

DİREKT MALİYET SİSTEMİ

Pierre LAWZEL

(Çev.: Ass. Cengiz AMCAOĞLU)

Pierre Lauzel direkt maliyet sistemini basit direkt maliyet sistemi, gelişmiş direkt maliyet sistemi ve direkt maliyet sisteminin değerlendirilmesi üzerine bir deneme olmak üzere üç bölümde incelemiştir.

BASİT DİREKT MALİYET SİSTEMİ

Direkt maliyet sistemi ilk defa birim maliyetlerin hesaplanmasında genel imalat giderlerinden belli olmıyan keyfi bir pay verilmesine karşı bir reaksiyon olarak meydana çıkmıştır. Bu sistemin esası, mamûllerin maliyetlerine sadece değişken masrafları yüklemek ve sabit masrafları ise devre masrafı kabul ederek kâr ve zarar hesabına devretmektir. Değişken masraflar doğrudan doğruya istihsal hacmine bağlıdır ki buna «direkt maliyet» ortalma değişen maliyet denir. Sabit masraflar ise istihsal hacmine bağlı olmıyarak yapılan masraflardır ki, bunlara devre masrafları denir. Bu sistem genel imalat giderlerinin bir çok istihsal arasında paylaşılması gibi zor bir problemi ustalıkla hallederek maliyetlerin kolayca hesaplanması ve mali yönden tasarrufu sağlar.

İkinci bir objektif olarak direkt maliyet, istihsal hacmi ve kâr arasındaki münasebetleri rasyonel bir şekilde inceleme aracı olarak kullanılıyor.

Bu farkın genel netice hesaplarının hazırlanması üzerinde bir etkisi olmayacak. Bunu bir örnekle görelim.

Direkt Maliyet Sistemi

Direkt maliyete göre hazırlanan gelir tablosu

(Belirli bir devre için)

Satış hasılatı	XX
Eksi : Satılan malların direkt maliyeti	XX
<hr/>	
Sınai kâr	XX
Eksi direkt satış giderleri	XX
<hr/>	
Ticari kâr	XX
Eksi devre giderleri :	
Sabit imalât masrafları	XX
Satış ve reklam MF	XX
İdari giderler	XX
Diğer masraflar (araştırma, v.s.)	XX
Toplam devre giderleri	XX
Net hasılat	XX

Mamul ve mamul gruplarının netice hesaplarına bu modelin uygulanışı, Endüstriyel ve ticari faaliyetlerde farklılıklar göstermektedir.

Basit bir ticari faaliyet için, model aşağıdaki gibidir.

	Toplamlar			İstihsal analizi				
	%	P ₁		%	P ₂	%	P ₃	%
Net satış hasılatı	1000	100	500	100	300	100	200	100
Satılan malın değişir masrafları	600	60	310	62	150	50	140	70
Fark	400	40	190	38	150	50	60	30
<hr/>								
Sabit yükler								
Satış	150	15						
İdari	100	10						
Diğer	50	5						
<hr/>								
Toplam kâr	100	10						

Pierre LAUZEL

Her mamul için fark, net satış hasılatı ile değişir masraflar arasındaki farktır.

Endüstriyel bir faaliyet için model analizi gerektirir şekilde olmaktadır. Örneğimiz aşağıdaki gibidir.

Devre işlemleri Sene, Üç ay, Ay)	Toplam		İstihsal analizi					
	%	P ₁	%	P ₂	%	P ₃	%	
Net satışlar	1000	100	500	100	300	100	200	100
— İstihsal masrafları								
ilk maliyet								
— Malzeme	200	20	120	24	54	18	26	13
— İşçilik	230	23	125	25	63	21	42	21
— Genel, imalât Mf.	70	7	30	6	21	7	18	9
TOPLAM	500	50	275	55	138	46	86	43
İstihsal Marjı	500	50	225	45	162	54	114	57
Satış giderleri	100	10	40	8	36	12	24	12
Ticari Marj	400	40	185	37	126	42	90	45
— İstihsal Masrafları	80							
— Satış ve Reklâm	85							
— İdare giderleri	95							
— Genel imalât Mf.	40							
TOPLAM	300	30						
NET KAR	100	10						

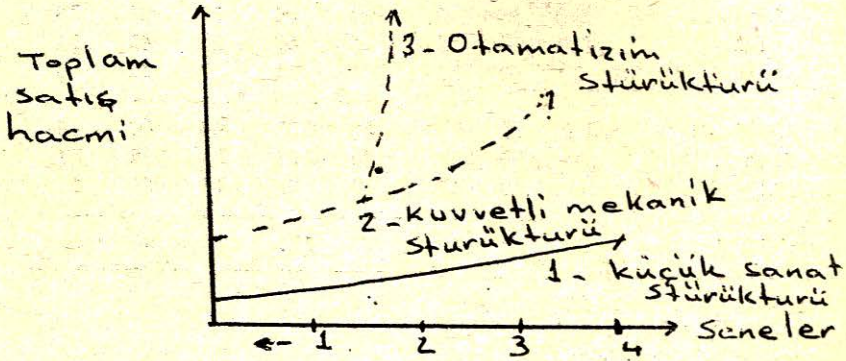
Bu misalde iki marj görülüyor. İkinci marj ticari marjdır ki, rantabilitenin hesaplanmasına yarar.

Sabit amortismanlar satış ve imalât departmanları arasında dağıtılıyor.

Bu misaller bir çok sektörü içine alan Endüstri işletmelerinin faaliyetlerini göstermesi bakımından yeterli olamamaktadır. Bu işletmelerin her bir sektörünün temel masrafları birbirinden çok farklı olmaktadır. Misal olarak uzun devrede üç mamul imal eden bir Cam fabrikasını ele alalım.

