

İŞLETMELERDE FAALİYET PLANLAMA VE KONTROL ARACI OLARAK STANDART MALİYETLER VE FARK ANALİZLERİ

Ali ALAGÖZ *

ÖZET

Yöneticiler, günümüzde özellikle, maliyet minimizasyonu, kalite ve buna bağlı olarak da müşteri tatmininin sağlanması üzerinde durmaktadırlar. Standart maliyetler, faaliyetlerle ilgili kısa ve uzun vadeli amaçlara ulaşmak için yöneticilere etkin bir planlama ve kontrol imkanı verirler. Bu imkanın elde edilmesindeki başarı standartların oluşturulması sürecindeki tutarlılığa ve oluşturulan standartların güncelleştirilmesine bağlıdır.

1. GİRİŞ

İşletme yönetiminin başarısı, çevresel faktörlerdeki değişimlerden avantaj sağlamak ve çevresel olumsuzluklardan kaçınmak için, kaynakları tahsis etme ve bu kaynakları verimli kullanabilme yeteneğine bağlıdır. İşletmenin sürekliliğine dair belirleyici özelliğe sahip olan yönetim anlayışı anlamını karar alma gücü ile ortaya koymaktadır. Etkin bir kararın alınabilmesi ise, uygunluk kriterlerinin iyice analiz edilmesi, geri beslemenin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve bu üç alternatifin göz önünde bulundurularak, sonuçlarla ilgili değerlendirmenin doğru bir şekilde yapılması ile mümkündür (Drucker, 1973: 184).

Bilindiği gibi, tarihi maliyet verileri, işletme yönetiminin maliyet planlanması ve kontrolünü gerçekleştirmek amacıyla yürüttüğü çalışmalarını da yetersiz kılmaktadır (Kızıl, 1979: 451). Üstelik, tarihi maliyetler çalışanlar için bir amaç da ortaya koymadığından, işletmede maliyetlerin düşürülmesi açısından gerekli işgücü motivasyonu da sağlanamamaktadır. Tarihi maliyetler ortaya çıktıktan sonra bunlarla ilgili olumsuz farkların düzeltilme imkanının olmayışı da önemli bir olumsuzluktur.

Bu olumsuzluklar nedeniyle karşılaşılan riskleri minimize etmek amacıyla, tarihi maliyetlerin yanı sıra önceden belirlenmiş maliyetler kullanılmaya başlanmıştır. Böylece, gerçekleşen maliyetlerle beklenen maliyetlerin bir arada incelenebilmesi, farkların belirlenip sebeplerinin araştırılabilmesi seb e-

* Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi Konya İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

biyle, bazı olumsuzlukları önleyici tedbirleri almak mümkün olabilmektedir. Bilimsel yönetimin gelişmesiyle birlikte, önceden belirlenmiş maliyetler, geçmiş verilere dayanılarak yapılan basit tahminler olmaktan çıkmış, bunların yerini bilimsel standartlar almıştır. Bu sayede maliyetlerle ilgili işletme performansının değerlendirilmesi açısından daha tutarlı analizlerin yapılması olanağı doğmuştur.

2. STANDART MALİYET KAVRAMI

Belirli bir zaman dilimi içerisinde belirli üretim düzeylerinde veya üretilen birim mamul bazında önceden saptanan maliyetlerden biri de Standart maliyet'dir. Maliyet muhasebesi açısından standart maliyet, önceden belirlenmiş maliyetlerin birim temelinde hesaplanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, Standart maliyet, bir birim için standart miktardaki malzemenin ve standart iş gücünün maliyetleri ile standart zaman ve standart genel üretim gideri oranı ile elde edilen maliyetin toplamıdır. (Wright, 1994: 481). Standart maliyetleme ise, işletme performansının geliştirilmesi amacı doğrultusunda, standart maliyetler ve standart gelirlerin, gerçekleştirilen faaliyet sonuçları ile karşılaştırılması ve farkların belirlenmesi için kullanılan bir kontrol tekniğidir (Wright, 1994: 486).

Standart maliyetler; stok değerlemesi, gelire ilişkin karar alma, karlı olmayan faaliyet ve mamulleri tespit etme ve üretim maliyetlerinin kontrolü çalışmalarında kullanılan en önemli araçlardan biridir (Yükçü, 1999: 668).

Standart maliyetleme, seri imalat yapan endüstrilerde olduğu kadar, birbirine benzer mamullerin üretildiği ve üretilen mamullerin önceden saptanmış yüksek dereceli standartlara dayandırılması arzulanan işletmelerde etkin bir planlama ve kontrol tekniği olarak kullanılmaktadır.

Standart maliyet sistemi, kâr ve maliyet üzerinde yönetsel kararların muhtemel etkisini belirleyerek faaliyetlerin kontrol ve planlanmasına da yardımcı olur. Bazı işletmeler standart maliyetleri, sadece istatistiksel amaçlarla hesaplamayı tercih etmektedirler. Halbuki, standart maliyetlerin muhasebe içerisinde izlenmesi, standart maliyet sisteminin etkin kullanımını sağlayarak işlerin daha etkili ve tasarruflu yapılmasına yol açacaktır (Murphy, 1995: 6).

Faaliyetlerin planlanması ve kontrolü ile yönetsel kararların maliyet ve kâr değerleri üzerindeki etkilerini belirlemede bir araç olan standart maliyet bilgilerinden yararlanma alanları şöyle sıralanabilir (Hammer, Carter, Usry, 1993: 506).

- Bütçelerin hazırlanması,
- Maliyetlerin kontrolünü sağlayarak, faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve çalışanların motivasyonunun sağlanması,

-Maliyetleme sürecini basitleştirme ve tahmini maliyet raporlarının elde edilmesi,

-Mamul,yarı mamul ve ilk maddelerin maliyetlerini belirlemesi,

-Satış fiyatının belirlenmesi ve fiyat tekliflerinin gerçekleştirilmesi için temel oluşturmak

Özet olarak standart maliyet yöntemi, işletme verimlilik ve kârlılık artırılması çalışmalarında yönetim tarafından alınacak kararlarda temel oluşturacak bilgileri sunan bir yöntemdir. Bu yöntemden arzulanan faydanın sağlanması bir norm, ölçü olarak kullanılacak olan standartların etkin bir muhasebe kayıt ve rapor düzenine olanak sağlayacak olan muhasebe organizasyonunun kurulmasını gerekli kılar (Akdoğan, 1994: 506).

3. STANDARTLARIN OLUŞTURULMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

İnsanların özel yaşamları ve toplumda çok değişik standartlar vardır. İnsanlar kâriyerlerindeki motivasyon ve arzu durumlarına göre kendileri için yüksek, düşük veya kimi zamanda mükemmel standartlar ort aya koyarlar.

Maliyetleme çalışmalarında standartlar, fiziksel standartlar ile temel ve geçerli standartlar olmak üzere iki kategoriye ayrılır.

Temel standartlar, beklenen ve gerçek performansın karşılaştırılmasını sağlayan ölçütlerdir. Başlangıç koşullarına dayanılarak saptanan ve uzun süreli olarak kullanılan standartlardır. Bu standart maliyetlerin en önemli üstünlüğünü, fiili maliyetlerin sürekli olarak değişmeyen belli standart maliyetlerle karşılaştırılmasını sağlaması oluşturur. Böylece uzun dönemde, verimlilik düzeyinin gösterdiği eğilimler izlenebilir. Ancak başlangıç koşullarının uzun süre değişmemesi gerekir. Oysa uzun dönemde, girdi fiyatları, girdi türleri, üretim teknolojisi gibi standartların belirlendiği dönemdeki şartlarda değişiklikler söz konusu olur.

