



Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi

Yrd. Doç. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ
Uludağ Üniversitesi, İİBF

Özet

İleri üretim teknolojilerinin kullanılması ile birlikte klasik maliyet muhasebesi sisteminin yeterliliği sorgulanmaya başlanmıştır. Klasik standart maliyet yöntemlerinde genel üretim giderleri mamullere üretim miktarı gibi tek ölçü kullanılarak yüklenmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet yönteminde genel üretim gideri ile mamul arasında nedensel bir ilişki kurulmaktadır. Bu ilişki ile, standart maliyetlerin mamullere neden-sonuç ilişkisine göre yüklenebilmesi söz konusudur. Bu çalışmada, öncelikli olarak klasik standart maliyet yöntemine yapılan eleştirilere yer verilmektedir. Daha sonra, faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre maliyet – hacim ilişkisi incelenerek sabit ve değişken maliyet tanımı yapılmaktadır. Ayrıca, standart genel üretim giderlerinin, faaliyet tabanlı maliyet yöntemine göre mamullere yüklenmesi, ayrıntılı genel üretim giderleri farklarının hesaplanması ve ayrıntılı farkların analiz edilmesi örneklerle incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Klasik genel üretim giderleri fark analizi, faaliyet tabanlı maliyet-hacim ilişkisi, faaliyet tabanlı genel üretim giderleri fark analizi.

Abstract (Activity - Based Overhead Variance Analysis)

With usage of advanced manufacturing technologies, traditional cost accounting systems' sufficiency has been investigated. In traditional cost accounting methods, manufacturing overhead costs are charged to products using single cost driver such production quantity. In activity-based-costing method, between manufacturing overhead costs and products have a cause-effect relation themselves. Manufacturing overhead costs that are charged to products are based on this relationship. In this article, critiques of traditional standard costing method are explained. After, activity-based cost-volume relations are examined, then fixed and variable costs are defined. In addition to this, with using activity-based costing methods, charging standard manufacturing overhead costs to product, calculating activity-based overhead variances and analysing of these variances are examined with examples.

Key Words: Traditional Overhead Variance Analysis, Activity-Based Cost-Volume Relations, Activity-Based Overhead Variance Analysis.

1. Giriş

Maliyet muhasebesinin amaçlarını gerçekleştirme amacı ile maliyet sistemleri oluşturulmaktadır. Fiili maliyet yöntemi ile maliyet hesaplama amacı karşılanırken;

planlama, kontrol ve karar verme amaçları karşılanamamaktadır. Bu amaçla, 1920'lerde bilimsel yönetim anlayışına paralel olarak halen uygulanan standart maliyet yöntemi geliştirilmiştir.

İleri üretim ortamında faaliyet gösteren işletmelerin maliyet yapılarında değişimler yaşanmaktadır. Meydana gelen bu değişimler, kullanılan maliyet yöntemlerinin de sorgulanmasına neden olmaktadır. Buna paralel olarak standart maliyet yönteminin geçerliliği de tartışılmaktadır. Özellikle, yöneticilere karar verme aşamasında yardımcı olacak bilgileri sağlamakta klasik standart maliyet yönteminin yetersiz kaldığı konusunda eleştiriler yapılmaktadır.

Bu çalışmada, klasik standart maliyet yönteminin temel özellikleri ve esnek bütçeler ile genel üretim giderleri ve fark analizi incelenmekte ve klasik standart maliyet yöntemine yönelik eleştiriler açıklanmaktadır. Ayrıca, genel üretim giderlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyet (FTM) yöntemine göre fark analizi örnekler yardımı ile açıklanmaktadır.

2. Standart Maliyet Yönteminin Temel Özellikleri

Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları; (1) Mamul maliyetini hesaplamak, (2) İşletme faaliyetlerini kontrol etmek, (3) Planlamaya yardımcı olmak ve (4) Alınacak kararlara yardımcı olmak şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için farklı maliyet yöntemlerinin kullanımı ile maliyet sistemleri oluşturulmaktadır. İşletmenin kullandıkları teknoloji, üretim yapısı, örgütsel yapı ve yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgilerin niteliği gibi faktörler sistemlerin oluşturulmasında belirleyici olmaktadır (Kartal, 2000: 40). Maliyet hesaplanma amacı, fiili veya standart maliyet yöntemleri kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Ancak, maliyet hesaplama amacı dışındaki amaçların karşılanmasında fiili maliyet yöntemi yetersiz kalmaktadır. Bu durumda, planlama, kontrol ve karar verme amaçlarının karşılanması için standart maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Yapı itibarı ile fiili maliyet yöntemi, gerçekleşen rakamlara dayalı olarak maliyet hesaplama amacı ile kullanılır. Diğer taraftan, geleceğe yönelik öngörülen maliyet rakamları kullanılarak maliyet muhasebesinin tüm amaçları karşılanabilir. Geleceğe yönelik maliyet yöntemleri; (1) Tahmini

maliyet yöntemi ve (2) Standart maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

Geleceğe dönük maliyet yöntemleri olarak kullanılmasına rağmen tahmini maliyet ve standart maliyet yöntemleri arasındaki fark şu şekilde açıklanabilir (Lazol, 2004: 211): Tahmini maliyet yönteminde önceden belirlenen, gerçekleşmesi beklenen maliyetler kullanılır. Tahmini maliyetler geçmiş tecrübelerle dayalı olarak belirlenir. Standart maliyet yönteminde ise, standart maliyetlerin belirlenmesinde bilimsel esaslar dikkate alınır. Tahmini maliyetler, olması beklenen; standart maliyetler ise, gerçekleşmesi gereken maliyetlerdir.

