

13. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Bu Bölümde Neler Öğreneceğiz?

- 13.1.** Geleneksel Maliyetleme Sisteminin Sakıncaları
- 13.2.** Tek Bir Maliyet Havuzu Kullanan Geleneksel Maliyet Sistemi
- 13.3.** Maliyetleme Sisteminin Geliştirilmesi

13.1. Geleneksel Maliyetleme Yöntemlerinin Sakıncaları

Geçmişte birçok işletmenin ürün çeşidi oldukça az sayıdaydı. Örneğin ülkemizde faaliyet gösteren Tofaş (Türkiye Otomobil Fabrikaları Anonim Şirketi) Serçe, Kartal ve Şahin olmak üzere üç temel model üretmekteydi. İşletmelerin genel üretim maliyetleri toplam maliyetlerin oldukça düşük bir kısmını oluşturmaktaydı. Genel üretim maliyetlerini dağıtmak için kullanılan basit maliyet sistemlerini uygulamak kolay ve ucuzdu ve sonuçları makul düzeyde doğru bilgi sunmaktaydı. Fakat ürün çeşitliliği ve genel üretim maliyetlerin toplam maliyetler içindeki payı arttıkça geleneksel maliyet yöntemleri doğru maliyet bilgileri yaratamaz hale gelmiştir. Örneğin genel üretim maliyetlerini ürünlere dağıtmak amacıyla fabrikanın tümü için tek bir genel üretim maliyeti yükleme haddinin kullanılması genellikle güvenilir olmayan maliyet verilerinin oluşmasına sebep olmaktadır. Oysa ürün çeşitliliğinin olduğu bir ortamda her ürün maliyet doğuran kaynaklardan farklı ölçülerde yararlanmaktadır.

Aşağıdaki örnek maliyetlerin genel ortalamalar kullanılarak dağıtılmasının nasıl yanıltıcı maliyet bilgileri sunduğunu göstermektedir. Örneğin dört arkadaşın bir lokantada buluştuğunu varsayalım. Her kişi kendi yemeğini, tatlısını ve içeceğini ayrı olarak sipariş etmiştir. Garsonun yemek sonunda getirdiği adisyon aşağıdaki gibi oluşmuştur:

	Ebru	Jale	Ali	Murat	Toplam	Ortalama
Yemek	11	20	15	14	60	15
Tatlı	0	8	4	4	16	4
İçecek	4	14	8	6	32	8
Toplam	15	42	27	24	108	27

Eğer 108 TL tutarındaki toplam adisyon eşit olarak dağıtılsa kişi başına 27 TL maliyet düşmektedir. Ebru en düşük maliyetli yemeği yemesine ve içeceği içmesine ve tatlı yememesine rağmen gerçek maliyeti 15 TL iken 27 TL ödemek zorunda kalacaktır. Hesap eşit şekilde bölündüğünde Ebru ve Murat olması gerekenden daha çok maliyete katlanacaktır. Jalenin maliyeti olması gerekenden daha az, Ali'nin maliyeti ise tam olarak hesaplanacaktır.

Üretim maliyetlerinin dağıtılmasında genel ortalamaların kullanılması bazı ürün ve hizmetlerin olması gerekenden fazla, bazı ürün ve hizmetlerin ise olması gerekenden az şekilde maliyetlenmesine sebep olmaktadır. Bu sorun işletmelerin stratejik kararlarını olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Örneğin maliyet bilgilerini fiyatlama kararlarında kullanan bir işletmede maliyetlerin düşük belirlenmesi fiyatın da olması gerekenden düşük belirlenmesine ve işletmenin zarar etmesine sebep olabilir. Tam tersi olarak maliyetlerin olduğundan yüksek belirlenmesi fiyatların yüksek belirlenmesine ve işletmenin rakipleri karşısındaki pazar payını kaybetmesine sebep olabilir.

