

# STANDART MALİYET YÖNTEMİNDE DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MALİYETLERİ SAPMA HESAPLARININ İRDELENMESİ

*Dr. Münir ŞAKRAK*

*M.Ü. Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Doçent*

**ABSTRACT:** *Today's environment has increased the importance of cost management issues. While control is main part of management, as well as the standard costing has such a great role in these proses. The purpose of this paper is to summarize the main characteristics of cost systems that use standard costs, and primarily to analyze direct material costs. Main discussion subject is the calculation method of direct material cost variances.*

## I.GİRİŞ

Bir işletmede uygulanacak maliyet muhasebesi ve kurulacak maliyet sistemi, üretim sistemi, mamul türleri, yönetim stratejisi ve pazar koşulları gibi bir çok unsurun etkisi altındadır. Bu etkenlerin çok iyi analiz edilerek, oluşturulacak maliyet sisteminde belirleyici olmaları, işletmelerin etkin olarak uygulayabilecekleri ve bünyelerine uygun maliyet sistemi oluşturulmasında esastir. En basit tanımıyla bir yönetim aracı olarak maliyet muhasebesinin amacı, işletme yönetimine kontrol ve analizde yardımcı olmak üzere maliyetlerin planlanması ve kayıtlanmasıdır. Bu amaçlar, yöneticiler tarafından, planlanmış maliyetler ile gerçekleşen (fiili) maliyetlerin karşılaştırılmasıyla gerçekleştirilebilir. [1]

Standart maliyet yönteminin maliyet sistemi içinde yer alması, bu amaçlara ulaşılabilmesi için günümüzde vazgeçilemez bir gereksinime haline gelmiş bulunmaktadır. Standart maliyet yöntemi bu özelliği ile, maliyet sistemi içinde belirlenecek diğer maliyet hesaplama yöntemleri ile bir bütünlük sağlar.

Bu çalışmada, Standart Maliyetler ve yöntem olarak özellikleri, salt Direkt Maddeler açısından ele alınmıştır. Standart maliyetlere dayalı bir maliyet sistemi organizasyonunda, standartların saptanması, standartlara dayalı maliyet kayıtları ile fiili verilere dayalı maliyet kayıtlarının izlenmesinin yanında ortaya çıkan sapmaların hesaplanması ve kayıtlanması ayrı ayrı önem taşıyan konulardır. Dolayısıyla da her bir ana maliyet unsuru itibarıyla üzerinde durulması gereken bu konular, ayrıntılı olarak incelenmeyi gerektirmektedir. Bu çerçevede direkt madde maliyetleri farklı özelliklere sahip bulunmaktadır. Bu özelliklerden önemli görülenlerin, aşağıda ayrıntılı olarak tartışılması hedeflenmiştir.

## II. STANDART MALİYETLER

Standart maliyet, bir mamule ait planlanmış maliyetleri temsil eder ve genellikle üretim süreci başlamadan oluşturulurlar. Standart maliyetleme, bir yandan birim mamul maliyetleme ile uğraşırken, öte yandan aynı amaçla bütçeleme sürecine de katkı sağlar. Buna karşın işletme bütçeleri genelde, birim maliyet bazından çok toplam maliyetler itibarıyla amaçları ortaya koyar. Standart maliyetler, uygulanan maliyet kayıt sisteminde fiili maliyetlerin yerine geçmez. Kayıt sistemi içinde standart maliyetler ve fiili maliyetler birbirini tamamlar.[2]

Bu çerçevede standart maliyetler belirli bir üretim sürecinde ve normal koşullar altında ulaşılması beklenen bir tür öngörü maliyetlerdir. Standart maliyetlerin geleceğe yönelik beklenen maliyetlerden farkı, *yönetime ulaşılması hedeflenen ve gerçek sonuçlarla karşılaştırmada baz olacak amaçları sunuyor olmalarıdır.*

Standart maliyetlerin kavranmasında aşağıda sıralanan üç konu önem taşır:[1]

a) *Standartların nasıl oluşturulduğu:* Standartların belirlenmesinde endüstriyel mühendislik çalışmaları baz olarak alınabileceği gibi benzer operasyonlar bazında yapılacak öngörüler de kullanılabilir.

b) *Standartların belirlendiği düzey:* Standartlar ulaşılabilmesi zor olan bir **ideal düzeyde** saptanabilecekleri gibi gerçek maliyetler düzeyinde bir öngörü olarak **beklenen düzeyde** de saptanabilirler. Bu düzeye karar vermek, motivasyon, kontrol ve analiz gibi faktörlere bağlı olarak yönetimin bir işlevidir.

