Net Katkı Oranı	0.63
(Toplam Sabit Maliyetler)	159.181,1
Kira	114.049,5
Dizgi	10.451,8
Müdür	1.800
Müdür Yardımcı	2.400
İktisat Öğr.	10.500
Muhasebe Öğr.	10.500
Mat. Öğr.	4.620
Hukuk Öğr.	4.860
Brüt Kar	384.143,3
Brüt Kar Oranı	0.44
(Sabit Genel Yön. Gid.)	211.849,2
(Sabit Pazarlama Gid.)	53.930
Standlar	22.680
Çalışanlar	31.250
Müdür	9.000
Müdür Yrd.	5.250
Mat. Öğr.	3.500
Hukuk Öğr.	3.000
Muh. Öğr.	5.250
İktisat Öğr.	5.250
Net Kar	118.364,3
Kar Marjı	0.137

Kurumun AÖF departmanın net satışları 860.000 lira toplam değişken maliyetleri 286.675,4 liradır. Bu durumda brüt katkı oranı 0.66 olarak hesaplanmıştır. Değişken pazarlama giderleri düşüldükten sonra ise net katkı oranı 0.63 olarak hesaplanmıştır. Her iki oranda yüksek bir orandır. Hatta sabit maliyetler düşüldükten sonra hesaplanan 0.44 lük brüt kar oranı da yine yüksek bir oran olarak kabul edilebilir.

Ancak sabit genel yönetim giderleri ve sabit pazarlama giderleri düşüldükten sonra ulaşılan 0.13 lük net kar marjı işletmenin yüksek oranda sabit giderlere katlandığını anlatmaktadır ki bu durum diğer departmanların karlılığında benzer şekilde düşürmektedir.

AÖF Departmanının Muhasebe Tekniğine Göre Maliyet Fonksiyonun Oluşturulması

Sabit Giderler

Toplam sabit maliyetler	159.181,1
Sabit genel yön gideri	211.849,2
Sabit pazarlama gideri	53.930
Toplam	424.960,3

Değişken Giderler

Toplam değişken maliyetler	286.675,4
Değişken pazarlama gideri	30.000
Toplam	316.675,4

Maliyet fonksiyonu oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir.

AÖF departmanının öğrenci sayısı ise 900 dür.

Buna göre AÖF departmanının maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulur.

$$y = 159.181,1 + \left(\frac{286.675,4}{900}\right) x$$

$$y = 159.181,1 + 318,5x$$

AÖF departmanının tüm sabit ve değişken giderlerini kapsayan maliyet fonksiyonu ise şu şekilde oluşturulmuştur.

$$y = 424.960,3 + \left(\frac{316.675,4}{900}\right) x$$

$$y = 424.960,3 + 351,8x$$

AÖF departmanı toplam sabit giderlerin en yüksek olduğu departmandır. 424.960,3 liralık toplam sabit gider neredeyse AÖF departmanının satışlarının yarısına yakındır.

3.2. KPSS DEPARTMANININ KARLILIK ANALİZİ

Toplam Net Satışları	112.500
(Toplam Değişken Maliyetler)	51.083,7
Kitap Maliyeti	10.000
Sözleşmeli Öğretmenler	35.480
Elektrik	1.883,2
Su	1.663,1
Fotokopi	2.057,4
Brüt Katkı Payı	61.416,3
Brüt Katkı Oranı	0.54
(Değişken Pazarlama Gid.)	5000
Net Katkı Payı	56.416,3
Net Katkı Oranı	0.50
(Toplam Sabit Maliyetler)	36.912,2
Kira	16.546,5
Dizgi	2.903,2
Matematik Öğretmeni	9.362,5
Hukuk Öğretmeni	8.100
Brüt Kar	19.504,1
Brüt Kar Oranı	0.173
(Sabit Genel Yönetim Gid.)	58.847
(Net Zarar)	(39.342,9)
(Zarar Oranı)	(0.34)

Kurumun KPSS departmanının net satışları 112.500 lira toplam değişken maliyetleri 51.083,7 liradır. Brüt katkı oranı 0.54 net katkı oranı 0.50 olarak hesaplanmıştır. Her iki oranda ilk bakışta tatmin edicidir, ancak 36.912,2 liralık sabit maliyetlerin düşülmesinden sonra brüt kar oranı 0.17 ye düşmüştür. Devamında 58.847 liralık sabit genel yönetim giderinin düşülmesinden sonra 39.343,3 liralık

zarar edilmiştir. İşletmenin katlandığı yüksek orandaki sabit genel yönetim gideri KPSS departmanını da olumsuz etkilemiştir.

KPSS departmanının muhasebe tekniğine göre maliyet fonksiyonunun oluşturulması

Sabit Giderler

Toplam sabit maliyetler	36.912,2
Sabit genel yönetim gideri	58.847
Toplam	95.759,2

Değişken Giderler

Toplam değişken maliyetler	51.083,7
Değişken pazarlama gideri	5.000
Toplam	56.083,7

Maliyet fonksiyonu oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir.

KPSS departmanının öğrenci sayısı ise 250'dir.

Buna göre KPSS departmanının maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulur.

$$y = 36.912,2 + \left(\frac{51.083,7}{250}\right) x$$

$$y = 36.912,2 + 204,3 x$$

KPSS departmanının tüm sabit ve değişken giderlerine kapsayan maliyet fonksiyonu ise şu şekilde oluşturulmuştur.

$$y = 95.759,2 + \left(\frac{56.083,7}{250}\right) x$$

$$y = 95.759,2 + 224,3 x$$

3.3. DGS DEPARTMANININ KARLILIK ANALİZİ

Toplam Net Satışları	24.000
(Toplam Değişken Maliyetler)	3.195,1
Kitap Maliyeti	900
Sözleşmeli Öğretmenler	1.680
Elektrik	172,2
Su	196
Fotokopi	246,9
Brüt Katkı Payı	20.804,9
Brüt Katkı Oranı	0.86
(Değişken Pazarlama Gid.)	10.000
Net Katkı Payı	10.804,9
Net Katkı Oranı	0.45
(Toplam Sabit Maliyetler)	4.426,4
Kira	1.733
Dizgi	348,4
Matematik Öğr.	2.345
Brüt Kar	6.378,5
Brüt Kar Oranı	0.26
(Sabit Genel Yönetim Gid.)	7.061,6
(Net Zarar)	(683,1)
Zarar Oranı	(0.028)

Kurumun DGS departmanının net satışları 24.000 lira toplam değişken maliyetleri 3.195,1 liradır. Brüt katkı oranı 0.86, değişken pazarlama giderleri düşüldükten sonra net katkı oranı 0.45 tır. Bu iki oran arasındaki 0.41 liralık fark işletmenin yüksek oranda değişken pazarlama giderine katlandığını göstermektedir. 4.426,3 liralık toplam sabit maliyetlerin düşülmesinden sonra brüt karlılık oranı 0.26 iken sabit genel yönetim giderlerinin de düşülmesinden sonra 683 lira zarar edilmiştir.

DGS Departmanının Muhasebe Tekniğine Göre Maliyet Fonksiyonunun Oluşturulması.

Sabit Giderleri

Toplam sabit maliyetler	4.426,4
Sabit genel yönetim gideri	7.061,6
Toplam	11.488

Değişken Giderler

Toplam değişken maliyetler	3.195,1
Değişken pazarlama gideri	10.000
Toplam	13.195,1

Maliyet fonksiyonu oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir.

