

BİR YÖNETİM MUHASEBESİ SORUNU OLARAK FAALİYETE GEÇEMEME MALİYETİNİN TAHMİNİ

Prof.Dr. Hilmi KIRLIOĞLU*

Yrd.Doç.Dr. Ahmet Vecdi CAN**

ÖZET

İşletmeler herhangi bir işi planladıkları tarihlerde faaliyete geçiremediklerinde, çoğu zaman hesaplanmayan veya göz ardı edilen bir maliyet ortaya çıkar ki buna kısaca "faaliyete geçememe maliyeti" denebilir.

Faaliyete geçememenin iç ve dış kaynaklı tespit edilen ve edilemeyen bir çok nedeni olabilir. Saptanma zorluğu ortada olan bu nedenlerin olabildiğince belirlenmesi ve zararın sayısal olarak ifade edilmesi şüphesiz yönetsel karar ve tedbirlere önemli ölçüde ışık tutacaktır. Faaliyete geçememenin belli bir olaya ve sorumluya dayandırılabilirdiği durumlarda maliyetin hesaplanmasının özellikle zararın tazmin edilmesi bakımından daha da önemli hale geleceği kuşkusuzdur.

Bu çalışmada, faaliyete geçememe maliyetinin nasıl tahmin edilebileceği tartışılmış ve bu konuda gerçek hayattan alınan bir örnek üzerinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Faaliyete Geçememe Maliyeti, Fırsat Maliyeti, Proforma Mali Tablolar, Bütçe Sapmaları

ABSTRACT

APPROXIMATION OF THE COST OF DISABILITY OF STARTING OPERATION AS A PROBLEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING

"Cost of disability of starting operation", is a cost of firms when they do not able to start their operations on the planned time.

There may be many internal and external, hidden and clear, reasons of disabling to start operation. To find these reasons is very difficult, but if we can quantitatively determine, they will help to managerial decisions and preventions. In the accounting of costs and specially to eliminating losses, to access the cases and to find responsible persons of disability of starting operations will become especially important.

In this article we have discussed and analysed accounting of disability of starting operations and we have given detailed explanations on a case study.

Key Words: Cost Of Disability Of Starting Operation, Opportunity Cost, Proformed Financial Statements, Budget Deviations

* SAÜ, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, hilmik@sakarya.edu.tr

** SAÜ, AFC MYO, Öğretim Üyesi, acan@sakarya.edu.tr

1- GİRİŞ

Günlük yaşantıda, işlerin yolunda gitmediği, aksiliklerin çıktığı, dolayısıyla beklenen sonuçların elde edilemediği veya bu sonuçlardan uzaklaşıldığı durumlar sık sık karşımıza çıkmaktadır

İşletme fonksiyonlarının başında yönetim, yönetim fonksiyonlarının başında ise planlama gelmektedir. İster küçük ister büyük, ister emek yoğun ister sermaye yoğun, ister ticaret isterse üretim veya hizmet işletmesi olsun, işletmelerin mutlaka bir beklentileri, bir planları vardır ve olmalıdır. Ancak özellikle ciddiyetsizliklerin, ihmallerin, ihlallerin, istikrarsızlıkların, belirsizliklerin vb. olumsuzlukların hüküm sürdüğü ortamlarda planlar yapmak, tahminlerde bulunmak kadar planları uygulamak ve arzulan veya beklenen sonuçlara ulaşmak da son derece zordur.

Bu çalışmada, belli bir tarihte faaliyete geçmeyi planlayan bir işletmenin belirlenen tarihte faaliyete geçememesinden kaynaklanan gecikmenin işletmeye nelere mal olduğu, bu kaybın rakamsal büyüklüğünün tahmini yani zararın nasıl hesaplanabileceği ele alınmaya çalışılacaktır.

2. SAPMALARLA İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR VE ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Planlanan veya beklenen durumdan sapma¹, her işletme için istenmeyen veya beklenmeyen olumsuz sonuçtur. Ancak bunun ortaya çıkış biçimi çok farklı şekillerde olabilir. Aynı şekilde nedenleri de çok farklı olabilir. Nedenlerin tümü saptanamaya-bileceği gibi nedenlerin bazıları (veya tümü) işletmenin kendisinden, bazıları (veya tümü) işletmenin dış çevresinden

hatta ulusal veya küresel gelişme ve değişikliklerden, bazıları da beşeri veya doğal afetlerden (sabotaj, terör, yangın, sel, deprem vb.) kaynaklanıyor olabilir.

Basit ve güncel bir örnek verilmesi gerekirse; "öğretmenler günü" münasebetiyle çiçekçilikle uğraşan bir çok işletme büyük çiçek yatırımlarına gitmiş, satılacağı beklentisiyle çok ciddi satınalmalar yapmıştır. Fakat "öğretmenler günü"nin (bayram dolayısıyla) tüm haftanın resmi tatil ilan edildiği günlere denk gelmesi nedeniyle neredeyse yok denecek kadar az çiçek satılabilmektedir. Burada beklenen durumdan çok büyük bir sapma meydana gelmiştir. Bir başka örnek hükümetin uyguladığı maliye politikaları ve yeni aldığı vergisel kararlar nedeniyle otomobil satışlarında yaşanan düşüştür. Burada da işletmelerin kendilerinden kaynaklanmayan nedenlerle uğradıkları satış kayıpları onları hiç de arzu etmedikleri sonuçlarla karşı karşıya bırakabilecektir. Veya bir işletmenin fiili maliyetlerinin bütçelediği rakamlardan veya standart maliyetlerinden farklı çıkması da sapmaya örnek olarak verilebilir. Bu örneklerin sayısını çoğaltmak mümkündür. Örneklerden anlaşılacağı üzere hepsinde sözkonusu olumsuz yöndeki sapmalar aynı istenmeyen veya beklenmeyen sonuçların ortaya çıkması şeklindedir. Ancak hepsinin nedeni ve ortaya çıkış biçimi farklıdır. Nedenlerin veya ortaya çıkış biçimlerinin bu denli farklılığı buna göre bir ayırım yapmayı da zorlaştırmaktadır. Ancak bu örneklerde ortak bir nokta vardır ki bu da işletmelerin hepsinin faaliyete geçtikten sonra bu olumsuzlukları yaşamalarıdır.

Oysa bu çalışmanın konusu henüz hiç faaliyete geçememiş işletmelerdir. Bu nedenle yukarıda verilen örneklerde olduğu gibi faaliyete geçmiş ve faaliyetlerine devam ederken küresel, ulusal veya işletme içi her ne nedenle olur-

1 Sapma analizleri genellikle "maliyet analizleri" kapsamında ele alınmaktadır. Sapmalar yalnızca maliyetlerle sınırlı değildir. Gelirlerdeki sapmalarda mutlaka analiz edilmeli ve dikkate alınmalıdır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. PEKER, 1999:1-16.

sa olsun zarar eden işletmelerin durumu bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Ayrıca kar amacı gütmeyen kuruluşlar da kapsam dışı bırakılmış yalnızca ekonomik amaçlı işletmeler üzerinde durulmuştur. İşletmelerin planlanan tarihlerde faaliyete geçememesinin nedeninin ve sorumlusunun açıkça tespit edilebildiği ve ortaya çıkan maddi zararın tazmin edilmek üzere sorumlusuna karşı dava açılabilirdiği durumlarda bu zararın nasıl hesaplanacağı konusunun tartışılması bu çalışmanın asıl amacını oluşturur.