Geçerli standartlar ise, beklenen gerçek standartlar, normal standartlar ve teorik standartlar olarak üç kategoriye ayrılır (Garrison, Noreen, 1994: 422).

Beklenen gerçek standartlar, beklenen belirli bir faaliyet veya etki düzeyi için belirlenmiş standartlardır. Bunlar gerçek sonuçlara oldukça yakın tahminlerdir (Büyükmirza, 1974: 17).

Normal standartlar , normal düzeydeki faaliyet ve etkinlik düzeyi için belirlenmiş olup, ulaşılabilir sonuçları amaçlamaktadır.

Teorik standartlar ise ideal veya maksimum düzeydeki faaliyet veya etkinlik düzeyleri için belirlenmiş standartlardır. Mevcut en düşük fiyatlarla, en düşük miktarda ilk madde ve malzeme ile işçiliğin, en etkin üretim yöntemlerinin kullanılması ve üretimde hiçbir aksaklığın oluşmaması ideal ko-

şullardır. Uygulamada fiili maliyetlerin ideal standart maliyetler düzeyinde tutulması imkansızdır. Bu maliyetler kusursuz maliyetler olarak da adlandırılırlar. Bu tür standartlar mevcut durumda ulaşılabilecek performanstan ziyade ulaşılmak istenen amaçları belirtir.

İlk madde ve işçilik maliyetleri için, genellikle arzulanan verim düzeyini yansıtan ve fiyatlarda beklenen değişimleri, hesaplamada dikkate alan normal ve beklenen faaliyet koşulları baz alınır. Genel üretim giderleri için ise genellikle normal faaliyet koşulları ve arzulanan verimlilik düzeyindeki hacim esas alınır (Hammer, Carter, Usry, 1993: 507).

Standart maliyet sisteminin başarısı, oluşturulan standartların kabul edilebilir, doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Standartların oluşturulmasında ilgili tüm faktörlerin son derece dikkatli bir şekilde ele alındığından şüphe duyulmamalıdır. Bazı durumlarda standartlar geçmiş dönemlere ait faaliyet sonuçlarından yararlanılarak oluşturulur. Bazı durumlarda da standartlar endüstri mühendisleri tarafından üretim faaliyetleri ve ürün unsurlarının dikkatli bir şekilde incelenmesi ile ortaya konulur.

Standartlar çalışanların ve yöneticilerin davranış tarzlarını dikkate alan bir ortamda saptanmalıdır. Uzun dönemde işletme yönetimi ve çalışanlar standartlar tarafından tehdit edildiklerini hissedersen, olumsuz yönde davranış gösterirler. Yönetici ve çalışanlar standartların oluşumuna katkıda bulunurlarsa onları daha iyi anlayabilir ve kabullenebilirler. Bunun ötesinde uygulamadaki bilgilerinden ve tecrübelerinden dolayı standartların oluşturulmasında yönetici ve çalışanların katkıları sağlanmalıdır. İdeal koşullar altında çalışanlar, standartları kendi üretim koşulları olarak kabul ederler.

Genellikle standartlar ya çok gevşek yada çok sıkıdır. Bu nedenle çalışanların motivasyonlarını olumsuz yönde etkilerler. Eğer standartlar düşük düzeyde tespit edilirse, çalışanlar kendileri için amaçları çok düşük düzeyde belirlerler ve işletmede verimlilik düşer. Standartların yüksek tespit edilmesi durumunda ise, çalışanlar bu standartlara ulaşmanın olduğunu anlarlar ve standartlara ulaşmak için çaba sarf etmezler. Dolayısıyla önceden belirlenmiş standartlara ulaşabilmek amacıyla çalışanların motive edilebilmeleri için, normal koşullarda ulaşılabilecek standartlar elde edilmelidir.

Tarihsel olarak birçok muhasebeciye göre, etkin standartları; bu standartlara ulaşılıp ulaşılmadığını kontrol edecek olan üretim yöneticileri ve endüstri mühendislerinin çalışmaları ile belirlenmesi gerekir. Ancak günümüzde, global rekabet ortamında gereksinim duyulan sürekli gelişmeler nedeniyle, standart oluşturma konusundaki bu görüş sorgulanmaktadır. Bazı muhasebecilere göre, bilinen verimlilik geliştirme düzeyleri üzerinde kurlduğundan, çalışanları, bu standartları aşma konusunda bir teşvik unsuru olmaz. Bunu aşmada **birinci yaklaşım**, her dönem, standartları daha da yükselterek gelişme için, hedefleri gözden geçirmektir (Matz, Usry, 1984:

518). Bu yaklaşımda problem, her dönem, standartların ne kadar geliştirilmesini tayin etmektir. Eğer geliştirilme ulaşılabileceğinden az ise, bu kez standartları geliştirme konusunda yeterince teşvik olmaz. Gereğinden daha fazla tutulması durumunda ise çalışanları ümitsiz hale getirir ve çalışma düzeylerini daha da aşağılara düşürür.

Alternatif **ikinci yaklaşım** ise standartları en güncel gerçek performans üzerinde kurmak ve bundan sonra da olumlu farklar beklemektir. Bu yaklaşımın problemi ise olumlu yönde beklenen farkının ne kadar olacağının önceden belirlenememesidir. Sonuç olarak yöneticiler, anlamlı bir düzeye ulaşma konusunda motive olamazlar. Bu sistem ayrıca performansları değerlendirilecek olan çalışanları hile yapma konusunda teşvik edebilir. Örneğin, belli bir dönemde çok büyük bir gelişme sağlayabilecek olan yönetici, bundan sonraki dönemlerde de olumlu değerlendirmeleri garanti altına alabilmek için her dönemde küçük ilerlemeler sağlama yoluna gidebilir.

Standart oluşturmada **üçüncü yaklaşım** ise, pazarın destekleyeceği bir maliyet standardı belirlemektir. Bu yaklaşımda öncelikle mamul için, pazarın kabul edeceği bir satış fiyatı belirlenmekte, bundan sonra ise, satış fiyatından düşülecek ve hedef maliyete ulaştıracak olan pazarlama maliyetleri ve kabul edilebilir kâr belirlenmektedir. Bu yaklaşım, pazarda rekabet edebilir bir mamul üretilmesine olanak sağlamakla beraber ulaşılabilecek standartlar, ulaşılması çok güç olduğundan çalışanları olumsuz yönde etkileyebilir. Eğer standartlara hiçbir zaman ulaşılamaz ise bu kârsız bir mamulün üretilmesine yol açabilir.