DGS departmanının öğrenci sayısı ise 30 dur.

DGS Departmanının Maliyet Fonksiyonu Şu Şekilde Oluşturulur.

$$y = 4.426,4 + \left(\frac{3.195,1}{30}\right) x$$

$$y = 4.426,4 + 106,5 x$$

DGS departmanının tüm sabit ve değişken maliyetlerini kapsayan maliyet fonksiyonu ise şu şekilde oluşturulmuştur.

$$y = 11.488 + \left(\frac{13.195,1}{30}\right) x$$

$$y = 11.488 + 439,8x$$

3.4. SMMM DEPARTMANININ KARLILIK ANALİZİ

Toplam Net Satışlar	84.000
(Toplam Değişken Maliyetler)	13.345,8
Kitap Maliyeti	1.800
Sözleşmeli Öğr.	10.305
Elektrik	355,2
Su	391,9
Fotokopi	493,7
Brüt Katkı Payı	70.654,2
Brüt Katkı Oranı	0.84
(Değişken Pazarlama Gideri)	-
Net Katkı Payı	70.654,2
Net Katkı Oranı	0.84
(Toplam Sabit Maliyetler)	6.870,3
Kira	2.961
Dizgi	696,8
Matematik Öğr.	1.172,5
Hukuk Öğr.	2.040
Brüt Kar	63.783,9
Brüt Kar Oranı	0.75
(Sabit Genel Yönetim Gideri)	14.123,2
Net Kar	49.660,7
Net Kar Oranı	0.59

Kurumun SMMM departmanının net satışları 84.000 lira toplam değişken maliyetleri 13.345,8 liradır. Brüt katkı oranı 0.84 değişken pazarlama gideri olmadığı için net katkı oranı da 0.84'dir. Böyle bakıldığında kurumun net katkı oranı en yüksek departmanı SMMM departmanıdır. 6.870,3 liralık sabit maliyetler düşüldükten sonra brüt karlılık oranı 0.75tir. 14.123,2 liralık sabit genel yönetim gideri düşüldükten sonra net karlılık oranı 0.59dur. Yine bu oran diğer departmanlar arasında en yüksek karlılık oranıdır.

SMMM departmanının muhasebe tekniğine göre maliyet fonksiyonunun oluşturulması.

Sabit Giderleri

Toplam sabit maliyetler	6.870,3
Sabit genel yönetim gideri	14.123,2
Toplam	20.993,5

Değişken Giderler

Toplam değişken maliyetler	13.345,8
Değişken pazarlama gideri	-
Toplam	13.345,8

Maliyet fonksiyonu oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir.

SMMM departmanının öğrenci sayısı ise 60'tır.

Buna göre SMMM departmanının maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulur.

$$y = 6.870,3 + \left(\frac{13.345,8}{60}\right) x$$

$$y = 6.870,3 + 222,4 x$$

SMMM departmanının tüm sabit ve değişken giderlerini kapsayan maliyet fonksiyonu ise şu şekilde oluşturulmuştur.

$$y = 20.993,4 + \left(\frac{13.345,4}{60}\right) x$$

$$y = 20.993,4 + 222,4 x$$

3.5. TÜM BÖLÜMLERİ KAPSAYAN GENEL KARLILIK ANALİZİ

Buraya kadar işletmenin her bir departmanının karlılık analizi ayrı ayrı ele alınmıştır aşağıdaki tabloda ise tüm departmanlara ait bilgiler bir arada gösterilmiş ve işletmenin genel karlılığına bakılmıştır.

	<u>AÖF</u>	<u>KPSS</u>	<u>DGS</u>	<u>SMMM</u>	<u>TOPLAM</u>
Toplam Net Sat.	860.000	112.500	24.000	84.000	1.080.500
(Toplam Değ. Mly.)	286.675,4	51.083,7	3.195,1	13.345,8	354.300
Brüt Katkı Payı	573.324,6	61.416,3	20.804,9	70.654,2	726.200
(Değ. Paz. Gid.)	30.000	5.000	10.000	-	45.000
Top. Net Katkı Payı	543.324,6	56.416,3	10.804,9	70.654,2	681.200
Net Katkı Oranı	0.63	0.50	0.45	0.84	0.63
(Toplam Sabit Mly.)	159.181,3	36.912,2	4.426,4	6.870,3	207.390
Brüt Kar	384.143,3	19.504,1	6.378,5	63.783,9	473.810
(Sabit Gen. Yön. Gid.)	211.849,2	58.847	7.061,6	14.123,2	291.881
(Top. Sabit Paz. Gid.)	53.930	-	-	-	53.930
Net Kar / Zarar	118.394,1	(39.342,9)	(683,1)	49.660,7	127.999
Kar / Zarar Oranı	0.137	(0.34)	(0.028)	0.59	0.118

Tablodan da anlaşıldığı gibi işletmenin toplam net satışları 1.080.500 lira toplam değişken giderleri düşüldükten sonra net katkı payı 681.200 lira net katkı oranı 0.63'dür.

Tüm sabit giderler düşüldükten sonra kar marjı 0.11 net kar ise 127.999 liradır. Bu durum yine işletmenin sabit maliyetlerinin yüksek olmasının bir sonucudur.

Muhasebe tekniğine göre işletmenin tümüne ait maliyet fonksiyonunun oluşturulması.

Sabit Giderler

Toplam Sabit Maliyetler	207.390
Sabit Genel Yönetim Gideri	291.881
Toplam Sabit Pazarlama Gideri	53.930
Toplam	553.201

Değişken Giderler

Toplam Değişken Maliyetler	354.300
Değişken Pazarlama Gideri	45.000
Toplam	399.300

İşletmenin tümüne ait maliyet fonksiyonu oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir. İşletmenin toplam öğrenci sayısı ise 1240'tır.

Buna göre işletmenin maliyet fonksiyonu şu şekilde oluşturulmuştur.

$$Y = 207.390 + \left(\frac{354.300}{1240}\right) x$$

$$Y = 207.390 + 285,7 x$$

İşletmenin tüm sabit ve değişken giderlerini kapsayan maliyet fonksiyonu ise şu şekilde oluşturulmuştur.

$$Y = 553.201 + \left(\frac{399.300}{1240}\right) x$$

$$Y = 553.201 + 322 x$$

3.6. İŞLETMENİN TOPLAM VERİLERİNE GÖRE BAŞABAŞ NOKTASI SATIŞ TUTARI, GÜVENLİK PAYI, GÜVENLİK ORANI VE FAALİYET KALDIRACI HESAPLAMALARI

a) Birden fazla mamule ait başabaş noktası satış tutarı

$$\text{BBN satış tutarı} = \frac{\text{Toplam sabit giderler}}{\text{Tartılı ortalama katkı payı oranı}}$$

$$\begin{aligned} \text{Toplam sabit giderler} &= \text{Toplam sabit maliyetler} + \text{Toplam sabit genel} \\ &\quad \text{yönetim giderleri} + \text{Toplam sabit} \\ &\quad \text{pazarlama giderleri} \\ &= 207.390 + 291.881 + 53.930 \\ &= 553.201 \end{aligned}$$

Tartılı ortalama katkı payı oranının bulunabilmesi için her bir mamulün satışlar içindeki oranı ile net katkı oranının çarpılması gerekmektedir.