Bilimsel yönetimin gelişme göstermesiyle birlikte güvenilir muhasebe bilgilerine duyulan ihtiyaç artmaktadır. F. Taylor tarafından geliştirilen bilimsel yönetim modelinde hâkim olan anlayış, standart maliyet yönteminin geliştirilmesini teşvik etmiştir. Bilimsel yönetim anlayışına göre mühendisler, üretim sistemlerini basit ve birbirine benzer faaliyetlerden oluşan alt süreçlere ayırmışlardır. Amaç, birbirine benzer faaliyetlerin yerine getirilmesi ile elde edilen uzmanlık avantajından faydalanmak ve çalışanların farklı faaliyetler arasında geçiş süresini azaltmaktır (Lucas, 1997: 32). Standart maliyet yönteminin tarihsel gelişimi ile ilgili olarak Cooper (2000: 9), şu bilgileri vermektedir: “18. yüzyılın sonlarında, maliyet sisteminde tek maliyet havuzu kullanılmakta ve havuzda toplanan endirekt maliyetler, direkt işçilik gibi hacme dayalı anahtarlar kullanılarak mamullere yüklenmekteydi. Standart maliyet yöntemi ve fark analizi, 1920’lerin sonunda tam anlamı ile uygulanmaya başlanmıştır. Bilimsel yönetim ve standart maliyet kavramı gelişme gösterdikçe maliyet hesaplama amacı yerini etkinlik yönetimine bırakmıştır. Sonuç olarak, maliyet hesaplama gibi bir amacı kabul etmekle birlikte, maliyet sisteminin ikinci fonksiyonu olan maliyet kontrolü diğer amaçların önüne geçmektedir”.

Gelecekte belirli bir dönem içerisinde maliyetlerin ne kadar olması gerektiğini gösteren standart maliyetler, ilgili dönemde ortaya çıkan fiili maliyetlerin

normal sayılıp sayılamayacağı konusunda bir yargıya ulaşmak amacı ile kullanılacak temel ölçü niteliği taşırlar (Büyük-mirza, 1999: 546). Bu bağlamda, fiili maliyetlerin kontrol altında tutulması amacı karşılanmış olacaktır. Standart maliyet yönteminden beklenen amaçlar aşağıda sıralanmaktadır (Uslu, 1991: 387–388 ve Drury, 1999: 56):

- Maliyet kontrolünü sağlamak ve maliyet hesaplama işlemlerini basitleştirmek,
- Çalışanları, belirlenen hedeflere ulaşma konusunda motive etmek ve yöneticilerin performanslarını değerlemeye tabi tutmak,
- Bütçelerin oluşturulmasında ve yönetsel performansın değerlendirilmesine yardımcı olmak (Özellikle bütçeleme için standart maliyetler çok önemlidir. Nedeni, bütçelenen üretimi fiziki ve parasal kaynak ihtiyaçlarına dönüştürmek için güvenilir ve kullanılabilir veri kaynağı sağlamasıdır),
- Satış fiyatlarındaki farkların hesaplanmasını kolaylaştırmak,
- İstisnalarla yönetim anlayışını işletmede gerçekleştirmek,
- Karar verme sürecinde kullanılmak üzere geleceğe yönelik tahmini maliyetler oluşturmak,
- Geribildirim sağlamak (Hazırlanan plana uyum göstermeyen faaliyetlere de vurgu yaparak bir kontrol aracı olarak rol üstlenir ve böylece yöneticileri kontrol dışı faaliyetler ve bunlara karşı hareket tarzları geliştirme konusunda uyarır. Standart maliyet yöntemi ile birlikte farklar ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir. Böylece, farkların ortaya çıktığı yer tespit edilerek geri bildirim sağlanır).

Standart maliyet yönteminin temel özelliği, planlama, kontrol ve karar verme için gerekli bilgileri sağlamasıdır. Fark analizinin sonuçları ile işletmenin geleceğe yönelik maliyetlerini gözden geçirmesi ve güncellemesi gerekir. Üretilen mamullere yüklenen standart maliyet ve fiili maliyetler arasındaki fark, olumlu veya olumsuz fark (sapma) olarak tanımlanmaktadır. Farkların düzeltilmesi, azaltılması ve önlenmesi, farklara neden olan etkenlerin

kontrol edilmesi ve yönetilebilmesine bağlıdır (Altuğ, 1999: 355).

3. Esnek Bütçeler ve Klasik Genel Üretim Giderleri Fark Analizi

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri mamuller ile doğrudan ilişkilendirilebildiği için mamul bazında bu tür giderlerin hesaplanması kolaydır. Genel üretim giderleri ise, mamuller ile doğrudan ilişkilendirilememektedir. Genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesi ve kontrolü açısından esnek bütçeler kullanılmaktadır. Esnek bütçe, farklı faaliyet hacimleri için düzenlenen bir bütçe türüdür. Esnek bütçenin en önemli özelliği (Peker, 1988: 418); elde edilen çıktı ile elde edilmesi gereken çıktı arasındaki farkı analiz ederek yorumlarken bu farkın; (1) Ne kadarının kapasitenin kullanımından, (2) Ne kadarının kapasitenin verimli kullanılmasından ve (3) Ne kadarının harcama farkından kaynaklandığını belirlemede yardımcı olmasıdır. Esnek bütçeler, özellikle planlama amaçları ile düzenlenen ve fiili rakamları sabit bütçe rakamları ile karşılaştıran planlama bütçelerinden farklıdır. Fiili maliyet hacmi, beklenen kapasiteden farklı olduğu durumda ortaya çıkan farkın değişken giderler üzerindeki etkisi, esnek bütçeler yardımı ile tespit edilebilmektedir (Üstün, 1999: 151). Esnek bütçeler, maliyet muhasebesinde genel üretim giderleri yüklem oranının hesaplanması amacı ile beklenen faaliyet hacmine dayalı genel üretim giderlerini tahmin etmede; yönetim muhasebesinde ise, yöneticilerin başarılarını değerlendirmede kullanılır (Üstün, 1999: 152). Esnek bütçelerin düzenlenmesinde öncelikle, gider yerleri açısından faaliyet hacmi ölçüsünün ve faaliyet hacminin belirlenmesi ve daha sonra giderlerin değişken ve sabit olarak sınıflandırılması gerekmektedir (Uslu, 1991: 337).