Direkt Maliyet Sistemi

- 1 — Az veya hiç araştırma masrafı olmayan, az teknik bilgi gerektiren parfüm, ilaç vesair için gerekli çeşitli şişeleri imal eden cam sektörü.
- 2 — Mekanik tekniği ve un haline getirme preslerini gerektiren, aynı zamanda araştırma masrafları önemli olan cam laboratuvar malzemesi ile mutfak eşyasını imal eden cam sektörü.
- 3 — 20 Milyon Franga temin edilebilen otomatik fabrika gerektiren ve araştırma masrafları çok olan, az iş gücü kullanılarak televizyon için ekran tüpü imal eden cam sektörü.



Aşağıdaki grafik üç bölümün satışlarının mukayesesi için bize bir fikir vermektedir.

Beşinci yılın sonunda satış toplamları arasındaki farkları faaliyet masraflarının 1 nci sektörde $100-80= \% 20$, İkinci sektörde : $100-60= \% 40$, Üçüncü sektörde : $100-40= \% 60$ olduğunu basit direkt maliyet sistemi ile müşahade edebiliriz.

P3 İstihsalinin satışları şehrin sabit vergi gelirinin en iyi kazancını temin etmektedir. Fakat bu hususta acele karar vermemek lazımdır. Her bir istihsalin sabit alt yapı giderlerini gözönünde bulundurmak gereklidir. Bu giderler birinci sektörde çok az, ikinci sektörde önemli derecede, üçüncü sektörde ise vazgeçilmez seviyededir. Her sektörün sabit vergi gelirine katkısı aktivite derecelerine göre olmaktadır. Noksan kapasite ile çalışılma hali, üçüncü sek-

törde, ikinci sektörden, ikinci sektörde ise, birinci sektörden fazla olmaktadır.

Birinci sektörde 3000,— Franklık yeni bir alt yapı harcaması, ile yeni bir çalışma sahası temin etmek mümkün olmaktadır. Bu harcamalar kolayca, düzenli olarak verilebilmektedir. Bu sektör ekonomi için biraz sigorta teli vazifesi görmektedir.

İkinci sektörde yeni bir iş sahası açabilmek için aşağı, yukarı beş milyon Franklık yeni bir alt yapı yatırımı yapılmalıdır. Ve yeni bir seri imalât konmalıdır. .

Üçüncü sektörün kapasitesini arttırabilmek için yeni bir ikinci otamatize fabrikaya ihtiyaç gerekir. Bunun içinde aşağı, yukarı yirmi milyon franga ihtiyaç vardır. Bu sektörde yatırımları küçük kısımlara ayırmak mümkün olmamakta ve kapital kâr, amortisman bakımından alt yapı yatırımlarının çok büyük riski olmaktadır.

Sonuç olarak, basit direkt maliyet sistemi birinci sektörün incelenmesinde faydalı olmakta ,ikinci sektörde daha az geçerli olup, üçüncü sektör için ise, kullanılması büyük yanlışlıkların yapılmasına yol açmaktadır.

Gelişmiş Direkt Maliyet Sistemi :

Birçok memlekette basit direkt maliyet sisteminin kifayetsizliği, yazarlar ve pratisyenlere üç ayrı yoldan giderek sistemi geliştirme lüzumunu duyurmuştur.

— Değişik istihsal nevelerindeki net strüktür yatırımları,

— Yeni istihsal bölümler içinde, sorumluluk merkezlerinde belli bir vetire içinde toplamak.

— Yeni bir direkt maliyet sisteminde fileksibil bütçeler ile standartlardan birlikte faydalanmak.

1 — Sabit Direkt maliyetlerin nazarı itibare alınması, farklı kategori mamullere uygulanabilecek sabit direkt maliyet uygulaması, 1953 yılında «N.A.C.A.» tarafından ortaya kondu. Net istihsal marjı her kategori istihsal için üçüncü bir marj olarak ortaya çıkmaktadır ki, oda sabit direkt istihsal masraflarından sonraki kâr ve zarardır. Bu öteki masraflardan hesaba geçen para payıdır. Bunun üzerinde durulmaya ihtiyaç yoktur. Bu yenilik direkt maliyetin yeniden tanımlanmasına sebep olmuştur. Bu gelişki yalnız direkt maliyetin gelişmesine mani değildir. Biz buna ekseriyetle yeni

Direkt Maliyet Sistemi

direkt maliyet tatbikatlarında rastlıyacağız. İşte müşahade edebileceğimiz bir kaç örnek verelim :

Departmanların satışlarının kâr durumunu gösteren tablo. (Rakkamlar Milyon Frank olarak).

	TOPLAM	DEPARTMANLAR			
		A	B	C	D
Satışlar	2500	900	700	500	400
Direkt değişir maliyetler :					
— İstihsal	1250	450	350	250	200
— Satışlar	395	90	105	100	100
Değişebilir Kâr	855	360	245	150	100
Departmanları devre masrafları	645	180	175	150	140
Departmanların kârı ...	210	180	70	0	—40
İşletmenin devre genel masrafları	140				
Kâr (Vergiden önce) ...	70				

«N.A.C.A.» la National Association of Cost Accountants'nın kısaltılmışıdır.

İkinci bir misal yukarıdaki tabloda görülmektedir. Tablomuzdaki birinci marj değişebilir kârı göstermekte olup, ikinci marj departmanlarda elde edilmektedir. Departman masraflarının tümü işletmenin devre içindeki giderlerini karşılamaya yarar.