3. FAALİYETE GEÇEMEMENİN NEDENİ

İşletmelerin faaliyete geçememelerinin iç ve dış kaynaklı bir çok nedeni olabilir. Ancak ilk akla gelen faaliyete geçmeye henüz hazır olmayışlarıdır. Faaliyete geçebilmek için faaliyete geçebilecek uygun ortamın doğmuş olması gerekir. Uygun ortam kavramı faaliyete geçebilmek için asgari koşulların sağlanmış olması gereği ile ifade edilebilir. Asgari koşulları bir türlü sağlayamayan bir işletme faaliyete geçmek için uygun ortamı bulamayacağı için faaliyete geçmeye henüz hazır değildir. Peki asgari koşullar nelerdir ?

İşletmeler, genel olarak "*insan gereksinimlerini karşılamak amacıyla tedarik ettikleri üretim faktörlerini uygun oranlarda birleştiren mal veya hizmete dönüştüren ekonomik ve teknik birimler*" biçiminde tanımlanmaktadır². Tanımdaki hakim unsur dikkat edilirse "tedarik"tir. Dolayısıyla üretim faktörleri diye bilinen doğa, emek, sermaye, girişimcinin (bilgi ve teknoloji de ilave edilebilir) asgari oranlarda bir araya gelmesi sağlanmadan işletme faaliyete geçemez. İşletmenin faaliyet konusu her ne ise

o faaliyeti gerçekleştirebilmek için yukarıda sayılan unsurların asgari oranda³ bir araya getirilmesi asgari koşulların sağlanması anlamına gelir. Sözü edilen unsurlardan işletmenin faaliyet konusuna özgü olarak birinden biri yoksa veya asgari bulunması gerekenden az ise bu sağlanana kadar işletme faaliyete geçmeye hazır hale gelmiş olamayacağından faaliyete geçemez.

Örneğin bir işletme yapmayı düşündüğü bir işle ilgili asgari kaynağı (sermaye, kredi, borç) bulamadığında o işle ilgili olarak faaliyete geçemeyecektir. Veya her şey hazır olduğu halde üretmeyi planladığı ürünle ilgili gerekli asgari hammadde ve malzemeleri tedarik edemediğinde yine faaliyete geçemeyecektir. Veya o işi yönetecek, yürütecek, yerine getirecek asgari insan kaynağına sahip olamadıysa yine faaliyete geçemeyecektir.

4. FAALİYETE GEÇEMEMENİN MALİYETİ

Her ne nedenle olursa olsun sonuçta planladığı tarihte faaliyete geçemeyen bir işletme için artık o tarihten itibaren faaliyetsiz geçen her gün işletmenin aleyhine işleyecek bir sürecin başlangıcı olabilecektir. İşletmenin bir türlü faaliyete geçememesinden dolayı uğrayacağı tüm kayıplar "faaliyete geçememenin maliyeti" olarak ifade edilebilir.

"Faaliyete geçememenin maliyeti"nin bilinmesi veya diğer bir ifadeyle faaliyete geçememenin işletmeye neye mal olduğunun tahmin edilmesi işletmenin yönetsel açıdan durumunu görmesi ve değerlendirmesi bakımından önemlidir. Eğer faaliyete geçememe tamamen işletmenin kendisinden kaynaklanıyorsa bu durum iş-

2 CAN, 2003:10.

3 Asgari oran ile uygun oran arasındaki fark şudur; faaliyete geçebilmek için üretim faktörlerinin asgari oranda yerine getirilmesi yeterlidir. Faaliyete geçtikten sonra işletmenin zamanla faaliyet konusu ile ilgili bilgi ve deneyimi artacağı var sayımı doğal olarak bu koşulları uygun oranlara çekebileceği kabulünü gerektirir.

letme yönetiminin sorumluluğundadır. Fakat faaliyete geçememe işletmenin kendisinden değil de dış kaynaklı bir nedene dayandırılabiliriyorsa ve bu konuda sorumluluğu bulunan kişi veya kurumlar sözkonusu ise o zaman işletme planlanan tarihlerde faaliyete geçememesinden doğan bu zararını sorumlusundan hukuken tazmin edebilme olanağının bulunup bulunmadığını öğrenerek buna göre davranmak isteyecektir. Daha açık bir ifadeyle sözkonusu zararını dava yoluyla davalıdan haklı olarak isteyecektir

Faaliyete geçememe maliyeti ilk bakışta "fırsat maliyeti" kavramını çağrıştırmaktadır. Kaynaklarda "alternatif maliyet" veya "vazgeçme maliyeti" olarak da ifade edilen "fırsat maliyeti" ile arasındaki temel fark şu noktada ortaya çıkar: Fırsat maliyeti; seçenekler arasında bir tercih yapıldığında tercih edilmeyen (en iyi) seçeneğin sağlayacağı yararın kaybedilmesi veya bu fırsatın kaçırılması dolayısıyla oluşacak kazanç kaybına odaklanır. Alternatiflerden birini seçmek diğerlerinden vazgeçmek anlamına geleceği için bu aynı zamanda "vazgeçme maliyeti" olarak da ifade edilmektedir. Bu kavramın amacı verilecek kararlarda mümkün olan en iyi seçeneğin tercih edilmesini sağlamaktır. Fakat faaliyete geçememe maliyetinde durum biraz farklıdır. Burada her şeyden önce artık seçenek yoktur. İyi veya kötü bir seçim yapılmış, yani bu aşama geçilmiş ve yatırıma başlanmıştır. Yatırımın tamamlanmasıyla birlikte işletme çalışmaya başlayacaktır. Ne var ki yatırım çeşitli nedenlerle bir türlü tamamlanamamış ve işletme planlanan tarihlerde faaliyete geçememiştir. Faaliyete geçememe maliyeti işte bu noktaya odaklanır. Ne yazık ki bu kavram çoğu zaman göz ardı edilir. Ülkemiz bu türden sayısız örneklerle doludur. Zamanla yatırımlar kullanılamaz hale gelmiş içindeki makine, tesisat, araç – gereç demo-

de olmuş, tahrip olmuş, çürümeye terk edilmiştir. Kaynakların israfı bakımından bu durum faaliyete geçememe maliyeti ile fırsat maliyeti kavramlarını ortaya çıkan sonuçlar açısından birbirine yaklaştırır. Ancak kamusal yatırımlarda hizmet amacının öncelikli oluşu daha çok salt ekonomik amaçlara odaklanan fırsat maliyeti kavramını tartışılır kılabilir. Tartışılmayacak olan bir şey varsa o da planlanan tarihlerde faaliyete geçilememesinden kaynaklanan maliyettir. Bu tazmin edilemeyecek bile olsa en azından öz eleştiri niteliğinde ele alınmalıdır