Bütün bu yaklaşımların ortak problemi; performans için motivasyon sağlamaları konusunda standartlara aşırı derecede bağlanmaktır. Birçok işletmede üst yönetim standart maliyet fark raporlarını yönetsel performans değerlendirme de temel olarak kullanmaktadır. Eğer bir yönetici performansının belirlenen bir standarda göre değerlendirileceğini bilirse, bu standartlara ulaşabilmek için ne yapılması gerekirse, yapacaktır. Ne yazık ki standartlara ulaşmak her zaman en iyi durum değildir. Standartlar çeşit açısından kısa vadeli ve doğal olarak statik olduklarından optimal altı bir performansa yol açmaktadır. Standartlar, standart oluşturulması süreci ile ilgili olarak bilmesi gerekli tüm verilere sahip olmayan kişiler tarafından oluşturulmaktadır. İnsanlar belirsizliğin hakim olduğu bir çevrede faaliyet göstermekte, en iyi niyetli kişiler dahi hata yapabilmektedir. Bundan dolayı standartlardaki çok büyük bir fark tepe yönetimi tarafından alt kademe yöneticilerinin kalite performansı olarak bir ölçüt olmaktan ziyade tartışmalar için bir temel alınmalıdır. Eğer sürekli bir gelişme arzu ediliyor ise yöneticiler standartlara ulaşamama durumunda cezalandırılma korkusu olmadan herhangi bir faaliyetle ilgili değişik alternatifleri değerlendirme konusunda cesaretlendirilmelidirler. Yeniliğin zorunlu olduğu olgun mamuller yeni mamul-

lerle kıyaslandığında standartlaştırma konusunda daha uygundur. Çünkü yeni mamullerle ilgili standartlar zaman içerisinde deneme ve tecrübe ile geliştirilir. Eğer maliyet minimizasyonu ve verimlilik konusunda piyasaya yeni sürülen mamuller için standartlar konulursa bu standartlara ulaşmak isteyen yöneticiler mamul üretim standartları gereği önce standartlaştırarak tüketicilerin gereksinimlerini karşılayacak yüksek kaliteli mamullerin üretilmesinin engellenmesine yol açabilirler.

Standartlar her ne kadar bazı durumlarda uzun süreli olarak belirlense de genellikle 6-12 aylık süreler için belirlenirler. Standartların oluşturuldukları koşulların değişikliğe uğraması halinde veya orijinal durumu yansıtmaktan uzaklaştıkları zaman standartlar değiştirilmelidir. Öte yandan fiziksel standartların sürekli olarak değiştirilmesi onların etkinliğini azaltmakta ve bürokratik işlemleri artırmaktadır. Fiziksel standartların sürekli değiştirilmesi karmaşıklığı ve belirsizliğe yol açmaktadır. Buna rağmen fiziksel standartlar uygunluklarından emin olabilmek için sürekli olarak gözden geçirilmelidir. Global pazarlarda etkili rekabet edebilmek için standartlar sürekli bir şekilde geliştirilmelidir.

Zamandan ziyade olaylar standartların ne zaman değiştirileceğini belirler. Bu olaylar içsel ve dışsal olaylar şeklinde ikiye ayrılır. İçsel olaylar, teknolojik gelişmeler, mamul tasarımı veya üretim metodunun değiştirilmesi, saat başı ücret değişikliği ve fiziksel yapıdaki değişiklikler vb. dir. İçsel olaylar belirli bir ölçüye kadar yönetim kontrolü altındadır. Buna karşılık fiyat değişiklikleri, pazar trendleri, özel müşteri talepleri ve rekabet ortamındaki değişiklikler gibi dışsal olaylar genellikle yönetim kontrolü dışındadır. Bu nedenle fiyat standartları ve mamul tasarım standartları dışsal olaylar oluştukça sürekli bir şekilde değişiklik gösterebilirler.

Bu açıklamalar ışığında hazırlanan standartların başarılı bir biçimde işletmede uygulanabilmesi için işletmenin muhasebe organizasyonunu ve hesap planının uyumlu hale getirilmesi, yönetimin desteğinin standartların uygulama aşamalarının tamamında hissedilmesi, ürün ve üretim hattında düzenlemeler yapılarak standardizasyona gidilmesi gibi bazı uygulamalarında zamanında gerçekleştirilmesini gerektirir (Altuğ, 1996: 230).

4. TEMEL STANDART MALİYETLEME TERMİNOLOJİSİ

Standart maliyetler bir birimi oluşturan ünitelerin üretilmesi için maliyetin ne olması gerektiğini saptamak ve bununla ötesinde satış fiyatının saptanması için hesaplanır. Gerçek sonuçların önceden belirlenmiş standart değerler ile karşılaştırılması işlemine fark analizi adı verilir (Wright, 1994: 487). Fark analizine geçmeden önce temel standart maliyetleme terimlerinin tanımlanmasına gereksinim duyulur.

4.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Standardı

Üretilen her bir mamul için, işletmede kullanılan üretim teknolojisine uygun olarak kullanılacak direkt ilk madde ve malzemenin miktarıdır.

Direkt ilk madde miktar standartları, işletmede mevcut imalat yöntemlerine uygun olarak her mamul için, ilk madde kullanımının tutarlı bir ölçüsü olmalıdır.

Direkt ilk madde miktar standardının belirlenmesinde geçmiş dönemlere ait veriler ile bilimsel yöntemlerden yararlanılır. Bu yöntemler (Yalkın, 1974: 70-71);

- Belirli bir üretim döneminde gerçek ilk madde miktarının ortalamasını almak,
- Bir önceki dönemin en iyi ve en kötü gerçek ilk madde miktarlarının ortalamasını almak,
- Bir önceki dönemin en iyi gerçek ilk madde miktarını almak,
- Deneme üretimi yöntemi
- Matematik ve teknolojik yöntem'dir.

Direkt ilk madde ve malzeme miktar standartlarının diğer üretim faktörlerine nazaran farklı özelliği, doğrudan doğruya mamuller itibarıyla tespit edilmesidir. Bu nedenle standart tespit edilirken, üretim faaliyetleri sırasında beklenen fire ve kayıplar dikkate alınmalıdır. Fire ve kayıplar hesaplanırken geçmiş faaliyet dönemlerine ait veriler yerine verimlilik analizleri ve diğer bilimsel yöntemlerden yararlanılmalıdır

4.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Standardı

Satın alma bölümü tarafından saptanacak cari fiyat seviyesi direkt ilk madde ve malzeme fiyat standardı olup aynı zamanda satın alma bölümünün verimliliğinin ölçülmesine de yardımcı olur. Söz konusu standart cari fiyat seviyesine dayandırıldığından değişen koşullara göre düzeltilmelidir.

Uygulamada direkt ilk madde ve malzeme fiyat standardının saptanmasında aşağıdaki unsurlardan yararlanılır:

- Uzun dönemli sözleşme fiyatları,
- İşletme tarafından veya işletme dışında yer alan kurumlar tarafından yapılan birtakım istatistiksel tahminler,
- Yakın dönemde yapılan siparişlerin basit aritmetik ortalaması veya tartılı ortalaması,
- İşletme içerisinde yetkili yöneticilerin bilgi ve tecrübelerine dayanarak yaptıkları tahminler,

Uygulamada en yaygın kullanılan yöntem, bir önceki döneme ait fiyatların baz alınıp, bunların değişen şartlara göre düzeltilerek standart olarak kullanılmasıdır. Genellikle standart fiyatlar uygulandığı dönemde büyük değişiklikler olmadığı takdirde değiştirilmezler. Bu standart ilk madde ve malzemenin satın alınmasından üretime girene değin geçen aşamalarda katılan maliyetlerin tamamı dikkate alınarak saptanmalıdır.