İşletme ürettiği bir ürün veya sunduğu hizmeti olması gerekenden düşük maliyetlemesi en azından diğer başka bir ürün veya hizmetini olması gerekenden yüksek maliyetlemesi anlamına gelmektedir. Bu durum her ürün veya hizmetin ne kadar kaynak tükettiğini dikkate almadan genel ortalamalar kullanılarak yapılan maliyet dağıtımlarında sıklıkla ortaya çıkmaktadır. Yukarıdaki lokanta örneğine dönecek olursak, Ebru ödemesi gerekenden 12 TL fazla ödeyecektir. Diğer tarafta Jale ödemesi gerekenden 15 TL az ödeyecektir. Adisyondaki maliyetlerin tümü bir kişi ile ilişkilendirildiğinden yani direkt maliyet olduğundan kimine az, kimine fazla maliyet yüklendiği kolayca hesaplanabilmektedir. Endirekt maliyetlerin söz konusu olduğu durumlarda ise bu hesaplama biraz daha zorlaşmaktadır. Endirekt maliyetler söz konusu olduğunda kaynaklar en azından iki veya daha fazla kişi tarafından tüketilmiştir ve dolayısıyla endirekt maliyetlerin dağıtılması gerekmektedir. Örneğin 40 TL tutarında bir şişe içeceğin eşit şekilde içildiğini varsayalım. Bu durumda herkes 10' ar TL ödeyecektir. Murat'ın 2 bardak, diğerlerinin ise birer bardak içerek toplam 5 bardak içildiğini varsayalım. Bir şişe içeceğin maliyetini içilen bardak sayısını dikkate alarak dağıttığımızda Murat 16 TL ($40 \text{ TL} \times 2/5$) ve diğerleri 8 TL ($40 \times 1/5$) ödeyecektir.

Konunun daha iyi anlaşılması için bu bölümde otomobiller için arka far üreten bir işletme örneği üzerinde durulacaktır. Farlar siyah, kırmızı, turuncu ve beyaz plastikten üretilmektedir. Farlar sıvı plastiğin istenilen şekli alabilmesi için kalıplara enjekte edilmesi ile üretilmektedir. İşletme bir otomobil fabrikası ile olan anlaşması kapsamında L5 (Lüks far) ve B3(Basit far) olmak üzere iki farklı far üretmektedir. İşletmenin tasarım bölümü istenilen şekil ve özelliklerdeki farların kalıplarını hazırlamakta ve üretim süreçlerini belirlemektedir. Üretim aşamasında farlar kalıplara dökülmekte, kalıplardan çıkarılmakta, temizlenmekte ve kontrol edilmektedir. Son olarak farlar otomobil fabrikasına gönderilmektedir. İşletme tam kapasite ile çalışmakta ve oldukça düşük pazarlama maliyetleri bulunmaktadır. Ürünler kaliteli olduğu için müşteri hizmetleri ile ilgili maliyetler de minimum seviyededir. Piyasada basit farlarla ilgili önemli ölçüde bir rekabet söz konusudur. En son yapılan toplantıda otomobil üreticisinin satın alma müdürü gelecek yıl 63 TL'ye alınması beklenen ve bütçelenen farlarla ilgili olarak başka bir firmanın 53 TL teklif verdiğini bildirmiştir. Eğer işletme fiyatını düşürmezse en büyük müşterilerinden biri olan otomobil fabrikasını gelecek yıl kaybedecektir. Aynı rekabet otomobil fabrikasına tanesi 137 TL'den satılan lüks farlar için geçerli değildir.

Bu durumda far üreticisi eğer kârlı değilse ya otomobil fabrikasına yaptığı basit farların satışından vazgeçecek veya fiyatları düşürerek daha düşük kâr marjına razı olacak ve maliyetleri kıstamak için agresif politikalar izleyecektir. Rakip işletme sadece basit farlar üretmektedir ve basit bir teknoloji uygulamaktadır. Bu durum rakip firmaya bir maliyet avantajı sunmaktadır. Rakip firma sadece basit farlar ürettiği için toplam maliyetleri birim sayısına bölerek maliyetleri oldukça kolay ve doğru bir şekilde hesaplayabilmektedir.