İkinci tablomuz ise, Birinci tabloya nazaran istihsalin sabit masraflarını tesbit etme bakımından çok geridir. Her istihsal yalnız malzeme ve işçilik masraflarından pay almakla kalmaz. Fabrikasyon genel giderlerinden de bir hisse alır. Çünkü genel giderler, değişir giderler gibidir.

Her istihsal için birinci marj hesaplandıktan sonra, ondan özel sabit giderler, özellikle amortismanlar bulunur ve çıkarılır. İkinci

Pierre LAUZEL

marj ise, şehrin sabit giderlerinde iştirak için ödenen vergiden önceki gelirdir.

Diğer memleketlerde de aynı durum göze çarpmaktadır. İşte birkaç misal:

	Toplam		İstihsal I		İstihsal II		İstihsal III	
	Toplam	%	Toplam	%	Toplam	%	Toplam	%
Net satışlar	600.000	100	300.000	100	200.000	100	100.000	100
Direkt maliyetler :								
Malzeme	150.000	25	75.000	25	55.000	27,5	20.000	20
İşçilik	90.000	15	30.000	10	30.000	15	30.000	30
Değişir genel İmalât gideri	60.000	10	30.000	10	20.000	10	10.000	10
Satışlar:								
Taşıma giderleri	12.000	2	3.000	3	3.000	1,5	—	—
Satış komisyon- ları	24.000	4	12.000	4	8.000	4	4.000	4
Direkt Maliyet Toplamı								
	336.000	46	156.000	52	116.000	58	64.000	64
Birinci marj istih- salin devre mali- yetleri:								
Amortismanlar	40.000		20.000		10.000		10.000	
Patrimuvan vergileri:								
Sigortalar	20.000		10.000		2.000		8.000	
Satış masrafları	24.000		20.000		—		4.000	
TOPLAM	84.000		50.000		12.000		22.000	
İkinci Marj devre genel masrafları								
İstihsal	40.000		20.000		13.320		6.680	
Satış	30.000		15.000		10.000		5.000	
İdari	30.000		15.000		10.000		5.000	
Araştırma ve geliştirme	20.000		10.000		6.366		3.334	
TOPLAM	120.000		60.000		39.686		20.014	
Vergilerden önceki Kâr veya zarar								
	60.000	10	34.000	10,3	32.014	16,5	-6.014	-6

ALMANYA'DA

Almanya'da sabit masrafların dağıtılmasını gerçekleştirebilmek için direkt masrafların nasıl hesap edilmesi ve bunlarla ilgili marjların bulunması hakkında ilkadam 1899 yılında SCHMALENBACH tarafından atılmıştır.

Ondan sonra 1953 yılında birçok Alman yazarı bu görüşü Amerikan yazarlarının tesirinde kalarak geliştirdiler. Onlar yapılan hataların maliyet fiyatını pazar fiyatının üstüne çıkardığını gösterdiler.

HANS SCHAFFNER modelinde özellikle RIEBEL'DEN esinlenerek sabit yükler için verginin istihsal grubu, istihsal ve işletmede olmak üzere üç kategoride toplandığını ileri sürmüştür.

	A	B	C	D	E
İSTİHSALLER :					
Satışlar	X	X	X	X	X
1 — Değişir giderler	X	X	X	X	X
2 — Vergi Payı	X	X	X	X	X
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)

İstihsal grubu

	I	II
3 — Gruplandırılmış vergi payı ..	a+b+c	d+e
4 — Grubun sabit giderleri	X	X
5 — Grup vergi payı	X	X
İşletme		
6 — Toplam vergi payı		X
7 — İşletme sabit giderleri		X
8 — İşletme faaliyetinin neticesi		X

BELÇİKA'DA

Ücret miktarına genel masrafların hareketli bir katsayısı tatbik edilerek elde olunan tam bir maliyet fiyatının kritiğinden hareketle bay M. J. P. de BONT satış politikasını iyi bir şekilde yönelt-

mek için maliyet hesaplarının gerektirdiği koşullar üzerine çok açıklayıcı ve öğretici bir ışık tutmuştur. Bu yazar Amerikan direkt maliyet sisteminden esinlenerek bir marjinal muhasebe metodu takdim etti. Ve bilhassa bir katagori ürüne, müşterek sabit masraflara, has masrafları tefrik ederek onu geliştirdi. Bir uzun tezgâhlar departmanı serisi için misalde aşağıdaki malûmat verilmektedir (Frank olarak).

Marjinal katkı (Satış değeri - Değişir masraflar) ...	167.200
Mamule has yüklenen giderler	87.714
Katkı marjı	79.516
Müşterek sabit giderler	629.787
Amortisman ve kâr payı	550.271

Kullanılan terminoloji üzerinde ne kadar itiyatlı davranılırsa, davranılsın, bu anlizden faydalanılması kuşkusuz basit direkt maliyette daha enteresandır.

Benzer bir müşahade GERARD'de BONT hususunda yapılabilir. Kendisi tarafından daha evvel dergilerde yayınlanan fikirleri yeniden ele alınarak geliştirilmiştir. Yazar şunu belirtmektedir:

Çok ürün istihsalinde bulunan bir firmada sabit masrafların ürünler arasındaki bölüşümü, yeterli doğrulukla sorunun verileri tefrik olunamaması halinde, her ürün için kâr maksimizasyonu fikrinden istifadeye mani olmaktadır.

