

FİNANSMAN VE YÖNETİM MALİYETLERİ MAMUL MALİYETLERİNE KATILMALI MIDIR?

Doç. Dr. Mehmet ÖZKAN*

0. GİRİŞ

Günümüz teşebbüslerinde faaliyetleri etkileyen en önemli unsurlar; maliyet fiyatı ve satış fiyatının belirlenmesi ile sürekli bir ödeme gücüne sahip olunmasıdır. Özellikle mamul/mamullerin satışı, mamul/mamullerin faydasını tüketecek olanların satınalma gücünden daha yüksek olmayan bir fiyatla satışa sunulmasına ve arzulan kaliteyi taşımasına bağlıdır. Mamulun faydasının tüketilmesi ise bedelinin ödenmesiyle olacaktır. Ödemenin peşin, kredili, çek ya da senet karşılığı yapılmasına bağlı olarak bazı giderlerin ortaya çıkması ya da belirli indirimlerin yapılması söz konusu olacak ve satış fiyatı yükselecek ya da azalacaktır. Satış fiyatının bu şekilde belirlenmesi ise yönetimin alacağı kararlara bağlı olarak ortaya çıkacaktır. Ayrıca maliyet fiyatı sağlıklı olmadığı sürece satış fiyatının indirilmesi ya da yükseltilmesi satış hacmini etkileyecek, bu ise teşebbüsün elde edeceği gelirleri ve buna bağlı olarak da ödenecek vergileri, dağıtılacak kâr paylarını azaltacak ya da çoğaltacaktır. Şu halde yönetimin birincil amacı maliyet fiyatını ve maliyet fiyatını oluşturan unsurları gerçekçi ve sağlıklı bir düzen içinde belirlemek ve bağlı olarak satış fiyatını saptamak olacaktır. İkincil amacı ise, kaynakların optimal bileşimde olmasını sağlamak ve süreklilik kazandırmak olacaktır. Bu amaçlara ulaşılması ise klasik maliyet unsurlarının yanısıra finansman ve yönetim giderlerinin mamul maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınmasına bağlıdır.

1. FİNANSMAN ve YÖNETİM MALİYETLERİ

1.0. Finansman Maliyetleri

Son yıllarda ülkemizde teşebbüslerin faaliyetleri sırasında karşılaştıkları en önemli sorun borç kaynak kullanım maliyetinin yükselmesidir. Teşebbüsler, günlük faaliyetlerinin gerektirdiği gereksinimleri giderebilmek, beklenen ödemeleri zamanında yapabilmek, olağan üstü olaylara hazırlıklı bulunmak ve beklenmeyen nakit ödemelerini karşılayabilmek amacı ile nakde gereksinim duymaktadır. Gerek öz kaynaklardan gerekse borç kaynaklardan sağlanan bu fonlar bazı yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir.

İşletmelerde borç kaynaklardan sağlanan kısa, orta ve uzun vadeli fonların

(*) Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

maliyetleri, vadelerine, tutarlarına ve türüne göre değişmektedir. Özellikle iç ticaretin finansmanına yönelik olarak kullanılan borç kaynaklar; satıcı kredileri, banka kredileri, para piyasasından sağlanan kısa vadeli krediler, diğer kısa vadeli kaynaklar (ödenen vergi, resim ve harçlar, ödenecek SSK primleri alınan depozito ve teminatlar)dir.

Satıcı kredilerinde finansman gideri olarak, geç ödemededen dolayı ödenecek bedele eklenen ve vade uzadıkça artan kısalıkça azalan oranlarda hesaplanan vade farkları; söz konusudur. Banka kredilerinde ise kredinin türüne göre; kredi faizi; TCMB fonu gider vergisi, sözleşme giderleri ile diğer giderler (sigorta giderleri, depolama veya saklama giderleri, manipülasyon, rehin ve ekspertiz ücretleri vs.) söz konusudur.

