



Prof. Dr. Süleyman Yükcü



Dr. M. Yılmaz İcerli

# Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF.

Dr. M. Yılmaz İÇERLİ

Aksaray Üniversitesi, İİBF.

## Özet

Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (Throughput Costing) ile mamul maliyetinin içerisinde sadece direkt ilk madde ve malzeme için yapılan birim düzeydeki harcamaları dikkate alınır. Gerçekleşen diğer maliyetlerin hepsi, giderlerin olduğu dönemin, dönem giderleri içerisinde izlenir.

Yapılan bu çalışmada tam, değişken ve direkt malzemeye dayalı maliyetlemeye ilişkin olarak kavramsal açıklamalar yapıldıktan sonra direkt malzemeye dayalı maliyetlemenin tam ve değişken maliyetleme ile karşılaştırılmasına ilişkin sayısal bir örnek verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tam maliyetleme, değişken maliyetleme, direkt malzemeye dayalı maliyetleme.

## Abstract (Throughput Costing)

Under throughput costing, only the unit-level spending for direct costs are included in the product cost. All other committed costs are expensed as period costs during the period in which they are incurred.

In this study, absorption costing, variable costing and throughput costing explained theoretically, then these three methods are compared with a numerical example.

**Key Words:** Absorption costing, variable costing, throughput costing.

## 1. Giriş

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi konusundaki yabancı yayınlar uzun bir zaman süreci boyunca incelendiğinde; eskiden beri bilinen ve uygulana gelen bazı yöntem ve tekniklerin, son yıllarda kaleme alınan çalışmalarda yeni bir maliyet hesaplama sistemi veya yaklaşımı olarak sunulduğu görülmektedir. Örneğin, ilk akla gelenler “Normal Costing” ve “Backflush Costing” olmaktadır.

“Normal Costing”, Türkçe’ye de “Normal Maliyetleme” biçiminde çevrilmekte ve mamul maliyetinin hesaplanmasında genel üretim giderlerinin fiili olarak mamul maliyetine yüklenmesi yerine, bütçe yoluyla yüklenmesi temeline dayanmaktadır. Sadece son yıllarda Normal Maliyetleme ola-

rak adlandırılarak sunulması ne yazık ki konu ile ilgilenenlere “acaba anormal maliyetleme de var mı?” gibi gereksiz düşüncelere sürüklemektedir.

Türkçeleştirilmesinde güçlük bulunmasına karşın “Geri Yansıma Maliyetlemesi” veya “Geriye Doğru Maliyetleme” gibi kavramlarla Türkçe’ye çevrilen “Backflush Costing” temelde Tam Zamanında Üretim (JIT) uygulayan işletmelerin hammadde satın almadan, mamulün satışına kadar olan muhasebe akış sürecini kısaltmayı öneren “kısa muhasebeleştirme sürecidir”. Bilindiği gibi ülkemizde uygulanmakta olan 7/A ve 7/B seçeneklerinde yansıtma kayıtları ile bu süreç bir hesap daha uzamaktadır. Aslında bu kavramda yeni bir

maliyet hesaplama yaklaşımı veya sistemi değildir. Muhasebeleştirme sürecidir.

Bu çalışmanın konusunu yukarıda örnekleri verilen benzer kavramlardan "Throughput Costing" kavramı ve yaklaşımı oluşturmaktadır. Throughput kelimesinin sözlük anlamı "geçiş" veya "süreç" olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu kavram ile ortaya konulan yaklaşıma bakıldığında; Türkçeleştirmeyi "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" biçiminde yapmanın daha doğru olacağı görülmektedir. Çünkü "Throughput Costing" yaklaşımı tamamen bu ifadeye dayanmaktadır.

Bu çalışmada amaç "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" yaklaşımı ile hesaplanan faaliyet karının diğer yaklaşımlardan olan tam ve değişken maliyetleme sisteminde göre hesaplanan faaliyet karlarından farklarını stok değişmelerini dikkate alarak ortaya koymaktır. Yabancı literatürde henüz yer almaya başlayan "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" yaklaşımını Türkçe literatüre kazandırmanın birinci adımı olarak seçilmiştir. Daha sonra "Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" yaklaşımının "Kısıtlar Teorisi"ndeki kullanımı incelenebilir.

"Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme" yaklaşımına geçmeden önce tam maliyet ve kısmi maliyet sistemleri üzerinde kısa açıklama yapmakta yarar bulunmaktadır.

## **2. Tam Maliyet Sistemi (Absorption Costing – Full Costing)**

Tam maliyet sisteminde mamulün bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü, maliyet hesaplama çalışmalarında dikkate alınır ve bu maliyetlerle mamuller arasındaki ilişkiler kurulmaya çalışılır. Aslında tam maliyet sistemi ile kısmi maliyet sistemi arasındaki en belirgin fark, genel üretim giderlerinin bağlı olacağı işlemlerden kaynaklanmaktadır. Tam maliyet sisteminde bu maliyetler, çeşitli yöntem ve araçlar yardımıyla gider yerlerine ve dolayısıyla

mamullere dağıtılmış olurlar. Tam maliyetleme sistemi, ülkemizde üretilen malın maliyetinin hesaplanmasında dolayısıyla stok değerlemesinde en geniş biçimde kullanılır. En geniş biçimde kullanılma nedeni ise yasal uygulamalardan kaynaklanmaktadır.

Ülkemizdeki tüm mevzuat, tam maliyet sisteminin esaslarına göre hazırlanmıştır. Tüm değerlendirme ölçüleri bu sisteme göredir. Tüm mevzuatımız tam maliyet sisteminin alternatifi olan kısmi maliyet sisteminin varlığını inkâr edersesine kısmi maliyet hesaplama sistemine göre maliyet hesaplamasından hiç söz etmemektedir.

## **3. Kısmi Maliyet Sistemi**

Kısmi maliyet sistemlerinin uygulanmasında üretilen mamulün maliyetine yukarıda olduğu gibi o mamulün üretimiyle ilgili olan tüm maliyet giderleri yüklenmez veya hazırlanan raporlarda maliyetlerin tümü dikkate alınmaz. Kısmi maliyet sisteminin özelliğine göre sadece değişkenler, sadece direkt özellikte olanlar veya sadece kontrol edilebilenler dikkate alınır.

Bu maliyet hesaplama sistemlerinin her birini kısa kısa incelemekte yarar bulunmaktadır.

### **3.1. Değişken Maliyet Sistemi (Variable Costing)**

Bu sistemde değişken maliyetler, üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenirken, sabit maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Değişken maliyet sisteminin savunucuları, sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesini ve üretim maliyetine yansıtılmasını şöyle açıklar: Sabit giderler, üretim hacmi ne olursa olsun katlanılması gereken giderlerdir. Bu giderler üretim hiç yapılmasa da gerçekleşecek olan giderlerdir. Değişken giderler ise, tümüyle üretim miktarına bağımlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderlerdir. Bu nedenledir ki, değişken giderler mamul maliyetine yüklenmeli, sabit giderler ise dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

Değişken maliyet sistemi ürüne, sadece değişken maliyetleri yükler. Değişken üretim maliyetleri, direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinden oluşur. Değişken maliyet sisteminde sabit üretim maliyetleri, üretim maliyeti olarak kabul edilmeyip dönem gideri olarak izlenir. Bu yöntemde sabit üretim maliyeti gerçekleştirildiği dönemde giderleştirilir. Değişken maliyet sistemi, kısa dönemli yönetim kararlarının alınmasında yöneticilere daha doğru bilgiler sağlar (Yükçü, 2005; 350 - 351).

Daha önce belirtildiği gibi bu sistem mevzuatımızda hiç yer almamaktadır. Sadece literatürde karar vermeye ilişkin bir maliyet sistemi olarak açıklanmakta ve sisteme dayalı karar modelleri ve çeşitleri açıklanmaktadır.

Mevzuatımızda değerlemenin tam maliyete göre yapılacağı ancak yöneticiler isterlerse değişken maliyet sistemine göre rapor hazırlayıp karar vermek için kullanabilirler biçiminde bir ifade bile yer almamaktadır.

Değişken Maliyetlemenin faydalarını şu şekilde sıralayabiliriz (Dale ve Zimmerman, 1997; 395);

Kapasitesinin altında çalışan işletmeler, değişken maliyetlemeyi daha fazla üretimin fırsat maliyetinin öngörülmesinde kullanır. Bu da fiyatlandırma ve mamul karışımı kararlarında yararlı olur. Birim değişken maliyetler üzerindeki fiyatlar pozitif katkı payını oluşturur.

