

TAM MALİYET YÖNTEMİNİN SAKINCALARI ÜZERİNE UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Metin SAĞMANLI*

Giriş:

Tam Maliyet Yönteminde, ürün maliyetleri değişken üretim giderlerinin yanısıra sabit üretim giderlerini de kapsamaktadır. Değişken ve sabit tüm üretim giderleri, gerçekleşen tutarlarıyla veya öngörü tutarlarıyla üretilen ürünlerin maliyetine katılır¹. Tam Maliyet Yönteminde karşılaşılan en önemli sorun, sabit giderlerden birim başına düşen gerçek payın üretim miktarına bağlı olarak değişmesi ve bundan dolayı birim maliyetlerinde ortaya çıkan farklılıktır².

Bu çalışmada Tam Maliyet Yönteminin (Vollkostenrechnung) işletmeleri üretimde yanlış kâarlara sevketmesi bir örnek aracılığıyla gösterilmeye çalışılmış ve doğru karar verebilmek için alternatif çözüm aranmıştır.

Özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde, eğer faaliyet sonucu olumlu ise, ürün üretim programı üzerine fazla düşünülmez ve alışlageldiği gibi üretime devam edilir. Ne zaman ki faaliyet sonucu kârdan zarara dönüşür, ancak o zaman sebepler tartışılır ve bir çözüm bulunmasına çalışılır. Netice olarak da genellikle en çok zarara sebebiyet veren ürünün imalat programından çıkartılarak zararın ortadan kaldırılması yoluna gidilir. Ancak zarara sebebiyet veren ürün hangisidir? Acaba işletme yönetiminin kararı doğru mudur?

Aşağıda verilen örnek aracılığı ile bu sorunların açıklanması amaçlanmıştır.

Zarara sebebiyet veren ürün hangisidir?

Örneğimize³ göre bir işletmede birbirinden bağımsız üç ayrı ürün üretilmektedir. Üretim saati her üç üründe de eşit olup, tesisin kapasitesi 3.000 saat ile sınırlıdır.

Buna göre değerlendirilen zaman dilimindeki toplam maliyet giderleri 124,500,000 TL olup, karşılığında satış hasılatı olarak 111,000,000 TL elde edilmiş, netice olarak da 13,500,000 TL tutarında bir faaliyet zararı ortaya çıkmıştır. Tablo-1'de verilen bilgiler doğrultusunda üretim programının yeniden düzenlenmesine karar verilmiştir.

Tablo 1

Ürün Cinsi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı	Birim Maliyeti	Birim Kârı	Satış Hasılatı	Satış Maliyeti	Ürün Kârı
A	500	30.000	45.000	-15.000	15.000.000	22.500.000	-7.500.000
B	1.000	33.000	30.000	3.000	33.000.000	30.000.000	3.000.000
C	1.500	42.000	48.000	-6.000	63.000.000	72.000.000	-9.000.000
Faaliyet Sonucu:							-13.500.000

Tablo 1'den yola çıkarak işletme yönetimi zarar eden A ve C ürünlerinin üretimini durdurmayı, buna karşı B'nin üretimini üç kat arttırmaya karar vererek, faaliyet karını da üç katına, yani 9.000.000 TL'na çıkarmayı hedeflemiştir.

*Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Almanca İşletme ve Enformatik Bölümü Öğretim Üyesi

¹ SEVENGER, A.S./HACİRÜSTEMOĞLU, R.; Yönetim Muhasebesi, 3.Baskı İstanbul, 1993, s. 125

² ALTUĞ, O.; Maliyet Muhasebesi, 10. Baskı, İstanbul, 1991, S.328

³ EDERER, F.: Wie die Vollkostenrechnung in den Ruin führen kann in:

Controller Magazin 1/92, Gauting/München 1992, s.19ff

Öneri, C:1 S:1

Tablo 2

Ürün Cinsi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı	Birim Maliyeti	Birim Kârı	Satış Hasılatı	Satış Maliyeti	Ürün Kârı
A	0	0	0	0	0	0	0
B	3.000	33.000	38.500	-5.500	99.000.000	115.500.000	-16.500.000
C	0	0	0	0	0	0	0
Faaliyet Sonucu							-16.500.000

Ancak dönem sonunda faaliyet zararının 16.500.000 TL'na yükseldiği görülmüştür. Burada işletme yönetiminin anlayamadığı konu, birim maliyetlerinde görülen %30'luk artıştır. Bunun üzerine

Tablo 1'deki verilerin Katkı Payı Yaklaşımı (Deckungsbeitragsrechnung) esas alınarak irdelenmesine karar verilmiştir.