Genel üretim giderlerinin bünyesinde farklı türde gider yer almaktadır. Farklı faaliyet hacimlerinde genel üretim giderlerinin göstereceği davranış biçimlerini belirlemek amacı ile esnek bütçeler kullanılır. Böylece, gerçekleşen faaliyet seviyesi, planlanandan farklı olsa da verimliliğin ölçümü için bir dizi standart belirlenmiş olmakta

ve değişken bütçenin çeşitli seviyeler itibari ile giderlerin ne olması gerektiğini belirtmesi nedeni ile farklar analize tabi tutulabilmektedir (Üstün, 1999: 152).

3.1. Klasik Genel Üretim Giderleri Fark Analizine Yönelik Eleştiriler

Klasik genel üretim giderlerinin fark analizlerinin ileri üretim koşullarında yeterli olmadığı savunulmaktadır. Özellikle, klasik standart maliyet yöntemi ve fark analizlerinin ileri üretim koşullarında maliyet kontrolü ve performans değerlendirme amaçları için kullanılamayacağı ifade edilmektedir. İşletmeler, mamul kalitesinin artırılması, müşterilerin taleplerine cevap verme esnekliğinin artırılması, üretim sürelerinin kısaltılması, teslim sürelerinin öne çekilmesi ve birim maliyetlerin azaltılması gibi amaçları destekleyen stratejilere sahiptir. İşletmeler, bu amaçlara ulaşmak için sürekli gelişim anlayışını uygulamalıdır. Böyle bir ortamda kullanılacak standart maliyet yönteminin verimlilik karşılığı olacağı ve strateji geliştirmede yönetimi yalnız bırakacağı savunulmaktadır (Lucas, 1997: 32).

Değişken genel üretim giderlerinin fark analizi ve kontrolü, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin ilişkin fark analizinde izlenen sürece benzemektedir. Hesaplanan toplam fark, parasal (fiyat-ücret) ve fiziksel (miktar-zaman) olarak ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir. Harcama farkının genel üretim giderlerinin kontrolü açısından önemli olduğu savunulmaktadır. Genel üretim giderleri verim farkı, aslında yanlış bir şekilde adlandırılmaktadır. Basit olarak genel üretim giderleri verim farkı, planlanan direkt işçilik saati ve fiili direkt işçilik saati arasındaki farktır. Bu fark zaten, direkt işçilik giderleri fark analizinde hesaplanmaktadır. Aynı farkın tekrar hesaplanması zaman kaybına ve yanlış yönlendirmelere neden olmaktadır (Malcolm, 1991: 69).

Klasik genel üretim giderleri fark analizine karşı yapılan eleştiriler aşağıda açıklanmaktadır (Lucas, 1997: 32-33, Drury, 1999: 57-58 ve Gerdin, 2004: 39):

Standart maliyet yönteminde faaliyet hacmine dayalı maliyet etkenleri kullanılmaktadır. Direkt işçilik (gider ve saati) ve makine saati gibi maliyet etkenleri, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılmaktadır. Bu durum, miktar olarak daha çok üretilen mamullere, az üretilen mamullere göre daha fazla maliyet yüklenmesine neden olmaktadır. Tek tip maliyet etkeni ile maliyet ve mamul arasında nedenselliğe dayalı ilişki kurulamayacaktır. Bu durum, maliyet hesaplamalarının, planlamanın ve kontrolün hatalı olmasına ve yanlış kararlar verilmesine yol açabilecektir.

Maliyet yapısındaki değişiklikler. İleri üretim teknolojilerinin kullanılması ile birlikte üretim maliyetini oluşturan giderler içerisinde direkt işçilik giderlerinin payı azalırken genel üretim giderlerinin payı artmaktadır. Azalan direkt işçilik giderleri, genel üretim giderlerinin maliyet davranışını ifade etmekte yetersiz kalmaktadır. Değişken giderlerin payı azalmakta ve bu nedenle maliyet - mamul arasında doğrusal bağlantı kurma olasılığı azalmaktadır. Bu bağlantıyı kurmak için kullanılan direkt işçilik giderlerinin, toplam maliyet içerisinde payının azalması nedeni ile endirekt giderlerin mamullere dağıtımında direkt işçiliğin kullanılması, hatalı maliyet hesaplamalarına neden olacaktır.

İleri üretim ortamının gerekleri ile uyumsuzluk. Standart maliyet yöntemi, birim maliyet düzeyinde standart ve fiili maliyetlerin karşılaştırılması ile ilgilenmektedir. Sabit maliyetler de mamullere birim düzeyinde yüklenmektedir. Birim düzeyde standart ve fiili maliyet arasında yapılan karşılaştırma, kontrol amacının karşılanması açısından mantıklı değildir. Fiili ve standart gider arasında yapılan karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farklar, üretim miktarına göre hesaplanmaktadır. Gider kontrolü, bu açıdan anlamsız kalmaktadır. Bu nedenle, ileri üretim ortamında standart maliyet yöntemi, yöneticilerin yanlış kararlar vermesine neden olabilmektedir.

Sürekli gelişme anlayışı ile uyumsuzluk. Rekabetçi ortamda başarılı bir şekilde

rekabet edebilmek için işletmelerin sürekli gelişme anlayışına sahip bir yapıda olması gerekmektedir. Mühendislik çalışmaları sonucunda tespit edilen standart maliyetler, statik bir yapıya sahiptir. Belirlenen standart maliyete dayalı olarak fiyatlandırma yapılmaktadır. Rekabetçi bir ortamda satış fiyatını belirlemek amacı ile piyasa fiyatı esas alınmaktadır. Maliyet ve kâr, piyasa fiyatına göre belirlenecektir (Ferrera, 1990: 49). Rekabetçi baskıya karşı koymak ve kâr düzeyini korumak veya artırmak için maliyetlerin azaltılması gerekmektedir. Bu bağlamda, standart maliyet yöntemi ile maliyetlerin nasıl azaltılacağına ilişkin bilgi edinilmemektedir.