Teşebbüslerin hesap planları incelendiğinde, hesap planında yer verilen başlıca finansman giderleri şunlardır:

- a. Faiz giderleri
 - Bankalara verilen faizler
 - Borçlanma faizleri
 - Tahvilli borçlanma faizleri
 - Vade farkları
- b. Teminat mektubu giderleri
- c. Senet iştirası ve senet iskontosu giderleri
- d. Finansman-Hatır senetleri giderleri

- e. İpotek giderleri
 - f. Menkul kıymet alış giderleri
 - g. Kredi sözleşmesi giderleri ve kredi komisyonları
 - h. Kefalet ve aval komisyonları
 - i. Senet tahsili giderleri
 - j. İskonto ve indirimler
- Diğer

Yukarıda verilen finansman giderlerinin sayısı teşebbüsün faaliyet türüne, büyüklüğüne ve sermaye yapısına göre değişmektedir.

1.1. Yönetim Maliyetleri

Yönetim giderleri, teşebbüslerde genel yönetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan giderler olup ülkemizde genel giderler genel idare giderleri gibi kavramları ifade edilmektedir. Yönetim giderleri, G.Ü.G. ile benzerlikler göstermektedir. Bu benzerlikler sabit ve değişken giderlere bünyesinde yer vermesi, çok sayıda oluşu zaman içerisinde değişiklik göstermesi, hesaplanma güçlükleridir.

Yönetim giderleri; bazı yazarlarca; sabit nitelikli olarak değerlendirilmektedir. Oysa teşebbüsün faaliyet düzeyi ile değişmezlikleri ileri sürülen yönetim giderlerinin bir kısmı sabit (vergi, amortisman, kira, sigorta vs.) bir kısmı ise değişken (aylıklar, PTT, büro malzemesi ve kırtasiye gideri vs.) dir.

Yönetim giderlerinin başlıcaları şunlardır:

- a. Yönetici aylık ve ücret giderleri
 - b. Büro malzemesi ve kırtasiye giderleri
 - c. Teşhis ve tanıtma giderleri
 - d. PTT ve haberleşme giderleri
 - e. Yolluk ve seyahat giderleri
 - f. Mahkeme, noter, harç ve takip giderleri
 - g. Avukatlık ve danışmanlık ücretleri
 - h. Aidat ve katılım giderleri
 - i. Vergi, resim ve harç giderleri
 - j. Yönetim ve genel kurul giderleri
 - k. Kira giderleri
 - l. Amortisman giderleri
 - m. Sosyal yardımlar ve benzeri ödemeler giderleri
 - n. Elektrik, su ve ısınma giderleri
 - o. Sigorta giderleri
- Diğer

Yönetim giderleri mamul maliyetleri ile ilgisi bakımından indirekt maliyet unsurudur. Teşebbüste uygulanan maliyetleme sistemi ile değişmekte ve buna bağlı olarak mamul maliyetlerine dahil edilmesi zaman zaman olanaksızlaşmaktadır. Ancak günümüz teşebbüslerinde finansman giderlerinde olduğu gibi teşebbüs faaliyetleri üzerinde önemli

ölçüde etkili oldukları için değişik bir yere sahiptir.

2. FINANSMAN VE YÖNETİM MALİYETLERİNİN MAMUL ÜRETİM MALİYETLERİYLE İLİŞKİSİ

İşletmelerde maliyet hesaplamalarında, maliyetler çok değişik açılardan sınıflandırılabilmekte olup en çok kullanılanı dönemsellik ilkesine bağlı olarak üretim maliyetleri - dönem maliyetleri ayrımıdır. Ancak bu ayırım daha çok endüstri işletmeleri açısından önem taşır. Zira ticaret işletmelerinde satış-ticari maliyeti, hizmet işletmelerinde ise hizmet maliyeti söz konusudur. Üretim işletmelerinde ise alış, üretim ve satış maliyeti söz konusudur.