c) *Standartların nasıl kullanıldığı:* Standart maliyet yönteminin uygulandığı formal bir maliyet sisteminde, yöneticiler standartları gerçek maliyetlerin iyileştirilmesi amacıyla kullanabilirler. Bu doğrultuda, standart maliyetlerin gider merkezlerinin gerçek maliyetleriyle karşılaştırılması kullanışlı olur. Ayrıca,

standart maliyetler formal bir maliyet sistemi olmaksızın da kullanılabilir. Böyle bir uygulamada, standart ve gerçek maliyet karşılaştırmasına dayalı olarak sapmalar hesaplanmadığından, standartların geçerlilik kontrolü çok güçtür. Bu tür bir uygulama, genellikle küçük üretim ya da hizmet işletmeleri tarafından tercih edilir.

Standart maliyetlerin saptanması, üretim faktörleri itibariyle, üretilen mamul birimi başına standartların belirlenmesini gerektirir. Bu standartlar, mamul türleri ve üretim aşamaları itibariyle standart maliyetlerin hesaplanmasına olanak verir.[3]

Standartların saptanmasında planlanan satış ve üretim düzeylerinin yanısıra, uygulanacakları üretim kapasitesinin belirlenmesi önem taşır. Standartların uygulanacakları kapasite hesabında ise, teorik, pratik, normal ve beklenen kapasite düzeyleri kullanılabilir. Teorik kapasite baz alınarak oluşturulan standartlar, ulaşılabilecek en üst verimlilik düzeyini yansıttıkları için *ideal standartlar* olarak adlandırılır. Genellikle bu düzeydeki standartlar uygulanabilir olmaktan uzak olduğu için, *normal ya da beklenen fiili* standartlar daha yaygın olarak kullanılır. Bu düzeylerde belirlenen standartlarda, makine arızaları, normal düzeydeki madde fireleri ve zaman kayıpları dikkate alınır. Buna karşın normal düzeyde belirlenen standartlarda, olağan dışı kayıp ya da israflar göz önünde tutulmaz.[4]

Üretim maliyeti unsurları itibariyle standartların belirlenmesinde, üretilen mamullere direkt yüklenebilen madde ve işçilik giderleri için, her bir mamul birimi başına miktar ve tutar düzeyinde standartlar belirlenirken, genel üretim giderleri için esnek bütçeleme tekniğinden yararlanılır.

### III.DİREKT İLK MADDE VE MALZEME (DİMM) STANDARTLARI

#### 3.0- Standart DİMM Maliyetinin Unsurları

Bir Direkt Maddeye ait standart maliyet, diğer standart maliyetler gibi *miktar standardı* ve *fiyat standardı* olmak üzere iki bölümden oluşur. *Miktar standardı*, bir birim mamul üretimi için gerekli direkt madde miktarını temsil eder. *Fiyat standardı* ise, işletmenin bir birim direkt madde için ödemeyi beklediği fiyatı yansıtır. Buna göre üretilen bir birim mamul başına, DİMM standart kullanım maliyeti, standart miktar (SM) ile standart fiyatın (SF) çarpımına eşittir: [5]

$$\text{Standart DİMM Maliyeti} = (\text{SF} \times \text{SM})$$

Miktar ve fiyat standartlarının ayrılması iki temel nedene dayanır: [6]

- Birinci neden, kontrol edilebilme zamanlarının farklı olmasıdır. Fiyat, direkt madde ve malzemelerin satınalma aşamasında kontrol edilebilir unsurdur. Miktar ise, direkt madde ve malzemeler, üretime aktarıldıklarında kontrol edilebilir olan unsurdur.

- Miktar ve Fiyat standartlarının ayrılmasının ikinci temel nedeni ise, bu iki unsura ait sorumluların farklı kişiler olmasıdır. Üretim yöneticisi, direkt madde kullanım miktarından sorumlu iken, maddelere ödenen fiyattan ise satınalma bölümü sorumludur.

Dolayısıyla maliyet kontrolü ve yöneticilerin sorumlulukları bir işletme yönetiminin etkinliğinde önemli olduğundan, miktar ve fiyat unsurları ikiye ayrılır.