$$\text{AÖF'nin satışlar içindeki oranı} = \frac{860.000}{1.080.500}$$

$$= 0.795$$

$$\text{KPSS' nin satışlar içindeki oranı} = \frac{112.500}{1.080.500}$$

$$= 0.104$$

$$\text{DGS'nin satışlar içindeki oranı} = \frac{24.000}{1.080.500}$$

$$= 0.022$$

$$\text{SMMM'nin satışlar içindeki oranı} = \frac{84.000}{1.080.500}$$

$$= 0.077$$

$$\text{Tartılı ort. katkı payı oranı} = (0.795 \times 0.63) + (0.104 \times 0.50) + (0.022 \times 0.45) + (0.077 \times 0.084)$$

$$= 0.50 + 0.05 + 0.009 + 0.064$$

$$= 0.623$$

$$\text{Başabaş noktası satış tutarı} = \frac{553.201}{0,623}$$

$$= 887.963$$

İşletme toplamda 887.963 liralık net satış rakamına ulaştığında gelirleri ise giderleri eşitlenmekte bu tutarın üzerindeki satışlarda kar elde etmektedir.

$$\text{b) Güvenlik payı} = \text{Fiili Planlanmış Satışlar} - \text{BBN Satışları}$$

$$= 1.080.500 - 887.963$$

$$= 192.537$$

İşletmenin mevcut satışları başabaş noktası satış gelirlerinin 192.537 lira üzerindedir. Satışlar 192.537 lira azalsa dahi işletme zarar etmeyecektir ancak 192.537 liranın üzerindeki azalışlar işletmenin zarar edeceği anlamına gelmektedir.

$$\text{c) Güvenlik oranı} = \text{Güvenlik payı} / \text{Fiili (Planlanmış) Satışlar}$$

$$= \frac{192.537}{1.080.500}$$

$$= 0.17$$

Güvenlik oranının %17 olması işletmenin satışlarında %17'in üzerindeki azalışların işletmenin zararına olacağını anlatmaktadır.

$$\text{d) Faaliyet kaldırıcı} = \text{Toplam Net Katkı Payı} / \text{Net Kâr}$$

$$= \frac{681.200}{127.999}$$

$$= 5,3$$

İşletmenin faaliyet kaldırıcı 5,3 çıkmıştır. Bu oran işletmenin yüksek oranda sabit maliyete katlandığını anlatmaktadır.

3.7. İŞLETME ZARARDA OLAN KPSS DEPARTMANINI KAPATMALI MI?

İşletme zararda olan KPSS departmanında vazgeçerse bu bölüme ait olan satış hâsılatından ve toplam değişken maliyetlerden de vazgeçmiş olacaktır. Bu durumun işletmenin karlılığına olan etkisi aşağıdaki özet tabloda anlatılmaya çalışılmıştır.

	<u>Mevcut Durum</u>	<u>KPSS Vazgeçilmesi</u>	<u>Fark</u>
Toplam Net Satışlar	1.080.500	968.000	112.500
Toplam Değişken Maliyet	354.300	303.2016,3	51.083,7
Top. Deg. Paz. Gid.	45.000	40.000	5.000
Net Katkı Payı	681.200	624.783,7	56.416,3
Toplam Sabit Giderler	207.390	207.390	
Sabit Genel Yön. Giderleri	291.881	291.881	
Sabit Pazarlama Gideri	53.930	53.930	
Kar	127.999	71.587,7	56.416,3

Görüldüğü gibi KPSS departmanının kapatılması karı 56.416,3 TL düşürmektedir. Dolayısıyla KPSS departmana zararda da olsa devam edilmesi gerekir, çünkü net katkı payına 56.416,3 liralık bir katkısı vardır ve bu katkının ortadan kalkması karı düşürmektedir.

3.8. İŞLETME ZARARDA OLAN DGS DEPARTMANINI KAPATMALI MI?

İşletme zararda olan DGS departmanından vazgeçerse bu bölüme ait olan satış hasılatı ve toplam değişken maliyetlerden de vazgeçmiş olacaktır. Bu durumun işletmenin karlılığına olan etkisi aşağıdaki tabloda anlatılmaya çalışılmıştır.

	<u>Mevcut Durum</u>	<u>DGS'den Vazgeçilmesi</u>	<u>Fark</u>
Toplam Net Satışlar	1.080.500	1.056.500	24.000
Toplam Değ. Mly.	35.300	351.104,9	3.195,1
Top. Değ. Paz. Gid.	45.000	35.000	10.000
Net Katkı Payı	681.200	670.395,1	10.804,9
Toplam Sabit Giderler	207.390	207.390	-
Sabit Genel Yön Gideri	291.881	291.881	-
Sabit Pazarlama Gideri	53.930	53.930	-
Kâr	127.999	117.194,1	10.804,9

Görüldüğü gibi DGS departmanının kapatılması kârı 10.804,9 lira azaltmaktadır. Dolayısıyla DGS departmana zararda da olsa devam edilmesi gerekir çünkü net katkı payına 10.804,9 liralık bir katkısı vardır ve bu katkının ortadan kalkması kârı düşürmektedir.

3.9. İŞLETMENİN FAALİYETLERİNİ DURDURMA KARARI ALMASINDA BOLOGNA SÜRECİNİN ETKİSİ

3.9.1. Bologna Süreci Nedir

Bologna süreci, tüm Avrupa'da yüksek öğretim ve akademik konularda standartlar geliştirmek ve ayrılıkları en aza indirgeyerek eğitim sistemlerinin bağdaştırmak ve Avrupa'da birbiriyle tam uyumlu bir yüksek öğretim alanı yaratmak amacıyla oluşturulmuş bir programdır. İtalya'nın Bologna kentinde bulunan Bologna Üniversitesinde yürütülen bir dizi görüşmenin ardından ortaya atıldığı için bu adla anılmaktadır. 1999 yılında yirmi dokuz Avrupa ilkesinin eğitim bakanlarınca görüşülerek imzalanmıştır.¹⁰⁷

Bologna Kapsamındaki İlkelerinin Başlangıç Hedefleri¹⁰⁸

a) Kolay anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir derece sisteminin uygulanmasını,

b) Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora olmak üzere 3 dereceli bir sistemin uygulanmasını,

¹⁰⁷ https://tr.wikipedia.org/wiki/Bologna_S%C3%BCreci (04.05.2016)

¹⁰⁸ [http://www.nigde.edu.tr/Bologna\(04.05.2016\)](http://www.nigde.edu.tr/Bologna(04.05.2016))

c) Üniversiteler arasında ortak bir kredi sistemi oluşturulmasını AKTS (Avrupa Kredi Transfer Sistemi) – EC TS (European Credit Transfer System)

d) Üniversiteler arasındaki öğrenci ve öğretim siyasi hareketliliğinin önündeki engellerin kaldırılmasını,

e) Yükseköğretimde öğrenci katılımının sağlanmasını,

f) Yükseköğretimde ortak diploma vermenin teşvik edilmesini,

g) Kalite güvencesinde Avrupa boyutunun oluşturulmasını,

h) Yükseköğretimde Avrupa boyutunun kazandırılmasını amaçlamaktadır.

Bologna süreciyle birlikte Anadolu Üniversitesi de kredili sistem uygulamasına geçmiştir ve bu uygulama bu alanda faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarının işleyişlerini değiştirmiştir.