Yeterli bilgi sağlanamaması. Standart maliyet yöntemi klasik yapısı ile farkların hesaplanması ve analizine ilişkin bilgiler vermektedir. Ancak, farkların nasıl azaltılacağına ilişkin nasıl bir hareket tarzı geliştirileceğine ilişkin bilgiler vermemektedir. Sürekli gelişim anlayışının kullanımı ile maliyet yönetimi ve maliyeti azaltmak için faaliyetlerin nasıl daha etkin bir şekilde yapılması gerektiği konusunda bilgilere ulaşılmaktadır.

4. Faaliyet Tabanlı Genel Üretim Giderleri Fark Analizi

FTM yönteminde yapı itibari ile kaynak-faaliyet ve faaliyet-mamul arasında neden-sonuç ilişkisine dayalı bir bağlantı vardır. Bu ilişki nedeni ile FTM yönteminde maliyetlerin sabit ve değişken olarak sınıflandırılması, klasik sınıflandırmaya göre farklılık göstermektedir. Aşağıdaki eşitlikte gösterildiği gibi **tedarik edilen kaynağın maliyeti, kaynağın kullanım maliyeti ve kullanılmayan kapasitenin maliyetinden** oluşmaktadır (Kaplan, 1994, s.104):

$$\begin{array}{l} \text{Tedarik} \\ \text{Edilen} \\ \text{Kaynağın} \\ \text{Maliyeti} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Kaynak} \\ \text{Kullanım} \\ \text{Maliyeti} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Kullanılmayan} \\ \text{Kapasite} \\ \text{Maliyeti} \end{array}$$

Eşitliğin sol tarafındaki değer, finansal tablolarda yer almaktadır. Eşitliğin sağ tarafında yer alan kaynak kullanım maliyeti, mamullere dağıtılmalı; kullanılmayan kap-

asite maliyeti ise, mamullere dağıtılmamalıdır (Atkinson vd., 2004: 137).

Kısa dönemde birçok kaynağın sabit maliyet olarak hesaplanması ve yönetimi; (1) Bu kaynakların ne amaçla tedarik edildiğine, (2) Bu kaynakların ne amaçla kullanıldığına ve (3) Bu kaynaklara gelecekte ne kadar ihtiyaç duyulacağına ilişkin bilgi vermeyecektir. Daha doğrusu, bu kaynaklar için yapılan harcama, kısa dönemdeki üretim miktarından bağımsız olacaktır.

4.1. FTM Yönteminde Sabit ve Değişken Maliyetler

FTM yönteminde maliyet havuzlarının homojen olarak kabul edilmesi nedeni ile her faaliyet merkezinde, tesis düzeyindeki faaliyetler dışında tüm maliyetlerin değişken olduğu savunulmaktadır. Tesis düzeyindeki faaliyet maliyetleri dışındaki tüm maliyetlerin faaliyetlere bağlı olarak değişeceği belirtilmektedir. Sabit ve değişken maliyet ayrımı, maliyet havuzundaki faaliyet hacmi ve maliyet arasındaki ilişkiye bağlı olarak değişmektedir.

FTM anlayışında, endirekt maliyetlerin, mamullerin faaliyetleri kullanımına göre mamullere dağıtılması ile birlikte maliyetlerin kısa dönemdeki faaliyet hacmindeki değişikliklere göre değişme göstermeyeceği varsayılmaktadır. Bazı kaynaklar, ihtiyaç duyulduğunda tedarik edilir. Bu tür kaynaklar için yapılan ödeme, kullanılan kaynağın maliyetine dönüşmektedir. Örneğin, malzemeler ihtiyaç duyulduğu zaman tedarik edileceği için malzemeye yapılan ödeme, malzeme gideri olarak mamullere yansıtılacaktır. Benzer bir örnek, enerji giderleri için de verilebilir. Enerji, ihtiyaç duyulduğu an tedarik edileceği için, enerji giderleri anında kullanılan kaynak maliyeti olarak mamullere yansıtılacaktır (Cooper ve Kaplan, 1992: 4). Bu tür kaynakların maliyeti, kaynakların kullanımına göre değişme göstereceği için, **değişken maliyet** olarak tanımlanmaktadır (Kaplan, 1994: 104). İhtiyaç duyuldukları zaman tedarik edildiği için bu tür kaynaklarda kullanılmayan kapasite söz konusu değildir.

Diğer taraftan, bazı kaynaklar kullanılmadan önce tedarik edilmektedir. İşletme

sadece cari dönemde değil, gelecek dönemlerde de kullanılmak üzere tedarik edeceği kaynaklar için harcama yapacaktır. Bu tür kaynaklara bina, makine ve teçhizat örnek olarak verilebilir. Kullanımdan önce tedarik edilen kaynaklar, harcama kalemleridir. Her dönemde, kaynağın kullanımı ile birlikte harcama, gidere dönüşecektir (Cooper ve Kaplan, 1992: 5). Bu tür kaynakların maliyeti, kapasite kullanımından (faaliyet hacminden) bağımsız olduğu için **sabit maliyet** olarak tanımlanmaktadır. Bu kaynaklar için yapılan harcama, faaliyet hacmine göre değil, döneme göre değişiklik göstermektedir. İşletmenin faaliyetlerinde kullanacağı kaynakları, kullanmadan önce tedarik etmesi nedeni ile bu kaynaklar için yapılan ödeme, kaynakların kullanımından bağımsızdır. Diğer taraftan, tedarik edilen ve kullanılan kaynak arasındaki bu bağımsızlığın kısa dönemli olması, bu tür harcamaların, üretim miktarı ve karmasının da dikkate alınarak sabit olarak ifade edilmesine neden olmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1999: 246–247). Değişken ve sabit kaynak maliyetlerinin tahmin edilmesinde FTM yöntemi, klasik yöntemlere göre farklılık göstermektedir. FTM yöntemi, değişken maliyete neden olan kaynaklar dışındaki kaynakların maliyetinin kısa dönemde değişken olmadığını varsaymaktadır.

