

DİREKT MALİYETLEMENİN ROLÜ (*)

Çeviren :

Doç. Dr. Özgül CEMALCILAR

Yönetimle ilgili kararların alınmasında önemli unsurlardan biri, işletmenin kârını sağladığı mamûl, müşteri, prodüktif kapasite ve benzeri gibi alanlar hakkındaki bilgilerdir. Birçok yöneticiler bu bilgilere sahip olduklarını sanırlar, fakat bu, üzerinde ciddi şekilde münakaşa edilebilecek bir husustur. Bu bilgiler olmaksızın işletmenin, satış gayreti ve ihtisal kapasitesi açısından kaynaklarını tam olarak tayini mümkün olmaz.

Mamûl hatlarından (product line) birinin kârının tarifi istendiğinde, yöneticilerin çoğu, satış fiatı ile maliyet fiatı arasındaki farktır, diyecektir. Ancak bu cevap, kullanılacak doğru maliyet seviyesinin ne olduğu hakkında ayrı bir soruyu gerektirir. Geleneksel olarak benimsenen maliyet ölçüsü toplam maliyettir. Bu sadece bütün giderler karşılandığında işletmenin gerçek anlamda kâr elde edeceği temel gerçeğini ortaya koyar.

Bununla beraber, toplam maliyet kavramı oldukça statik bir durumu belirler, oysa yönetim dinamik durumlarla ilgilenir. Örneğin, iki mamûl hakkında aşağıda verilen bilgileri ele alalım. İki mamûlün nisbi kârlılığı sadece net kâr esasına göre tayin edildiğinde ikisi de eşit kârlılıkta görülecektir ve mali kaynakların tevziinde biri diğerine nazaran farksız olacaktır.

(*) *The Accountant*, Feb. 26th 1970, s. 308-309.

	Toplam Maliyet Esası	
	A	B
Materiyel	4	8
Direkt işçilik	4	8
Genel İmâl Giderleri	8	16
Toplam Maliyet	16	32
Kâr	4	8
Satış Fiyatı	20	40
Kâr/Satışlar oranı	% 20	% 20

Analiz, katkı (örneğin, herbir mamûlün sabit imâl giderlerine ve kâra katkısı) esasına göre yapıldığında mamûl B'nin daha kârlı olduğu ortaya çıkar. Mamûl A, satıştaki her 100 liralık artış için sadece 25 lira katkı ilâve ederken mamûl B 40 lira ilâve eder. İleri bir örnek olarak A'nın satışının 100 lira azaltıldığını bunun yerine B'nin 100 lira çoğaltıldığını kabul edersek, kâr 15 lira çoğalacaktır (veya zarar 15 lira azalacaktır.).

	Katkı	Esası
	A	B
Materiyel	4	8
Direkt işçilik	4	8
Değişen imâl giderleri	7	8
Toplam değişen maliyet	15	24
Katkı	5	16
Satış fiyatı	20	40
Katkı/Satışlar oranı	% 25	% 40

Direkt maliyet sisteminin yapısında mevcut olan katkı metodu-
nun kullanılışı iki mamûlün nisbi kârlılığını açık şekilde ortaya
koyar ve yönetimin, kaynakların kullanılışı ve önceliklerinin tayini
planlarını üzerine formüle edeceği aklı bir esas hazırlar.

Katkı/Direkt Maliyet oranının kullanılışları

a) Pazarlama Stratejisi

Bu tekniğin en önemli kullanılışlarından birine (işletmenin pazarlama stratejisinin tesbitindeki kullanılışına) önceki paragraflarda değinildi. Nisbi kârlılık tayin edildikten sonra pazarlama kaynaklarının önemi katkı/satış oranı açısından veya katkının öteki kıt kaynaklarla mukayesesi sonucu daha çok arzu edilebilen mamûller üzerine yerleştirilebilir. Amaç, katkıyı en büyük hacme çıkarmaktır, çünkü kâr bu yolla en yüksek hadde çıkartılır.

Katkının bu maksimizasyonu işletmenin hasılasını sınırlayan faktörler ile ilgilendirilecektir. Birçok durumlarda bu faktör mamûlleri satma kabiliyeti olacağından kriter katkı/satış oranı olacaktır. Başka bir hal olarak, işletme satabileceği bütün hacmi istihsale muktedir olmayabilir. Bu gibi durumlarda katkı, hasılayı sınırlayan faktör yönünden ölçülmelidir. Söz gelişi, eğer makine saati sınırlayıcı bir faktör ise mamûller, her makine saatinin sağladığı katkı açısından tayin edilmelidir.

b) İşlemlerin Kontrolü

Toplam maliyet sisteminin güçlüklerinin çoğu, sabit imâl giderlerinin mamûllere dağıtımındadır. Kontrol yönünden bu durum sistem hakkında daha çok dezavantaj yaratır. Yönetim kontrolünün modern kavramları, bir yöneticinin sadece kontrol edebileceği giderlerden sorumlu kılınmasını ister. Sabit giderler, hiç olmazsa bir kimsenin ilgilendiği kısa süreli kontrol devresinde, bu kategori içine girmez.

Bu problem, kontrol sistemi «hedeflere göre yönetim (management by objectives)» ile desteklendiğinde özellikle önem kazanır. Bu durumda yöneticinin icraatının önceden belirlenmiş olan ölçüler (standartlar) ile karşılaştırılması gerekir. Bu ise raporlamayı, yöneticinin bütçe içinde ortaya çıkacak sonuçları etkileyebildiği elemanlarla sınırlı kılar.