Hem basit, hem lüks far üreten işletmenin ise maliyet ortamı daha karmaşıktır. İşletmenin toplam maliyetlerinin her tip (basit ve lüks) fara dağıtması gerekmektedir. Yöneticiler ürün ve hizmetleri maliyetlendirirken uzun dönemli işletme kararlarına yardımcı olmasını arzu etmektedirler. Yöneticiler uzun dönemde toplam gelirlerin tasarım, üretim ve

dağıtımın toplam maliyetinden (değişken ve sabit) fazla olmasını isterler. Far üreticisi işletmenin yöneticileri hem üretim hem de üretim dışı maliyetleri B3 ve L5 kodlu ürünlere yüklemektedirler. Amaç sadece stok maliyetini hesaplamak değildir. İşletmeler maliyetleme sistemlerini sadece bilançoda raporlanacak stok maliyetini bulmak için değil, fiyatlama, ürün karması, maliyet düşürme gibi stratejik kararlar için de kullanmaktadırlar.

13.2. Tek Bir Maliyet Havuzu Kullanan Geleneksel Maliyet Sistemi

Far üreticisinin endirekt maliyetleri tek bir yükleme haddi ile üretime yükleyen basit bir maliyet sistemi mevcuttur. Aşağıda işletmenin geleneksel maliyet sistemindeki temel adımlar anlatılmıştır.

Öncelikle işletme tarafından maliyet objeleri belirlenmiştir. Maliyet objeleri işletmenin 2011 yılında ürettiği 60.000 adet B3 farı ve 15.000 adet L5 farıdır. İkinci adımda direkt maliyetler tespit edilmiştir. Hammadde ve direkt işçilik maliyetleri dışındaki maliyetler endirekt maliyet olarak sınıflandırılmıştır. Üçüncü adımda genel üretim maliyetlerinin veya endirekt maliyetlerinin ürünlere dağıtımında kullanılacak maliyet dağıtım anahtarı belirlenmiştir. Endirekt maliyetlerin büyük bir bölümünü ustabaşlarına, mühendislere, tamir-bakım bölümünde çalışanlara ödenen ücretler oluşturmaktadır ve bu nedenle genel üretim maliyeti dağıtım anahtarı olarak direkt işçilik saati belirlenmiştir. İşletme 2011 yılında 39.750 direkt işçilik saati çalışmayı planlamıştır. Dördüncü adımda her bir dağıtım anahtarı ile ilgili genel üretim maliyeti toplamı belirlenmiştir. İşletme tek bir dağıtım anahtarı kullanmaktadır ve toplam genel üretim maliyetleri 2.385.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Beşinci adımda genel üretim maliyeti dağıtım anahtarı olarak belirlenen direkt işçilik saati başına genel üretim maliyeti payı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$\text{GÜM Yükleme Haddi} = 2.385.000 \text{ TL} / 39.750 \text{ dis} = 60 \text{ TL/dis}$$

Altıncı adımda ürünlere yüklenen genel üretim maliyeti payı hesaplanmıştır. İşletme B3 tipi farlar için 30.000 direkt işçilik saati, L5 tipi farlar için 9.750 direkt işçilik saati çalışmayı planlamıştır. Ürünlere yüklenen genel üretim maliyeti payı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$B3 = 60 \text{ TL/dis} \times 30.000 \text{ dis} = 1.800.000 \text{ TL}$$

$$L5 = 60 \text{ TL/dis} \times 9.750 \text{ dis} = 585.000 \text{ TL}$$

Son olarak yedinci adımda tüm direkt ve endirekt maliyetler toplanarak ürünlerin toplam maliyeti bulunmuştur. Aşağıdaki tabloda lüks ve basit farlar için hem toplam ürün maliyetleri hem de ürünler bazında birim maliyetler gösterilmiştir.

