

150'507 ?

67

**İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI
AMACIYLA
MALİYET ANALİZLERİ
VE BİR UYGULAMA**

**Musa Kazım YENİ
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir-1999**

**İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI
AMACIYLA
MALİYET ANALİZLERİ
VE BİR UYGULAMA**

Musa Kazım YENİ
(Yüksek Lisans Tezi)

İşletme Anabilim Dalı /

Danışman: Yrd.Doç.Dr.Erdin GÜNDÜZ

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ocak-1999**

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI AMACIYLA MALİYET ANALİZLERİ VE BİR UYGULAMA

Musa Kazım YENİ
İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Danışman:Yrd.Doç.Dr. Erdin GÜNDÜZ

Fiyat, herhangi bir mamul karşılığında, satıcı tarafından istenen ya da alıcı tarafından ödenmesi gereken para anlamındadır.

Mamul fiyatının belirlenmesinde rakip işletmelerin fiyatları, işletmenin fiyatlama hedefleri, mamulün kalitesi, tüketicinin yapısı ve talebi, mamulün sunulacağı pazarın yapısı göz önünde tutulmalıdır.

Fiyatlama kararlarında, fiyatlar saptanırken hangi mamuller için hangi fiyatlandırma yönteminin kullanılacağı saptanır. Bu yöntemler maliyete dayalı fiyatlama, rekabete dayalı fiyatlama ve talebe dayalı fiyatlamadır.

Maliyete dayalı fiyatlamada, üretilen mamullerin birim maliyetinin üzerine belli oranda bir kar eklenir. Talebe dayalı fiyatlamada, mamule olan talep göz önünde tutulur. Mamul çok talep ediliyorsa yüksek fiyat belirlenir. Rekabete dayalı fiyatlamada ise fiyat,rakip işletmelerin aynı mamule koydukları fiyat göz önünde tutularak belirlenir.

Fiyat politikası, fiyatlama kararları alınırken göz önüne alınan düşüncelerdir. İşletmeler, ürettikleri mamullere uygulayacakları fiyatları belirledikten sonra,

mamullerin pazarlanmasıyla ilgili ortaya çıkabilecek koşullara göre, hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için çeşitli politikalar geliştirir.

İşletmede, fiyatlama yöntemleri ve politikaları, pazarda uygulanacak son fiyatın seçilmesini yönlendirir. İşletme yöneticileri bu doğrultuda yapısal kararlar alır. Yöntem ve politikaların belirlenebilmesi için, fiyatlama hedeflerinin oluşturulması, hedef Pazar konusunda yeterli bilgi edinilmesi, talep, fiyat esnekliğinin, maliyetlerin ve rekabet koşullarının kararlaştırılması gerekir.

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakarlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir. Maliyeti oluşturan unsurlar; hammadde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri ve genel üretim maliyetleridir.

İşletmelerde, birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için uygulanacak sistem, mamullerin cinsine, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine bağlıdır.

İşletmelerde uygun fiyatın belirlenmesi maliyetlere ve maliyetlerin etkin bir biçimde kontrolüne bağlıdır. Bu amaçla yapılan maliyet analizleri, yönetim muhasebesinin bir işlevi olarak işletmelerde fiyatlama kararlarında etkin bir rol oynar.

ABSTRACT

Price is the amount for a given product that the vendor wants or must be paid by the customer.

In determining the product price, the competitors' prices, the company's pricing objectives, the quality of the product, customer's structure and demand and the product's market structure must be considered.

In pricing decisions, while determining the prices of each product, the pricing method must be determined. These methods are cost based pricing, competition based pricing and demand based pricing.

In cost based pricing, a definite ratio of profit is added on the product's unit cost. In demand based pricing the demand of product must be kept in view. In competition based pricing, the price is determined upon the product of competitors' price.

Pricing policy are the thoughts that we should bear in mind while making pricing decisions. After determining the prices, organizations form some policies to reach objectives about product's marketing problems.

The pricing methods and policies directs choosing the last price that a company will use in the market. For this reason, the managers make structural decisions. For determining the methods and policies, managers must set pricing objectives, must have adequate information about the market, must decide about demand and price flexibility and cost competition conditions.

Cost is the resources sacrificed or foregone to achieve a specific objective. Material costs, labor costs and overhead expenses are the elements that form cost.

The system for calculating the unit costs is due to product's category, the size and structure of the organization and production technique.

The determination of suitable price is due to costs and effective control of costs. For this reason, cost analysis play an important role in pricing decisions as management accounting's function.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Erdin GÜNDÜZ
Üye : Prof.Dr.Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU
Üye : Prof.Dr.Yılmaz BENLİGİRAY

Musa Kazım YENİ'nin "İşletmelerde Fiyatlama Kararları Amacıyla Maliyet Analizleri ve Bir Uygulama" başlıklı tezi **28 Ocak 1999** tarihinde, yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İÇİNDEKİLER

| | |
|------------------------------------|------|
| ÖZ | III |
| ABSTRACT | V |
| DEĞERLENDİRME KURULU ÜYELERİ | VII |
| ÖZGEÇMİŞ | VIII |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | XII |
| TABLolar LİSTESİ | XIII |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI

| | |
|---|----|
| A. FİYAT KAVRAMI | 2 |
| 1. Gerçek Fiyat | 3 |
| 2. Kuramsal Fiyat | 4 |
| B. FİYATIN ÖNEMİ | 4 |
| C. FİYATLAMA KARARLARINDA GÖZÖNÜNDE TUTULACAK ETKENLER | 5 |
| 1. Maliyetler | 5 |
| 1.1. Alıcıların Maliyeti | 5 |
| 1.2. Rakiplerin Maliyeti ve Fiyatı | 5 |
| 1.3. Üreticilerin Maliyeti ve Fiyatı | 6 |
| 2. Fiyatlama Hedefleri | 7 |
| 2.1. Kar | 7 |
| 2.2. Pazar Payı | 7 |
| 2.3. Fiyat Öncüsünü İzleme | 8 |
| 2.4. Öteki Hedefler | 8 |
| 3. İşletmenin Dağıtım Kanalındaki Yeri | 9 |
| 4. Mamulün Niteliği | 10 |
| 5. Sanayi Dalının Yapısı | 10 |
| 5.1. Tam Rekabet | 11 |
| 5.2. Tekel | 11 |
| 5.3. Oligopol | 12 |
| 5.4. Tekelci Rekabet | 13 |
| 6. Arz ve Talep | 13 |
| 7. Tüketici Davranışları | 15 |
| 8. Yasal Düzenlemeler | 15 |
| D. FİYATLANDIRMA SİSTEMLERİ | 17 |
| 1. Maliyete Dayalı (Maliyet Artı) Fiyatlandırma Sistemi | 17 |
| 1.1. Üreticiler Yönünden Uygulaması | 21 |
| 1.1.1. Yalınlaştırılmış Sistem | 21 |
| 1.1.2. Ortalama Maliyet Giderlerine Dayanan Sistem | 21 |
| 1.1.3. Belirli Bir Kar Hedefi Güden Sistem | 22 |
| 1.2. Toptancılar ve Perakendeciler Yönünden Uygulaması | 22 |

| | |
|--|----|
| 2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma Sistemi..... | 23 |
| 3. Rekabete Dayalı Fiyatlama..... | 24 |
| E. FİYATLANDIRMA POLİTİKALARI..... | 25 |
| 1. Fiyat Politikaları Yönünden Mamulün Önemi..... | 25 |
| 2. Fiyat Politikalarında Temel Amaçlar..... | 27 |
| 3. Başlıca Fiyat Politikaları..... | 27 |
| F. FİYATLAMA SÜRECİ..... | 32 |
| 1. Fiyatlama Hedefinin Belirlenmesi..... | 33 |
| 2. Hedef Pazarın Değerlendirilmesi..... | 33 |
| 3. Talebin Ölçüsünün Kestirilmesi ve Esnekliğin İncelenmesi..... | 33 |
| 4. Fiyat, Talep, Maliyet ve Kar İlişkisinin İncelenmesi..... | 34 |
| 4.1. Başabaş İnceleme..... | 35 |
| 4.2. Marjinal İnceleme..... | 38 |
| 5. Rakiplerin Fiyatlarının İncelenmesi..... | 40 |
| 6. Fiyat Politikasını Seçme..... | 41 |
| 7. Fiyatın Hesaplanması..... | 42 |
| 8. Fiyatın Kararlaştırılması..... | 42 |

İKİNCİ BÖLÜM MALİYET KAVRAMLARI

| | |
|---|----|
| A. MALİYET, GİDER ve HARCAMA KAVRAMLARI..... | 44 |
| B. HAMMADDE ve MALZEME MALİYETLERİ..... | 47 |
| 1. Direkt İlk Madde ve Malzeme..... | 47 |
| 2. Endirekt Hammadde ve Malzeme..... | 48 |
| C. İŞÇİLİK MALİYETLERİ..... | 49 |
| 1. Direkt İşçilik Maliyetleri..... | 50 |
| 2. Endirekt İşçilik Maliyetleri..... | 50 |
| D. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ..... | 50 |
| E. FAALİYET HACMİNE GÖRE MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI..... | 53 |
| 1. Değişken Maliyetler..... | 54 |
| 2. Sabit Maliyetler..... | 56 |
| 3. Yarı Sabit ve Yarı Değişken Maliyetler..... | 59 |
| F. MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİ..... | 61 |
| 1. Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri..... | 61 |
| 1.1. Sipariş Maliyet Sistemi..... | 62 |
| 1.2. Safha Maliyet Sistemi..... | 64 |
| 4. Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri..... | 65 |
| 2.1. Fiili Maliyet Sistemi..... | 65 |
| 2.2. Standart Maliyet Sistemi..... | 66 |
| 3. Üretim Unsurları Bakımından Maliyet Sistemleri..... | 66 |
| 3.1. Tam Maliyet Sistemi..... | 67 |
| 3.2. Kısmi Maliyet Sistemi..... | 67 |
| 4. Maliyet Sistemlerinde Yeni Yaklaşımlar..... | 67 |
| 4.1. Toplam Kalite Maliyetleri..... | 68 |
| 4.2. Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi..... | 71 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MALİYET ANALİZLERİ

| | |
|---|-----|
| A. İŞLETME KARARLARI ve MALİYET ANALİZLERİ..... | 73 |
| 1. Makine Değişimi..... | 73 |
| 2. Özel Bir Siparişin Kabulü ya da Reddi..... | 77 |
| 3. Sınırlı Kaynakların Etkin Kullanımı..... | 80 |
| 4. İşletme İçinde Üretme ya da Dışardan Satınalma Kararı..... | 82 |
| 5. Ek Üretim Yapıp Yapmama Kararı..... | 83 |
| B. MALİYET HACİM KAR ANALİZLERİ ve FİYATLAMA KARARLARINA ETKİLERİ..... | 86 |
| 1. Kar Planlaması ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri..... | 86 |
| 2. Başabaş Analizleri ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri..... | 89 |
| 3. Satış Fiyatındaki Değişmelerin Analizi..... | 93 |
| 4. Birim Değişken Maliyetteki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri..... | 96 |
| 5. Toplam Sabit Maliyetteki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri..... | 98 |
| 6. Satış Miktarındaki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri..... | 99 |
| C. STOK DEĞERLEME YÖNTEMLERİNE GÖRE MALİYET ANALİZLERİ..... | 100 |
| D. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARININ MALİYETE ETKİSİ..... | 102 |
| E. KULLANILAN MALİYET SİSTEMİNE GÖRE MALİYET ANALİZLERİ..... | 104 |
| F. MALİYETLER ve MAMUL FİYATLARI ARASINDAKİ İLİŞKİLER..... | 107 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
**İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI AMACIYLA MALİYET
ANALİZLERİ UYGULAMASI**

| | |
|---|-----|
| UYGULAMA..... | 109 |
| UŞAK SERAMİK A.Ş.'de UYGULAMANIN DEĞERLEMESİ ve ÖNERİLER..... | 118 |
| SONUÇ..... | 120 |
| KAYNAKÇA..... | 122 |
| EKLER..... | 124 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1. Başabaş Noktası Grafiği
- Şekil 2. Farklı Maliyet ve Satış Fiyatlarında Değişik Başabaş Noktaları Grafiği
- Şekil 3. Marjinal Maliyet ve Marjinal Gelir Grafiği
- Şekil 4. Değişken Maliyetler Grafiği
- Şekil 5. Azalan Değişken Maliyetler Grafiği
- Şekil 6. Artan Değişken Maliyetler Grafiği
- Şekil 7. Sabit Maliyetler Grafiği
- Şekil 8. Üretim Hacmine Bağlı Değişen Sabit Maliyetler Grafiği
- Şekil 9. Belirli Bir Dönem İçin Sabit Kalan Maliyetler Grafiği
- Şekil 10. Yarı Değişken Maliyetler Grafiği
- Şekil 11. Birleşik Maliyetlerde Ayrılma Noktası
- Şekil 12. Başabaş Noktası Grafiği

TABLULAR LİSTESİ

- Tablo 1. Farklı Maliyet ve Satış Fiyatlarında Değişik Başabaş Noktaları
- Tablo 2. Farklı Fiyat ve Taleplerde Değişen Başabaş Noktaları ve Karlar
- Tablo 3. Marjinal Gelir Tablosu
- Tablo 4. Sipariş Maliyet Sistemi Üretim Maliyeti Tablosu
- Tablo 5. Makina Değişimi
- Tablo 6. Planlanan Gelir Tablosu
- Tablo 7. Özel Bir Siparişin Kabulü ya da Reddi
- Tablo 8. Sınırlı Kaynakların Etkin Kullanımı
- Tablo 9. Maliyet Raporu
- Tablo 10. İşletme İçinde Üretme ya da Dışardan Satınalma Kararı
- Tablo 11. Ek Üretim Yapıp Yapmama Kararı
- Tablo 12. Kar Planlaması
- Tablo 13. Satış Fiyatındaki Değişmelerin Analizi
- Tablo 14. Birim Değişken Maliyetteki Değişmeler
- Tablo 15. Toplam Sabit Maliyetteki Değişmeler
- Tablo 16. Satış Miktarındaki Değişmeler
- Tablo 17. Tam Maliyet Sistemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu
- Tablo 18. Direkt Maliyet Sistemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu
- Tablo 19. Değişken Maliyet Sistemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

GİRİŞ

Maliyet bilgilerinin içeriği ve niteliği, yöneticilerin kullandıkları karar modelleri geliştikçe artmış ve karmaşıklaşmıştır. Yöneticinin vereceği karar ile onun maliyet yükü arasındaki bağıntıyı etkin ölçümleme zorunluluğu, maliyet bilgilerine olan gereksinmeyi arttırmıştır. İşletmenin ve ilgili dış çevrenin, işletme faaliyetlerini değerlendirmek için gereksinim duyduğu bilgileri sunmayı amaçlayan maliyet bilgi sisteminin (maliyet ve yönetim muhasebesinin) sağladığı bilgiler beş ana alanda etkin değerlendirme (ölçümleme) yapılmasını sağlar. Bu alanları şöylece sıralayabiliriz;

- a) Mamul maliyetlerini hesaplamak,
- b) Gider kontrolü,
- c) Başarı değerlemesi,
- d) Planlama,
- e) Özel kararların alınması.

Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılacak maliyet bilgilerinin kayıtlanması, sınıflanması ve maliyet sisteminin özelliklerine göre düzenlenmesi maliyet muhasebesinin ana işlevidir. İşletme sonuçlarının gerçekçi olarak saptanması bu bilgilerin sağlıklı biçimde düzenlenmesine bağlıdır. Mamul maliyetlerinin etkin hesaplanması gerek yönetim kontrol ve kararlarında gerekse dış çevrenin işletme ile ilgili kararlarında önemli rol oynar. Karlılığın ve etkinliğin ölçülmesi, doğru ve sağlıklı maliyet bilgilerinin saptanmasına bağlıdır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI

A. Fiyat Kavramı

Bir mamulün değerinin para ile belirlenmesine, o mamulün fiyatı denir. Bir başka ifade ile, mamullerin pazardaki parasal değerine fiyat adı verilir. İşletme biliminde fiyat, genellikle, genel iktisat bilimindeki gibi anlaşılır. Başka bir deyişle, fiyat herhangi bir mamul karşılığında, satıcı tarafından istenen ya da alıcı tarafından ödenmesi gereken para anlamına gelir¹.

Fiyat, işletmelerin mamulleri, hizmetleri için belirlediği değerdir. Değişime konu olan her şeyin bir fiyatı vardır. Fiyat, konusuna göre, değişik sözcüklerle belirtilir. Örneğin; işletme yöneticilerine aylık, işçilere ücret, komisyonculara komisyon, satış görevlilerine pirim, binalar için kira, eğitim için harç ödenir².

Fiyat, herhangi bir mamulün bir biriminin mübadele ya da satış değeridir. Alıcının satın aldığı birimlerin hepsi için ödediği para toplamı fiyat olarak adlandırılmaz³.

İşletmeler açısından da fiyat, faaliyetlerin yürütülmesinde önemli bir değişkendir. Belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesinde bu değişkene önemli roller düşer. İşletmenin amaçları arasında yer alan gelir elde etme fiyata bağlıdır⁴.

Tüketiciler açısından fiyat, değişime konu olan nesnenin değerini gösterir. Bu değer ödenerek, doyunluk ya da fayda sağlanır.

Fiyat, günümüzde, hem makroekonomik düzeyde, hem mikro düzeyde işletmeler açısından, hem de tüketiciler açısından önemli bir değişkendir. Makro açıdan bakıldığında, fiyat pazara dayalı ekonomilerde ekonomik hayatın temel düzenleyicisidir.

¹ . Rıdvan KARALAR; *İşletme Politikası*, (2. Basım, Eskişehir; Etam A.Ş. Yayını, 1995), s.25

² . Ömer DİNÇER, Yahya FİDAN; *İşletme Yönetimine Giriş*, (İstanbul; İz Yayıncılık, 1995), s.237

³ . Orhan TÜRKAY; *İktisat Teorisine Giriş Mikro İktisat*, (3. Baskı, Ankara; Adım Yayıncılık, 1994), s.123

⁴ . Tefvik TATAR, Mithat ÜNLER; *İşletmecilik İlkeleri*, (Ankara; Gazi Büro Yayınları, 1992), s.176

Bir mamulün pazar fiyatı; ücretleri, rantları, faizi ve karları ve özellikle o mamulün üretim sürecine katılan üretim faktörleri fiyatlarını etkiler.

Mikro açıdan da, işletmeler için fiyat, pazarlama faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli bir değişkendir. Fiyat, işletmenin pazarlama programının devlet düzenleme ve müdahalelerinden en fazla etkilenen bir unsurdur. İş hayatını düzenleyen çeşitli yasaların her ülkede fiyat ve fiyatlandırma konusundaki sınırlayıcı etkileri, genellikle diğer alanlardan daha çok kendini hissettirir. İşletmenin mamüle koyduğu fiyat, mamule olan talebi geniş ölçüde etkiler. İşletmenin rakipler karşısındaki durumunu ve pazar payını etkilemesi, sonuçta gelirler ve karlar üzerinde etkisini gösterir⁵.

1.Gerçek Fiyat

Belirli bir yerde ve belirli bir zamanda ya da değişik yerlerde ve değişik zamanlarda, pazarda uygulanan fiyattır. Gerçek fiyatlar, günün koşullarına göre değişme gösteren ve pazarda yürürlüğü olan fiyatlardır. Pazara mamul sunan üretici, gerçek fiyatları göz önünde bulundurmamak zorundadır.

Üreticiler, gerçek fiyatlardan iki biçimde etkilenir. Birinci durumda üretici, belirli bir mamul için yaptığı maliyet giderlerinin üzerine bir kar marjı ekler ve bu fiyattan satış yapabilmek için bir takım çabalara girişir. Böylece gerçek fiyat, üretici tarafından yaratılmış olur. İkinci durumda ise, üreticinin mamulü için pazarda süregelen bir gerçek fiyatın bulunması söz konusudur. Bu durumda üretici, üretim giderlerini bu fiyata göre ayarlamak ve doyurucu bir kar elde etmek amacını güder⁶.

Gerçek fiyat karşısında, tüketiciler ise mamulün fiyatını kabul edebilir ya da değişik mamuller ile ikame yoluna gidebilirler.

⁵ . İsmet MUCUK; **Pazarlama İlkeleri**, (4.Basım,İstanbul; Der Yayınları, , 1987), s.134

⁶ . KARALAR; a.g.k.,s.26

2. Kuramsal Fiyat

Değişik pazar koşullarına bağlı olarak arz ve talep dengesine göre oluşması gereken fiyatlar; kuramsal fiyatlar adını alır. Fiyatlar olağan koşullarda, arz ve talebe göre oluşmaktadır. Arz ya da talepteki aksamalar, fiyatlar üzerinde etkili olur. Bu nedenle, pazarlar, gösterdikleri özelliklere göre bölümlendirilir ve fiyatlar bu pazarlar açısından ele alınır⁷.

B. Fiyatın Önemi

Fiyat, ekonomik sistemin temel düzenleyicisidir. Serbest ekonomi sisteminin en önemli unsuru olan fiyat, sistemin işleyişini dengeler. Fiyattaki düzensizlikler, sistemin aksaklıklarını belirler. Böylece kaynak dağılımını etkiler.

Fiyat, işletmenin pazarlama eylemlerinin yürütülmesinde önemli rol oynar. Her şeyden önce, fiyat, bir işletmenin pazarladığı mamulün ya da hizmetin talebini belirleyen önemli bir etkidir.

Fiyat, tüketicilerin mamulü algulamalarında, önemli bir ölçüttür. Fiyatın, bir de psikolojik etkisi vardır. Pazarlamacılar, öteki etkiler yanında, fiyatın psikolojik etkisini de iyi kavramalıdır. Özellikle, mamulün niteliğine, üreticisine ya da aracı işletmeye ilişkin yeterli bilgileri yoksa, bu durumda tüketiciler fiyat yükseldikçe, mamulün daha kaliteli olduğunu algırlarlar⁸.

Fiyat, yöneticinin kontrol edebildiği değişkenlerden biridir. İşletmenin özellikle satışlarını ve buna bağlı olarak da karını etkilediği için, işletme kararlarında önemli bir yere sahiptir.

⁷ . KARALAR; a.g.k.,s.26

⁸ .İlhan CEMALCILAR; *Pazarlama Kavramlar Kararlar*, (İstanbul; Beta Basım Yayın Dağıtım AŞ. Yayınları, 1996), s.212

C. Fiyatlamaya Kararlarında Göz Önünde Tutulacak Etkiler

Fiyatlamaya kararlarını; işletmenin ortak amaçları (kar, topluma hizmet gibi), değişen maliyetler, fiyatlamaya amaçları, pazarlama amaç ve hedefleri, endüstrinin yapısı gibi değişik bir dizi etken etkiler⁹.

1. Maliyetler

Fiyatlamaya kararlarını etkileyen üç değişik maliyet türü göz önünde bulundurulmalıdır. Bu maliyetler; alıcının maliyeti, rakiplerin maliyeti ve üreticilerin maliyetidir. Üreticiler; ürettikleri mamulleri fiyatlandırırken, rakiplerin ve alıcıların maliyetlerini de değerlendirmelidir.

1.1. Alıcıların Maliyeti

Alıcılar bir mamulü talep edenler ya da potansiyel müşterilerdir.

Yeni mamulün fiyatlanmasında, beklenen alıcıların maliyetleri kullanılabilir. Yeni mamulü ekonomik açıdan alıcıların gözünde çekici kılmak için, alıcıların maliyetleri göz önünde tutulur. Özellikle üretim mamullerinin fiyatlanmasında, bu yola gidilir. Fiyatlamada yatırımın karlılık oranı hedef olarak alındığında, alıcıların maliyetlerine bakılır. Bu ilke, tüm yeni mamullerin fiyatlanmasında kullanılabilir¹⁰.

1.2. Rakiplerin Maliyeti ve Fiyatı

Rakipler, işletmenin mamullerine benzeyen mamulleri satan işletmelerdir. Bazı pazarlarda, mamullerin fiyatları fiyat liderlerince saptanır. Diğer işletmeler ise, fiyat liderine yakın bir fiyatlamaya politikası uygular¹¹.

Rakiplerin bugün pazarda var olan mamullerinin maliyetlerine bakıldığı gibi; gelecekte yeni mamule karşı nasıl davranacakları, yeni mamul fiyatına tepki göstermek

⁹ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.212

¹⁰ . CEMALCILAR;a.g.k.,s.214

¹¹ . Bintağ AYTEK; *İşletme Yönetimi*, (Ankara; Turhan Kitabevi Yayınları, 1983),s.116

amacıyla mamullerini fiyatlama yoluna gidip gitmeyecekleri, maliyet olanaklarının böyle bir davranış için elverişli olup olmadığı da kestirilmelidir¹².

1.3. Üreticilerin Maliyeti ve Fiyatı

Üreticinin maliyeti, yeni mamulün fiyatlanmasında çeşitli roller oynar.

Her şeyden önce, mamulün geliştirilmesini denetler. Geliştirme aşamasında, yeni mamulün ön fiyatı belirlenir. Çeşitli etkenlere göre, saptanan ön fiyatın, uygun olup olmayacağı incelenir. Olumsuz sonuç alınrsa, mamulü geliştirme çabalarına son verilir¹³.

İşletmenin sağlayacağı brüt kar, en az genel giderleri karşılayabilecek bir düzeyde olmalıdır. Genel giderler, personele ödenen aylıklar, vergiler, ısınma, elektrik, faiz, amortisman ve reklam gibi genel giderlerden oluşur. Ayrıca işletme üretimden doğan değişken giderlerini de karşılamalı ve bu giderler karşılandıktan sonra işletmeye bir miktar kar kalmalıdır¹⁴.

Üretici açısından maliyetler, başlıca iki gruba ayrılır. Birincisi, üretimin maliyeti, ikincisi de satış çabalarının maliyetidir. Üretimin bugünkü maliyeti yanında gelecekteki maliyetinin de göz önüne alınması gerekir. Örneğin; zorunlu ek yatırımların maliyeti saptanmalıdır¹⁵.

Fiyatın oluşumunda akla ilk gelen unsur maliyet ise de, satış fiyatının belirlenmesinde en önemli faktör, satışı öngörülen mamul ve hizmetin eşdeğerinin pazardaki geçerli değeridir. Üretimi düşünülen mamul ya da hizmetin maliyeti, rekabet koşullarındaki fiyatı kurtaramıyorsa, üretim sürecinin gözden geçirip maliyeti düşürmenin yolları aranmalıdır. Bu yol bir türlü bulunamıyorsa, rakipler satış koşulları ve fiyatlarını sürdürebiliyorlarsa üretimden en az zararla vazgeçmek en akılcı yoldur¹⁶.

¹² . CEMALCILAR; a.g.k., s.214

¹³ . CEMALCILAR; a.g.k., s.214

¹⁴ . AYTEK, a.g.k. s.,116

¹⁵ . CEMALCILAR; a.g.k., s.214

¹⁶ . Üzeyir GARIH; **Deneyimlerim II.**, (İstanbul; Cem Ofset Matbacılık AŞ. Yayınları, 1991), s.158

2.Fiyatlama Hedefleri

İşletmelerin fiyatlamada göz önüne aldıkları hedefler; fiyat politikalarını, fiyatlama yöntemlerini ve fiyat yapılarını biçimlendirir. Fiyatlama hedefleri, işletmenin genel ve pazarlama amaçlarına bakılarak saptanır. İşletmenin amaçları ile fiyatlama hedefleri, uyumlu olmalıdır. Pazarlama amacının değişmesi, fiyatlama hedefinin de değişmesini zorunlu kılar.

2.1.Kar

İktisat kuramı, bir işletmenin mamulünü, kısa sürede en çok kar elde edecek biçimde fiyatlandırıdığını kabul eder.

Bazı durumlarda işletmeler, tek bir mamulün satışından yüksek kar sağlayacak bir fiyat yerine, tüm mamul çeşitlerinin satışından satış gelirlerini en yüksek düzeye çıkaracak fiyatı tercih ederler. Yatırım karlılığı düzeyinin saptanması, fiyat saptanmasının amaçlarına ve felsefesine dayanır. Bununla beraber makul bir karlılık kriteri, işletmeden işletmeye de farklılık gösterir¹⁷.

Bazı işletmeler de, fiyatlamada yeterli bir karı hedef alır. Rekabet koşullarının ve tüketici davranışlarının belirsizliği karşısında, böyle bir hedef oluşturulur. Ancak, yeterli kar açıklıkla belli bir ölçü değildir. Yine de, maliyetler iyi bilinemediğinde böyle bir hedef seçilir¹⁸.

2.2.Pazar Payı

İşletmeler; buldukları sektörde yüksek bir pazar payı elde etmek istediklerinde genelde fiyatlarını düşük tutar. Dolayısıyla, işletmenin hedeflediği pazar payına göre, fiyatlama yapılmaktadır¹⁹.

¹⁷. Zeyyat SABUNCUOĞLU, Tuncer TOKOL; **İşletme II; Fonksiyonel Analiz**, (Bursa; Rota Ofset Yayınları, 1995),s.104

¹⁸. CEMALCILAR; a.g.k.,s.215

¹⁹. Ömer DİNÇER, Yahya FİDAN; **İşletme Yönetimine Giriş**, (İstanbul; İz Yayıncılık San ve Tic. Ltd. Şti. Yayınları, 1995), s.239

Bazı işletmeler de, pazar payını büyötmek için belli bir fiyat politikası oluşturur. Bu hedefin altında yatan varsayım şudur: Uzun süreli bir gelişmeyi sağlamak ya da önemli ölçüde pazar payı ele geçirmek, yüksek karın kaynağıdır. Özellikle, tekeli rekabet ve oligopol koşullarında, bu fiyatlama hedefi benimsenir. Nedeni, fiyat rekabetinin sözü edilen koşullarda çok tehlikeli olmasıdır²⁰.

2.3.Fiyat Öncüsünü İzleme

Fiyat öncülüğünün geçerli olduğu sanayi dallarında, rakiplerin fiyat hedefleri oluşturmaları pek söz konusu olmaz, bu durumda işletmeler, fiyat öncüsünü izlemek zorunda kalırlar²¹. Fiyat öncüsünün izlenmeyip, yüksek fiyatın belirlenmesi, pazar kaybına, düşük fiyatın belirlenmesi ise; hem karın azalmasına, hem de rakip firmaların tepkisine neden olur.

2.4.Öteki Hedefler

Bazı durumlarda işletme, bir kısım potansiyel alıcının mamule çok yüksek fiyat ödeyebileceğini göz önünde tutarak, bundan yararlanmak ister. Bu durumda, başlangıçta fiyat, birim başına bir kar yüzdesi bırakacak şekilde yüksek tutulur. Zamanla, talebin elastik olduğu pazar bölümlerine girebilmek için fiyat indirilir²².

Bazı işletmeler; mamulleri ya da işletmeleri için bir imaj yaratmak ve sürdürmek amacıyla mamullerini fiyatlar, ya düşük fiyat ya da yüksek fiyat imajı yaratmaya çalışırlar²³.

Özellikle finansal güçlük içindeki işletmeler, hızlı bir biçimde nakit yaratmaya olanak sağlayacak fiyatlama programını geliştirmeyi arzulayabilir²⁴. Bu durumda, mamul araştırma ve geliştirme giderlerini kısa sürede karşılamak için böyle bir hedef zorunlu olabilir. Ayrıca, mamulün yaşam süresi kısa olacaksa, bu hedefin benimsenmesi yoluna

²⁰ . CEMALCILAR; a.g.k., s.215

²¹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.215

²² . MÜCÜK, a.g.k., s.139

²³ . CEMALCILAR; a.g.k., s.215

²⁴ . SABUNCUOĞLU, TOKOL; a.g.k., s.104

gidilebilir. Ancak, bu hedefe ulaşmak için kar marjının, dolayısıyla fiyatın yüksek olması gerekir. Rakiplerin fiyatları düşükse, hedefe ulaşmak güçleşir²⁵.

Mamul kalitesi rakip mamullerden üstün ise, bunu reklam kampanyalarında vurgulayarak, fiyatın rekabet fiyatlarının biraz üzerinde olması halinde dahi satışlar arttırılabilir²⁶. Dolayısıyla mamul fiyatının piyasada tutunabilmesi için; reklam, promosyon ve kredili satışlar işletme tarafından benimsenebilir.

3.İşletmenin Dağıtım Kanalındaki Yeri

Dağıtım, üretilen mamullerin tüketicilere doğru hareketiyle ilgili tüm çabaları içerir ve üretimle tüketim arasındaki bağlantıyı gerçekleştirir. Üretici bir işletme için dağıtımla ilgili temel kararlardan biri dağıtım kanalının seçimi; diğeri ise, mamullerin gitmesi gereken yere zamanında ve en az giderle gitmesini sağlayan fiziksel dağıtımdır²⁷.

Dağıtım kanalıyla ilgili olarak yapılmış bir takım tanımlar vardır: Amerikan Pazarlama Birliği, dağıtım kanalını; mamullerin pazarlanmasını sağlayan işletme içi örgütsel birimlerin ve işletme dışı pazarlama örgütlerinin oluşturduğu bir yapı olarak tanımlamıştır²⁸. Dağıtım; bir mamul ya da hizmetin, tüketiciye ulaşınca kadar yapılan çabaları içerir.

Üretim işletmelerinin kullandıkları dağıtım kanalının uzun ve karmaşık olmasının da, fiyat kararlarını etkilediği gözden kaçırılmamalıdır. Dağıtım kanalı uzadıkça, fiyat yapısı daha da esnek olur. Fiyat değişikliğine gidildiğinde, dağıtım kanalının tüm aşamalarındaki fiyat düzeylerinin yeniden saptanması gerekir. Bu durumda çeşitli sorunlar ortaya çıkar. Dağıtım kanalı kısa ise, fiyat düzenlemesi kolaylaşır²⁹.

²⁵ . CEMALCILAR; a.g.k., s.216

²⁶ . GARİH; a.g.k., s.158

²⁷ . DİNÇER, FİDAN; a.g.k.,s.239

²⁸ . Erdoğan KUMCU; **Pazarlama Yönetimi**, (İstanbul; İ.Ü.İ.F. Pazarlama Enstitüsü Yayınları ,1978), s.257

²⁹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.,216

Kuşkusuz mamul ve hizmetlerin, üreticiden tüketiciye doğru kendiliğinden hareket etmesi söz konusu olamaz. Çeşitli yapılanmalar, mamullerin tüketiciye ulaştırılmasını sağlar. Bu durumda üretici ile tüketici arasına, çeşitli örgütler girmektedir.

Bazı mamuller, özellikle hizmetler üreticiden tüketiciye sunulur. Bu durum, hizmetler için tek yoldur denilebilir. Çünkü, hizmetlerin üretildiği anda sunulmasının zorunlu olması, üretici ve tüketicinin birlikteliğini zorunlu kılmaktadır. Ancak mamuller için, başka seçenekler de söz konusudur. Üretici ile perakendeci işletme direkt ilişki kurup, mamulü tüketiciye ulaştırabilir. Bazı durumlarda üreticiler, perakendecilerle muhatap olmayıp, daha az sayıda işletme ile ilgilenmek için toptancı araçları kullanabilir³⁰

4.Mamulün Niteliği

Mamullerin niteliği de fiyatlamayı etkiler. Örneğin; yaş meyve gibi çabuk bozulan mamullerin, üretim yerine yakın pazarlarda satılması ya da hızlı ve pahalı araçlarla uzak pazarlara taşınması gerekir. Ayrıca bu tür mamuller uzun süre saklanamaz. Üretimin ilk günlerde yüksek fiyatlama söz konusu olabilir; ama mevsimin sonuna doğru, genellikle, fiyatlar düşer. Benzer fiyat uygulaması, moda ya bağlı mamuller için de geçerlidir³¹.

Dayanıklı tüketim mamullerinde arz ve talep arasındaki farklar, üretim planlaması ve stok yönetimi yoluyla giderilebilir.

5.Sanayi Dalının Yapısı

İktisatçılar; fiyatlamayla ve işletmelerin davranışlarıyla ilgili incelemeler yaparken, sanayileri belli bir ölçüte göre sınıflamayı uygun bulur. Kullanılan ölçüt, şöyle belirlenebilir: İşletmelerin sayısı, her işletmenin sanayi dalındaki önemi, sanayi dalını oluşturan işletmelerin ürettikleri mamuller arasındaki benzerlikler ve üretilen mamulleri satın alanların ya da satın alacakların sayısı³².

³⁰ . DİNÇER, FİDAN; a.g.k., s.249

³¹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.216

³² . CEMALCILAR;a.g.k., s.217

İktisadi incelemelerde en çok kullanılan sınıflandırma, şudur;

a-Tam rekabet,

b-Tekel,

c-Oligopol,

d-Tekelci rekabet.

5.1.Tam Rekabet.

Tam rekabet piyasasının ayırıcı özelliği, piyasadaki alıcı ve satıcıların tek başlarına fiyatı etkileme gücüne sahip olmayışıdır.

Tam rekabet piyasasında, aynı mamulü üreten çok sayıda işletme vardır. Aynı mamulden çıkan anlam, nitelikleri aynı olan mamul demektir. Çok sayıda işletme sözü ile anlatılmak istenen de şudur; İşletmelerin her birinin üretim ya da satış miktarı, o mamulün piyasadaki toplam satış miktarı içinde önemsiz bir yer tutar. Böylece, bir işletme, satış miktarını arttırdığında ya da azalttığında hatta sıfıra indirdiğinde, malın fiyatında hissedilir bir değişme olmaz³³.

Tam rekabeti, alıcılar bakımından da benzer şekilde nitelendirmek mümkündür. Alıcılar çok sayıdadır, yani herhangi birinin o mamulden daha çok ya da daha az satın almak gibi bir kararı, mamulün fiyatını etkilemez.

Bu koşullar içinde yer alan bir işletme mamulünü pazara sunar, ama, kendine özgü bir fiyat politikası izleyemez. Yasalar, bu yoldaki girişimleri engeller. Yalnız, Devlet, tarımsal üretimi ya da gelişen sanayi dallarını korumak için önlemler alabilir³⁴.

5.2.Tekel

Tekel (monopol), ikamesi güç bir mamulün, üretim ya da satışının bir tek işletmece yapılmasıdır. Tek satıcı karşısında, birden fazla alıcının olduğu kabul edilir³⁵.

³³ . TÜRKAY; a.g.k.,s.123

³⁴ . CEMALCILAR; a.g.k., s.217

³⁵ . Zeynel DİNLER; *Mikro Ekonomi*, (8. Baskı,Bursa; Uludağ Üniversitesi Basımevi Yayınları, 1991), s.281

Bu koşullarda çalışan bir işletme, kendine zɡ bir fiyat politikasını kolaylıkla geliştirip izleyebilir ve mamulünü istediği gibi fiyatlaşabilir. Bu durum, devletin önlemler almasına yol açar ya da tüketiciler mamulü satın almaz. Ayrıca, bu durum, yeni işletmeleri pazara eker³⁶.