Diğer yazarlar tarafından söz konusu olduğu gibi, o sabit masrafların dağıtım ve paylaşılması anahtarından istifade ile iki ürün arasında taksimini ilişik hatayı görmektedir.

Direkt maliyet metodu ona tek rasyonel metod olarak gözükmektedir. O direkt maliyet metodunu Amerikalılar gibi yapmaktadır. Yani: müşahede olan dönem neticeleri ile karşılanmak için bir kâr ve zarar hesabının istihsal idaresi ve satışın bütün

Direkt Maliyet Sistemi

masrafları atılarak ve ürünlere has değişen masraf elemanlarını sadece ihtiva eden maliyettir. Satışlar ve değişen masraflar arasındaki fark brüt marj olarak belirir. Bu marj ürün satışının gerçek rantabilitesini belirtir.

Mamafih yazar istihsal ve satış masrafları söz konusu olduğundan bazı sabit masrafların sadece belli bir ürün ilgilendirebileceğini kabul etmektir. Bu durumda brüt marjdan ürünlere ait sabit masrafları çıkartarak bir yarı brüt marjı hesaplamaktadır. Yarı brüt marj müşterek sabit masrafları karşılamaya yarar. O halde bir çok pazarda satılan tek ürün için aşağıdaki tablo yapılabilir:

TEK MAMUL 1 Cİ PAZAR 2 Cİ PAZAR 3 CÜ PAZAR

Toplam satış
hasılatı

Satış ve istihsalin
değişken giderleri ...

Brüt marj

Brüt marjlar
toplamı

Sabit masraflar

İstihsale ilgili yarı
Brüt marj

Bu tablo ile ilgili yorumlarda yazar üzerinde düşünülmesi gereken bir hususu belirtmektedir.

«Ürüne ait değişen emek masraflarının mevcut olmadığı ve sadece ürüne veya ürünlere ait sabit elemeği masraflarının söz konusu olabileceği bir durum düşünülebilir;

— Eğer maaşlı bir teknisyen tek bir ürün üzerinde çalışan bir ve birden daha fazla makinaya nezaret edebiliyorsa, teknisyenin maliyeti sabittir ve ürüne aittir.

— Şayet maaşlı bir teknisyen bir, iki veya üç ürün üstünde çalışan bir veya birden ziyade makinaya nezaret edebiliyorsa, teknisyenin maliyeti fiiks ve üç ürüne aittir.

— Bu son durumda direkt maliyet fiyatının içinde muhtemelen ilk madde ve tedarik, bakım gideri (bir referans döneminin ortalamasını takiben çalışma satlerinde kırılan parça) bakım gerektiren makinanın çalışma saatleri direkt maliyeti ancak bulunabilecektir.

Yazar tarafından ileri sürülen durum bir hayal değildir. Bu duruma kısmen ve tamamen otomatize olan birçok fabrikada rastladık. Dikkatlice incelenmesi gereken belirtilen özetin okunması aşağıdaki hususları belirtiyor.

— Eğer teknisyenin maliyeti sabit bir ürüne ait ise, direkt ve nisbî olmadığından basit direkt maliyet hesaplarının dışındadır;

— Şayet teknisyenin maliyeti sabit ve üç ürüne ait ise yine aynı şekilde direkt basit maliyet gibi, gelişmiş direkt maliyet sistemi de uygulanmaz.

Bu makulmüdür?

Masrafların ehemmiyetli bir kısmını temsil etmesine rağmen, belirtilen durumda kullanılan kapitallerin faiz ve amortismanlarının hariç tutulmasına ne denir?

Böyle bir davranış bize tatmin edici gözükmemektedir.

FRANSA'DA

Direkt maliyetin Fransa'daki tatbikatı ise, daha evvel bahis ettiğimiz Amerikadaki tatbikata benzemekte olup, GUY BOUCHED tarafından ilk defa tatbik edilmiştir. Nisbî maliyetlere genel masrafların dörttebirinden oluşan bu masrafların bir kısmının ilâvesi ile hesaplanan tam maliyet fiyatının belirtilen diğer yazarlar gibi GUY BOUCHET'de sert bir tenkidinden hareket etmektedir.

Bu metod aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- a) Kalemlere göre üretim masraflarının orantılı analizi,
- b) Masrafların orantılı dağıtımının kalemlere göre analizi,
- c) Kalemlere göre satış fiyatının tesbiti,

d) Birim marjlarının hesabı. (Satış standart fiyatı ile dağıtım ve üretim orantılı masrafları arasındaki fark.)

e) Her ürünün satış hacminin hesaplanması,

f) Birim marjının miktar olarak hesaplanması,

g) Ürüne ait net yapısal masrafların hesaplanması,

h) Ürün grubu olarak ana mal payının analizi,

Ürünün global marj ile ürüne ait yapısal masraflar arasındaki fark, ana mal payını meydana getirir.

— Ürünün yekûn ana mal payları ile yapısal ürün grubu yükleri arasındaki fark.

— Bunlar rantabilite hesabında, hesaba katılacak ana mal paylarıdır ki, mesele bunların gerekli bir yekûnunu elde etmektir. Burada 1953 lerdeki direkt maliyeti geliştiren Amerikan yazarlarının etkileri göze çarpmaktadır.

GUY BOUCHET"nin tezinde sunulan yenilik (c) ve (g) dendir. Yani kalemlere göre satış fiyatının tesbiti ve ürüne ait net yapısal masrafların hesaplanması hususunda yenilik getirmektedir.

Biz net yapısal masrafların hesaplanması hususunda onunla hemfikiriz. Fakat kalemlere ait satış fiyatının tesbitinde, onunla hemfikir değiliz. Hesaplayacağımız satış fiyatlarımız ancak piyasa satış fiyatına yaklaşık bir seviyede olabilir.