#### 3.1- DİMM Miktar Standardının Saptanması

DİMM *miktar* standartlarının saptanması,

- Mamulün,
- Madde kalitesinin,
- Üretim sisteminin,
- Olağan fire ve kayıplarının ayrıntılı olarak irdelenmesini zorunlu kılar. [7]

*Miktar* standartları genellikle, mamul üretiminin nasıl yapılacağını belirleyen mamul tasarım ve geliştirme bölümü ya da mühendislik bölümünce sunulan bilgilere dayanır. Bu bölümlerce mamullerin tasarım ve teknik yapıları, hangi tür madde ve ne miktarda kullanılacağı hususlarının yanında hangi üretim yöntemlerinin gerekli olduğu belirlenmek üzere analize tabi tutulur.[5]

Madde miktar standardı saptanırken olağan fire ve kayıpların da dikkate alınması gerekir. Bu nedenle de, yeni bir mamule ait DİMM miktar standardının saptanmasında, deneme üretiminin beklenmesi yararlı olacaktır. Halen üretim hattında yer alan mamullerde kullanılan DİMM miktar standartları ise, normal faaliyet dönemleri itibariyle gerçekleşen veriler değerlendirilmek suretiyle, geçerlilikleri itibariyle sürekli izlenmelidirler.

Yukarıda özetlenen yapıda, miktar standardının belirlenmesi, tasarım ve mühendislik çalışmalarının sonucu sağlanan bilgilerin yanında üretim hattından alınacak bilgilere de bağlı bulunmaktadır. Ayrıca bu standartların geçerliliği ile ilgili sürekli analiz ve ikame maddelere ilişkin alternatif arayışlar, miktar standartları için yürütülecek çalışmaların bir parçası durumundadır.

### 3.2- DİMM Fiyat Standardının Saptanması

DİMM fiyat standardının saptanması, miktar standardının saptanmasından farklılık gösterir. Çünkü madde fiyatı işletme dışı çeşitli faktörlerin etkisi altındadır.

DİMM fiyat standartları, her yıl değişen piyasa koşullarına göre düzeltilirler. Bu çerçevede fiyat standartlarının saptanmasında kullanılan bazı yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir: [3]

- Uzun vadeli sözleşme fiyatları, ilgili maddenin standart fiyatı olarak saptanabilir;
- İşletme içinde veya dışında yer alan çeşitli örgütler tarafından geliştirilen istatistiki öngörüler esas alınabilir;
- Sorumluların bilgi ve deneyimleri esas alınarak, bu kişilerin öngörülerini esas alınabilir.

Fiyat standartları genellikle satınalma bölümü tarafından hazırlanır. Fiyat standardı, ilgili maddelerin satınalma bedelleri yanında, beklenen indirimler ve işletmeye ulaşıncaya kadar katlanılan (nakliye, sigorta vb.) ek maliyetler de dikkate alınarak saptanır. [5]

Fiyat standartları, satınalma yöneticilerinin pazar koşulları, satıcı firmaların fiyat politikaları ve ekonomik sipariş miktarı konularındaki araştırma ve bilgilerini yansıtmalıdır.

### IV. DİMM MALİYETİ SAPMALARİ VE ANALİZİ

Mamul birimi başına gerçek maliyet (GF x GM) ile standart maliyet (SF x SM) arasındaki fark, üretilen mamul birimi başına DİMM maliyeti sapmasını verir. Bu toplam sapma, maddenin kullanım aşamasında hesaplanan sapmadır. Diğer bir ifadeyle, üretilen mamul birimi başına hesaplanan bu madde maliyet farkı, gerçekleşen (fiili) üretim miktarıyla çarpılarak toplam sapma tutarı hesaplanır. Buna göre gerçekleşen üretim düzeyinde her bir DİMM için ayrı ayrı hesaplanacak toplam sapmaya ait formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Toplam DİMM Sapması} = (GF \times GM) - (SF \times SM)$$

Yukarıdaki formülde; fiyatlar, ilgili DİMM için *birim fiyatları* temsil ederken, miktarlar ise *gerçekleşen mamul üretimi düzeyindeki toplam miktarları* temsil etmektedir.

Buna karşın, maddelerin stoklanabilir maliyet unsuru olması, fiyat yönüyle satınalma fonksiyonunu ön

plana çıkarmaktadır. Böylelikle DİMM sapmaları temelde, sırasıyla satınalma bölümünün sorumlu olduğu fiyat sapması ile, üretim bölümünün sorumlu olduğu miktar sapmasından oluşur. Bu durum, aşağıda incelendiği gibi, fiyat sapmasının satınalma ve kullanım aşamaları olmak üzere iki ayrı bazda hesaplanması seçeneklerini ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıda açıklandığı gibi toplam DİMM maliyeti sapmasından söz edebilmek için, fiyat sapmasının da miktar sapması gibi, madde kullanım miktarları esas alınarak hesaplanması gerekmektedir.