4.3. Direkt İşçilik Süre Standardı

Direkt işçilik verim standardı olarak da adlandırılan bu standart, bir işletmede beklenen koşullar altında üretilecek mamullerin birimleri başına gereksinim duyulan işçilik zamanını ifade eder (Asman, Cowen, Mandell, 1986: 684).

Bu standardın elde edilebilmesi için iş şartlarının veya üretim sürecinin standartlaştırılması son derece önemlidir. Direkt işçilik süre standardının tespitine her imalat işlemi için gerekli olan işçilik miktarının hesaplanması ile başlanır ve mamul imalatı için ne gibi işlemlere ihtiyaç olduğu ile mamul birimi başına harcanan işçilik süresinin ne olduğu sorularının cevapları aranır.

Birinci soru için, geçmiş dönemlerde yapılan imalat işlemleri incelenerek veya hareket etütleri yoluyla imalat faaliyetleri ile ilgili iş akım şemaları ve standart operasyon listeleri yoluyla cevap aranırken, ikinci sorunun cevabı aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılarak elde edilir. Bunlar;

- Keyfi yöntem,
- Geçmiş performans ortalaması yöntemi,
- Deneme yöntemi,
- Zaman etüdü
- Önceden belirlenmiş zaman standartları yöntemi,
- İş örnekleme yöntemi'dir.

Direkt işçilik zaman standartlarına ait yöntemlerin belirtilme sırası geçerlilikleri en az olandan en çok olana doğru yapılmıştır. Bunlardan ilk iki yöntem bilimsel olmadıklarından, genellikle maliyet muhasebesi bölümü tarafından tespit edilirler. Diğer yöntemler bilimsel yöntemler olarak kabul edildiklerinden, bu yöntemlerden yararlanarak direkt işçiliğe ait zaman standartlarının tespiti uzman ve endüstri mühendisleri tarafından yapılır. İşletmelerde standart zamanın saptanmasında deneysel yöntemlerden ziyade bilimsel yöntemleri kullanmak daha sağlıklıdır. Direkt işçilik zamanında yalnızca mamul veya hizmet üretimi ile ilgili çalışanların harcadıkları zaman konusu olup, bu zamana üretimdeki gecikmelerden kaynaklanan boş geçen işçilik zamanları da dahil edilmelidir.

4.4. Direkt İşçilik Ücret Standardı

Direkt işçilik ücret standartları tespit edilirken, işletmeler iki soru ile karşılaşılır:

- İmalat faaliyetleri için gerekli işçiliğin özellikleri nelerdir?
- Çeşitli işçilik özelliklerine göre ödenecek ücretler ne olmalıdır?

Birinci soru ile ilgili bilgiler, üretim bölümü veya endüstri mühendisleri tarafından sağlanır. İkinci sorunun çözülmesi için uygulanacak yöntemler işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Ücretin belirlenmesinde aşağıda belirtilen dört faktöründe göz önünde bulundurulması gerekir. Bunlar (Altuğ, 1996: 236);

- Ücret tespitinde adil ve makul bir iş yükünün esas alınması,
- Bütün ücretlerin, işten işe nispi olduğu konusunda teminat altına alınması,
- Kişisel liyakatin tanınması,
- Fazla çalışma karşılığında fazla ücret elde edebilme fırsatının tanınmasıdır.

Direkt işçilik ücret standartlarının belirlenmesinde ise; yürürlükteki toplu iş sözleşmesi ile belirlenen ücretler, işletmenin faaliyetine uygun olarak yapılan hesaplamada saptanan ücret, geçmiş döneme ait direkt işçilik ücretlerinin basit tartılı ortalamaları veya medyanı veya işletmedeki yetkili ve bilgili yöneticilerin deneyimlerine dayanarak yaptıkları tahminlerden yararlanılabilir.

Genellikle işletmede yürürlükteki toplu sözleşme uyarınca saptanan kök ve ek ücretler, ücret standardı olarak alınır. Gerçekte direkt işçilik ücret standardı işletmenin uyguladığı ücret sistemine bağlıdır. Standart maliyetleme amaçlarına uygun ücret sistemi, yapılan iş, harcanan zaman ve ödenen ücretin birbirleri ile ilişkisi nedeniyle akord ücreti sistemidir.

4.5. Genel Üretim Giderleri Standardı

Üretilen mamuller ile direkt ilk madde ve direkt işçilik giderleri arasında, miktar ve fiyat standartları bakımından görülen fonksiyonel ilişki, üretim maliyetinin üçüncü unsuru olan bu giderler için söz konusu değildir. Bu giderler, üretim süreci ile ilgili olarak katlanılan sabit ve karma giderler ile çok düşük orandaki değişken giderleri bünyesinde toplar. Ayrıca, söz konusu giderler ile ilgili kontrol sorumluluğu da işletme içerisinde tek bir bölüme ait olarak değerlendirilemez. Bu nedenlerden dolayı genel üretim giderlerine ait standart maliyetler, standartlar yerine esnek bütçeler esas alınarak oluşturulur (Asman, Cowen, Mandell, 1986: 686).

Esnek bütçe uygulamasında;

G.Ü.G. Bütçe Tutarı = Değişken G.Ü.G. x Üretim Hacmi + Sabit G.Ü.G.

formülünden yararlanılır. Bu denklem;

- Tek bir karma maliyet unsuruna ait,
- Tek bir bölüme ait maliyetler,
- Üretimde ortaya çıkan toplam genel üretim giderleri
- Bir işletmenin toplam imalat maliyetlerine,

ait bütçelenmiş maliyetlerin hesaplanmasına yardımcı olur. Başka bir deyişle, bu denklem sabit ve değişken kısımları bünyesinde bulunduran her karma maliyet yapısı için kullanılabilir.

Genel üretim giderlerinin bütçelenmesi sürecinde işletmedeki faaliyet hacmini temsil edecek ölçünün saptanması ve saptanan faaliyet hacmindeki sabit ve değişken genel üretim giderlerinin hesaplanması hususları oldukça önemlidir.

4.6. Birim Üretim Maliyeti Standardı

Standart performans ölçüleri altında belirli bir miktardaki mamul veya hizmeti sunabilmenin yada üretim maliyetinin önceden saptanmasıdır. Standartlar bir kez saptandıktan sonra, her bir mamul için, bir standart maliyet kârtı hazırlanmalıdır. Bu kartta her bir mamul için ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderleri kalemleri ayrı ayrı gösterilir. Standart maliyet kartı, işletmenin belge sistemine göre kağıt bir belge veya elektronik bir kayıt olabilir.

4.7. Birim Satış Fiyatı Standardı

Birim satış fiyatı standardı, satılacak belirli sayıda mamul veya hizmetler için hesaplanmış standart birim satış fiyatıdır. Birim satış fiyatı standardı tek bir mamul için veya imalattan çıkan bir parti için belirlenebilir.

4.8. Birim Başına Kâr Marjı Standardı

Bu standart belirli mamul veya hizmetlerin standart birim satış fiyatı ile satışından elde edilecek karı olarak saptanır.

4.9. Fark Analizi

Gerçek maliyetler ve standart maliyetler arasındaki farka sapma denir. Toplam sapmanın bileşenlerine bölünmesi de fark analizi olarak isimlendirilir.

mektedir. Diğer bir deyişle, fark analizi, faaliyetlerin performansının farklar aracılığı ile analiz edilmesidir. Bu analiz işletme yönetiminin en kısa zaman dilimi içerisinde tedbirler alması amacı ile kullanılır.