Tablo 3

Ürün Cinsi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı	Birim Değişken Maliyeti	Birim katkı Marjı	Satış Hasılatı	Marjinal Maliyet	Katkı Marjı
A	500	30.000	33.000	-3.000	15.000.000	16.500.000	-1.500.000
B	1.000	33.000	24.000	9.000	33.000.000	24.000.000	9.000.000
C	1.500	42.000	27.000	15.000	63.000.000	40.500.000	22.500.000
Brüt Sonuç							30.000.000
./. sabit maliyet							43.500.000
Faaliyet Sonucu							-13.500.000

Tablo 2'deki birim maliyetleri, Tablo 3'deki verilerden sonra anlaşılır hale gelmiştir;

Değişken parça maliyeti :24.000 TL

43.500.000 TL tutarındaki toplam sabit maliyet
üretilen 3.000 adete bölünür :14.500 TL

Değişken ve sabit maliyet toplanarak birim maliyet
bulunur :38.500 TL

Böylece B ürününün en yüksek net kârı sağlamasına rağmen, C'nin karar vermede daha önemli olan en yüksek parça katkı payını sağladığının anlaşılmasıdır.

Netice: B'nin üretimini üç kat arttıran işletmenin büyük bir hata işlediğidir.

Tablo 4

Ürün Cinsi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı	Birim Değişken Maliyeti	Birim katkı Marjı	Satış Hasılatı	Marjinal Maliyet	Katkı Marjı
A	0	30.000	33.000	-3.000	0	0	0
B	3.000	33.000	24.000	9.000	99.000.000	72.000.000	27.000.000
C	0	42.000	27.000	15.000	0	0	0
Brüt Sonuç							27.000.000
./. sabit maliyet							43.500.000
Faaliyet Sonucu							-16.500.000

Tablo 4'te görüldüğü gibi birim katkı marjı 15.000 TL olan C'nin yerine kâr marjı 9.000 TL olan B'nin üretimi dönem sonu zararını 16.500.000 TL'na çıkarmıştır. Fakat doğru karar, sadece en yüksek birim katkı marjlı C'yi tüm kapasiteyi kullanarak üretmektir.

Tablo 5

Ürün Cinsi	Miktar (Adet)	Birim Fiyatı	Birim Değişken Maliyeti	Birim katkı Marjı	Satış Hasılatı	Marjinal Maliyet	Katkı Marjı
A	0	30.000	33.000	-3.000	0	0	0
B	0	33.000	24.000	9.000	0.	0	0
C	3.000	42.000	27.000	15.000	126.000.000	81.000.000	45.000.000
Brüt Sonuç							45.000.000
./sabit maliyet							43.500.000
Faaliyet Sonucu							1.500.000

Tüm kapasite C'yi üretmek için kullanılmış ve verilen bu karar doğrultusunda işletme 1.500.000 TL tutarında faaliyet kârı elde etmiştir.

Sonuç:

Tam Maliyet Yönetimi ile yanlış kararlar alınmaktadır. Bunun sebebi ise örneğimizde görüldüğü gibi bu yöntemin bir işletmenin maliyet yapısını yeterli derecede saydamlaştırmasıdır. Tam Maliyetleme yönteminde sabit maliyetlerin ürünlere "maliyete sebebiyet verme" prensibine göre eşit şekilde yüklenmesi mümkün olmadığından başka çözümler aranması (örneğin ürün taşıyabilme kapasitesine kapasitesine göre sabit maliyetlerin yüklenmesi) ve sabit maliyetlerin herhangi bir şekilde ürünlere yüklenmesine çalışılmasıdır⁴.

Böylece haksız bir şekilde en fazla birim katkı marjı sağlayan ürüne yüklenilmekte ve onun üretiminin gereken miktara çıkarılması ihmal edilmektedir.

Oysa ki, bu sorunu katkı payı yaklaşımı ile çözmek mümkündür. Katkı Payı Yaklaşımında ürün satış hasılatı ile marjinal maliyet (yani dolaysız maliyet ile değişken dolaylı maliyet) karşılaştırılır, aradaki fark ile toplam katkı marjı bulunur ve bundan blok halinde toplam sabit maliyetler çıkarılarak dönem faaliyet sonucu elde edilir.⁵

Kaynakça

- ALTUĞ, O.:Maliyet Muhasebesi, 10. Baskı, İstanbul, 1991
DEUKER, J.; Kostenrechnung für Prtiker, München, 1993,
DEYHLE, A.; Contoller Handbuch, Bd.II, 3. Auflage, Gauting/München 1990
EDERER, F.: Wie die Vollkostenrechnung in den Ruin führen kann in: Contoller Magazin 1/92,Gauting/München 1992
SEVENGER, A.S./HACİRÜSTEMOĞLU, R.;Yönetim Muhasebesi, 3.Baskı İstanbul, 1993

⁴ DEUKER, J.; Kostenrechnung für Prtiker, München, 1993, s.53ff

⁵ DEYHLE, A.; Contoller Handbuch, Bd.II, 3. Auflage, Gauting/München 1990, s.33