### 4.0- DİMM Fiyat Sapması

Yukarıda vurgulandığı üzere, *DİMM fiyat sapması*, satınalma ya da kullanım aşamasında olmak üzere iki farklı temele göre hesaplanabilir:

- *DİMM satınalma fiyat sapması;*

$$(GF - SF) \times \text{Gerçek Alım Miktarı}$$

- *DİMM kullanım fiyat sapması;*

$$(GF - SF) \times \text{Gerçek Kullanım Miktarı}$$

formülleriyle hesaplanır.

Her iki durumda da;

Standart Fiyat > Gerçek Fiyat ise, *olumlu*;

Standart Fiyat < Gerçek Fiyat ise, *olumsuz*;

fiyat sapması söz konusudur.

*Ülkemizde 1992 yılında yayımlanarak 1994 yılından itibaren uygulanmaya başlanan Tekdüzen muhasebe sisteminde benimsenen yaklaşım, fiyat sapmasının kullanım aşamasında hesaplanmasıdır. Çünkü, sapma hesaplarının tümü "7 Maliyet Hesapları" sınıfında yer almış olup, standart maliyetler esas alınarak yapılacak kayıtlar, mamul üretimiyle ilgili maliyet hesaplarının "151 Yarı Mamuller-Üretim" hesabına yansıtılması aşamasında başlatılmaktadır.*

### 4.1- DİMM Miktar Sapması

*DİMM Miktar Sapmasının*, fiyat sapması gibi iki farklı temelde hesaplanması doğal olarak anlamlı değildir. Miktar sapmasının saptanmasında, gerçekleşen üretim düzeyindeki standart kullanım miktarı ile gerçekleşen kullanım miktarı arasındaki fark esastır. DİMM miktar sapmasının toplam tutarını bulmak için, standart kullanım

miktari ile gerçek kullanım miktarları arasındaki farkın standart fiyat ile çarpılması genel kabul gören yaklaşımdır. Buna göre miktar sapması formülü;

$$(GM - SM) \times SF$$

şeklinde uygulanır.

Fiyat sapmasında olduğu gibi;

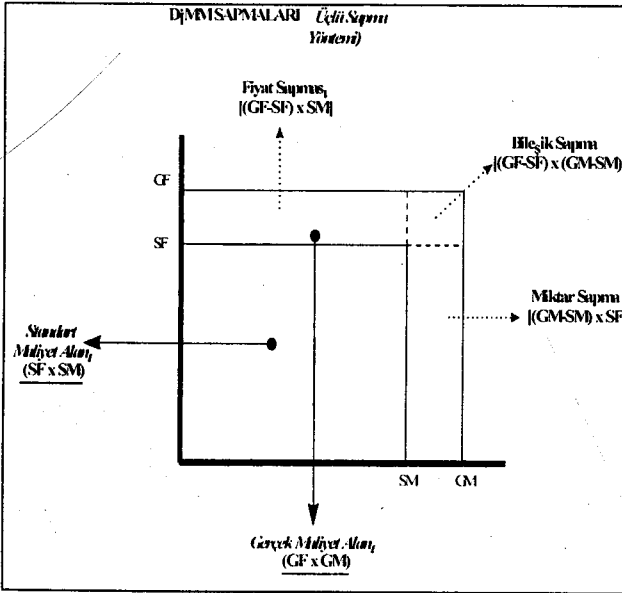
Standart Miktar > Gerçek Miktar ise, *olumlu*;

Standart Miktar < Gerçek Miktar ise, *olumsuz*

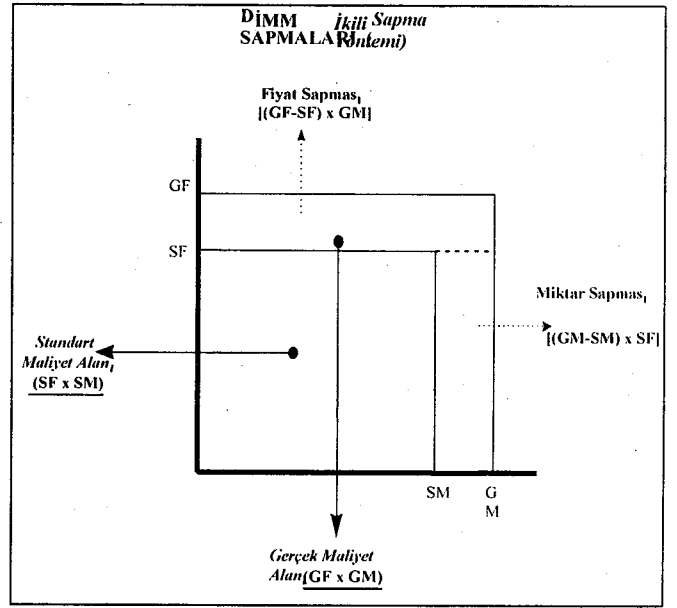
miktar sapması söz konusudur.