5.3.Oligopol

Oligopol, sanayileşmiş ülkelerin çoğunda görülen ve fiyatlama açısından önemli bir kavramdır. Oligopol koşullarındaki sanayi, bir kaç büyük işletmeden oluşur. Bir işletmenin eylemleri, öteki işletmeleri etkiler. Rekabet eden işletmelerin mamulleri, tüketicilerin gözünde bir ölçüde farklıdır, ama, yine de bir mamul ötekinin yerini alabilir. Fiyat önemli bir etkidir. Bir işletmenin fiyatı, öteki işletmelerin fiyatını etkiler. Işletmelerden biri fiyatını yükselttiğinde ya da dşrdğinde ötekiler de kişisel güçleri elverdiği ölçüde, yeni fiyatı izler ya da eski fiyatı korumak için, yeni mamul geliştirme ya da yoğun reklam yoluna başvurur. Demir elik, otomobil, büyük elektrikli araçlar sanayilerinde, genellikle oligopol koşulları egemendir. Fiyatların birbirine bağlılığı nedeniyle, oligopolda fiyat öncülüğü ortaya çıkar. Bir sanayi kolunda, işletmelerden biri, sanayi dalının fiyat öncüsü olur. Kuşkusuz, bu seçimle olmaz. Sanayi dalında; etkinlik, maliyet ve mamul niteliği açısından öteki işletmelerden üstün olan işletme, fiyat öncülüğünü eline geçirir. nc işletmenin sanayi dalının en büyük işletmesi olması gerekmez. Genellikle, talepteki ve pazar koşullarındaki değişmeleri önce sezebilen işletme, öncülüğü eline geçirebilir.

İktisatçılar, oligopol koşullarında çalışan sanayi dallarının fiyat uygulamalarını eleştirir. Arz ve talep glerinden pek etkilenmediklerini, arz ve talep glerine karşı duyarsız olduklarını söylerler. Fiyatların, işletmelerce yönetildiği kanısındadırlar. Zorlamaların ve hileli davranışların olduğunu ileri sürerler. Çok sayıda rakip işletmeden oluşan sanayi dallarında, fiyat oluşturmak pek kolay deđildir³⁷.

Oligopolc işletmeler arasında zaman zaman fiyat savaşları görülür. Bir işletme

³⁶ . CEMALCILAR;a.g.k., s.217

³⁷ . CEMALCILAR; a.g.k., s.218

fiyatı düşürünce rakip işletme ya da işletmeler de fiyatı düşürür. İlk işletme, bunun üzerine, yeniden fiyatı kırabilir. Böyle bir fiyat savaşı, genellikle tüm işletmeleri büyük kayıplara uğratar. Bu nedenle fiyat savaşları, seyrek görülür³⁸.

İşletmeler fiyattan başka alternatifleri kullanarak, rekabet edebilir. Bunlardan birisi reklamdır. Reklam yapan işletme, talebi daha esnek hale getirmek amacındadır. Bunu gerçekleştirdiğinde, fiyat rekabetine yol açmadan daha fazla mamul satma ve kar etme olanağını bulabilir.

Bir başka yöntem, ürünün kalitesini ya da görünüşünü zaman zaman değiştirmektir. Bu da, reklam gibi, işletmenin mamulüne olan talep arttırabilir.

İşletmelerarası rekabet, özellikle fiyat rekabeti, işletmeleri karlılık açısından çok etkileyebilir. Bu durum, işletmelerin aralarında anlaşmaya gitmelerine neden olabilir. Bu anlaşmalar; gizli ya da açık, sınırlı ya da geniş kapsamlı olabilir. Geniş kapsamlı anlaşmalarda işletmeler, tek bir işletme gibi hareket eder.

5.4. Tekelci Rekabet

Tekelci rekabet koşullarında çalışan sanayi dallarında, rakip işletmelerin sayısı çoktur. Hizmet ettikleri tüm pazara göre, küçüktürler. Her biri, fiyatta ya da öteki pazarlama karması elemanlarında değişiklikler yaparak, mamullerin talebini etkileyebilir. Bir işletmenin fiyatta yaptığı değişikliğe, öteki işletmeler oligopoldekinden daha az duyarlıdır. Bu nedenle fiyat rekabeti, büyük ölçüde geçerlidir. Yiyecek sanayi, kozmetik, mobilya gibi sanayi dalları, tekelci rekabet koşullarında çalışır³⁹.

6. Arz ve Talep

Tüketicilerin satın almak istedikleri bir mamulün toplam miktarına, o mamulün talep edilen miktarı adı verilir. Bu kavramla ilgili olarak üç özelliğe dikkat etmek gerekir. Birincisi, talep edilen miktarın arzulan bir miktar olduğudur. İkincisi, arzulan deyimi

³⁸ . TÜRKAY; a.g.k., s.153

³⁹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.218

boş hayalleri değil yeterli alım gücü ile desteklenen talebi ifade eder. Üçüncüsü, talep edilen miktar, sürekli bir satın alış akımını anlatır. Bu nedenle, talep, bir zaman dönemi olarak ifade edilmelidir. Günde 1 milyon, ayda 5 milyon gibi⁴⁰.

Herhangi bir mamulün talebinden söz edildiğinde, belirli bir piyasada, belirli bir dönemde, söz konusu bir mamulün fiyatı dışındaki faktörler sabitken, çeşitli fiyatlardan o mamulden ne miktarlarda satın alınmak istendiği ifade edilmektedir⁴¹.

İşletmelerin satmak istedikleri mamul miktarı, bu mamulden arz edilen miktardır. Bu miktar işletmelerin satışa arz etmeye istekli oldukları mamul miktarı olup, satmayı başardıkları miktar değildir⁴². Arz, belirli bir zamanda, üreticilerin çeşitli fiyatlardan satmak üzere piyasaya sundukları miktarlar olarak tanımlanabilir. Kuşkusuz kar maksimizasyonuna yönelen bir işletme alternatif piyasa fiyatlarından kendisine maksimum karı sağlayacak mamul miktarını üretip satmaya yönelecektir ki, çeşitli fiyatlardan satılmak istenen bu miktarlar, söz konusu firmanın arzını oluşturur⁴³.

Aynı üretim dalında faaliyette bulunan işletmeler topluluğuna endüstri ve bu işletmelerin arzları toplamına da endüstri arzı ya da piyasa arzı denir.

Piyasada arz miktarı ile talep miktarını birbirine eşit kılan fiyata, denge fiyatı denir⁴⁴. Arz ve talep koşullarında bir değişme olmadıkça, denge fiyatında da bir değişme olmaz. Fiyat, denge fiyatının üstüne çıktığında arz çoğalırken, talep azalır. Fiyat denge fiyatının altına indiğinde ise; arz kısılır, talep artar.

Gerek arz, gerekse talep değişken bir yapıya sahiptir. Belirli bir fiyatta bir mamulü talep edenlerin sayısı değiştiği gibi, mamulü arz edenlerin sayısı da değişir. Belirli bir fiyattan satılan mamulün fiyatı düştüğünde, mamulü talep edenlerin sayısı önemli ölçüde

⁴⁰ Richard G.Lipsey, Peter O.Steiner, Douglas D.Purvis, *İktisat 1*, (Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi, 1984), s.58

⁴¹ DİNLER; a.g.k., s.191

⁴² LIPSEY, STEİNER, PURVİS; a.g.k., s.64

⁴³ DİNLER; a.g.k., s.191

⁴⁴ TÜRKAY; a.g.k., s.43

artıyorsa talebin esnek olduğundan; talep edenlerin sayısı değişmediğinde talebin esnek olmadığından söz edilir.

Bir sanayi dalında pazarlanan mamullerin talebi esnek olmadığında, fiyat değişikliği, satış miktarını pek etkilemez. Talep esnekse, fiyat değişikliği satışları etkiler. Tüm öteki etkenler değişmiyorsa, fiyat yükseldiğinde toplam gelirden hızla artıyorsa ve toplam maliyet toplam gelire aynı ölçüde artmıyorsa, fiyatı yükseltmek ussal olur. Pazarlanan mamulün talebi esnekse, fiyatın oldukça düşük bir düzeyde tutulacağı beklenir. Fiyat düştükçe toplam gelir artar ancak toplam üretim maliyeti aynı ölçüde yükselmez.

7. Tüketici Davranışları

Tüketim mamulleri pazarlarında, tüketiciler yatırım malı pazarlarına göre daha bilgisizdir. Yatırım malı talep edenler, malın özellikleri ve fiyatları konusunda çok ayrıntılı bilgiye sahiptir⁴⁵.

Tüketici davranışları; tüketicinin gelir düzeyine, eğitim düzeyine göre de farklılık gösterebilir.

Tüketici davranışları; toplumdan topluma ve kültürden kültüre değişebileceği gibi, ulusal ve uluslararası ekonomik sorunlardan da önemli ölçüde etkilenir.

8. Yasal Düzenlemeler

Mamul fiyatlandırması yaparken, devletçe ya da yerel yönetimlerce konan yasal düzenlemeler de, göz önünde bulundurulmalıdır.

Yasaların ve devlet düzenlemelerinin bir çoğu, ulusal tarımı ve sanayiü koruma amacı güder. Bu amaçla, ithalat kotaları ve tarifeleri belirlenir. Arzı özendirmek için, fiyat

⁴⁵ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.220

düzeyi yükseltilebilir. Temel mamullerin fiyatlarını, belirli bir düzeyde tutma çabası gösterilebilir. İşletmeler, bu tür düzenlemelere uymak zorunda kalır. Devlet, fiyatları doğrudan ya da dolaylı yollardan etkiler⁴⁶.

Doğrudan etkileme;

1. Devlet bazı mamullerin fiyatlarını kesinlikle belirler ve belirlenen fiyatın üstünde ve altında satış yapılmasını yasayla önler. Kesin fiyatlar, yasa yoluyla belirlenen ve pazar fiyatından ayrı olan fiyatlardır. Devletin kesin fiyatlarını belirlediği mamulleri üretenler, fiyatlama kararlarında kısıtlanmış olur. Maliyetlerdeki değişiklikler fiyatlara yükletilmediğinden, kesin fiyata göre maliyetlerin ve satışların ayarlanması ya da başka rekabet yollarına başvurulması gerekir.

2. Devlet bazı mamullerin fiyatları için bir sınır koyar ve bu sınırın altındaki fiyattan satış yasayla önler. Bu sınırın üstündeki bir fiyattan satış yapılabilir. Fiyatın alt sınırı belirlenerek, üretimi özendirme amacı güdülebilir.

3. Devlet bazı mamullerin fiyatlarının da üst sınırını belirler. Belirlenen üst sınır aşılmaksızın, fiyatlar serbestçe saptanabilir.

4. Devlet belirli mamullerin; hem alt hem de üst sınırını belirler. Mamullerine alt ve üst fiyat sınırları çizilmiş olan işletmeler, bu sınırları göz önünde tutarak fiyat politikalarını saptar.

Dolaylı etkileme;

1. Satışları arttırmada önemli rol oynayan fiyat indirimleri, yasa yoluyla sınırlanabilir.

2. Fiyatların, açıkça duyurulması zorunlu kılınabilir. Böylece, tüketicilerin, değişik fiyat uygulamaları karşısında güç durumunda kalmaları önlenir.

3. Devlet, maliyetlerin belirlenmesi için zorunlu ya da isteğe bağlı hesaplama yolları gösterir. Ayrıca, kar marjlarının belirlenmesi de istenebilir.

Tüm bunların yanı sıra, devlet, pazara işletmeci olarak da girebilir. Böylece, işletmelerin karşısına güçlü bir rakip olarak çıkar. Bazı kamu işletmeleri, özel işletmeler

⁴⁶ . CEMALCILAR; a.g.k., s.221

gibi kar amacı güder. Bazısı da, toplum yararı düşüncesiyle, pazarı düzenlemek amacıyla, düşük fiyat ve az kar uygulamasını benimser.

D.Fiyatlandırma Sistemleri

Fiyatlandırma kararlarında, fiyatlar saptanırken, hangi mamuller için hangi fiyatlandırma yönteminin kullanılacağı saptanır. Bu yöntemler şu üç grupta toplanabilir⁴⁷:

a-Maliyete dayalı fiyatlama.(Maliyet artı sistemi)

b-Talebe dayalı fiyatlama.

c-Rekabete dayalı fiyatlama.

Bu yöntemlerin, fiyatlandırma kararlarındaki etkinlikleri, kesin sınırlarla ayrılmaz. Fiyatlama stratejisinin belirlenmesinde; hem maliyetler, hem rekabet, hem de talep ayrı ayrı önem taşır. Ancak sürekli olarak göz önünde tutulması gereken nokta, fiyatlama maliyetler dışındaki herhangi bir unsuru temel alan yöntem belirlenmiş olsa dahi, maliyetlerin bilinmesinin zorunlu olduğudur⁴⁸.

1. Maliyete Dayalı (Maliyet Artı) Fiyatlandırma Sistemi

Maliyet artı fiyatlandırma sisteminin esasını, işletmenin ürettiği mamullerin ortalama birim maliyetinin üzerine, belli oranda bir kar yüzdesinin eklenmesi oluşturur⁴⁹. Maliyet artı sisteminin bir diğer adı da maliyete dayalı fiyatlama sistemidir.

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakarlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir. Maliyet kavramı başka bir biçimde, bir yarar ya da çıkar sağlamak için katlanılan fedakarlık, ya da bir mal karşılığı elden çıkarılan belirli miktardaki bir para olarak tanımlanır. Maliyetleme de, bir eylemin maliyetini

⁴⁷ . Sait SEVGENER, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU; **Yönetim Muhasebesi** ,(4. Baskı, İstanbul; Nihad Sayer Eğitim Vakfı Yayınları, 1993), s.164

⁴⁸ . SEVGENER;a.g.k.,s.164

⁴⁹ . Lütfullah TENKER; **İşletme İktisadi**,(Ankara, Bilgi Basımevi Yayınları, 1969), s.120

saptamaktır. Bir mamul satın alındığında katlanılan fedakarlıklar satın alma eyleminin maliyetini, bir mamul ya da hizmet üretildiğinde, katlanılan fedakarlıklar (kullanılan üretim faktörleri) da üretim eyleminin maliyetini oluşturur. Bir mamulün üretim maliyeti, o mamulü üretmek için kullanılan üretim faktörlerini elde etmek için geçmişte katlanılmış maliyetlerin toplamına eşittir⁵⁰.

Maliyetler, temelde değişken ve sabit maliyetler olmak üzere ikiye ayrılır. Faliyet hacmine ve miktarına bağlı olarak artan ya da azalan maliyetlere değişken maliyetler, üretim miktarından etkilenmeden, değişmeyen maliyetlere de sabit maliyetler denir. Hammadde, yardımcı malzeme, işçilikler ve bir kısım genel üretim giderleri değişken maliyetler olup; amortismanlar, kira, yönetici aylıkları gibi genel üretim giderleri de sabit maliyetlerdir.

Maliyet-artı yönteminin formülü aşağıdaki gibidir⁵¹.

$$\text{Fiyat} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler} + \text{Toplam Değişken Maliyetler} + \text{Projelendirilmiş Kar}}{\text{Üretilen Birim Miktarı}}$$

Sabit maliyetlerin üretim ölçüsüyle değişmediği söylenirken, üretim kapasitesinin değişmediği varsayılır ve kısa bir süre hedef alınır. Gerçekte bütün giderler uzun sürede değişme gösterir. Başka bir deyişle uzun dönemde tüm maliyetler değişkendir⁵².

İncelemede kolaylık olsun diye, değişken giderlerinde kısa sürede değişmediği varsayılır. Bu durumda, üretime her bir birim eklendiğinde, toplam değişken giderler artar, birim değişken işçilik ve hammadde giderleri aynı kalır. Üretimin ilk birimlerinin, birim değişken maliyeti oldukça yüksek olur. Toplam üretim arttıkça, işçilik ve hammaddelerin daha verimli kullanılması nedeniyle, ortalama değişken maliyet düşer. Belirli bir üretim ölçüsünün (optimal üretim hacminin) ötesinde, ortalama değişken giderler, üretimdeki artışa bağlı olarak, yükselir. Fazla mesai ödenmesi, üretim

⁵⁰ . Rifat ÜSTÜN; **Maliyet Muhasebesi**, (Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi Yayınları, 1996), s.23-24

⁵¹ . Oktay ALPUGAN, M.Hulusi DEMİR, Mete OKTAV, Nurel ÜNER; **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**, (3. Baskı, İstanbul; Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. Yayınları, 1993), s.319

⁵² . ÜSTÜN; a.g.k., s.35

olanaklarının arttırılması, işgücünün verimliliğinin düşmesi gibi nedenlerle, üretim arttıkça, ortalama giderler de yükselir⁵³.

Artan maliyetlere ilişkin uyarılama yetersiz düzeyde algılanır ve fazla kapasiteden yararlanma konusunda planlar yoktur. Bu yönden, firma için maliyetleri düşük düzeyde tutularak etkinliği arttırmada sınırlı bir özendirme vardır ve marjinal maliyetlerinde çok az analizi yapılır⁵⁴.

Marjinal maliyet, ek bir birim üretiminin ya da satmanın maliyetidir. Bir mamulden yüz birim üretmenin maliyeti 500.000.000 TL ve yüz bir birim üretmenin maliyeti 528.000.000 TL ise, marjinal maliyet 28.000.000 TL.' dir. Maliyet artı yönteminin başka bir uygulama biçimi de, yalnızca, marjinal maliyet ele alınarak fiyatı kararlaştırmaktır. Kararlaştırılan fiyat, toplam maliyeti değil, yalnızca marjinal maliyeti içerir⁵⁵.

Maliyet artı yönteminde, kar, satışların yüzdesi olarak değil maliyetin yüzdesi olarak belirtilir. Kar yüzdesi (marj), genellikle, işlem maliyetlerini, riskler ve stok devri konusundaki beklentileri yansıtmaktadır. Marj yüzdesinin düzeyi, geleneksel marjlara ve harcamalara, üreticilerin önerdikleri liste fiyatlarına ve envanter dönüşümüne ve rekabete bağlı bulunmaktadır. Marjların, maliyet yerine satış fiyatı yönünden açıklanmasının değişik nedenleri bulunmaktadır. Birinci neden, harcamalar, karlar ve fiyat indirimleri, sürekli olarak, satışların yüzdesi biçiminde hesaplanır. İkinci neden, üreticilerin, kanal üyelerine yaptıkları indirimleri ve bildirdikleri satış fiyatlarını, perakende liste fiyatlarından yüzde indirim olarak belirtmeleridir. Üçüncüsü, perakende satış fiyatı bilgisi, maliyet bilgisinden daha kolay sağlanır. Son olarak, karlılık istatistikleri, maliyet yerine fiyata bağlı olması durumunda daha küçük görülür. Bu ise, aşırı kar sağlama konusundaki eleştirileri bertaraf etmede yararlı olur⁵⁶.

⁵³ . ALPUGAN,DEMİR,OKTAV,ÜNER;a.g.k.,s.319

⁵⁴ . CEMALCILAR;a.g.k.,s.224

⁵⁵ . CAMALCILAR: a.g.k., s.224

Maliyet artı yönteminde satış üzerinde yüzde uygulandığında aşağıdaki formülden faydalanılır.

$$\text{Fiyat} = \frac{\text{Mamul Maliyeti}}{\frac{(100 - \text{Kar Marjı})}{100}}$$

Marj ise, şu şekilde hesaplanabilir.

$$\text{Kar Marjı} = \frac{\text{Satış Fiyatı} - \text{Mamul Maliyeti}}{\text{Satış Fiyatı}} \times 100$$

Üreticilerin uyguladıkları maliyet artı sisteminin bir çok zayıf yönleri vardır: Belirli bir yılın satışlarını temel almasına karşın, talebi, tüketici gereksinmelerini ve tüketicilerin ödeme güçlerini hesaba katmaz. Ayrıca, aynı mamulü satan rakiplerin maliyete bir yüzde eklenerek belirlenen fiyat karşısındaki tepkilerine ve yerine geçici mamulleri satan işletmelerin durumuna da gerektiği gibi önem verilmez. Maliyet artı sisteminde, birim maliyetlerin hesaplanması, geçmiş bir döneme ilişkin maliyet giderlerine göre yapıldığından, yanılma olasılığı fazlalaşır. Geleceğe dönük bir hesaplama yapıldığına göre, geçmişe dayanmak ve bir takım kestirimlerde bulunarak birim maliyetine ulaşmak gerekir. Bölüştürülecek giderlerin kestirilmesi, kimi durumlarda olanaksızlaşabilir. Ortak mamuller üreten ve muhasebe sistemlerinin yeterli olmayışı nedeniyle bölüştürmede özelliğe fazla yer veren işletmelerde, bireysel mamullerin maliyetleri kesinlikle belirlenemez. Bundan başka, maliyetler üzerine eklenecek kar marjlarının belirlenmesi de, güç bir sorundur⁵⁷.

Maliyet artı sisteminin bu sakıncaları yanında, bir çok üstünlükleri de vardır. Bu sistem kolay olduğu ve normal koşullarda güvenle uygulanabildiği için, işletme yöneticilerinin çoğu tarafından yeğlenir. Bu bakımdan öteki fiyatlandırma sistemlerine göre daha gerçekçi ve daha idealdir. İşletmenin karlarını kısa dönemde en yükseğe

⁵⁷ . KARALAR; a.g.k.,s.33

çıkarmak yerine, normal bir düzeyde tutmak isteğini en iyi bir biçimde gerçekleştirebilecek sistem, maliyet artı sistemidir. Fiyatlandırma politikalarının, uzun sürede ölçülü bir kar sağlama amacına ulaşmak, bu sistemle gerçekleşebilir. Talebin esnek ve rekabetin yoğun olması durumunda, en iyi yol bu sistemi uygulamaktır⁵⁸.

Maliyet artı sistemi, üreticiler ve dağıtım kanalındaki toptancılar ve perakendeciler yönünden incelenebilir.

1.1.Üreticiler Yönünden Uygulaması

Üreticilerin uyguladıkları maliyet artı sistemi değişik şekillerde olabilir. Bunları üçe ayırarak inceleyebiliriz⁵⁹:

1.1.1.Yalınlaştırılmış Sistem

Üretilen mamulün birim maliyetine, belirli bir kar marjı ekleyerek fiyatı bulma, maliyet artı sisteminin yalın biçimidir. Birim maliyetler, geçmiş bir dönemin toplam maliyet giderlerinin aynı dönemde üretilip satılan mamullerin miktarına bölünerek elde edilir.

Yalınlaştırılmış maliyet artı sisteminin en önemli noksanı, çeşitli üretim hacimlerinde oluşabilecek değişiklikleri göz önünde tutmamasıdır. Maliyet giderleri, üretim hacmine bağlı olarak değişik oranlarda yükselir ya da düşer. Toplam maliyet giderlerinin içinde, değişik özellikler gösteren bir çok gider çeşidi vardır. Bunları gözönünde tutmadan yapılan fiyatlandırmalarda başarısızlık olasılığı artar.

1.1.2.Ortalama Maliyet Giderlerine Dayanan Sistem

Ortalama maliyet giderleri kullanıldığında, öngörülen üretim hacminde, ortalama sabit maliyet giderlerinin ve ortalama değişken maliyet giderlerinin, birim başına düşen tutarları hesaplanır ve bunların toplamlarına bir kar marjı eklenerek, fiyat bulunur. Üretim hacminin öngörülenin üstünde ya da altında olması durumunda, söz konusu maliyet

⁵⁸ . KARALAR; a.g.k.,s.33

⁵⁹ . KARALAR; a.g.k.,s.31

giderlerindeki değişikliklerin, kar tutarını etkileyeceği bilinir. Fiyatlar, ortalama maliyet giderlerinden yukarı olduğu sürece, işletme üretimini karla yürütebilir. Fiyat ortalama maliyetlerin altına düşerse zarar başlar⁶⁰.

Bu sistem, geçmişteki belirli bir dönem içinde yapılan satışların, aynı dönemde de yapılacağı varsayımına dayanır. Maliyetlere eklenecek kar marjı; endüstrilere, endüstrilerdeki işletmelere ve belirli bir işletmenin değişik mamullerine göre başka başka olur. Mamulün son tüketiciye doğrudan doğruya satılmaması durumunda, kimi işletmeler toptancı ve perakendeci kar marjlarını göz önüne alarak, son fiyata ulaşırlar. Bu fiyatların üretici tarafından zorunlu tutulabilmesi için tanınacak kar marjının, toptancı ve perakendecilerin doyurucu olarak çalışmalarını sağlamalıdır⁶¹.

1.1.3.Belirli Bir Kar Hedefi Güden Sistem

Bu sistemde ise, belirli bir dönemde, işletmenin yapacağı yatırımlardan belirli bir kar elde etme amacı güdülür. Bu kar, ya yatırımların bir yüzdesi olarak ya da toplam bir tutar olarak belirtilir. Bu sistemin başlangıç noktası, yatırımlardan beklenen karın belirlenmesidir. Bunun için de normal bir üretim hacminin kestirilmesi gerekir.

Bu sistemi bir örnekle açıklayalım. Bir üretim işletmesinde önceki yıl 12.000 birim mamul satılmış olsun ve planlanan yılda da aynı miktarda satış yapılacağı düşünölsün. İşletmenin genel giderler ve sabit giderler toplamı 600.000.000 TL.'dir. İşletme 300.000.000 TL.'lik bir yatırım yapacaksa ve bu yatırımdan % 10 oranında bir kar elde etmeyi hedefliyorsa, toplam sabit giderler, bu kar oranı da katılarak, 630.000.000 TL.'na ulaşır. Bu toplamdan birim başına düşen tutar 52.500 TL.'dir. İşletme birim başına 40.000 TL.'lik değişken gider yapmışsa, hedef olarak belirlenen %10'luk kar oranına ulaşabilmek için fiyatın 92.500 TL. olması gerekir.

1.2.Toptancılar ve Perakendeciler Yönünden Uygulaması

Toptan ve perakende fiyatların çoğu, maliyet artı sistemi ile belirlenir. Toptancı ve

⁶⁰. KARALAR;a.g.k.,s.32

⁶¹. KARALAR;a.g.k.,s.32

perakendecilerin satış fiyatlarını kendileri belirliorsa, belirli bir mamulün kendilerine olan maliyet fiyatı üzerine, kar bırakacağı umulan bir pay eklenir. Maliyetler üzerine eklenecek bu pay, bir oran şeklinde olabileceği gibi bir tutar da olabilir. Maliyet fiyatlarıyla toptan ve perakende fiyatı arasındaki bu fark, genellikle bir oran şeklinde belirtilir. Bu oran ya maliyetler üzerinden ya da alıcının satış fiyatları üzerinden hesaplanır. Alıcının satış fiyatı üzerinden hesaplanıyorsa, kar marjı satış fiyatının belirli bir yüzdesi; maliyet üzerinden hesaplanan kar marjı ise maliyetin bir yüzdesi olur. Maliyet üzerine eklenen bu yüzdeler, üreticinin uyguladığı ilk fiyatı esas alırsa, kar marjı katkılı olur. Bu nedenle, kar marjının katkısız olabilmesi için, toptancıların ve perakendecilerin üreticiden alış fiyatına, yaptıkları öteki giderleri de eklemeleri ve kar marjını bundan sonra uygulamaları gerekir.

Herhangi bir mamulün toptancılara ve perakendecilere gerçek maliyet fiyatının hesabı da önemlidir. Üreticilerin uyguladıkları çeşitli indirimlerle mamul daha ucuza alınmış olabilir. Ayrıca, mamulün; taşıma, sigorta ve navlun giderleri de alıcı tarafından karşılanabilir. Maliyetin belirlenmesinde tüm bu unsurların göz önünde tutulması gerekir.

2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma Sistemi

Üretimin yöneldiği tek hedef tüketicidir. Tüketicisi olmayan, yani başkalarının gereksinmelerini karşılamayan mamul ve hizmetlerin üretimini düşünmek olanaksızdır. Tüketicilerin üretim üzerindeki etkilerinden dolayı üreticiler, ancak tüketicilerin istedikleri ve ödeme gücüne sahip oldukları mamulleri üretebilirler⁶².

Talebe dayalı fiyatlamada, mamule olan talep göz önünde tutularak mamul fiyatlandırılır. Eğer mamul çok talep ediliyorsa mamule yüksek fiyat konur; talep az ise mamul düşük fiyatlanır. Bu yöntemle göre, ilk yapılacak iş farklı fiyatlarda talebin ne olacağını kestirmektir. Sonuçta, en çok toplam geliri sağlayacak fiyat seçilebilir. Kuşkusuz, bu yöntemde talebin tahmini çok önemlidir. Talebe dayalı fiyatlamada, maliyete dayalı fiyatlamalara göre, daha yüksek karlar elde edilebilir. Eğer tüketiciler,

⁶² . Rıdvan KARALAR; İşletme; Temel Bilgiler İşlevler, (4. Baskı, Eskişehir, Etam AŞ. Yayınları ,1995), s.283

mamulü, maliyetinden çok daha yüksek ölçülerde değerlerse fiyat, dolayısıyla kar da o ölçüde yükselir. Kuşkusuz, düşük fiyatla mamulü pazarlayacak rakiplerin olmaması durumunda bu uygulama geçerlidir⁶³.

Talebe dayalı fiyatlamada, belirli bir mamulün pazarlanmasında birden çok fiyatın kullanılması istendiğinde, fiyat farklılaştırma söz konusu olur. Tüketicilerin türü, dağıtım kanalının çeşidi ve satın alma zamanı gibi etkenler göz önünde tutularak, mamulün fiyatı farklılaştırılır, aynı mamule farklı fiyatlar uygulanır. Sözgelişi, mevsime göre talep değiştiğinden, otellerde farklı fiyatlar uygulanır. Farklı fiyat uygulamasının başarıyla yürütülebilmesi için pazar, talebe göre bölümlenebilmeli ve pazar bölümleri birbirinden ayrı tutulabilmelidir. Tersine bir durumda, pazarı oluşturan üyeler, ucuza aldıkları mamulü, yüksek fiyatın uygulandığı pazar bölümünde yeniden satabilirler⁶⁴.

3. Rekabete Dayalı Fiyatlama

Bu yöntemde, maliyetlere ve gelirlere göre, rakiplerin fiyatlarına daha çok önem verilir. Satışa sunulan mamuller homojen ise ve fiyat pazarda geçerli en önemli etkense, rekabete dayalı fiyatlandırma uygulanır. Rekabete dayalı fiyatlandırmada, rakip işletmelerin fiyatlarının aynen uygulanması söz konusu değildir. Rakip işletmelerin fiyatlarının belirli bir miktar üstünde ya da altında fiyatlanabilir. Önemli olan, mamulün fiyatını sıkı sıkıya maliyete ya da talebe bağlamamaktır. Mamul maliyetleri ya da mamule olan talep değişse bile, fiyat değiştirilmez. Ancak, rakip işletmeler fiyat değiştirirse fiyat değişikliğine gidilir⁶⁵.

Devlet ihalelerinde, rekabete dayalı fiyatlama yöntemi uygulanır. İhaleye girecek işletmeler, kendi maliyetlerinden çok, rakip işletmelerin fiyat önerilerini kestirerek kendi fiyat önerilerinde bulunurlar⁶⁶.

⁶³ . KARALAR; a.g.k.,126

⁶⁴ . CEMALCILAR; a.g.k., s.225

⁶⁵ . DİNÇER, FİDAN; a.g.k.,s.241

⁶⁶ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.226

E. Fiyatlandırma Politikaları

Fiyat politikası, fiyatlama kararları alırken göz önüne alınan düşüncelerdir. Politika, bir işletmenin yönetilmesinde ya da alınacak bir kararda genel bir rehber ve uygulanacak hareket planıdır⁶⁷.

Fiyat politikaları, fiyatlama hedeflerine ulaşmada öncülük yapar. İşletmeler, mamullere uygulayacakları fiyatı belirledikten sonra, mamullerin pazarlanmasıyla ilgili ortaya çıkabilecek koşullara göre hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için çeşitli politikalar geliştirecektir. Bu politikalar; İşletmenin yapısına, talebin durumuna, pazar koşullarına bağlı olarak, her işletmede, her endüstride farklılık gösterebilir⁶⁸.

1. Fiyat Politikaları Yönünden Mamulün Önemi

Mamul, çeşitli özellikleri oluşumunda birleştirmiş olan, fiziksel bir birimdir. Tüketici, bu fiziksel bileşimin dışında, kendisine fazladan sağlanacak olanakları da mamul ile birlikte ele alır. Sözelimi, mamulle ilgili garantiler; kredi kolaylıkları, servis hizmetleri mamul ile ayrılmaz bir bütün olarak düşünülür.

Belirlenecek fiyat politikaları, mamulün yeni olup olmasına göre de değişir. Yöneticiler sürekli yenilik peşinde koşarak, üretilen mamullerde değişiklik yaparlar. Yeni mamul, pazarda hiç olmayan, ilk kez arz edilecek bir mamul olabileceği gibi; nitelik, biçim, renk, ambalaj değişiklikleri yapılarak da eskiden üretilen mamuller yeni bir mamul olarak pazara arz edilebilir. Ayrıca, belirli bir pazarda bilinen mamul, başka bir pazara sunulduğunda da bu pazar bakımından yeni bir mamul olabilir.

Yeni mamulleri geliştirebilmek ve izlenecek fiyat politikalarının başarılı olabilmesini sağlamak için, bir mamulün geçirdiği evrelerin bilinmesi gerekir.

Birinci evrede; reklam, diğer satış çabaları ve mamulün özellikleriyle ilgili bilgi

⁶⁷ . DİNÇER, FİDAN; a.g.k.,s.241

⁶⁸ . KARALAR; a.g.k.,s.37

verilerek tüketicilere tanıtılır. Başlangıç döneminde, araştırma geliştirme faaliyetleri ve tanıtımla ilgili giderler yüksektir. Buna karşılık satış hacmi düşüktür. Dağıtım kanallarındaki aksaklıklar da beklenen satış hacmine ulaşılmasını engeller. Eğer pazarda mamulün bir benzeri yoksa rekabet olmayacağından, işletmelere yüksek fiyat uygulama olanağı doğar.

Başlangıç dönemini, gelişme ya da büyüme dönemi izler. Başlangıç döneminde, mamul, pazarda kabul görürse gelişme döneminde yüksek kazançlar sağlanabilir. Rakiplerin bollaşması, pazarın tekeli rekabet özelliğe dönüşmesine yol açabilir. Toplam endüstri satışları yükselir ve tüketicinin tuttuğu mamuller için işletmeler değişik amaçlara göre fiyat politikaları uygular.

Pazarda yeni rakiplerin oluşması ve mamulün yaygınlaşması olgunluk döneminde olur. Gelişme döneminde ki tekeli rekabet, olgunluk döneminde aşırı bir rekabete dönüşür. Bu dönemde işletmeler, markalarıyla tüketiciyi etkilemek için reklam çabalarını artırır. Endüstri satışları olgunluk döneminde her ne kadar artsa da, rekabetten dolayı aşırı reklam harcamaları ve fiyat indirimleri işletmelerin karlarını düşürür. İşletmeler bundan kazanmak için mamul farklılaştırması, ya da yeni modeller geliştirerek rekabeti azaltma yoluna giderler.

Olgunluk dönemini izleyen gerileme döneminde, yeni mamuller eskinin yerini alır. İşletmeler arasında şiddetli bir fiyat rekabeti başlar. Finansal açıdan güçlü olan işletmeler, bu dönemde kar etmeyi sürdürür.

Mamulün geçirdiği bu evrelerin süresi, mamulün niteliğine göre, mamule olan gereksinimin ortadan kalkması nedeniyle, daha düşük bir maliyetle ve fiyatla ikame mamulün pazara girmesiyle değişebilir⁶⁹.

⁶⁹ . KARALAR; a.g.k.,s.38-39

2. Fiyat Politikalarında Temel Amaçlar

İşletmelerin fiyat politikalarının dayandırıldığı başlıca amaçlar şunlardır⁷⁰:

- Karlılık ile ilgili amaçlar(Maksimum, minimum, doyurucu, tatmin edici ve hedef karlılık, yatırım üzerinden beklenen gelir.),
- Satış hacmi ile ilgili amaçlar. (Maksimum satış, pazarın kaymağını alma, yüksek fiyat, pazar payı liderliği, pazara nüfuz etme ya da sürüm için düşük fiyat.),
- Rekabete karşı koyma.(Denge fiyatları, rekabetten kaçınma, fiyat dışı rekabet),
- Kar marjı amaçları (Ürün dizisinin tümünün satışını kolaylaştırma),
- Öteki amaçlar. (Fiyatlarda kalıcılık sağlama, imaj oluşturma).

3. Başlıca Fiyat Politikaları

Fiyat politikaları, tüketici pazarında uygulanan fiyat politikaları ve örgütsel pazarlarda uygulanan fiyat politikaları olmak üzere iki grupta incelenebilir⁷¹.

Tüketici pazarında uygulanan fiyat politikaları:

1-Yeni mamullerin fiyatlandırılmasında;

a-Pazarın kaymağını ele geçirme,

b-Pazarı ele geçirme ya da pazar payını artırma.

⁷⁰. Ömer Baybars TEK, **Pazarlama İlkeler ve Uygulamalar**, (İzmir, Memleket Gazetecilik ve Matbacılık Yayınları,1991), s.310-311

- 2-Psikolojik fiyatlamada
 - a-Kalanlı ya da yuvarlak rakamlarla fiyatlama,
 - b-Alışılmış fiyat,
 - c-Prestij fiyat,
 - d-Grup malı fiyatlandırması.
- 3-Reklam amacıyla fiyatlandırma şeklindedir.

Örgütsel pazarda uygulanan fiyat politikaları:

- 1-İndirimli fiyat,
- 2-Coğrafi yörelere göre fiyatlama,
- 3-Farklı fiyatlama,
- 4-Garantili fiyatlamadır.

Pazarın kaymağını alma amacına yönelik, yeni bir mamul için yüksek fiyat tespit edilir. Fiyat politikaları, bu yüksek fiyata göre belirlenir. Mamulün, yüksek fiyatta alıcı bulabilmesi için reklam ve satış artırıcı çabalar uygulanır. Yeni rakiplerin pazara girmesi geciktikçe, yüksek fiyat politikalarına devam edilir⁷².

Pazarın kaymağını alma politikası, hızlı para akışı ve yüksek kar sağlar. Böylece yatırımın, kısa sürede geri dönmesi söz konusu olur. Bu politika, başlangıçta rakiplerin olmadığı, sonradan rakiplerin pazara gireceği düşüncesine dayanır⁷³.