Satılan malın maliyetinin hesaplanmasında endüstri-üretim işletmelerinden farklıdır. Bir diğer ifadeyle ticaret-hizmet ve üretim işletmelerinde gelir tablosunun düzenlenmesi açısından farklılık olup dönemin K/Z'da etkilenmektedir. Genelde gelir tablosu :

SATIŞLAR	xxxxxx.-	
SMM	xxxx.-	
BRÜT SATIŞ KÂRI	xxxxx.-	
DÖNEM GİDERLERİ		xxx.-
DÖNEM SATIŞ KÂRI		xxxx.-

biçiminde düzenlendiğinde endüstri-üretim işletmelerinde; SMM, Direkt madde giderleri, Direkt işçilik giderleri, Genel üretim giderleri, DBMYST, DBMST kalemlerinden oluşurken ticaret işletmelerinde sa-

dece satışa konu olan malların alınması satılması, D.B. ve D.S. stok tutarlarında, hizmet işletmelerinde ise; hizmet üretim maliyeti ve hizmet satış maliyetinden oluşmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada finansman ve yönetim maliyetlerinin, maliyetlerle ilgilendirilmesinde endüstri-üretim işletmeler daha çok dikkate alınacaktır.

2.0. Yasalar Açısından Finansman ve Yönetim Maliyetlerinin Mamul-Üretim Maliyetleriyle İlişkisi

Vergi matrahlarının düzenlenmesi açısından bir diğer ifade ile vergi alacağının hesaplanması açısından GVK ve KVK'nda bazı hükümler yer almakta olup bu hükümler matrahtan indirilecek ve indirilemeyecek giderler açısından düzenlenmiştir. Oysa VUK'nun 262 ve 275. maddelerinde maliyet bedeli ve imal edilen emtiada maliyet bedelinin nasıl belirleneceği hükme bağlanmıştır. Öte yandan son yapılan düzenlemelerle finansman maliyetlerinin gider yazılabilme şartı kullanılan stok değerlendirme yöntemine göre hükme bağlanmıştır(*).

VUK'un 262. maddeye göre; "Maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder."

VUK'nun 275. maddeye göre ise; "imal edilen emtianın (tam ve yarı

mamuller) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder :

1. Mamulun vücuda getirilmesinde sarfolunan yatidai ve hammaddelerin bedeli,
2. Mamule isabet eden işçilik,
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, (bu hisselerin mamulun maliyetine katılması ihtiyaridir.
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli"

Bu maddeler incelendiğinde daha çok maliyet bedeli (satın alınan ve imal edilen malların) tanımlanmakta 275. madde de ise genel idare giderlerinde mamul maliyetlerine pay verilmesi mükelleflerin isteğine bırakılmaktadır. Ancak genel idare giderlerinin hangi maliyet unsurlarından oluştuğu açıklanmamış olup finansman maliyetleri hiç ele alınmamıştır. Bu durum tartışma ortamı yaratmakta olup bu hususta ileri sürülen bir görüşe göre; Finansman maliyetlerinin Genel idare giderleri - Yönetim maliyetleri içinde yer almasının doğru olacağı vurgulanmaktadır. Bir diğer ifade ile Finansman maliyeti Yönetim maliyeti ayrımı yapılmayarak bu nitelikteki tüm maliyet öğeleri Genel idare giderleri adı altında toplanmıştır. İleri

(*) Bu hususta KVK'nun 55. no'lu tebliğinde düzenlemeler yapılmıştır.

sürülen bir diğer görüşte ise Finansman maliyetleri Genel idare giderleri içinde yer almamalı ayrı bir maliyet unsuru olarak K/Z'in hesaplanmasında (dönem gideri olarak) dikkate alınmalıdır. Şöyleki sabit varlıkların satın alınması esnasında ortaya çıkan finansman maliyetleri sabit varlığın işletme aktifinde dahil oluncaya kadar geçen süre için sabit varlık maliyetine, daha sonraki dönemler için ise K/Z'a ya da maliyet hesaplarına aktarılmaktadır. Burada VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümleri sabit varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği prensibi etkindir.