#### 4.2- DİMM Sapmalarının Analizi

DİMM sapmalarının analizi, salt iki standart türü itibariyle, *ikili sapma* (fiyat ve miktar sapması) esasına göre yapılabileceği gibi, ortak sapma alanının yansıtan *bileşik sapmanın* hesaplanmasıyla da *üçlü sapma* esasına göre de yapılabilmektedir. *Şekil-1*' ve *Şekil-2*'de DİMM sapmaları üçlü ve ikili sapma yöntemlerine göre ayrı ayrı grafik üzerinde gösterilmiştir.



**Şekil 1**



**Şekil 2**

Yukarıdaki şekillerde, miktar ve fiyat sapmalarının her ikisi de *olumsuz* olarak örneklendirilmiştir. Buna göre *Şekil 1*'de, üçlü sapma esasına göre sapma alanları incelendiğinde görülmektedir ki;

$$\text{Fiyat Sapması} = (GF-SF) \times SM$$

$$\text{Miktar sapması} = (GM-SM) \times SF$$

$$\text{Bileşik Sapma} = (GF-SF) \times (GM-SM)$$

sapma formülleri ortaya çıkmaktadır.

Böylelikle, üçlü sapma yönteminde, sapma sorumlulukları ayrılırken ortaya çıkan sapmalarda salt ilgili faaliyetin sonuçlarının yansıtılması amaçlanır. Buna göre fiyat sapması satın alma faaliyetinin etkinliğini, miktar sapması ise üretim faaliyeti etkinliğini ölçümler.[7]

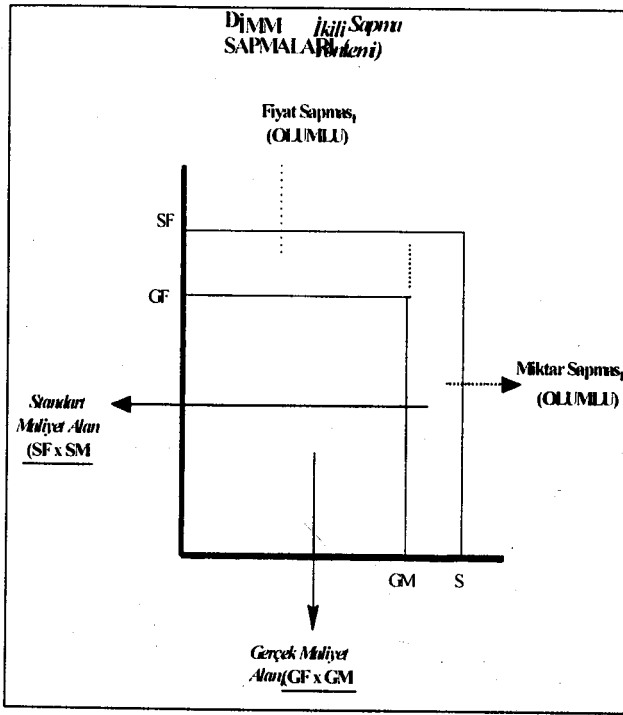
Buna karşın *ikili sapma yönteminde* (Şekil 2), bileşik sapma alanı fiyat sapması alanına katılmaktadır.

Böylelikle, bileşik sapmayı fiyat sapmasına bağlı etken olarak gören bu yaklaşım, fiyat sapmasının işletmenin kontrolü dışında olması nedeniyle verimlilik ölçüsü olmadığı görüşüne dayanmaktadır. Geçerli verimlilik ölçüsü olarak kabul edilen miktar sapmasının kontrol dışı etkenlerden arındırılmasının uygulama ve ölçümleme kolaylığı sağladığı kabul edilmektedir.[7]

Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planında da, salt DİMM Fiyat ve DİMM Miktar Farkı hesaplarına yer

verilmekle, ikili sapma yönteminin benimsendiği görülmektedir.