Pazarı ele geçirme ve pazar payını artırmak, pazarın kaymağını alma politikalarının karşıtıdır. Bu politika da, uzun bir dönem göz önüne alınarak, önceden bilimsel araştırma ve kestirimler yaparak belirlenen amacın gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu politika, mamulün geçirdiği herhangi bir evrede uygulanabilir. Örneğin; pazarın kaymağını alma politikası uygulama olanağı azalırsa, pazarı ele geçirme politikası

⁷¹ . DİNÇER, FİDAN; a.g.k.,s.242

⁷² . KARALAR; a.g.k.,s.39

⁷³ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.230

uygulanabilir⁷⁴. Kısa sürede pazarı ele geçirmek ya da büyük bir pazar payı için mamulün fiyatı düşük tutulur. Bu fiyatlama kar hedefi uzun sürelidir⁷⁵.

Psikolojik fiyat, tüketicilerin psikolojik durumlarını göz önünde tutar ve deneyler ve incelemeler sonucunda bulunan verilere dayanır⁷⁶. Psikolojik fiyat politikalarından kalanlı ve yuvarlak rakamlı fiyatlama, kimi rakamların fiziksel görünüşlerinin insanlara daha çekici geldiği inancına dayanır. Kalanlı rakamların tüketiciler açısından daha çekici ve ucuz olduğu varsayılır. Örneğin; 10.000.000 TL. yerine 9.900.000 TL. olarak fiyatlandığında mamulün satışın daha çok ya da daha kolay olacağı varsayılır. Diğer bir görüşe göre de, yuvarlak rakamlar insanların daha çok dikkatini çekebilir. Örneğin, 99.965.000 TL. yerine 100.000.000 TL. gibi⁷⁷. Bu şekilde fiyatlama politikası, işletmenin elinden geldiğince fiyatı düşürdüğü imajını yaratmak içindir⁷⁸.

Alışılmış fiyat politikasında, bir mamulün fiyatı uzun süre değiştirilmeyerek, bu fiyata tüketicinin alışması sağlanır. Fiyat değişikliği zorunlu olduğunda, mamul fiyatında değişiklik yapılmadan mamulün miktarı ya da boyutu küçültülerek maliyetlerin düşük tutulması yoluna gidilir⁷⁹.

Prestij fiyat politikası, fiyatın yüksek kaliteyi yansıtacak şekilde yüksek tutulması ve tüketicilere fiyat yoluyla kalite imajının psikolojik olarak yerleştirilmesidir⁸⁰. Bu tür fiyatlama, yüksek gelir grubundaki tüketicilere yöneliktir.

Bir grup mamulü fiyatlama da ise, aynı çeşitteki mamuller değişik gruplara ayrılarak, her grup için ayrı fiyatlama yapılır. Örneğin; çorap satan bir işletme, çorapları iki gruba ayırarak her grup için farklı fiyat uygular. Eğer fiyat uygunsa tüketici alımlarını

⁷⁴ . KARALAR; a.g.k.,s.41

⁷⁵ . CEMALCILAR; a.g.k., s.230

⁷⁶ . KARALAR; a.g.k.,s.46

⁷⁷ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.231

⁷⁸ . MUCUK; a.g.k., s.152

⁷⁹ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.232

⁸⁰ . MUCUK; a.g.k.,s.153

fiyata göre ayarlar⁸¹.

Reklam amacıyla fiyatlama ile satış çabalarıyla fiyatlama arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Hipermarket gibi işletmelerde bir kaç çeşit mamul kar marjı ya da maliyetin altında fiyatlanır. Böylece tüketicilerde, fiyatların normal ya da düşük olduğu imajı uyandırılır. Kimi zaman da; yılbaşı, bayram gibi özel günlerde satış gelirlerini arttırmak, satış hacmini yükselterek maliyetleri azaltmak için fiyatlar düşürülür. Bu yöntemde başka bir uygulamaya göre de, mamule ait fiyat etiketine bir yapay yüksek fiyat ile bu fiyattan düşük ikinci bir fiyat yazılır. Böylece iki fiyat arasındaki fark indirim olarak gösterilir⁸².

Örgütsel pazarda uygulanan fiyat politikalarından birincisi indirimli fiyat politikasıdır. İndirimli fiyat politikası; üretici ya da toptancıların, pazarladıkları mamullerin liste fiyatlarından, alıcılara yaptıkları indirimlerdir. Genellikle, üreticiler toptancılara, toptancılar da kendilerinden mamul alan yarı toptancı ya da perakendecilere indirimli fiyat uygularlar⁸³. Örgütsel pazarlarda uygulanan fiyat politikaları şunlardır:

1- İndirimli fiyat politikası: Bu politikada uygulanan başlıca indirim çeşitleri şunlardır⁸⁴.

a- Erken ödeme indirimi: Belirli bir opsiyona göre satılan mamullerde, alıcı tarafından erken ödeme yapıldığında bir miktar indirim yapılır. Bu tür indirim, peşin ödemelerde genellikle uygulanır.

b- Miktar indirimi: Alıcıları, daha çok miktarda mamul satın almaya özendirmek için yapılır. Örneğin; tek bir mamul 1000 TL'ye satılıyorsa, düzinesi 10.000 TL'ye satılabilir. Bu tür indirim, az satılan mamullerin satışını hızlandırmak için yapılır.

⁸¹ . MUCUK; a.g.k.,s.153

⁸² . CEMALCILAR; a.g.k., s.233

⁸³ . KARALAR; a.g.k.,s.49

⁸⁴ . CEMALCILAR; a.g.k., s.233

c- Eylemsel indirim: Üretici, belirli pazarlama eylemlerini alıcıya ya da aracıya yükleyebilir. Karşılığında mamulün liste fiyatında indirim yapar. Örneğin; üretici taşıma ve depolama eylemlerini, bunlardan doğacak giderleri, belirli bir oranda indirim karşılığında alıcı ya da aracıya yükleyebilir.

d- Mevsimlik indirim: Satışı mevsime göre değişen mamullere uygulanır. Alıcılara sezon dışında mamul aldıklarında, indirim yapılır. Böylece, üretici, üretim olanaklarını yıl boyunca düzenli biçimde kullanma amacı güder.

2-Coğrafi yörelere göre fiyatlama politikası: mamulün taşıma maliyetini kimin üstleneceği ilkesine dayanır. Bu fiyatlama politikasında, üç değişik yöntem söz konusudur⁸⁵.

a- Üretim yerinde F.O.B.(Free on Board) fiyatlama: Üretici, üretim yerinde taşıma aracına yükleme maliyetini üstüne alır ve bu noktada mamulün sahipliği alıcıya geçer. Bu yöntemde mamulün fiyatı, taşıma ücretini kapsamaz.

b- Tekdüze teslim fiyatlama: Bu fiyatlama politikasında, alıcının bulunduğu coğrafi yöreye bakılmaksızın, tek fiyat uygulanır. Mamulün taşıma ücretleri üreticiye aittir.

c- Bölgesel fiyatlama: Mamulün taşıma ve yükleme ücretleri üreticiye ait olmak üzere, üretici, pazarını birkaç bölgeye ayırır ve her bölge için farklı fiyat uygular. Bir bölgenin her yerinde uygulanan fiyat, ortalama teslim fiyatıdır.

3- Farklı fiyatlama politikası:Örgütsel pazarda uygulanan fiyat politikalarından, üçüncüsü, farklı fiyatlama politikasında, aracılar satışta rekabet üstünlüğü sağlamak için değişik fiyatlama yoluna gidilir. Burada söz konusu olan, rakip işletmelerin kullandıkları

⁸⁵ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.234

aracılar üzerinde rekabet üstünlüğü sağlamak için, bu araçlara daha düşük fiyattan mamul satılır⁸⁶.

4- Garantili fiyat politikası: Üreticinin, mamul fiyatlarını, belirli bir süre fiyat dalgalanmalarına karşı garanti etmesidir.

Fiyat politikalarının bir kısmı sadece üreticiler ya da toptancılar tarafından uygulanabilir. Bazı fiyat politikaları ise; hem üreticiler, hem de toptancılar ve perakendeciler tarafından uygulanabilir. Ayrıca, işletmelerin kendilerine özgü fiyat politikaları da olabilir.

F. Fiyatlama Süreci

Fiyatlama süreci; işletme yöneticilerinin belirledikleri fiyatlama yöntemleri ve politikaları sonucu, işletmenin çeşitli birimlerinden elde ettikleri bilgilerin ışığında, fiyat kararlarının nasıl verildiği, hangi aşamalardan geçilerek bir mamulün fiyatlanmasıdır.

Fiyatlamada şu aşamalardan geçilir⁸⁷:

- Fiyatlama hedefinin belirlenmesi,
- Hedef pazarın değerlendirilmesi,
- Talebin ölçüsünün kestirilmesi ve esnekliğinin incelenmesi,
- Fiyat, talep, maliyet ve kar ilişkisinin incelenmesi ,
- Rakiplerin fiyatlarının incelenmesi,
- Fiyat politikasının seçilmesi,
- Fiyatın hesaplanması,
- Fiyatların karşılaştırılması.

⁸⁶ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.234

⁸⁷ . CEMALCILAR; a.g.k., s.235

1. Fiyatlama Hedefinin Belirlenmesi

Fiyatlama süreci, fiyatlama hedefinin belirlenmesiyle başlar. Fiyatlama hedefleri, işletmenin finans, mahasebe ve üretim gibi alt sistemlerini etkiler. Bu nedenle tek bir hedef belirlemenin yerine, birkaç hedefi bir arada kullanmak daha doğru olur. Örneğin; kar hedefinin yanı sıra, para akışı ya da pazar payı fiyatlama hedefi olarak seçilebilir⁸⁸.

2. Hedef Pazarın Değerlendirilmesi

İşletmenin hedef aldığı pazar, fiyatın belirlenmesinde çok önemli bir etkidir. Yüksek pazar payını hedef alan bir işletme, mamul fiyatını düşük tutmalıdır. Tahmin edilen pazar payı, işletmenin üretim kapasitesi ve pazara giriş kolaylığı ile de yakından ilgilidir. Üretimi sınırlı olan bir işletmenin, talebini karşılayamayacağı bir pazarı hedef almaması gerekir⁸⁹.

Pazarı oluşturan tüketicilerin, satın alma güçleri ile bu güce bağlı mamule olan talep, pazarlamacı açısından çok önemlidir. Hedef pazar fiyatlar karşısında çok duyarlı ise, kalite üstünlüğü imajı yaratma biçimindeki fiyat politikası geçerli olmaz. Tüketicinin satın alma gücünün yanında, mamulün tüketici için ne ölçüde önemli olduğu da öğrenilmelidir⁹⁰.

Tüketicinin satın alma güçlerinin değerlendirilmesi, değişikliklerin izlenmesi, diğer rakiplerce arz edilen mamuller ile işletmenin ürettiği mamullerin karşılaştırılması ve bu karşılaştırmanın önemi gibi sorunlar, aynı zamanda hedef pazarın fiyatının değerlendirilmesinde yardımcı olur⁹¹.

3. Talebin Ölçüsünün Kestirilmesi ve Esnekliğinin İncelenmesi

Pazardaki bir mamule yönelik talebin saptanması, pazarlama araştırmasının bir bölümüdür. Anket, zaman serileri analizi, korelasyon ve pazar testi gibi teknikler

⁸⁸ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.235

⁸⁹ . MUCUK; a.g.k.,s.142

⁹⁰ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.236

⁹¹ . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k.,s.310

yardımıyla satış potansiyeli belirlenir. Satış potansiyeli ise, belirli bir zaman diliminde satılabilecek mamul miktarını belirlemektir. Satışlara yönelik tahminler yardımıyla, fiyat ve talep arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi yapılır. Fiyatlama yönünden de talep analizinin kullanılmasının başlıca amacı, değişik düzeylerde uygulanan fiyatlara dayalı satışların tahmin edilmesidir⁹².

Mamule olan talep kestirildikten sonra, talep esnekliği incelenir. Fiyatta yapılacak değişiklikler karşısında talep miktarının ne ölçüde değiştiği saptanır. Eğer, fiyatta belirli oranda yapılan değişiklik, talep edilen miktarda daha büyük oranda değişikliğe neden oluyorsa, talep esnek; talep daha düşük oranda değişiyorsa, talep esnek değildir. İşletme yöneticisi, değişik fiyatlarda elde edilecek toplam gelirin ne olacağını incelemelidir. Eğer talep esnekse, fiyattaki bir değişiklik, toplam gelirleri ters yönde etkiler. Yani, fiyatta yapılacak indirim talebi arttıracığından toplam gelirleri yükseltir. Yüksek fiyat ise talebi azaltacağından, toplam gelirleri de düşürür. Eğer, talep esnek değilse, fiyattaki değişiklik toplam gelirleri aynı yönde etkileyecektir⁹³.

4. Fiyat, Talep, Maliyet ve Kar İlişkisinin İncelenmesi

İşletmenin sürekliliğinin sağlanması için dikkate alacağı başlıca etmenler, maliyet ve kardır. Maliyetler temelde değişken ve sabit maliyetler olarak ikiye ayrılır. İşletme yönetiminin hedefi toplam maliyeti en aza indirmek olmasına karşın, yöneticiler sabit maliyetler yerine değişken bir maliyeti tercih ederler. Yöneticiler, satış gelirlerindeki düşüş durumunda, değişmez giderlerin karlılık üzerinde yaratabileceği olumsuz etkiler nedeniyle bu yaklaşıma yöneltilirler⁹⁴.

Fiyatlamada yararlanılan başlıca iki yaklaşım, başabaş analizi ve marjinal analizdir. Bu yaklaşımlarla maliyet, talep ve kar ilişkileri incelenebilir⁹⁵.

⁹² . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k.,s.310

⁹³ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.236

⁹⁴ . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k.,s.310

⁹⁵ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.237

4.1. Başabaş İnceleme

Fiyatın belirlenmesinde maliyet ve talebi ilişkilendiren bir yöntemdir. Başabaş analizinde belirli bir satış fiyatında hangi üretim ya da satış düzeyinde gelirlerin maliyetlere eşit olduğu gösterilir. Başabaş noktasının yukarısındaki satışlardan kar, altındaki satış düzeylerinden ise zarar edilir⁹⁶.

Bir işletmenin toplam değişmez giderleri 20.000 TL., üretiminin yaptığı (Y) mamulünün birim değişken maliyetinin 15 TL. ve satış fiyatının ise 25 TL. olduğunu varsayalım. Bu işletmenin başabaş noktasında kaç birim mamul satması gerektiğini başabaş noktası formülü ile hesaplayacak olursak;

$$B.B.N. = \frac{\text{Sabit Giderler}}{\text{Satış Fiyatı - Birim Değişken Giderler}}$$

Birim Satış Fiyatı-Birim Değişken Giderler=Birim Katkı Payı

Buna göre formül aşağıdaki gibi olur.

$$B.B.N. = \frac{\text{Sabit Giderler}}{\text{Birim Katkı Payı}}$$

Verilen örnekteki birim katkı payı ise şöyledir.

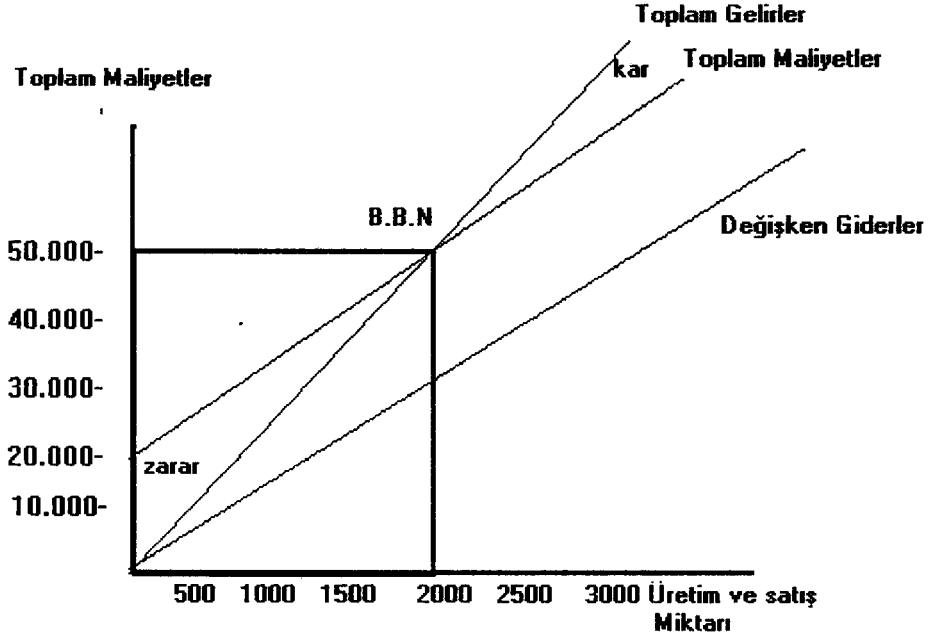
Birim Katkı Payı=25 TL. -15 TL.

Birim Katkı Payı=10 TL.

⁹⁶ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.238

$$B.B.N = \frac{20.000 \text{ TL}}{10 \text{ TL}} = 2.000 \text{ birim}$$

Bu işletmede 2000 birimden fazla mamul satılırsa kar, daha az mamul satılırsa zarar edilir.



Şekil 1. Başabaş Noktası Grafiği

Grafikte de başabaş noktası 2000 birim olarak görülmektedir.

Hedef alınan toplam kar da dikkate alınarak başabaş noktası hesaplanabilir.

Örneğin; işletmenin toplam kar hedefinin 30.000 TL. olduğunu varsayalım

$$B.B.N = \frac{\text{Toplam Kar} + \text{Sabit Giderler}}{\text{Birim Katkı Payı}}$$

$$B.B.N = \frac{30.000 \text{ TL} + 20.000 \text{ TL}}{10 \text{ TL}}$$

$$B.B.N = 5000 \text{ birim}$$

Bu durumda, işletmenin 30.000 TL. toplam kara ulaşabilmesi için, 5000 birim mamul satması gerekir.

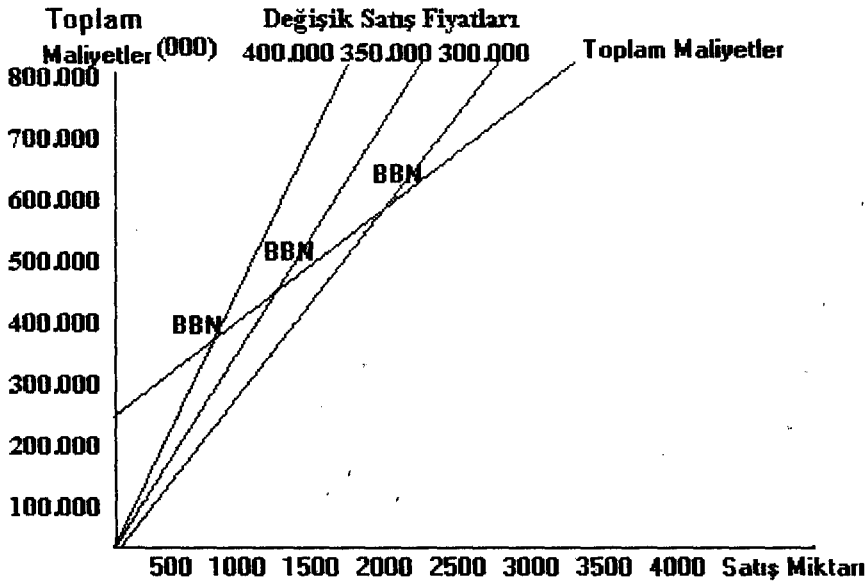
Başabaş noktası saptanırken, toplam sabit giderlerin ve birim değişken giderlerin aynı kaldığı varsayılır. Başka bir varsayım da, birim satış fiyatının değişmediğidir⁹⁷.

Bu varsayımlara göre, farklı maliyet ve satış fiyatlarında değişik başabaş noktaları saptanabilir. Örneğin; sabit giderler 250.000.000 TL., değişken birim maliyet 200.000 TL. satış fiyatlarında 300.000 TL., 350.000 TL., 400.000 TL. olduğunu varsayalım.

| Birim Satış Fiyatı | Toplam Sabit Giderler | Birim Değişken Giderler | B.B.Noktası Satış Miktarı |
|--------------------|-----------------------|-------------------------|---------------------------|
| 300.000 TL | 250.000.000 TL | 200.000 TL | 2.500 Birim |
| 350.000 TL | 250.000.000 TL | 200.000 TL | 1.666 Birim |
| 400.000 TL | 250.000.000 TL | 200.000 TL. | 1.250 Birim |

Tablo 1. Farklı Maliyet ve Satış Fiyatlarında Değişik Başabaş Noktaları

Yukarıdaki verilere göre grafiğin görünümü şöyledir.



Şekil 2. Farklı Maliyet ve Satış Fiyatlarında Değişik Başabaş Noktaları Grafiği

⁹⁷. CEMALCILAR; a.g.k.,s.239

Başabaş analizinin önemli eksikliği, pazar talebini göz önünde tutmamasıdır. Bu incelemede üretilen tüm mamullerin, satılacağı varsayılır. Bu eksiklik, değişik fiyatlarda gerçek talebin kestirilmesiyle düzeltilebilir. Yukarıdaki tablo pazar talebine göre düzenlendiğinde en karlı durum saptanabilir.

| Birim Satış Fiyatı | Pazar Talebi | Toplam Gelir | Başabaş Noktası | Toplam Maliyet | Toplam Kar |
|--------------------|--------------|--------------|-----------------|----------------|-------------|
| TL | Birim | TL | Birim | TL | TL |
| 300.000 | 3000 | 900.000.000 | 2500 | 850.000.000 | 50.000.000 |
| 350.000 | 2500 | 875.000.000 | 1666 | 650.000.000 | 225.000.000 |
| 400.000 | 2000 | 800.000.000 | 1250 | 450.000.000 | 350.000.000 |

Tablo 2. Farklı Fiyat ve Taleplerde Değişen Başabaş Noktaları ve Karlar

Başabaş analizi, fiyatlamada bir araç olarak kullanılabilmesine karşın göz önüne alınan varsayımlar pek gerçekçi değildir. Maliyetlerde sık dalgalanma olursa ve mamul karması önemli ölçüde değişirse, başabaş analizi çok etkisiz kalır⁹⁸.

4.2. Marjinal İnceleme

Fiyat, talep, maliyet ve kar ilişkisinin incelenmesinde kullanılan bu teknik, birim talep ile birim maliyetin dengelenmesine dayanır. Sonuçta, en çok karı sağlayacak birim fiyat kararlaştırılır. Çok karı fiyatlama hedefi olarak benimseyen işletmeler de, liste fiyatlarını belirlemek için bu teknikten yararlanabilirler. Bu teknik, iktisat teorisinde geliştirilen marjinal arz ve talep analizinin aynısıdır.

Talep incelenirken, tek bir işletmenin karşı karşıya bulunduğu talep eğrisi ile işletmenin üyesi olduğu sanayi dalının talep eğrisinin birbirinden ayırmak gerekir. Kuramsal olarak, tam rekabet koşullarında çalışan bir işletmenin, pazar fiyatında talep eğrisi yataydır. Bu demektir ki, tek bir üretici fiyatı denetleyemez ve pazar fiyatında tüm üretimini satabilir. Öte yandan, sanayi dalı, tüm olarak, düşük fiyatlarda daha çok mamul

⁹⁸. CEMALCILAR ;a.g.k.,s.240

satar⁹⁹.

Oligopolde ise, her üretici, mamulü farklı kılarak, fiyatları bir ölçüde denetleyebilir. Her işletme, ayrı bir sanayi dalı durumundadır. Talep eğrisi de, aşağıya doğru eğimlidir. Bu demektir ki, işletme, yüksek fiyatlarda bazı tüketicileri kendine çekebilir, ama pazarını genişletmek istiyorsa, fiyatlarını düşürmelidir¹⁰⁰.

Fiyat, arz ve talebin dengelenmesiyle belirlenecekse fiyat koyan işletme, ortalama maliyet ve marjinal maliyet kavramlarının yanı sıra, ortalama ve marjinal gelir kavramlarını da göz önüne almalıdır¹⁰¹.

Marjinal gelir, işletmenin bir birim daha fazla satması sonucunda toplam gelirdeki artış miktarıdır¹⁰². Ortalama gelir ise, belirli bir satış düzeyinde birim fiyattır. Toplam gelirin, satılan birim sayısına bölünmesiyle bulunur.

Bu yönetime göre fiyatın nasıl belirlendiği, aşağıdaki tablodan ve grafikten izlenebilir.

| Satılan Birim | Birim Fiyat (Ortalama Gelir) | Toplam Gelir | Marjinal Gelir |
|---------------|------------------------------|---------------|----------------|
| 1 | 800.000 TL | 800.000 TL. | - |
| 2 | 750.000 TL. | 1.500.000 TL. | 700.000 TL. |
| 3 | 720.000 TL. | 2.160.000 TL. | 660.000 TL. |
| 4 | 680.000 TL. | 2.720.000 TL. | 560.000 TL. |
| 5 | 650.000 TL. | 3.250.000 TL. | 530.000 TL. |
| 6 | 600.000 TL. | 3.600.000 TL. | 350.000 TL. |
| 7 | 500.000 TL. | 3.500.000 TL. | (100.000) TL |
| 8 | 400.000 TL. | 3.200.000 TL. | (300.000) TL |

Tablo 3. Marjinal Gelir Tablosu

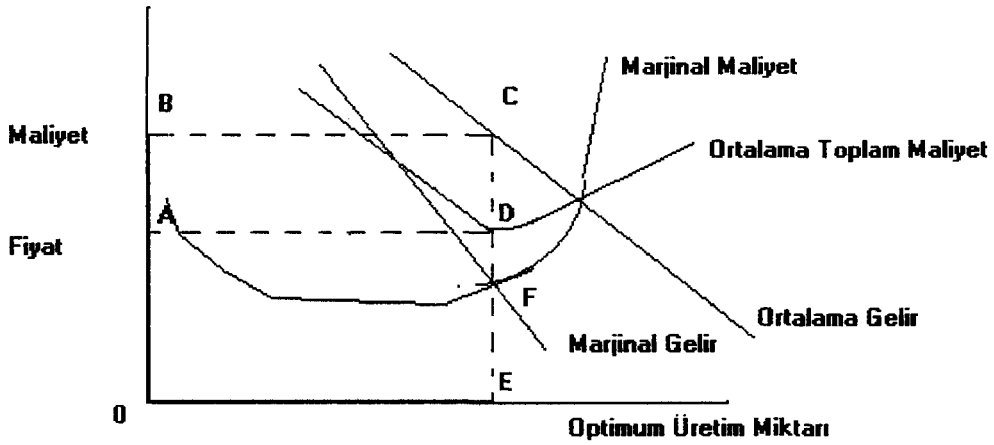
Tabloya bakıldığında, işletmenin 1 birim yerine 2 birim mal satıldığında, 700.000 TL. marjinal gelir sağladığı görülür. 6. birim satıldığında, 3500.000 TL. marjinal gelir elde edilir.

⁹⁹ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.240

¹⁰⁰ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.240

¹⁰¹ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.240

¹⁰² . DİNLER; a.g.k.,s.259



Şekil 3. Marjinal Maliyet ve Marjinal Gelir Grafiği

Aşağıya doğru eğim gösteren talep eğrisi, ortalama gelir eğrisidir. Değişik birim ortalama fiyatlarda, kaç birim mamul satılacağını gösterir. Bu eğrinin elde edilebilmesi için, marjinal gelir, her zaman ortalama gelirden az olmalıdır. Bu demektir ki, satılan birimler çoğaldıkça, son birimden elde edilen gelir, giderek küçülür. Marjinal gelir, marjinal maliyetten büyük olduğu sürece üretim sürdürülür. Marjinal gelirin marjinal maliyete eşit olduğu noktaya, optimum üretim noktası denir. Grafikte bu nokta OE dir. OE noktası ortalama gelir üzerinden belirlendiğinde, mamul fiyatı kararlaştırılmış olur. EC fiyatında, ortalama birim maliyet DE'dir. Böylece, işletme DC ölçüsünde kar elde eder. Toplam kar, $DE \times DC$ (Miktar \times birim kar) dir ki ABCD alanını kapsar¹⁰³.

Marjinal fiyatlandırma sistemi, işletmenin çıkarına ve rekabet koşullarına en uygun bir yöntemdir. Bu sistemin uygulanmasında, toplam maliyet verilerinin buna bağlı olarak ortalama ve marjinal maliyetlerin en doğru şekilde hesaplanmış olması gerekir¹⁰⁴.

5. Rakiplerin Fiyatlarının İncelenmesi

İşletmenin rakipleri benzer mamul ve hizmetleri üreten işletmeler olabileceği gibi, ikame mamul ve hizmet sanayi kesiminden ya da tamamlayıcı mamul ve hizmet

¹⁰³ . CEMALCILAR; a.g.k.,s.242

¹⁰⁴ . TENKER; a.g.k.,s.132

kesiminden olabilir. Ancak ne tür bir rakip olursa olsun, bunları ayrıntısıyla tanımlamadan geliştirilecek bir strateji eksik sayılır. Rakiplerin teknolojik ya da mali üstünlükleri ile mamulün fiyatı ile kalitesi gibi rekabet avantajlarının belirlenmesi, işletmeye ne ile mücadele edeceği konusunda detaylı bilgi sağlayacaktır¹⁰⁵.

Rakiplerin fiyatlarını bilmek, her zaman yararlıdır. Özellikle, rekabete dayalı fiyatlama politikasını benimseyen işletmeler rakiplerin fiyatlarını izlemek zorundadır.

Tüketim mamulleri üreten ya da pazarlayan işletmeler, rakiplerin fiyatları konusunda sistematik olarak bilgi toplayıcılardan yararlanır. İşletme dışında, bağımsız kuruluşlar tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre düzenlenen bültenler bu alanda önemli verilerdir. İşletme, Rakiplerin kendi fiyatlarını saptamalarından sonra satışları arttırmaya yönelik bir fiyat politikası izleyebilir¹⁰⁶.

6. Fiyat Politikasını Seçme

Fiyatlama politikalarının ve hedeflerinin gerçekleştirilmesinde yararlanılacak yaklaşımları sağlaması nedeniyle, tüm pazarlama stratejilerinin geliştirilmesinde önemli rolü bulunmaktadır. Yeni mamullerin pazara sunulması, rekabet ortamı, yasal düzenlemeler, ekonomi ve pazar koşulları ve bu gibi sorunların yanıtlanması, fiyatlama politikasının seçiminde belirleyici olur¹⁰⁷.

İlk kez pazara sunulacak bir mamulün fiyatlaması ile pazarda mevcut bir mamulün fiyatlamasında farklı fiyat politikaları uygulanır.

Fiyatlama politikası, iki boyutludur. İşletmenin fiyatlama hedefleri, birinci boyutunu oluştururken ikinci boyut, tüketici özellikleridir. Birinci boyutu oluşturan ve belirlenen fiyatlama hedefine göre çeşitli fiyat politikaları saptanır. İkinci boyutu

¹⁰⁵ . Ömer DİNÇER; *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*, (3. Baskı, İstanbul; Beta Basım Yayım A.Ş. Yayınları, 1996), s.61

¹⁰⁶ . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k.,s.311

¹⁰⁷ . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k., s.311

oluşturan tüketiciler de özelliklerine göre bölümlenebilir ve buna göre fiyat politikası seçilir¹⁰⁸.

7. Fiyatın Hesaplanması

Fiyatlama politikası belirlendikten sonra, mamul fiyatlarının hesaplanması için belirli bir fiyatlama yöntemi seçilir. Fiyatlama yöntemi, belirlenen fiyat politikası ile çelişmemelidir. Örneğin, pazarın kaymağını alma politikası seçilmiş ise, malın fiyatının talebe dayalı fiyatlama yöntemine göre hesap edilmesi gerekir¹⁰⁹.

8. Fiyatın Kararlaştırılması

İşletmede fiyatlama yöntemleri ve politikaları, pazarda uygulanacak son fiyatın seçilmesini yönlendirir. İşletme yöneticileri de bu doğrultuda yapısal kararlar alır. Yöntem ve politikaların belirlenebilmesi için; fiyatlama hedeflerinin oluşturulması, hedef pazar konusunda yeterli bilgi edinilmesi, talep, fiyat esnekliğinin, maliyetlerin ve rekabet koşullarının kararlaştırılması gerekir¹¹⁰. Söz konusu etkenlerin ışığında ve belli aşamalardan geçerek bir mamulün fiyatı belirlendiğinde, sistemli bir yaklaşım uygulanmış demektir.

Ancak uygulamada, planlı ve sistemli bir yaklaşım yerine, sınaama yanılma yönteminin uygulandığı sık görülür. Bu tür uygulamalar ise hatalı fiyatlamalara neden olur¹¹¹.

Fiyatlarda aşırı bir hükümet kontrolü olmadıkça, fiyatlar, pazarlama bileşimine uyarlama yönünden esnek ve uygun bir araçtır. Fiyattan kaynaklanan bu esneklik ve serbestlik, pazarlamanın diğer öğelerini karakterize etmektedir. Gerek pazarlama bileşimi içerisinde ve gerekse işletmenin makro amaçları yönünden bir çok karmaşık sorunlar,

¹⁰⁸ . CEMALCILAR; a.g.k., s.243

¹⁰⁹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.243

¹¹⁰ . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k., s.321

¹¹¹ . CEMALCILAR; a.g.k., s.243

etmenler ve öğeler bulunması nedeniyle, doğru fiyatın saptanılması gerçekten çok güç bir görev ve kendine özgü bir sanattır¹¹².

¹¹² . ALPUGAN, DEMİR, OKTAV, ÜNER; a.g.k., s.321

İKİNCİ BÖLÜM

MALİYET KAVRAMLARI

A. Maliyet, Gider ve Harcama Kavramları

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan ya da katlanılma olasılığı yüksek fedakarlıkların parasal sözcüklerle ölçülmesidir. Maliyet kavramı, başka bir biçimde, bir yarar ya da çıkar sağlamak için katlanılan fedakarlık ya da bir mal karşılığı elden çıkarılan belirli miktardaki bir para olarak tanımlanır¹¹³.

Genel anlamıyla maliyet, amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların genellikle parayla ölçülen toplamıdır. Ulaşılmış ya da ulaşılabilecek her farklı sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir. Her sonuç, bir eylem ya da faaliyet sonunda ortaya çıkar. O sonuç için katlanılan fedakarlıklar da bu faaliyet sırasında söz konusu olur. Bu bakımdan, herhangi bir sonucun maliyeti, gerçekte o sonucun doğması için yapılan faaliyetin yol açtığı maliyet anlamındadır¹¹⁴.

Maliyet giderlerinin en belirgin özelliği üretim için, ilk madde, malzeme ve hizmet tüketimidir. Sözü edilen tüketim biçiminde kullanılan ilk madde, malzeme ve hizmetler tüketilip yok edilmemekte aksine, yeni bir mamule dönüştürülmektedir. Maliyet giderleri, üretilen mamullerin satışıyla işletmeye tekrar gelir olarak dönmektedir. Mamuller satılmadıkları sürece işletmenin aktifleri içinde yer almaya devam eder¹¹⁵.

Böylece maliyetler iki gruba ayrılabilir. Tükenmemiş maliyetler, işletmenin gelecekte gelir elde etmesinde yararlı olacağı beklenen varlıklardır. Tükenmemiş maliyetlere örnek olarak mamul stokları verilebilir. Tükenmiş maliyetler ise, bir varlığı

¹¹³ Rifat ÜSTÜN; *Maliyet Muhasebesi; Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı*, (5. Baskı, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi Yayınları, 1996), s.23

¹¹⁴ Kamil BÜYÜKMİRZA; *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, (4. Baskı, Ankara; 72 TDFO Ltd. Şti. Yayınları, 1995), s.36

¹¹⁵ Süleyman YÜKÇÜ; *Maliyet Muhasebesi; Yönetim Açısından*, (3.Baskı, İzmir, Anadolu Matbacılık Yayınları, 1993), s.23

temsil etmeyen, gelecekte gelir sağlama özelliği olmayan ve cari dönem gelirine bir çıkarma olarak uygulanan tutarlardır. Tükenmiş maliyetlere satılan mamuller maliyeti örnek gösterilebilir¹¹⁶.

Satın alınan mamulleri, herhangi bir değişiklik yapmadan satan ticaret işletmeleri ile üretim işletmelerinde, maliyet unsurları farklılık gösterir.

Ticaret işletmelerinde elde edilen kıymetlerin maliyetini; satın alma bedeli, nakliye ve sigorta giderleri, alış komisyonları, satın alma ile ilgili finansman giderleri oluşturur. İthalatla sağlanan kıymetlerde ise maliyeti, gümrük vergileri, mamul bedeli, nakliye ve komisyon gideri, teminatlar için ödenen faiz ve komisyonlar ile akreditif giderleri içerir¹¹⁷.

Üretim işletmelerinde ise mamul maliyetlerini belirleyen üç unsur vardır. Bunlar, direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir¹¹⁸. Tek düzen hesap planı da, bu maliyet unsurlarına göre hazırlanmıştır.

Gider, belirli bir dönemin hasılatının elde edilmesi için kullanılmış, tükenmiş maliyetlerdir¹¹⁹.

Gider, karı belirlemek amacıyla bir getiri (hasılat) ile karşılaştırılan mamul ya da hizmet çıkışları anlamındadır. Gider, hasılattan düşülecek tüketilen maliyetlerdir¹²⁰.

Giderlerin normal faaliyet içinde oluşması ve belirli bir dönemi ilgilendirmesi gerekmektedir. Çünkü, olağanüstü olaylar zarar olarak nitelendirilebilir ve ilgili döneme ait olmayan giderler, gelecek yıl gideri olarak sonuç hesaplarına yansıtılmayabilir¹²¹.

¹¹⁶ Nasuhi BURSAL, Yücel ERCAN; **Maliyet Muhasebesi**, (Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1997), s.4

¹¹⁷ ÜSTÜN; a.g.k., s.27-28

¹¹⁸ ÜSTÜN; a.g.k., s.55-56-57

¹¹⁹ Özgül CEMALCILAR; **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**, (Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1972), s.306

¹²⁰ Zeyyat HATİPOĞLU; **Yönetim Muhasebesi**, (İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları, 1995), s.7

¹²¹ YÜKÇÜ; a.g.k., s.23

Aktif tükenmesinin gider olabilmesi için hasılat ilişkisi esastır. Gider niteliğindeki aktif tükenmesi ile hasılat arasında;

1-Dönem hasılatının elde edilmesiyle ilgili direkt bir ilişki (satılan malın maliyeti gibi) ya da

2-Aynı dönem içinde oluşması şeklinde bir ilişki (Kira giderleri gibi) olabilir¹²².

Birçok yazar maliyet gideri ve gider kavramlarının ayrımının güçlüğü konusunda görüş bildirmekte ve ekonomik açıdan, bir işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek olarak değerlendirebilmek için tüm ömrü dikkate alındığında, tüm maliyetlerin gidere dönüştüğü, böylece maliyet gider ayrımının bir hayli zor olduğu görülür. Bir işletmenin hesap dönemleri içinde, maliyetler üretim, giderler ise kar için yapılan fedakarlıklar olmaktadır. Oysa, işletmenin tüm ömrü göz önüne alındığında, üretim ve kar için yapılmış olan fedakarlıkların hepsi aynı anlama gelmektedir¹²³.