GVK ve KVK açısından ise mamul-üretim maliyetlerinin hesaplanmasında herhangi bir sorun söz konusu olmayıp mükellefler dilediklerinde finansman ve yönetim maliyetlerini dikkate almakta ve pay verebilmektedir. Bu çalışmada daha çok işletmecilik açısından inceleme amaçlandığı için yasalar açısından yukarıdaki hususların dışında bilgi verilmemesi tercih edilmiştir.

2.1. İşletmecilik Açısından Finansman ve Yönetim Maliyetlerinin Mamul-Üretim Maliyetleriyle İlişkisi

İşletmelerde, kârın elde edilmesi ve artırılarak korunması finansal yapının korunması ve geliştirilmesi, artan rekabet koşullarına uyum vs.nin yanısıra özellikle maliyetlerin doğru ve sağlıklı bir düzen içinde hesaplanması, izlenmesi ve kontrolü ve minimum düzeye indirilmesi ve bağlı

olarakta kârın maksimum düzeye çıkartılması temel amaçlardır. Bunun için ise incelikli iyi bir maliyet hesaplama düzeniyle, organizasyonuna gereksinim duyulmaktadır. Bunun yanı sıra maliyetlerin mamullerle ilişkilendirilme kriterlerinin belirlenmesi, hesaplama dönemleri, hesaplama yöntemleri ve hesaplamada kullanılan rakamlarda önem taşımaktadır.

Maliyetlerin üretim maliyetleri dönem maliyetleri ayrımı dönemsellik ülkesinin bir gereği olduğu kadar, maliyetlerin üretim yapılıp yapılmamasına göre ayrımlanmasında bir sonucudur. Çünkü dönemsellik ilkesinin anlamı ile üretim maliyeti-dönem maliyeti ayrımının anlamı farklıdır. Burada esas amaç; maliyet bilgilerinin sunulma yerleri (kimlere maliyet bilgileri sunulacak), hesaplama zamanı (ne zaman hesaplanma yapılmalıdır)'nın belirlenmesidir. Bir diğer ifade ile Ne?, Nerede?, Nasıl?, Niçin?, Ne zaman? Maliyet hesaplaması yapılacak ve nerede? Nasıl kullanılacaktır? sorularına yanıt aranmaktadır.

2.1.0. Finansman Maliyetlerinin Mamul-Üretim Maliyetleriyle İlişkisi

Finansman maliyetleri, işletmelerin son günlerde karıştırdıkları yabancı kaynak finansmanının kullanım maliyetleri olarak ortaya çıkmakta vade ve bütünlüklerine göre de değişmektedir. Sertleşen rekabet karşısında, iş-

letmenin tasarruf ve yatırımlarının sınırladığı durumlarda finansman gereksinimi üretimden daha büyük hızla büyür ve nakit talepleri de yükselir. Buna bağlı olarak finansman gereksinimi doğar ve borçlanmalar-borç kaynaklara yönelmeler başlar. Bunun sonucu ise finansman giderleri çeşitli isimlerle ortaya çıkar.

İşletmeler finansman gereksinimleri aşağıda verilen kaynaklardan sağlayabilirler ve ortaya çıkan finansal maliyetler şunlar olabilir :

doğrudan maliyet ögesi olarak mamul-üretim maliyetleriyle ilgilendirilmesi,

bb. Finansman maliyetlerinin endirekt-dolaylı olarak mamul-üretim maliyetleriyle ilgilendirilmesi.