Bu noktada vurgulanması gereken husus, *üçlü sapma yönteminin* uygulama seçeneği olarak ortaya çıkmasının bileşik sapmanın varlığına, diğer bir ifadeyle de miktar ve fiyat sapmalarının her ikisinin de *olumlu* ya da *olumsuz* olmasına bağlı bulunduğudır. Diğer bir ifadeyle; miktar ya da fiyat sapmalarından birinin olumlu diğerinin olumsuz olması halinde, bileşik sapma alanı ortaya çıkmayacaktır. Yukarıdaki şekillerde, her iki sapmanın da olumsuz olması durumu örneklenmiştir. Miktar ve fiyat sapmalarının her ikisinin de olumlu olması halinde sapma alanlarının görünümü *Şekil 3*'teki gibidir:



**Şekil 3**

Şekil 3'te görüldüğü gibi, her iki sapmanın olumlu olması halinde de miktar sapması hesaplanırken;

$$(GM - SM) \times SF$$

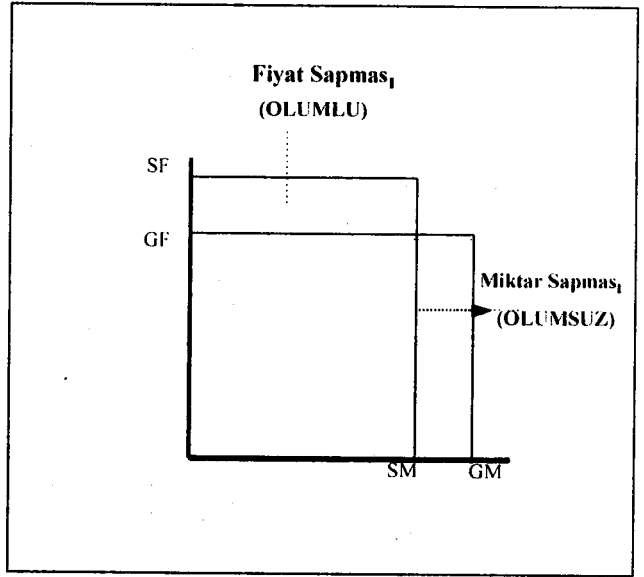
formülü esas alındığında, bileşik sapma alanı miktar sapmasına katılmış olmaktadır. Buna karşın fiyat sapması bileşik sapmadan arındırılmış olarak hesaplanmaktadır.

Bu noktada,

- Miktar farkının daima standart fiyat ile,
- Fiyat farkının ise daima gerçek miktar ile

çarpılmak suretiyle sapma hesaplarının yapılmasının, doğru bir yaklaşım olup olmayacağı tartışılması gereği ortaya çıkmaktadır.

Aynı çelişki, fiyat sapmasının olumlu, miktar sapmasının olumsuz çıkması durumunda daha da önem kazanmaktadır. Çünkü bu olasılıkta, bir bileşik sapma alanı da söz konusu olmamakta ve sapma alanlarının grafik görünümü *Şekil 4*'teki gibi ortaya çıkmaktadır.



**Şekil 4**

Miktar sapmasının olumsuz, fiyat sapmasının olumlu olduğu durumda, miktar sapmasının  $[(GM - SM) \times SF]$  ve fiyat sapmasının ise  $[(GF - SF) \times GM]$  formülleriyle hesaplanması, matematiksel olarak harici bir alanın her iki sapmada da toplam değerleri artırdığı görülmektedir. Bu olasılıkta sapma alanlarının matematik ölçülerdeki hesabı ile genel kabul gören formüllere göre hesabı arasındaki farklılık, aşağıda sayısal bir örnek üzerinde gösterilmiştir:

#### Veriler:

Standart Miktar	: 2 kg/ad.
Standart Fiyat	: 10.000 TL/kg
Gerçekleşen Mamul Üretimi	: 50.000 adet
Gerçekleşen Kullanım Miktarı	: 105.000 kg
Gerçek Fiyat	: 9.500 TL/kg

#### Kabul Edilen Formüllere Göre Sapma Hesapları:

Fiyat Sapması	: $(GF - SF) \times GM$
	: $[9500 - 10000] \times 105000$
	: <u>52.500.000 (OLUMLU)</u>

$$\begin{aligned} \text{Miktar Sapması} &: (GM-SM) \times SF \\ &: [105000-(50000 \times 2)] \times 10000 \\ &: \underline{50.000.000 \text{ (OLUMSUZ)}} \\ \text{Toplam Sapma} &: \underline{2.500.000 \text{ (OLUMLU)}} \end{aligned}$$