Harcama, sağlanan bir fayda karşılığında yapılan bir ödeme ya da borçlanmadır. Harcama bir tedarik maliyeti olarak da tanımlanabilir¹²⁴. Gider ve maliyet gideri için bir iktisadi değer tüketimi söz konusu iken, harcama kavramı ile bu iktisadi değer elde edilmesi için ödeme yapılması anlatılmaktadır.

Gider ile maliyet giderleri arasındaki en önemli fark, maliyet giderinin üretimle ilişkili olması, gider kavramının ise üretim ile ilişkisinin kurulamamış olmasıdır. Bununla birlikte, gider ve maliyet gideri için bir varlığın tüketimi söz konusu iken, harcama kavramı ile bu varlığın elde edilmesi için ödeme yapılması söz konusudur¹²⁵.

¹²². CEMALCILAR; a.g.k., s.307

¹²³. Osman ALTUĞ; **Maliyet Muhasebesi; İlkeleri ve Uygulamalar**, (İstanbul; Metler Matbaası Yayınları, 1982), s.7

¹²⁴. CEMALCILAR; a.g.k., s.307

¹²⁵. YÜKÇÜ; a.g.k., s.25

Her harcama maliyet gideri olmayacağı gibi, her maliyet gideri için de harcama yapılmayabilir. Örneğin; bir tarım işletmesinde hayvancılık ünitesinden alınan gübrenin, meyve bahçesinde kullanılmasında, gübre meyve bahçesi için maliyet gideri iken, bu maliyet gideri için harcama yapılmamıştır. Olayların doğal akışı içinde; önce satın almanın ve ödemenin yapılması, daha sonra da isteme göre tüketim yapılarak gider ya da maliyet gideri ortaya çıkmaktadır. Ancak, satın almanın ve ödemenin gerçekleşmesiyle birlikte tüketim gerçekleşir ise, harcama ile birlikte gider ya da maliyet gideri aynı anda ortaya çıkabilir¹²⁶.

B. Hammadde ve Malzeme Maliyetleri

Hammadde, üretim faaliyetinde mamulün yapısında kullanılan, ilk madde ve malzeme, yarı mamul gibi maddeleri içerir. Mamul üretiminde kullanılan maddeler, hammadde şeklinde olabileceği gibi, yarı mamul halinde de olabilir¹²⁷.

Hammadde, üretilen mamulün ana yapısını oluşturan, mamul üretiminde kullanım miktarı rahatlıkla saptanabilen madde ve malzemelerdir. Hammadde, ilk madde ve malzeme olarak da adlandırılabilir.

Örneğin; sac levha üretiminde kullanılan demir cevheri hammaddedir, ama buzdolabı üreten bir işletmede kullanılan sac levha ise yarı mamul halindedir.

Hammadde gideri ise, üretimde tüketilen ya da kullanılan tüm hammadde ve malzemelerin parasal tutarıdır. Hammadde maliyetlerini üretimle ilişkisi açısından, direkt ve indirekt hammadde maliyeti olarak sınıflandırılabilir¹²⁸.

1. Direkt İlk Madde ve Malzeme

Üretim aşamasında kullanılan hammadde ve malzemedeki mamulün yapısına giren,

¹²⁶. YÜKÇÜ; a.g.k., s.25

¹²⁷. ÜSTÜN; a.g.k., s.96

¹²⁸. ÜSTÜN; a.g.k., s.96

mamulün temel ögesini oluşturan, saptanması teknik olarak olanaklı olan ve ekonomik açıdan anlamlı sayılabilecek maddeler direkt ilk madde malzeme ve malzeme olarak nitelendirilir¹²⁹.

Direkt ilk madde ve malzeme, mamulün yapısına; yarı mamul ya da ara mamul şeklinde de girebilir. Örneğin, dokumada iplik, konfeksiyonda bez ve kumaş gibi¹³⁰.

2. Endirekt Hammadde ve Malzeme

Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, nihai mamullerin tamamlanabilmesi için gereksinim duyulan, direkt ilk maddelere oranla çok daha az kullanılan ve her nihai mamul için ne kadar kullanıldıklarının saptanması oldukça güç olan ve mamulün temel yapısını oluşturmayan hammaddelerdir. Endirekt hammaddeler de, yardımcı maddeler ve işletme malzemesi olarak ikiye ayrılır¹³¹.

Yardımcı maddeler, üretilen mamulün yapısına giren, onun üretilmesine yardımcı olan, ancak miktar ve değer olarak direkt hammaddeye göre önemsiz olan maddelerdir. Örneğin, mobilya üretiminde tutkal, cila konfeksiyon sanayinde iplik, düğme gibi maddeler yardımcı maddelerdir.

İşletme malzemesi ise, üretilen mamulün yapısına girmeyen, mamulün oluşumuna yardımcı olan, üretimin kesintisiz akışını sağlayan maddelerdir. Üretimin gerçekleşmesini sağlayan makinaların bakım ve onarımında kullanılan yağlar, yedek parçalar işletme malzemesine örnek verilebilir.

Yardımcı madde ile işletme malzemesini birbirinden ayıran temel özellik üretilen mamulün yapısına girip girmeme kıstasıdır.

¹²⁹ BURSAL, ERCAN; a.g.k., s.48

¹³⁰ ÜSTÜN; a.g.k.,s. 97

¹³¹ ÜSTÜN; a.g.k., s.97

C. İşçilik Maliyetleri

İşçilik maliyetleri, mamul üretmek için harcanan insan emeğinin parasal olarak ifadesidir. İşçilik gideri, diğer maliyet unsurlarından farklı bazı özellikler taşır. Bu özellikler şunlardır¹³²:

a- İşçilik gideri saklanması, stoklanması, biriktirilmesi olanaksız olan bir gider çeşididir. İşçi ya da memur, işletmede bulunduğu sürece, işveren tarafından yeterli miktarda iş verilip verilmediğine, yüksek verim sağlanıp, sağlanmadığına bakılmaksızın ücret almaya hak kazanır. Bu da işletme için mamul maliyetlendirmesinde bir maliyet gideridir.

b- İşçilik giderlerine; günlük, saatlik ücretlere ek olarak, sosyal mevzuat hükümleri ya da toplu sözleşme koşullarına göre sosyal yardım, çocuk zammı, ücretli izin, giyecek ve yiyecek yardımı gibi eklemeler yapılabilir.

c- İşçilik gideri tüm maliyetleri etkileyen aktif bir giderdir. Her ne kadar işçilik giderlerinin toplam maliyetler içindeki payı son yıllarda düşmekte ise de, yine de diğer maliyet giderlerinin verimli ve etkin kullanımını etkileyen bir maliyet gideridir. Üretimin verimliliğini arttırmak ve böylece maliyetleri düşürmek, belli sınırlar içinde işgücünün yetenek ve isteğine bağlıdır.

d- İşçilik gideri, işveren için bir gider özelliği taşırken, işçi için gelir anlamındadır. Bu gelir üzerinden kesilecek vergi ve sosyal mevzuata ilişkin primlerin takibi ve ödenmesi işletmelere çeşitli idari ve mali sorumluluklar yükler.

Bu sorumlulukların takibi ve hesaplaması için V.U.K.'na göre ücret bordrosu düzenlenir¹³³. İşçilik maliyetleriyle ilgili olarak G.V.K.'da ücret, "işverene tabi belirli bir

¹³². Nasuhi BURSAL; **Maliyet Muhasebesi; Prensipler ve Uygulama**, (İstanbul; Formül Matbaası Yayınları, 1980), s.57

¹³³. Vergi Usul Kanunu, Md. 238; (Değişik: 24.12.1980, 2361/43 md.)

işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmıştır¹³⁴.

İşçilik maliyetleri, üretilen mamuller ile ilişkilerine göre direkt ve endirekt işçilik maliyeti olarak ikiye ayrılır.

1. Direkt İşçilik Maliyetleri

Direkt işçilik maliyetleri, üretim bölümlerinde çalışan, fiilen üretim işlemini gerçekleştiren işçilere ödenen işçilikler olup, doğrudan mamul maliyetlerine yansıtılabilen maliyet gideridir.

Direkt işçilikler, üretken ya da yapıcı işçilik olarak da adlandırılır¹³⁵.

Bu maliyetler, doğrudan üretim aşamasında çalışan işçilerin işçilikleridir. Örneğin, konfeksiyon fabrikasında makina başında çalışan işçinin ücreti vb.

Direkt işçilikler, hammadde ve malzemeyi el emeği ile şekillendirerek olabileceği gibi, bir üretim bandının ya da makinanın kullanımı şeklinde de olabilir.

2. Endirekt İşçilik Maliyetleri

Direkt işçilik dışında kalan, üretim ile ilgili ortaya çıkabilecek tüm işçilikler endirekt işçiliktir.

Endirekt işçilikler, yardımcı ve yönetici işçilik olmak üzere ikiye ayrılır. Yardımcı işçilik, üretim faaliyetlerinin düzenli bir biçimde sürdürülmesine yardım eden işçilik olup, bakım onarım işçileri, kapıcı ve çırak vb. personele ödenen işçiliklerdir. Yönetici işçilik;

¹³⁴. Gelir Vergisi Kanunu, Md. 61; (1961)

¹³⁵. BURSAL, ERCAN; a.g.k., s.85

Üretim faaliyetlerini yöneten ustabaşı, gözlemci, atölye Şefi vb. kişilere ödenen işçilik maliyetleridir¹³⁶.

D. Genel retim Maliyetleri

Direkt hammadde ve direkt işçilik dışında kalan tüm üretim maliyetleri, genel üretim maliyetleridir. Bu maliyetler üretilen mamullerle doğrudan ilişkilendirilemeyen her türlü maliyetleri kapsar¹³⁷.

Direkt hammadde gideri ve direkt işçilik gideri ile üretilen mamuller arasında doğrudan bir ilişki kurularak, mamul maliyeti içinde yer alan direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri net bir biçimde belirlenebilir. Genel retim maliyetleri ile üretilen mamuller arasında doğrudan bir ilişki kurulması, ayrıca tutarının belirlenmesi güçtür. Bu nedenle, genel üretim maliyetleri, mamul maliyetine dağıtım anahtarları aracılığıyla yüklenir.

İşletmede tek tip mamulün bir tek safhada üretilmesi durumunda genel üretim maliyetleri, maliyetlendirme çalışmalarında pek fazla sorun oluşturmaz. Ancak birden fazla mamul ve birden fazla safha olması durumunda genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde çeşitli dağıtım anahtarları ve dağıtım yöntemleri kullanılır¹³⁸.

Genel retim maliyetlerini oluşturan giderler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Endirekt hammadde ve malzeme giderleri;
- Yardımcı Madde,
- İşletme Malzemesi.
- Endirekt işçilik giderleri;
- Fazla alışma demeleri,
- Yıllık izin, tatil ve ikramiye demeleri,
- Kıdem tazminatları,

¹³⁶ ÜSTÜN; a.g.k., s.141

¹³⁷ ÜSTÜN; a.g.k., s.180

¹³⁸ ÜSTÜN; a.g.k., s.99

- Harekete geçirme giderleri,
- Sosyal sigorta işveren primi,
- Boşa geçen işçilik giderleri,
- Bakım onarım işçilikleri,
- Güvenlik görevlilerinin işçilikleri,
- Ustabaşı ücretleri.

- Üretimde kullanılan sabit değerlerin amortismanı;

- Fabrika binası,
- Makinalar,
- Araç ve gereçler,
- Taşıt araçları,
- Demirbaşlar.

- Üretimde kullanılan sabit değerlerin;

- Sigorta,
- Vergi,
- Resim,
- Harç,
- Kira giderleri.

- Enerji giderleri:

- Elektrik,
- Buhar,
- Kömür,
- Akaryakıt.

- Bakım ve onarım giderleri,

- Sosyal giderler;

- Yemekhane,
- Revir,
- Kreş,
- Spor tesisleri,
- Dinlenme yerleri giderleri.

- Yönetim giderleri¹³⁹;
- Diğer genel üretim giderleri.

Genel üretim giderlerinin başlıca özellikleri de şunlardır¹⁴⁰;

- a- Bu giderlerle mamuller arasında doğrudan doğruya bir ilişki yoktur.
- b- Bu giderler; birbirine benzemeyen, farklı nitelikteki birçok giderin birleşmesiyle oluşur. Bir kısmı sabit, bir kısmı değişken, bir kısmı da yarı değişkendir.
- c- Bu giderlerin bir kısmı, zaman içinde düzensiz bir gelişim gösterebilir. Bazı aylarda çok az, bazı aylarda da oldukça yüksek düzeyde oluşabilir. Yakacak giderleri ve tatil ücretleri gibi.
- d- Bu giderlerin bir kısmının kesin tutarları, ancak yıl sonunda belli olabilir. Bakım onarım giderleri gibi.
- e- Yıllık tutarları belli olan bazı giderlerin bir kısmının, maliyetlere yüklenmesi istenmeyebilir. Fakat bu kısmın ne kadar olduğu, ancak yıl sonunda belirlenebilir. Çalışmayan makinaların amortisman giderleri gibi.

Maliyetlendirme çalışmalarında gerçek (fiili) rakamlar kullanıldığında kesin maliyetler, ancak yıl sonunda hesaplanabilir. Bu gecikmeyi önlemek için işletmeler, genel üretim maliyetlerini mamullere yüklerken bütçelenmiş (tahmini) rakamlar kullanır.

E. Faaliyet Hacmine Göre Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetler faaliyet hacmi karşısındaki davranışlarına göre farklılık gösterir. Faaliyet hacmi karşısındaki davranış ile anlatılmak istenen; belli bir maliyet tutarının, belli

¹³⁹. Yönetim giderleri için iki uygulama söz konusudur. Dönem sonunda Kar-Zarar hesabına devredilebilir ya da mamul maliyetine yüklenebilir. V.U.K.'nun 275. maddesi mükellefleri bu konuda serbest bırakmıştır.

¹⁴⁰. ÜSTÜN; a.g.k., s.182-183

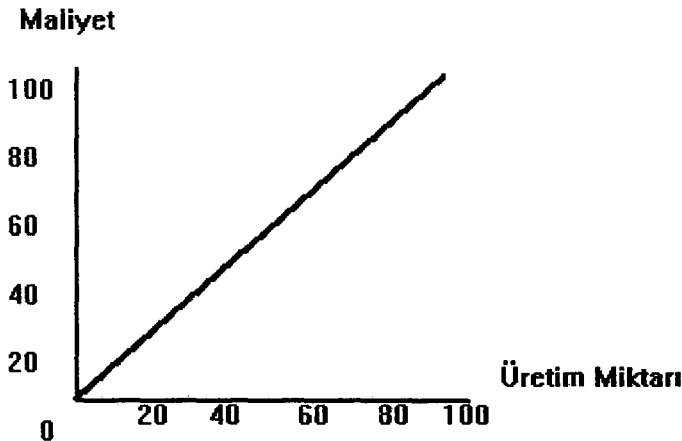
bir faaliyet ölçüsündeki değişmelere bağlı olarak değişip değişmediği, değişiyor ise nasıl değiştiğidir¹⁴¹.

Maliyetler, faaliyet hacimleri karşısındaki davranışlarına göre; sabit, değişken, yarı sabit ve yarı değişken maliyetler şeklinde incelenebilir.

1. Değişken Maliyetler

Değişken maliyet giderleri, üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Buna göre; değişken maliyet giderleri üretim miktarının artması ile artış, azalması ile azalma gösterir.

Böylece, değişken giderlerdeki artış üretim hacmi ile aynı oranda artma ya da azalma gösterdiğinde doğrusal bir maliyet gideri ortaya çıkmaktadır.

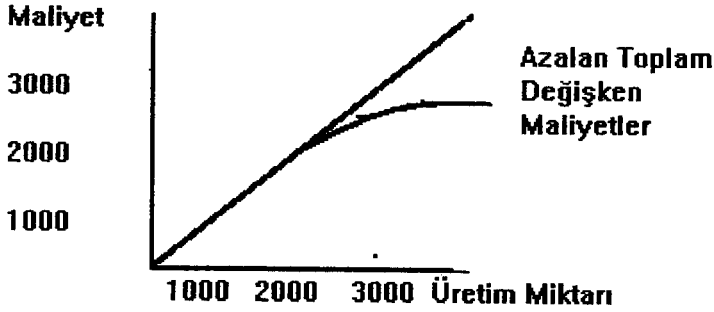


Şekil 4. Birim Değişken Maliyet Grafiği

Grafikte görüldüğü gibi doğrusal seyir izleyen değişken maliyetlerin yanında üretim miktarı ile doğru orantılı değişim göstermeyen maliyet giderleri de olabilir. Bu giderler, üretim miktarından daha yüksek ya da daha az oranda artış gösterebilir. Örneğin, hammadde giderleri normal koşullarda doğrusal bir artış ya da azalış gösterir. Ancak yüksek miktarda hammadde alımlarında miktar indiriminden yararlandığında,

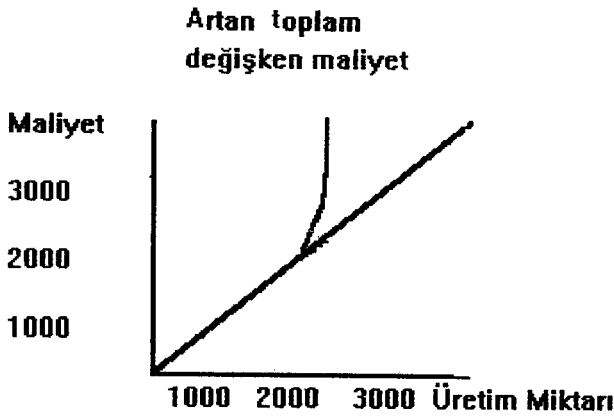
¹⁴¹. BURSAL, ERCAN; a.g.k., s.34

hammadde giderleri üretim miktarıyla aynı oranda değişim göstermez. Aşağıdaki grafikte görüldüğü gibi üretim miktarından daha az oranda artış gösterir. Bu tür giderlere azalan değişken maliyet giderleri denir¹⁴².



Şekil 5. Azalan Toplam Değişken Maliyet Grafiği

Yukarıdaki grafikte gösterilen azalan toplam değişken maliyet giderlerin aksine, kimi giderler üretim miktarından daha yüksek oranda artış gösterir. Artan değişken maliyet giderleri denilen bu giderlere, fazla çalışma nedeniyle ortaya çıkan firelerden dolayı hammadde giderlerindeki ve fazla çalışma ücretlerindeki artış örnek verilebilir¹⁴³.



Şekil 6. Artan Toplam Değişken Maliyet Grafiği

¹⁴².YÜKÇÜ; a.g.k.,s.30

¹⁴³.YÜKÇÜ; a.g.k.,s.31

Değişken maliyetler şu niteliklere sahiptir¹⁴⁴:

a- Toplam tutarı, üretim hacmi ile doğru orantılı olarak değişir.

b- Üretim hacminin değişmesi durumlarında, birim başına düşen tutarı oransal olarak sabit kalır.

c- İşletmenin faaliyet bölümlerine, son derece kolay ve doğru bir biçimde yüklenebilirler.

d- Oluşumlarının kontrolü ve tükenmeleri, sorumlu bölüm yöneticilerince yapılır.

2. Sabit Maliyetler

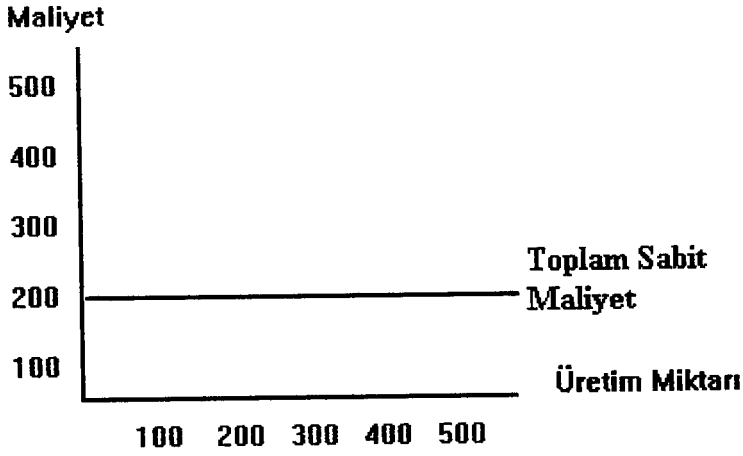
Maliyetler, faaliyet hacmindeki değişmelere karşın belirli bir zaman süresince toplam olarak değişmiyor ise, bu tür maliyetlere sabit maliyetler ya da sabit maliyet giderleri denir¹⁴⁵.

Sabit maliyet giderleri, belirli bir dönem için sabittir. Bu dönem, bir ay ya da bir yıl olabileceği gibi işletmeden işletmeye, sektörden sektöre, ekonomiden ekonomiye değişebilir. Bu dönemin dışına çıkıldığında sabit maliyetlerde artış olabilir. Örneğin, fabrika bina kirası artış gösterebilir.

Sabit maliyet giderleri grafikte de görüldüğü gibi belirli bir dönem için sabittir. Örneğin, üretim hacmi ne miktarda olursa olsun, belirli bir dönem için kira giderleri sabittir.

¹⁴⁴ . ÜSTÜN; a.g.k., s.47

¹⁴⁵ . ÜSTÜN; a.g.k., s.35



Şekil 7. Toplam Sabit Maliyet Grafiği

Toplam sabit maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak değişmemesine rağmen birim mamul maliyeti içinde yer alan sabit maliyetler, üretim hacmine bağlı olarak değişkenlik gösterir.

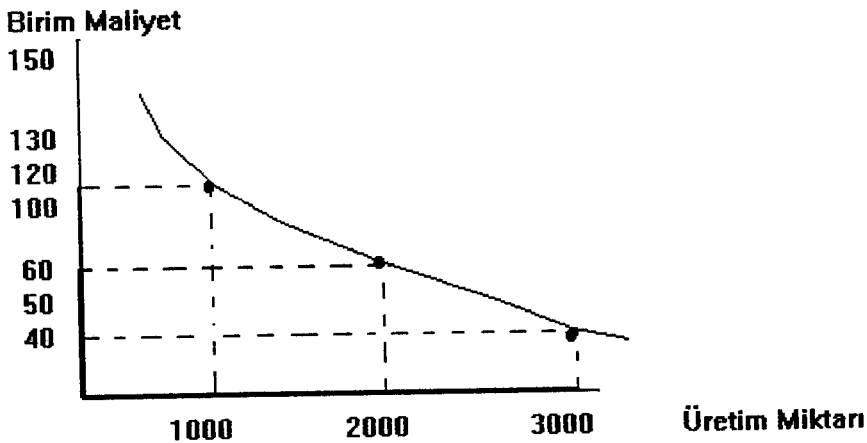
Örneğin; bir işletmede dönem kira giderinin 120.000.000 TL. olduğunu varsayıldığında;

1.000 birim üretildiğinde, $120.000.000 \text{ TL} / 1.000 \text{ birim} = 120.000 \text{ TL/birim}$

2.000 birim üretildiğinde, $120.000.000 \text{ TL} / 2.000 \text{ birim} = 60.000 \text{ TL/birim}$

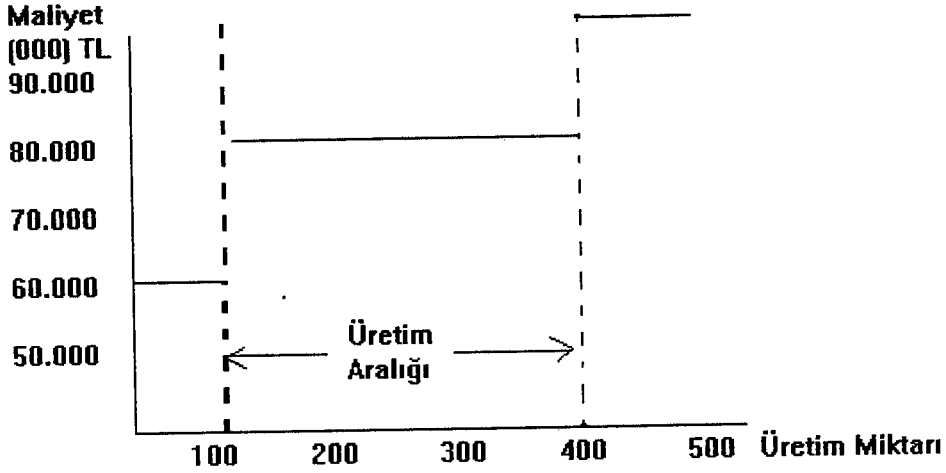
3.000 birim üretildiğinde, $120.000.000 \text{ TL} / 3.000 \text{ birim} = 40.000 \text{ TL/birim}$

giderlerinin payı azalmaktadır.



Şekil 8. Üretim Hacmine Bağlı Değişen Birim Sabit Maliyet Grafiği

Sabit giderlerin sabit olma özelliği üretim hacmi ile ilgili olarak değişmemesine rağmen, sabit giderler uzun süre sabit kalmazlar. Üretim hacminin artması durumunda yeni bina, makina, danışman gibi ek maliyet gerektirecek gereksinimler olabilir. Bu nedenle, sabit maliyet giderlerinin sabit olma özelliği belirli bir dönemde ve belirli üretim aralığında sözkonusu olmaktadır. Bu üretim aralığının altına inilmesi ya da üstüne çıkılması durumunda maliyet giderlerinde azalma ya da artma (sıçrama) görülür.



Şekil 9. Belirli Bir Dönem İçin Sabit Kalan Maliyet Grafiği

Grafikte görüldüğü gibi, 100 birim üretim miktarına kadar kira gideri 60.000.000 TL., 100 birim üretim miktarının üzerine çıktığında ek bina gereksinimi duyulmakta ve ek bina ile kira gideri 80.000.000 TL.'ye yükselmektedir. 80.000.000 TL. sabit maliyet giderlerindeki üretim miktarı 100 ile 400 birim aralığındadır. Üretim kapasitesi tekrar arttırılmak istendiğinde, üretim miktarının artışına paralel olarak kira gideri 90.000.000 TL.'ye yükselmektedir.

Sabit maliyetler şu niteliklere sahiptir¹⁴⁶:

- a- Göreli üretim hacimleri içinde tutarca değişmezler.
- b- Üretim hacmi arttığında, birim başına düşen sabit maliyet tutarı azalır.
- c- İşletme bölümlerine, çoğu kez yönetim kararlarıyla ya da maliyet dağıtım yöntemleriyle yüklenirler.
- d- Oluşumlarının kontrolü; bölüm yöneticilerinden çok, üst düzey yöneticilerce yapılmaktadır.

3. Yarı Sabit ve Yarı Değişken Maliyetler

Yarı değişken maliyet giderleri ve yarı sabit maliyet giderleri, hem değişken hem de sabit maliyet giderlerinin özelliklerini içeren yapıdadırlar.

Yarı değişken maliyet giderlerinin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken özelliktedir. Ancak, bu maliyet giderlerinin üretim miktarıyla olan ilişkisini saptamak kolay olmamaktadır. Çünkü, yarı değişken maliyet giderlerinin değişkenliği, üretim miktarıyla tam orantılı gerçekleşmemektedir.

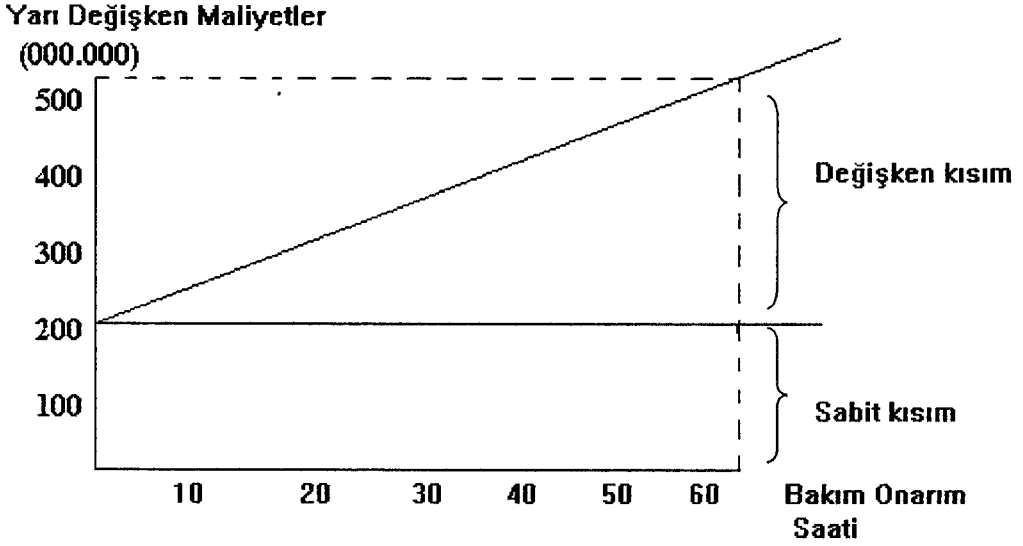
Yarı değişken maliyet giderlerinin çok iyi saptanabilmesi için analizlerinin iyi yapılması, sabit ve değişken kısımlarının birbirinden ayrılması gerekir. Yarı değişken maliyet giderlerinin birbirinden ayrılması gerekir. Yarı değişken maliyet giderlerinin içinde yer alan sabit kısım üretim yapılsa da, yapılmassa da gerçekleşen giderlerdir. Bu maliyetlerin değişken kısmı ise, üretim hacmi arttıkça, artış gösterme özelliğindedir.

Örneğin; üretim yapılmassa bile, makinaların paslanma ve benzeri etkilere karşı bakım onarım giderleri devamlı yapılır. Üretim için makinalar çalıştığında ise, üretim

¹⁴⁶. ÜSTÜN;a.g.k., s.46-47

akışının doğal sürecinde çeşitli arıza, yedek parça gereksinimi ortaya çıktığında bu giderler artacaktır. Örnek sayısallaştırılacak olursa; işletmenin aylık olağan bakım giderleri 200.000.000 TL.'dir. Oluşan arıza ve onarımlar için ise saat başına 5.000.000 TL. bakım onarım gideri ödenmektedir. Bir dönemde 60 saat olağan dışı onarım gerçekleşmiştir.

| | |
|---|-------------------------|
| Sabit gider kısmı | 200.000.000.-TL. |
| Değişken gider kısmı(60 saat x 5.000.000 TL.) | <u>300.000.000.-TL.</u> |
| Toplam | 500.000.000.-TL. |



Şekil 10. Yarı Değişken Maliyet Grafiği

Yarı değişken giderlerin diğer örnekleri arasında temizlik malzemesi tüketimi ve bir kısım indirekt işçilik sayılabilir.

Yarı sabit maliyet giderleri, üretim hacmi içinde belirli faaliyet aralıklarında sabit kalan, ancak bu aralıklar dışına çıktığında sıçrama gösteren giderlerdir. Bu maliyet giderlerine basamaklı giderler de denir¹⁴⁷.

¹⁴⁷. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.272

Örneğin; her üretim hacmi arttığında, işletmenin yeni makinalara gereksinimi olacaktır. Yeni makina satın alındığında ise amortisman giderlerinde artış görülecek, ancak, belirli üretim hacimlerinde, amortisman giderleri sabit kalacaktır.

F. Maliyet Hesaplama Sistemleri

İşletmelerde, birim maliyetlerin hesaplanabilmesi için uygulanacak sistem; mamullerin cinsine, işletmenin büyüklüğüne, genel örgüt yapısına ve üretim tekniğine bağlıdır. Birim maliyetlerin hesaplanmasında kullanılacak yöntemler şu bakımdan ayrılabilir¹⁴⁸;

- Üretim tekniğine ve politikasına göre,
- Kullanılan rakamların fiili olup, olmamasına göre,
- Maliyetlerin mamul ve dönemle ilişkilerine göre.

Bu ayırım sonucunda çeşitli maliyet hesaplama yöntemleri oluşur. Buna göre¹⁴⁹;

- Sipariş Maliyet Sistemi-Safha Maliyet Sistemi
- Fiili Maliyet Sistemi-Standart Maliyet Sistemi
- Tam Maliyet Sistemi-Kısmi Maliyet Sistemi

Sistem olarak asıl önemli olan ayırım, üretimin özelliğine dayanan sipariş ya da safha maliyet sistemi ayırımıdır. Bu genel ayırım içinde çeşitli maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

1. Üretim Faaliyetlerinin Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri

Mamul maliyetlerin hesaplanması, üretim tekniği ve politikasıyla yakından ilgilidir. Buna göre, üretim faaliyetlerinin niteliğine göre maliyet sistemleri, sipariş maliyet sistemi ve safha maliyet sistemi olmak üzere ikiye ayrılır.

¹⁴⁸. BURSAL, ERCAN; a.g.k., s.180-181

¹⁴⁹. BURSAL,ERCAN; a.g.k.,s.181

1.1. Sipariş Maliyet Sistemi

Sipariş maliyet sisteminde maliyetler, üretimin yapıldığı zaman sürelerine ya da dönemlerine bakılmaksızın, her iş ya da üretim partisi için ayrı ayrı hesaplanarak mamullere yüklenir¹⁵⁰. Üretime başladıktan sonra gerçekleşen giderler her bir parti için açılan sipariş maliyet kartına kaydedilir.

İş emri maliyeti adı da verilen bu yöntem, belli partiler halinde birbirinden farklı mamuller üreten işletmelerde kullanılır. Bu yönteme gereksinim duyan işletmeler arasında; makina, uçak ve gemi fabrikaları, inşaat işletmeleri, mobilya, konfeksiyon ve döküm işletmeleri sayılabilir.

Bu maliyet yönteminde, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri doğrudan doğruya her partinin sipariş maliyet kartına kaydedilir. Genel üretim maliyetleri ise, makina saatleri ya da direkt işçilik saatleri gibi dağıtım ölçüsü ve anahtarlarına göre üretim partileri arasında, belirlenen yükleme hadlerine göre dağıtılır. Böylece sipariş kartında birleşen toplam maliyetler her partide üretilen mamul birimi sayısına bölüldüğünde, birim mamul maliyeti hesaplanmış olur.

Örneğin; Koç üretim işletmesi, atölyeler için özel araçlar ve gereçler üretmektedir. 150 numaralı sipariş üretimine Ekim ayında başlanmış ve Kasım ayında tamamlanmıştır. 1 Ekim tarihinde sipariş maliyet kartı, o tarihe kadar şu maliyetlerin oluştuğunu göstermektedir.

| | |
|-----------------------------------|-------------------|
| Direkt hammadde malzeme giderleri | 1.155.000.000 TL. |
| Direkt İşçilik giderleri | 300.000.000 TL. |
| Genel Üretim Giderleri | 600.000.000 TL. |

¹⁵⁰. ÜSTÜN; a.g.k., s.87

Kasım ayında bu siparişi tamamlamak için de şu maliyetler yapılmıştır.

| | |
|---|---------------------|
| 1. Safhada kullanılan direkt hammadde malzeme giderleri | 1.200.000.000 TL. |
| 1. Safhada çalışılan direkt işçilik saatleri | 200 D.İ.S. |
| 1. Safhada çalışılan makina saatleri | 130 M.K.S. |
| 1. Safhada saat başına ödenen direkt işçilik ücreti | 2.500.000 TL/D.İ.S. |
| 1. Safhada yüklenen genel üretim giderleri | 2.350.000 TL/D.İ.S. |
| 2. Safhada çalışılan direkt işçilik saatleri | 250 D.İ.S. |
| 2. Safhada çalışılan makina saatleri | 180 M.K.S. |
| 2. Safhada saat başına ödenen direkt işçilik ücreti | 3.500.000 TL/D.İ.S. |
| 2. Safhada yüklenen genel üretim giderleri | 5.000.000 TL/M.K.S |

150 numaralı siparişin üretim tamamlandıktan ve üretim maliyetleri belirlendikten sonra müşteriye teslim edilmiştir. Siparişin satış fiyatının % 10 unu satış ve yönetim giderleri ve % 15'ini de net kar oluşturmaktadır.

| | Direkt Hammadde Giderleri | Direkt İşçilik Giderleri | Genel Üretim Giderleri | Toplam |
|----------------------|---------------------------|--------------------------|------------------------|---------------|
| Stok Maliyeti | 1.155.000.000 | 300.000.000 | 600.000.000 | 2.055.000.000 |
| 1. Safha Maliyeti | 1.200.000.000 | 500.000.000 | 470.000.000 | 2.170.000.000 |
| 2. Safha Maliyeti | - | 875.000.000 | 900.000.000 | 1.775.000.000 |
| Top. Üretim Maliyeti | 2.355.000.000 | 1.675.000.000 | 1.970.000.000 | 6.000.000.000 |

Tablo 4. Sipariş Maliyet Sistemi Üretim Maliyeti Tablosu

| | | |
|----------------------------|---------|-------------------|
| Üretim Maliyeti | (% 75) | 6.000.000.000 TL. |
| Satış ve Yönetim Giderleri | (% 10) | 800.000.000 TL. |
| Net Kar | (% 15) | 1.200.000.000 TL. |
| Satış Fiyatı | (% 100) | 8.000.000.000 TL |

1.2. Safha Maliyet Sistemi

Safha maliyet sistemi, üretimin; birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalardan gerçekleştiği, devamlı olarak bir mamul ya da birbirine yakın bir kaç mamulün üretildiği işletmelerde uygulanır. Bu sistemde, üretim tipi müşterilerin özel isteklerine ya da siparişlere göre değil, stoklama ya da satış için yapılır. Benzerlik gösteren, eşdeğer özellikte üretimin devamlılığı zorunlu olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamulün maliyetini saptayabilmek için üretimi durdurmak olanaksız olsa da, üretim durmuş gibi işlem yapılarak maliyetler belirlenir¹⁵¹.

Safha maliyet sistemini uygulayacak endüstri işletmelerinin belirli teknik özelliklere sahip olması gerekir. Bu özellikler şunlardır¹⁵²:

- a- Üretim devamlı akış halinde olmalıdır.
- b- Üretilen mamuller birbirine benzer (homojen) olmalıdır.
- c- Üretimin gerektiğinde belirli safhalara ayrılması olanağı olmalıdır.

Safha maliyet sisteminin önemli sorunlarından biri, üretim aşamasındaki safhaların sınırlarının ayrılmasıdır. Bu safhalar kesin olarak belirlenemez ise, oluşan giderlerin hangi safhaya ait olduğu ve maliyet giderlerinin doğruluğu tartışılabilir. Safhalar ayrı birer ünite halinde ise, safha sınırlarını belirlemek kolaydır. Safha sınırlarının ayırımında güçlük çekiliyor ise, şu kriterlere göre, bu ayırım yapılabilir¹⁵³.

- a- Homojenlik ya da ortak amaca yönelik benzer işlerin yapılması,
- b- Teknik servisler ile de yardımlaşarak gözetleme ve yargı yetkisi,
- c- Üretimi gerçekleştiren insan ve makinaların, fiziki yerler bakımından birleştirilmesi ya da ayırımı.