4.2. Kullanılmayan Kapasite Maliyetleri

Faaliyet miktarındaki değişmeye bağlı olarak faaliyet maliyetlerindeki değişimleri tanımlamak amacı ile yöneticiler, faaliyet düzeyindeki değişimleri dikkatli bir şekilde planlamalı ve kontrol etmelidir. Esnek bütçeler yardımı ile faaliyet maliyetlerindeki değişimin ne olacağı tahmin edilebilir (Hansen, ve Mowen, 2000: 563). Kullanılmayan kapasite maliyeti, tedarik edilen kaynak maliyeti ile kullanılan kaynak maliyeti arasındaki fark eşittir. Kaynak harcamaları ile aslında sistemin kapasitesi ifade edilmektedir. Bu, kapasitenin faaliyet düzeyinde değil kaynak düzeyinde oluştuğu anlamına gelmektedir (Cokins, 2001: 302).

Kullanılmayan kapasite maliyetinin hesaplanma şekli, klasik fark analizlerinde yapılan hacim farkı hesaplamasına benzerdir. Ancak, aralarında bazı farklılıklar vardır (Cooper ve Kaplan 1992: 2): (1) İlk ve en bariz olan farklılık, klasik maliyet sistemlerinin genel üretim giderlerini tedarik ve kullanım olarak ayrı ayrı tanımlamayıp toplam olarak raporlamasıdır. FTM yönteminde, kullanılmayan kapasitenin hem miktarı hem de maliyeti raporlanmaktadır, (2) Klasik hacim farkları pratik kapasiteden ziyade bütçelenmiş kapasiteye göre hesaplanmaktadır. FTM yönteminde paydada yer alan hacim, tahmin edilen değil tedarik edilen kaynağın pratik kapasitesidir ve (3) Genel üretim giderlerinin dağıtımını üretim hacmine dayalı olarak yapan klasik maliyet muhasebesinde stok değerlendirme ve maliyet hesaplama temel amaçlar arasında yer almaktadır. Klasik maliyet yöntemleri yönetime verecekleri kararlarda kullanacakları bilgiler sunmakta yetersiz kalmaktadır.

FTM yönteminde direkt giderlerin yükleme oranlarının hesaplanmasında, bütçelenmiş kapasite yerine pratik kapasite kullanılmaktadır. Faaliyet maliyetleri yükleme oranları, pratik kapasiteye dayalı olarak hesaplandığı için kullanılmayan kapasite maliyetleri mamullere yüklenmemelidir. Örneğin, kalite kontrol faaliyetinin pratik kapasitesi, 2.000 test; bütçelenmiş kapasitesi, 1.800 test ve bütçelenmiş maliyet 63.000 YTL olarak varsayılmaktadır. Tahmini yükleme oranı, klasik yöntemlere göre, 35 YTL/test (63.000 YTL÷1.800 test); FTM yöntemine göre, 31,5 YTL/test (63.000 YTL÷2.000 test) olarak hesaplanacaktır. Kullanılmayan kapasitenin maliyeti ise, 6.300 YTL [(2.000 test – 1.800 test) x 31,5 YTL/test] olarak hesaplanacaktır.

Kullanılmayan kapasite maliyetlerinin mamullere yüklenmemesi, bu maliyetlerin göz ardı edileceği anlamına gelmemektedir. Kullanılmayan kapasite maliyetleri mamuller yerine bir sorumluluk merkezine ya da yöneticilerin sorumluluğuna verilmelidir. Genelde kullanılmayan kapasite maliyetleri, yapılan analizlerden sonra kapasitenin kullanılmamasından sorumlu

olan merkezlere yüklenmektedir (Cooper ve Kaplan, 1999:246–247).

Klasik olarak hacim farklarının hesaplanmasında kullanılan faaliyet hacmi ölçüsü, üretim miktarıdır. Genel üretim giderleri, önceden belirlenen genel üretim giderleri yükleme oranı kullanılarak mamuller ile ilişkilendirilmektedir. Üretim miktarı, dağıtımdaki belirleyici unsurdur. FTM yönteminde ise daha farklı bir dağıtım anlayışı hâkimdir. Kaynak maliyetleri, kaynak etkenleri aracılığı ile faaliyetleri kullanan faaliyetlere yüklenmektedir ki, bu işlem sonucunda faaliyet maliyetleri hesaplanmaktadır. Hesaplanan faaliyet maliyetleri ise, faaliyet etkenleri aracılığı ile faaliyetleri kullanan mamullere yüklenmektedir. Bu işlem sonucunda da faaliyet maliyetleri hesaplanmaktadır. Kaynak ve faaliyet etkenleri, maliyetleri dağıtmak amacı ile kullanılan araçlar

değildir. Bu etkenler, faaliyetlerin kaynaklara ve mamullerin de faaliyetlere duyduğu ihtiyacı gösteren araçlardır (Cooper ve Kaplan 1992: 4).

5. Uygulama

Bu başlık altında, faaliyet tabanlı genel üretim giderleri fark analizi, geliştirilen teorik örnekler ile incelenmektedir. Uygulamalarda, basit örneklerden başlayarak kapsamlı örneklere geçiş yapılmaktadır.

Uygulama – 1

Bu uygulamada esnek bütçeler kullanılarak sabit ve değişken genel üretim giderleri bütçelenmektedir. Uygulamaya ilişkin genel bilgiler tablo 1 üzerinde gösterilmektedir.