Bizim satış fiyatımızı piyasa ifatına uydurabilmemiz için, müstehliklerin tercihlerini ve davranışlarını bilmemiz ve ona etkide bulunabilmemiz lâzımdır. Tam rekabet şartlarında söylediklerimiz mümkün değildir.

2 — *DIREKT MALİYET SISTEMINE MALİYET MERKEZLERİNİN, DEPARTMANLARIN, BÖLÜMLERİN İLAVESİ.*

Direkt maliyet ile ilgili ilk görüşler neticeler ile ilgili basit prensiplerden hareketle, sabit masrafların uygulandığı bölümlere, yahut masraf merkezine ayırma yerine endirekt masrafları fark-

lı istihsal birimlerine yüklemek gibi neticeler ile ilgili basit prensipleri ortaya koymuşlardır.

Böyle bir görüş problemi ancak satıhtan görmeyi sağlar. Teşirli bir bütçe kontrolünü gerçekleştirmek ve yönetim kontrolünü sağlayabilmek için işletmenin sorumlulukları iyice belirtilmiş olan masraf merkezlerine ayrılması gerekmektedir.

Sorumluluk kıstasına göre bölümlere ayırma metodu o şekilde uygulanmalıdır ki, endirekt yükler paylaşılırken, masraf merkezleri arasındaki bazı irtibatlar gözönünde tutulmalıdır.

*A.B.D'*lerde masraf merkezleri ve departmanlarına göre gerçekleştirilen bütçeler teknisyenler tarafından geliştirilmiştir. Bir çok departman bütçe modeli direkt maliyet ve kapasite maliyetini birbirinden ayırmaktadır.

Fakat, departman kavramı konuyu çeşitli açılardan açıklayabilmektedir. Bazı departmanlarda yalnız tek bir ürün veya bir ürün ailesi üretilmektedir. Bazı departmanlarda ise, birden fazla maliyet merkezi bulunmakta olup, buralarda değişik oranda mamûl imâl edilmektedir. Bu ikinci durumda kompleks bir durum ortaya çıkmaktadır. Birden fazla derecede maliyet merkezi masrafi istihsale yüklenmektedir.

BELÇİKA'DA

Biz M.J.P.de BOND tun departmanın sabit ve değişir masraflarının dağıtılması hakkındaki görüşünü görmüştük. Müşahhas olarak verdiği misalinde departman mamûlün özelliğine göre seçilmektedir. Eserinde bölümler göze çarpmakla beraber bölüm giderlerini mamûle yükleyen bir ölçü birimi bulunmamaktadır.

FRANSA'DA

GUY BOUCHET değişir ve sabit masrafların her maliyet merkezi veya bölümüne paylaştırılmasının sağladığı kolaylığı kabul ediyor. Ve onun sistemi bölümlerin masraflarının kolaylıkla istihsale yüklenmesini sağlıyor.

Bu üç yazar fabrikanın her departmanının, eğer işletme çeşitli fabrikalara sahip ise, her fabrikanın kâr marjının hesapla-

nacağını söylüyor. Her fabrika veya departmanda değişik mamül yapılırsa, marjın nasıl hesap edilebileceğini belirtmiyorlar. Her departmanın belirtilen devre içindeki satış hasılatının da bilinmesi lâzımdır. Her departman mamülün bir kısmını yaptığına göre, her biri için ayrı bir marj hesaplamak güçtür.

M.J.P. BONT'ta göre her departman belirli mamül imal ettiğinden, kâr marjlarının hesaplanması kolaydır. Satışlar, imalât ve satış maliyetleri analizi arasında ahengi sağlamak için kolayca dağıtılabilir.

Genellikle iki elemanın ahenkli olarak artırılması problemleri çok daha komplekstir. Ekseriyetle kompleks bir süreçte meydana gelen bir istihsal bölümüne gelirlerin atfedilmesini sağlayacak tatmin edici hiçbir usul yoktur. Son aşamadan uzaklaştıkça pazar fiyatına yapılacak referansın tatbiki zorlaşmaktadır. Bu durumda anlaşmalı gelirlerin bütçe tahminleri yapılır. Fakat bazen bir ekzersiz döneminde müşahade olunan masrafların vasat bir tutarından elde edilen bir ilâve kıymetin takdirinden başka esaslara, bu tahminlerin ancak dayandıklarını müşahade etmişizdir. Bu koşullarda bir bilinmiyeni diğerine ikeme eden bir marj ve rantabilite nin kıymeti ne olabilir. .

GUY BOUCHET satış ve istihsal bölümlerinin tefrik edilen güçlüklerini azalttı. Birinci problem reel satış hasılatının müşteri grupları, istihsal grupları, satış bölgeleri tarafından bölünmesi problemidir.

Sistemin geçerliliği, standartların tesbit ve kullanılış tarzına bağlıdır. Olaylar hakkındaki müşahadeler bize onların prensiplere tamamiyle bağlı olmadığını göstermektedir.

İdari vergilerin etkin bir şekilde yapısal maliyet masrafları için kullanıldığı ve satış hasılasının maliyet merkezlerinin ahenkli çalışması sonucu olduğu var sayıldığında, çeşitli faaliyet merkezlerindeki sabit marjların yekûnu toplam sabit marjı verir. Kabul ettiğimiz bu var sayı istisnai bir durum olup, her zaman gerçeği aksettiremez. Sadece klasik muhasebe kaydı tutmak problemi çözmeye kâfi gelmez. İstihsalî satış ve stoklar olmak üzere ikiye ayırıp değerlemek gerekmektedir.