#### Grafik Sapma Alanlarının Hesabı:

$$\begin{aligned} \text{Fiyat Sapması} &: (GF-SF) \times SM \\ &: [9500-10000] \times (50000 \times 2) \\ &: \underline{50.000.000 \text{ (OLUMLU)}} \\ \text{Miktar Sapması} &: (GM-SM) \times GF \\ &: [105000-(50000 \times 2)] \times 9500 \\ &: \underline{47.500.000 \text{ (OLUMSUZ)}} \\ \text{Toplam Sapma} &: \underline{2.500.000 \text{ (OLUMLU)}} \end{aligned}$$

Yukarıdaki sayısal örnekte doğal olarak toplam sapma, her iki hesaplama şeklinde de aynı sonucu vermiştir. Ancak genel kabul gören formüllere göre hesaplanan olumlu fiyat sapması, alan hesabına göre saptanandan 2.500.000 TL düzeyinde daha yüksek çıkmaktadır. Dolayısıyla olumsuz miktar sapması da aynı tutarda daha yüksek görünmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi, eğer her iki sapma da olumlu çıksaydı, iki hesaplama şekline göre saptanacak sapma tutarları yine farklı olacak, ancak toplam sapma tutarı değişmeyecekti.

Bu durumda matematiksel olarak ikinci hesaplama şekli, yani grafikte yansıyan alanların hesabı yoluyla sapmaların hesaplanması, doğru olan yoldur. Ancak bu noktada; eğer genel kabul gördüğü gibi her durumda standart formüllerin uygulanmasıyla elde edilen ve matematiksel olarak sorgulanan sonuçların bizi yanlış yöne sevk edip etmeyeceği tartışılmalıdır.

Öncelikle, hesaplanan sapmaların nedenleri analize tabi tutulduğunda, sorgulanacak hususların neler olduğu konusu irdelenmelidir.

• Her şeyden önce; fiyat sapmasının satınalma aşamasında hesaplanması halinde sapma hesaplarının standart formüllere dayandırılması her durumda mantıklı bulunmaktadır. Eğer, yalnız fiyat nedeniyle oluşan maliyet farkı ölçülmek istenirse, miktar bu durumda sabit bir unsurdur. Burada gerçek miktarın kullanılmasının nedeni, gerçekleşen maliyetin bu fiili miktara dayandırılmasıdır.[8] Öte yandan; *gerçek fiyatın standart fiyattan farklı bulunmasının (fiyat sapmasının) maliyetler üzerinde yarattığı toplam etki, daha önce ayrılmış olduğundan, miktar sapmasının hesaplanmasında fiili fiyatın tekrar kullanılmasına gerek kalmamaktadır.*[8]

• Tartışmalı olan, toplam sapmayı oluşturan fiyat ve miktar sapmalarının her ikisinin de kullanım

aşamasında hesaplanması halinde ve fiyat sapmasının olumlu olduğu durumlardır. Bu sapma olasılıklarında ise, miktar sapması ve fiyat sapmasının analizindeki temel noktalar irdelenmelidir.

• Miktar sapması analize tabi tutulduğunda odak noktası, *gerçek kullanım miktarı* ile *standart kullanım miktarı* arasındaki fark olacaktır. Yukarıdaki sayısal örnekte miktar açısından analize tabi tutulacak fark (105.000 kg – 100.000 kg=) 5.000 kg düzeyindeki fazla kullanımdır. Dolayısıyla konunun özü, yani nedenleri araştırılacak unsur açısından miktar sapmasının 50.000.000 TL ya da 47.500.000 TL olması önem taşımamaktadır. Bu tutarın hesaplanması aslında salt muhasebe kayıtları açısından bir gerekliliktir.

• Aynı şekilde; fiyat sapması analize tabi tutulduğunda ise odak noktası, *gerçek fiyatı* ile *standart fiyat* arasındaki fark olacaktır. Yukarıdaki sayısal örnekte fiyat açısından analize tabi tutulacak fark (10.000 TL – 9.500 TL =) 500 TL düzeyinde standardın altında gerçekleşen fiyattır. Dolayısıyla konunun özü, yani nedenleri araştırılacak unsur açısından fiyat sapmasının da 52.500.000 TL ya da 50.000.000 TL olması önem taşımamaktadır. Bu tutarın hesaplanması da toplam sapma kayıtlarıyla ilgili dengenin korunması açısından bir gerekliliktir.