Birinci seçenekte finansman maliyetlerinin üretim faaliyetleri ya da üretim fonksiyonu ile ilgisinin hiç olmaması söz konusu olup dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Bu durumda finansman maliyetleri genel yönetim fonksiyonuna bağlı olarak oluşacak ve aynı zamanda şu anda

<u>Finansman Türü</u>	<u>Finansman Maliyeti</u>
• Satıcı kredileri	- Vade farkları
• Banka kredileri	- Faiz + komisyon + kredi türüne göre ortaya çıkan giderler
• Müşteri avansları	- Mal satış indirimleri
• Menkul kıymet ihracı	- Faiz+ihraç giderleri+ihraç primleri
• Vadelendirilmiş vergi	- Gecikme faizi + fonlar
• Yurt dışı krediler	- Faiz + komisyon + kredinin türüne göre ortaya çıkan giderleri + KDV tutarı
• Diğer	- Diğer

Oluşum biçimi ne olursa olsun finansman maliyetlerinin mamul-üretim maliyetleriyle ilgisinin kurulmasında iki seçenek söz konusudur.

a- Finansman maliyetlerinin üretim-mamul maliyetleriyle ilgilendirilmeksizin doğrudan K/Z'a atılması,

b- Finansman maliyetlerinin üretim-mamul maliyetleriyle ilgilendirilmesi.

ba. Finansman maliyetlerinin

sahip olunan para ile gelecekte elde edilecek paranın değiştirilmesi maliyeti olup tümüyle yönetimin tasarrufundadır.

Kullanılan finansmanın üretim ya da üretim araçlarının finansmanı için tüketilmesi durumunda ise oluşan finansman maliyetleri mamul-üretim maliyetleri ile ilgilendirilecektir. Burada kanaatimizce piyasalardaki sermaye ve finansman sıkıntısının ve öneminin yeri artık iyice anlaşılmış olup 4. maliyet ögesi olarak mamul-üretim maliyetlerinde dikkate alın-

ması uygun olacaktır. Çünkü maliyet hesaplamalarında üç tür kavram karışımıza çıkacaktır.

- Görünen Maliyet
- Gerçek Maliyet
- Olması Gereken-İdeal Maliyet

Amaç gerçek maliyetleri belirlemek olduğu için finansman maliyetleride dikkate alınmalıdır. Görünen maliyetin gerçeği tümüyle yansıtmaması, ideal maliyetlere ise tam rekabet piyasasında ulaşılması mümkün olduğu için en gerçekçi yaklaşım gerçek maliyetlerin belirlenmesidir. Bu nedenle finansman maliyetlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak üretim-mamul maliyetlerinin hesaplanmasında dikkate alınması gerekir.

2.1.1. Yönetim Maliyetlerinin Mamul-Üretim Maliyetleriyle İlişkisi

Yönetim maliyetleri genel yönetim fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan bir diğer ifade ile günlük yönetsel faaliyetler sonrası oluşan maliyetlerdir. Satış satınalma, üretim, finansman vb. fonksiyonları etkilemekte olup bu fonksiyonların maliyetlendirilmesinde dikkate alınmalıdır. Bu gider yerlerinin işletme fonksiyonlarına göre bölümlendirilerek bölüm-gider yerlerinin maliyetlerinin izlenmesi ve kontrolü açısından da gereklidir. Bunun yanı sıra yönetimi olmayan hiçbir işletme, kurum ya da teşebbüs söz konusu olamayacağı için yönetim ma-

liyetlerinin diğer bölüm maliyetlerinin gerek bölümlerle-maliyet merkezleriyle gerekse üretilen maddelerle ilgisi daha kolay kurulabilmekte olup bu hususta kanun koyucu da mükellefleri serbest bırakmıştır. Çünkü stoklar hem satınalma ve üretim hem de satış ve depo faaliyetlerini çok yakından ilgilendirmekte ve yönetim kararları ile belirlenmektedir.