Tablo 1. Genel Bilgiler

Bütçelenmiş Veriler		Fiili Veriler	
Pratik kapasite	2.000 test	Fiili test	1.400 test
Bütçelenmiş Kapasite	1.500 test		
Sabit GÜG	54.000 YTL	Sabit GÜG	54.000 YTL
Değişken GÜG	15.000 YTL	Değişken GÜG	16.000 YTL

Tablo 2. Toplam Farkın Hesaplanması

Fiili GÜG	-	Standart GÜG
70.000 YTL	-	51.800 YTL
		(1.400 test x 37 YTL/test)
Toplam Fark	=	18.200 YTL olumsuz fark

Tablo 1’de yer alan verilerden hareketle, sabit ve değişken genel üretim giderlerine ilişkin standart maliyet yükleme oranları hesaplanmaktadır. Sabit genel üretim gideri yükleme oranı, 27 YTL/test (54.000 YTL÷2.000 test), pratik kapasite esas alınarak hesaplanmaktadır. Değişken genel üretim gideri yükleme oranı, 10 YTL/test (15.000 YTL÷1.500 test), bütçelenmiş kapasite esas alınarak hesaplanmaktadır. Bu durumda, bütçelenmiş toplam maliyet fonksiyonu $Y = 54.000 + 10X$ olarak oluşturulmaktadır. Faaliyet

hacmi birimi başına kaynak kullanım oranı 37 YTL/test.’ tir (27 YTL/test + 10 YTL/test) Klasik yöntemde GÜG yükleme oranı, 46 YTL/test.’ tir. ([54.000 YTL + 15.000 YTL]÷1.500 test). Tablo 2 üzerinde toplam farkın hesaplanması gösterilmektedir.

Fiili genel üretim giderleri, faaliyetlere yüklenen standart genel üretim giderinin altında olduğu için toplam bazda 18.200 YTL’ lik olumsuz bir fark ortaya çıkmıştır. Tablo 3 üzerinde ayrıntılı farkların hesaplanması gösterilmektedir.

Tablo 3. Ayrıntılı Farkların Hesaplanması

Kullanılmayan Kapasite Maliyeti	=	(2.000 test – 1.500 test) x 27 YTL/test	=	13.500 YTL OZ
Etkinlik (Verim) Farkı	=	(1.500 test – 1.400 test) x 27 YTL/test	=	2.700 YTL OZ
Harcama Farkı	=	(54.000 YTL + 10 YTL/test x 1.400 test) – (70.000 YTL)	=	2.000 YTL OZ
OZ: Olumsuz Fark	OU: Olumlu Fark			

Uygulama-2 [Hornsgren vd.,2000: 234–235)

ABC üretim işletmesinde parti düzeyindeki faaliyetlere ilişkin bütçelenmiş veriler ve fiili veriler Tablo 4 üzerinde götse-

rilmiştir. Faaliyetlerin kaynakları kullanma oranı, işçilik saati başına tahmini olarak 5 s/parti olarak belirlenmektedir. Parti başına tahmini standart işçilik süresi de 6.000 saat olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 4. Genel Bilgiler

	Bütçelenmiş Veriler	Fiili Veriler
1 Üretim ve Satışlar (br.)	180.000	151.200
2 Parti Başına Mamul Miktarı (br/parti)	150	140
3 Parti Sayısı (1/2)	1.200	1.080
4 Parti Başına İşçilik Süresi (s/parti)	5	5,25
5 Toplam İşçilik Süresi (saat) (3x4)	6.000	5.670
6 Saat Başına İşçilik Gideri (YTL/s)	14	14,5
7 Toplam İşçilik Gideri (5x6)	84.000	82.215

Tablo 5. Toplam Farkın Hesaplanması

Fiili GÜĞ	-	Standart GÜĞ
82.215 YTL	-	70.560 YTL
(5.670 s x 14,5 YTL/s)		(5.040 s x 14 YTL/s)
Toplam Fark		11.655 YTL OU

Tablo 6. Ücret ve Verim Farklarının Hesaplanması

Ücret Farkı	=	(Fiili Ücret – Standart Ücret)x Fiili Zaman
	=	(14,5 YTL/s–14 YTL/s) x 5.670 s
	=	2.835 YTL OZ
Verim Farkı	=	(Fiili Zaman–Standart Zaman)x Standart Ücret
	=	(5.670 s – 5.040 s) x 14 YTL/s
	=	8.820 YTL OZ

Fiili üretim esas alınarak, her parti için bütçelenmiş parti sayısı 1.008 parti (151.200 br÷150 br/parti) olarak hesaplanmaktadır. Bütçelenmiş parti sayısına göre ihtiyaç duyulan işçilik süresi ise toplam 5.040 saattir (1.008 parti x 5 s/parti).

Standart işçilik süresine göre bütçelenen işçilik maliyetleri ise, 70.560 YTL' dir (5.040 s x 14 YTL/s). Tablo 5 üzerinde toplam fark ve Tablo 6 üzerinde ise ayrıntılı farkların hesaplanması gösterilmektedir.

Uygulama-3

DEF üretim işletmesinin kalite kontrol faaliyetleri için yaptığı bütçe çalışmaları ve gerçekleşen faaliyetlere ilişkin veriler tablo 7 üzerinde gösterilmektedir. Kalite kontrol faaliyetlerine ilişkin bütçe süreci de şekil 1 üzerinde gösterilmektedir.

Pratik kapasite, 3.600 dk' dır (6 çalışan x 600 dk/çalışan). Pratik kapasiteye göre

genel üretim giderleri yükleme oranı, 1,667 YTL/dk.' dır (6.000 YTL÷3.600 dk.). Fark analizinde, partiye yüklenen standart genel üretim gideri ile fiili genel üretim gideri arasındaki toplam ve ayrıntılı farklar hesaplanmaktadır (Tablo 8). Toplam fark, 1.049 YTL' lik (6.300 YTL – 5.251 YTL) olumsuz fark hesaplanmaktadır.

