

BRÜT KÂRDAKİ DEĞİŞMELERİN ANALİZİ *

Çeviren :

FLOYD W. WINDAL

Doç. Dr. Ferruh ÇÖMLEKÇİ

Birçok muhasebe ders kitabı brüt kârdaki bir değişmenin sebeplerini tam anlamıyla analiz etmede yetersiz kalmaktadır. Umumiyetle, her değişme ilk önce satışlardaki değişme ve satılan malların maliyetindeki değişme olarak bölümlenir. Bunların her biri sırayla satış hacminden ötürü değişme ve birim fiyatlar veya maliyet sebebiyle değişme şeklinde ayrılır. Bu sonuncu bölümlenme, kesin ve kolay anlaşılır gibi görünmektedir. Gerçekte, satış hacmi ve fiyat arasındaki veya satış hacmi ve maliyet arasındaki ayırım çok kolayca belirlenemez. Değişmenin bir kısmı, ayrılmaları imkânsız olan bu faktörlerin kombinasyonundan ileri gelebilir.

Bu hususun öğrencilere, özellikle iyi öğrencilere açıklanamaması, onların meselenin bütününe kavrayamamalarına neden olur. Öğrenciler, ders kitabının takdimindeki mantığı ve bunun bu şekilde anlaşılabilir olacağını farkedemez. Bu, gerçekleri nazarı itibara almayan ve bir dereceye kadar mantıkî esaslardan ayrılan pratik ve kestirme bir hal tarzıdır.

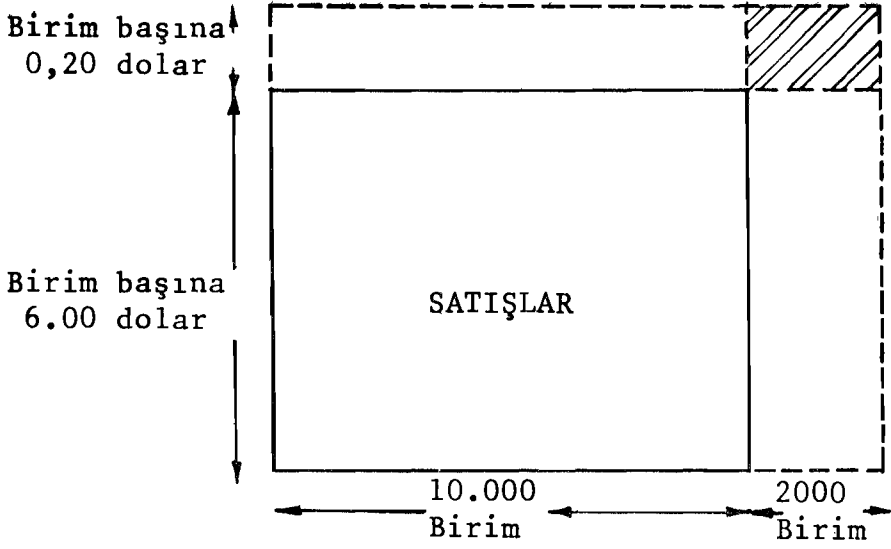
(*) *The Accounting Review*, Vol. XXXVIII, July 1963, No. 3, s. 619-622.

Burada geleneksel şeklin uygulamadaki analiz açısından hatalı olduğu kastedilmemektedir. Fakat ele alınan meseledeki gerçeklerin neler olduğu ve niçin uygulamadaki yaklaşımın takip edildiğini öğrenciye göstermek için bir gayret sarfetmek gerektiği söylenebilir. Yazar aşağıdaki örneğin bu amaç için faydalı olacağına inanmaktadır.