3.9.2. Kredili Sistemin Açık Öğretim Öğrencilerine Hizmet Veren Özel Öğretim Kurumlarına Olan Etkisi

Kredili sisteme geçmeden önce açık öğretim öğrencileri yıllık sistemde 6 veya 7 dersten sorumluydu ve her dersten 6 ay içinde bir ara sınav ve bir yılsonu sınavına giriyorlardı. Ara sınavın %30'u yılsonu sınavının %70'inin toplamı 100 üzerinden 50 veya daha üzerinden ise öğrenci dersten geçmiş sayılıyordu.

Ancak kredili sistemle beraber yıllık sistemden dönemlik sisteme geçildi. Öğrencinin eğitim aldığı 6 aylık zaman dilimi I. Dönem ve II. Dönem olmak üzere ikiye bölündü ve sorumlu olduğu ders sayısı iki katına çıktı.

Eskiden bir yılda 7 dersten sorumlu olan öğrenci bu sistemden sonra birinci dönem 7, ikinci dönem 7 olmak üzere toplamda 14 dersten sorumlu olmaya başladı.

Bu durum ise açık öğretim öğrencilerine hizmet veren kurumların katlandığı maliyetlerin de yükselmesine neden oldu ve maliyetlerdeki artış aynı oranda fiyatlara yansıtılamadığı için de kurumların genelinde kar marjları düşmeye başladı.

Maliyetlerdeki artışın fiyatlara yansıtılamamasının nedeni ise açık öğretim öğrencilerin gelir düzeyinin düşük olmasıydı.

Kurumların ticari kazançlarını düşünen ikinci gelişme ise açık öğretim öğrencilerinin sınav geçme sistemindeki değişiklik oldu.

Eskiden uygulanan 100'lük sistemdeki 50 puan barajı öğrencinin girdiği sınavlarda sınav sorularına yarısını doğru cevaplamasını şart koşarken, kredili

sistemde öğrenciler not ortalamalarını 4 üzerinden 2 getirmeleri halinde 30 aldıkları her hangi bir sınavdan da ortalama aracılığı ile geçmeye başladılar.

4'lük sistemdeki not ortalaması uygulaması birçok öğrenciyi kolay derslerden notlarını yüksek tutup zor dersleri ortalamayla geçmeye yönlendirdi. Böylece eskiden birçok dersten destek almaya ihtiyaç duyan öğrencilerin bu ihtiyaçları da azalmış oldu. Bunun sonucu olarak da açık öğretim öğrencilerine kurs veren birçok kurumun pazar payı küçüldü.

Kurumların ticari kazançları düşüren üçüncü bir gelişme ise kredili sistemle beraber açık öğretim fakültesi bölümlerine kontenjan getirilmesi oldu. Bu uygulama açık öğretim bölümlerine girmek isteyen öğrenci sayısına bir sınırlama getirirken bu alanda faaliyet gösteren kurumların da satış gelirlerinin düşmesine neden oldu.

Yukarıda anlatılan sebeplerden dolayı İzmir'de faaliyet gösteren bazı özel öğretim kurumları sadece açık öğretim faaliyetlerini durdururken bazıları ise eğitim faaliyetlerini tamamen sona erdirmiştir.

SONUÇ

“Özel Eğitim Kurumlarından Özel Dershanelerde Katkı Payı Analizi ve Bir Uygulama” başlıklı bu çalışmamızda İzmir’de AÖF, KPSS, DGS ve SMMM kursu veren bir özel eğitim kurumu seçilmiş ve kurumun 2014-2015 öğretim yılına ilişkin maliyet, gelir, gider analizi yapılmıştır.

Öncelikle işletmenin sabit ve değişken maliyetleri belirlenmiş ve daha sonra sabit giderler uygun dağıtım anahtarlarıyla yukarıya bahsedilen dört eğitim departmanı ve bir idari departman arasında paylaştırılmıştır.

Dağıtım işlemleri tamamlandıktan sonra her bir eğitim departmanının gelirleri giderleri ve kar marjları hesaplanmıştır. Bu hesaplamalardan sonra muhasebe tekniğine göre yine her bir departmanın maliyet fonksiyonları oluşturulmuştur. Maliyet fonksiyonları oluşturulurken bağımsız değişken öğrenci sayısı olarak kabul edilmiştir.

Buna göre AÖF departmanının üretim maliyetlerini yansıtan maliyet fonksiyonu $y = 159.181,1 + 318,5x$ iken pazarlama ve genel yönetim giderleri eklenerek oluşturulan maliyet fonksiyonu ise $y = 424.960,3 + 351,8x$ olarak hesaplanmıştır.

Yüksek oranda sabit gidere sahip olan AÖF departmanının kar marjı ise 0.13 olarak hesaplanmıştır.

KPSS departmanının üretim maliyetlerini yansıtan maliyet fonksiyonu $y = 36.912,2 + 204,3x$ iken pazarlama ve genel yönetim giderleri eklenerek oluşturulan maliyet fonksiyonu ise $y = 95.759,2 + 224,3x$ olarak hesaplanmıştır. KPSS departmanında ise 0,34 oranında zarar hesaplanmıştır.

Aynı şekilde DGS departmanının üretim maliyetlerini yansıtan maliyet fonksiyonu $y = 4.426,4 + 106,5x$ iken pazarlama ve genel yönetim giderleri eklenerek oluşturulan maliyet fonksiyonu ise $y = 11.488 + 439,8x$ olarak hesaplanmıştır. Yine DGS departmanında da 0.028 oranında zarar hesaplanmıştır.

Son olarak SMMM departmanının üretim maliyetlerini yansıtan maliyet fonksiyonu $y = 6.870,3 + 222,4x$ iken genel yönetim giderleri eklenerek oluşturulan maliyet fonksiyonu ise $y = 20.993,5 + 222,4x$ olarak hesaplanmıştır. SMMM departmanının kar marjı ise 0.59 olarak bulunmuştur. Bu oran ise dört eğitim departmanı arasında en yüksek orandır.

Dört eğitim departmanında ait ayrı ayrı karlılık analizleri yapıldıktan sonra işletmenin tümünü yansıtan maliyet fonksiyonu ise $y=207.390+285,7x$ iken pazarlama ve genel yönetim giderleri eklendikten sonra oluşturulan maliyet fonksiyonu $y=553.201+322x$ olarak hesaplanmış işletmenin tümüne ilişkin kar marjı ise 0.11 olarak tespit edilmiştir.

Dört departmana yönelik ayrı ayrı yapılan bu çalışmalardan sonra işletmenin toplam verilerine göre yapılan maliyet hacmi kar analizlerinde başabaş noktası satış tutarı 887.963 lira güvenlik payı 192.537 lira ve güvenlik oranı 0.17 olarak hesaplanmış. Bu veriler ise işletmenin 2014-2015 yılına ait 1.080.500 liralık toplam satışlarında %15'in üzerindeki azalışlarda işletmenin zarar edeceğini göstermiştir.

Toplamda 553.201 lira sabit gidere katlanan kurumun faaliyet kaldırıcı ise 5.3 olarak hesaplanmıştır.

Yüksek sabit giderlere katlanan ve KPSS, DGS departmanlarında zarar eden kurumun bu departmanları kapatmasının toplam karlılığa olan etkisi analiz edildiğinde her iki departmanında toplam katkı payına olumlu anlamda katkısı olduğu görülmüş ve bu departmanların kapatılmasının işletmenin toplam karını olumsuz yönde etkilediği anlaşılmıştır.