¹⁵¹. ALTUĞ; a.g.k., s.169

¹⁵². Süleyman YÜKÇÜ; **Eşdeğer Mamullerin Maliyetlendirilmesiyle ilgili Sorunlar ve Bir uygulama**; (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi , 1983), s.12

¹⁵³. Nejat AKINCI; **Türkiye Kağıt Endüstrisinin Maliyet Muhasebesi Organizasyonu ve Maliyet Kavramı**; (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi , 1974), s.73

Safha maliyet sisteminde; dönemin üretim giderleri üretim safhalarında toplanarak, her bir safhanın giderleri o safhanın üretim miktarına bölünerek birim maliyet hesaplanır. Bir safhada tamamlanıp bir sonraki safhaya devredilen mamuller, tamamlandıkları aşamanın toplam birim maliyeti (kendi birim maliyeti ve önceki aşamalardan aldığı maliyetler) ile fiyatlandırılarak, bir sonraki aşamaya ya da mamul stoklarına aktarılacak toplam maliyet belirlenir¹⁵⁴.

Gider merkezleri olarak da adlandırılan safhalarda, tek bir mamul üretildiğinde, gider merkezinde toplanan maliyetler, üretilen mamul miktarına bölünerek birim mamul maliyeti hesaplanır. Birden fazla mamul üretiminin gerçekleştiği gider merkezlerinde ise, her bir mamul türü için yapılan maliyetler ayrı ayrı hesaplanır. Gider merkezinde her bir mamul türü için biriken maliyetler, üretilen mamul türünün miktarına bölünerek birim mamul maliyeti hesaplanır. Dönem sonunda yarı mamul stoklarının maliyetinin belirlenebilmesi için direkt işçilik, direkt hammadde ve genel üretim giderlerinden ne kadarlık pay aldığı belirlenmelidir. Bunun için de yarı mamuller için eşdeğer mamul miktarı hesaplanır¹⁵⁵.

2. Kullanılan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Sistemleri

Mamul maliyetlemesinde kullanılan rakamların nitelikleri, kullanılan ya da kullanılacak maliyet tutarlarının saptama tarihlerine göre, fiili maliyet sistemi ve standart maliyet sistemi olmak üzere ikiye ayrılır.

2.1. Fiili Maliyet Sistemi

Fiili maliyet sisteminde gerçekte ortaya çıkan rakamlar kullanılır. Fiili maliyetin saptanabilmesi için, maliyete konu olan olayın gerçekleşmiş olması ya da işlemin yapılmış

¹⁵⁴. BÜYÜKMİRZA; a.g.k.,s.208

¹⁵⁵. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.482

bulunması gereklidir¹⁵⁶.

Bu maliyet sisteminde, önceden bir maliyet belirlemesi yapılmaz. Ancak belli bir üretim döneminin sonunda mamul maliyeti saptanabilir. Fiili maliyet sistemi, yönetim kararlarının uygulanmasında, bir ölçme ve değerlendirme aracı olarak kullanılmasına olanak vermez. Sadece gerçekleşen üretim giderlerinin kayıt altına alınmasını sağlar.

2.2. Standart Maliyet Sistemi

Standart maliyetler, hem geçmiş dönemlerdeki verileri hem de denetlenmiş üretim koşullarındaki verileri kullanan, bilimsel incelemelere dayanan belirli bir üretim döneminden önce saptanmış maliyetlerdir. Standart maliyetler önceden saptanan direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri standartlara göre hesaplanır¹⁵⁷.

Belirli bir üretim dönemi için saptanan bu maliyetler, dönem sonunda gerçekleşmiş giderlerle karşılaştırılarak sapmalar belirlenir. Bu sapmaların nedenleri araştırılır. Sapmaların incelenip değerlendirilmesinden sonra sapma tutarlarının kaydedildiği hesaplar satılan mamuller maliyeti, mamul ve yarı mamul stok hesaplarına aktarılarak kapatılır. Sapma hesapları olumlu (alacak kalanı veren) olabileceği gibi, olumsuz da (borç kalanı veren) olabilir.

Standart maliyet sistemi, yönetimin planlama ve kontrol işlevine olanak vermesiyle, üretim faktörlerinin verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar ve böylece maliyetler düşürülebilir. Ayrıca, bu sistemde, üretim giderleri etkin bir biçimde kontrol edilebilir.

3. Üretim Unsurları Bakımından Maliyet Sistemleri

Mamullerin birim maliyetinin hesaplanmasında, maliyetlerin tümünün göz önüne alınıp alınmamasına göre, mamul maliyetlemesi, tam maliyet sistemi ve kısmi maliyet sistemi olarak ikiye ayrılır.

¹⁵⁶ ÜSTÜN; a.g.k., s.89

¹⁵⁷ YÜKÇÜ; a.g.k., s.402

3.1. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sisteminde, üretimle ilgili tüm maliyetler, bunların içeriğine ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın birim maliyetlere yüklenir ve böylece stoklara aktarılmış olur. Bu sistemde; direkt hammadde giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderlerinin tümü, üretilen mamullerin maliyetine yüklenir. İşletmenin üretim işlevi dışında kalan yönetim, finansman, satış giderleri vb. tüm giderler mamul maliyetine yüklenmeyip, doğrudan doğruya dönem giderleri kabul edilerek, dönemin gelir tablosunda yer alır¹⁵⁸.

3.2. Kısmi Maliyet Sistemi

Kısmi maliyet sistemleri, direkt maliyet sistemi ve değişken maliyet sistemi olarak ikiye ayrılır.

Direkt maliyet sisteminde mamul maliyetlerini direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri oluşturur. Genel üretim giderleri ise, üretim dışı giderler gibi dönem gideri kabul edilerek dönemin gelir tablosunda yer alır¹⁵⁹.

Değişken maliyet yöntemi, mamul maliyetine sadece üretim ve satış hacmi doğrultusunda değişir nitelikteki giderlerin yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet sistemidir. Bu yöntemde tüm sabit giderler, bir maliyet unsuru olarak değil, bir dönem gideri olarak kabul edilir. Böylece sabit giderler yarı mamul ya da mamul stoklarının maliyetlerinde gösterilmeyip, ilgili dönemin gideri olarak gösterilerek hasılatından indirilir¹⁶⁰.

4. Maliyet Sistemlerinde Yeni Yaklaşımlar

Son yıllarda giderek artan rekabet karşısında işletmeler rekabetçi kalabilmek için büyük ölçüde üretim sistemlerini modernleştirerek, teknolojinin yoğun olarak kullandığı yeni üretim felsefelerinin benimsendiği işletmeler haline gelmişlerdir. Bu gelişmeler

¹⁵⁸. ÜSTÜN; a.g.k., s.91

¹⁵⁹. SEVGENER, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.k., s.123

¹⁶⁰. ÜSTÜN; a.g.k., s.93

işletmelerin global rekabet ortamında başarılı olmalarını sağlayamamıştır. Başarısızlığın nedeni olarak da mevcut maliyet sistemlerinin gelişen üretim teknolojisi sistemleri karşısında yetersiz olduğu ve yanlış yönetim kararlarına neden olabilecek bilgi ürettiği görülmüştür¹⁶¹. Bu nedenle son yıllarda yeni maliyet sistemleri geliştirme çalışmaları başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda geliştirilen yeni maliyet sistemleri ise;

- Toplam kalite maliyetleri,
- Faaliyete dayalı maliyet sistemidir.

4.1. Toplam Kalite Maliyetleri

Yirminci yüzyılın ikinci yarısının en belirgin özelliği, giderek genişleyen bir küreselleşme hareketi ve bunun getirdiği ezici rekabettir. Rekabet gücü, mutlak ölçülerle ifade edilemez. Ancak, karşılaştırmalı olarak bir anlam taşır. Özetle belirtmek gerekirse, rakiplere göre; kalite, maliyet ve hız üstünlüğü, rekabet gücü üstünlüğünü sağlar. Yaklaşık yarım yüzyılı aşan deneyim göstermiştir ki; bu üçlü arasında simetrik olmayan bir ilişki vardır. Maliyetten ya da hızdan hareketle diğer iki faktörü geliştirmek olanaksız olmasına karşın, kaliteden hareketle diğer iki faaliyete gerek bırakmaz, net üretimi artırır, gecikmeleri ortadan kaldırır ve aşırı stokları önler. Kalite; maliyetleri düşürdüğü gibi, hız avantajı da sağlar. Kaliteyi doğru bir biçimde sağlamanın temel yöntemi ise, toplam kalite yönetimidir¹⁶².

Bu yeni ortamda başarılı olabilen işletmelere bakıldığında; bunların ortak özelliği, toplam kalite yönetimi felsefesidir. Toplam kalite yönetimi felsefesinin uygulanmaya başlamasıyla, tüm çalışanların motivasyonu, katılımı ve eğitimi; sürekli gelişme ve iyileştirme; planlı ve sistematik yaklaşım ve kapsamlı yaygın faaliyetler; hataların önlenmesi, yüksek verimlilik, ürün ve pazar çeşitlemesi sonucunda yüksek kalite, düşük maliyet ve yüksek rekabet gücüne ulaşılmaktadır. Toplam kalite yönetimi, bir örgütteki değişik grupların müşteri tatminini de göz önünde tutarak; pazarlama, mühendislik,

¹⁶¹. Nurten ERDOOĞAN; **Faaliyete Dayalı Maliyetleme; Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, (Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, 1995), s.1

¹⁶². ÜSTÜN; A.G.K., s.349

Üretim ve hizmeti en ekonomik düzeyde gerçekleştirmek amacıyla; kalite geliştirme, kalite koruma ve kalite iyileştirme çabalarını birleştiren etkili bir sistemdir¹⁶³.

Toplam kalite maliyetleri, toplam kalite yönetiminin bir sonucu olarak gelimitir.

Toplam kalite yönetimini, bir işletmede üretilen mamullerin ya da hizmetlerin, işletme süreçlerinin ve çalışanların sürekli iyileştirme ve geliştirme yolu ile en düşük toplam maliyet düzeyinde, önceden belirlenmiş olan müşteri gereksinim ve beklentilerinin tüm çalışanların katılımı ve kendilerinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmeleri sayesinde karşılanarak, işletme performansının iyileştirilmesi stratejisi olarak tanımlayabiliriz¹⁶⁴.

Toplam kalite yönetimi felsefesinin yerleebilmesi, uygulanabilmesi ve sürekli kılınabilmesi için, kalite gelişmelerinin ölçülerek raporlanması gerekir. Bu amaçla çeşitli kriterler kullanılır ve bu kriterlerden biri de toplam kalite maliyetleridir¹⁶⁵.

Toplam kalite maliyetleri, oluşabilecek hataları önlemek amacıyla yürütülen faaliyetlerin, planlı kalite muayenelerinin ve ürünün üretim aşamalarında ya da müşteriye tesliminden sonra görülen hataların sonucunda ortaya çıkan maliyetlerdir¹⁶⁶.

Kalite maliyetleri gözden geçirildiğinde bunların genellikle ölçülebilen maliyetler olduğu görülür, ama, işletmelerde kalitesiz üretim yarattığı bazı maliyetleri tümüyle hesaplamak olanaksızdır. Müşteri kaybı, pazar kaybı, imaj kaybı, güven kaybı gibi bu tür maliyetleri buz dağının su altında kalan kütlesine benzetebiliriz. Bu maliyetler görünmez ama uzun vadede olumsuz etkileri çok fazla hissedilir¹⁶⁷. İşletme yönetimi bu görünmez maliyetleri elimine etmek amacıyla toplam kalite yönetimi felsefesini uygular.

¹⁶³. ÜSTÜN; a.g.k., s.348-349

¹⁶⁴. ÜSTÜN; a.g.k., s.348

¹⁶⁵. ÜSTÜN; a.g.k., s.351

¹⁶⁶. ÜSTÜN; a.g.k., s.354

¹⁶⁷. İbrahim KAVRAKOĞLU; *icam'da Toplam Kalite Uygulama Planı Kalite Sempozyumu 1* (İstanbul; 1-17 Aralık 1991), s.10

Toplam kalite yöntemi felsefesinde, kalitenin yükseltilmesi ve maliyetlerin azaltılması hedeflenir. Bu amaçla toplam kalite maliyetleri kesinlikle belirlenmelidir. Toplam kalite yönetiminde toplam kalite maliyetleri temel bir unsur olarak ele alınarak analiz edilmelidir. İşletme yönetimi,

$$\text{Maliyet} + \text{Kar} = \text{Fiyat}$$

felsefesi yerine,

$$\text{Fiyat} - \text{Kar} = \text{Maliyet}$$

felsefesini egemen kılmalı ve sonuçta hedef alınan maliyet ile üstün rekabet gücü sağlamalıdır. Burada amaç mamul fiyatını arttırmak yerine maliyetleri azaltarak karlılığın arttırılmasını sağlamaktır. Artık, global dünya pazarlarında fiyatı, alıcılar belirlemekte ve her zaman alıcıların satın alabilecekleri fiyat ve kalitede mamul üreten işletmeler karlarını maksimize edebilmektedir¹⁶⁸.

Toplam kalite maliyetleri dört grupta incelenebilir¹⁶⁹.

Bunlar:

- Önleme maliyetleri: Kusur ve uygunluk riskini azaltmak, önlemek ya da araştırmak için yapılan tüm maliyetlerdir.
- Ölçme ve Değerlendirme Maliyeti: Kalite kontrol ve işleminin herhangi bir aşamasında kalite kontrolü ve kalite doğrulaması gibi arzulan kaliteye ulaşmak amacıyla yapılan tüm değerlendirme maliyetleridir.
- İçsel Başarısızlık Maliyetleri: Artık, kusurlu mamul, yeniden test etme, yeniden muayene etme ve yeniden tasarımılamadan doğan maliyetler gibi kalite halkasının herhangi bir aşamasında bulunan hatalar ya da uyumsuzluklardan dolayı ortaya çıkan maliyetlerdir.

¹⁶⁸. ÜSTÜN; a.g.k., s.352-353

¹⁶⁹. YÜKÇÜ; a.g.k., s.344

- Dışsal Başarısızlık Maliyetleri: Hatalı mamullerin yenisiyle değiştirilmesi, garanti kapsamındaki hizmetler ve tahakkuk eden cezaların değerlendirilmesi sonucu mamullerin yenisiyle değiştirilmesi, garanti kapsamındaki hizmetler ve tahakkuk eden cezaların değerlendirilmesi sonucu mamullerin müşteriye tesliminden sonra ortaya çıkan maliyetlerdir.

4.2. Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemi

“Faaliyetlere dayalı maliyet sistemi; bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesnelere, maliyet taşıyıcıları (etkenleri) ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan verileri elde eden ve bunları işleyerek bilgi haline dönüştüren bir bilgi sistemidir. Bu sistemden, maliyetlerin önce faaliyetlere daha sonra da, faaliyetlerden de maliyet nesnelere atanmasında yararlanır. Faaliyetlere dayalı maliyet sistemleri, işletmenin sahip olduğu kaynakların maliyetini, aynı işletmede yerine getirilen faaliyetlerin bu kaynakları kullanımına dayanarak faaliyetlere yükler ve daha sonra da, bu faaliyetlerin maliyetini; ürünler, hizmetler, müşteriler ve projeler gibi çıktılara aktarır ya da bu maliyet nesnelere ilişkilendirir ve bu nedenle de geleneksel maliyet sistemlerinden farklılık gösterir”¹⁷⁰.

Hazırlama süresi, hazırlama sayısı, parçaların sayısı, verilen sipariş sayısı ve yükleme sayısı, faaliyetlere dayalı maliyet sisteminde kullanılacak maliyet taşıyıcıları için örnek verilebilir. Böylece bu maliyet sistemi diğer maliyet sistemlerinden daha doğru mamul maliyetinin hesaplanmasını sağlar. Faaliyetlere dayalı maliyet sisteminde, mamul maliyetlerinin daha doğru biçimde hesaplanması için de, bir üretim işleminde kullanılan faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyetini, çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanarak mamullere yükler. Bu durumda, faaliyetlere dayalı maliyet sisteminde, maliyetlerin oluşmasına; ürünler yerine, faaliyetlerin neden olduğu ve bu faaliyetleri tüketenlerin de; ürünler, müşteriler ya da dağıtım kanalları gibi maliyet nesnelere olduğu kabul

¹⁷⁰. Erdin GÜNDÜZ; *Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyetlere Dayalı Maliyet Sistemleri ve Bir Uygulama*, (Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 1996), s.108

edilmektedir. Böylece, faaliyetlere dayalı maliyet sistemleri, geleneksel maliyet sistemlerinden dört açıdan ayrılır¹⁷¹:

- Maliyet havuzları, üretim maliyet merkezleri yerine, faaliyetler olarak isimlendirilmiştir.
- Faaliyet maliyetlerinin çıktılara devredilmesinde kullanılan maliyet taşıyıcıları, yapısal olarak, geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılanlardan farklıdır.
- Faaliyetlere dayalı maliyet sistemlerinin içinde, harcama yerine, tüketim ele alınmaktadır.
- Yöneticiler; daha doğru çıktı maliyetleri, çıktılar ve çıktılar elde edilirken yerine getirilen faaliyetler hakkında daha iyi kararlar verebilir.

¹⁷¹. GÜNDÜZ; a.g.k., s.117

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MALİYET ANALİZLERİ

A. İşletme Kararları ve Maliyet Analizleri

İşletme yöneticilerinin değişik kararları karşısında mamul maliyetlerinde büyük değişiklikler görülür. Kimi kararlar mamul maliyetlerinin artmasına, kimi kararlar da mamul maliyetlerinin azalmasına neden olur.

İşletmenin özelliğine göre çok çeşitli olabilecek kararlar¹⁷²;

- Makina değişimi,
- Özel bir siparişin kabulü ya da reddi,
- Sınırlı kaynakların etkin kullanımı,
- İşletme içinde üretme ya da dışardan satın alma,
- Ek üretim yapıp yapmama,

şeklinde gerçekleştirilir.

1. Makina Değişimi

Günümüzde çok hızlı değişen teknoloji karşısında işletmeler, daha verimli çalışan makina ve donatım satın alma fırsatına sahiptir. Bu konularda yönetimin modernleşmeye karar vermesi oldukça zordur. Makina ya da donatım değişikliklerinde maliyet tasarrufları nedeniyle oluşacak kar artışları, işletme yönetiminin sağlıklı karar almasında önemli rol oynar¹⁷³.

Yeni alınacak makinanın, eski makinaya göre fiyatı yüksek olacağından, amortisman giderleri artar. Amortisman giderlerindeki artış sabit giderlerde de artışa

¹⁷². Rifat ÜSTÜN; *Yönetim Muhasebesi*, (2. Baskı, İstanbul; Bilim Teknik Yayınevi, 1992), s.19

¹⁷³. SEVGENER, HACI RÜSTEMOĞLU; a.g.k., s.153

neden olur. Buna karşılık, yeni makinanın daha verimli olması ve daha az bakım-onarıma gereksinimi olması gibi nedenlerle genellikle birim değişken maliyette bir azalma oluşur. Giderlerdeki bu iki karşıt değişimin karlılık üzerindeki etkilerini maliyet analizleriyle ortaya çıkararak, eski ve yeni makinalar arasında akılcı bir seçim yapılabilir¹⁷⁴.

Örneğin; bir işletmenin 5 yıllık yararlı ömrü bulunan bir makinayı hurdaya ayırarak, yerine daha verimli bir makinayı satın alacağını varsayalım. Eski makinanın piyasa değeri bulunmadığından, hurdaya ayrıldıktan sonra satılması söz konusu değildir. Yine 5 yıl kullanılacak yeni makinanın yıllık sabit giderlerde 90.000.000 TL.'lik bir artışa yol açarak, toplam sabit maliyeti 4.731.000.000 TL.'ye yükselteceği saptanmıştır. Buna karşılık yeni makinanın alınması durumunda birim değişken maliyetin 800.000 TL.'den 760.000 TL.'ye düşeceği tahmin edilmektedir. İşletmenin halen 7.500 birim olan satış hacminde gelecek 5 yıl içinde değişiklik beklenmemektedir.

Bu verilere göre analiz tablosu şöyledir.

| | <u>Eski Makina</u> | <u>Yeni Makina</u> |
|-----------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Satışlar(7.500 birimx2.000.000TL) | 15.000.000.000-TL. | 15.000.000.000-TL. |
| (-) Toplam Değişken Maliyet | <u>6.000.000.000-TL.</u> | <u>5.700.000.000-TL.</u> |
| Toplam Katkı Payı | 9.000.000.000-TL. | 9.300.000.000-TL. |
| (-) Toplam Sabit Maliyet | <u>4.641.000.000-TL.</u> | <u>4.731.000.000-TL.</u> |
| Kar | 4.359.000.000-TL | 4.569.000.000-TL. |
| Kar Marjı | % 29.06 | % 30.46 |
| Birim Katkı Payı | 1.200.000 TL/Birim | 1.240.000 TL/Birim |
| Katkı Oranı | % 60 | % 62 |
| B.B.N. Satış Miktarı | 3.867 | 3.815 |
| B.B.N. Satış Tutarı | 7.734.000.000-TL. | 7.630.000.000-TL |

Tablo 5. Makina Değişimi

¹⁷⁴. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.384

Görüldüğü gibi bu analizde, makina yenilendiğinde işletme daha karlı olmaktadır.

Makina yenilenmesi kararlarında önemli bir nokta da, eski ve yeni makinaların aynı tutarda kar sağladıkları satış hacmidir. Bu satış hacmine kritik nokta adı verilir¹⁷⁵.

$$\text{Kritik Nokta} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetteki Artış}}{\text{Birim Katkı Payındaki Artış}}$$

Verilen örnekte kritik nokta:

$$\text{Kritik Nokta} = \frac{4.731.000.000 - 4.641.000.000}{1.240.000 - 1.200.000}$$

$$\text{Kritik Nokta} = \frac{90.000.000\text{TL.}}{40.000 \text{ TL/Birim}}$$

$$\text{Kritik Nokta} = 29.000 \text{ Birim}$$

Yıllık satış hacmi 29.000 birimin üzerinde olduğunda makinanın yenilenmesi ek kar sağlar. Satış hacmi bu miktarın altına düştüğünde ise yeni makina eski makinadan daha az kar getirir. Kritik nokta beklenen satış hacminden ne kadar düşük ise yeni makina o denli avantajlıdır.

İşletme yönetiminin vereceği makina yenileme kararlarında yeni makinaya yapılacak yatırımında göz önünde bulundurulması gerekir. Yeni makinaya yapılacak yatırım karşılığında doyurucu bir ek kar sağlanamıyorsa, yatırımdan vazgeçmek gerekir. Eski ve yeni makinalar arasındaki kar farkının öngörülen ek kara eşit olduğu satış hacmine kayıtsızlık noktası denir¹⁷⁶.

¹⁷⁵. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.386

¹⁷⁶. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.386

$$\text{Kayıtsızlık Noktası} = \frac{\text{Öngörülen Minimum Ek Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyetteki Artış}}{\text{Katki Payındaki Artış}}$$

Yukarıda verilen örnekte yeni makinanın net maliyetinin (Alış bedeli+Alış giderleri+Montaj giderleri-Eski makinanın hurda değeri) 600.000.000-TL., özkaynakla finanse edilen sabit yatırımlar için öngörülmüş minimum yatırım karlılığının ise % 50 olduğu varsayıldığında;

$$\begin{aligned}\text{Öngörülen Minimum Ek Kar} &= \text{Ek yatırım Tutarı} \times \text{Minimum Yatırım Karlılığı} \\ &= 500.000.000 \text{ TL.} \times 0,50 \\ &= 250.000.000 \text{ TL.}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Kayıtsızlık Noktası} &= \frac{250.000.000 \text{ TL} + 90.000.000 \text{ TL}}{40.000 \text{ TL}} \\ &= 8.500 \text{ birim}\end{aligned}$$

Görüldüğü gibi, yeni makina ile istenilen ek karın sağlanması, ancak 8.500 birimlik satış hacminden sonra olanaklıdır. İşletmenin satış hacmi 7.500 birim olduğuna göre eski makina ile üretim yapmak daha uygun gözükmektedir. Bu durumda yeni makinaya harcanacak yatırım tutarı en az % 50 kazandıracak şekilde başka alanlarda değerlendirilmelidir.

Bir makina ve donatımın yenilenmesine ilişkin bir kararın alınmasının zorunlu olduğu durumda, eski makina ve donatımın henüz amorti edilmemiş kısmı geçersiz, fakat eğer hurda değeri varsa bu değer geçerli maliyet kabul edilir. Sabit kıymetlerin net defter değerinin, geçersiz maliyet olması gerekir. Çünkü bunlar, geçmişte alınan karlar nedeniyle oluşan tarihi maliyetlerdir. Bundan başka bunlar gelecekte, işletmenin toplam kar tutarı üzerinde hiçbir etki oluşturmayacaktır. Buna karşın hurda değeri, eğer sadece belirli bir seçenek seçilirse, gelecekte gerçekleşecek bir değerdir. Diğer yandan, yeni satın alınacak makinaya ilişkin amortismanlar geçerli maliyettir. Çünkü yeni makina,

- Özel siparişin kabulü ile işletmenin normal fiyattan alım yapan pazardaki talebi azalmamalıdır.
- Özel bir siparişin kabulü işletmenin piyasadaki durumunu olumsuz etkilememelidir.

Örneğin; tek bir mamulün üretimini yapan, aylık üretim kapasitesi 25.000 birim olan ve ürettiği mamulü % 10 komisyon karşılığı bir dağıtıcı işletme aracılığı ile pazarlayan bir fabrikada, gelecek ay için 16.000 birim mamulün üretim ve satışı planlanmıştır. Bu üretim ve satış hacmine göre gelir, gider ve kar rakamları şöyledir.

| | Mamul Başına Tutar | Toplam Tutar |
|-----------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| SATIŞ GELİRLERİ (16.000 Birim) | 250.000 TL. | 4.000.000.000 TL |
| GİDERLER : | | |
| Değişken Üretim Giderleri | 100.000 TL. | 1.600.000.000 TL. |
| Sabit Üretim Giderleri | 60.000 TL. | 960.000.000 TL. |
| Değişken Satış Gid.(%10 Komisyon) | 20.000 TL. | 320.000.000 TL. |
| Sabit Satış ve Genel Yönetim Gid. | 25.000 TL. | 400.000.000 TL. |
| GİDERLER TOPLAMI | 205.000 TL. | 3.280.000.000 TL. |
| KAR | 45.000 TL. | 720.000.000 TL. |

Tablo 6. Planlanan Gelir Tablosu

Bir işletme, aracı işletmeyi devreden çıkartarak 5.000 birim 150.000 TL. 'den sipariş vermiştir.

Bu verilere göre doğru bir kararın verilebilmesi için işletme yönetimi tarafından aşağıdaki gibi bir analizin yapılması gerekir.

| | Siparişin Reddi (000 TL.) | Siparişin Kabulü (000 TL.) | Fark (000 TL.) | |
|---|---------------------------------|----------------------------------|-------------------|-----------------------|
| TOPLAM SATIŞ GELİRİ | | | | |
| 16.000 birimx250.000 | 4.000.000 | 4.000.000 | | |
| 5.000 birim x 150.000 | _____ | 750.000 | 750.000 | |
| Toplam Satış Geliri | 4.000.000 | 4.750.000 | 750.000 | EK GELİR |
| GİDERLER | | | | |
| Değişken Üretim Giderleri | | | | |
| 16.000 birim x 100.000 | 1.600.000 | 1.600.000 | | |
| 5.000 x 100.000 birim | _____ | 500.000 | 500.000 | |
| Sabit Üretim Giderleri | 960.000 | 960.000 | _____ | |
| Satış Komisyonları | | | | |
| 16.000 birim x 20.000 | 320.000 | 320.000 | | |
| 5.000 birim x 0 TL. | _____ | _____ | _____ | |
| Sabit Satış ve Genel Yönetim Giderleri | | | | |
| 16.000 birimx25.000 | 400.000 | 400.000 | _____ | |
| GİDERLER TOPLAMI | 3.280.000 | 3.780.000 | 500.000 | EK MALİYET |
| KAR | 720.000 | 970.000 | 250.000 | EK KAR |

Tablo 7. Özel Bir Siparişin Kabulü ya da Reddi

Analizde görüldüğü gibi işletme siparişi kabul ettiğinde 250.000.000 TL. ek kar elde etmektedir. Örnekte incelenen işletmede boş kapasite bulunmaktadır. Buna karşılık kapasitede ya da kapasitenin üzerinde çalışması durumunda; fazla mesai yaptırılması, yeni bir vardiyanın eklenmesi, yeni işçilerin alınması v.b. durumlar değişken giderleri artırır.

Kapasitede ya da kapasite üzerinde çalışan bir işletme, özel bir sipariş karşısında toplam üretimi arttırmak yerine, ürettiği bazı mamullerin üretimini kısarak siparişi karşılayabilir. Bu durumda kısılan üretimin sağlayacağı kar, bir fırsat maliyeti olarak

geçerli maliyetler arasına katılmalıdır. Ayrıca, sipariş veren müşterinin ileride devamlı müşteri olma olasılığı ve üretim hacminin normalin çok altında olması durumunda işçilere iş sağlanması açısından da özel siparişler değerlendirilebilir. Rasyonel bir yönetici, maliyet analizleri yanında tüm bu etkenleri de dikkate alarak kararını vermelidir¹⁸⁰.

3. Sınırlı Kaynakların Etkin Kullanımı

Üretim işletmelerinde kaynakların (üretim faktörleri) sınırlı olması durumunda, bunların etkin ve verimli kullanımı söz konusudur. Bu işletmelerde etkin ve verimli kullanımı gerektiren kaynaklar; hammadde ve malzeme, işçilik, enerji, endirekt malzeme, nakit para vb. olabilir.

Kaynakların sınırlı olması durumunda üretim önceliği verilecek mamuller belirlenmelidir. Bu belirlemede katkı payı yüksek olan mamullere öncelik verilebilir. Ancak, kaynakların biri ya da birkaçının toplam üretim için sınırlı olması durumunda; her mamul için sınırlı olan kaynakların bir birimine düşen katkı payını ayrı ayrı hesaplayıp, üretim önceliği verilecek mamullerin sıralamasını da, birim sınırlı kaynak katkı payı yüksek olandan başlamak daha akılcıdır¹⁸¹.

Örneğin; bir üretim işletmesinde A,B ve C mamulleri üretilmektedir. Makinaların aylık çalışma kapasitesi 1.720 saattir. Yapılan talep araştırmasına göre A mamulüne sınırsız talep varken, B mamulüne 60, C mamulüne 200 birim talep mevcuttur. Mamullere ilişkin bilgiler şöyledir.

¹⁸⁰. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.456

¹⁸¹. YÜKÇÜ; a.g.k., s.385

| | A | B | C |
|---------------------------------|---------|---------|---------|
| Birim Satış Fiyatı(TL/Birim) | 200.000 | 160.000 | 100.000 |
| Birim Değişken Gider(TL/Birim) | 140.000 | 100.000 | 50.000 |
| Birim Katkı Payı (TL/Birim) | 60.000 | 60.000 | 50.000 |
| Birimdeki Hammadde Miktarı (Kg) | 8 | 6 | 4 |
| Birim Direkt İşçilik Saati | 8 | 4 | 4 |
| Birim Makina Saati | 20 | 6 | 2 |

Mamullerin birim zamandaki katkı payı:

| | A | B | C |
|--------------------------|----------------|-----------------|-----------------|
| Birim Katkı Payı | 60.000 | 60.000 | 50.000 |
| | ÷ | ÷ | ÷ |
| Birim Makina Saati | 20 | 6 | 2 |
| Birim Zamanda Katkı Payı | 3.000 TL/Birim | 10.000 TL/Birim | 25.000 TL/Birim |

Görüldüğü gibi, 1 makina saati üretim karşılığı en yüksek katkıyı 25.000 TL. ile C mamulü, ikinci olarak 10.000 TL. ile B mamulü ve son olarak da 3.000 TL. ile A mamulü yapmaktadır. Böylece talebin elverdiği ölçüde öncelikle C mamulünü, sonra B mamulünü ve son olarak makina kapasitesinin elverdiği ölçüde A mamulü üretilecektir. Buna göre;

| Mamul Adı | Üretim (Talep) Miktarı | Birim Makina Saati | Toplam Makina Saati | Birim Sınırlı Kaynak Katkı Payı | Toplam Katkı Payı |
|-----------|------------------------|--------------------|---------------------|---------------------------------|-------------------|
| C | 200 birim | X 2 = | 400 | X 25.000 TL. | = 10.000.000 |
| B | 60 birim | X 6 = | 360 | X 10.000 TL. | = 3.600.000 |
| A | 48 birim | X 20 = | 960 | X 3.000 TL. | = 2.880.000 |
| | | | 1.720 saat | | 16.480.000. |

Tablo 8. Sınırlı Kaynakların Etkin Kullanımı

Bu örnekte sınırlı kaynak olarak makina saati kullanılmıştır. Diğer kaynaklar için sınırlılık söz konusu ise birim sınırlı kaynaktaki katkı payı hesaplanarak, yüksek olana öncelik verilmelidir.

4. İşletme İçinde Üretme ya da Dışardan Satın Alma Kararı

İşletme yönetimi kimi durumlarda ürettikleri mamul için gerekli parçaları kendilerinin üretme ya da başka işletmelerden hazır olarak satın alınma kararından birini seçmek durumunda kalırlar. Bu tür parçaların satın alınması ya da işletme içinde üretilmesi kararlarının verilmesinde geçerli olabilecek faktörler sadece maliyet vb. unsurlar değildir. Bunların yanında, bu parçaların satın alınması durumunda ortaya çıkabilecek kalite, zamanında yetiştirilebilme gibi konularında göz önüne alınması gerekir¹⁸².

Mamul parçalarını diğer üretim işletmelerine imal ettirme, bu işletmeleri elde etmek ve işletmeye bağlamak, gelecekte işletmenin bu üretim işletmelerine gereksinim duyduğu anlarda düşük maliyetli mamul parçası elde etme gibi çeşitli yararlar sağlayabilir¹⁸³.

Örneğin; bir işletmenin ürettiği mamullerde kullandığı A parçası ile ilgili maliyet raporu şöyledir:

| | Birim Maliyet | Toplam Maliyet |
|-------------------------------|---------------|-------------------|
| Direkt Hammadde (1.000 birim) | 200.000 TL. | 200.000.000 TL. |
| Direkt İşçilik (1.000 birim) | 350.000 TL. | 350.000.000 TL. |
| Değişken G.Ü.G.(1.000 birim) | 470.000 TL. | 470.000.000 TL. |
| Sabit G.Ü.G. (1.000 birim) | 380.000 TL. | 380.000.000 TL. |
| TOPLAM | 1.400.000 TL. | 1.400.000.000 TL. |

Tablo 9. Maliyet Raporu

¹⁸² SEVGENER, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.k., s.152

¹⁸³ ÜSTÜN; a.g.k.,s.234

Sabit genel üretim giderlerinin 220.000 TL/birimi bu parça ile ilgilidir. Aynı parçayı üreten bir başka işletmenin, bu parçayı 1.200.000 TL.'ye satmayı teklif ettiğini varsayalım.

| | Üretme | Satın Alma | Fark |
|-------------------|------------------|------------------|-----------------|
| Satın Alma Bedeli | ----- | 1.200.000 | 1.200.000 |
| Direkt Hammadde | 200.000 | ---- | (200.000) |
| Direkt İşçilik | 350.000 | ---- | (350.000) |
| Değişken G.Ü.G. | 470.000 | --- | (470.000) |
| Sabit G.Ü.G. | 380.000 | 160.000 | (220.000) |
| TOPLAM | 1.400.000 | 1.360.000 | (40.000) |

Tablo 10. İşletme İçinde Üretme yada Dışardan Satınalma Kararı

Verilen örnekte, işletme parçayı dışardan satın aldığı anda birim başına maliyet 40.000 TL. azalmaktadır. Bu durumda işletme içinde üretim maliyeti daha yüksek görünmektedir. Ancak, dışarıdan satın alma kararlarında, parçanın üretilmesiyle ilgili makina ve donanımın kiraya verilebilmesi durumunda, kira bedeli bir fırsat maliyeti olarak göz önünde bulundurulmalıdır.

5. Ek Üretim Yapıp Yapmama Kararı

Üretimin herhangi bir aşamasında elde edilen bir mamulün ya da yan mamulün bu şekliyle mi satılmasının yoksa bir miktar ek maliyet yapıldıktan sonra mı satılmasının uygun olacağı konusunda karar verebilmek, ek üretim öncesi ve sonrası mamullerin maliyet ve satış fiyatlarını karşılaştırmaya yönelik bir maliyet analizi gerektirmektedir¹⁸⁴.

Böyle bir analizde ek maliyet ile, ek maliyet sonucu mamulün ekonomik değerinde ortaya çıkan artışın karşılaştırılması sonucunda; ekonomik değerdeki artışın, ek maliyete göre fazla olması durumunda ek üretim kararı verilebilir. Bu analizin yapılabilmesi için, birleşik mamuller ve ayrılma noktalarının irdelenmesi gerekir.

¹⁸⁴. YÜKÇÜ; a.g.k., s.391

Petrol, havagazı, madencilik, yağ, süt ve et mamulleri gibi bazı üretim dallarında, aynı hammaddenin aynı üretim sürecinden geçirilmesi sonucu aynı anda değişik mamuller elde edilir. Örneğin, koyunların kesilip yüzülmesiyle deri ve et ortaya çıkar. Etin parçalanması sonucu pirzola, bonfile, biftek, ciğer, işkembe vb. mamuller üretilir. Ham petrolün rafine edilmesiyle benzin, motorin ve çok çeşitli petrol türevleri elde edilir. Bu mamullerin göreceli olarak değeri yüksek olanlarına birleşik mamuller, değeri düşük olanlarına ise, yan mamuller denir¹⁸⁵.

Ayrılma noktası, birleşik mamul ve yan mamullerin ilk üretim işlemi esnasında tek tek belirlenebildikleri ve birbirinden ayırt edilebildikleri üretim anıdır. Ayrılma noktası, birleşik maliyetlerin birleşik mamul ve yan mamullere dağıtımını ve ayrılma noktasından sonra ortaya çıkan ek maliyetlerin her bir mamule ayrı, ayrı yüklenmesi açısından önemlidir. Ayrılma noktasına kadar yapılan birleşik maliyetler, mamüllere yüklenirken, belirli ölçütlere göre dağıtım işlemi yapılır¹⁸⁶.