2.2. FİNANSMAN VE YÖNETİM MALİYETLERİNİN MAMUL MALİYETLERİNE AKTARILMASI

Finansman ve yönetim maliyetlerinin mamul-üretim maliyetlerine yüklenmesinde;

a- Finansman ve yönetim maliyetlerinin birlikte, genel idare gideri olarak (yönetim maliyeti içinde) mamul-üretim maliyetlerine yükleme,

b- Finansman ve yönetim maliyetlerinin ayrı ayrı birer maliyet ögesi olarak doğrudan mamul-üretim maliyetlerine yükleme,

c- Finansman ve yönetim maliyetlerine ayrı ayrı birer maliyet ögesi olarak genel üretim giderleri ile birlikte mamul-üretim maliyetlerine yükleme,

d- Finansman ve yönetim maliyetlerinin işletmeye bağlanan sermaye tutarı (ve kullanım kararları) ile orantılı olarak işletmenin maliyet-gider merkezleri arasında dağıtımı, seçenekleri söz konusudur.

Birinci seçenekte finansman ve

yönetim maliyetleri ayırım yapılmaksızın tek bir maliyet ögesi olarak ele alınmakta bir diğer ifade ile yönetim maliyetlerini oluşturan bir maliyet ögesi olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu değerlendirme hesapsal yönden belki bazı yarar ve kolaylıkları sağlamakla birlikte beraberinde büyük bir sakıncayı da getirmektedir. Günümüzde borç-yabancı kaynaklı çalışan hiçbir işletme kalmamıştır. Özellikle ortak ve sahiplerin koydukları sermaye de tüzel kişilik ilkesi gereği yabancı sermaye olarak nitelendirildiğinde finansman maliyetlerinin 4. maliyet unsuru olarak mamul-üretim maliyetlerine doğrudan ya da dolaylı olarak yüklenmesi gerekir. Zaten yönetim maliyetleri ile finansman maliyetleri yapı olarak da farklıdır. Şöyle ki finansman maliyetleri, kullanılan borç-yabancı kaynağa bağlı olarak oluştuğu için sağlanan borç kaynaklar;

- Finansmanın tedarik edildiği kaynaklar ve kullanım yerleri,

- Finansmanın kullanım süresi ve büyüklüğü,

- İşletme yönetim politikası,

sonucu belirlenecek ve finansman giderleri ortaya çıkacaktır. Şu halde finansman ve yönetim faaliyetleri ayrı birer maliyet unsuru olarak ele alınmalıdır. Bu hususta ikinci seçenek daha doğru ve geçerli sonuçlar verecektir.

Üçüncü seçenekte ise finansman

ve yönetim maliyetlerinin mamul-üretim maliyetleri ile ilişkisi endirekt olarak kabul edilerek genel üretim giderleri içinde yer verilmesi de belki geçici bir çözüm olabilir ancak yetersizdir. Çünkü genel üretim giderleri çok sayıda maliyet ögesini bünyesinde taşımakta bu öğelerin belirlenmesinde çok değişik sorunlar yaşanmakta olup finansman ve yönetim maliyetlerinin genel üretim giderleri içine alınması bu sorunları daha da arttıracaktır. Aynı zamanda bu maliyetler işletmede daha önce de açıklandığı üzere bir çok bölüm faaliyetini etkilemesi nedeniyle maliyet kontrolü ve analizi yeterince sağlıklı bir biçimde yapılamayacaktır.

Dördüncü seçenekte ise daha gerçekçi bir yaklaşım söz konusu olup maliyet merkezleri düzeyinde kontrole uygun bir biçimde dağıtım yapılmaktadır. Çünkü maliyet kontrolü;

- Maliyet türleri,

- Maliyet merkezleri,

- Maliyet taşıyıcıları,

düzeyinde yapılabilmekte olup, maliyet hesaplamalarından beklenen amaçlara da ulaşılabilecektir. Şu halde öncelikle sorun finansman maliyetleri ve yönetim maliyetlerinin;

- Aynı birer üretim-mamul maliyeti unsuru olup olmadığı ve buna bağlı olarakta

- Nasıl yükleme yapılacağı-maliyetlere nasıl aktarılacağı,

önem taşımaktadır.