Her istihali satış ve stok olmak üzere ikiye ayırdıktan sonra satılan miktarların değerini satış fiatı ile, stokları ise, stok değerlendirme yöntemlerinden biri ile değerlendirip, stok değerlerini bulmak için gelişmiş bir muhasebeye ihtiyaç vardır ki, o da maliyet muhasebesidir. Bu fonksiyonu kolaylıkla görür.

Direkt maliyet problemi basitleştirme olup, maliyetler içinde malzeme ve işçilik masraflarını esas almaktadır. .

Klâsik muhasebe homojen bölümler metodundan faydalananak endirekt masrafları koefisyanlar yardımı ile düzenli bir şekilde dağıtmaktadır.

A.B.D.de direkt maliyet sistemi sağladığı mali avantajlardan dolayı diğer metodlardan daha fazla gelişme imkânını bulmuştur. Ve konjoktürün yükselme devrelerinde bu metodun sağladığı etkili avantajlar fazla olmuştur. Fakat bazı değerler üzerinden ödenen vergilerin geciktirilerek ödenmesinin sağladığı mali avantajlar küçümsenemez.

STANDARTLARIN KULLANILMASI

İşletme kontrolün tesirliğini artırmak için direkt maliyet sisteminden faydalananlarca geliştirildiği müşahade edilmektedir. teminde standartların kullanılması temayülünün direkt maliyet Birçok işletme yapılan işlemlerin karışıklığı karşısında bu işlemleri geertiren usulleri kullanmaktan kaçarak, basit işlemleri ihtiva eden metodları kullanma temayülündedir.

Aktuel olarak standartların kullanılışı gelişmektedir. Fakat ekseriyetle standartların malzeme ve işçilik masrafları gibi ilksel elemanlara uygulanabilişi uygulama sahasını sınırlamaktadır.

3 — DİREKT MALİYET SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR DENEME

1 — Terim Birliği

Bütün konuşmacılar bana, siz direkt maliyet sistemi taraftarı mısınız? yahut alehtar mısınız? diye soruyorlar. Biz onlara hangi direkt maliyet sisteminden söz edildiğini sorma lüzumunu duyuyoruz. Sorulan satışlar -değişir maliyetler- marj eşitliğinden hareket

Direkt Maliyet Sistemi

eden basit maliyet sistemi midir, yoksa aşağıda gösterildiği gibi birçok gelişim şekli göstermiş olan, gelişmiş direkt maliyet sistemi midir. Gelişimler önem sırasıyla :

— Yarı brüt bir marjı oluşturan sabit istihsal masraflarının uygulanması,

— Maliyet ve sorumluluk merkezlerinin kullanılması veya kullanılmaması,

— Standartların kullanılması veya kullanılmaması.

Bu çeşitli halleri tek bir misalle nasıl izah edebiliriz.

Filhakika direkt kelimesi birbirinden farklı iki kavramda uygulanmaktadır. Birinde yüklerin değişebilirliği fikri, diğerinde, istihsalere göre yüklerin tefriki (ferdileşmesi) dir. Kitabın üçüncü kısmının ikinci bölümde direkt masraflar hakkında Fransız genel hesap plânından esinlenerek misaller verilmiştir ki, bunlar aylıklar, kadrolar, amortismanlar gibi sabit istihlâk malzemesi veyahut yardımcı malzeme, elektrik enerjisi gibi bazı genel giderlerden oluşmuştur.

Eğer basit direkt maliyet sistemi değişir ortalama maliyet aracı ise, buna karşılık gelişmiş direkt maliyet sistemi ile Fransa'da maliyet masraflarının değişir veya sabit olsun, doğrudan doğruya istihsale yüklenildiğini görüyoruz. Bu masrafların toplamı maliyet fiatından aşağıda olmaktadır. Fakat maliyet fiatına basit direkt maliyet sisteminkinden daha yakın olmaktadır. Fakat yalnız endirek yüklerin paylaşılması ile ilgilidir. Her istihsalde onun açık olarak miktarını tesbit etmek mümkün değildir. Direkt maliyet ile bölümler metodu arasında büyük güçlükler ve yakınlaşmalar bulunmaktadır.

Öte yandan marj sistemin esas anahtarı olmaktadır. Basit ve gelişmiş direkt maliyet sistemi oradan hareket etmektedir. Belirsizlik ve anlam belirsizliği her iki sistemi ağır yük altına sokmaktadır.

Anglo-sakson literatöründe değişir marjin, vergi marjini ve marjinal vergi gibi terimlere rastlanmaktadır. Ekonomistlerin klâsik marjinal etüd ve âletlerini bünyesinde toplamış bulunmaktadır. Bu gerçektir ve biz bunu dokuzuncu bölümde gösterdik. Marjinal Cost, marjinal maliyetin özdeşi olmamakta teoride maliye-

tin diferansiyeli olmaktadır. Marjinal vergi terimi ise bazen değişir maliyetlerden sonraki marja uygulanmakta olup, gerçek marjinal gelirin özdeşi olmamaktadır. Ölçülerdeki basitleştirme benzerliği, bazı şartlarda değişir masrafların birbirine bağlı işleyişinde hoşgörü ile karşılanamamaktadır. Uzun ve kısa devrelerde şartların birbirinden farklı olduğunu unutmamak lâzımdır

Terim karışıklığını hüküm sürdüğü uzun senelerden sonra Anglo-Sakson yazarları iyi bir metod ve terim birliğine varmışlardır.