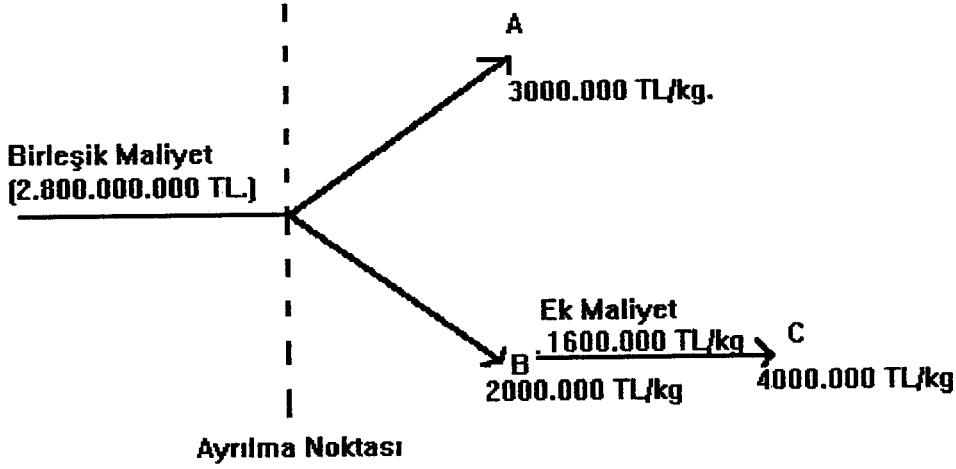
Ek maliyet ise, ayrılma noktasından sonra yarı mamul ya da mamullerin tamamlanması aşamasına kadar yapılan maliyet giderleridir. Ek maliyetlerde, birleşik maliyetlerde olduğu gibi maliyetlerin bir dağıtım işlemine tutulması gereksizdir. Çünkü ek maliyetlerin ayrılma noktasından sonra hangi mamulle ilişkili oldukları kolayca saptanabilir.

Örneğin; bir maden işletmesi A ve B birleşik mamullerini üretmektedir. A ve B mamullerin üretim miktarı 1000'er kg.'dir. A'nın satış fiyatı 3.000.000 TL., B'nin satış fiyatı 2.000.000 TL.'dir. Dağıtılması gereken birleşik maliyet 2.800.000.000 TL.'dir. İşletme B mamulünü ayrılma noktasında satma olanağına sahiptir. Ancak, ek üretimden sonra da satabilme olanağı vardır. Birim başına 1.600.000 TL.'lik ek maliyetten sonra 1.000 kg.'lık B mamulünden yine 1.000 kg C mamulü üretilmektedir. C mamulünün satış fiyatı ise 4.000.000'dir.

¹⁸⁵. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.227

¹⁸⁶. YÜKÇÜ; a.g.k., s.278

Örneği şekil üzerinde gösterelim:



Şekil 11. Birleşik Maliyetlerde Ayrılma Noktası

Hasıllattaki ve maliyetteki artışı karşılaştıracak olursak;

Hasıllattaki artış $(4.000.000-2.000.000) \times 1.000 \text{ kg} = 2.000.000.000 \text{ TL}$.

C mamulünün ek maliyeti $1.600.000 \text{ TL} \times 1.000 \text{ kg} = \underline{1.600.000.000 \text{ TL}}$.

Gelirdeki net artış $400.000.000 \text{ TL}$.

Böylece, ek üretim kararı işletmeye gelir artışı sağlamaktadır. C mamulünün üretimine karar verildiğinde, birleşik maliyetlerin eşit dağıtıldığını varsaydığımızda, A ve C mamulleri için aşağıdaki şekilde gelir tablosu düzenlenir.

| | A. Mamulü | C Mamulü |
|---------------------------------------|----------------------|----------------------|
| SATIŞLAR | | |
| A mamulü (3.000.00 TL.x1.000 kg) | 3.000.000.000 | |
| C mamulü (4.000.000 TL.x1.000 kg) | | <u>4.000.000.000</u> |
| MALİYETLER | | |
| Birleşik maliyetler | 1.400.000.000 | 1.400.000.000 |
| Ek maliyetler(1600.000 TL.x1.000 kg) | | <u>1.600.000.000</u> |
| Toplam Maliyetler | <u>1.400.000.000</u> | <u>3.000.000.000</u> |
| Brüt Kar | <u>1.600.000.000</u> | <u>1.000.000.000</u> |

Tablo 11. Ek Üretim Yapıp Yapmama Kararı

İşletme C mamulünü üretmeseydi B mamulünden elde edeceği brüt kar $[(2.000.000 \text{ TL.}-1.400.000 \text{ TL.})\times 1000 \text{ kg}]=600.000.000 \text{ TL.}$ olurdu. Buna göre; bir işletmede, ek üretim sonucunda gelirdeki artış, ek maliyetten yüksek ise ek üretim yapılmalıdır.

B. Maliyet-Hacim-Kar(M-H-K) Analizleri ve Fiyatlama

Kararlarına Etkileri

Kar sağlamak amacıyla kurulmuş bir işletmenin, bu amacına ulaşabilmesi, öncelikle rasyonel bir kar planlaması ile olur. Kar planlaması ise, karı belirleyen çeşitli etkenlerin dikkatli bir biçimde göz önüne alınmasını ve bunlar arasında gerekli uyumun sağlanmasını içeren bir yönetim çalışmasıdır. Bir işletmenin sağlayacağı kar miktarını belirleyen çok çeşitli iç ve dış etken vardır. Bunlarla birlikte bu etkenlerin tümünü dört ana grupta toplayabiliriz:

- Mamul birim satış fiyatları.
- Mamul satış miktarları.
- Mamul birim değişken maliyetleri.
- İşletmenin toplam sabit maliyeti.

1. Kar Planlaması ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri

Kar kavramının birbirinden farklı tanımları bulunur. Ekonomistlere göre kar, girişimcinin bir riski yüklenme karşılığında hak ettiği ödüldür. İşçi liderleri ise karı, etkin bir biçimde yapılan çalışmanın ölçüsü olarak kabul ederler ve karın ücret artışına ilişkin görüşler için bir temel oluşturduğunu belirtirler. Bir yatırımcı ise karı, yatırmış olduğu sermayenin geri dönme ölçüsü olarak düşünür. Devlet, karı, gelir vergilerinin hesaplanmasında kullanılan bir temel olarak kabul eder. Muhasebeci ise karı, belirli bir hesap döneminde gelir sağlamak için yapılan giderleri aşan gelir fazlası olarak kabul eder¹⁸⁷.

Kar Planlaması, işletme yönetiminde, hedef olarak alınan belirli bir kar düzeyine ulaşabilmek için ne kadar satış yapılması gerektiğinin saptanmasıdır. Bunun için de planlanan karı sağlayan satış miktarı ya da satış tutarı aşağıdaki formüllerle hesaplanabilir¹⁸⁸.

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = \frac{\text{Planlanan Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = \frac{\text{Planlanan Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Oranı}}$$

Örneğin; Bir işletmenin üretimini yaptığı A mamulünün satış fiyatı 500.000 TL. olup, mamul maliyetiyle ilgili toplam sabit maliyet 1.500.000.000 TL. ve birim değişken maliyet 250.000 TL.'dir.

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

$$\text{Katkı Payı} = 500.000 - 250.000$$

$$\text{Katkı Payı} = 250.000 \text{ TL.}$$

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

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{500.000 - 250.000}{500.000}$$

$$\text{Katkı Oranı} = 0,50$$

¹⁸⁸. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.358-359

İşletmenin gelecek dönem için planladığı kar tutarının 5.000.000.000 TL. olduğunu varsayalım;

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = \frac{5.000.000.000 + 1.500.000.000}{250.000}$$

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = 26.000 \text{ birim}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = \frac{5.000.000.000 + 1.500.000.000}{0,50}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = 13.000.000.000 \text{ TL.}$$

Buna göre;

| | |
|---|--------------------------|
| Toplam Satışlar (26.000 birim x 500.000 TL.) | 13.000.000.000 TL. |
| (-) Toplam Değişken Maliyet(26.000 birim x 250.000 TL.) | <u>6.500.000.000 TL.</u> |
| Toplam Katkı Payı | 6.500.000.000 TL. |
| (-) Toplam Sabit Maliyet | <u>1.500.000.000 TL.</u> |
| Toplam Kar | <u>5.000.000.000 TL.</u> |

Tablo 12. Kar Planlaması

İşletmelerin kar planlaması satış miktarına ya da tutarına göre değişeceğinden fiyatlama kararları alınırken mamule olan talep doğru bir şekilde belirlenmelidir. Talep miktarı az ise, planlanan kara ulaşabilmek için birim satış fiyatının arttırılması gerekir. Ancak, yüksek satış fiyatı da talebin daralmasına neden olabilir.

Kar planlamasına karar verilirken; üretilen mamulün pazardaki fiyatları ve pazardaki belirli fiyatlardan talep miktarı göz önüne alınmalıdır. Eğer mamulün talebi yüksek ise, planlanan kara ulaşmak daha kolay olur.

2. Başabaş Analizleri ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri

Kara geçiş noktası, ya da ölü nokta olarak da adlandırılan başabaş noktası, işletmenin ne kar ne de zarar ettiği satış hacmidir. Başabaş noktasında, işletmenin toplam gelirleri, toplam maliyete eşittir. İşletme satışlarını bu noktanın üzerinde tuttuğu sürece kar, altında kaldığında da zarar eder. Başabaş noktası satış tutarı ve satış miktarı şöyle formüle edilebilir¹⁸⁹.

$$\text{B.B.N.Satış Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{B.B.N.Satış Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

Örneğin; bir işletmenin ürettiği mamulün satış fiyatı 1.600.000 TL.'dir. Birim değişken maliyet 800.000 TL. ve toplam sabit maliyetler ise 1.320.000.000 TL.'dir.

$$\text{B.B.N.Satış Miktarı} = \frac{1.320.000.000}{1.600.000 - 800.000}$$

$$\text{B.B.N.Satış Miktarı} = \frac{1.320.000.000}{800.000}$$

$$\text{B.B.N.Satış Miktarı} = 1.650 \text{ birim}$$

$$\text{B.B.N. Satış Tutarı} = \frac{1.320.000.000}{0,50}$$

$$\text{B.B.N.Satış Tutarı} = 2.640.000.000 \text{ TL.}$$

¹⁸⁹. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.360

Böylece bu işletmenin gelecek dönem satış miktarı 1650 birimin ya da satış tutarı 2.640.000.000 TL.'nin altında olursa zarar edecek, bu rakamların üstüne çıkıldığında ise kar elde edilecektir. Diğer bir deyişle, başabaş noktasının üzerindeki her birim satış, işletmeye katkı payı kadar kar sağlar.

Başabaş noktasında örnek olarak gösterilen işletmenin planlanan satış hacminin 5.000.000.000 TL. olduğunu varsayalım. Buna göre;

$$\begin{aligned}\text{Güvenlik Payı} &= \text{Fiili (planlanmış) satışlar} - \text{B.B.N. Satışlar} \\ &= 5000.000.000 \text{ TL.} - 2.640.000.000 \text{ TL.} \\ &= 2.360.000.000 \text{ TL.}'\text{dir.}\end{aligned}$$

İşletmenin gerçekleşmiş ya da planlanmış satış hacmi ile başabaş noktası satış hacmi arasındaki farka güvenlik payı adı verilir. Güvenlik payı, genellikle tutar olarak hesaplanır¹⁹⁰.

$$\begin{aligned}\text{Güvenlik Oranı} &= \frac{\text{Güvenlik Payı}}{\text{Fiili (planlanmış) Satışlar}} \\ &= \frac{2.360.000.000 \text{ TL.}}{5.000.000.000 \text{ TL.}} \\ &= \% 47,2\end{aligned}$$

Güvenlik oranında satışlar azaldığında, işletme zarar etmeye başlar. Güvenlik oranı ne kadar büyük olursa, zarar riski o derece azalır.

Güvenlik payının katkı oranı ile çarpımı işletmenin dönem içinde elde ettiği ya da edeceği karı verir¹⁹¹.

$$\begin{aligned}\text{Kar} &= \text{Güvenlik Payı} \times \text{Katkı Oranı} \\ &= 2.360.000.000 \text{ TL} \times 0,50 \\ &= 1.180.000.000 \text{ TL.}\end{aligned}$$

¹⁹⁰. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.361

- Gelir Tablosu üzerinde dönem karını gösterecek olursak;

| | |
|--|--------------------------|
| SATIŞLAR | 5.000.000.000 TL. |
| (-) Toplam Değişken Maliyet(5000.000.000 x 0,50) | <u>2.500.000.000 TL</u> |
| Toplam Katkı Payı | 2.500.000.000 TL. |
| (-) Toplam Sabit Maliyet | <u>1.320.000.000 TL.</u> |
| Toplam Kar | <u>1.180.000.000 TL.</u> |

Ayrıca, güvenlik oranının katkı oranı ile çarpımı işletmenin sahip olduğu kar marjını verir¹⁹².

$$\text{Kar} = \text{Güvenlik Oranı} \times \text{Katkı Oranı}$$

Eşitliğin her iki tarafı toplam satış tutarına bölüldüğünde;

$$\frac{\text{Kar}}{\text{Satışlar}} = \frac{\text{Güvenlik Payı} \times \text{Katkı Oranı}}{\text{Satışlar}}$$

$$\text{Kar Marjı} = \frac{\text{Güvenlik Payı}}{\text{Satışlar}} \times \text{Katkı Oranı}$$

$$\text{Kar Marjı} = \text{Güvenlik Oranı} \times \text{Katkı Oranı}$$

$$= \% 47,2 \times \% 50$$

$$= \% 23,6$$

ya da;

¹⁹¹. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.362

¹⁹². BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.361

$$\text{Kar Marjı} = \frac{\text{Kar}}{\text{Satışlar}}$$

$$= \frac{1.180.000.000}{5.000.000.000}$$

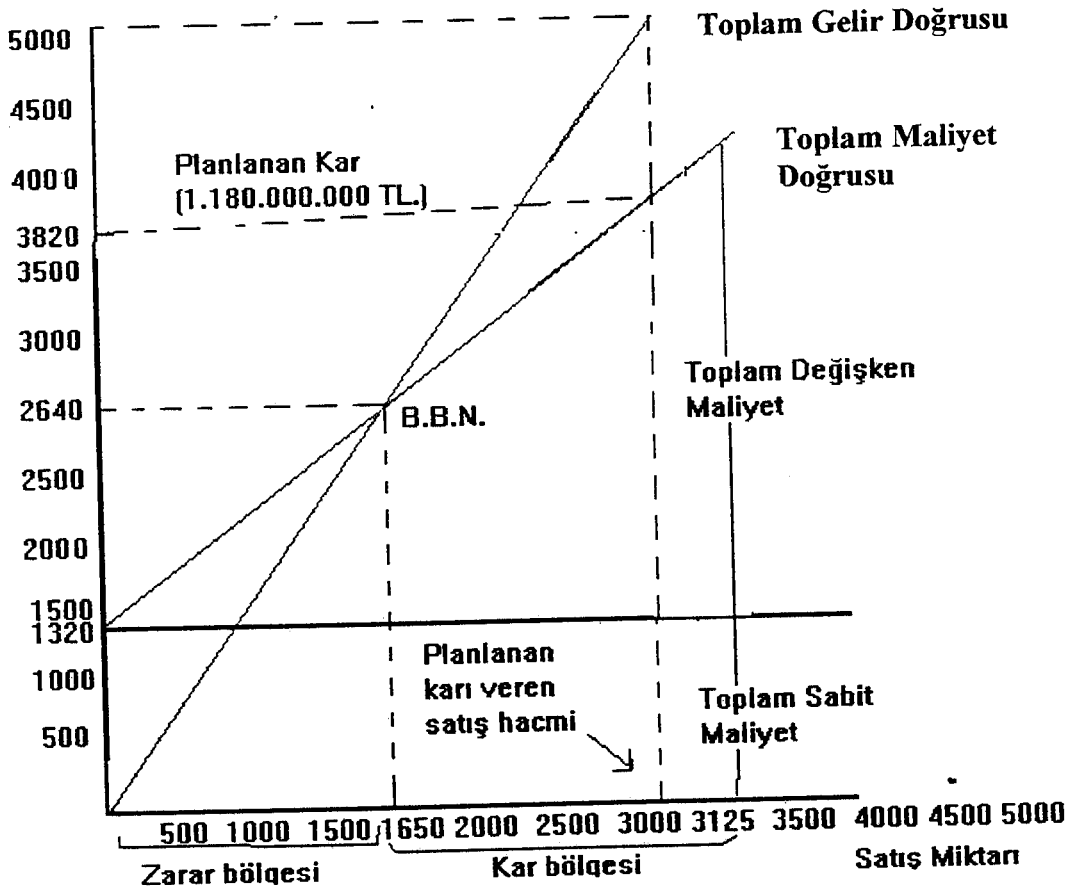
$$= \% 23,6$$

aynı sonuç bulunur.

Başabaş noktası analizinde verilen örnek, aşağıda grafik ile gösterilmiştir.

Toplam Gelir

Toplam Maliyet



Şekil 12. Başabaş Noktası Grafiği

3. Satış Fiyatındaki Değişmelerin Analizi

Toplam maliyetlerde değişme olmadan satış fiyatındaki artışlar, katkı payını ve oranını arttırarak başabaş noktasını daha düşük satış hacimlerine indirir. Böylece, fiyat artışı karşısında işletme satış hacmini koruyabilirse daha fazla kar elde eder. Fiyat düşmelerinde ise, daha yüksek satış hacimlerine yükselir¹⁹³.

Başabaş analizinde verilen örnekteki 1.600.000 TL. mamul satış fiyatını % 25 oranında yükselttiğimizi ve aynı zamanda azalttığımızı varsayalım.

Fiyat artışı durumunda, yeni fiyat 2.000.000 TL. olur.

$$\begin{aligned} \text{B.B.N.Satış Miktarı} &= \frac{1.320.000.000}{2.000.000 - 800.000} \\ &= 1.100 \text{ birim} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B.B.N. Satış Tutarı} &= \frac{1.320.000.000}{\frac{2.000.000 - 800.000}{2.000.000}} \\ &= 2.200.000.000 \text{ TL.} \end{aligned}$$

Fiyat azalışında ise, yeni fiyatın 1.200.000 TL. olduğunu varsayarsak;

$$\begin{aligned} \text{B.B.N.Satış Miktarı} &= \frac{1.320.000.000}{1.200.000 - 800.000} \\ &= 3.300 \text{ birim} \end{aligned}$$

¹⁹³. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.367

$$\text{B.B.N. Satış Tutarı} = \frac{1.320.000.000}{\frac{1.200.000 - 800.000}{1.200.000}}$$

$$= 3.960.000.003 \text{ TL}$$

Fiyat hareketlerini tablo üzerinde karşılaştıralım:

| | Şimdiki Durum | %25 Fiyat Artışı | %25 Fiyat Azalışı |
|------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| Satışlar(3.125 birim) | 5.000.000.000 | 6.250.000.000 | 3.750.000.000 |
| Toplam Değişken Maliyet | <u>2.500.000.000</u> | <u>2.500.000.000</u> | <u>2.500.000.000</u> |
| Toplam Katkı Payı | 2.500.000.000 | 3.750.000.000 | 1.250.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>1.320.000.000</u> | <u>1.320.000.000</u> | <u>1.320.000.000</u> |
| Kar(Zarar) | 1.180.000.000 | 2.430.000.000 | (70.000.000) |
| Kar Marjı | %23,6 | %38,8 | (%0,18) |
| Birim Katkı Payı | 800.000 TL | 1.200.000 TL. | 400.000 TL. |
| Katkı Oranı | % 50 | % 60 | % 33,33 |
| B.B.N. Satış Miktarı (Birim) | 1.650 | 1.100 | 3.300 |
| B.B.N. Satış Tutarı | 2.640.000.000 | 2.200.000.000 | 3.960.000.000 |

Tablo 13. Satış Fiyatındaki Değişmelerin Analizi

Satış fiyatında yapılacak değişiklikler, karı ve başabaş noktasını, katkı payında yol açtıkları değişmeler kanalıyla etkilerler. Bu nokta oldukça önemlidir. Çünkü, özellikle düşük bir katkı payı (oranı) ile çalışarak sürümden kazanmak amacını güden işletmelerde, satış fiyatında yapılacak önemsiz bir değişiklik, katkı payını (oranını) önemli ölçüde etkileyebilir¹⁹⁴.

Örneğin; bir işletmede toplam sabit maliyetlerin 600.000.000 TL., birim satış fiyatının 20.000 TL. ve değişken maliyetlerin ise 19.000 TL. olduğunu varsayalım. Bu işletmenin yıllık satış hacminin de 750.000 birim olduğunu kabul edildiğinde;

¹⁹⁴ ÜSTÜN; a.g.k.,s.53

| | |
|---|--------------------|
| Toplam Katkı Payı (1.000 TL. x 750.000 birim) | 750.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>600.000.000</u> |
| Toplam Kar | 150.000.000 |

Satış fiyatı % 5 oranında arttığında;

| | |
|---|--------------------|
| Toplam Katkı Payı (2.000 TL. x 750.000 birim) | 1.500.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>600.000.000</u> |
| Toplam Kar | 900.000.000 |

Aynı işletmede birim değişken maliyetlerin 15.000 TL. satış fiyatının 20.000 TL. olduğu kabul edildiğinde;

$$\text{Birim Katkı Payı} = 20.000 - 15.000 = 5.000 \text{ TL.}$$

| | |
|--|--------------------|
| Toplam Katkı Payı (5000 TL. x 750.000 birim) | 3.750.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>600.000.000</u> |
| Toplam Kar | 3.150.000.000 |

Satış fiyatı % 5 oranında arttırıldığında;

$$\text{Yeni Satış Fiyatı} = 20.000 \times 1,05 = 21.000 \text{ TL.}$$

$$\text{Birim katkı payı} = 21.000 - 15.000 = 6.000 \text{ TL.}$$

| | |
|--|----------------------|
| Toplam Katkı Payı (6.000 TL.x 750.000 birim) | 4.500.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>600.000.000</u> |
| Toplam Kar | <u>3.900.000.000</u> |

Görüldüğü gibi birinci örnekte yapılan fiyat artışı, katkı payının % 100 artmasına neden olmuş ve toplam kar da altı kat oranında artış göstermiştir. İkinci örnekte ise, yapılan fiyat artışı katkı payının % 20 artmasına neden olmuş ve toplam karda da % 23 oranında artış sağlamıştır.

4. Birim Değişken Maliyetteki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına

Etkileri

Birim değişken maliyetteki değişmelerin etkisi, satış fiyatındaki değişmelerin etkisinin tam ters yönündedir. Birim değişken maliyetin artması katkı payını azaltır ve başabaş noktasını yükseltir. Bununla birlikte işletme karının düşmesine neden olur. Birim değişken maliyetlerdeki azalmalar ise, katkı payını yükselterek başabaş noktasının düşmesine neden olur. Böylece, işletmenin karında da yükselme görülür¹⁹⁵.

Örneğin; bir işletmenin, mamul birim satış fiyatının 500.000 TL., birim değişken maliyetinin 150.000 TL. ve toplam sabit maliyetlerin 2.750.000.000 TL. olduğunu kabul edelim. Ayrıca, yıllık satış hacminde 10.000 birim olduğunu varsayalım. Bu verilere göre, işletme yönetimi;

•Gelecek yıl içinde hammadde fiyatlarında artışların olacağını ve bunun da birim değişken maliyeti % 60 oranında arttıracığını tahmin etmektedir.

•Yine gelecek yıl içinde, yeni alınan makinaların direkt işçilikleri ve hammadde kullanımını azaltacağı, buna bağlı olarak da birim değişken maliyetlerde % 20 oranında azalma oluşturacağını tahmin etmektedir.

Birbirinden bağımsız olan iki ayrı değişiklik tablo üzerinde analiz edildiğinde;

¹⁹⁵. ÜSTÜN; a.g.k., s. 384

| | Şimdiki Durum | Birim Değişken Maliyet % 60 Artış | Birim Değişken Maliyet % 20 Azalış |
|---------------------------|----------------------|---|---|
| Net Satışlar(10.000birim) | 5000.000.000 | 5.000.000.000 | 5000.000.000 |
| Toplam Değişken Maliyet | <u>1.500.000.000</u> | <u>2.400.000.000</u> | <u>1.200.000.000</u> |
| Toplam Katkı Payı | 3.500.000.000 | 2.600.000.000 | 3.800.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>2.750.000.000</u> | <u>2.750.000.000</u> | <u>2.750.000.000</u> |
| Kar(zarar) | 750.000.000 | (150.000.000) | 1.050.000.000 |
| Kar Marjı | % 15 | (% 3) | % 21 |
| Katkı Payı | 350.000 | 260.000 | 380.000 |
| Katkı Oranı | % 70 | % 52 | % 76 |
| B.B.N. Satış Miktarı | 7.857 | 10.577 | 7.237 |
| B.B.N. Satış Tutarı | 3.928.500.000 | 5.288.500.000 | 3.618.500.000 |

Tablo 14. Birim Değişken Maliyetteki Değişmeler

Görüldüğü gibi birim değişken maliyetteki artış ve azalışlar katkı payı ve katkı oranını, bu da karlılığı etkilemektedir.

Bir işletmede birim değişken maliyetin azaltılabilmesi için; aynı işi görebilecek daha ucuz ikame maddelerinin satın alınması, hammadde ve malzeme firelerinin azaltılması, işçilerin eğitilmesi ve daha verimli üretim yöntemlerinin benimsenmesi gibi yollara başvurulur¹⁹⁶.

Uygulamada genellikle, birim değişken maliyetlerde artış olduğunda, bu artışlar mamul birim satış fiyatlarına da uygulandığından başabaş noktasında önemli bir değişiklik gerçekleşmemektedir. Birim değişken maliyetlerindeki ve birim satış fiyatlarındaki artışlar karı rakamsal olarak arttırsa da enflasyonun yoğun olduğu dönemlerde paranın satın alma gücü bakımından önemsenecek bir değişiklik gerçekleşmez.

¹⁹⁶. BÜYÜKMİRZA; a.g.k., s.373

5. Toplam Sabit Maliyetteki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri

Toplam sabit maliyetteki değişmeler, satış fiyatında ya da birim değişken maliyetteki değişmelerden farklı nitelik taşır. Bunun nedeni, toplam sabit maliyet değişmelerinin katkı oranı ve katkı payında herhangi bir etki yaratmamasıdır¹⁹⁷.

Örneğin; bir işletmenin, mamul birim satış fiyatının 200.000 TL., birim değişken maliyetinin 50.000 TL. ve toplam sabit maliyetlerin 100.000.000 TL. olduğunu varsayalım. Bu işletmenin, yıllık satış hacmininde 1000 birim olduğunu kabul edelim.

•Üretimde kullanılan bir makinanın amortisman süresi tamamlanmış, ancak makinanın üretim aşamasında kullanılmasına devam edilmektedir. Bu durum amortisman giderlerini azaltarak, toplam sabit maliyetin 20.000.000 TL. azalmasına neden olmuştur.

•Üretim yapılan atölyenin kirası artırılmış ve bu da toplam sabit maliyeti 10.000.000 TL. artırmıştır.

| | Şimdiki Durum | Toplam Sabit Maliyetlerde 10.000.000 TL. Artış | Toplam Sabit Maliyetlerde 20.000.000 TL. Azalış |
|--------------------------|--------------------|--|---|
| Net Satışlar(1000 birim) | 200.000.000 | 200.000.000 | 200.000.000 |
| Toplam Değişken Maliyet | <u>50.000.000</u> | <u>50.000.000</u> | <u>50.000.000</u> |
| Toplam Katkı Payı | 150.000.000 | 150.000.000 | 150.000.000 |
| Toplam Sabit Maliyet | <u>100.000.000</u> | <u>110.000.000</u> | <u>80.000.000</u> |
| Kar(zarar) | 50.000.000 | 40.000.000 | 70.000.000 |
| Kar Marjı | % 25 | % 20 | % 35 |
| Katkı Payı | 150.000 TL/Birim | 150.000TL/Birim | 150.000TL/Birim |
| Katkı Oranı | % 75 | % 75 | % 75 |
| B.B.N. Satış Miktarı | 667 | 733 | 533 |
| B.B.N. Satış Tutarı | 133.400.000 | 146.600.000 | 106.600.000 |

Tablo 15. Toplam Sabit Maliyetteki Değişmeler

¹⁹⁷.BÜYÜKMİRZA; a.g.k.,s.372

Analizde görüldüğü gibi toplam sabit maliyetteki artış, başabaş noktası satış tutarı ve miktarını artırmaktadır. Bununla birlikte toplam sabit maliyetteki azalış başabaş noktası satış tutarı ve miktarını azaltmaktadır.

Diğer etkenler sabit kaldığında, sabit maliyetlerdeki bir artış ya da azalış, doğrudan doğruya net kar miktarında ters yönde ve eşit miktarda bir değişmeye neden olur. Çünkü birim başına katkı payı değişmemekte, bu nedenle de sabit maliyetlerin itici gücü sınırlı olmaktadır. Bu sabit maliyet değişmelerinin kar üzerindeki etkisinin, çok daha önemsiz olduğunu göstermektedir. Bu nedenle maliyet kontrolü çabalarının, daha çok değişken maliyetler üzerinde yoğunlaştırılması gerekmektedir¹⁹⁸.

Toplam sabit maliyetteki değişmeler, birim değişken maliyetteki değişmeler kadar karlılığı önemli ölçüde etkilememektedir. Ancak, uygulamada her ikisi de toplam maliyetleri yükselteceğinden, aynı oranda artış da mamul birim satış fiyatlarına yansıtılmaktadır.

Türkiye'deki yüksek enflasyon nedeniyle toplam maliyetlerde çok sık artışlar görülmektedir. Bu artışlar mamul satış fiyatlarına yansıtılmaktadır. Bunun sonucu olarak işletmeler de bir ay gibi kısa aralıklarla satış fiyatlarını yeniden düzenlemektedir.

6. Satış Miktarındaki Değişmeler ve Fiyatlama Kararlarına Etkileri

Satış miktarındaki değişmeler, toplam sabit maliyete ve birim değişken maliyete bağlı olarak karı etkiler. Başabaş noktası analizinde incelendiği gibi, başabaş noktası üzerindeki her birim satış miktarı, katkı payı kadar kar sağlar. Başabaş noktası altındaki her birim azalma da katkı payı kadar zarar getirir.

Örneğin; bir işletmede gelecek yıl için planlanan satış hacmini 1.000 birim, birim satış fiyatını 150.000 TL., birim değişken maliyeti de 50.000 TL. kabul edelim. Bu işletmenin toplam sabit maliyeti de 75.000.000 TL. olsun. Satış hacminin

¹⁹⁸ ÜSTÜN; a.g.k.,s.57

planlanandan % 20 eksik ve fazla gerçekleşmesini analiz edelim. (Üretim miktarı kadar satış olduğu varsayılmıştır)

| | Satış Miktarı | % 20 Artış | % 20 Azalış |
|------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Net Satışlar | 150.000.000 | 180.000.000 | 120.000.000 |
| (-)Toplam Değişken Maliyet | <u>50.000.000</u> | <u>60.000.000</u> | <u>40.000.000</u> |
| Toplam Katkı Payı | 100.000.000 | 120.000.000 | 80.000.000 |
| (-)Toplam Sabit Maliyet | <u>75.000.000</u> | <u>75.000.000</u> | <u>75.000.000</u> |
| Kar(Zarar) | 25.000.000 | 45.000.000 | 5.000.000 |
| Kar Marjı | % 16,6 | % 25 | % 4,1 |
| Katkı Payı | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| Katkı Oranı | % 66,6 | % 66,6 | % 66,6 |
| B.B.N. Satış Tutarı | 122.500.000 | 122.500.000 | 122.500.000 |
| B.B.N. Satış Miktarı (Birim) | 750 | 750 | 750 |

Tablo 16. Satış Miktarındaki Değişmeler

Analizde toplam katkı payı satış miktarına göre değişmektedir. Birim katkı payında herhangi bir değişiklik yoktur. Toplam sabit maliyeti yüksek olan işletmelerde satış miktarındaki aşırı düşüşler zarara neden olur. Ayrıca satış miktarındaki düşüşler stoklama maliyetinin artmasına ve nakit akışının azalmasına, buna bağlı olarak da işletmelerde finansal yönetim işlevinin bozulmasına neden olur.

C. Stok Değerleme Yöntemlerine Göre Maliyet Analizleri

Enflasyonun yüksek olduğu ekonomik koşullarda, mamul maliyetlemesi açısından stok değerlendirme yöntemlerinin önemi büyüktür. Bu nedenle yüksek enflasyon ortamında işletmeler genellikle, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini uygular.

Örneğin; bir üretim işletmesinin hammadde ve malzeme stoklarında bir dönemde aşağıdaki gibi hareketler olmuştur.

5 Ocak 50 birim x 20.000.000 TL. hammadde alımı.
15 Ocak 62 birim x 25.000.000 TL. hammadde alımı.
25 Ocak 40 birim x 30.000.000 TL. hammadde alımı.

Bu işletmenin Ocak ayı üretim döneminde 100 birim hammadde kullandığında ilk giren ilk çıkar (FIFO), son giren ilk çıkar (LIFO) ve tartılı ortalama yöntemlerine göre değişken maliyetlere etkisi analiz edilmiştir:

İlk giren ilk çıkar yöntemine göre;

50 birim x 20.000.000 TL. = 1.000.000.000 TL.
50 birim x 25.000.000 TL. = 1.250.000.000 TL.
Toplam Hammadde Kullanımı 2.250.000.000 TL.

Son giren ilk çıkar yöntemine göre:

40 birim x 30.000.000 TL. = 1.200.000.000 TL.
60 birim x 25.000.000 TL. = 1.500.000.000 TL.
Toplam Hammadde Kullanımı 2.700.000.000 TL.

Tartılı ortalama yöntemine göre;

50 birim x 20.000.000 TL. = 1.000.000.000 TL.
62 birim x 25.000.000 TL. = 1.550.000.000 TL.
40 birim x 30.000.000 TL. = 1.200.000.000 TL
Satın Alınan Toplam Hammadde 3.750.000.000 TL.

$$\text{Ortalama Birim Hammadde Maliyeti} = \frac{3.750.000.000 \text{ TL}}{150 \text{ birim}}$$
$$= 25.000 \text{ TL}$$

Toplam Hammadde Kullanımı=100 birim x 25.000.000 TL.=2.500.000.000 TL.

Analizde de görüldüğü gibi, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi birim değişken maliyetteki hammadde tutarını arttırmaktadır. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ise birim değişken maliyetteki hammadde kullanımını azaltmaktadır. Böylece işletmenin kullandığı stok değerlendirme yöntemine göre, birim değişken maliyetteki değişme, işletme karının küçük ya da büyük gözükmesine neden olur.

D. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Artışlarının Maliyete

Etkisi

Enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünün düşmesi, işletme varlıklarının tümünü etkileyen bir olaydır. Bilançolar tarihsel maliyet verileri ile düzenlenir. Bu nedenle zaman içinde paranın satın alma gücündeki kayıplar bilançolara yansıtılamaz. Yeniden değerlendirme, işletme varlıklarını günün değerleriyle bilançolara yansıtılabilmek amacıyla yürütülen muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter çalışmalarının tümünü kapsayan bir kavramdır¹⁹⁹.

Yeniden değerlendirme, paranın satın alma gücünün düşmesi nedeniyle maddi duran varlıkların cari para birimi ya da buna yakın bir değerle değerlendirilerek bugünkü değerine yakın bir değerle gösterilmesi olarak tanımlanabilir²⁰⁰.

Türkiye’de yeniden değerlendirme, sadece maddi duran varlıklarda uygulanmaktadır. İşletmelerin bilançosunda kayıtlı maddi duran varlıklar ve bunlarla ilgili ayrılan amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamındadır. Her yıl dönem sonunda Maliye Bakanlığı’nın açıkladığı oran üzerinden yeniden değerlendirme yapılır.

Örneğin; dönem sonunda bir üretim işletmesinin üretimde kullandığı makinaların bilançoda kayıtlı değeri 500.000.000 TL.’dir. % 80 yeniden değerlendirme oranı üzerinden makinaları yeniden değerlendirilmiştir. Bu makinalara ait ayrılan amortisman tutarı 100.000.000 TL.’dir.

¹⁹⁹. Ömer LALİK; *Envanter*, (Ankara; Bilim Yayınları, 1986), s.252

| 253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR |
|------------------------------|----------------------------|
| 500.000.000- | 100.000.000- |
| 400.000.000- | 80.000.000- |

522 M.D.V. YEN. DEĞ. ARTIŞLARI

320.000.000-

| | | |
|--------------------------------|-------------|-------------|
| 253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR | 400.000.000 | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 80.000.000 |
| 522 M.D.V. YEN. DEĞ. ARTIŞLARI | | 320.000.000 |

Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirildikten sonra dönem amortisman payı maddi duran varlığın yeni değeri üzerinden ayrılır. Amortisman oranı olarak % 20 uyguladığında;

| | | |
|----------------------------|-------------|-------------|
| 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | 180.000.000 | |
| -Amortisman Giderleri | | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 180.000.000 |

Eğer işletme yeniden değerlendirme yapmamış olsaydı, döneme ait amortisman payı, maddi duran varlığın eski değeri üzerinden 100.000.000 TL. olurdu. Böylece, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi, işletmenin toplam sabit maliyetlerini arttırmaktadır. Diğer bir deyişle maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi toplam maliyeti artırır.

²⁰⁰.Sabri BEKTÖRE, Yılmaz BENLİGİRAY, Nurten ERDOĞAN; **Envanter Bilanço; Tek Düzen Hesap Planına Göre**, (Eskişehir, Birlik Ofset Yayıncılık Yayınları, 1996), s.158

E. Kullanılan Maliyet Sistemine Göre Maliyet Analizleri

İşletmelerin, tam maliyet ya da kısmi maliyet sistemini kullanmaları bakımından mamul maliyetlemede farklı rakamlar çıkmasına neden olur.

Örneğin; bir üretim işletmesinde;

| | |
|---------------------------------|-----------------|
| Direkt Hammadde Giderleri | 120.000.000 TL. |
| Direkt İşçilik Giderleri | 150.000.000 TL. |
| Değişken Genel Üretim Giderleri | 80.000.000 TL. |
| Sabit Genel Üretim Giderleri | 140.000.000 TL. |
| Pazarlama Satış ve Dağıtım Gid. | 30.000.000 TL. |
| Genel Yönetim Giderleri | 40.000.000 TL. |

olduğu varsayıldığında ve işletmenin ürettiği mamullerin % 80'ini 700.000.000 TL.'ye sattığı, kalan % 20'nin ise mamul stoklarında bulunduğu varsayıldığında;

Tam maliyet sistemine göre gelir tablosu şu şekilde düzenlenecektir:

| | |
|---|--------------|
| SATIŞLAR | 700.000.000 |
| (-) SATILAN MAMULLER MALİYETİ | 392.000.000 |
| Direkt Hammadde Gid. (120.000.000 TL x 0,80 =96.000.000) | |
| Direkt işçilik Gid. (150.000.000 TL x 0,80 = 120.000.000) | |
| Değişken G.Ü.G (80.000.000 TL. x 0,80 =64.000.000) | |
| Sabit G.Ü.G. (140.000.000 TL x 0,80 =112.000.000) | |
| BRÜT SATIŞ KARI | 308.000.000- |
| (-) FAALİYET GİDERLERİ | 70.000.000- |
| Paz. Sat. Dağıtım Gid. 30.000.000 TL. | |
| Gen. Yön. Giderleri 40.000.000 TL. | |
| FAALİYET KARI | 238.000.000- |

Tablo 17. Tam Maliyet Sistemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

Tam maliyet sisteminde, üretimle ilgili tüm maliyetler mamul maliyetine yüklenir.