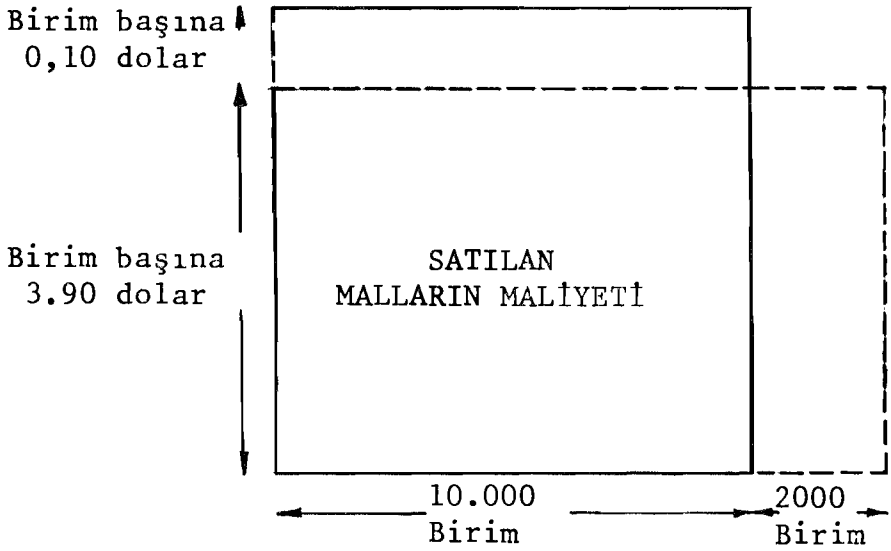
Temel Bilgi Tablosu

	<u>1961</u>	<u>1962</u>	<u>Artış veya (Azalış)</u>
Satışlar :			
10000 birim, 6.00 dolardan	\$ 60.000		
12000 birim, 6.20 dolardan		\$ 74.400	\$ 14.400
Satılan malların maliyeti :			
10000 birim, 4.00 dolardan	40.000		
12000 birim, 3.90 dolardan		46.800	6.800
Brüt Kâr :			
10000 birim, 2.00 dolardan	\$ 20.000		
12000 birim, 2.30 dolardan		\$ 27.600	\$ 7.600

1961 ve 1962 yılları arasında Satışlar ile Satılan Malların Maliyeti'nde vuku bulan değişimler Şekil 1 ve 2'de kolaylıkla görülebilir Şekil 1'deki kesiksiz çizgiler 1961 yılının beheri 6.00 dolardan 10.000 birimlik satışını gösterir. Kesikli çizgiler, 1962'de satış hacminin 2000 birim ve fiatın da birim başına 0,20 dolarlık artışını göstermektedir. Şekil 2'de, 2000 birimlik satış hacmi değişikliğiyle birlikte birim maliyetlerdeki 0,10 dolarlık bir düşüş de gösterilmiştir. Her iki şekilde de sağ üst köşede bir küçük dikdörtgen görülmektedir. Bu köşe, meselenin can alıcı noktasıdır ve farklı çözümlerde değişik anlamlara gelen bir rakamdır.



ŞEKİL 1



ŞEKİL 2

Brüt kârdaki değişmeyi analiz etmenin ilk yaklaşımı aşağıdaki şekilde olacaktır:

Çözüm 1

Satışlardaki Artış :

Hacimdeki artış, 2.000 x 1961 fiatı olan 6 dolar	\$ 12.000
Fiattaki artış, 1962 hacmi 12.000x0,20 dolar	2.400
	<u>\$ 14.400</u>

Satılan Malların Maliyetindeki Artış :

Hacimdeki artış, 2000 x 1961 fiatı olan 4 dolar	\$ 8.000
Eksi: Maliyetteki düşüş, 1962 hacmi 12000x0,10 D.1.200	6.800
Brüt Kârdaki Artış	<u>\$ 7.600</u>

	Satış Hacmi		Fiat
	1961	1961 Fıatlarıyle 1962 Satış hacmi	1962
Satışlar	\$ 60.000	\$ 72.000	\$ 74.400
Satılan malın maliyeti	<u>40.000</u>	<u>48.000</u>	<u>46.800</u>
Brüt Kâr	<u>20.000</u>	<u>\$ 24.000</u>	<u>\$ 27.600</u>

Yukarıdaki şekillerden de görülebileceği gibi, hacim değişimleri bu metodda şu sorunun sorulması suretiyle hesaplanır: Eğer fiat (maliyet) sabit kalmış olsaydı, değişme ne olurdu? Bu bakımdan, satış hacmindeki tutar değişikliğini elde etmek için 1961 fiatı (maliyeti) birimlerdeki artışla çarpılır. Değişmenin geri kalan kısmı bu takdirde fiat (maliyet) faktörüne bağlanır.

Bu çözümle ilgili olarak Şekil 1 ve 2'ye başvurma bilgi verici olacaktır. Şekil 1'den sağ üst köşedeki küçük dikdörtgenle gösterilen satışlardaki artışın fiat artışından ileri geldiğinin düşünüleceği görülebilir. Aslında bu, hem fiat artışı ve hem de satış hacmindeki artışın bir sonucudur.

Şekil 2'deki analiz biraz daha zordur. Küçük dikdörtgenin ifade ettiği miktar yerinde bir görüşle hacim değişmesinin bir kısmı olarak hesaba alınır. Ancak maliyetteki bu artış, fiatın fiilen ödenmiş nazaran 0,20 dolarlık bir fazlalıkla ifade edilmesinden doğ-

duğundan uygun bir indirimin yapılması gerekir. Buna göre, bu çözüm şeklinde fiattaki artış bir maliyet azalmasının sebep olduğu düşüş miktarına ilave edilir. Böylece, hacim değişikliği 1961 maliyetinin birimlerdeki artışla çarpımı, maliyet değişikliği ise 1962 hacminin maliyetteki düşüşle çarpımı suretiyle hesaplanır.