Tablo 7. İnceleme Faaliyeti İle İlgili Genel Bilgiler

			Bütçelenmiş Veriler	Fiili Veriler
1	Sipariş (br.)	Satış miktarı	1.500	1.500
2	Faaliyet Kullanım Oranı	İnceleme Sayısı (İnc./br.)	1	1
3	Faaliyet Hacmi	Tahmini Faaliyet Hacmi (İnc. Sayısı) (1x2)	1.500	1.500
4	Kaynak Kullanım Oranı	İnceleme Başına Süre (Dk/İnc.)	2	2,1
5	Gerekli Kaynak	Toplam Çalışma Süresi (Dk.) (3x4)	3.000	3.150
6		Personel Başına İnceleme Süresi (Dk./Çalışan)	600	600
7	İhtiyaç Duyulan Kaynak	Personel Sayısı (5/6)	5	5,25
8		İstihdam Edilen Personel	6	6
9		Pratik Kapasite (Dk.) (6x8)	3.600	3.600
10		Personel Gideri (YTL/ Çalışan)	1.000	1.050
11		Toplam Personel Giderleri (8x10)	6.000	6.300

Tablo 8. Fark Analizi

Tahmini GÜG	5.251 YTL (3.150 dk x 1,667 YTL/dk.)
Kullanılmayan Kapasite Maliyeti	1.000 YTL OZ (3.600 dk – 3.000 dk.) x 1,667 YTL/dk
Verim Farkı	251 YTL OU (3.000 dk – 3.150 dk.) x 1,667 YTL/dk
Harcama Farkı	300 YTL OZ (6.300 YTL – 6.000 YTL)
Fiili GÜG	6.300 YTL

6. Sonuç

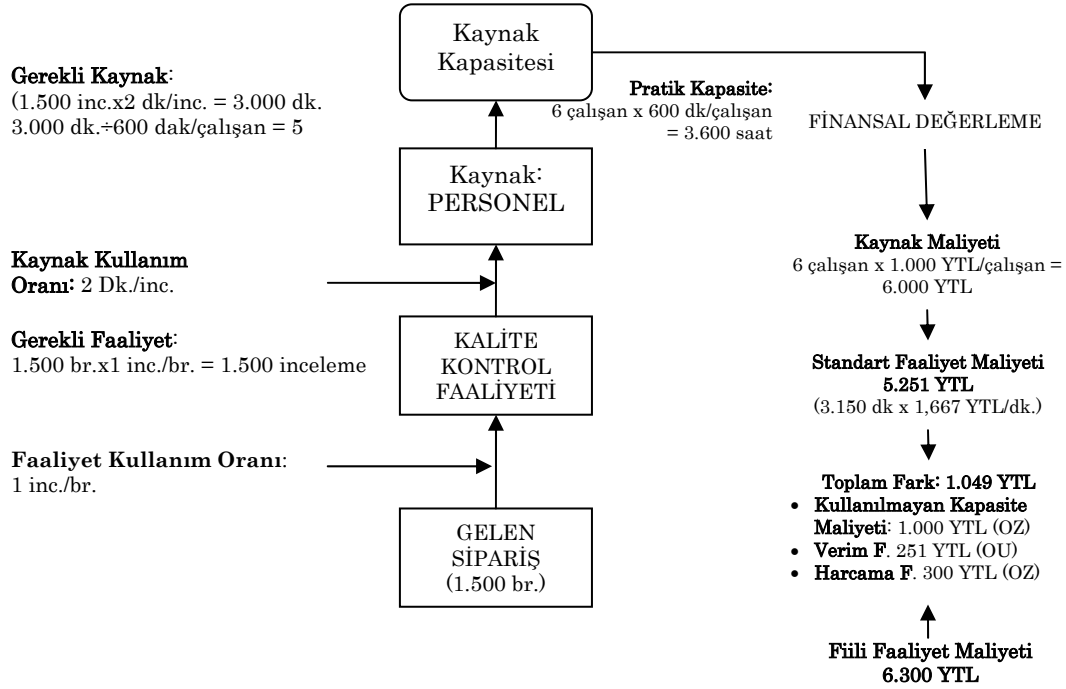
Klasik yöntemler ile yapılan genel üretim giderleri fark analizinde, kullanılmayan kapasite maliyetleri hesaplanmaktadır. FTM yönteminde maliyet ve mamul arasında nedenselliğe dayalı olarak oluşturulan ilişki sayesinde genel üretim giderlerinin farklı mamullere, mamullerin kaynakları kullanımına göre yüklenmesi söz konusudur. Bu, bir taraftan indirekt giderlerin mamul bazında izlenebilirliğini

artırmakta, diğer taraftan maliyetlerinin hesaplanmasında ve kontrolünde esneklik sağlamaktadır.

Genel üretim giderlerinin FTM yöntemi ile ilk aşamada kaynak maliyeti olarak faaliyetlere ve ikinci aşamada faaliyet maliyeti olarak mamullere yüklenmesi söz konusudur. Her iki aşamada da kullanım anlayışına göre maliyet dağıtımı yapılmaktadır. Bu anlayışa göre standart maliyetler de mamullere yüklenmektedir. Yapılan

fark analizinde de faaliyetlerin gerçekleştığı düzeyde fark analizi yapılmaktadır. Kapasitenin, kaynak aşamasında belirlendiği bu yöntemde, genel üretim giderlerinin standart yükleme oranı, bütçelenmiş kapasiteye bağlı olarak değil, pratik kapasiteye bağlı olarak yapılmaktadır. Bu nedenle, klasik yöntemde hesaplanan bütçelenmiş kapasite ve fiili faaliyet hacmi arasındaki

hacim farkı, FTM yönteminde, kullanılmayan kapasite maliyeti ve verim farkı olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir. Sonuç olarak, FTM yöntemine göre genel üretim giderleri toplam farkı, kullanılmayan kapasite maliyeti, verimlilik farkı ve harcama farkı, miktar ve parasal olarak ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir.



Şekil 2. İnceleme Faaliyetlerinin Bütçe Süreci

Kaynaklar

ALTUĞ, Osman, "Maliyet Muhasebesi", 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.

ATKINSON, Anthony A., KAPLAN, Robert S. ve YOUNG, Mark S., "Management Accounting", 4th. Edition, Pearson-Prentice Hall, 2004.

BÜYÜKMİRZA, Kamil "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı" 6. Baskı, Barış Kitap Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 1999.

COKINS, Gary. "Activity-Based Cost Management: An Executive' Guide", Jonh Wiley & Sons, 2001.

COOPER, Robin ve KAPLAN Robert S., "The Design Of Cost Management Systems", Prentice-Hall, 1999.

COOPER, Robin. ve KAPLAN Robert S., "Activity-Based Systems: Measuring The Costs

of Resource Usage", Accounting Horizons, September-1992.