Yönetimin kontrol faaliyetlerine yardımcı olma bakımından standart maliyetlerin en değerli kullanım araçlarından biri farklardır. Eğer gerçekleşen sonuçlar standartlardan daha iyi ise, olumlu bir farktan, eğer sonuçlar standartlardan kötü ise olumsuz bir farktan söz edilir. Temel olarak iki tür fark vardır. Bu farklardan birisi fiyat farklılıklarından diğeri ise nicelik veya hacim farklılıklarından kaynaklanır.

Fark analizinin bir kontrol aracı olarak önemi; sorumlu personel ile oluşturma nedenlerinin yönetim tarafından saptanmasına olanak sağlaması ve gerektiğinde düzeltici önlemlerin alınmasına olanak tanımasından kaynaklanmaktadır. Her olumsuz farkın bütçelenmiş karın azalmasına neden olduğu kabul edilmeli ve nihai kâr amacını en az etkileyecek davranış gerçekleştirilmelidir.

Değişik endüstrilerde farklı fark analizleri kullanılmaktadır. Fark analizleri; üretim farklarının analizi ve satış farklarının analizi olarak iki grupta gerçekleştirilebilir.

5. ÜRETİM FARKLARININ ANALİZİ

İşletmeler de standart maliyetler, ister sipariş maliyetine ister safha maliyetine dayandırılmış olsun fiili maliyetlerle karşılaştırılmaları durumunda farklar oluşacaktır. Bu farklar sipariş maliyet sisteminde siparişler bazında analiz edilirken, safha maliyet sisteminde ise gider merkezleri bazında analiz edilir. Her iki maliyet sisteminde de farklar üretim maliyetini oluşturan her bir gider için, ayrı ayrı hesaplanır.

5.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Farkları

Fiili direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile standart direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki fark bu gidere ait toplam farkı ifade eder.

Bu fark ;

$$\begin{array}{lcl} \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Maliyet Farkı} & = & \text{Standart Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti} \\ & & - \text{Fiili Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti} \end{array}$$

şeklinde formüle edilir.

Direkt ilk madde ve malzeme farkı ; öngörülen standart fiyattan farklı fiili fiyat gerçekleşmesinden veya öngörülen standart direkt ilk madde ve malzeme kullanım miktarından farklı fiili kullanım yapılmasından dolayı or-

taya çıkabilir. Bu nedenle, direkt ilk madde ve malzeme giderleri farkı fiyat ve miktar farkı olarak iki açıdan analiz edilmelidir.

Fiyat farkı: Bu fark , direkt ilk madde ve malzemenin standart alış fiyatı ile fiili alış fiyat arasındaki farktır. Fiyat farkı, direkt ilk madde ve malzeme için belirlenen standartlardan farklı tutarda yapılan ödemelerin toplam etkisini gösterir. Bu farkın hesaplanmasında aşağıdaki formülden yararlanılır.

$$\text{Fiyat Farkı} = [\text{Standart Fiyat} - \text{Fiili Fiyat}] \times \text{Kullanılan Fiili İlkmadde Miktarı}$$

Fiyat farkının ortaya çıkma nedenleri dört başlıkta toplamak mümkündür. Bunlar;

- Direkt ilk madde ve malzemenin pazar fiyatının beklenen standart fiyattan farklı oluşması,
- Satın alınan direkt ilk madde ve malzemenin standart hesaplamasında öngörülenden farklı kalite veya türde olması,
- Standartta öngörülen ekonomik sipariş miktarından farklı alımların yapılması,
- Beklenen alış indirimlerinden yeterince yararlanamama vb.dir.

Miktar farkı: Üretimde fiili olarak kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarının, söz konusu üretim miktarı için öngörülen standart direkt ilk madde ve malzeme miktarından farklı olması nedeniyle ortaya çıkar. Bu fark;

$$\text{Miktar Farkı} = \left[\frac{\text{İmalatta Tüketilen Fiili Miktar} - \text{Fiili Üretim}}{\text{İçin Standart Miktar}} \right] \times \text{Standart Fiyat}$$

formülü ile hesaplanır. Miktar farkının ortaya çıkma nedenleri,

- Üretim yöntemleri veya üretilen mamulde yapılan değişiklikler,
- Standartta öngörülen miktardan daha farklı miktarda firelerin oluşması,
- Standartta öngörülenden farklı özellik ve kalitede ilk madde ve malzeme kullanılması,
- Belirlenen vasıflarda işçilerin üretimde kullanılmaması,
- Üretim sürecinde henüz işleme tabi tutulmamış ilk maddelerin bulunması, vb. nedenlerden dolayı ortaya çıkabilir.

5.2. Direkt İşçilik Giderleri Farkı

Fiili direkt işçilik giderleri tutarı ile standart direkt işçilik giderleri arasındaki fark direkt işçilik giderleri farkını ifade eder.

Buna göre;

$$\text{Direkt İşçilik Gideri} = \text{Standart Direkt İşçilik Gideri} - \text{Fiili Direkt İşçilik Gideri}$$

Bu giderlerde de oluşan toplam fark oluşma nedenleri göz önünde bulundurularak , ücret farkları ve süre (verim) farkları olarak iki açıdan analiz edilir.

Ücret farkı: Bu fark; standart direkt işçilik ücreti ile fiili direkt işçilik ücreti arasındaki farkın direkt işçilik gideri toplamında meydana getirdiği etkiyi açıklamaktadır. Buna göre,

$$\text{Ücret Farkı} = [\text{Standart D.İ.S. Ücreti} - \text{Fiili D.İ.S. Ücreti}] \times \text{Fiili Çalışılan Süre}$$

olarak hesaplanabilir. İşletmelerde ücret farkını ortaya çıkaran nedenler, uygulanan ücret sistemine bağlı olarak farklılık göstermekle birlikte, bu farkın nedenlerini genel ücret artışları, standart dışı işgücünün kullanılması, işgücü ikamesi, kısmi ücret artışları ve fazla mesai gibi başlıklar altında toplamak mümkündür:

Süre farkı: Direkt işçilik verim farkı olarak da adlandırılan bu fark, fiili üretimin standart süresi ile fiili üretim süresi arasındaki farkın direkt işçilik maliyetleri üzerindeki etkisini açıklar. Bu fark aşağıdaki formül yardımı ile bulunur.

$$\text{Süre Farkı} = [\text{Fiili Süre} - \text{Standart Süre}] \times \text{Standart DİS Ücreti}$$

Süre farkının ne zaman hesaplanıp, hangi ayrıntıda çözümleneceği, direkt işçilik giderlerinin toplam üretim maliyeti içerisindeki oransal önemine bağlıdır. Süre farklarını ortaya çıkarabilecek nedenler altı ana grupta ifade edilebilir:

- Çeşitli nedenlerden kaynaklanan boşa geçen süreler,
- Makine ve donanımın üretime hazırlanma süresinin değişimi,
- Bozuk mamul ve parçalara ilişkin süreler,
- Standart olmayan donanımın kullanılması,
- Üretim yöntemi ve sürecinde meydana gelen değişiklikler,
- Kalifiye olmayan işgücü kullanılması,
- İş tanımındaki yetersizlikler

