

## STANDART MALİYET SİSTEMİNDE İDARİ MASRAFLARIN KONTROLÜ

Dr. Abdullah GÜR

İşletmelerin verimliliğinin ve karlılığının kontrolü açısından standart maliyet sisteminin sağladığı faydaların günümüzde herkes tarafından geniş bir kabul gördüğü bilinen bir gerçektir. Fakat bu sisteme sadece direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat masraflarının kontrolüne önem verdiği ve devre masrafları olarak adlandırılan idare ve satış masraflarının kontrolünü ihmal ettiği hususunda bazen haklı olarak tenkitler öne sürülmektedir. Profösör K. Louhi' ninde belirttiği gibi, işletmelerin öncelikle imalat faaliyetlerine tatbik edildikleri düşünülürse standart maliyetler halen bebeklik devresindedirler. Mamafih, standart maliyet muhasebesi ve analizi tekniklerinin merketing veya dağıtım, hatta genel idare fonksiyonlarına tatbik edilmemeleri için bir sebep yoktur. Gelecek hakkında bir ifade de bulunmak icab ederse standart maliyet prosedürleri bu diğer fonksiyonel sahalarda da geniş tatbikat bulacaklardır (1).

Gerçekten, elli yılı aşkın bir geçmişe sahip olmasına rağmen, halen standart maliyet sisteminin temel amacı imalat faaliyetlerinin kontrolüdür. Bu duruma sebep kısmen, işletme içersinde en büyük önemin üretim fonksiyonuna tanınması, kısmende idare ve satış masrafları ile ilgili standartların tesbitinin direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat masrafları standartlarının tesbitinden daha güç bir iş olmasındandır.

Bilindiği gibi, imalâtın temel iki faktörü olan direkt malzeme ve direkt işçilik ile ilgili standartların tesbiti ve farkların analizi, mamül ile bu iki üretim faktörü arasındaki miktar ve fiat standartları bakımından görülen fonksiyonel ilişki nedeniyle fazla bir güçlük arz etmemektedir.

---

(1) Kulervo LOUHI, «İdari Muhasebe ve kontrol» (Çeviren: Asil GEZEN) İzmir, 1966 s. 218 (1)

Üçüncü üretim faktörü olan genel imalat masrafları için aynı ilişkinin bahiş konusu olmaması, diğer bir deyimle, bir işletmede üretilen mamül miktarında meydana gelen değişmelerle genel imalat masrafları arasındaki değişmelerin aynı oranda olmaması ve genel imalat masraflarının çeşitli özelliklere sahip çok sayıda masraf kalemlerinden teşekkül etmesi gibi nedenlerle genel imalat masrafları ile ilgili standartların tesbitinde güçlükler ortaya çıkmıştır.

Sorunu çözmek için, standart maliyet sisteminin bütçe tekniğine ithali ve genel imalat masraflarına ilişkin standart maliyetlerin standartlar yerine bütçeler esas alınarak tesbiti cihetine gidilmiştir.

Bu üç üretim faktörü ile ilgili standartların tesbitinde takip edilecek sıra şöyle özetlenebilir. (2)

- 1 — Herşeyden önce işletme, istihsalin teknik özelliklerine ve yapılan işlerin cinslerine göre, yeterli sayıda masraf dairesine ayrılır.
- 2 — Mamül cinsleri ve miktarları itibariyle imalat programı tesbit edilip, imalatın hangi masraf dairelerinden geçeceği ve buralarda ne gibi işlemler yapılacağı kararlaştırılır.
- 3 — İmalat miktarları göz önünde tutularak, her esas masraf dairesi için bir faaliyet hacmi hesaplanır ve bunu en iyi ifade edecek bir ölçü seçilir.
- 4 — Mamül bünyesine doğrudan doğruya yüklenebilecek ham ve yardımcı maddeler için miktar ve fiat standartları tesbit edilir.
- 5 — Yardımcı masraf dairelerinin faaliyet hacmi ve masrafları planlanıp, bunlar için standart masraf yükleme hadleri tesbit edilir ve bu dairelerin masrafları esas imalat dairelerine dağıtılır.
- 6 — İmalat programlarını gerçekleştirebilmek için, esas masraf dairelerinde harcanması gereken direkt işçilik ve genel imalat masrafları genellikle aylık olarak planlanır.

---

(2) Nasuhi BURSAL, «Maliyet Muhasebesi,» İstanbul 1971, s. 381

## İdarî Masrafların Kontrolü

- 7 — Esas masraf dairelerinde planlanan masrafları o dairelerde yapılan imalâta yükliyelemek için, yukarıda bahsi geçen faaliyet ölçüsü başına bir standart masraf yükleme haddi tesbit edilir.
- 8 — Mamüllerin imalatta geçirdiği safhalara ve buralarda yapılan işlemlere göre gerekli masraf yüklemeleri yapılmak suretiyle mamüllerin standart işçilik ve genel masraf maliyetleri hesaplanır.
- 9 — Sonuncu maliyetlerin standart malzeme maliyetleri ile birleştirilmesiyle, mamüllerin toplu standart maliyetleri elde edilir.