Şimdiye kadar hep faaliyete geçilememesinden kaynaklanan maliyetten bahsedildi. Eğer planlanan tarihlerde faaliyete geçebilseydi bu kavramdan bahsedilemeyecekti. Fakat bu sefer faaliyete geçme maliyeti söz konusu olacaktı. Ancak bu maliyet, fizibilitesi (yapılabilirliği⁴) iyi analiz edilmiş bir yatırım için şu varsayım ile birlikte ele alınmalıdır: Yapılabilir (feasible) yatırımların tamamlanıp üretime geçilmesiyle birlikte gidere (üretim/hizmet vd. giderler) dönüşen maliyetler elde edilmeye başlanan gelirler (satışlar vd. gelirler) tarafından karşılanacak ve muhtemelen işletmeye kar olarak olumlu bir katkı sağlayacaktır. Diğer bir ifadeyle (uygun bir yatırımda) faaliyete geçmenin maliyeti faaliyete geçmenin sağlayacağı faydayla karşılanmakla kalmamış aynı zamanda işletmeye olumlu bir katkı da bırakmış olabilecektir. Halbuki faaliyete geçilemediğinde bu katkıdan yoksun kalınacaktır. Faaliyete geçememe maliyeti pratik olarak yoksun kalınan bu katkıya veya kazanç kaybına denktir. Ancak işletmenin bu kazanç kaybına ilave olarak faaliyete geçemediği halde katlanmak durumunda olduğu özellikle finansman, personel vb. giderleri olabileceği gerçeği de göz önünde bulundurulduğunda faaliyete geçememe maliyetinin faaliyete geçmesi du-

4 Daha fazla bilgi için bkz. GÜVEMLİ, 2001:9.

rumunda sağlayacağı salt katkı kaybından daha büyük olacağı düşünilir⁵. Buna fırsat kaybı, zaman kaybı, müşteri kaybı, moral – motivasyon kaybı gibi sayısal olarak ifadesi mümkün olmayan rekabet üstünlüğüne yönelik kayıplar da kuramsal anlamda eklendiğinde esasında hesaplanabilecek rakamların çok daha üstünde bir maliyet rakamının varolduğu gerçeğini kabul etmek gerekebilir.

Bu konuda işletme yönetimi veya ilgili kişiler şu üç temel soruyu sormak durumunda dırlar:

- *Neden* planlanan tarihlerde faaliyete geçemedik/geçemiyoruz ?
- Planlanan tarihlerde faaliyete geçememek bize *kaçı mal oldu/malola - cak ?*
- Bir an önce faaliyete geçebilmek için *ne yapmalıyız ?*

Bu sorular cevaplanabildiği oranda faaliyete neden geçilemediği ve bunun işletmeye nelere mal olduğu anlaşılacaktır. Yönetim tarafından "*Zararın neresinden dönülürse kardır*" özdeşinin de ifade ettiği gibi önlem olarak alınması ve yapılması gereken ne varsa alınıp yapılarak bu arzu edilemeyen durumdan bir an önce kurtulmaya çalışılmalıdır.

5. ÖRNEK UYGULAMA

Aşağıda, faaliyete geçememe maliyeti konusunda hazırlanmış bir rapor incelenmiştir. Bu rapor, sözü edilen konuyla ilgili fikir vermesi bakımından önemlidir.

Bu örnekte şirket muhasebecisi **X San. Ve Tic. A.Ş.**' nin üst yönetimi tarafından aşağıda içeriği incelenecek olan raporu hazırlamakla görevlendirilmiş ve kendisinden işletmenin planladığı tarihlerde faaliyete geçememesinden dolayı ortaya çıkan zararı parasal olarak saptaması istenmiştir.

Muhasebeci kendisine tanınan süre içerisinde gerekli bilgi ve belgeleri tedarik etmeye başlamış, firma yetkilileri ile görüşmüş ve gerekli olabilecek her türlü delili toplamaya çalışmıştır. Yaptığı görüşmeler neticesinde ve tedarik ettiği bilgi ve belgeler ışığında aşağıdaki görüş ve bulgulara ulaştığını ifade eden bir rapor⁶ hazırlayıp üst yönetime sunmuştur.

5.1. Olay ve Durum Tespiti

X San. Ve Tic. A.Ş. ve Y San. Ve Tic. Ltd.Ş. arasında belli bir tarihte bir sözleşme imzalanmıştır. Buna göre **X San. Ve Tic. A.Ş.**, belirli bir Organize Sanayi Bölgesinde faaliyete geçirmeyi planladığı fabrikasının çelik konstrüksiyon imal ve montaj işlerini sözleşme hükümleri gereğince sözleşmede tayin edilen süre içinde ve verilen onaylı projeye uygun olarak yapmak üzere **Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.**'yi taşeron olarak görevlendirmiştir.

Ancak **Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.** verilen bilgilere göre hiçbir yazılı gerekçe göstermeksizin söz konusu sözleşme hükümlerinde belirtilen süre içerisinde ve onaylı projeye uygun olarak işi bitirememiş, hatta çalışmayı durdurmuştur.

Taşeron firma olan **Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.**' ne verilen iş süresinde bitirilmediğinden dolayı

5 Ancak burada ifade edilen örneğin finansman gideri gibi giderler (kredi bir kere çekilmiş olacağından) faaliyete geçilmede geçilmesede artık katlanılacak olan bir gider olacağı için batmış (ölü) maliyet kavramı içinde de ele alınabilir. O zaman konuya farklılaşan maliyetler bağlamında yaklaşmak gerekir. Fırsat, farklılaşan, batmış maliyet gibi kavramlar hemen tüm yönetim muhasebesiyle ilgili kitaplarda yer alır. Dolayısıyla, bu konu hakkında daha fazla bilgi için "Yönetim Muhasebesi" kitaplarına bakınız. Örneğin CAN, 2003:12 ve BÜYÜKMİRZA, 2003.

6 Raporda geçen işletmelerin isimleri hayali olup X San. Ve Tic. A.Ş., Y San. Ve Tic. Ltd.Ş. ve Z San. Ve Tic. Ltd.Ş. şeklinde gösterilmiştir.

fabrika faaliyete geçmeye hazır hale gelememiş ve planlanan dönemde faaliyete geçememiştir. Halbuki taşeron firma işi sözleşmede taahhüt ettiği tarihlerde teslim edebilmiş olsaydı yapılan tespitlere göre gerekli tüm diğer hazırlıklar (kredi, insan kaynakları, makine, cihaz vb.) tamamlanmış olduğundan beklenen tarihlerde faaliyete geçilebilecekti. Oysa işletme, yukarıda nedeni açıklandığı üzere fabrikayı planlanan tarihlerde faaliyete geçiremediğinden dolayı mağdur olmuş ve zarara uğramıştır.

Bu durum karşısında *X San. Ve Tic. A.Ş.* taşeronu olan *Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.*'yi defaatle aramış, noter kanalıyla ihtarlar göndermiş, fakat bir cevap alamamıştır.

5.2. İstenen

X San. Ve Tic. A.Ş.'nin üst yönetimi sözü edilen olay nedeniyle toplanmış ve yukarıda da belirtildiği üzere oluşan bu zarar ve ziyanın maddi olarak tespiti hususunda bir muhasebeciyi görevlendirmiştir. Diğer bir anlatımla muhasebeciden istenen; işletmenin planlandığı tarihlerde faaliyete geçememe-sinden dolayı ortaya çıkan "faaliyete geçememe maliyeti"nin, yani zararının parasal olarak saptanmasıdır.