5.3. Genel Üretim Giderleri Farkları

Üretim maliyetinin üçüncü ana unsuru olan genel üretim giderlerinin çok değişik gider kalemlerinden oluşması, bu giderlere ilişkin fark analizlerini farklılaştırır. Bir hesap dönemi içerisinde fiilen ortaya çıkan genel üretim

giderleri ile aynı dönemde standart oranlar aracılığı ile üretim maliyetine yüklenen genel üretim gideri arasındaki fark, genel üretim giderleri toplam farkını ifade eder. Genel üretim giderlerinin kontrolü ve farkların hesaplanmasında bütçelerden yararlanılır. Önceki bölümlerde ele alınan bütçeleme konusunda da vurgulandığı gibi esnek bütçelerin , statik bütçelere bir üstünlüğü söz konusudur. Statik bütçeleme de genel üretim giderlerinin tamamen sabit giderler olarak algılanması ve tüm giderlerin tek yükleme oranı ile ifade edilmesi, genel üretim giderlerinin analizinden elde edilecek sonuçların etkili bir planlama ve kontrol aracı olarak kullanılmamasına neden olur. Bu nedenle, genel üretim gideri farklarının analizinde, bu giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması esasına dayanan ve belirli bir faaliyet aralığı için hesaplanıp, bu aralık içerisindeki çeşitli çalışma düzeylerine uyarlanabilen esnek bütçelerden yararlanılması daha uygundur.

Genel üretim giderlerine ait fark analizlerine başlanılmadan önce işletmede aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir.

- Genel üretim giderleri için esnek bütçeler hazırlanmalıdır
- Muhasebe kayıt düzeninden genel üretim gideri unsurları sabit ve değişken gider özelliklerine göre kayıt altına alınmalıdır.
- Üretim organizasyonu uygun sayıda gider merkezine ayrılmalıdır.

Genel üretim giderlerine ilişkin standart oranlar, gider yerlerinin esnek bütçelerine göre standart çalışma hacmi esas alınarak saptanmalıdır.

Esnek bütçelerden yararlanılarak beklenen kapasitede genel üretim giderleri yükleme oranı saptanmakta ve maliyetlere genel üretim giderleri bu standart yükleme oranı aracılığı ile yüklenmektedir. Maliyetlere yüklenen standart genel üretim gideri tutarı; fiili üretim için gerekli standart süre ile standart yükleme oranının çarpılması ile elde edilir. Genel üretim giderleri farkı aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Genel Üretim Giderleri Toplam Farkı} = \text{İmalata Yüklenen Standart G. Ü.G.} - \text{Fiili G. Ü.G.}$$

Yukarıdaki formül aracılığı ile hesaplanan tutarın tek başına kontrol ve planlama amaçları için yönetime belirli bir fayda sağlamayacağı açıktır. Genel üretim giderleri toplam farkını ortaya çıkaran nedenler, çeşitli yöntemlere göre çözümlenebilir. Bu yöntemler(Yalkın, 1974: 112);

- İkili fark yöntemi,
- Üçlü fark yöntemi,
- Değişik üçlü fark yöntemi,

- Dörtlü fark yöntemi ve
- Beşli fark yöntemleri' dir.

İkili Fark Yöntemi: Bu yöntemde toplam fark, kontrol edilebilir fark ve hacim farkı olarak iki alt farka ayrılır. Yöntem, toplam farkın ilgili gider yöneticisi tarafından kontrol edilebilirlik kistasına göre çözümlenmesini hedef alır.

Kontrol edilebilir fark, fiili genel üretim giderleri tutarı ile yapılan üretim için öngörülmüş standart çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı arasındaki farktır.

Hacim farkı, standart çalışma süresinin beklenen kapasiteye uygun olmaması nedeniyle maliyetlere yüklenememiş yada fazla yüklenmiş sabit gider tutarını gösterir ve aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır.

$$\text{Hacim Farkı} = \text{Standart Sabit G.Ü.G} \times [\text{Beklenen Süre} - \text{Standart Süre}]$$

İkili fark yöntemi, genel üretim giderlerine ait toplam farkı yönetim için önem taşıyan kısmını kontrol edilebilir fark, yönetime yarar sağlamayan kısmını ise hacim farkı olarak ayırmaktadır.

Üçlü Fark Yöntemi: Bu yöntemde genel üretim giderleri toplam farkı, bütçe farkı, kapasite farkı ve verim farkı olmak üzere üç alt farka ayrılmaktadır.

Bütçe farkı, fiili genel üretim giderleri ile fiili çalışma hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri bütçe tutarı arasındaki farktır. Bu fark, genel üretim gideri öğelerine yapılan fiili harcama tutarının bütçede öngörülen tutardan farklı bir düzeyde ortaya çıkmasından kaynaklanır.

$$\text{Bütçe Farkı} = \text{Fiili İş Hacmine Göre Bütçelenmiş G.Ü.G. Bütçe Tutarı} \times \text{Fiili G.Ü.G}$$

Kapasite farkı, fiili çalışma süresinin beklenen kapasiteden farklı bulunması nedeniyle mamul maliyetlerine yüklenememiş yada fazla yüklenmiş sabit genel üretim giderleri tutarını ortaya koyar.

$$\text{Kapasite Farkı} = \frac{\text{Standart Sabit G.Ü.G}}{\text{G.Ü.G}} \times [\text{Beklenen Kapasite} - \text{Fiili Kapasite}]$$

Verim Farkı, fiili ve standart süreler arasındaki farkın standart oranla değerlendirilmesinde oluşan farktır.

$$\text{Verim Farkı} = \text{Standart Sabit G.Ü.G} \times [\text{Fiili Çalışılan Süre} - \text{Standart Çalışma Süresi}]$$

Formülde yer alan standart genel üretim gideri yükleme oranı standart değişken oranla, standart sabit oranın toplamı olduğundan, bu yöntemde bulunan verim farkının hem sabit hem de değişken genel üretim giderlerini ilgilendirdiği ve fiili üretim için öngörülmüş standart çalışma süresinden daha fazla veya az çalışması sonucu ortaya çıktığı açıkça görülür.

Değişik Üçlü Fark Yöntemi: Bu yöntemde de genel üretim giderleri ile ilgili olarak üç alt fark hesaplanmaktadır (Hammer, Carter, Usry, 1993: 520). Bunlar, bütçe farkı, verim farkı ve kapasite farklarıdır. Bir önceki yöntemden farklı bir hesaplama tekniği kullanılır.

Bütçe farkı, önceki yöntemdeki gibi hesaplanırken, verim ve kapasite farklarının hesaplanması farklılık gösterir. Verim farkının hesaplanmasında değişken genel üretim giderleri ele alınır ve aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanırken, kapasite farkı ise ikili yöntemdeki gibi hesaplanır.

$$\text{Verim Farkı} = \frac{\text{Standart Değişken G.Ü.G}}{\text{Standart}} \times [\text{Fiili Çalışma Süresi} - \text{Standart Çalışma Süresi}]$$

$$\text{Kapasite Farkı} = \text{Standart Sabit G.Ü.G} \times [\text{Fiili Süre} - \text{Standart Süre}]$$

Bu yöntem, verim farkını değişken giderlerle sınırlaması açısından üçlü fark yöntemine üstünlük sağlar.