Amerikalı Profesör ROBERT DİCKEY metodun avantajlarını inkâr etmeksizin bizim işaret ettiğimiz direkt ile değişir ve direct Costing ile marjinal maliyet arasındaki iki karışıklığı ortadan kaldırmıştır.

İngiliz Profesör JOHN SIZER ise, maliyet muhasebesi terim birliği ile marjinal maliyet arasındaki uyumsuzluğu ortadan kaldırmıştır. Açıklıkla ortalama değişir maliyeti izah ederek marjinal maliyet ile birbirine karıştırılmamasını önlemiştir. Fakat O, A.B.D. de uygulanan direk maliyet sistemi ile İngiltere'de kullanılan marjinal maliyet arasındaki farkı açıklamanın güçlüklerini deneme ile anlamıştır.

2 — TARTIŞMA

Direkt maliyet sisteminin mucitleri ticari ve endüstriyel faaliyetler arasında bir tefrik yapmaksızın ona aşağıdaki özellikleri mal ettiler :

— İşletmenin sorumluları açıkça anlaşılabilir dökümanlar hazırlıyor, heterojejn elemanların bir karışımını yapmaktan kaçınarak birçok sorumlulukları ortadan kaldırıyorlar. İşletmenin içsel randımanı toplam maliyetin sabit masrafları mas etmesi neticesinde ortaya çıkmaktadır.

— Başabaş noktasının hesabı ve satış politikasının yönetilmesi maliyet - istihsal hacmi - kâr arasındaki münasebetleri evvelden görüp, dikkatle takip etme araçlarını vererek marjların tanınmasını sağlamaktadır.

— Direkt maliyet : Satış hareketi ile gerçeği arasında basit bir

korelasyondur. Komple maliyet neticelerin zaman içinde adil dağıtımıdır. Stok değişimleri, devre içi çalışmalar ve bitmiş işler olarak ikiye ayrılır. Sabit masraflar hariç tutularak realist bir görüş ışığında devre işlemleri yapılır.

Pratikte direkt maliyet basittir. Zira belirsiz, keyfi kriterlere dayanarak karışık (Kompleks) dağıtımlara girişmek lüzumsuzdur.

Direkt maliyete savunucuları tarafından atfedilen avantajlar A.B.D. ve başka yerlerde oy birliği ile kabul olunmaktan uzaktırlar.

1 — Bütün yazarlar tarafından değişebilirlik kriterine göre yüklerin analizinin güclüğü öncelikle müşahade edildi. Önceden yapılması gereken incelemeler iyi yönetilmeli ve teknisyenlere neticelerin yorumlanması ve vazifelerini yok edici bir rehberin hazırlanması lâzımdır. Bu bakımdan analizi yürüten bilgilerin ve emirlerin değişken karakteri başarısızlık sebebidir. Misal olarak bir işletmenin istihsalinde kullanılan bütün işçilik masraflarının, değişir masraflar içinde görüldüğünü, sonra onların sabit masraflar grubuna transfer edildiğini ve işçilere ödemelerin aylık olarak yapılmasına karar verildiğini kabul edelim. Bir ödeme şeklinin değişmesi işçilik ücretlerinin karakterinin sabit veya değişebilir olmasına tesir etmeyecektir.

Yarı direkt, yarı fiks, masraf kategorileri, muhasebecileri çok ilgilendirir. Bazı değişen imalât masrafları (enerji, bakım) bir çok ürünlerin istihsalı için yapılmış olduklarından, dağıtımları, bir dağıtım anahtarı olmaksızın yapılamaz. Bu dağıtım anahtarları ise, direkt maliyet içinde bulunurlar. Bazı kişilerin ücretleri kısmen değişken ve sabit olabilirler; bazen yedek parçaların esası takip etmesi, bazende ayırım yapılması gerektiği muhasebeciden istenir. Müshade edebildiğimiz tezat ve tereddütlerin sayımını genişletebiliriz. Durumumuz değişkenlik kriterine göre analizin faydasına inananlarca ve bizim durumumuz problemi çok sadeleştirmeyi bertaraf etmelidir.

2 — Sorumlulukların ve randımanların kontrollü yönünden direkt maliyeti, maliyet giderlerinin yapılmasında sorumluların net olarak belirtilmediği tüm maliyetle mukayese edersek daha avantajlı bir sistem olduğu ortaya çıkar. Metodun bazı uygulamalarında tüm maliyetin yukarıda belirttiğimiz mahzurları ortaya çıkar.

Şöyleki; bu metotta esas masraf yeri hazırlanan tabloda bu masraf yerine direkt olarak bağlanması gereken giderlerle ve diğer gider yerlerinden esas gider yerine transfer eden giderler birbirinden ayrılmadığından yönetici o gider yerinin sorumluluk payını tesbit edemez.

3 — Dikkatli bir satış politikasının tanziminde ortalama değişir maliyetmi, yoksa tüm maliyetmi faydalı diye bir temel soru ile karşılaşırsak, ortalama değişir maliyetin daha avantajlı olduğu ortaya çıkar. Bir çok yazarlar ve ben kabul ediyoruzki, tüm maliyet ancak şu şartlarda faydalı olabilir. Değişkenlik ölçüsüne göre giderler analiz edilmişse ve bu analiz tüm maliyeti iyi tesbit edilmiş bir programa göre hesaplanmışsa, bu analiz sadece belli bir andaki durumu ortaya koymakla kalmamalı, aynı zamanda bütçelere açılmış bir perspektif içerisinde kâr, maliyet, hacim arasındaki ilişkileri de nazara alarak, ilişkileri düzenlemelidir. Bunu kabul etmemiz şartıyla maliyetlerin hesaplanmasına ait derinlemesine bir inceleme yapmaksızın imalât ve satış tekniğinin özelliklerini ve ekonominin karakterisliğini, işletmenin piyasadaki durumunu incelemeden tüm maliyetin Amerika'da ve diğer bazı memleketlerde yapılan gözlemler, farklı görüşleri doğrulamaktadır. Direkt maliyeti uygulayan birçok işletme onun yanında muhasebeye bağlanmamış bir tüm maliyet sisteminin mevcudiyetini kabul ediyor.