2010 yılında Anadolu Üniversitesinin Bologna süreci ile beraber kredili sisteme geçmesi ve bu yeni sistemin öncelikle açıköğretim fakültesi bölümlerine kayıt yaptıracak öğrenci sayılarına kontenjan sınırlaması getirmesiyle bir çok kurumun pazar payı daralmıştır.

Pazar payı daralmasına neden olan diğer bir gelişme ise kredili sistemle açıköğretim fakültesi sınav geçme sisteminin eskiye oranla daha basitleştirilmesi ve buna bağlı olarak da öğrencilerin kurs alma ihtiyacının azalması olarak görülmüştür.

2010 yılından itibaren satış gelirleri tedrici olarak azalan kurum 2015 yılının şubat ayından eğitim faaliyetlerini durdurma kararı almıştır. Bu kararın alınmasında kredili sistemin getirdiği değişiklikler kadar kurumun faaliyet gösterdiği yıllar içinde almış olduğu yönetim kararlarının da payı vardır. O kararlar ise aşağıda kısa bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

Faaliyetlerin durdurulmasının altında yatan idari nedenler;

2014-2015 dönemine ait verilerini incelediğimiz özel öğretim kurumu her ne kadar 4 ayrı kurs hizmetini bünyesinde barındırsa da her yıl iş hacminin %80'nini

açıköğretim çalışmalarına ayırmıştır ve yıllar itibariyle kurum açıköğretim faaliyetleri konusunda uzmanlaşarak piyasadaki diğer rakiplerinin önüne geçmeyi başarmıştır.

Ancak kurum çalışanlarının ve idarecilerinin dikkat ve enerjilerinin çoğunu açıköğretim faaliyetlerine yönlendirmesi diğer departmanların kısır kalmasına neden olmuştur. Başka bir deyişle açıköğretim faaliyetlerinde yaratılan uzmanlaşma ve departmanlaşma diğer bölümlerde gerçekleştirilememiştir. Bu durumda ise rakip firmaların açıköğretim dışındaki diğer sektörlerde varlığını arttırmasına zemin hazırlamıştır.

Rakip firmaların diğer alanlarda ilerleyişinin farkında olan kurum kurucu ve idarecileri arzu ettikleri geliri açıköğretim faaliyetlerinden elde ettikleri için mevcut sınıf kapasitelerinin çoğunu bu alanda kullanmaya ve açıköğretim çalışmalarından arda kalan zamanlarda diğer bölüm çalışmalarıyla ilgilenmeye devam etmişlerdir. Uzun yıllar işe yarayan bu politika Anadolu Üniversitesi'nin Bologna süreci ile beraber kredili sisteme geçmesiyle çıkmaza girmeye başlamıştır.

Son olarak da 2015 yılında kentsel dönüşüm uygulamaları sonucu işletmenin İzmir'de kiraladığı binanın yıkılmasına karar verilmesi ve istenilen metrekarede ve maliyetlerde uygun binanın bulunamaması, bulunan binaların kiralarının çok yüksek olması ve işletmenin faaliyetlerine devam etmesi halinde zarar edebileceği gerekçesiyle 2015 Şubat ayında eğitim hizmetlerinin durdurulmasına, eğitim faaliyetlerine yayıncılık alanında devam edilmesine karar verilmiştir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan. **Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara, 1998.

Akgün, Ali İhsan. TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2012, Cilt: 17, Sayı: 2.

Akşit, Bilgütay. **Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**, Der Yayınları, İstanbul, 1996.

Akyüz, Y., Görmüş, A.S., ve Bektaş, Ç. Bilgi Toplumuna Geçiş Sürecinde Bilginin Artan Ekonomik Değeri ve İşletmeler Üzerindeki Etkileri; 2008, 1-10.

Barlaser, Nevriye. **Eğitim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2014.

Böer, Germain B. Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow”, **Issues in Accounting Education**, Vol: 15, No:2, 2000.

Burns, John, Scapens, Robert. “The Changing Nature of Management Accounting and Emergence of Hybrid Accountants”, **Financial and management Accounting**,

Bushman, R.M. ve Smith, A.J. Financial Accounting Information and Corporate Governance, **Journal of Accounting and Economics**, Vol: 32, 2001, s.237-333.

Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Fersa Matbacılık, Gazi Kitap Evi.

Doğan, Muammer. **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1998.

Egem Eğitim Yayınları, **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Staja Başlama 1**. Cilt ISBN 9944-129-28-3 İzmir, 2009.

Eldenburg, Leslie G., Wolcott, Susan K. **Cost Management: Measuring Monitoring and Motivating Performance**, John Wiley & Sons, Inc, New York, 2005.

Elmacı, Orhan. **Stratejik Yönetim Açısından Yönetim Muhasebesi**, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2002.

Eminsoy, M.G. Paket Ameliyatlarda Laparoskopik Kolesistektominin Hizmet Maliyetlerinin Belirlenmesi ve BUT-SUT Fiyatlarıyla Karşılaştırılması. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara, 2008.

Erdoğan, Necmettin. **Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Giderlerin Maliyete Dönüşümü Maliyet Muhasebesi**, Fakülteler Kitapevi, Barış Yayınları, İzmir, 1999.

Güney, Aysel. Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri Eğitim ve Öğretim, **Araştırma Dergisi**, Cilt 2, Sayı 33, 2013.

Güngörmüş, A.H. **Maliyet Muhasebesi Ders Notları**, Fatih Üniversitesi İstanbul Meslek Yüksekokulu, 2000.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, Şakrak, Münir. **Maliyet Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar**, Türkmen Kitabevi, Yayın No: 211 Eğitim Dizisi: 67, İstanbul, 2002.

Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Maliyet Muhasebesi Kayıt Sistemi**, Ankara, Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No: 13, 1999.

<http://ookgm.meb.gov.tr/www/ozel-dershaneler/icerik/182> (04.05.2016)

<http://journal.mufad.org/attachments/article/630/10.pdf>

<http://muhasebedenetim.blogspot.com.tr/2012/08/maliyet-hesaplama-sistemleri.html>

<http://www.nigde.edu.tr/Bologna> (04.05.2016)

https://tr.wikipedia.org/wiki/Bologna_S%C3%BCreci (04.05.2016)

İbrahim Yüksel, Hastane ve Sağlık Kuruluşları Yönetimi, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s.73;
<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (02.11.2016)

Karakaya, Mevlüt. **Maliyet Muhasebesi**, Gazi Kitap Evi, Ankara, 2001.

Kartal, Ali ve diğerleri, **Maliyet Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Saray Matbaacılık, Ankara, 2013.

Kaygusuz, Sait Yüksel. **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Sistem-Araçlar-Yöntemler**, Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, 2006.

Kısakürek, M.M ve Pekcan, A. Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2005, 107–125.

Köse, Tunç. Yönetim Muhasebesinde Değişim ve Yönetim Muhasebesi Eğitiminin İncelenmesi, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. IX S.1, Afyon, 2007.

Lazol, İbrahim. **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitap Evi, Bursa, 2002.

Mugan S.C. ve Akman, Bilgi Sistemleri, Teknoloji ve Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkileri, **XIX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Antalya 2000.

Nasuhi, Bursal, Yücel, Ercan. **Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul, 2000.

Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(
04.05.2016)

Recep, Yılmaz. **Tüvasaş İçin Bir Maliyet Modeli Ürün Ağacı Esasına Dayalı Sipariş Maliyetlemesi**, Sakarya Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2003.