Çözüm 2

Satışlardaki Artış

Hacimdeki artış, 2000x1962 fiatı 6,20 dolar	\$ 12.400
Fiyattaki artış, 1961 hacmi 10000x0,20 dolar	2.000
	<u>\$ 14.400</u>

Satılan Malların Maliyetindeki Artış :

Hacimdeki artış, 2000x1962 fiat 3,90 dolar	\$ 7.800
Eksi : Fiattaki düşüş, 1961 hacmi	
10000 x 0,10 dolar	<u>1.000</u>
	<u>6.800</u>
Brüt Kârdaki Artış	<u><u>\$ 7.600</u></u>

	Fiat		Hacim	
	1961	1962 fiatıyla 1961 hacmi	1962	1962
Satışlar	\$ 60.000	\$ 62.000	\$ 74.400	
Satılan Malların				
maliyeti	<u>40.000</u>	<u>39.000</u>	<u>46.800</u>	
Brüt Kâr	<u><u>\$ 20.000</u></u>	<u><u>\$ 23.000</u></u>	<u><u>\$ 27.600</u></u>	

Çözüm 2, çözüm 1 kadar mantıktır. İlk önce satış hacminin değişmesini hesaplama yerine, evvelâ fiat ve maliyet değişimleri hesaplanır. Çözüm 1'de sorulan soru sadece tersine dönüştürülür: Eğer hacim sabit kalmış olsaydı, değişme ne olurdu? 1961 hacmi fiat ve maliyetteki değişme miktarıyla çarpılır. Değişmenin kalan kısmı her bir halde hacme isnat ettirilir.

Yine, Şekil 1 ve 2'ye başvurmak faydalı olacaktır. Şekil 1'de sağ üst köşedeki dikdörtgenle ifade edilen satışlardaki artışın ha-

cim değişmesinden ileri geldiği dűşüncesinin hakim olduğu görülebilir. Hatırlanacağı gibi, bu aynı miktar Çözüm 1'deki fiyat değişmesine atfedilmişti.

Şekil 2'de küçük dikdörtgendeki miktar aslında hacim değişmesinden indirilmiştir. Bu, hacim değişmesinin 1961'in yerine 1962 birim maliyetinin kullanılmasıyla hesaplanmış olduğunu gösterir. Dikdörtgenle ifade olunan miktar, Çözüm 1'deki gibi bir maliyet dűşüşününün yol açtığı brüt kârdaki sapmaya ilâve edilmemiştir.

Faktörler kombinezonunun değişmedeki payını ortaya koyan ancak Çözüm 3 olmaktadır. Bu çözümle ilgili olarak iki soru sorulur. Eğer fiyat (maliyet) sabit kalmışsa, değişme ne olacaktır? Eğer hacim sabit kalmışsa, değişme ne olacaktır? Bu soruları satışlar ve satılan malların maliyetinin her ikisi için cevaplandırdıktan sonra, değişmenin bir kısmı halâ hesaba katılmamış olur. Söz konusu değişme, her bir halde, hem fiyat (maliyet) ve hem de hacim faktörlerinden ileri gelen değişmeyi ifade eder.

Çözüm 3

Satışlardaki Artış :

Hacimdeki artış, 2000x1961 fiyatı 6 dolar	\$ 12.000
Fiataki artış, 1961 hacmi 10000x0,20 dolar	2.000
Hacimdeki ve fiattaki artış, 2000x0,20 dolar	<u>400</u>

Satılan Malların Maliyetindeki Artış :

Hacimdeki artış, 2000x1961 fiyatı 4 dolar	\$ 8.000
Eksi: Fiattaki dűşüş, 1961 hacmi	
10000x0,10 dolar	<u>1.000</u>
	\$ 7.000

Eksi: Hacimdeki artış ve fiattaki dűşüş,	
2000x0,10 dolar	200
	<u>6.800</u>

Brüt Kârdaki Artış \$ 7.600

Yine Şekil 1'e ve 2'ye başvurarak, küçük dikdörtgenle ifade olunan miktarı Çözüm 3'ün ayrı ayrı meydana koyduğu görülebilir. Şekil 1'de dikdörtgenin ifade ettiği miktar, birlikte dűşünülen üç kalemden biridir. Şekil 2'de miktar «saf» hacim ve maliyet değişme miktarlarının net tutarından dűşülür.