Burada şu nokta dikkatlerden uzak tutulmamalıdır: Fabrika fiilen üretim ve satışa başlamadığı için muhasebeci tarafından hesaplanacak zarar rakamları gerçekleşmiş (fiili) rakamlar olmayacak, ancak varsayımlardan hareket edile-

rek ulaşılmış tahmini (öngörü) rakamlar olacaktır.

5.3. Zararın Tahmini

Şirketin muhasebecisi yapmış olduğu çalışmalar sonucunda fabrikanın zararını tahmin ederken üç farklı kriter ortaya çıkarmıştır:

- a) Bütçeler/Proforma Mali Tablolar
- b) Yeni sözleşmede belirlenen maliyet
- c) Günlük gecikme (para) cezası

Aşağıda bu kriterler sırasıyla ayrıntılı biçimde anlatılacaktır.

- a) ***L.Kriter:*** *X San. Ve Tic. A.Ş.* tarafından yatırımın finansmanında kullanılmak üzere belirli bankalardan kredi almak amacıyla hazırlanıp bankaya sunulan 2002 - 2003 yıllarına ait bütçeler (Proforma Özet Gelir Tablosu ve Bilanço ile diğer belgeler..) esas alınarak fabrika için zarar tahminlerinde bulunulabilir.

Aşağıda *X San. Ve Tic. A.Ş.*'nin proforma özet gelir tablosu esas alınarak fabrikanın faaliyete geçmemesi nedeniyle kaybettiği olası üretim ve satış fırsatlarının maddi olarak tahminine çalışılmıştır. Hesaplanan bu rakamlar fabrikanın faaliyete geçmemesinden dolayı oluşan zararın anlaşılmasında bir kriter olarak dikkate alınabilir.

2002 – 2003 Dönemi Proforma Özet**Gelir Tablosu⁷**

(1 Euro = 1.800.000 TL alınmıştır)

	KALEMLER	YILLIK DEĞER	
		Euro Cinsinden (E)	Türk Lirası Cinsinden (milyar TL)
1	Satışlar	21.000.000	37.800
2	Satışların Maliyeti	(16.500.000)	(29.700)
3	Brüt Kar	4.500.000	8.100
4	İşçilik	(700.000)	(1.260)
5	Amortisman	(650.000)	(1.170)
6	Diğer Giderler	(1.300.000)	(2.340)
7	FVÖK	1.850.000	3.330
8	Faiz Giderleri	(450.000)	(810)
9	VÖK	1.400.000	2.520
10	Vergiler	(0)	(0)
11	VSK (Net Kar)	1.400.000	2.520

normal kabul edilebilecek bir kapasite kullanım oranıdır Söz konusu dönem içinde üretilmesi planlanan 36.000 Ton'un aynı dönem içinde tamamının satılabileceği varsayılmıştır Bu varsayım yapılırken söz konusu işletmenin %62,5 payına sahip yabancı ortağının iç piyasada satılamayan kısmını uluslararası piyasadaki talepleri karşılamak üzere dış piyasada satma taahhüdü göz önünde bulundurulmuştur. Kaldı ki, sözü edilen ürünün iç piyasadaki talebi karşılanamadığı için yurt dışından yoğun biçimde ithal edilen bir ürün olduğu bilinmektedir. Diğer yandan bu ürünün birim fiyatı dünya piyasalarına endeksli olup dalgalanma göstermektedir. Örneğin Proforma Özet Gelir Tablosu'nun hazırlandığı tarihlerdeki bütçelenen ortalama birim satış fiyatı 582,98 Euro/Ton iken bugün bu rakam dünya piyasalarına endeksli olarak 687,33 Euro/Ton' a yükselmiştir. Ancak yukarıda sunulan tabloda o günün fiyatları dikkate alınmıştır ve söz konusu döneme ait toplam satış tutarı şöyle tahmin edilmeye çalışılmıştır:

Tabloyla İlgili Açıklamalar:

1. Fabrikanın toplam kapasitesi 60.000 Ton/Yıl'dır Satışların değeri hesaplanırken üretim ve satış miktarı 36.000 Ton/Yıl olarak hesaplanmıştır Bu ise yıllık toplam kapasitenin %60'ına tekabül etmekte olup işletmeler için

Bütçelenen Yıllık Satış Tutarı (BYST) =**Bütçelenen Yıllık Üretim ve Satış Miktarı x****Firmanın (O günkü) Ortalama Birim Satış Fiyatı**

BYST = 36.000 Ton/Yıl x 583 Euro/Ton

= 21.000.000 Euro/Yıl

7 Tabloda kusurlarlar yuvarlanmıştır. Bu tablo MSUGT ve TDHP'na uymamakla birlikte hazırlanan rapor böyle düzenlenmiştir. Bunun nedeni, işletmenin bir Avrupa Birliği (A.B.) Ortaklığı olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca işletmenin inceleme konusu orijinal "Proforma Mali Tabloları" A.B. para birimi cinsinden düzenlenmiştir. Yukarıdaki tabloda görülen kalemlerin her iki ülke parası cinsinden birden yer almasının nedeni budur. Yabancı para üzerinden düzenlenmiş mali tabloların ulusal paraya çevirisi konusunda daha fazla bilgi için bkz. DOĞAN, 1999:75-95.

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek⁸ TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (21.000.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro =) 37.800 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

2. Satışların Maliyeti, satışa konu başka bir kalem olmadığından satılan maddelerin maliyetinden (SMM) oluşmaktadır. SMM'yi oluşturan birim maliyet üretim maliyetlerinin 36.000 Ton/Yıl seviyesi için hazırlanan bütçelerinden elde edilmiş olup bu rakam 457,93 Euro/Ton olarak bütçelenmiştir. Satış fiyatlarında olduğu gibi maliyet fiyatları da dünya piyasalarındaki arz ve talebe göre dalgalanma göstermektedir. Bugünün fiyatları 491,03 Euro/Ton seviyelerindedir. Ancak yukarıdaki tabloda Satılan Maddelerin Maliyeti rakamı tahmin edilirken yapılan hesaplama şöyledir:

Bütçelenen Satılan Mamuller Maliyeti (BSMM) =

Bütçelenen Yıllık Üretim ve Satış Miktarı x

Firmanın (Ortalama) Birim Maliyetleri

BSMM = 36.000 Ton/Yıl x 458 Euro/Ton

= 16.500.000 Euro/Yıl

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (16.500.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro =) 29.700 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

3. Tahmin edilen Satışlar rakamı ile Satışların Maliyeti arasındaki fark "Brüt Kar"ı vermektedir (1 - 2 = 3). Bu rakam ise 4.500.000 Euro tekabül etmektedir.