Sait Y. Kaygusuz, Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi: Bir Çalışma Sayfası Modellemesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2011.

Sevginer, Sait, Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000.

Sürmeli, Fevzi ve diğerleri, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:532, Eskişehir, 2001.

Taşkın, Fikret. **Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sistem Tasarımı: Sinop Tuğla Fabrikaları Araştırması**, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Uragun, Mehmet. **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Basım Evi, Ankara, 1993.

Uslu, Selçuk. **Maliyet Muhasebesi**, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.

Yereli, Ayşe N. ve diğerleri, Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması, **İSMMMO Mali Çözüm**, 2012.

Yeşil, Tolga. **Yönetim Sistemi Kapsamında Muhasebe Bilgilerinin Yönetim kararlarında Kullanılması**, Yüksek Lisans Tezi Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uşak, 2012.

Yükçü, Süleyman. Maliyet Hesaplama Sistemleri: Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri, Muhasebe Denetim, 2012.

Yükçü, Süleyman. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre: Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Cem Ofset İzmir, 1999.

Yükçü, Süleyman. **Yöneticiler İçin Muhasebe: Yönetim Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, (Yönetim Muhasebesi), s-377.

www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/insaat.pdf

5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu;

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/02/20070214-1.htm>(04.05.2016)



EKLER

Ek 1: 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu Ve Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliğinin Dershanelere İlişkin Esasları

1- 5580 SAYILI ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARI KANUNUNA GÖRE DERSHANE TANIMI

Dershanelerin ya da yasada belirtilen ismiyle özel öğretim kurumlarının işleyişine ait bilgiler 5580 sayılı özel öğretim kurumları kanununda ve özel öğretim kurumları yönetmeliğinde yer almaktadır.

5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununa göre, dershane öğrencileri bir üst okulun veya yüksek öğretime giriş sınavlarına hazırlamak, istedikleri derslerde yetiştirmek ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumlarıdır.¹⁰⁹

2- ÖZEL ÖĞRETİM KURUMLARINA İLİŞKİN TEMEL ESASLAR

2.1. Kurumların Yönetime ve Personeline İlişkin Esaslar

Kurumlarda eğitim-öğretim ve yönetim, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununda ifade edilen Türk Milli Eğitiminin genel amaç ve temel ilkelerine uygun olarak yürütülür.

Kurumlarda uygulanacak öğretim programı ve haftalık ders çizelgesi, resmi kurumlarda uygulanan usul esaslar çerçevesinde belirlenir. Bakanlıkça uygun bulunması durumunda farklı öğretim programları ve haftalık ders çizelgesi de uygulanabilir.

Kurumun veya yönetimleri birleştirilen kurumların bir müdür tarafından yönetilmesi esastır.

Kurumların müdürleri, kurucu/kurucu temsilcisi tarafından; diğer yönetici ve öğretmen, uzman öğretici ve usta öğreticileri ise müdürlerince seçilir ve çalışma izinleri valiliğin iznine sunulur. Valiliğin izni alınmadan müdür ile diğer yönetici, öğretmen, uzman öğretici ve usta öğreticiler işe başlatılamaz.

Gerekli şartları taşıyan yönetici, öğretmen, uzman öğretici ve usta öğreticiler için valilikçe çalışma izni düzenlenir. Çalışma izninin iptali yine valilikçe yapılır.¹¹⁰

¹⁰⁹ <http://ookgm.meb.gov.tr/www/ozel-dershaneler/icerik/182>) (04.05.2016)

¹¹⁰ 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 6;

2.2. Kurum Açma İznine İlişkin Esaslar

Bir kurumda öğretime başlayabilmek için kurum açma izni alınması zorunludur. İzin başvuruları ilgili millî eğitim müdürlüğüne yapılır. Valilikçe yapılan inceleme sonucunda açılması uygun görülen kurumlara kurum açma izni verilir.¹¹¹

Kurum açma izni ile iş yeri açma ve çalışma ruhsatının verilebilmesi için aşağıdaki belgeler istenir;¹¹²

a) Form dilekçe

b) 26/9/2014 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık ve aynı kanunun cinsel dokunulmazlığa karşı suçlar başlıklı ikinci kısmının altıncı bölümünde düzenlenen maddelerde yer alan suçlardan mahkûm edilmemiş olduğuna dair yazılı beyanı.

c) Kurucu tüzel kişi ise kuruluş amaçları içinde özel öğretim kurumu işletmeciliği yapılacağına ilişkin ifadenin de yer aldığı ve tüzel kişinin niteliğine göre Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayımlanmış ana sözleşme, tüzük ya da vakıf senedinin milli eğitim müdürlüğünce onaylı örneği.

d) Kurucu temsilcisinin kurumu açma, kapatma, devir ve benzeri işlemleri yürütme yetkisine sahip olduğuna belirlendiği genel kurul veya yönetim kurulu kararının milli eğitim müdürlüğünce onaylı örneği.

e) Binanın kurum açılacak kat veya katları için ayrı ayrı üç adet 35x50 cm veya A3 ebadında kâğıtlara çizilmiş yerleşim planı ve CD'si

f) Eğitim merkezlerinin uygulayacakları öğretim programının onaylandığı Talim ve Terbiye Kurulu kararının tarih ve sayısı ve Talim ve Terbiye kurulunca onaylanan çerçeve programına/programlarına uygun olarak kurum tarafından en

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/02/20070214-1.htm>(04.05.2016)

¹¹¹ 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 3;

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/02/20070214-1.htm>(04.05.2016)

¹¹² Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 5;

https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

fazla üç birim grubunda hazırlanmış ve Genel Müdürlükçe onaylanmış kurs programı.

g) Resmî benzeri olmayan veya deneme mahiyetinde program uygulayan kurumlar ile Bakanlıkça onaylanarak uygulamaya konulmuş öğretim programı ve haftalık ders çizelgesi bulunmayan kurumlar için; Bakanlıkça onaylanmak üzere üç nüsha öğretim programı taslağı, haftalık ders çizelgesi taslağı ve CD'si.

ğ) Yönetici çalışma izin teklifi ve kurum öğretime başlamadan önce nitelikleri de belirtilen gerekli tüm personele ilişkin çalışma izin tekliflerinin yapılacağına dair kurucunun yazılı beyanı.

h) Kurum binası kurucuya ait ise tapu senedinin millî eğitim müdürlüğünce onaylı örneği; kurum binası kiralık ise binanın tapu senedi örneği ile başvuru tarihi itibarıyla okullarda öğretim süresi kadar, diğer kurumlarda da en az bir yıllık kira sözleşmesinin aslı veya millî eğitim müdürlüğünce onaylı örneği,

ı) Yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya Türk vatandaşlarıyla ortaklık yolu ile açılacak milletlerarası özel öğretim kurumları için ayrıca, 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu çerçevesinde Bakanlar Kurulu izninin sureti.

i) Kurum açılacak binanın sağlam ve dayanıklı olduğuna ilişkin; çevre ve şehircilik il müdürlükleri, yapının proje müellifleri ya da yetkili serbest proje büroları veya üniversitelerin ilgili bölümlerince düzenlenen teknik rapor istenir. Ancak; 6/3/2007 tarihinden sonra Deprem Bölgelerinde Yapılacak Binalar Hakkındaki Yönetmeliğe göre yapı denetim firmaları denetiminde özel öğretim kurumu olarak yapılmış ve yapı inşaat ruhsatı bulunan binalardan sağlam ve dayanıklı olduğuna ilişkin belge istenmez.