COOPER, Robin, "Cost Management: From Frederick Taylor to The Present", Journal of Cost Management, September/ October-2000.

DRURY, Colin, "Standard Costing: A Technique at Variance With Modern Management", Management Accounting, Vol. 77, No. 10, 1999.

FERRERA, William L., "The New Cost/Management Accounting More Questions Than Answers", Management Accounting, October-1990.

GERDIN, James, "Activity-Based Variance Analysis: New Tools for Cost Management", Cost Management, September/October-2004

HANSEN, Don. R. ve MOWEN, Maryanne M., "Cost Management: Accounting and Control", 3rd ed. South-Western College Publishing, 2000.

HOLMEN, Jay S., "ABC vs. TOC: It's A Matter of Time" Management Accounting, Vol. 76, No. 7, 1995.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George ve DATAR, Srikant M. "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 10th ed., Prentice-Hall, 2000.

KAPLAN, Robert S., "Flexible Budgeting In An Activity – Based Costing Framework", Accounting Horizons, Vol. 8, No. 2, 1994.

KARTAL, Ali, "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi-II", Eskişehir, 2001.

KING, Alfred M., "The Current Status of Activity –Based Costing: An Interview With Robin Cooper and Robert S. Kaplan" Management Accounting, September. 1991.

LAZOL, İbrahim, "Maliyet Muhasebesi", 2. Baskı, Ekin Kitapevi Bursa, 2004.

LUCAS, Mike, "Standart Costing and Its Role In Today's Manufacturing Environment", Management Accounting, Vol. 75, No. 4, 1997.

MALCOLM, Robert E., "Overhead Control Implications of Activity Costing", Accounting Horizons, Vol. 5, No. 4, 1991.

PEKER, Alparslan, "Modern Yönetim Muhasebesi", 4. Baskı, İstanbul Üniversitesi Muha-sebe Enstitüsü Vakfı Yayınları, Yayın No: 53, İstanbul, 1988.

TOLLINGTON, Tony, "ABC v TOC: "Same Cloth As Absorption v Marginal, Different Style and Cut?", Management Accounting, Vol. 76, No.4, 1998.

USLU, Selçuk, "Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi", Gazi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:170, Ankara, 1991.

ÜSTÜN, Rıfat, "Yönetim Muhasebesi (Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı)", 4. Baskı, Bilim-Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1999.

ACI – MÜMTAZ SOYSAL Düdüksüz Ofsayt

Şu günlerde yine deplasmana çıkıp Davos'a gitmiş olan Sayın Başbakan, bildiğiniz gibi, futbol da oynamış ve bir süre İstanbul Belediyesi'nin İETT takımında forvet oyuncusu olmuştur. Eski santrfor olarak "ofsayt"ın ne olduğunu herhalde iyi bilir.

Peki, bilmesi gerektiği halde, nasıl olup da yandaşlarının "tezahürat"ına kanıp Kıbrıs konusunda sürekli ofsayta düşmektedir?

Her zaman "karşı taraftan bir adım önde olmak"la başarı elde edilip gol atılabildiği görüldümü? Tek başarı, şuradan buradan biraz "aferin" almak oluyor. Oysa, karşı taraf hem sınıksız durmakla sizi ofsayta düşürüp gol atmanızı engellemekte, hem de hiç olmazsa kendi taraftarının desteğini sürdürmekte.

Bu sefer de öyle oldu.

Daha önceki barış "hücum"larıyla tek fark, içten ve hele dıştan "perte gerisi teknik direktörlük" yapanların taktikteki yanlış söylememiş yan hakemliğe soyunmuş olanların ofsayt bayrağı kaldırmamış olmalarıdır.

Gerçekten acaba bu iyi niyet "atağı" için İngiltere'yle amerika'nın desteğini almış olmakla acaba ne umulmaktaydı?

Avrupa Birliği'ni de arkaya almak mı?

Orta Hakem saygınlığını her şeyin üstünde tutar görünen Birleşmiş Milletler Genel Sekreteri'ni bizden yana çekmek mi?

Batı kamuoyundan takdir toplamak mı?

En önemlisi, "Kıbrıs Cumhuriyeti" ünvanını gasp etmiş kapkaççı bir devletin başkanını kendi halkı ve Yunanlıların gözünde, sanki onlar değişik görüşlere sahiplermiş gibi, "uzlaşmaz" durumuna düşürmek mi?

Şunu iyice zihinlere yerleştirmek gerekiyor. Bütün bunlar, üç aşağı beş yukarı, bugün değilse yarın, şöyle ya da böyle, Türkiye'nin Kıbrıs'tan askerini çekmesini, tasını tarağını toplayıp gitmesini ve bir daha "boyundan büyük işlere kalkışmamasını", kısacası "haddini bilmesini" istemektedirler. Çünkü, Asya ortalarından gelmiş Türk'e biçtikleri "had" budur. Son barış planı yürüseydi bile mutlaka görülecekti ki, günü gelip kritik noktaya erişildiğinde İngiltere'yle Amerika'nın tutumları o yaygın Batılı tutumdan farklı olmayacaktı.

Bu gözlemin Batı düşmanlığıyla, bilgisiz ve bilinçsiz saplantı ya da paranoyayla ilgisi yok; sadece sürekli deneyimlerin bir sonucu.

Ne yapalım ki, Türk olmanın zorluğu ve gerçeği de bu.

O zaman, Kıbrıs sorununda Türkiye'nin yalnız jeopolitik çıkarlarına değil, aynı zamanda başkalarının gözündeki saygınlığına da uygun bir çözüm elde edilmek isteniyorsa, yine Batı için özde hep geçerli olan, kalan saygınlık değerlerine bağlı kalmak gerekir; yani kendi çıkarını iyi bilmek ve yine kendisinin maddi manevi her türlü gücünü seferber edip bunu iyi savunmak.

1919'dan beri, yakın tarihimizin en önemli derdi budur.

Cumhuriyet, 28.1.2006