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (4.500.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro =) 8.100 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

4. İşçilik maliyetleri kalemi hem idari personele yapılması bütçelenen hem de diğer çalışanlara ödenmesi bütçelenen ücretleri kapsamakta olup ortalama brüt yıllık 13.461,53 Euro'dur⁹. Söz konusu dönem için çalıştırılması düşünülen toplam personel 52 kişi olup işçilik maliyeti rakamı şöyle hesaplanmıştır:

Bütçelenen Yıllık İşçilik Maliyeti (BYİM)=

Planlanan Çalışan Sayısı x

Ortalama Yıllık Brüt Ücret

BYİM = 52 Kişi/Yıl x 13.461,53 Euro/kişi

= 700.000 Euro/Yıl

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (700.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro =) 1.260 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

5. Bu yatırımın Ocak 2003'de tamamlan-

8 1 EUR = 1.800.000 TL kabul edilmesinin nedeni şudur; T.C. Merkez Bankası'nın Euro ile ilgili geçmiş yıllara ait günlük verilerinin uzun dönemli analizi yapılmış ve 31.12.2003 tarihi için Euro kurunun bu düzeylerde oluşabileceği öngörülmüştür.

9 İşverence karşılanacak tüm sosyal güvenlikle ilgili ödemelerde bunun içindedir. Ayrıca tüm personel burada yer aldığına göre SMM içinde herhangi bir işçilik maliyetine yer verilmemiştir. Öyle gözüküyor ki SMM büyük oranda ilk veya birincil (primer) maliyetlerden oluşturulmuştur.

nacağı ve bu tarihten itibaren faaliyete geçileceği varsayıldığı için Ocak ayından itibaren aktifleştirilerek buna amortisman ayrılması planlanmıştır. Amortisman oranları bina, makine, tesis, cihaz ve diğer ekipmanların kullanım niteliklerine bağlı olarak farklılaşabilmektedir. Dolayısıyla tabloda bütçelenen amortisman tutarı ortalama yıllık amortisman tutarını gösterir. Planlanan yatırım bedeli 5.000.000 – olup yıllık amortisman %13,01 amortisman oranından şöyle hesaplanmıştır:

Bütçelenen Yıllık Amortisman Maliyeti (BYAM) =

Planlanan Yatırım Bedeli x

Ortalama Yıllık Amortisman Oranı

BYAM = 5.000.000 Euro x % 13

= 650.000 Euro/Yıl

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (650.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro=) 1.170 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur¹⁰.

6. Diğer giderler kapsamındaki gider kalemleri fabrikanın¹¹ ve idari binaının genellikle dışarıdan sağladığı fayda ve hizmetler ile satış ve yönetim giderlerinden oluşmaktadır (Yemek, yol, yakıt, haberleşme, satış ve pazar-

lama, bakım-onarım giderleri vb...). Bunların toplamının da 1.300.000 Euro olacağı bütçelenmiştir.

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (1.300.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro=) 2.340 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

7. Yukarıda açıklanan tüm gider kalemleri (4, 5 ve 6 no'lu kalemler) toplam Yıllık Toplam Satış Tutarı ile Yıllık Satışların Maliyeti rakamları arasındaki farktan düşüldükten sonra Bütçelenen Faiz ve Vergiden Önceki Kar (FVÖK) rakamına ulaşılır. Bu ise 1.850.000 Euro/Yıl rakamına tekabül etmektedir.

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (1.850.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro=) 3.330 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

8. *X San. Ve Tic. A.Ş.* bu proje için belirli bir bankadan kredi almış bulunmaktadır. Bu kredi için yüklendiği faiz giderleri ise tabloda 450.000 Euro/Yıl olarak bütçelenmiştir.

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı

10 Yine öyle gözüküyor ki SMM GÜĞ'lerin içindeki tüm kalemleri kapsamıyor. Örneğin tüm amortisman giderleri burada ele alındığına göre SMM içinde üretimle ilgili amortisman gideri aramaya gerek yoktur. İşçilikler açıklanırken de ifade edildiği gibi işçiliklerde direkt endirekt ayırımı yapılmadığına göre GÜĞ içinde endirekt sayılan işçilikler de yoktur. SMM büyük oranda birincil (primer) maliyetlerden oluşmakla birlikte GÜĞ'lerin işçilik ve amortismanlar dışındaki gider kalemlerinden meydana gelmektedir.

11 Fabrika ile ilgili giderlere de burada yer verildiğine göre GÜĞ niteliğindeki maliyetler SMM içinde değil diğer faaliyet giderleri ile birlikte yer almıştır.

tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (450.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro=) 810 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

9. Faiz ve Vergiden Önceki Kar rakamından faiz giderlerinin mahsup edilmesi suretiyle Vergiden Önceki Kar rakamına ulaşılır. Bu rakam 1.400.000 Euro/Yıl olarak hesaplanmıştır

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (1.400.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro=) 2.520 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

10. Bu proje %100 teşvik kapsamında olduğundan vergilerden muaftır. Dolayısıyla tabloda yer alan vergi kaleminin karşılığı (0) sıfırdır
11. Vergiden Önceki Kar rakamından vergi rakamının düşülmesi suretiyle Vergiden Sonraki Kar (VSK) bulunur. Diğer bir ifadeyle Net Kar bulunur. Vergi sıfır olduğuna göre Vergiden önceki Kar rakamı ile Vergiden Sonraki Kar rakamı birbirine eşittir. Dolayısıyla bu fabrikanın 2002-2003 yılı için beklenen net karı 1.400.000 Euro/Yıl olarak hesaplanabilir

Daha sonra bu rakam, 31.12.2003 tarihinde 1 Euro'nun yaklaşık 1.800.000 TL olacağı tahmin edilerek TL cinsinden ifade edilmiş (Tablonun sağ tarafında) ve (1.400.000 Euro/Yıl x 1.800.000 TL/Euro =) 2.520 milyar TL/Yıl olarak bulunmuştur.

Özet olarak yukarıda sunulan tablodan da anlaşılacağı üzere işletmenin yıllık karı

1.400.000 Euro olarak tahmin edilmektedir. Bu karı TL cinsinden ve aylık olarak ifade edecek olursak yaklaşık olarak (2.520 milyar TL/Yıl / 12 Ay =) 210 milyar TL'dir. Şayet bu karı günlük olarak ifade etmek gerekirse ortalama (210 milyar TL / 30 Gün =) 7 milyar TL/Gün çıkar. Bu olası kar fırsatı fabrika faaliyete geçemediği her gün kaçırılmaktadır Yönetim muhasebesi açısından kaçırılan bu fırsat, fırsat (alternatif) maliyeti olarak da anlaşılabilir olup işletmenin zarar ve ziyanını değerlendirmede bir kriter olarak ele alınabilir.