### **İdari Masraflardan ne anlamak gerekir ve kontrollerine niçin ihtiyaç vardır?**

Direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat masrafları standartları yukarıda ana hatlarına kısaca değindiğimiz şekilde tesbit edildikten sonra, fiili masraflarla karşılaştırmalar yapılarak farkların tesbiti ve analizi suretiyle bu üç üretim faktörüne ait masraflar kontrol edilir.

İmalat masraflarıyla ilgili bu işler dışında, idare ve satış kısımları için de belirli masraf yükleme hadlerinin tesbiti mümkün ise de, esas masraf dairelerinin faaliyet hacmi ile bu dairelere yüklenmesi gereken idare ve satış masrafları arasında bir ilişki kurmanın güçlüğü sebebiyle bu masraflar için genellikle masraf yükleme hadleri tesbit edilmemektedir. Devre masrafları olarak adlandırılan idare ve satış masrafları doğrudan doğruya kâr zarar hesabının borcuna devredildiklerinden ciddi bir kontrole konu teşkil etmemektedirler.

Halbuki günümüzde durmadan gelişen modern yönetim sistemlerinin zorunlu bir sonucu olarak yönetim faaliyetleri gittikçe önem kazanmakta ve bu fonksiyona ilişkin masrafların toplam işletme masrafları içindeki payı da gittikçe artmaktadır. Bu durum karşısında idari masrafları kontrol etmemenin işletmenin kârlılığını menfi yönde etkileyeceği açıktır. Bu masrafların kontrolünde uyulması gereken prosedürü tayin etmeye çalışmadan önce idari masrafların hangi masraf kalemlerinden teşekkül ettiği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekir.

Henry FAYOL'dan bu yana yönetim fonksiyonunun rolünün (ön görmek, organize etmek, kumanda etmek, koordinasyonu sağlamak ve kontrol etmek) olduğu bilinmekle beraber bu görevlerin ifâsının hangi işleri kapsamına aldığı hususu tam bir açıklığa kavuşmamıştır.

LAUZEL'e göre, günümüzde, araştırma ve geliştirme, personelin yönetimi, hukukî ihtilâfların çözümlenmesi, insancıl ilişkiler v.s. gibi görevler klâsik yönetim fonksiyonunun bünyesinden ayrılarak bağımsız birer fonksiyon olma eğilimindedirler. (3)

Bu durum karşısında bir çok işletmeler idari masrafların yapısını yeniden gözden geçirmek gereğini duymuşlar ve örneğin ücretlerin ödenmesi ile ilgili masrafları personelin yönetimi fonksiyonuna, faturaların düzenlenmesine ilişkin masrafları satış fonksiyonuna, genel karakterdeki işlerle ilgili masrafları araştırma ve geliştirme fonksiyonuna devrederek idarî masrafları arındırmağa çalışmışlardır. (4) Bu arındırmadan geriye kalan müdürlerin ve yardımcılarının maaşları, görev masrafları, büro malzemeleri, büroların ısıtma, aydınlatma ve kira masrafları yönetim kurulunun toplantı masrafları gibi işletmenin genel yönetimiyle ilgili masrafları idari masraflar olarak nitelendirmişlerdir. (5)

### **İdarî Masrafların Kontrolünde Uygulanılacak Sistem**

Ne şekilde kontrol edilmesi gerektiği konusunu incelemeye çalıştığımız idari masrafların sınırını, işletmenin genel yönetimiyle ilgili masraflar olarak çizdikten sonra, bu masrafların kontrolünde uyulması gereken prosedürü tayin etmeye çalışalım.

İmalat sahasında, sarfedilen 5 kg malzeme, çalışan 3 saatlik direkt işçilik gibi miktarları ölçülebilen ve açık olarak tayin edilmiş operasyonlara yüklenilebilen büyüklükler bahis konusudur. İdari faaliyet sahasında da aynı şey bahis konusu edilemez mi? (6)

İdari faaliyetin temel amacı bilginin işlenilip kullanılabilir hale getirilmesidir. (Kayıt, gönderme, hazırlama, muhafaza) Bilginin işleni-

- 
- (3) Piere LAUZEL, «Comptabilité analytique administration des entreprises», Paris 1971 s. 117
  - (4) İbid, s. 117
  - (5) İbid. s. 117
  - (6) Jean - Paul SIMERAY, «Le Contrôle de gestion» Time 11 Paris 1971, s. 113

## İdari Masrafların Kontrolü

lip kendisinden faydalanılabilir hale getirilmesi bir takım materyelin kullanılmasını gerektirir. Mısırlı yazarın kullandığı papirüsle başlayan bu materyel günümüzde kompitörlerde kullanılan manyetik bantlara kadar varan bir gelişme göstermiştir. Bu sebeptendir ki bilginin işlenmesi faaliyeti aynı zamanda kantitatif bir yöne sahiptir. (7)

Madem ki, idari faaliyetler kantitatif bir yöne de sahiptir. İdari işlerin yapılması için gerekli operasyonların maliyeti idari faaliyetin bizzatıhi kendi maliyeti olarak düşünülebilir.