	60.000 birim		15.000 birim		
	Basit Farlar		Lüks Farlar		
	Toplam	Birim	Toplam	Birim	Toplam
Hammadde Maliyeti	1.125.000	18,75	675.000	45,00	1.800.000
Direkt İşçilik Maliyeti	<u>600.000</u>	<u>10,00</u>	<u>195.000</u>	<u>13,00</u>	<u>795.000</u>
Toplam Direkt Maliyetler	1.725.000	28,75	870.000	58,00	2.595.000
Dağıtılan Endirekt Maliyetler	<u>1.800.000</u>	<u>30,00</u>	<u>585.000</u>	<u>39,00</u>	<u>2.385.000</u>
Toplam Üretim Maliyeti	<u>3.525.000</u>	<u>58,75</u>	<u>1.455.000</u>	<u>97,00</u>	<u>4.980.000</u>

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda işletme basit farlarla ilgili pazarı rakiplerine kaptırmamak için ne gibi adımlar atmalıdır. Eğer işletme pazarı rakiplerine kaptırmak istemiyorsa fiyatlarını ve dolayısıyla maliyetlerini düşürmek zorundadır. Aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere fiyatı piyasaya göre yüksek kalan basit farların kâr marjı düşük iken piyasaya göre normal bir fiyat ile satılan lüks farların kâr marjı oldukça yüksek çıkmaktadır. Yönetim ilk bakışta problemi anlayamamış fakat daha sonra sorunun maliyetleme sisteminde olabileceğini düşünmüştür. İşletme direkt maliyetlerin doğru olarak hesaplandığından emindir fakat endirekt maliyetlerin dağıtımında problem olabileceğini düşünmektedir. İşletmenin maliyetleme sistemi belki de mevcut durumda basit farlara daha yüksek, lüks farlara daha düşük maliyet yüklemektedir.

	60.000 adet Basit Far		15.000 adet Lüks Far		
	Toplam	Birim	Toplam	Birim	Toplam
Gelirler	3.780.000	63,00	2.055.000	137,00	5.835.000
Toplam Maliyetler	<u>3.525.000</u>	<u>58,75</u>	<u>1.455.000</u>	<u>97,00</u>	<u>4980.000</u>
Faaliyet Kârı	<u>255.000</u>	<u>4,25</u>	<u>600.000</u>	<u>40,00</u>	<u>855.000</u>
Kâr Marjı		<u>%6,75</u>		<u>%29,20</u>	

13.3. Maliyetleme Sisteminin Geliştirilmesi

Maliyetleme sisteminin geliştirilmesi ile ilgili ilk aşama direkt maliyetlerin takibi ile ilgilidir. Maliyetleme sisteminin mümkün olduğunca daha çok direkt maliyeti tespit etmesi

gerekmektedir. Böylece endirekt maliyet olarak sınıflandırılacak tutar ve dolayısıyla ürünlere dağıtılacak olan tutar azalmış olur.

İkinci aşama endirekt maliyetler için tek bir maliyet havuzu kullanmak yerine maliyet havuzlarının sayısının artırılması ile ilgilidir. Ayrı maliyet havuzları oluşturulurken bu havuzlarda birikecek maliyetlerin homojen olmasına dikkat edilmelidir. Maliyetlerin homojen olması aynı neden sonuç ilişkisi ile doğmuş olması anlamına gelmektedir. Örneğin bir maliyet havuzunda hem endirekt makine maliyetlerinin, hem de endirekt dağıtım maliyetlerinin biriktirildiğini ve dağıtım anahtarı olarak makine saatlerinin kullanıldığını varsayalım. Bu maliyet havuzu homojen değildir çünkü makine saatleri makine maliyetlerine sebep olan faktördür fakat dağıtım maliyetlerinin oluşmasına neden olan faktör değildir. Dağıtım maliyetlerinin oluşmasına neden olan faktör farklıdır. Mesela yapılan gönderim sayısı gibi. Eğer makine maliyetleri için ayrı bir havuz, dağıtım maliyetleri için ayrı bir havuz oluşturulsa ve makine maliyetleri makine saatleri ile, dağıtım maliyetleri gönderim sayısı ile dağıtılsa her maliyet havuzu homojen hale gelecektir.