Tüm sabit maliyetlerin dönem gideri olarak kabul edilmesi ile artmakta olan sabit üretim maliyetleri daha fazla mamule dağıtılmayacak ve böylece sabit maliyetlerin dönem sonunda stok kalemlerinin içinde yer almaması da sağlayacaktır. Ek stoklar kar üzerinde çok düşük bir etkiye sahip olacak, fazla üretim yapmanın ek maliyetleri kayıtlardaki stok maliyetlerine eşit olacaktır.

Tam ve değişken maliyetlemeyi aşağıdaki tabloda şöyle özetleyebiliriz (Garrison ve Noreen, 1997; 327);

Tam Maliyetleme		Değişken Maliyetleme
<i>Üretim Maliyetleri</i>	{	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
		Direkt İşçilik Giderleri
		Değişken Genel Üretim Giderleri
<i>Dönem Giderleri</i>	{	Sabit Genel Üretim Giderleri
		Araştırma ve Geliştirme Giderleri
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
		Genel Yönetim Giderleri
		<i>Üretim Maliyetleri</i>
		<i>Dönem Giderleri</i>

### 3.2. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme'nin (Throughput Costing) Esasları

Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme yabancı literatürde "Super Variable Costing"- Süper Değişken Maliyetleme olarak da isimlendirilmektedir. Başka bir ifade ile Değişken Maliyetleme'nin süper hali veya biçimi şeklinde de ifade edilebilir.

Bazı yöneticiler, değişken maliyetlerin stokların üzerinde bulunan maliyetleri

artıracağını ortaya koymuştur. Bunlar direkt malzemelerin gerçek değişken olduğunu savunmaktadırlar. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme, stoklanabilir maliyetler içinde yalnızca direkt malzeme maliyetlerini kabul eden stok maliyetleme yöntemidir. Diğer maliyetler, içinde bulunan dönemin gideri olarak değerlendirilir. Bu yaklaşımda direkt malzeme maliyeti dışındaki değişken ve direkt üretim maliyetleri (işçilik maliyetleri ve değişken endirekt üretim maliyetleri)

dönem maliyetleri olarak kabul edilir ve o dönemin giderleri olarak ele alınır (Hornngren v.d., 2003; 295).

Sistemin özü, maliyet hesaplamada sadece direkt özellikteki malzeme maliyetlerini mamulün maliyetine yüklemek, direkt özellikte olmayan malzeme maliyeti ile diğer tüm mamule ilişkin maliyet kalemlerini (direkt işçilik, tüm genel üretim giderleri) mamul maliyetine yüklemeyip dönem gideri olarak düşünülmesi prensibine dayanır.

Sistemin felsefesinde asıl olan gerçek değişken veya asal değişken maliyetlerdir. Mamule ilişkin tüm stratejik kararlar gerçek değişken (fair variable) maliyetlere göre alınmalıdır. Diğer maliyet kalemleri bir dönem içerisinde zaten tahakkuk eden veya ödenen maliyet kalemleridir. O mamule ilişkin kararları fazla etkilemez. Buna göre satış fiyatından direkt malzeme maliyetine göre hesaplanan maliyet çıkartıldığında “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Katkı Payı” (throughput contribution margin) elde edilmektedir. Şöyle ki;

Satışlar	xxxx
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet	(xxxx)
<b>Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Katkı Payı (Throughput Contribution Margin)</b>	<b>xxxx</b>

Yaklaşımı ortaya atanlar yukarıdaki katkı payının Değişken Maliyetleme sistemine göre hesaplanan katkı payından daha anlamlı olduğunu ifade etmektedirler.

üzerindeki etkisi ortaya konacaktır. Daha sonra “direkt malzemeye dayalı maliyetleme” yaklaşımıyla hesaplanan faaliyet karının tam ve değişken maliyetlemeye göre hesaplanan faaliyet karı ile farkları ortaya konulacaktır.