Aylık Ortalama Beklenen Kar (AOBK) =

Yıllık Beklenen Kar / 12 Ay

$$\text{AOBK} = \frac{2.520.000.000.000 \text{ TL/Yıl}}{12 \text{ Ay}}$$

12 Ay

$$\text{AOBK} = 210.000.000.000 \text{ TL/Ay}$$

Günlük Ortalama Beklenen Kar (GOBK) =

Aylık Ortalama Beklenen Kar / 30 gün

$$\text{GOBK} = \frac{210.000.000.000 \text{ TL/Ay}}{30 \text{ Gün}}$$

30 Gün

$$\text{GOBK} = 7.000.000.000 \text{ TL/Gün}$$

Tüm bunlara ilave olarak tahminlere ve hesaplamalara dahil edilemeyen kayıplar söz konusudur (pazar kaybı, imaj kaybı, alınan kredilerin geri ödenmesinde yaşanan güçlükler vb...). Bu faktörler fabrikanın faaliyete geçemesinden dolayı oluşan zarar ve ziyanın içinde önemli yer tutabilir. Ancak bunların birçoğu gizli kalmakta ve ölçülmesi pek de olanaklı gibi görünmemektedir.

b) **II.Kriter:** Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.'nin sözleşme gereği yüklenmiş olduğu edimleri yerine getirmemesi nedeniyle iş yeni bir taşeron firmaya verilmiş ve X San. Ve Tic. A.Ş. ile yeni taşeron Z San. Ve Tic. Ltd.Ş. arasında yeni bir sözleşme imzalanmıştır. Söz konusu sözleşmenin 2. Maddesinde iş için 950 milyar TL keşif bedeli takdir edilmiştir. Bu rakam aynı zamanda fabrikanın zararının tahmininde bir kriter olarak ele alınabilir. Ancak burada hemen belirtilmesi gereken iki önemli husus vardır:

Birincisi; X San. Ve Tic. A.Ş. daha önce ilk taşeron olan Y San. Ve Tic. Ltd.Ş. ile yaptığı sözleşmeye göre iş için takdir edilen 730 milyar TL keşif bedeli yeni sözleşme ile 950 milyar TL'ye çıkmıştır. Bu artışın akla gelen ilk nedeni fiyatlar genel seviyesindeki artış yani enflasyondur. Diğer nedeni ise feshedilen sözleşmede olmayan idari bina, bekçi kulübesi gibi ilave bazı edimlerin yeni taşerona yaptırılmak istenmesi olsa gerektir ki; bunlar Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.'nin imzaladığı ilk sözleşmede yer almamaktadır:

Yeni sözleşmede belirtilen 950 milyar TL fabrikanın zararını tahminde bir kriter olarak dikkate alırken yukarıda ifade edilen hususlar da kesinlikle gözden uzak tutulmamalıdır.

c) **III.Kriter:** Sözleşmede gecikme cezası hükme bağlanmıştır. Buna göre her gecikme günü (takvim günü) için 500.000.000 TL gecikme cezası uygulanacaktır. Teslim tarihinden itibaren hesaplanacak günlük gecikme cezası fabrikanın zarar ve ziyanının sap-

tanmasında bir kriter olarak ele alınabilir.

Sözleşmeye göre; işin süresi sözleşmenin onayını müteakip 120 takvim günüdür. İşverenin neden olacağı ve işveren tarafından vuku bulacak gecikmeler haricinde oluşacak her türlü gecikme ve işin aksamaları durumunda her takvim günü için 500.000.000 TL/GÜN gecikme cezası tespit edilmiş ve bu her iki tarafça da onaylanmıştır.

500.000.000 TL/GÜN gecikme cezası aylık ortalama (30 GÜN x 500.000.000 TL/GÜN = 15.000.000.000 TL/AY) 15 milyar TL civarındadır. Hesaplamalarımıza göre Y San. Ve Tic. Ltd.Ş.'den kaynaklanan yaklaşık 3-4 aylık bir gecikme söz konusudur. Buna göre örneğin 4 aylık bir gecikme için (4 AY x 15 milyar TL/AY) = 60 milyar TL gecikme cezası hesaplanabilir ve bu aynı zamanda fabrikanın faaliyete geçememesinden dolayı oluşacak zararın tahmininde bir kriter olarak dikkate alınabilir.

5.4. Değerlendirme

Şirketin muhasebecisi yaptığı inceleme ve çalışmalar neticesinde fabrikanın düşünülen tarihlerde faaliyete geçememesinden dolayı oluşması muhtemel zararı tahminde ortaya çıkan üç farklı kriter hakkında yukarıda gerekli açıklamaları yaptıktan sonra sonuç kısmında bunları tekrar özetlemiştir:

1. kritere göre tahmin edilen zarar rakamı: 210.000.000.000 TL (aylık)
2. kritere göre tahmin edilen zarar rakamı: 950.000.000.000 TL (tamamı)

3. kritere göre tahmin edilen zarar rakamı: 60.000.000.000TL (4 aylık)

Aşağıdaki tabloda üç farklı kritere göre işletmenin faaliyete geçememesi nedeniyle ortaya çıkan toplam zarar için yapılan tahminler bir arada görülmektedir.

I.Kriter	II.Kriter	III.Kriter
840 milyar TL	950 milyar TL	60 milyar TL

Birinci kritere göre tahmin edilen zarar rakamı aylık 210 milyar TL olduğuna göre; 4 aylık bir gecikme söz konusu ise bu süre için (4 Ay x 210 milyar TL/Ay =) 840 milyar TL olarak hesaplanabilir. Şirketin muhasebesince de mantıklı olan hesaplama yöntemi budur. Ancak söz konusu rakam *X San. Ve Tic. A.Ş.*'nin bankadan kredi alabilmek için hazırlayıp sunduğu bütçe tahminlerine dayanarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla bu tahminlerin güvenilirliği tartışılabilir. Bu konuda şirketin muhasebecisine başkaca bilgi verilmemiştir. Yönetim muhasebecisi bu nedenle verilen bilgiler hakkında tam bir kanaat sahibi olamadığını beyan etmiştir. Dolayısıyla bu kriterin esas alınmasının doğru olmayabileceği endişesini taşımaktadır.

İkinci kritere göre tahmin edilen 950.000.000.000 TL'lik zarar rakamı muhasebeci tarafından firmanın gerçek zarar rakamı olarak düşünülmüştür. Ancak *X San. Ve Tic. A.Ş.*'nin yeni sözleşme imzaladığı *Z San. Ve Tic. Ltd. Şti.* ile olan ilişkisi ve yeni sözleşmede belirtilen yeni edimlerin söz konusu zarar rakamını şişirebileceği göz önüne alındığında bu kritere göre de verilebilecek kararların doğru olmama ihtimali söz konusudur.

Üçüncü kritere göre: Her iki tarafta günlük 500.000.000 TL gecikmeden doğacak kayıp

ve bununla bağlantılı olarak gecikme cezasının makul ve mantıklı olduğunu yatırımın başlangıcında sözleşmenin imzalanması ile teyit etmiş bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalara göre 4 aylık bir gecikme söz konusudur. Buna göre gecikme için (4 Ay x 15 Milyar TL/Ay) 60 Milyar TL gecikme cezası hesaplanabilir. Bu kriter fabrikasının faaliyete geçememesinden dolayı oluşacak zarar ve ziyanın tahmininde diğer kriterlere oranla daha inandırıcı gözükmektedir.

6. SONUÇ

Gerek kişisel gerekse kurumsal ilişkilerde verilen sözlerin karşılıklı tutulmadığı, yapılan sözleşmelerin ihlal edildiği durumlarla tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de sıkça karşılaşılmaktadır. Bu gibi durumlarda, zarar gören açısından çözüm mercii şüphesiz mahkemelerdir. Ancak bu çalışmanın konusunu olayın hukuki yönünden ziyade muhasebe yönü oluşturmaktadır. Dolayısıyla burada zarar gören tarafın zararının nasıl hesaplanacağı gerek yönetsel açıdan gerekse hukuki açıdan önemli bir muhasebe sorunu olarak ortaya çıkmaktadır.