Dörtlü Fark Yöntemi: Bu yöntemi, değişik üçlü fark yönteminden ayıran tek nokta, hacim farkının kapasite ve sabit verim farkı olarak ayrılarak incelenmesidir. Yöntemde kapasite farkı üçlü fark yöntemindeki gibi hesaplanır ve ikili ve değişik üçlü fark yöntemlerindeki kapasite farkının sadece bir bölümünü ifade eder.

$$\text{Kapasite Farkı} = \frac{\text{Standart Sabit G.Ü.G}}{\text{Standart}} \times [\text{Beklenen Kapasite} - \text{Fiili Kapasite}]$$

$$\text{Sabit Verim Farkı} = \text{Standart Sabit G.Ü.G} \times [\text{Fiili Süre} - \text{Standart Süre}]$$

Formülde standart sabit genel üretim gideri yükleme oranının kullanılması, sabit verim farkının sadece sabit giderler için söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır. Bu fark, ikili ve değişik üçlü fark yöntemlerindeki hacim farkından kapasite farkının ayrılmasından sonra kalan kısmı ifade eder.

Beşli Fark Yöntemi: Bu yöntemde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin ayrı ayrı analizi yolu seçilmiş ve sabit giderlerle ilgili olarak, sabit verim farkı, sabit bütçe farkı ve kapasite farkı olmak üzere üç fark, değişken

giderlerle ilgili olarak ise değişken bütçe farkı ve değişken verim farkı olmak üzere iki fark hesaplaması yolu izlenmiştir. Yöntem dörtlü fark yöntemi ile karşılaştırılacak olursa tek farklılık bütçe farkının sabit ve değişken bütçe farkı olarak iki kısma ayrılmasıdır. Değişken bütçe farkı, fiili değişken gider toplamı ile fiili çalışma düzeyindeki bütçelenmiş değişken gider tutarı arasındaki farktır. Sabit bütçe farkı ise fiili sabit giderler toplamı ile bütçelenmiş sabit gider toplamı arasındaki farktır.

$$\text{Değişken Bütçe Farkı} = \text{Fiili Değişken G.Ü.G. Toplamı} - \text{Fiili Çalışma Düzeyine Göre Bütçelenmiş Değişken G.Ü.G. Toplamı}$$

$$\text{Sabit Bütçe Farkı} = \text{Fiili Sabit Maliyet Toplamı} - \text{Bütçelenmiş Sabit G.Ü.G. Toplamı}$$

6. SATIŞ FARKLARININ ANALİZİ

Bu farkların analizinde üretim farklarında olduğu gibi maliyetler esas alınmazlar. Bu nedenle maliyet temelli olmayan fark analizleri olarak da adlandırılırlar. Maliyet farklarının kâr üzerindeki etkisi yanında satış farklarının da hesaplanmaları gerekir. Satış farklarının hesaplanması için, satış hacmi farkı ve kâr farkı olmak üzere iki ayrı metot kullanılmaktadır. Bu metotlar birbirlerinden farklı sonuçlar vermektedir. Satış farkları aşağıda belirtilen iki temel sebepten kaynaklanır:

- Standart satış fiyatının uygulanamaması,
- Bütçelenmiş satış hacmine ulaşamaması

6.1. Satış Hacmi Farkı

Temel satış farkı olarak da isimlendirilen bu fark analizi basit bir şekilde, toplam satışların bütçe düzeylerinin gerçekleşen toplam satış hacmi ile karşılaştırılmasıdır. Eğer gerçekleşen satış hacmi, bütçelenmiş tutarın üzerinde ise bu durumda olumlu, tam tersi durumda ise olumsuz fark söz konusudur. Bu bilgi her ne kadar faydalı olsa da yönetimin gerçekleşen ve bütçelenmiş satışlar arasındaki farklılıkların kârlılık üzerine etkilerini içeren satış farkları ile bilgilendirilmesi daha önem taşır. Çünkü satış hacminin artması, karın arttığı anlamına gelmez(Horngren, Foster, 1991: 818-820).

$$\text{Satış Hacmi Farkı} = \text{Bütçelenmiş Satışlar} - \text{Fiili Satışlar}$$

olarak formüle edilir.

Daha etkin yönetim kontrolü için genellikle uygulamada satış farkları satış karı veya satış kâr marjına göre analiz edilir.

6.2. Satış Fiyatı Farkı

Satış fiyatı farkı; standart satış fiyatının uygulanmamasından kaynaklanan farkları belirlemede kullanılır. Bu fark; standart satış fiyatına göre düzenlenen fiili satışlar ile fiili satışlar arasındaki farktır.

$$\text{Satış Fiyatı Farkı} = (\text{Standart Satış Fiyatı} - \text{Fiili Satış Fiyatı}) \times \text{Fiili Satış Miktarı}$$

6.3. Satış Kârı Farkı

Kâr farkı olarak da isimlendirilen bu fark, satışlardaki değişimin kâr üzerindeki etkisini göstermektedir.

$$\text{Kâr Farkı} = [\text{Bütçelenen Satış Miktarı} - \text{Fiili Satış Miktarı}] \times \begin{matrix} \text{Birim Başına} \\ \text{Standart Kâr} \end{matrix}$$

7. FARK ANALİZİ SONUÇLARININ RAPORLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde, standart maliyetler dikkatli bir şekilde saptandıktan sonra maliyet kontrolü açısından fiili maliyetlerin standartlara uygunluğunu sağlamaktır. Bunun için yürütülecek kontrol çalışmalarının önleyici nitelikte olması; yani, farklar ortaya çıkmadan önce uygulanması gerektiği açıktır (Garrison, Noreen, 1994: 424). Ancak gerek standartların fiili koşullara, gerekse fiili çalışmaların standartlara tıpa tıpa uygun olmasının sağlanması olanaksızdır. Bu nedenle her zaman bir takım farklar söz konusu olacaktır. Bu farkların hesaplanması ve analizi, işletmelerdeki faaliyetlerin kontrolü ve zamanında önleyici tedbirlerin alınması için ön koşuldur. Farklar ayrı ayrı hesaplanmasına rağmen, bunların işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılması için, şüphesiz tamamen birbirlerinden bağımsız düşünülmesi mümkün değildir. Bu nedenle, hesaplanan farkların yeterince anlaşılabilmesi için birbirleriyle ilişkilerinin göz önüne alınmaları ve toplu halde değerlendirilebilmeleri için, bir rapor haline getirilmeleri gerekir.

Bu durum aynı zamanda, fark analizlerinden düzeltici kontrol çalışmalarında etkin bir şekilde yararlanılabilmesi, analizin kısa sürede yapılması ve analiz sonuçlarının süratli bir şekilde kontrolü sağlayacak olan yöneticilere iletilmesi içinde bir zorunluluktur.

Bu rapor sisteminde, yöneticilerin dar, sınırlı ve değerli zamanları da göz önüne alınarak, raporlar "istisna yoluyla yönetim prensibi"nin uygulanmasına olanak verecek şekilde düzenlenir. Fark analizi sonuçlarının raporlanmasında standart bir form yoktur. Bu raporların düzeni, her işletme için değişiklik gösterebileceği gibi, her işletmede farklı raporlama araçlarından da yararlanılabilir.

Raporlar, yöneticilerin dikkatini tatminkâr olmayan faaliyetler üzerinde toplamalı ve gerekli düzeltici tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır. Bu açıdan farklar; farkın önem derecesi, sorumlu birim veya yönetici ile karşılıklı etkil e-şim özelliği göz önünde bulundurularak yorumlanmalı ve raporlanmalıdır.