Amerikalı yazarların bütün yazılarında şu belirtiliyor: Kısa devrede direkt maliyetin kullanılması faydalı olmakla beraber uzun devrede tüm maliyeti nazara almak lâzımdır. Zira uzun devrede sadece değişken masraflar değil, bütün giderleri karşılamak lâzımdır. Çoğunlukla şamatik olarak gösterilen tüm maliyet ve direkt maliyet arasındaki muhalefet konusuna tekrar döneceğiz. Fakat şunu hatırlatmadan geçemiyoruz: Gelişmiş direkt maliyet taraftarları mamüllerin kısmi mahiyetlerine, o mamüllere has sabit giderlerinde dahil edilmesini kabul etmişlerdir. Akliselim gösteriyor ki başka türlü davranmanın anlamsız olacağı, çeşitli imalâta bulunan bir işletmede kâr, hacim, maliyet arasındaki ilişkileri aksettiren en iyi metod olduğu nasıl ileri sürülebilir.

İşletme mamüllerinin bütünü için direkt maliyet toplu olarak

bu münasebeti gösteriyorsa kârlı ve kârsız mamülü nasıl ayracağız. Eğer direkt maliyet başabaş noktası hesaplamasını sağlıyor ve bir mamülün imâlatı ve şahıs için katlanılan sabit giderler diğer mamüllere nazaran büyük farklılık arz ediyorsa, bu başabaş noktasının hesaplanmasından ne gibi sonuçlar alınacağı belli olmayacaktır.

4 — Sonuçların doğru olarak tesbiti açısından direkt maliyet ile tüm maliyet arasındaki mukayese gösteriyorki, dönemler arası yüklerin paylaşılması, stokların değerlendirilmesi, dönemler arası farklı sonuçlar doğurur. Fakat uzun dönemde farklılıklar ortadan kalkar. Herşey bahis konusu dönemlerde istihsal akışı ve satış akışını ayıran farklılara bağlıdır.

Aşırı bir misal olarak bir gemi şantiyesini alalım. Geminin sahibinden avanslar alınmış olup, bu karşılık geminin inşaatı henüz bitmemişse, böyle bir durumda karşılaşılan sıkılar şunlardır :

A) Komple maliyetler metodu :

—İşletme—

Değişir istihsal masrafları	800		Satışlar	0
			Bilânço D. Stok çalışmaları	1000

B) Direkt maliyet metodu :

—İşletme—

Satışlar	0		Değişir masraflar	800
Bilânço D. Stok çalışmaları	800		Sabit masraflar	200

A) Metodu bilânçoda istihsale direkt yönden ilişkisi olmayan mali ve idari masrafları gösterdiği oranda tenkit edilir. Fakat, B) metoduna'da itiraz edilebilir. Zira hakikatte masrafların karşılanmasında bir gecikme bahis konusu iken, bunun bir kayıp varmış gibi göstermek İktisat ve Muhasebe mantığına aykırıdır.

Bizce tercih edilecek ortalama bir çözüm tarzıdır ki, oda şöyle olur : Yarı mamüllerin değerlendirilmesini değişken ve sabit masraf standartları üzerinden değerlendirmekten ibaret olan sistem, ortalama sistemdir.

Yukarda bahsi geçen masraflardan genel yönetimle ilgili olanlar bir fark hesabında toplanabilir. Bu durumda yarı mamüller hesabından, 900 e inecektir. Fakat kabul etmemiz gerekir ki bu şekilde bir davranış vergi dairesinin kabul etmesi bakımından çok az şansa sahiptir.

5 — Basitlik açısından direkt maliyet sisteminin avantajları nazari itibare alınırsa, bu avantaj basit direkt maliyetin uygulandığı sürece vardır. Gerçekten müşterek değişken masrafların keyfi olarak dağıtımı, tamamiyle ortadan kaldırılmamıştır. İkinci olarak hedef alınan temel objektifler, mamül başına düşen sabit masrafları şahsileştirmeksizin ve maliyet merkezlerindeki değişir maliyetler analiz edilmeksizin, yönetim kontrolünün iyileştirilmesi şu iki yönü ile randıman ve iç verimlilik mamüllerin kârlılığını doğru olarak yok edemez.

Bu etüdün sonucu olarak direkt maliyeti yaymak için sarfedilen gayret şu faydayı sağladı. Eski gelenekleri sarstı ve daha anlaşılır bir lisan sayesinde işletme şeflerinin ilgisini çekti.

Fakat basitleştirilmenin bir takım limitleri olması gerekir. Ve tehlikeleri de olabilir. Problemin daha derinlemesine bir etüdü bizim ilk görüşlerimizi tamamlayabilir. Bahis konusu olan şudur: Kontrollü ve plânlı bir yönetimin ihtiyaçlarına cevap veren en uygun metod hangisi olduğunu anlamak için adım, adım ilerlemek lâzımdır. Bunu yaparken kısa ve uzun vadeli kararları birbirinden ayırmak lâzımdır.