Kısmi maliyet sistemlerinden, direkt maliyet sistemine göre gelir tablosu şu şekilde düzenlenecektir:

| | |
|---|-------------|
| SATIŞLAR | 700.000.000 |
| (-) SATILAN MAMULLER MALİYETİ | 216.000.000 |
| Direkt Hammadde Gid. (120.000.000 TL. x 0,80 =96.000.000) | |
| Direkt İşçilik Gid. (150.000.000 TL x 0,80 =120.000.000) | |
| BÜRÜT SATIŞ KARI | 484.000.000 |
| (-) FAALİYET GİDERLERİ | 290.000.000 |
| Paz. Sat. Dağ. Gid. 30.000.000 TL | |
| Gen. Yön. Gid. 40.000.000 TL. | |
| Değişken G.Ü.G 80.000.000 TL | |
| Sabit G.Ü.G. 140.000.000 TL | |
| FAALİYET KARI | 194.000.000 |

Tablo 18. Direkt Maliyet Sistemine Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

Direkt maliyet sisteminde, mamul maliyetini direkt hammadde giderleri ve direkt işçilik giderleri oluşturur. Genel üretim giderleri ise doğrudan dönem giderleri olarak gösterilir.

Kısmi maliyet sistemlerinden, değişken maliyet sistemine göre gelir tablosu ise Şu Şekilde dzenlenecektir:

| | |
|---|--------------|
| SATIŞLAR | 700.000.000 |
| SATILAN MAMULLER MALİYETİ | 280.000.000- |
| Direkt hammadde gideri (120.000.000 TL x 0,80=96.000.000) | |
| Direkt İŞçilik gideri (150.000.000 TL x 0,80=120.000.000) | |
| Değişken G.Ü.G. (80.000.000 TL x 0,80=64.000.000) | |
| BÜRÜT SATIŞ KARI | 420.000.000- |
| FAALİYET GİDERLERİ | 210.000.000- |
| Paz. Sat. Dağ. Gideri 30.000.000 TL. | |
| Gen. Yön. Gideri 40.000.000 TL. | |
| Sabit G.Ü.G. 140.000.000 TL. | |
| FAALİYET KARI | 210.000.000- |

Tablo 19. Değişken Maliyet Sistemine Göre DzenlenmiŐ Gelir Tablosu

Değişken maliyet sisteminde ise, mamul maliyetine değişken nitelikteki giderler yüklenir. Tüm sabit giderler, dönem gideri olarak kabul edilir.

Analizdeki gibi, işletmenin maliyet sistemine göre mamul maliyetleri ve kar tutarları değişir. Aynı zamanda, mamul stoklarının maliyetleri de kullanılan maliyet sistemine göre değişir.

Tam maliyet sisteminde, üretimle ilgili direkt hammadde giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken ve sabit genel üretim giderleri mamul maliyetine yüklenir. Bu nedenle, tam maliyet sisteminde birim mamul maliyeti ve toplam maliyet yüksektir.

Direkt maliyet sisteminde, mamul maliyetine sadece direkt hammadde giderleri ve direkt işçilik giderleri yüklenir. Değişken ve sabit genel üretim giderleri, bu sistemde dönem gideri olarak gösterilir. Direkt maliyet sisteminde birim mamul maliyeti, tam

maliyet sistemine göre daha düşüktür. Ancak, faaliyet giderleri yüksek olduğundan faaliyet karı, tam maliyet sistemindeki faaliyet karından daha düşüktür.

Değişken maliyet sisteminde ise, mamul maliyeti; direkt hammadde giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri toplamına eşittir. Tam maliyet sistemine göre, değişken maliyet sisteminde, birim mamul maliyeti ve faaliyet karı daha düşüktür.

F. Maliyetler ve Mamul Fiyatları Arasındaki İlişkiler

Toplum yaşamını ekonomik bakımdan düzene koymak fiyat mekanizmasının çalışmasının sağlanması ile olur. Fiyat ortadan kalkınca, geride ekonomik bir düzen kalmaz. Kıt kaynakların, sonsuz ihtiyaçlar arasında nasıl tahsis edileceği sorusuna cevap bulunamaz olur. Piyasalar denilen, ekonominin üstyapı kurumlarının tek işlevi fiyat oluşmasını sağlamaktır. Sermaye piyasası, altın piyasası, mamul piyasası, emlak piyasası ve akla gelebilecek her piyasa ya da pazar üretim ve tüketim dengesinin kurulmasına olanak sağlayan mekanizmalardır²⁰¹.

Maliyetler ise, fiyatlamada temel oluşturur. Fiyatlamada; taban olan maliyetlerin üstünde bir miktar kar bırakacak biçimde fiyat saptaması, esas olmaktadır²⁰².

Karar verme özetle; farklı seçenekler arasından en uygununun seçilmesi sürecidir. Ayrıca, tüm kararlar gelecekle ilgilidir. Bu nedenle karar vermede kullanılacak maliyetler, gelecekte gerçekleşmesi beklenen ve seçenekler arasında farklılık gösteren maliyetlerdir. Yine, karar amacıyla kullanılacak maliyetlerin karardan etkilenebilen değişken nitelikte olması gerekir. Çünkü, gerçekleşmiş (fili) maliyetlerin, gelecekteki maliyetleri temsil yeteneği çok zayıftır ya da hiç yoktur. Devamlı göz önünde bulundurulması gerekli olan, fiyatlamada maliyetler dışındaki

²⁰¹ Ege CANSEN; **Oyunun Kuralı**, (Hürriyet Gazetesi, 5 Şubat 1998), s.11

²⁰² SEVGENER, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.k., s.164

herhangi bir unsur esas alan yöntem belirlenmiş olsa bile, maliyetlerin bilinmesinin zorunlu olduğudur²⁰³.

²⁰³. SEVGENER, HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.k., s.164

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE FİYATLAMA KARARLARI AMACIYLA

MALİYET ANALİZLERİ UYGULAMASI

İşletmelerde fiyatlama kararları amacıyla maliyet analizleri uygulaması Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'de yapılmıştır.

Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'nin kuruluş çalışmaları 1971 yılında başlamış ve fabrika ilk üretime Kasım 1978'de başlamıştır. Tesiste karo fayans üretilmektedir. 1997 yılı dokuz aylık bilançosuna göre ödenmiş sermayesi 209.214.000.000 TL. olan, halka açık, hisse senetleri İ.M.K.B.'de işlem gören bir şirkettir.

Hammaddesi kil ve kaolen olan karo fayans, Uşak Seramik Sanayii A.Ş. tesislerinde, kuru presleme ve çift pişirme sistemiyle Avrupa standartlarına uygun ebat ve kalitede üretilir.

İşletme, toplam kalite yöntemine bağlı olarak 27 Aralık 1996 tarihinde TS-EN-ISO 9001 kalite standardı belgesi almıştır.

İşletme, üretim faaliyetlerinin niteliği açısından safha maliyet sistemini kullanmakta ve mamul maliyetini ise fiili maliyet sistemine göre hesaplamaktadır. Mamul maliyetleri aylık olarak çıkartılmakta ve birim maliyet m² üzerinden belirlenmektedir.

Fabrikanın esas üretim gider merkezleri;

- Masse (Çamur) hazırlama,
- Pres (şekillendirme),
- Kurutma,
- Frit hazırlama (sır hammaddesi hazırlama),
- Sır Hazırlama,

- Sırlama işlemleri bantları,
- Pişirmedir.

Aynı zamanda esas üretim merkezlerinin her biri, bir üretim safhasını oluşturmaktadır.

Hizmet gider merkezleri ise;

- Yemekhane,
- İdari hizmetler (güvenlik, şöför vb.)
- Elektrik bakım onarım,
- Makina bakım onarım,
- Kalıp atölyesi,
- İnşaat (binalar) bakım onarım,
- Kazan dairesi,
- Laboratuvar,
- Kalite kontrol'den oluşmaktadır.

Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'nde stok değerlendirme yöntemi olarak, hareketli ortalama yöntemine göre, stok hareketleri kayıt altına alınmaktadır. Genel üretim giderlerinin dağıtımında da kademeli dağıtım yöntemi benimsenmiştir.

İşletmenin teorik üretim kapasitesi 2.800.000 m²/yıldır. 1996 yılı üretim hacmi ise 2.884.705 m²/yıl olarak gerçekleşmiştir. Buna göre, Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'nin Türkiye'deki seramik endüstrisi içindeki üretim payı % 2,07 oranındadır.

İşletmenin seramik endüstrisi içindeki pazar payı çok düşüktür. Uşak Seramik A.Ş., Seramik Üreticileri Sendikası üyesi olarak sendika toplantılarında alınan kararlarda, sektördeki payı az olduğundan etkili olamamaktadır. Sendikanın periyodik toplantılarında, mamul fiyatları gündeme geldiğinde, sektörün öncü kuruluşları olan Kalebodur Seramik Sanayi, Çanakkale Seramik Sanayi gibi kuruluşlar fiyat belirleyicisi

olmaktadır. Uşak Seramik A.Ş.'de sektördeki payı yüksek olan bu işletmelerin fiyatlarına uymak zorunda kalmaktadır.

İşletme, duvar ve yer seramiği olarak ebat ve renk çeşitlemesine göre 53 çeşit mamul üretmekte ve 53 çeşit mamule ait fiyat belirlemiştir. Ancak, maliyet hesaplamaları tek bir mamul üretimi şeklinde yapılmaktadır. İşletme de maliyet analizleriyle ilgili hiç bir çalışma yapılmamakta ve maliyet hesaplamalarında kanuni zorunluluk ötesinde kayıt ve çalışma yapılmamaktadır. Pazarlama departmanı personeli, müşteri siparişlerini almak için çeşitli aralıklarla işletmenin bayilerine gitmektedir. İşletme de alınan bu siparişlere göre üretim yapmaktadır. Bu nedenle üretilecek mamuller pazarın talebine göre belirlenmektedir. Bu durum sipariş maliyet sistemine daha uygun olmasına rağmen muhasebe departmanı safha maliyet sistemini kullandığını savunmaktadır. İşletmeye verilen siparişlerin yoğun olmasından işletmenin kapasite kullanımını yüksek olmakta ve mamul stoku bulunmamaktadır.

İşletmede, tüketiciye sunulabilen iki değişik kalitede mamul üretilmesine rağmen kaliteye bağlı olarak maliyet çıkartılmamaktadır. Uşak Seramik A.Ş. ISO 9001 kalite güvence belgesine sahiptir.

ISO 9001 standardı müşterilerini üretilen mamulün bütün işlem aşamalarında belirli gereksinimlere uygun olarak yapıldığına inandırmak isteyen üreticiler içindir. Bütün işlem aşamalarıyla anlatılmak istenen; mamullerin tasarımından müşteriye hizmete sunulmasına kadar çok geniş bir süreçtir. İşletmenin tasarım ve geliştirme, üretim, muayene, fabrika yerleşimi, mamulün müşteriye ulaşmasından sonraki servis hizmetlerinin tümünü kapsar. Bu standart, üretimlerinde mamul tasarımlarını kendisi yapan işletmeler içindir.

Uşak Seramik A.Ş.'de ISO 9001 kalite standardı çerçevesinde üretim aşamasında kalite çalışmaları yapılmaktadır. Standarda uymayan mamuller ikinci kalite olarak pazara sunulmaktadır. Ancak, işletmenin pazardaki mevcut bayilerinden

edinilen bilgiye göre, müşteri memnuniyeti konusunda ve kullanıcıların şikayetleri konusunda işletmede bir çalışma yapılmamaktadır. Bu nedenle de Uşak Seramik A.Ş.'nin ürettiği mamuller inşaat işletmelerince fazla benimsenmemektedir.

Yapılan gözlemlere göre; işletmede yeni yatırım kararlarının alınmasında ve yönetimin değişik kararlar almasında gecikme yaşanmaktadır. Bunun nedeni ise, Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'nin hisselerinin % 50'sinden fazlasının kamuya ait olmasının etkili olduğu söylenebilir.

İşletmenin 1997 yılına ait bütçelenen gelir tablosundaki planlanan brüt satış karı 311.006.967.000 TL. olarak belirlenmiştir. (EK:13)

İşletmenin Temmuz 1997 üretim dönemine ait maliyet verileri şöyledir (Ek:6):

| | |
|----------------------------|------------------------------|
| Değişken Maliyet Giderleri | 69.746.376.344 TL |
| Sabit Maliyet Giderleri | <u>17.570.843.831 TL</u> |
| Toplam Maliyetler | 87.317.220.175 TL |
| (÷)Üretim Miktarı | <u>258.129 m²</u> |
| Birim Mamul Maliyeti | 338.270 TL/m ² |

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = \frac{141.815.057.000}{258.129 \text{ m}^2}$$

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = 549.396 \text{ TL/m}^2$$

Yaklaşık olarak üretim miktarı kadar satış yapılmaktadır.

$$\text{Birim Değişken Maliyet} = \frac{\text{Toplam Değişken Maliyet}}{\text{Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Birim Değişken Maliyet} = \frac{69.746.376.344 \text{ TL}}{258.129 \text{ m}^2}$$

$$\text{Birim Değişken Maliyet} = 270.200 \text{ TL/m}^2$$

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

$$\text{K.P.} = 549.396 - 270.200$$

$$\text{K.P.} = 279.196 \text{ TL}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Katkı Payı}}{\text{Birim Satış Fiyatı}}$$

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{279.196}{549.396}$$

$$\text{Katkı Oranı} = 0,508$$

Kar planlamasına göre maliyet analizi:

$$\text{Döneme Ait Planlanan Kar Tutarı} = \frac{\text{Toplam Planlanan Kar}}{12 \text{ ay}}$$

$$\text{Döneme Ait Planlanan Kar Tutarı} = \frac{311.006.967.000}{12 \text{ ay}}$$

$$\text{Döneme Ait Planlanan Kar Tutarı} = 25.917.247.000 \text{ TL/Ay}$$

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = \frac{\text{Planlanan Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = \frac{25.917.247.000 + 17.570.843.831}{279.196}$$

$$\text{Gerekli Satış Miktarı} = 155.761 \text{ birim}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = \frac{\text{Planlanan Kar} + \text{Toplam Sabit Maliyet}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = \frac{25.917.247.000 + 17.570.843.831}{0,508}$$

$$\text{Gerekli Satış Tutarı} = 85.606.476.370 \text{ TL/Ay}$$

Üretim hacmine bağlı olarak döneme ait gerçekleşen satış tutarı 141.815.057.000 TL.'dir.(Ek:8)

Başabaş Analizleri:

$$\text{B.B.N. Satış Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Katkı Payı}}$$

$$\text{B.B.N Satış Miktarı} = \frac{17.570.843.831}{279.196}$$

$$\text{B.B.N. Satış Miktarı} = 62.394 \text{ m}^2/\text{Ay}$$

$$\text{B.B.N. Satış Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Katkı Oranı}}$$

$$\text{B.B.N. Satış Tutarı} = \frac{17.570.843.831}{0,508}$$

$$\text{B.B.N. Satış Tutarı} = 34.588.273.620 \text{ TL/Ay}$$

İşletmede her ay sonunda maliyet hesaplamaları yapılmakta ve 53 değişik mamul için ayrı ayrı fiyat belirlenmesine rağmen tek tip mamul üretiliyormuş gibi bütün mamuller için tek maliyet hesaplanmaktadır. Bu da katkı payının doğru bir biçimde hesaplanmasını olanaksız duruma getirmektedir. Böylece işletmenin her ay başabaş noktası satış miktarı ve başabaş noktası satış tutarı, buna bağlı olarak da güvenlik payı, güvenlik oranı değişmektedir. Katkı payı yüksek olan mamul üretildiğinde başabaş noktası düşmekte, katkı payı düşük olan mamul üretildiğinde ise başabaş noktası yükselmektedir. Uşak Seramik A.Ş.'de tek mamul maliyeti hesaplanması maliyet analizlerinin sağlıklı bir şekilde yapılmasını engellemektedir. Temmuz 1998 maliyet dönemine göre de güvenlik payı ve güvenlik oranı yüksek çıkmaktadır.

Güvenlik Payı=Fiili Satışlar-B.B.N. Satış Tutarı

Güvenlik Payı=141.815.057.000-34.588.273.620

Güvenlik Payı=107.226.784.380 TL.

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

$$\text{Güvenlik Oranı} = \frac{107.226.784.380}{141.815.057.000}$$

Güvenlik Oranı = 0,756

Satış fiyatındaki, birim değişken maliyetteki ve toplam sabit maliyetteki değişimleri karşılaştırabilmek için, Ocak 1997 ayı maliyet verileri kullanıldığında;
(Ek:5)

| | |
|----------------------------|---------------------------|
| Değişken Maliyet Giderleri | 60.023.904.445 TL. |
| Sabit Maliyet Giderleri | <u>17.354.072.836 TL.</u> |
| Toplam Maliyetler | 77.377.977.281 TL |
| (÷) Üretim Miktarı | 248.087 m ² |
| Birim Mamul Maliyeti | 311.898 TL/m ² |

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = \frac{152.866.000.000 \text{ TL.}}{248.087 \text{ m}^2}$$

$$\text{Ortalama Mamul Fiyatı} = 616.179 \text{ TL/m}^2$$

Maliyet dönemi içinde; tek maliyetli, değişik satış fiyatlı mamul üretilmesi ve işletmenin mamul stokunun bulunmaması nedeniyle, döneme ait toplam satış tutarı dönemin üretim miktarına bölünerek ortalama birim mamul fiyatı hesaplanmıştır. Maliyet dönemlerinde alınan siparişlere göre üretim yapıldığından ve her dönemde değişik mamuller üretildiği varsayılırsa her dönemin ortalama mamul fiyatı farklı çıkacaktır.

Dönemler arası karşılaştırmanın yapılabilmesi için bir birim üzerinden analiz edildiğinde;

| | <u>Ocak 1997</u> | <u>Temmuz 1997</u> | <u>Fark</u> |
|------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Birim Satış Fiyatı | 616.179 | 549.396 | 66.783 |
| Birim Değişken Maliyet | <u>241.947</u> | <u>258.129</u> | (16.182) |
| Katkı Payı | 374.232 | 291.267 | 82.965 |
| Birim Sabit Maliyet | <u>69.951</u> | <u>68.070</u> | <u>1.881</u> |
| Birim Karı | 304.281 | 223.197 | 81.084 |
| Kar Marjı | % 49,3 | % 40,6 | % 8,7 |
| Katkı Oranı | % 60,7 | % 50,8 | % 9,9 |
| B.B.N. Satış Miktarı | 46.372 m ² | 62.934 m ² | 16.562 m ² |

Ocak ayında birim satış fiyatının daha yüksek olması, fiyatı yüksek olan mamullerin daha çok üretilip satılmasından kaynaklanmaktadır. Birim değişken maliyetteki yükselmeler ise, hammadde ve endirekt malzemelerin fiyat artışlarından

kaynaklanmıştır. İşletmede mamul maliyetinin eksik ve yanlış hesaplanması, maliyet analizlerinde de hatalı sonuçlara neden olmaktadır.

Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışına göre maliyet analizi:

İşletmenin maddi duran varlıklarının 31 Aralık 1996 tarihinde yeniden değerlendirme işlemi yapılmıştır. Değerleme öncesi üretimde kullanılan maddi duran varlık tutarı 255.711.373.095 TL. ve değerlendirme sonrası üretimde kullanılan maddi duran varlık tutarı ise 441.869.689.508 TL.'dir. (Ek:11-12)

M.D.V. Artış Tutarı=441.869.689.508-255.711.373.095

M.D.V Artış Tutarı=186.158.316.413 TL.

İşletme maddi duran varlıklarına normal amortisman yöntemine göre % 20 amortisman payı ayırmaktadır.

Böylece, toplam sabit maliyetlerin yeniden değerlemeden kaynaklanan artışı;
 $186.158.316.413 \times 0,20 = 37.231.663.282$ TL.'ye ulaşmaktadır.

Maliyet dönemi başına ise;

$$\frac{37.231.663.282 \text{ TL}}{12 \text{ Ay}} = 3.102.638.606 \text{ TL / ay}$$

toplam sabit maliyetlerin artmasına neden olur. Temmuz 1997 üretim dönemi için,

$$\frac{3.102.638.606 \text{ TL}}{258.129 \text{ m}^2} = 12.019,72 \text{ TL / m}^2$$

birim sabit maliyetin artmasını sağlar.

Uşak Seramik Sanayii A.Ş.'de müşterilerden (bayii) gelen talep yönünde üretim yapıldığından, işletmenin katkı payı daha çok olan mamulleri tercih etme seçeneği yoktur.

Uşak Seramik A.Ş.'nde Uygulamanın Değerlemesi ve Öneriler

Uşak Seramik A.Ş.'de mevcut muhasebe sistemi yeterli değildir. Mevcut muhasebe sistemi maliyet analizlerinin yapılmasına olanak vermemektedir. İşletmede safha maliyet sistemi uygulandığı söylenmesine rağmen, kullanılan maliyet sistemi sipariş maliyet sistemine daha uygun görülmektedir.

İşletme 53 çeşit mamul ürettiği halde tek mamul maliyeti hesaplamaktadır. Bu nedenle, işletmenin hangi mamulden ne kadar katkı payı elde ettiği bilinmemektedir. Yine mamullerin maliyetinin sadece bir hesap altında izlenmesi, işletmenin ürünler bazında başabaş noktasının belirlenmesini olanaksız kılmaktadır.

Uşak Seramik A.Ş.'nde işletme karlılığının artırılabilmesi, maliyetlerin kontrol altında tutulabilmesi için yönetim muhasebesi departmanının oluşturulması ön koşuldur. Böylece, işletme yönetiminin karar almasında yardımcı olacak maliyet analizleri yapılıp, giderlerin kontrol altına alınması sağlanabilir. İşletme teorik kapasitenin üzerinde üretim yaptığından, öncelikli hedefi maliyetlerin kontrol altına alınması olmalıdır. Maliyetlerin kontrol altına alınabilmesi için de standart maliyet sistemine geçilip, maliyetleri oluşturan giderlerle ilgili standartlar belirlenip sorumluluk merkezleri oluşturulmalıdır. Bu doğrultuda da verimliliğin yükseltilebilmesi için çalışmalar yapılabilir.

Uşak Seramik A.Ş.'nde maliyet kontrolü çalışmalarında ilk önce işçilik maliyetleri ele alınmalıdır. İşletmede üretim, teknoloji yoğun olarak yürütülmesine karşılık, çalıştırılan personel sayısı yüksektir.

İşletmenin sektörde iyi bir konuma gelmesi için alınan ek yatırım kararları hemen uygulanmalıdır. Bu yatırım kararlarının kısa zamanda uygulanabilmesi de, işletmenin bağlı bulunduğu üst kurumun, işletme yönetimine gereken desteği ve yetkiyi vermesine bağlıdır. Bu yetki ile, işletme yönetimi, karlılığı ve verimliliği kısa zamanda artırabilir.

İşletmede yapılması öngörülen bu çalışmaların denetiminin yapılabilmesi ve sonuçlarının daha iyi görülerek, değerlendirilebilmesi için, standart maliyet yönteminin uygulanması gerekir. Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, tek maliyet hesaplamasından vazgeçilerek, üretilen her mamulün maliyeti ayrı ayrı çıkartılmalıdır.

Hammadde stok kartlarında görüldüğü gibi, nakliye ödemeleri, hammadde maliyetlerini yükseltmektedir. Bu maliyetleri düşürmek için, işletmede bir taşıt grubu oluşturularak, nakliye giderleri kontrol altına alınabilir.

SONUÇ

Mamul maliyeti ve mamul fiyatı işletme karlılığını belirleyen en önemli unsurlardır. İşletmelerde fiyatlama politikalarının ve sistemlerin seçiminde, maliyetler ön planda tutulur. İşletmenin kuruluş amaçlarından birisi de kar elde etmek olduğuna göre mamul fiyatlamasında maliyetler belirleyicidir.

Pazarda mamulü tutundurma, rekabet ve belirli bir pazar payı elde etmek için kimi durumlarda maliyetin altında fiyat belirlenmiş olsa da işletmenin sürekliliğinin sağlanabilmesi için bunlar uzun süreli politikalar değildir. Bu amaçla işletmeler maliyetlerin üzerinde fiyat belirlemeli ya da maliyetleri düşürmelidir.

Maliyetlerin en aza indirilmesi; yeni teknoloji ve bu teknolojiye uygun maliyet sisteminin seçilmesi, çeşitli maliyet analizleri ile yönetime değişik seçeneklerin sunulması en uygun kararların alınmasıyla olur.

Maliyet bilgileri, gider kontrolünü sağlayacak bütçelerinin düzenlenmesinde, standartların saptanmasında temel bilgilerdir. Faaliyet sonuçlarının boyutları ne olursa olsun, tüm işletmelerde maliyet bilgileri faaliyet sonuçlarının ölçülmesinden başka amaçlara da hizmet eder. Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi yalnız işin nasıl sonuçlandığını belirleyen pasif bir işlem değildir. Çalışanlara kaynak kullanımının olumlu ve olumsuz yönlerini yansıtılabildiği ölçüde etkili ve aktif olur. Kaynakların giderlerinin olumlu düzeyde olup olmadığını kontrol ederek, çalışanların kontrolü alanında bilinçlendirir. Kaynak bilgilerin doğruluğu ve düzenliliği, gider kontrol işlevinin etkinliğini artırır. Maliyet bilgileri açık, doğru ve kullanılabilir şekilde düzenlenerek işletmenin sorumluluk bölümlerine aktarılır. Aktarılan maliyet bilgileri bölüm faaliyetlerinin ölçülmesinde, çıkış noktalarının saptanmasında kullanılır.

İşletmenin sürekliliği, bölümlerin öngörülen hedeflere dönük etkin çalışmasına bağlıdır. Bu da çalışanların ve bölüm yöneticilerinin etkinliğini gerektirir. Yönetici etkinliğinin ölçülmesinde maliyet bilgileri önemli rol oynar. Ölçümleme standartlarının saptanmasında da temel unsur maliyet bilgileridir.

Yönetim, işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için geçmişe dönük bilgilerin yanında, geleceğe dönük bilgilere de gereksinme duyar. Bu gereksinme gerçekleşen maliyetlerin yönlendirilmesi ile sağlanır. Geçmişin verilerini de gözönünde bulundurarak maliyet tahminlerini, standartlarını düzenleyen yönetim, planlama işlevinin bir bölümünü gerçekleştirir.

İşletmenin olağan işlemlerini sürdürürken alınacak belirli kararlara ek olarak yöneticiler, özel durumlarda da karar almak zorundadırlar. Mamul karışımında değişiklikler, özel sipariş kararları bu tür karar örnekleridir. Bu gibi kararların özelliğine göre düzenlenecek maliyet bilgileri, kararların etkinliğini artırır.

21. yüzyıla girerken dünya klasındaki işletmeler kaliteyi ve ucuzluğu ön palanda tutmaktadır. Bu felsefenin temeli ise yönetim muhasebesidir.

KAYNAKÇA

- Akıncı, Nejat. **Türkiye Kağıt Endüstrisinin Maliyet Muhasebesi Organizasyonu ve Maliyet Kavramı**. Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1974.
- Alpugan, Oktay., M.Hulusi Demir., Mete Oktav., Nurel Üner. **İşletme Ekonomisi ve Yönetimi**. İstanbul: Etam A.Ş., 1995.
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi; İlkeleri ve Uygulamalar**. İstanbul: Metler Matbaası, 1982.
- Aytekin, Bintuğ. **İşletme Yönetimi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 1983.
- ↖ Bektöre, Sabri, Yılmaz Benligiray, Nurten Erdoğan. **Envanter ve Bilanço**. Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık, 1996
- Bursal, Nasuhi ve Yücel Ercan. **Maliyet Muhasebesi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1997.
- ↖ Bursal, Nasuhi.. **Maliyet Muhasebesi; Prensipler ve Uygulama**. İstanbul: Formül Matbaası, 1980.
- Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara: 72 TDFO Ltd.Şti., 1995.
- Cansen, Ege. Oyunun Kuralı. **Hürriyet**, 5 Şubat 1998.s.11.
- Cemalcılar, İlhan. **Pazarlama; Kavramlar Kararlar**. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., 1996.
- Cemalcılar, Özgül. **Genel Muhasebe Teori ve Uygulama**. Eskişehir: Eskişehir İ.T.İ.A., 1972
- Dinçer, Ömer. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**. Beta Basım Yayım A.Ş., 1996.
- Dinçer, Ömer ve Yahya Fidan. **İşletme Yönetimine Giriş**. İstanbul: İz Yayıncılık Ltd.Şti., 1995.
- Dinler, Zeynel. **Mikro Ekonomi**. Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1991.
- Erdoğan, Nurten. **Faaliyete Dayalı Maliyetleme; Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F., 1995.
- Garih, Üzeyir. **Deneyimlerim II**. İstanbul: Cem Ofset Mabaacılık A.Ş., 1991.
- Gelir Vergisi Kanunu. 1961

- Gündüz, Erdin. **Dünya Klasındaki İşletmelerde Bir Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemleri ve Bir Uygulama**. Anadolu Üniversitesi, Doktora Tezi, 1996.
- Karalar, Rıdvan. **İşletme Politikası**. Eskişehir: Etam A.Ş., 1995.
- Karalar, Rıdvan. **İşletme; Temel Bilgiler İşlevler**. Eskişehir: Etam A.Ş., 1995.
- Kavrakoğlu, İbrahim. **Şişecam'da Toplam Kalite Uygulama Planı Kalite Sempozyumu I**. İstanbul: 1991.
- Kumcu, Erdoğan. **Pazarlama Yönetimi**. İstanbul: Pazarlama Enstitüsü, 1978.
- Lalik, Ömer. **Envanter**. Ankara: Bilim Yayıncılık, 1986.
- Lipsev, Richard G., Peter O. Steiner, Douglas D. Purvis. **İktisat 1** Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1984.
- Mucuk, İsmet. **Pazarlama İlkeleri**. İstanbul: Der Yayıncılık, 1987.
- Sabuncuoğlu, Zeyyat ve Tuncer Tokol. **İşletme II; Fonksiyonel Analiz**. Bursa: Rota Ofset, 1995.
- Sevgener, Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Nihad Sayar Eğitim Vakfı, 1993.
- Tek, Ö. Baybars. **Pazarlama İlkeleri ve Uygulamalar**. İzmir: Memleket Gazetecilik ve Matbaacılık, 1991.
- Tenker, Lütfullah. **İşletme İktisadı**. Ankara: Bilgi Basımevi, 1969.
- Türkay, Orhan. **İktisat Teorisine Giriş; Mikroiktisat**. Ankara: Adım Yayıncılık, 1994.
- Uslu, Selçuk. **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**. Ankara: Kalite Matbaası, 1993.
- Üstün, Rifat. **Maliyet Muhasebesi**. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1996.
- Üstün, Rifat. **Yönetim Muhasebesi**. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1992.
- Vergi Usul Kanunu**. Değişik: 24.12.1980, 2361/43 md.
- Yükçü, Süleyman. **Eşdeğer Mamullerin Maliyetlendirilmesiyle İlgili Sorunlar ve Bir Uygulama**. Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1983.
- Yükçü, Süleyman. **Maliyet Muhasebesi**. Yönetim Açısından. İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1993.

EKLER

- Ek 1: Fiyat Listesi
- Ek 2: Fiyat Listesi
- Ek 3: Fiyat Listesi
- Ek 4: Fiyat Listesi
- Ek 5: Ocak 1997 Maliyet Tablosu
- Ek 6: Temmuz 1997 Maliyet Tablosu
- Ek 8: 1997 Gelir Tablosu
- Ek 9: Temmuz 1997 Gider Dağıtım Tablosu
- Ek 10: Temmuz 1997 Gider Dağıtım Tablosu
- Ek 11: MDV Yeniden Değerleme Tablosu
- Ek 12: MDV Yeniden Değerleme Tablosu
- Ek 13: Bütçelenmiş Gelir Tablosu
- Ek 14: İşletme Kalite Planı
- Ek 15: İşletme Kalite Planı
- Ek 16: Nihai Ürün Kalite Planı
- Ek 17: Nihai Ürün Kabul Kriter Tablosu

FİYAT LİSTESİ

DUVAR SERAMİKLERİ

12 ŞUBAT 1997

| EBAT | MAMUL ADI | BİRİNCİ | İKİNCİ |
|-------|------------------|-----------|-----------|
| 15*15 | BEYAZ | 757.000 | 711.000 |
| | MERMER | 845.000 | 750.000 |
| 15*20 | BEYAZ | 757.000 | 711.000 |
| | DÜZ RENKLİ | 825.000 | 750.000 |
| | MERMER SERİ | 960.000 | 880.000 |
| | TEM SERİ | 990.000 | 910.000 |
| | OPAL | 990.000 | 910.000 |
| | SAGANAK SERİ | 990.000 | 910.000 |
| | MERMER PANO | 3.250.000 | |
| | SAGANAK PANO | 3.250.000 | |
| 20*25 | BEYAZ | 980.000 | 880.000 |
| | FACET BEYAZ | 1.020.000 | 920.000 |
| | MERMER SERİ | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | EGE MERMER | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | İSTANBUL MERMER | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | FACET MERMER | 1.150.000 | 1.020.000 |
| | FACET YAPRAK | 1.180.000 | 1.040.000 |
| | MERMER PEMBE-GRİ | 1.180.000 | 1.040.000 |
| | PRELUDE SERİ | 1.180.000 | 1.040.000 |
| | TEM SERİ | 1.180.000 | 1.040.000 |
| | OPAL | 1.180.000 | 1.040.000 |
| | PANO SERİ | 3.750.000 | |
| 25*33 | ATLANTİS SERİ | 1.400.000 | 1.200.000 |

NOT: FİYATLARIMIZA KDV DAHİL DEĞİLDİR.

FİRMAMIZ TSE EN ISO 9001 BELGELİDİR.

FİYAT LİSTESİ

YER SERAMİKLERİ

12 ŞUBAT 1997

| EBAT | MAMUL ADI | BİRİNCİ | İKİNCİ |
|-------|---------------|-----------|-----------|
| 10*20 | DÜZ RENKLİ | 757.000 | 711.000 |
| | KORUNT SERİ | 757.000 | 711.000 |
| | DENİZ MAVİ | 880.000 | 830.000 |
| | BULUT SERİ | 830.000 | 775.000 |
| | RÖLYEF SERİ | 885.000 | 825.000 |
| 20*20 | DÜZ RENKLİ | 757.000 | 711.000 |
| | KORUNT SERİ | 860.000 | 790.000 |
| | RUSTİK BEYAZ | 860.000 | 790.000 |
| | MERMER SERİ | 890.000 | 830.000 |
| | PRELUDE SERİ | 930.000 | 850.000 |
| | TEM SERİ | 930.000 | 850.000 |
| | OPAL | 930.000 | 850.000 |
| | ANTİK SERİ | 930.000 | 850.000 |
| | MERMER SİYAH | 1.140.000 | 1.000.000 |
| 33*33 | BEYAZ | 920.000 | 860.000 |
| | PRELUDE BEYAZ | 1.020.000 | 920.000 |
| | ANTİK EFES | 1.020.000 | 920.000 |
| | MERMER SERİ | 1.020.000 | 920.000 |
| | PRELUDE SERİ | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | TEM SERİ | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | OPAL | 1.130.000 | 1.000.000 |
| | GNAYS SERİ | 1.140.000 | 1.000.000 |

NOT: FİYATLARIMIZA KDV DAHİL DEĞİLDİR.



UŞAK SERAMİK
UŞAK SERAMİK SANAYİİ ANONİM ŞİRKETİ

FIYAT LİSTESİ

DUVAR SERAMİKLERİ

05 HAZİRAN 1997

| EBAT | MAMUL ADI | BİRİNCİ | İKİNCİ |
|--------------|------------------|-----------|-----------|
| 15*15 | BEYAZ | 957.000 | 899.000 |
| | MERMER | 1.030.000 | 915.000 |
| 15*20 | BEYAZ | 957.000 | 899.000 |
| | DÜZ RENKLİ | 1.100.000 | 1.000.000 |
| | MERMER SERİ | 1.180.000 | 1.050.000 |
| | TEM SERİ | 1.240.000 | 1.130.000 |
| | OPAL | 1.240.000 | 1.130.000 |
| | SAGANAK SERİ | 1.260.000 | 1.130.000 |
| | MERMER PANO | 4.250.000 | |
| SAGANAK PANO | 4.250.000 | | |
| 20*25 | BEYAZ | 1.225.000 | 1.100.000 |
| | FACET BEYAZ | 1.275.000 | 1.150.000 |
| | MERMER SERİ | 1.400.000 | 1.250.000 |
| | EGE MERMER | 1.400.000 | 1.250.000 |
| | İSTANBUL MERMER | 1.400.000 | 1.250.000 |
| | FACET MERMER | 1.425.000 | 1.275.000 |
| | FACET YAPRAK | 1.450.000 | 1.300.000 |
| | MERMER PEMBE-GRİ | 1.450.000 | 1.300.000 |
| | PRELUDE SERİ | 1.450.000 | 1.300.000 |
| | TEM SERİ | 1.450.000 | 1.300.000 |
| | FIRAT SERİ | 1.450.000 | 1.300.000 |
| | OPAL | 1.450.000 | 1.300.000 |
| PANO SERİ | 4.750.000 | | |
| 25*33 | ATLANTİS SERİ | 1.750.000 | 1.550.000 |

NOT:FIYATLARIMIZA KDV DAHİL DEĞİLDİR.

FİRMAMIZ TSE EN ISO 9001 BELGELİDİR.

15*20 BEYAZ FİYATI LİSTEDEN OLMASINA
RAĞMEN İMALATI YAPILMAYACAKTIR.