İdari bir servisin belli bir devre içerisindeki faaliyetlerinin ne gibi operasyonların yapılmasını gerektirdiği tesbit edilebilir ve buna dayanarak ilgili servisin bahis konusu devrede maliyetinin ne olması gerektiği (Normal yahut standart maliyet) hesaplanır. Servisin gerçek maliyeti ile standart maliyetinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan farkın pozitif veya negatif olmasına göre o servisin iyi yönetilip yönetilmediği hususunda bir yargıya varılır. Bu şekilde varacağımız bir yargıya tam olarak inanmak gerekir mi? Diğer bir deyimle böyle bir yargının servisin iyi yönetilip yönetilmediği hususunda bizi bir hataya sevketmesi mümkün müdür?

Bir an için, işletmedeki idari servislerle ilgili hesapların hiç birinin borç tarafı (fiili masraflar) ile olacak tarafı (Standart masraflar) arasında bir fark bulunmadığını farzedelim. Bu durumdan işletmenin idari yönden iyi yönetildiği sonucunu çıkartabilir miyiz?

İdari servislerin hizmetleri bütün departmanlar tarafından talep edildiğinden, sorumlusunun mükemmel bir şekilde yönettiği idari bir servis, bu servisin hizmetine ihtiyacı bulunan departmanların, kontrolsüz bir şekilde, yerli yersiz bir sürü taleplerine maruz kalır ve bunların hepsini karşılamaya çalışırsa bu faaliyetinin sonucu işletmeye pahalıya mal olur.

İşletmelerin yönetiminden sorumlu olanlar herkesi tasarruflu olmaya davet eden sirkülerler yayınlamayı gelenek haline getirmişlerdir. Fakat bu tip tedbirlerin faydasız ve cesaret kırıcı olduğu da bir gerçektir. Çünkü idari servislerin hizmetlerinden faydalanan herkes, bu hizmetleri en iyi şekilde değerlendirdiği ve eğer bu konuda bir istismar veya aşırılık varsa bunu başkalarında aramak gerektiği iddiasındadır.

---

(7) İbid, s. 114

Eğer idari servislerin hizmetlerine talip olan departmalara ait bütçelerin borç tarafına istedikleri hizmetlerin karşılığı (Standart maliyetlerle) yüklenirse, ilgili departmanların idari servislerin hizmetlerini istismârı önlenmiş olur. (8)

Yapılan harcamalara göre değil elde edilen sonuçlara göre hüküm vermek gerekir. Eğer sonuçlar da aynı ölçüde artmışsa masraflardaki artışın bir önemi yoktur.

İdari masrafların yukarıda anlatılan bir sistem dahilinde kontrolünü sağlamak için: (9)

— Bir taraftan, idari servislerdeki iş şartlarının standartlaştırılması ve her operasyonun standart maliyetinin tesbiti cihetine gidilir.

Örneğin :

300 kelimelik bir sayfanın daktilo edilmesinin maliyeti nedir?

Belli tipte bir fişin baskı maliyeti nedir?

Bir dökümanın fotokopisinin çıkartılmasının maliyeti nedir?

Ayrıca, her idari servisle ilgili olarak borç tarafı, servisin sağladığı hizmetler için yapılan masrafların fiili tutarını, alacak tarafıda aynı hizmetlerle ilgili standart tutarı gösterecek şekilde bir maliyet hesabının tutulması gerekir.

Diğer taraftan, idari servislerin sağladığı hizmetlerden faydalanan departmanlarla ilgili olarak:

— Her departmanın talepte bulunacağı hizmetlerle ilgili ölçülebilir hedefler tayin etmesi.

— Ve bu hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini muhasebece tayin etmeye yarayacak bir bütçe sisteminin kurulması gerekir. Böyle bir sistemin kurulmasının işletmeye mali yönden birtakım külfetler yükleyeceği açıktır. Fakat, sistemi bir kere kurduktan sonra sağlanacak faydanın katlanılacak külfetten büyük olacağını da unutmamak gerekir.

---

(8) İbid. s. 116

(9) İbid. s. 117