Özellikle bir işverene karşı belli bir iş sözleşmede belirtilen şart ve tarihlerde taahhüt edildiği üzere müteahhit tarafından yerine getirilememişse bu durumda işveren açısından bir mağduriyetin doğacağı ve teslim tarihinden itibaren geçen her gecikme günü nedeniyle ortaya çıkacak zararın hesaplanması önem kazanacağı, bu mesele dava konusu olduğunda bu önemin çok daha kritik hale geleceği ortadadır. Hele burada mağdur olan taraf, sözü edilen olay nedeniyle, sınai ve ticari bir faaliyeti engellenen bir işletme ise durum daha da vahim hale gelmektedir. Zira bu durumda ortaya çıkacak zararın boyutları mağdur işletmenin planlanan tarihlerde faaliyete geçememesinden kaynaklanan salt üretim ve satış geliri kaybı nedeniyle uğrayacağı zarardan daha büyüktür. GSMH, vergi, istihdam, kaynak israfı vb. konularda ortaya çı-

kabilecek makro ekonomik kayıplar bir yana işletme açısından küresel rekabetin en önemli unsurlarından biri olan zaman konusunda bir kayıp yaşanacaktır ki bunun her şeyden önce bir kere telafisi mümkün değildir. Bunu potansiyel müşteri kayıpları izleyebilecektir. Müşteri kayıpları, faaliyete geçilemeyen süre içerisindeki üretim ve satış kayıplarından kaynaklanan müşterilerle sınırlı olmayacak, muhtemelen işletmenin gelecek-teki üretim ve satışlarını olumsuz yönde etkileyebilecek büyüklükte olacaktır. Planlanan faaliyete geçme tarihine bağlı olarak alınan siparişlerin söz konusu olduğu veya faaliyete geçme tarihinin çeşitli iletişim araçlarıyla kamuoyuna ilan edildiği durumlarda firmanın uğrayacağı güven, prestij veya imaj kaybı gibi parasal olarak ölçülemeyen kayıpların meydana geleceği de açıktır. Planlanan tarihlerle ilgili olarak pazardaki fırsatlara veya avantajlara ilişkin kayıplar da ortadadır (özellikle yazlık-kışık vb. dönemsel ürünlerde, endüstriyel casusluğa konu olabilecek yüksek – teknoloji ürünlerde¹²). Faaliyete geçmedeki belirsizlik nedeniyle çalışanların morali olumsuz yönde etkilenebilecek, motivasyon kaybına bağlı olarak güç ve performans kayıpları olabilecektir. Ayrıca sahip, hissedar veya sermayedarların olumsuz tepkileri karşısında yönetim çaresiz ve zor durumda kalabilecektir. Şayet hisseleri borsada işlem gören bir işletmeye yatırımcılar tepkilerini gösterecekler firma değeri belki de olumsuz yönde etkilenebilecektir. Faaliyete geçmemenin maliyeti tahmin edilmeye çalışılırken tekrar özetle ifade edilmesi gerekirse göz önünde bulundurulması gereken, ortaya çıkabilecek, en önemli kayıplar şunlar olabilir:

- Para kaybı
- Zaman kaybı
- Müşteri kaybı
- Güven kaybı
- İmaj veya Prestij kaybı
- Avantaj kaybı
- Fırsat kaybı
- Moral kaybı
- Güç kaybı
- Başarı kaybı

Sayılan bu noktaların ve örneklerin sayısını arttırmak mümkün olmakla birlikte muhasebe açısından asıl önemli olan bunların parasal olarak ifade edilebilmesidir. Nitekim "Muhasebenin Temel Kavramları" diye bilinen ve muhasebenin anayasası olarak ifade edilebilecek ilkelere bir tanesi de "Para İle İfade Edilme"dir. Ayrıca bu kayıplar yine muhasebenin temel kavramlarından özellikle "Sosyal Sorumluluk", "Maliyet Esası", "Tarafsızlık ve Belgelendirme", "İhtiyatlılık", "Önemlilik" kavramları açısından ele alınabilir. Burada belki şunu vurgulamak gerekir; muhasebe denince akla genellikle finansal (ticari) muhasebe gelir. Yani muhasebe defterleri, muhasebe kayıtları, mali tablolar.. Dolayısıyla süreç, kullanılan verilerin tarihi nitelikli oluşu nedeniyle ancak mali anlamda ne olup bittiğini açıklayabilmek amacıyla faaliyet sonuçlarını gösteren mali raporlar düzenlenmesine ve yorumlanmasına odaklanır. Oysa burada henüz

12 Orjinali henüz piyasaya sürülemeden taklitleri daha önce satışa sunulduğunda bir avantaj kaybı olacağı açıktır. Veya geçikme nedeniyle firma ve ürün çoktan deklere olacağından rekabet avantajı veya fırsatları önemli ölçüde olumsuz yönde etkilenebilecektir.

Bu konuda yine gerçek hayattan başka bir örnek: Sözü edilen işletme planladığı tarihte faaliyete geçememiştir. Halbuki faaliyet konusu ile Türkiye’de ilk olacakken devlet ortaklı çok büyük bir işletme bu arada fevkalade büyük bir üretim ve satış hacmiyle pazara girmiş durumdadır.

faaliyete geçilememesinden kaynaklanan kayıplardan söz edilmektedir. Bu nedenle buradaki sorun ancak yönetim muhasebesi içinde konumlandırılabilir Çünkü hazırlanacak mali raporlar fiili verilere (tarihi maliyetlere) değil tahmini verilere (öngörü maliyetlere) dayanan bütçeleri gösterecektir. Yani burada olmayan bir üretimden, yapılamayan bir satıştan, elde edilemeyen bir gelirden bahsedilmektedir. Buna karşın giderlerin özellikle üretim ve satışlardan bağımsız olan kısımlarının tahakkuk etmeye ve gerçekleşmeye başlamış olabileceği de gözden uzak tutulmamalıdır¹³. Anlaşılacağı üzere bir yönetim muhasebesi sorunu olarak planlanan tarihlerde faaliyete geçememenin neden olduğu maliyetin tahmin edilerek parasal olarak ifade edilmesinin ne kadar zor bir iş olduğu ortadadır. Zira henüz gerçekleşmemiş her olayın az veya çok bir gerçekleşme olasılığı olduğu gibi gerçekleşmemesi olasılığının da bulunduğu bir gerçektir Diğer yandan yukarıda ifade edilen kayıpların hemen tümünün tam ve doğru olarak ne ölçülmesi ve ne de parasal olarak ifade edilmesi mümkün görünmektedir¹⁴.