j). Kurum açılacak binanın ve çevresinin sağlık yönünden uygun olduğuna ilişkin il veya ilçe ilgili sağlık birimince düzenlenen rapor.

k) Kurum açılacak binada yangına karşı ilgili mevzuatına göre gerekli önlemlerin alındığına ilişkin itfaiye müdürlüğünce düzenlenen rapor.

l) Dönüşüm programına alınan kurumlardan dönüşüm programına alındığına ilişkin Genel Müdürlükçe düzenlenecek Dönüşüm Programı Kabul Formu.

m) Dönüşüm programına alınan ve mevcut binalarında veya farklı binalarda okul açmak amacıyla başvuran kurucular 2018-2019 eğitim öğretim yılı bitimine

kadar okul binalarını Genel Müdürlükçe belirlenerek internet sayfasında yayınlanan standartlara uygun hale getireceğine veya standartlara uygun başka bir binaya nakil yapacağına ilişkin noter onaylı dönüşüm taahhütnamesi.

n) 492 sayılı Harçlar Kanunu gereği ruhsatları harca tâbi kurum açacaklar için harç yatırıldığına dair onaylı belge.

Daha sonra gerçek kişilerde kurucu, tüzel kişilerde kurucu temsilcisi, ikinci fıkrada belirtilen belgeler ile kurum açmak için valilik veya kaymakamlıklara müracaat eder. Müracaat eden kişiye, müracaat tarihinin yazılı olduğu bir alındı belgesi verilir. Kaymakamlıklara yapılan müracaatlara ilişkin dosya, üç iş günü içinde bir üst yazı ile valiliğe gönderilir.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından Kanun kapsamında belirtilen faaliyetlerin Kanuna göre yetkili makamlardan kurum açma izni alınmadan veya her ne ad altında olursa olsun eğitim ve öğretim sunmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin izinsiz yapıldığının tespiti hâlinde söz konusu yerler 10/6/1949 tarihli ve 5442 sayılı idaresi Kanunu hükümleri uyarınca valilikçe kapatılır.

2.3. Kurum Binalarının Özelliklerine İlişkin Esaslar

Kurumların girişinde temiz, düzenli ve kolayca görülebilecek en uygun yerde Atatürk köşesi oluşturulur.¹¹³

Kurum binaları, kuruluşlarına esas olan eğitim ve öğretim hizmetleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, eğitim ve öğretim faaliyetlerinin yapılmadığı zamanlarda ücretli veya ücretsiz, kısa süreli geçici ve Kanun kapsamına girmeyen eğitim içerikli kültürel faaliyetler kaymakamlıktan veya valilikten izin alınarak yapılabilir.¹¹⁴

2.4. Yöneticilerin Nitelikleri

Kurumlara müdür ve müdür yardımcısı olarak atanacaklarda aşağıdaki şartları aranır.¹¹⁵

¹¹³ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 8;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹¹⁴ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 19;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹¹⁵ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği Madde 30;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

a) Milletlerarası kurumlar ile yabancı okullarda görevlendirilecekler hariç Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak.

b) Okullar dışındaki kurumlarda lisans mezunu olmak.

2.5. Kurucu veya Kurucu Temsilcisinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Kurucu veya kurucu temsilcisi; kurumda eğitim ortamının sağlanması, gerekli maddi imkânların hazırlanması, yeterli personelin istihdamı, araç ve gerecin temini, kurum binasının kullanılabilir duruma getirilmesi, eğitim personeli ile diğer usulüne uygun ve zamanında yapılması gibi hususlardan birinci derecede sorumludur.

Müdürlük görevi bulunmayan kurucu veya kurucu temsilcisi, kurumun eğitim ve öğretimine ve bunlarla ilgili yönetim işlerine karışamaz.¹¹⁶

2.6. Kurum Müdür ve Müdür Yardımcısının Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Kurum müdürünün görevleri şunlardır¹¹⁷

a) Programların amacına uygun şekilde yürütülmesi, başarının artırılması, eğitimin kaliteli olarak sürdürülmesi için gerekli önlemleri almak.

b) Kurumun üye olması hâlinde oda, vakıf, dernek, birlik ve benzeri sivil toplum örgütleri ile özel ve resmî kurum ve kuruluşlarda kurumunu temsil etmek.

c) Eğitim personelinin çalışma izni ve çalışma iznini uzatma onay tekliflerini zamanında yapmak. Eğitim-öğretim yılı öncesi gerekli hazırlıkları yapmak, etkinlikleri planlamak, personel arasındaki görev paylaşımını yapmak, ders dışı etkinlikler için gerekli izinleri almak.

d) Yönetim görevini aksatmamak şartıyla alanında olmak üzere isteğe bağlı olarak haftada en fazla 12 saat ders okutmak.

e) Resmî dengi kurumların tabi olduğu yönetmelikler ve özel öğretim kurumlarıyla ilgili mevzuatla verilen diğer görevleri yapmak.

Kurum müdürü kurumun yönetiminden, kurumun amacı doğrultusunda öğrenci veya kursiyerlerin yetiştirilmesinden, eğitim ve öğretim faaliyetleri ile rehberlik hizmetlerinin planlanmasından ve yürütülmesinden kurucu veya kurucu

¹¹⁶ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 31;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹¹⁷ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 32;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

temsilcisine varsa genel müdüre, Bakanlığa ve diğer resmî makamlara karşı sorumludur.

Kurum müdürü aynı zamanda kurucu veya kurucu temsilcisi olduğunda kurumun mali işlerinden de sorumludur.

Kurum müdür yardımcısı, kurum müdürünün vereceği görevleri yapar. Müdürün izinli veya raporlu olduğu sürelerde müdüre vekâlet eder.

2.7. Eğitim Personelinin Görev, Yetki Ve Sorumlulukları

Kurumlarda görevli eğitim personeli, öğrenci veya kursiyerlerin başarısının artırılması ve programlar doğrultusunda en iyi şekilde yetiştirilmeleri için gerekli çalışmaları yürütür ve kurum müdürünün vereceği diğer görevleri yapar.¹¹⁸

2.7.1. Eğitim Personelinin İş Başında Eğitimi

Kurumlar, eğitim personelinin yetiştirmek için gerekli tedbirleri alır. Kurucu ve tüm üyeleri kurumların kurucusu olan oda, dernek, birlik veya vakıflarca da kurumlardaki personele, valiliğe bilgi vererek hizmet içi eğitim faaliyeti düzenlenebilir. Kurumlar, Bakanlıktan izin almış olan özel hizmet içi eğitim merkezlerinden de hizmet satın alabilir.¹¹⁹

2.7.2. Uzman Öğretici ve Usta Öğreticiler

Kurumlarca ihtiyaç duyulan alanlarda, dersin özelliğine göre uzman öğretici ve usta öğretici görevlendirilebilir.¹²⁰ Okullar dışındaki kurumlarda eğitim personeli haftada en fazla 40 saatte kadar ders okutabilir.¹²¹

2.7.3. Kurumlarda Görevlendirileceklerden İstenilecek Belgeler

Çalışma izni düzenlenecek eğitim personelinin;

a) İş sözleşmesi,

b) Bu Yönetmeliğin 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının b Bendinde yer alan suçlardan mahkûm edilmemiş olduğuna dair yazılı beyanı.