Farkların parasal tutarı önemlidir. Özellikle istisnalarla yönetim anlayışı çerçevesinde planlarda, bütçelerde ve standartlarda değişiklik yapılması ancak saptanan farkların önemli olması durumunda söz konusu olmalıdır.

Fark analizi bir kontrol aracı olarak standartlardan meydana gelen farklardan kimlerin sorumlu tutulabileceğini ortaya çıkarabilecek niteliklere sahip olmalıdır. Bu çalışanları motive eder. Ancak, sorumluların tam olarak belirlenememesi durumu olumsuz motivasyona yol açar.

Farklar arasında nedensel veya bağımlı ilişkiler var olup olmadığı araştırılmalıdır. Örneğin, satın alma yöneticisinin ucuz fiyata girdi alması olumlu bir fark yaratır. Ancak bu kalitesiz bir girdi olmasından dolayı üretimde olumsuz bir farka yol açabilir. Bu örneğin tam tersi de söz konusu olabilir. Yüksek kalitede bir girdi çok küçük bir fiyat farkı ile satın alınabilir. Bu durum, malzeme ve işgücü verimliliğini artırırken, satın alma bölümünü olumsuz yönde etkilemektedir. Bu örnekler sorumluluğun karşılıklı etkileşim içerisinde olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, fark analizlerine dayanarak yöneticilerin karar verebilmesi için, olumlu ve olumsuz farklardan kimlerin sorumlu olduğunu açık bir şekilde saptanması gerekir

8. OTOMASYON ORTAMINDA STANDART MALİYETLER

Standart maliyetler, hizmet ve üretim işletmeleri ile kâr amacı gütmeyen organizasyonlarda yaygın olarak kullanılmaktadır. Gerçekten, standart maliyetleri kontrol ve performansı ölçüm metodu olarak kullanan işletmelerin sayısı her geçen yıl artmaya devam etmektedir. Bunun yanında, otomasyon ortamında yukarıda açıklanan geleneksel standartlar daha az sıklıkla kullanılmakta ve bazı durumlarda, bunlar yöneticilerin ihtiyaçlarını karşılama da uygun olmayabilmektedir.

İşletmelerde performans ölçümü ve değerlemesinde bir araç olarak uygulanan geleneksel yönetim muhasebesi teknikleri 20. Yüzyılın ikinci yarısından bu yana üretim teknik ve teknolojileri ile yönetim anlayışında meydana gelen birçok değişikliğe ayak uyduracak bir esnekliğe sahip değildir. Bu durum, yönetime karar almada ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlama fonksiyonu ile önemli bir görevi yerine getiren muhasebe bilgi sisteminin yanlış alanlarda çalışmasına ve yanlış şeyleri ölçmesine ve yanlış bilgileri raporlamasına neden olmakta ve bunun sonucunda hedeflerin ortaya konması ve hedeflere ulaşma çalışmalarında hatalar ortaya çıkmaktadır.

Modern imalat ortamlarında faaliyette bulunan işletmelerde geleneksel standart birçok nedenden dolayı uygun olmayabilmektedir. Bu ortamların en belirgin özelliği, işgücünün önem seviyesinin asgariye inmesidir. Bunun sonucunda, geleneksel işçilik farkları işletme açısından daha düşük bir değerde oluşur. İşletmeler işgücü verim farkı gibi ayrıntılar üzerinde odaklandıklarında, çalışanlar fazla üretim ve gereksiz stok yaratımı doğrultusunda hareket edebilmektedirler. İkinci olarak, yeni üretim ortamında ana hedef, maliyeti minimize etmekten çok kaliteyi yükseltmektir. Yöneticiler, malzeme fiyatlarındaki değişimler üzerinde kafa yormanın düşük kalite mal alımına veya miktar indirimlerinden yararlanabilmek için gereksinim fazlası malzeme stoklanmasına sebep olduğu konusunda tartışmaktadırlar. Son olarak, otomasyon ortamında üretim süreci daha güvenilir ve istikrarlıdır. Bunun sonucunda da geleneksel farklar ya düşük seviyede oluşmakta veya yok olmak üzeredir.

9. SONUÇ

İşletme yönetiminin maliyet planlama ve kontrolü amacıyla başvurduğu en etkili araç standart maliyetleme uygulamasıdır. Standart maliyet uygulaması, örgüt bünyesinde çalışan tüm personeli maliyetler konusunda duyarlı hale getirir ve fiili performansın değerlendirilmesinde standart maliyet verilerinin kullanılacak olması çalışanları önceden belirlenen bu kriterlere faaliyetler sırasında uyma zorunluluğu ile karşı karşıya getirir. Bu açıdan standart maliyetleme çalışanlar açısından bir motivasyon aracı olarak görülebilir.

Günümüzde teknolojik gelişmelerin imalat ortamını giderek otomatik bir yapıya dönüşmesinin, standart maliyet uygulamasını bazı açılardan gereksiz bir kimliğe büründürdüğü şeklinde bir görüş tartışılmaktadır. Bu görüş bazı açılardan doğru olmakla birlikte, yöntemin uygulamada maliyet planlaması ve kontrolü konusunda geliştirilen yeni teknik ve yöntemlere nazaran işletmelerde daha fazla rağbet gördüğü bir gerçektir.

ABSTRACT

In order to achieve short and long term corporate objectives managers coordinate and manage business activities. Today, managers focus specifically on cost minimisation and quality improvement to increase customer satisfaction. Standard costing supports managers in planning and controlling activities that lead to achieving short and long term goals. Applying standard costing successfully depend on establishing standard correctly and developing them continuously.

KAYNAKÇA

- Akdoğan Nâlan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. Gözden Geçirilmiş 3. Baskı. Ankara: İstanbul SMMM Odası Yayınları No: 1, 1994.
- Altuğ, Osman. **Maliyet Muhasebesi**. Yeniden Düzenlenmiş Onbirinci Baskı. İstanbul: Evrim Yayınevi, 1996.
- Asman, Mark F., Cowen Scott S. and Mandell, Steven L. **Accounting Today, Principles and Applications**. St. Paul: West Publishing, 1986.
- Büyükmirza, Kamil. **Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi**. Ankara: İ.T.İ.A. Yayınları No: 87, 1974.
- Drucker Peter F. **Management**. New York: Harper- Row Pub., 1973.
- Hammer, Lawrence H, Carter, K. William, Usry, F. Milton. **Cost Accounting**. 11TH Edition. Cincinnati: South- Western Pub., 1993.
- Horngren, Charles T. and Foster, George. **Cost Accounting**. Seventh Edition. New Jersey: Prentice- Hall, 1991.
- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. **Managerial Accounting**. Seventh Edition. Sdney: Irwin, 1994.
- Kızıl, Ahmet. **Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 451, 1979.
- Matz, Adolph and Usry, Milton F. **Cost Accounting: Planning and Control**. Cincinnati: South Western Pub., 1984.
- Murphy, Brian. **Management Accounting**. Third Edition. Bungay: Hodder and Stoughton Pub., 1985.
- Wright, David. **A Practical Foundation in Costing**. London: Routledge, 1994.
- Yalkın, Yüksel Koç, **Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler**. Ankara, 1974.
- Yükçü, Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. 4. Baskı. İzmir: Cem Ofset, 1999