Pazarlama stratejisinin anahtar alanında karar verme ve yöneticinin icraatını ölçmek suretiyle kontrol prosesi geliştirilecekse direktmaliyet/katkı sistemi gibi bir metot hayati bir ihtiyaç haline gelir.

Katkının Kullanılmasında Problemler

Katkı metoduna ana itirazlardan biri, toplam maliyetler hiç değilse karşılanmadıkça, işletmenin zarar yapacağıdır. Satış kuvvetlerince, değişen giderler karşılandığı takdirde, bir satışın kabuledilebilir olması halinde, marjların işletmeyi kârsız hale getirecek seviyeye düşürülme tehlikesi vardır.

Bu haklı bir muhakemedir ve itirazlar yenilmedikçe daha yeni bir metodun benimsenmesi için yeter derecede müşevvik olacaktır.

Geniş çapta bu zorluk, arzu edilen kârlılık derecesi ile ilgili olarak ulaşılmaması gereken katkı için standartlar tesisi ile önlenemez.

Bir işletme ile ilgili olan şu bilgiler ele alınarak arzu edilen toplam katkı veya gerekli olan katkı/satış oranı (veya diğer ölçü) tayin edilebilir :

Kullanılan kapital	4 milyon lira
Kullanılan kapital üzerine elde edilmesi gerekli olan gelir	% 15
Sabit Giderler	250.000 lira
Satış Hacmi	6 Milyon Lira

Devre için hedef olan kâr 4 milyon x 0,15 veya 600.000 liradır. Buna sabit giderler tahmini ilâve edildiğinde bulunan değer, toplam katkıdır. Örnekte toplam katkı 600.000 + 250.000 = 850.000 liradır. Bundan sonra, toplam katkı, hedef katkı/satış reşyosuna varmak için tahmini satış hacmi ile karşılaştırılabilir. Örnekte bu reşyo $850.000/6.000.000 = \% 14,2$ dir. Hedef satış hacmine ulaşılması ve katkı/satış reşyosunun idamesi şartı ile hedef kâra ulaşılacaktır.

Ana problem, bütün manzarayı, tahminlerle kaplı devre boyunca bireysel başarının ölçülebileceği bir işleyiş ölçekleri serisi şekline çevirmektir.

Teferruatlı kayıt ve raporlama

Sistemin teferruatlı tatbikatının kapsadığı problemlere faydalı bir bakış **Management Accounting** (New York) Ocak sayısında «Direkt Maliyetleme, Günlük Kontrolün Uzun Vadeli Planlamaya» başlıklı makalede mevcuttur. Makale direkt maliyetleme tatbika-

tını başlıca karar verme vasıtası olarak izah etmek için kullanılan gerçek tecrübeye dayalı vak'a çalışması etrafında toplanır. Bu vak'ada katkı, satışlar yerine makine saatine karşı ölçülür.

Makale, bir maliyetleme sistemi için beş önemli hedef ortaya koymaktadır :

1) Yıllık bütçelenmiş toplam kâr her bir atölyede kontrol edilebilir günlük ve haftalık hedeflerle ilgilendirilmelidir.

2) İşletme içinde bütün büyük işleyiş alanları (satış, istihsal, teknik, planlama ve finans) çalışanlara kârla ilgili olarak mahrem finansal bilgileri açıklamaksızın yeknesak bir dil kullanılmalıdır.

3) Maliyetleme sistemi istihsal ve istihsal karmasındaki büyük dalgalanmaların tesirlerinin gerek finans personeli gerekse muhasebe dışındaki personel tarafından kolaylıkla hesaplanabilir olmasına müsaade etmelidir.

4) Makine saatinin anahtar sınırlayıcı faktörü yönetim tekniklerinin hayati bir parçası olarak görülmelidir.

5) Sabit imâl giderleri ile ilgili dağıtım metotlarının esasları tamamen ihtiyaridir ve yönetim kararları itibari tevzilerle idare edilmemelidir. Bu nedenle, zaman ve çalışma böyle prodüktif olmayan işler üzerine sarfedilmemelidir.

Bu hedeflere ulaşmak için kurulan sistem maliyet kontrol problemini ikiye ayırır.

a) *Direkt giderler — Bunlar mamûl ile birleştirilen ve tanınan standartlarla kontrol edilen giderlerdir. Bu standartlar mamûl katkısı ölçüsü üzerine kurulur.*

b) *Endirekt giderler — Bu giderler mamule tahsis edilmezler fakat bütçeler ve sorumluluk muhasebesi vasıta ile kontrol edilirler.*

Sonuçlar

Direkt maliyetleme gibi metotların geleneksel toplam maliyetleme metodunun yerini alması giderek daha çok kabul edilir hale gelirken bu yöndeki genel harekete önemli engeller mevcuttur. Bu

sistem sadece işletmenin bütünü için hedeflerin açık bir tanımı yapıldığında ve bunlar bireysel başarı standartlarına çevrildiğinde yönetim tarafından kabul edilecektir.

Bu ilerleme, katkı gibi kavramların kullanımının kontrole nasıl yardım edeceği hakkındaki tatbiki muhasebe araştırması, raporlama sistemleri ve açıklamalarla kolaylaştırılacaktır.