UŞAK SERAMİK
UŞAK SERAMİK SANAYİ ANONİM ŞİRKETİ

FIYAT LİSTESİ

YER SERAMİKLERİ

05 HAZİRAN 1997

| EBAT | MAMUL ADI | BİRİNCİ | İKİNCİ |
|-----------|---------------|-----------|-----------|
| 10*20 | BEYAZ | 957.000 | 899.000 |
| | DÜZ RENKLİ | 975.000 | 925.000 |
| | KORUNT SERİ | 957.000 | 899.000 |
| | GALAXY SERİ | 957.000 | 899.000 |
| | DENİZ MAVİ | 1.090.000 | 1.030.000 |
| | BULUT SERİ | 1.005.000 | 940.000 |
| | RÖLYEF SERİ | 1.070.000 | 1.000.000 |
| 20*20 | BEYAZ | 957.000 | 899.000 |
| | DÜZ RENKLİ | 1.050.000 | 1.000.000 |
| | KORUNT SERİ | 1.050.000 | 1.000.000 |
| | RUSTİK BEYAZ | 1.050.000 | 1.000.000 |
| | MERMER SERİ | 1.100.000 | 1.025.000 |
| | PRELUDE SERİ | 1.150.000 | 1.075.000 |
| | TEM SERİ | 1.150.000 | 1.075.000 |
| | OPAL | 1.150.000 | 1.075.000 |
| | ANTİK SERİ | 1.150.000 | 1.075.000 |
| | MERMER SİYAH | 1.400.000 | 1.300.000 |
| 33*33 | BEYAZ | 1.190.000 | 1.100.000 |
| | PRELUDE BEYAZ | 1.275.000 | 1.175.000 |
| | ANTİK EFES | 1.300.000 | 1.200.000 |
| | MERMER SERİ | 1.250.000 | 1.140.000 |
| | LARA SERİ | 1.300.000 | 1.200.000 |
| | PRELUDE SERİ | 1.375.000 | 1.240.000 |
| | TEM SERİ | 1.375.000 | 1.240.000 |
| | FIRAT SERİ | 1.375.000 | 1.240.000 |
| | OPAL | 1.375.000 | 1.240.000 |
| | ATLANTİS SERİ | 1.375.000 | 1.240.000 |
| | GNAYS SERİ | 1.390.000 | 1.250.000 |
| EFES SERİ | 1.600.000 | 1.450.000 | |

NOT: FİYATLARIMIZA KDV DAHİL DEĞİLDİR.

FİRMAMIZ TSE EN ISO 9001 BELGELİDİR.

DUVAR VE YER KARGOSU OCAK 1997 TICARI MALİYET TABLOSU

| MALİYETLER | MASRAFLI TUTARI | ÖZETİM MİKTARI | BİRİM MALİYET | DASILIM % | DASILIM % |
|-----------------------|------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| HANMADELER | 3,976,758,977 | 248,087 | 16,030 | 5.139 | 3.764 |
| YARDIMCI HANMADELER | 10,874,795,970 | 248,087 | 43,915 | 14.050 | 10.311 |
| DİREKT İŞÇİLİK | 8,482,429,481 | 248,087 | 34,191 | 10.962 | 8.028 |
| YAKIT VE YAĞLAR | 15,401,035,999 | 248,087 | 62,079 | 19.904 | 14.575 |
| AMBALAJ MALZEMELERİ | 5,004,129,370 | 248,087 | 20,171 | 6.467 | 4.736 |
| ENDİREKT İŞÇİLİK | 6,112,509,768 | 248,087 | 24,639 | 7.900 | 5.785 |
| YEDEK PARÇALAR | 1,373,545,949 | 248,087 | 5,537 | 1.775 | 1.300 |
| DİĞER MALZEMELER | 1,795,524,541 | 248,087 | 7,237 | 2.329 | 1.699 |
| DİS.SAG.SAKIM ONARIM | 619,990,428 | 248,087 | 2,499 | 0.801 | 0.587 |
| DİS.SAGLANAN NAKLIYE | 382,307,095 | 248,087 | 1,541 | 0.494 | 0.352 |
| ENERJİ | 5,920,338,122 | 248,087 | 23,864 | 7.651 | 5.683 |
| DİS.SAGL.DİĞER GİDER | 7,599 | 248,087 | 0 | 0.000 | 0.000 |
| ÇESİTLİ GİDERLER | 60,540,145 | 248,087 | 244 | 0.078 | 0.057 |
| VERBİ ERİŞİM HARÇLAR | 0 | 248,087 | 0 | 0.000 | 0.000 |
| SİGORTA GİDERLERİ | 90,366,987 | 248,087 | 364 | 0.117 | 0.085 |
| AMORTİSMANLAR | 6,759,357,498 | 248,087 | 27,286 | 8.748 | 6.405 |
| DASITIM DEĞERİ | 10,494,348,351 | 248,087 | 42,301 | 13.562 | 9.932 |
| SINAI MALİYET | 77,377,977,281 | 248,087 | 311,899 | 100.000 | |
| PAZ.SAT.DAST. | 11,315,598,978 | 248,087 | 45,611 | | 10.709 |
| GENEL YÖN.GİDER | 7,188,505,161 | 248,087 | 29,976 | | 5.803 |
| FINANSMAN GİDERLERİ | 4,782,205,000 | 248,087 | 19,276 | | 4.526 |
| KİDER TAZMİNATLARI | 5,000,000,000 | 248,087 | 20,154 | | 4.732 |
| TİCARİ MALİYET | 105,654,287,420 | 248,087 | 425,916 | | 100.000 |

DUVAR VE YER KARGSU TEMMUZ1997 TICARI MALİYET TABLOSU

| MALİYETLER | MASRAFLAR TUTARI | GÜRETTİM MİKTARI | BİRİM MALİYET | DAĞILIM % | DAĞILIM % |
|------------------------|------------------|------------------|---------------|-----------|-----------|
| HAMMADDELER | 4,793,363,246 | 258,129 | 18,570 | 5.490 | 3.831 |
| YARDIMCI HAMMADDELER | 13,629,145,355 | 258,129 | 52,800 | 15.609 | 10.893 |
| DİREKT İSCİLİK | 7,602,519,887 | 258,129 | 29,452 | 8.707 | 6.076 |
| YAKIT VE YAĞLAR | 20,094,956,434 | 258,129 | 77,849 | 23.014 | 16.060 |
| ANSALAJ MALZEMELERİ | 6,171,160,603 | 258,129 | 23,907 | 7.048 | 4.932 |
| ENDİREKT İSCİLİK | 7,763,210,861 | 258,129 | 30,075 | 8.891 | 6.265 |
| YEDEK PARÇALAR | 844,928,466 | 258,129 | 3,273 | 0.968 | 0.575 |
| DİĞER MALZEMELER | 985,538,023 | 258,129 | 3,818 | 1.129 | 0.788 |
| DİS.SAĞ.BAKIM ONARIM | 614,517,913 | 258,129 | 2,381 | 0.734 | 0.491 |
| DİS.SASLANAN NAKLIYE | 500,576,160 | 258,129 | 1,939 | 0.573 | 0.400 |
| ENERJİ | 6,634,228,669 | 258,129 | 25,701 | 7.598 | 5.362 |
| DİS.SAĞ.DİĞER GİDERLER | 12,304,260 | 258,129 | 48 | 0.014 | 0.010 |
| ÇESİTLİ GİDERLER | 99,926,522 | 258,129 | 387 | 0.114 | 0.080 |
| VERGİ ERİŞİM HARÇLAR | 0 | 258,129 | 0 | 0.000 | 0.000 |
| SİGORTA GİDERLERİ | 80,547,838 | 258,129 | 312 | 0.092 | 0.064 |
| AMORTİSMANLAR | 6,958,733,472 | 258,129 | 26,958 | 7.969 | 5.562 |
| DAĞITIM DEBERİ | 10,531,562,521 | 258,129 | 40,800 | 12.061 | 8.417 |
| SİNAİ MALİYET | 87,317,220,175 | 258,129 | 338,270 | 100.000 | |
| FAZ.SAT.DAĞIT. | 12,143,362,275 | 258,129 | 47,044 | | 9.765 |
| GENEL YÖN.GİDERLER | 7,558,292,962 | 258,129 | 29,281 | | 6.041 |
| FINANSMAN GİDERLERİ | 5,101,649,506 | 258,129 | 19,764 | | 4.077 |
| KİDEH TAHMİNATLARI | 13,000,000,000 | 258,129 | 50,362 | | 10.390 |
| TİCARİ MALİYET | 125,120,524,918 | 258,129 | 484,721 | | 100.000 |

720 DİREKT İSCİLİK 7,602,519,887

730 ENDİREKT İSCİLİK 16,007,853,938

760 PAZARLAMA SATIŞ GİDERLERİ 1,067,622,577

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 4,410,554,938

T O P L A M 29,088,551,340

| | (BIN TL) | (BIN TL) |
|--------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | CARI DÖNEM | ÖNCEKİ DÖNEM |
| | 01.07.1997 - 31.07.1997 | 01.07.1996 - 31.07.1996 |
| A.) BRÜT SATIŞLAR | 187,775,494 | 104,118,538 |
| - Yurt İçi Satışlar | 147,129,266 | 80,248,976 |
| - Yurt Dışı Satışlar | 40,425,783 | 22,503,431 |
| - Diğer Satışlar | 220,445 | 1,366,131 |
| B.) SATIŞLARDAN İNDİRİMLER..... | (45,960,437) | (32,693,873) |
| - Satışlardan İndirimler | 0 | 0 |
| - Satış İskontoları | (41,760,437) | (30,593,873) |
| - Diğer İndirimler | (4,200,000) | (2,100,000) |
| C.) NET SATIŞLAR..... | 141,815,057 | 71,424,665 |
| D.) SATIŞLARIN MALİYETİ..... | (88,711,714) | (50,630,996) |
| BRÜT SATIŞ KARI | 53,103,342 | 20,793,669 |
| E.) FAALİYET GİDERLERİ..... | (32,701,655) | (14,226,633) |
| - Ar-Ge Giderleri | 0 | 0 |
| - Pazarlama Satış Giderleri | (12,143,362) | (6,637,124) |
| - Genel Yönetim Giderleri | (20,558,293) | (7,589,509) |
| ESAS FAALİYET KARI VEYA ZARARI | 20,401,687 | 6,567,036 |
| F.) DİĞER FAALİYETLERDEN BELİRLER... | 1,561,859 | 1,190,016 |
| - İştiraklerden Temettü Gelirler | 0 | 0 |
| - Faiz ve Diğer Temettü Gelirler | 1,561,859 | 650,000 |
| - Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler | 0 | 540,016 |
| G.) DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER... | (10,076,450) | (61,369) |
| - Komisyon Giderleri | (76,450) | (61,369) |
| - Reeskont Faiz Giderleri | (10,000,000) | 0 |
| - Diğer Olağan Gider ve Zararlar | 0 | 0 |
| H.) FİNANSMAN GİDERLERİ..... | (5,101,650) | (1,500,000) |
| - Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri | (4,601,650) | (1,400,000) |
| - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri | (500,000) | (100,000) |
| I.) OLAGANUŞTÜ BELİRLER..... | 0 | 0 |
| - Önceki Dönem Gelirleri | 0 | 0 |
| - Diğer Gelirler | 0 | 0 |
| J.) OLAGANUŞTÜ GİDERLER..... | (341,980) | (29,144) |
| - Çalışılmayan Kısmi Giderleri | 0 | 0 |
| - Önceki Dönem Giderleri | (179,351) | 0 |
| - Diğer Giderler | (162,629) | (29,144) |
| DÖNEM KAR VEYA ZARARI | 6,443,466 | 6,166,539 |
| K.) ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER. | (10,563,000) | (2,158,289) |
| NET DÖNEM KAR VEYA ZARARI | (4,119,534) | 4,008,250 |

USAK SERAMİK SANAYİİ A.Ş. 1997 GELİR TABLOSU

| | | (BİN TL) | |
|-----|-------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | | CARI DÖNEM | ÖNCEKİ DÖNEM |
| | | 01.01.1997 - 31.07.1997 | 01.01.1996 - 31.07.1996 |
| | | ===== | ===== |
| A.) | BRÜT SATIŞLAR | 1,164,397,676 | 623,566,657 |
| | - Yurt İçi Satışlar | 973,086,685 | 530,257,304 |
| | - Yurt Dışı Satışlar | 189,476,635 | 91,150,265 |
| | - Diğer Satışlar | 1,824,356 | 2,159,089 |
| B.) | SATILardan İNDİRİMLER..... | (290,850,036) | (221,449,605) |
| | - Satışlardan İndirimler | (110,518) | (726,710) |
| | - Satış İskontoları | (290,739,517) | (206,943,435) |
| | - Diğer İndirimler | 0 | (13,778,460) |
| C.) | NET SATIŞLAR..... | 873,537,641 | 402,118,052 |
| D.) | SATIŞLARIN MALİYETİ..... | (562,530,674) | (300,494,992) |
| | BRÜT SATIŞ KARI | 311,006,967 | 101,623,060 |
| E.) | FAALİYET GİDERLERİ..... | (181,150,098) | (87,243,823) |
| | - Ar-Ge Giderleri | 0 | 0 |
| | - Pazarlama Satış Giderleri | (76,994,345) | (39,768,401) |
| | - Genel Yönetim Giderleri | (104,155,753) | (47,475,422) |
| | ESAS FAALİYET KARI VEYA ZARARI | 129,856,869 | 14,379,237 |
| F.) | DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER..... | 18,379,027 | 4,524,264 |
| | - İştiraklerden Temettü Gelirleri | 0 | 0 |
| | - Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri | 2,196,060 | 833,752 |
| | - Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler | 16,183,027 | 3,690,512 |
| G.) | DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER..... | (31,610,995) | (6,130,170) |
| | - Komisyon Giderleri | (263,178) | (311,553) |
| | - Reeskont Faiz Giderleri | (30,999,818) | (5,818,617) |
| | - Diğer Olagan Gider ve Zararlar | (348,000) | 0 |
| H.) | FINANSMAN GİDERLERİ..... | (35,992,375) | (7,385,273) |
| | - Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri | (32,953,375) | (6,385,273) |
| | - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri | (3,039,000) | (1,000,000) |
| I.) | OLAGANÜSTÜ GELİRLER..... | 9,235,880 | 9,811,787 |
| | - Önceki Dönem Gelirleri | 9,046,237 | 5,787,516 |
| | - Diğer Gelirler | 189,643 | 4,024,271 |
| J.) | OLAGANÜSTÜ GİDERLER..... | (7,735,081) | (794,717) |
| | - Çalışılmayan Kısm Giderleri | 0 | 0 |
| | - Önceki Dönem Giderleri | (7,075,725) | (492,287) |
| | - Diğer Giderler | (659,337) | (302,510) |
| | DÖNEM KAR VEYA ZARARI | 82,133,404 | 14,405,129 |
| K.) | ÖDENECEK VERGİ VE YÜKÜMLÜLÜKLER.... | (53,181,000) | (6,758,185) |
| | NET DÖNEM KAR VEYA ZARARI | 28,952,404 | 7,646,944 |

DUVAR KAPISU TENHİZİ 1997 HASRAFLARININ DAĞILIMI TABLOSU

| | 11 | 12 | 13 | 13.1 | 14 | 15 | 16 | 17 | 50 | 50 | 60 | T O P L A M |
|------------------------|---------------|---------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------|---------------|---------------|---------|------------------|
| HASRAFLARININ | SEKİLLENDİRME | KURUT.BİS.FİRİFİRİT | HAZIRLANMASI | HAZIRLANMA | SİRLAMA BANT. | GLAZÜR FİRİNİ | PAKETLEME | BEKOR DESEN | PAZARLANMA | SATIŞ GENEL | YÖNETİM | |
| HAMMADDELER | 0 | 0 | 45,119,800 | 690,060,316 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2,599,979,636 |
| YARDIMCI HAMMADDELER | 0 | 0 | 4,566,316,140 | 1,856,805,710 | 77,241,559 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6,701,464,239 |
| DİREKT İŞÇİLİK | 261,594,284 | 887,840,329 | 498,548,305 | 137,667,518 | 818,047,944 | 0 | 1,174,237,341 | 0 | 356,209,948 | 0 | 0 | 5,934,241,723 |
| YAKIT VE YAĞLAR | 4,500,000 | 1,413,430,550 | 2,251,428,200 | 0 | 3,300,000 | 4,240,291,650 | 0 | 0 | 75,878,700 | 27,379,566 | 0 | 10,707,242,598 |
| AHŞALAJ MALZEMELERİ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2,672,828,996 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2,672,828,996 |
| EN DİREKT İŞÇİLİK | 907,401,934 | 285,324,530 | 101,629,239 | 140,824,183 | 1,442,344,729 | 80,490,015 | 925,617,991 | 330,932,569 | 177,601,341 | 2,205,277,469 | 0 | 10,357,024,101 |
| YEDER PARÇALAR | 62,753,037 | 0 | 81,985,550 | 6,055,536 | 85,346,888 | 101,845,849 | 44,912,270 | 0 | 0 | 0 | 0 | 548,799,955 |
| DİĞER MALZEMELER | 9,215,039 | 0 | 27,325,000 | 8,505,024 | 54,379,115 | 45,224,118 | 369,560,286 | 11,865,230 | 40,257,609 | 270,512,092 | 0 | 1,417,276,425 |
| BİS.SAG.BAKIM ONARIM | 110,000,000 | 0 | 130,342,555 | 0 | 26,000,000 | 0 | 0 | 0 | 76,344,980 | 80,723,062 | 0 | 466,000,635 |
| BİS.SAGLANAN MAKİYE | 44,975,730 | 18,789,002 | 16,154,668 | 13,763,363 | 90,958,500 | 14,947,900 | 100,161,273 | 0 | 4,745,314,504 | 43,220,386 | 0 | 5,213,370,119 |
| ENERJİ | 804,318,805 | 549,853,181 | 89,853,661 | 144,587,085 | 174,829,917 | 549,391,037 | 32,193,256 | 0 | 216,911,093 | 108,452,921 | 0 | 4,224,601,913 |
| BİS.SAGL.DİĞER SİDER. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 177,492,143 | 0 | 177,492,143 |
| ÇEŞİTLİ GİDERLER | 1,397,551 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 121,245,612 | 483,717,037 | 0 | 707,787,741 |
| VERSİ ERİŞİM HARC. LAR | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 139,945,000 | 0 | 139,945,000 |
| SİGORTA GİDERLERİ | 4,366,850 | 4,598,152 | 2,983,050 | 2,983,050 | 4,330,756 | 4,451,410 | 3,902,740 | 0 | 136,825,711 | 24,136,350 | 0 | 204,129,550 |
| AMORTİSMANLAR | 1,513,222,086 | 758,958,902 | 378,843,250 | 378,843,250 | 417,110,513 | 757,727,088 | 304,024,589 | 0 | 4,000,001 | 8,002,557 | 0 | 6,753,013,623 |
|YEKÜN..... | 3,723,745,316 | 3,915,693,646 | 8,191,069,418 | 3,380,095,035 | 3,193,889,841 | 5,794,369,067 | 5,627,338,742 | 342,697,799 | 5,950,589,416 | 3,576,858,581 | 0 | 58,816,196,399 |
| YEMEKANNE | 79,196,646 | 32,610,384 | 23,293,131 | 23,293,131 | 177,027,797 | 27,951,757 | 135,100,161 | 0 | 32,610,384 | 60,562,141 | 0 | 815,259,592 |
| İDARI HİZMETLER | 108,016,095 | 44,477,216 | 31,769,440 | 31,769,440 | 235,093,854 | 38,123,328 | 190,616,638 | 0 | 44,477,216 | 82,600,543 | 0 | 1,048,391,510 |
| ELEKTRİK BAKIM | 637,486,007 | 7,870,198 | 12,592,316 | 12,592,316 | 83,424,095 | 7,870,198 | 22,036,553 | 0 | 7,870,198 | 7,870,198 | 0 | 922,387,160 |
| MAKİNA BAKIM | 48,033,529 | 25,617,882 | 38,426,823 | 38,426,823 | 78,454,763 | 25,617,882 | 14,410,059 | 0 | 0 | 0 | 0 | 822,974,457 |
| KALİP ATILYESI | 378,658,364 | 4,674,795 | 11,219,507 | 11,219,507 | 48,617,864 | 4,674,795 | 11,219,507 | 0 | 0 | 0 | 0 | 533,861,545 |
| İNSAAT BAKIM | 13,767,442 | 13,767,442 | 13,767,442 | 13,767,442 | 20,375,815 | 13,767,442 | 20,926,512 | 0 | 10,463,256 | 22,027,908 | 0 | 175,672,564 |
| PAZAN DAİRESİ | 38,716,564 | 138,273,442 | 138,273,442 | 38,716,564 | 105,087,816 | 38,716,564 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 553,093,767 |
| AR GE LABORATUVAR | 79,640,131 | 79,640,131 | 79,640,131 | 79,640,131 | 123,080,203 | 79,640,131 | 123,080,203 | 0 | 0 | 0 | 0 | 724,001,195 |
| KALİTE KONTROL | 43,814,082 | 43,814,082 | 43,814,082 | 43,814,082 | 63,729,574 | 43,814,082 | 71,695,771 | 0 | 0 | 0 | 0 | 398,309,837 |
|YEKÜN..... | 5,151,074,176 | 4,306,439,217 | 8,583,865,733 | 3,673,334,472 | 4,128,781,621 | 6,074,545,246 | 6,216,424,146 | 342,697,799 | 6,046,010,469 | 3,749,919,370 | 0 | 5,993,951,629 |
| | 1,427,328,860 | 390,745,571 | 392,796,315 | 293,239,437 | 934,891,780 | 280,176,179 | 589,085,404 | 0 | 95,421,053 | 173,060,790 | 0 | (52,822,244,771) |
| | 17 | 7 | 5 | 5 | 38 | 6 | 29 | 0 | 7 | 13 | 0 | 175 |
| | 17 | 7 | 5 | 5 | 37 | 6 | 30 | 0 | 7 | 13 | 0 | 165 |

| RÜKUR KATEGORİSİ | HARCAFLARIN DAĞILIMI TABLOSU | | | | | | | | | | |
|------------------------|------------------------------|---------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|----|----------------|
| | 20 | 21 | 30 | 31 | 31.1 | 32 | 33 | 40 | 41 | 49 | |
| MASRAFLAR | 171,020,389 | 361,512,405 | 24,260,312 | 279,633,081 | 0 | 49,788,330 | 139,529,390 | 171,780,282 | 31,563,300 | 0 | 1,955,249,514 |
| YARDAMLI HARCAFLAR | 46,462,500 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 46,462,500 | 0 | 0 | 0 | 201,100,830 |
| DİREKT İŞÇİLİK | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 570,998,567 |
| YAKIT VE YAĞLAR | 131,452,933 | 555,247,840 | 693,920,094 | 334,354,562 | 361,091,623 | 83,778,305 | 75,952,600 | 396,253,562 | 280,520,041 | 0 | 2,598,168,932 |
| ARZALAN MALZEMELERİ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| EMGİNEKİ İŞÇİLİK | 443,508,499 | 0 | 17,949,954 | 16,474,994 | 7,730,000 | 0 | 0 | 3,225,000 | 0 | 0 | 847,117,542 |
| YEDİK PARÇALAR | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 28,425 | 0 | 0 | 162,774,915 |
| DİĞER MALZEMELER | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 94,742,141 |
| DİS. SAĞ. PAKIN ÖHARIN | 7,473,941 | 22,426,332 | 11,176,598 | 17,710,504 | 6,229,568 | 3,737,905 | 4,983,617 | 8,721,311 | 8,721,311 | 0 | 29,475,118 |
| DİS. SAĞLANAN NAKLİYE | 0 | 29,138,165 | 0 | 0 | 29,138,165 | 0 | 127,472,116 | 14,371,497 | 14,371,467 | 0 | 33,964,770 |
| EMERJİ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1,339,719,549 |
| DİS. SAĞL. DİĞER GİDER | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ÇESİTLİ GİDERLER | 0 | 766,207 | 0 | 11,467,519 | 781,803 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 88,472,913 |
| VERGİ ERİŞ HARC. LAR | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| SİGORTA GİDERLERİ | 181,017 | 0 | 3,466,783 | 2,597,874 | 2,597,874 | 0 | 2,261,093 | 0 | 0 | 0 | 4,366,850 |
| AKRORTİŞMANLAR | 15,160,314 | 30,309,299 | 113,661,950 | 75,778,127 | 75,778,127 | 3,798,003 | 113,661,977 | 75,778,120 | 3,798,182 | 0 | 1,727,670,290 |
|YETKİN..... | 815,259,592 | 1,001,805,248 | 867,324,590 | 738,016,661 | 483,347,099 | 141,102,543 | 510,253,282 | 670,158,195 | 338,961,300 | 0 | 9,553,611,831 |
| YEREKŞANE | 0 | 46,586,262 | 23,293,131 | 32,610,394 | 13,975,879 | 9,317,252 | 9,317,252 | 13,975,879 | 18,634,505 | 0 | 55,903,515 |
| İDARİ HİZMETLER | 0 | 0 | 31,769,440 | 44,477,216 | 19,061,664 | 12,707,776 | 12,707,776 | 19,061,664 | 25,415,552 | 0 | 76,246,855 |
| ELEKTRİK PAKIN | 0 | 0 | 0 | 7,870,198 | 7,870,198 | 7,870,198 | 7,870,198 | 7,870,198 | 7,870,198 | 0 | 75,553,897 |
| HAYKINA BAKIN | 0 | 0 | 0 | 0 | 9,606,706 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 544,379,991 |
| KALIP ATOLYESİ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4,674,795 | 4,674,795 | 4,674,795 | 4,674,795 | 0 | 44,978,029 |
| İNSAAT PAKIN | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8,260,465 | 8,260,465 | 8,260,465 | 2,753,488 | 0 | 13,767,442 |
| KAZAN DAIRESİ | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 55,309,377 |
| AR GE LAPARATUVAR | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 79,640,131 |
| KALİTE KONTROL | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 43,814,882 |
|YEKÜN..... | 815,259,592 | 1,048,391,510 | 922,367,460 | 822,974,457 | 533,861,545 | 175,672,564 | 553,092,767 | 724,061,195 | 398,369,837 | 0 | 10,543,134,150 |
| BAŞTAN DEĞERİ | 0 | 46,586,262 | 55,652,571 | 84,957,797 | 50,514,446 | 34,570,021 | 42,830,485 | 53,843,090 | 59,348,537 | 0 | 987,452,119 |
| İSÇİ SAYISI(YEKÜN.) | 10 | 5 | 7 | 7 | 3 | 2 | 2 | 3 | 4 | 4 | 12 |
| İSÇİ SAYISI(İD.HİZMET) | 10 | 5 | 7 | 7 | 3 | 2 | 2 | 3 | 4 | 4 | 12 |

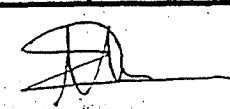
| UŞAK SERAMİK | | KALİTE PLANI ADI/KODU | | | | | YÜR.TR:01/07/96 | REVİZYON | |
|---|--------------------|------------------------------------|---|---------------------|--|--|--------------------------|---------------|----|
| | | İŞLETME KALİTE PLANI IMT-KP-001 | | | | | SAYFA : 1/2 | TARİH | NO |
| SIRA NO | ÜRÜN ADI | KONTROL EDİLE- CEK ÖZELLİK | KONTROL TECHİZATI | KONTROL TALIMATI | KABUL KRİTERİ | ÖLÇÜM/KONT SIKLIĞI | SORUMLULUK | KAYIT | |
| 1 | HAMMADDE | RENK TANE BOYUTU | GÖZLE KONTROL | IMT-HM- TA-001 | HAMM.GIRDI KAB.KR.TAB. VE HAM.TEK. ŞARTNAME | HER KAMYON | HAMMADDE KIRMA İŞÇİSİ | ----- | |
| 2 | MASSE | RUTUBET | RUTB.CİHAZI | IMT-HS- TA-028 | MASSE HAZ. KAB.KR.TAB. | HER YARIM SAATTE | SPRAY-DRYER İŞÇİSİ | PANO | |
| 3 | HAM FAYANS | BOYUT | KUMPAS | IMT-PS- TA-012 | ŞEK.VE KUR. KAB.KR.TAB. | VARDİYADA İKİ KEZ | PRES İŞÇİSİ | FPS - 04 | |
| | | KALINLIK | KUMPAS | IMT-PS- TA-002 | ŞEK.VE KUR. KAB.KR.TAB. | HER SAAT | PRES İŞÇİSİ | FPS-03/FPS-04 | |
| 4 | SIR-ENGOB PASTA | YOĞUNLUK | PİKNOMETRE HASSAS TERA. | IMT-SS- TA-004 | ÜRÜN ÇALIŞ. KAB.KR.FORM | VARDİYADA ÜÇ KEZ | SIRLAMA İŞÇİSİ | FSS - 03 | |
| | | GRAMAJ | HASSAS TERAZİ | IMT-SS- TA-005 | ÜRÜN ÇALIŞ. KAB.KR.FORM | VARDİYADA ÜÇ KEZ | SIRLAMA İŞÇİSİ | FSS - 03 | |
| | | AKIŞKANLIK | FORD·CUP KRONOMETRE | IMT-SS- TA-006 | ÜRÜN ÇALIŞ. KAB.KR.FORM | VARDİYADA BİR KEZ | SIRLAMA İŞÇİSİ | FSS - 03 | |
| 5 | SIRLI FAYANS | RENK- DESEN YÜZEY | GÖZLE KONTROL | IMT-SS- TA-010 | STANDART ÜRÜN | HER SAAT | SIRLAMA İŞÇİSİ | FSS - 04 | |
| HAZIRLAYAN SIRLAMA BANTLARI ŞEFİ ADEM ULBYI | | | KONTROL EDEN YÖNETİM TEMSİLCİSİ M.EMEL ÇANDÖĞAN | | | ONAYLAYAN İMALAT MÜDÜRÜ AHMET ÖĞÜZ | | | |

KONTROLLÜ KOPYA

| USAK SERAMİK | | KALİTE PLANI ADI/KODU | | | | | YR. TR:1/7/96 | REVİZYON | |
|---|------------|--------------------------------|--|----------------------|------------------|--|-------------------------|---------------------------|----|
| | | NİHAİ ÜRÜN KALİTE PLANI | | | | | SAYFA :1/1 | TARİH | NO |
| | | TKG-PS-KP 003 | | | | | | 01.11.97 | 1 |
| SIRA NO | ÜRÜN-ADI | KONTROL EDİLE- CEK ÖZELLİK | KONTROL TECHİZATI | KONTROL TALİMATI | KABUL KRİTERİ | ÖLÇÜM/KONT SIKLIĞI | SORUMLULUK | KAYIT | |
| 1 | NİHAİ ÜRÜN | Boyut | Kumpas | TKG-PS-TA 017 | FTKG 07 | Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 2 | NİHAİ ÜRÜN | Kalınlık | Kumpas | TKG-PS-TA 018 | FTKG 08 | Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 3 | NİHAİ ÜRÜN | Ağırlık | Terazi | TKG-PS-TA 019 | ----- | Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 4 | NİHAİ ÜRÜN | Su Emme | Su Emme Kazan Terazi | TKG-PS-TA 011 | FTKG 08 | İki Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 5 | NİHAİ ÜRÜN | Eğilme Dayanım Duvar Karesi | Muhavemet Cih Kumpas | TKG-PS-TA 010 | FTKG 08 | Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 6 | NİHAİ ÜRÜN | İncisal Soka Dayanım | EBG | TKG-PS-TA 013 | FTKG 08 | İki Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 7 | NİHAİ ÜRÜN | Sırlı Yüze Açınma | Abracimetro Terazi | TKG-PS-TA 012 | FTKG 08 | Gerçkti- Günde | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 8 | NİHAİ ÜRÜN | Kimyasallara Dayanım | Asit.Baz Cam Beher | TKG-PS-TA 016 | FTKG 08 | Ayda 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 9 | NİHAİ ÜRÜN | Gönyeden Sapma | Sentil Gönye | TKG-PS-TA 021 | FTKG 08 | Gerçkti- Günde | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 10 | NİHAİ ÜRÜN | Düzlenden Sapma | Sentil | TKG-PS-TA 020 | FTKG 08 | Gerçkti- Günde | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 11 | NİHAİ ÜRÜN | Fırın Çıkışı Ölçümleme | Kumpas | TKG-PS-TA 017-018 | FTKG 07-08 | Vardiyada 1 Kez | Proses Kont Elemanı | Proses Kont Ölçüm Def. | |
| 12 | NİHAİ ÜRÜN | Hata Analizi | Gözele Kontrol | TKG-PS-TA 028 | FTKG 09 | Günde 1 Kez | Proses Kont Elemanı | FPS05 | |
| 13 | NİHAİ ÜRÜN | Buhar Basıncı- na Dayanım | Otoklav | TKG-PS-TA 009 | FTKG 08 | Haftada 1 Kez | Proses Kont. Elemanı | FPS 05 | |
| HAZIRLAYAN LABORATUVAR ŞEFİ SEMRA KACIR | | | KONTROL EDEN YONERGEN TAYİNÇİSİ H.ÜÇEREN | | | ONAYLAYAN TEKNOLOJİ VE KALİTE MÜDÜRÜ H.İBRAHİM ÖZTAN | | | |

KOPYA

NIHAİ ÜRÜN KABUL KRİTER TABLOSU II (EK: 17) FTK 608

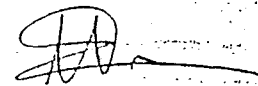
| ÖZELLİKLER | YER KAROSU | | DUVAR KAROSU | | | |
|--|--|---------------------------------------|---|---|------|---|
| | TS-EN 177 STANDARDI | UŞAK SERAMİK STANDARDI | TS-EN 159 STANDARDI | UŞAK SERAMİK STANDARDI | | |
| KALINLIK | ± % 5 | ± % 3 | 15x15 : ± 0,5mm. 15x20 : ± 0,5 20x25 : ± 0,6mm. 25x33 : ± 0,7 mm | 15x15 : ± 0,2mm. 15x20 : ± 0,2mm. 20x25 : ± 0,3mm. 25x33 : ± 0,4 mm. | | |
| GÖNYEDEN SAPMA | ± % 0,5 | ± % 0,4 | ± % 0,3 | ± % 0,2 | | |
| DÜZLEMDEN SAPMA | ± % 0,5 | ± % 0,4 | MERKEZ SAPMASI % 0,5 / - 0,3 KENAR SAPMASI % 0,5 / - 0,3 | MERKEZ ve KENAR SAPMASI % 0,4 / - 0,2 | | |
| SU EMME | MAX % 6,6 ORT. $3 < E \leq 6$ | MAX % 5,0 ORT. $2 < E \leq 4$ | E > % 10 | E > % 10 | | |
| EĞİLME DAYANIMI (N/mm ²) | MİN: 20 ORT. ≥ 22 | MİN: 22 ORT. ≥ 24 | KALINLIK ≤ 7,5 mm. İÇİN ORT. 15 KALINLIK > 7,5 mm. İÇİN ORT. 12 | KALINLIK ≤ 7,5 mm. İÇİN ORT. 18 KALINLIK > 7,5 mm. İÇİN ORT. 15. | | |
| SIRLI YÜZEY SERTLİĞİ (MOHS) | MİN 5 | MİN 5 | MİN 3 | MİN 3 | | |
| SIRLI YÜZEY AŞINMASI | Aşınma sınıfı imalatçı tara- fından belir- lenir. | İmalatçı tarafından belirlenir. | — | — | | |
| ISIL GENLEŞME KATSAYISI 100 °C (K ⁻¹) | MAX. 9×10^{-5} | MAX. 8×10^{-6} | MAX. 9×10^{-5} | MAX. 8×10^{-6} | | |
| DONA DAYANIKLILIK | Taraflarca kararlaştırıl- mışsa gerek- lidir. | Dayanıktır | — | — | | |
| ISI ŞOKUNA DAYANIKLILIK | Gereklidir. | Dayanıktır. | Gereklidir | Dayanıktır. | | |
| BUHAR BASINCINA DAYANIKLILIK | Gereklidir | Dayanıktır | Gereklidir | Dayanıktır | | |
| SIRLI KAROLARDA LEKELENMEYE DAYANIKLILIK | MİN. SINIF 2 | MİN. SINIF 2 | MİN. SINIF 2 | MİN. SINIF 2 | | |
| EV KİMYASALLARINA DAYANIKLILIK (SIRLI KAROLARDA SINIF AA' DAN D' YE KADAR.) | MİN. SINIF B | MİN. SINIF B | MİN SINIF B | MİN. SINIF B | | |
| ASİTLERE VE ALKALİLERE DAYA- NIKLILIK (SIRLI KAROLARDA SINIF AA' DAN D' YE KADAR.) | Önceden Kararlaştırılır. | Önceden Kararlaştırılır | Önceden Kararlaştırılır. | Önceden Kararlaştırılır | | |
| TARİH | 05.06.1996 | REVİZYON NO | TARİH | 01.04.1997 | ONAY |  |
| KONTROL | | KOPYA | | 1 | | |

(EK:18)

NİHAİ ÜRÜN KABUL KRİTER TABLOSU III

(EK:18)

FTK 609

| KUSURLAR | YER KAROSU | | | | DUVAR KAROSU | | | |
|--------------------------------------|--|----------------------------------|--|----------------------------------|--|----------------------------------|---|----------------------------------|
| | TSE STANDARDI | | UŞAK SERAMİK STANDARDI | | TSE STANDARDI | | UŞAK SERAMİK STANDARDI | |
| | BİRİNCİ KALİTE | İKİNCİ KALİTE | BİRİNCİ KALİTE | İKİNCİ KALİTE | BİRİNCİ KALİTE | İKİNCİ KALİTE | BİRİNCİ KALİTE | İKİNCİ KALİTE |
| Gövde çatlağı | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ |
| Sır çatlağı | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ | BULUNMAZ |
| Sırsız kalmış kısımlar | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 10 u KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 10 u KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR |
| Yüzeyde dalga | KAROLARIN MİN. % 95 inde GÖZLE GÖRÜ. KUSUR OLMAZ | BULUNABİLİR | KAROLARIN MİN. % 95 inde GÖZLE GÖRÜ. KUSUR OLMAZ | BULUNABİLİR | KAROLARIN MİN. % 95 inde GÖZLE GÖRÜ. KUSUR OLMAZ | BULUNABİLİR | KAROLARIN MİN. % 95 inde GÖZLE GÖRÜ. KUSUR OLMAZ | BULUNABİLİR |
| Çukur ve oyuklar | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,15 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,15 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR |
| Delik, Benek, Sıra yapışmış parçalar | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,001 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,001 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,001 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,001 i KADAR |
| Leke, Sır, Engob damlası | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR |
| Sır altı hatalar | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | " | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,05 i KADAR |
| Ton farkı | " | BULUNABİLİR | " | % 10 BULUNABİLİR | " | BULUNABİLİR | " | % 10 BULUNABİLİR |
| Desen hataları | " | BULUNABİLİR | " | % 10 BULUNABİLİR | " | BULUNABİLİR | " | % 10 BULUNABİLİR |
| Kenar kırığı | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,02 si KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 i KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,02 si KADAR |
| Köşe kırığı | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,02 si KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,1 KADAR | BULUNMAZ | YÜZEYİN EN FAZLA % 0,02 si KADAR |
| TARİH | 25.06.1996 | | TARİH | 01.04.1997 | | ONAY |  | |
| | KONTROLÜ REZERVYA | | NO | 1 | | | | |