¹¹⁸ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 33;

https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹¹⁹ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 36;

https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹²⁰ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği Madde 38;

https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹²¹ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde-26;

https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

c) İlk defa görev alacaklar hariç, hizmet sınıfında daha önce yaptığı görevleri gösterir hizmet belgesi.

Daha önce resmî veya özel öğretim kurumlarında eğitim personeli olarak çalışmış olanlardan en son görev yerinden ayrılışını gösterir belge.

Diploma veya diploma yerine geçen belgenin aslı veya millî eğitim müdürlüğünce onaylı örneği.

2.7.4. Özlük Hakları

Kurumlarda görev yapan eğitim personeli ile diğer personel, Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, sosyal güvenlik ve özlük hakları yönünden, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 4857 sayılı / İş Kanununun hükümlerine tabidir.¹²²

2.7.5. Sözleşme

4857 sayılı İş Kanununun hükümlerine göre kurucu veya kurucu temsilcileri ile eğitim personeli arasındaki İş sözleşmeleri, bu Yönetmeliğin ekinde yer alan sözleşme formu esas alınarak en az bir yıl süreli olmak üzere üç nüsha düzenlenir ve taraflarca imzalanır. Bu sözleşmelerin bir nüshası, çalışma izni düzenlenmek üzere ilgili mercide, bir nüshası kurucu veya kurucu temsilcisinde kalır, diğer; nüshası ise sözleşmeye taraf olan personele verilir. Ancak;

- a) Mazeretleri nedeniyle dönem içerisinde görevlerinden ayrılanların yerine görevlendirilecek eğitim personeli,
- b) Devredilen kurumlarda devredilmeden önce görev yapan eğitim personel
- c) Ders saati ücretli olarak görevlendirilecek eğitim personeli ile bir yıldan daha az süreli de İş sözleşmesi yapılabilir.

Sözleşmelerde, ilgilinin ihtiyari veya mecburi sosyal sigorta bağlantılı yardımlardan faydalanma imkânlarını kısıtlayıcı, tehlikeye düşürücü, mevzuata aykırı düşecek şekilde özlük haklarını zedeleyici hükümler bulunamaz.

Sözleşmenin başlangıç tarihi, çalışma izninin verildiği tarihtir. Bu tarihi takip eden 30 gün içinde de göreve başlama tarihi belirlenebilir.

¹²² Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği Madde-42;
[https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf\(04.05.2016\)](https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016))

Kurumlarda görevlendirilecek diğer personelle yapılacak İş sözleşmeleri, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 4857 sayılı İş Kanununun hükümlerine göre yapılır.¹²³

2.8. Özel Öğretim Kurumlarından Hizmet Alanların Ücretlendirilmesiyle İlişkin Esaslar

2.8.1. Ücretlerin İlanı ve Tahsili

Ücretler aşağıda belirtilen esaslara göre ilan edilir.¹²⁴

a) Kurumların öğrenim ve diğer ücretleri, kurumlarca her yıl tespit edilerek ocak ayından itibaren mayıs ayının sonuna kadar ilan edilir. Bu ilanlarda ders yılı veya ders saati ücretiyle birlikte, peşin veya sürekli ödemeler ve kurumca belirlenecek diğer indirimler belirtilir.

b) Bu yönetmelikte belirtilenlerin dışında öğrenci ve kursiyerlerden bağış ve yardım da dahil olmak üzere hiçbir ad altında ücret alınamaz.

c) Kurumlar, ücretlerini ilan etmeden önce öğrenci ve kursiyerlerden ücret tahsil edemez.

ç) Kurumlar ücret ilanlarını, Millî Eğitim Bakanlığının Bilişim Sistemleri programına işleyerek alınan çıktının bir örneğinin süresi içinde doğrudan bağlı bulundukları millî eğitim müdürlüğüne verir ve belirtilen süre sonuna kadar kurumda velilerin görebilecekleri bir yere asar. Mayıs ayından sonra açılan kurumlar ise bu işlemi kurum açma izni aldıkları tarihten itibaren bir ay içinde yaparlar.

d) Kurumlar ilan ettikleri ücretlerin altında bir ücretle de kayıt yapabilirler ancak, ilan edilen ücretin üzerinde ücret talep edemezler.

Süresi içinde ücret ilanı alanı yapmayan kurumlar, bir önceki yılın ücretini alır.

2.8.2. Ücretlerin Alınma Şekli

Öğrenci ve kursiyer ücretleri, kurumlarda eğitim ücreti kurum adına açılan ve Bakanlığa/valiliğe bildirilen banka hesap numarasına yatırılarak tahsil edilir. Özel öğretim kurumları tarafından öğrenci ve kursiyerden alınan öğrenim ücretleri Milli

¹²³ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği Madde 43;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

¹²⁴ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği Madde 54;
https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016)

Eğitim Bakanlığının Bilişim Sistemlerinde oluşturulan elektronik modüllere işlenir.¹²⁵

2.8.3. Ücretlerin İadesi

Aşağıda belirtilen sebeplerden bir veya birkaçının oluşması hâlinde kurumdan ayrılanlara düzenlenen faturada belirtilen tutar üzerinden ayrılış tarihinden sonraki günlere ve saatlere isabet eden ödenmiş ücretleri iade edilir.

Ücretlerin iade edilebilmesi için;

a) Sağlık raporu olarak öğrenci ve kursiyerin sağlık sebebiyle kurumdan ayrılması,

b) Kurumun kapanması,

c) Dönemin açılmaması,

d) Kurumun eğitim ve öğretim ortamının olumsuz yönde değiştiğinin maarif müfettişleri tarafından tespit edilmesi,

e) Kursiyer veya öğrenci velisinin, öğrenci veya kursiyeri kurumda okutamayacak duruma düştüğünün resmî kurumlarca belgelendirilmesi gerekir.

Yukarıda belirtilen şartların dışında kurumlara yeni kayıt olan öğrenci ve kursiyerlerden; öğrenim ücretini ders saati ücreti olarak belirleyen kurumlarda dönem başlamadan ayrılanlara öğrenim ücretinin yüzde onu dışındaki kısmı iade edilir. Dönem başladıktan sonra ayrılanlara öğrenim ücretinin yüzde onu ile öğrenim gördüğü ders saati sayısına göre hesaplanan miktarın dışındaki kısmı iade edilir.

Öğretime başladıktan sonra ayrılan öğrenci veya kursiyerlerden alınacak ücret kurumun öğrenim ücretinden fazla olamaz.¹²⁶

2.9. Özel Öğretim Kurumlarının Tanıtım Faaliyetlerine İlişkin Esaslar

Kurumlar ve bu kurumlarda görevli personel, Bakanlığın denetimi ve gözetimi altındadır.

Eğitim-öğretim ve yönetim bakımından yapılan denetimlerde, kurumun özel yönetmeliği de dikkate alınır.

¹²⁵ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 55;
[https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf\(04.05.2016\)](https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016))

¹²⁶ Özel Öğretim Kurumları Yönetmeliği, Madde 56;
[https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf\(04.05.2016\)](https://ookgm.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/2015_08/10044119_zel_retm_ynet.pdf(04.05.2016))

Kurumlar, ancak amaçlarına uygun tanıtıcı mahiyette reklâm ve ilân verebilirler. Bu kurumlar reklâm ve ilânlarında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunamazlar ve televizyonda reklâm ve ilân yapamazlar.¹²⁷



¹²⁷ 5580 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, Madde 11;
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/02/20070214-1.htm>(04.05.2016)