Çalışmada, benzer durumlarla karşılaşıldığında, fikir vermesi bakımından gerçek hayattan alınan bir rapor örneği üzerinde durulmuştur. Rapor kısaca, müteahhidin taahhüt ettiği tarihte işi teslim edememesi nedeniyle planladığı tarihlerde faaliyete geçemeyen bir işletmenin, faaliyete geçememesinden kaynaklanan bu zararının nasıl tahmin edilebileceğini konu almaktadır. Raporda bu amaçla gerekli bilgi ve belgelerin toplanıp incelendiği ve sonuçta üç ayrı kriterle faaliyete geçememe zararının tahmin edilmeye çalışıldığı ifade edilmektedir

Bu üç kriterden ilki yönetim muhasebesine uygun olarak tahmini üretim ve satış verilerine göre hazırlanmış "Proforma Mali Tablolar"a dayanmaktadır. Buna göre, işletmenin planlanan tarihlerde faaliyete geçmiş olması durumunda elde edeceği beklenen yıllık kar rakamının aylık ortalaması esas alınarak hesaplanan kar rakamı faaliyete geçememe zararının belirlenmesinde veri olarak kabul edilmiştir. Kısaca işletme bu kritere göre kaçırdığı varsayılan kar kadar zarar etmiştir.

İkinci ve üçüncü kriter ise burada verilen örneğe özgü olarak ortaya çıkmaktadır. İkinci kriter, birinci müteahhidin yarım bıraktığı işi tamamlamak amacıyla ikinci bir müteahhide verilen işin maliyet tutarını esas almaktadır. Yani ikinci kritere göre işletmenin faaliyete geçememe zararı yarım kalan işin maliyeti tutarına eşit kabul edilmektedir. Eğer ikinci bir sözleşme ile yarım kalan iş, tamamlanması için, ikinci bir müteahhide verilmiş olmasaydı böyle bir kriterden söz edilemeyecekti. Üçüncü kriter ise tarafların sözleşmede kabul ettiği günlük gecikme cezası uygulamasıdır. Ancak, sözleşmede böyle bir hüküm bulunmaması durumunda bu kritere göre de bir zarar rakamının belirlenemeyeceği açıktır. Kaldı ki, yönetim muhasebesi açısından bu son iki kritere göre belirlenen faaliyete geçememe zararlarının özellikle "neden – sonuç ilişkisi" açısından hiçbir anlamının olmadığı ortadadır. Ancak muhasebecinin kanaati, nedenlerini raporda izah ettiği üzere üçüncü kritere göre hesaplanan en düşük zarar rakamı üzerinde yoğunlaşmıştır.

Verilen bu örnek raporda yönetim muhasebesi açısından asıl önemli olan birinci kritere

13 Özellikle yatırımın finansmanında kullanılmak üzere alınmış banka kredileriyle ilgili finansman giderleri, planlanan tarihlerde faaliyete geçileceği düşüncesiyle önceden işe alınanlarla ilgili ortaya çıkan giderler vb.

14 Bu konuda bkz. KARABINAR, 2002 sayfa 4-5 arasındaki örnek.

göre tahmin edilen zarardır. Çünkü bu zarar rakamı muhasebe ve finans alanında bugün geçerli olarak kullanılan yöntemlerle elde edilmiş, geleceğe ilişkin tahminlerde kullanılan bütçe¹⁵ veya proforma mali tablolar yardımıyla hesaplanmıştır. Ancak muhasebeci ifade ettiği kendi haklı çekinceleriyle bu kritere göre hesaplanan zarar rakamının güvenilirliğinin tartışmaya açık olduğunu ileri sürmektedir. Gerçekte, her ne kadar yöntem açısından uygunluğu ortada olsa da tahmin edilen zarar rakamının geçerliliği ve güvenilirliği ulaşılabilen belli başlı ölçütlere göre sınanmalıdır. Bu belli başlı ölçütler şunlar olabilir:

1. Uluslararası standartlar ve ortalamlar,
2. Ulusal veya endüstriyel (sektör) standartlar ve ortalamlar,
3. Aynı büyüklük, kapasite, teknoloji ve faaliyet konusuna sahip işletmelerin ortalamları.

Sonuç olarak; işletmeler elbette planladıkları tarihlerde faaliyete geçmek isterler. An-

cak "evdeki hesap, çarşıya uymaz" özdeyişinde olduğu gibi bu her zaman mümkün olmamaktadır. Planladıkları tarihlerde faaliyete geçemeyen işletmelerin ise bir "faaliyete geçememe maliyeti" ile karşı karşıya kalacakları da gerçektir. Yukarıda açıklandığı üzere saptanma zorlukları ortada olan bu faaliyete geçememe maliyetinin tahmini işletmeler açısından önemli bir yönetim muhasebesi sorunu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda özellikle niçin ve nasıl sorularının cevaplanması gerekir. Niçin? İşletmenin planladığı tarihlerde faaliyete geçememekle ne veya neler (ne kadar) kaybettiğini yönetsel açıdan açıkça göre-bilmesi için. Nasıl? Faaliyete geçememe maliyetinin içinde ölçülemeyen ve parasal olarak ifade edilemeyen kayıpların olabileceği daha önce ifade edilmişti. Dolayısıyla burada yukarıda açıklandığı gibi yönetim muhasebesi yaklaşım, yöntem ve kuralları içinde bu maliyetin ancak parasal olarak ifade edilebilen kısmı yani "faaliyete geçememe zararı" hesaplanarak geçerliliği ve güvenilirliği test edilmelidir. İşletmelerin, "zararın neresinden dönülürse kârdır" gerçeğini her zaman göz önünde bulundurmaları gerekir.

15 Buradaki bütçeler işletmenin henüz bir geçmişi olmadığı için doğal olarak "sıfır tabanlı bütçeleme (zero base budgeting)" esasına dayanır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. VON HORVATH & PARTNER, 2000:168. Ayrıca satış gelirlerinin bütçelenmesi çalışması pazar fiyatlarını esas almakta olduğundan "hedef maliyetleme" yaklaşımı sergilenmektedir (Top - down ve Market into Company veya Out of Competitor Methode). Amortisman, finansman, işçilik gibi unsurların maliyetlerinin tahmininde ise işletmenin mevcut iç koşullarının dikkate alınması "Bottom up - Out of Company Methode" vb. yaklaşımları çağırıştırılmaktadır. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. (CAN, 2004; BAHŞİ, 2001).

KAYNAKÇA

Bahşı, C. Gökhan, A. Vecdi Can, "Hedef Maliyetleme", **Muhasebe Ve Denetime Bakış**, Mayıs 2001, Sayı: 4, Yıl: 1, S. 47-64.

Büyükmirza, Kamil, **Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi**, 9.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

Can, A. Vecdi, **Hedef Maliyetleme – Kuram Ve Uygulama**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2004 (Baskıda).

Can, A. Vecdi, **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2003.

Doğan, Zeki, "Yabancı Para Üzerinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Aralık 1999, Sayı:4, Cilt:1, S. 75-95.

Güvemli, Oktay, **Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi, Değerlendirilmesi Ve İzlenmesi**, Atlas Yayınları, İstanbul, 2001.

Karabınar, Selahattin, **Genel Muhasebe– I**, Sakarya Kitabevi, Sakarya, 2002.

Peker, Alparslan, "Sapma Analizleri: Bir Genel Değerleme", **Möдав Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Aralık 1999, Sayı: 4, Cilt: 1, S. 1-16.

Von Horvath & Partner, **Das Controllingkonzept**, 4.Auflage, Dtv, München, 2000.