Buna göre her durumda, DİMM sapmalarının aşağıdaki standart formüllerden hareketle hesaplanmasının sorun olmayacağı sonucuna varabilmekteyiz.

$$\text{DİMM Fiyat Sapması} = (GF - SF) \times GM$$

$$\text{DİMM Miktar Sapması} = (GM - SM) \times SF$$

Böylelikle standart formüllerden hareket edilmesi, sapma analizleri açısından sorun taşımadığı gibi, standart maliyetlere dayalı kayıt sisteminde de önemli kolaylık sağlayacaktır.

## V-SONUÇ

Standart maliyetlere dayalı bir muhasebe sisteminde uygulanacak kayıt akışı, standart ve fiili maliyet kayıtlarının uygun zamanlarda yapılmasının yanı sıra, maliyet dönemleri itibarıyla fark (sapma) hesaplarının zamanında yapılabilmesi ve dinamik olarak takibine olanak vermelidir. Bu nedenle sapma hesaplarının doğru ve hızlı olarak yapılması ayrı bir öneme sahip bulunmaktadır. Temel maliyet unsurlarından DİMM maliyetleri bu açıdan incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

DİMM maliyetine ilişkin toplam sapma, miktar ve fiyat unsurları itibarıyla iki bölümde incelenir. Bu unsurlara ilişkin sapmaların analizinde öncelikle vurgulanması gereken nokta; *üretim bölümünün sorumluluğu altındaki kullanım miktarında ortaya çıkacak bir farkın, satınalma bölümünün fonksiyonu olarak ortaya çıkan gerçek fiyatın etkisinden arındırılmış olarak sorgulanması gereğidir.*

Bu nedenle, fiyat farklarından arındırılmış salt miktar sapmasının toplam tutarının hesabında, *standart fiyatın* esas alınması anlamlı bulunmaktadır. Aynı mantık dizgesinde, kontrol dışı unsur olan fiyatta kullanım aşamasında ortaya çıkan olumlu sapmanın *gerçek kullanım miktarı* düzeyinde hesaplanması anlamlı görülmektedir.

Bu genelleme, miktar ve fiyat sapmalarının her ikisinin de olumsuz ya da miktar sapmasının olumlu, fiyat sapmasının olumsuz çıkması durumlarında tartışmasız geçerli bir yaklaşımdır.

Ancak, her iki sapmanın da olumlu ya da miktar sapmasının olumsuz, fiyat sapmasının olumlu çıktığı durumlarda, sapma alanlarının grafik yardımıyla çözümlenmesi ortaya koymaktadır ki matematiksel alan hesabı bu genel formül yaklaşımıyla çelişmektedir.

Şüphesiz sapma hesaplarının her durumda standart formüllerden hareketle hesaplanması önemli bir kolaylık olarak görülmektedir. Buradan hareketle fiyat sapmasının olumsuz olduğu durumlarda ortaya çıkan hesaplama yöntemleri arasındaki farklılık yukarıda tartışılmıştır.

Sonuçta konunun özü yönünden önemli olanın, sapma nedenlerinin analizinde odaklanılan noktalar

olduğu ortaya konmuştur. Buna göre, miktar sapması yönünden öзде, *gerçekleşen üretim düzeyindeki* miktar farklarının, fiyat sapması yönünden ise birim fiyatlarda ortaya çıkan farkın önem taşıdığı, bu farkların toplam tutarlarının gerekliliğinin ise kayıt akışı yönünden ön plana çıktığı vurgulanmıştır.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] SANDRETTO, Michael J.: "*What kind of cost system do you need?*". Harvard Business Review, January-February 1985, s.110-111: 117:
- [2] CASHIN, James A. - POLIMENI, Ralph S.: *Cost accounting*. McGraw-Hill, Inc., 1981, S.391-392:
- [3] KOÇ YALKIN, Yüksel: *Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler*. İkinci Baskı. Sevinç Matbaası. Ankara. 1974. s.67:74-75
- [4] RAYBURN, Leticia Gayle: *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*. Sixth Edition. Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.364
- [5] GRAY, Jack - RICKETTS, Don: *Cost and Managerial Accounting*. McGraw-Hill, Inc., 1982, s.220
- [6] WINICUR, Barbara: "*A Standart for Cost Accounting*". National Public Accountant, July 1993, Vol.38, Issue 7, s.6.
- [7] SEVGENER, A. Sait - HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem: *Yönetim Muhasebesi*, 3. Baskı. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları 458-691, İstanbul, 1993, s.202-204; 253; 254
- [8] ÜSTÜN, Rifat: *Yönetim Muhasebesi*. Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1985, s.158: 159.