3. SONUÇ

Ülkemiz uygulamalarında herşeyi ile sağlıklı bir düzen içinde maliyet hesaplaması yapan işletme sayısı çok azdır. Genellikle mamul-üretim maliyetleri hesaplanırken bazı işletmeler dışında faaliyet dönemleri sonunda K/Z'ın belirlenmesine ya da ödenecek vergi tutarının saptanmasına yönelik hesaplamalar yapılmaktadır. Buna bağlı olarak finansman ve yönetim maliyetleri mamul-üretim maliyetleriyle ilgilendirilmeksizin doğrudan K/Z'a atılmaktadır. Ancak finansman maliyetlerini mamul-üretim maliyetlerine aktaran işletme sayısı artmaktadır.

Yasalarımızda finansman ve yönetim maliyetlerinin mamul-üretim maliyetlerine katılıp katılmayacağı serbest bırakılmıştır. Bu nedenle herşeyi kapsayan sağlıklı bir maliyet hesaplamasında bu maliyetlerin dikkate alınması gerekir. Çünkü yönetim maliyetleri işletmenin tüm birimlerini ilgilendiren genel nitelik taşıyan maliyetlerdir. Her işletmede satınalma, üretim, satış, yönetim, finansman birimleri mevcut olup yönetim maliyetlerinin sadece K/Z'a atılması dönemin sonuçlarına yüklenmesi bu maliyetlerin satış biriminin sorumluluğunda olduğu anlamı taşır. Aslında yönetim birimi tüm işletme birimleri için söz konusudur. Bu nedenle yönetim maliyetlerinin işletme birimleri arasında kabul edilebilir bir dağıtım anahtarı aracılığıyla dağıtılması uygun olur.

Finansman maliyetlerinin doğrudan K/Z'a atılması hatalıdır. Bu maliyetlerinde yönetim maliyetleri gibi işletme birimleri arasında dağıtımı daha uygundur. Ancak burada esas önemli husus bu maliyetlerin mamul-üretim maliyetlerine nasıl ve hangi anda aktarılacağıdır. İster doğrudan ister bölümler aracılığıyla bu maliyetleri üretim-mamul maliyetlerine aktarılmasında işletme verimliliğinin belirlenmesi etkinlik ve üretkenliğin ölçülmesi önem arz etmektedir. Aynı zamanda finansman maliyetlerinde; finansmanın vadesi, tutarı, türü ve kaynağına bağlı olarak verimlilik ve üretkenliği etkilemekte, yönetim maliyetlerinde ise yönetimin kararları uygulama alanları ve süresi, bu kararlarla bağlı olarak oluşacak maliyetler etkinlik ve üretkenliği etkilemektedir.

Şu halde günümüz işletme faaliyetlerinin yoğunluğu, çeşitliliği, karşılaşılan ticari ve ekonomik sorunlar ve özellikle mamul-üretim maliyeti fiyatı ve satış fiyatının belirlenmesinde finansman ve yönetim maliyetlerinin dikkate alınması mamul-üretim maliyetlerine mutlaka pay verilmesi daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

4. KAYNAKÇA

- Altuğ, O. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999.
- Bursal, N- Yücel, E. : Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1994.

- Hacırüstemoğlu, R. - Sevgener, S. : Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1998.
- Büyükmirza, K. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 1995.
- Bursal, N. : Muhasebe - Maliyet - Finansal Kontrol Konular, İstanbul, 1976.
- Öcal, F. : Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1979.
- Peker, A. : Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1983.
- Akgür, Ö. : Finansal Yönetim, İstanbul, 1998.
- Özkan, M. : Endüstri İşletmelerinde Finansman Giderlerinin Saptanması ve Mamül Maliyetlerinin Yüklenmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1995.
- Vergi Usul Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Gelir Vergisi Kanunu