#### 4. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Sisteminin Tam ve Değişken Maliyetleme Sistemleri İle Karşılaştırılması

Karşılaştırma en iyi biçimde basit ve özet bir örnek üzerinde yapılabilir. Konunun iyi anlaşılabilmesi için aynı verileri kullanarak önce tam ve değişken maliyetlemeye göre gelir tabloları hazırlanacak ve stok değişmelerinin faaliyet karları

#### 4.1. Tam ve Değişken Maliyetleme Sistemlerinin Karşılaştırılması

Konuya ilişkin şöyle bir örnek verilebilir. Bu örnek,

([http://myphliputil.pearsoncmg.com/student/bp\\_hornngren\\_costacct\\_11/11ch09.pp\\_t#954,7](http://myphliputil.pearsoncmg.com/student/bp_hornngren_costacct_11/11ch09.pp_t#954,7)),’den uyarlanmıştır:

**Örnek:** X işletmesinin iki yıla ilişkin miktar verileri aşağıdaki gibidir;

12.000 birimlik normal kapasitede toplam sabit üretim maliyetleri	54.000 TL
Sabit Üretim Dışı Maliyetler (yıllık)	30.000 TL
Değişken Üretim Dışı Maliyetler (satılan birim başına)	2 TL

	I. YIL	II. YIL	TOPLAM
<b>Dönem Başı Stok</b>	-	2.000 br	-
<b>Üretilen</b>	10.000 br	11.500 br	21.500 br
<b>Satılan</b>	(8.000) br	(13.000) br	(21.000) br
<b>Dönem Sonu Stok</b>	<b>2.000 br</b>	<b>500 br</b>	<b>500 br</b>

X işletmesinin ilgili yıllardaki birim satış ve maliyet tutarları aşağıdaki gibidir;

<b>Satış Fiyatı</b>	71 TL
<b>Değişken Üretim Maliyetleri</b>	49 TL
• <i>Direkt İlk Madde ve Malzeme</i>	4 TL
• <i>Direkt İşçilik Giderleri</i>	21 TL
• <i>Genel Üretim Giderleri</i>	24 TL
<b>Sabit Üretim Maliyeti</b>	4,50 TL

Tam Maliyetlemeye göre Gelir Tablosu (I. Yıl);

Satışlar	<i>(8.000 br x 71 TL)</i>	568.000 TL
Satışların Maliyeti	<i>(8.000 br x 53,5 TL)</i>	(428.000) TL
Hacim Sapması	<i>(2.000 br x 4,5 TL)</i>	(9.000) TL
<b>Brüt Kar</b>		<b>131.000 TL</b>
Faaliyet Giderleri		(46.000) TL
<b>Faaliyet Karı</b>		<b>85.000 TL</b>

Tam Maliyetlemeye göre Katkı Payları (I. Yıl);

Satışlar		568.000 TL
Satışların Maliyeti	<i>(8.000 br x 49 TL)</i>	(392.000) TL
<b>Üretim Katkı Payı</b>		<b>176.000 TL</b>
Değişken Faaliyet Giderleri		(16.000) TL
<b>Net Katkı Payı</b>		<b>160.000 TL</b>

Değişken Maliyetlemeye göre Gelir Tablosu (I. Yıl);

Satışlar		568.000 TL
Satışların Maliyeti		(392.000) TL
Üretim Dışı Değişken Maliyetler		(16.000) TL
<b>Katkı Payı</b>		<b>160.000 TL</b>
Sabit Üretim Maliyetleri		(54.000) TL
Sabit Üretim Dışı Maliyetler		(30.000) TL
<b>Faaliyet Karı</b>		<b>76.000 TL</b>

Tam Maliyetlemeye göre II. yıl gelir tablosunun hazırlanması için yapılması gerekli hesaplamalar;

II. Yıl Satışları	<i>(13.000 br x 71 TL)</i>	923.000 TL
Satışların Maliyeti	<i>(13.000 br x 53,50 TL)</i>	695.500 TL
Hacim Sapması	<i>[(12.000 br - 11.500 br) x 4,50 TL]</i>	2.250 TL
Brüt Kar	<i>[923.000 TL - (695.500 TL + 2.250 TL)]</i>	225.250 TL
Faaliyet Giderleri	<i>(13.000 br x 2 TL = 26.000 TL (Değişken Maliyet) 26.000 TL + 30.000 TL (Sabit Maliyet) = 56.000 TL</i>	56.000 TL
Vergiden Önceki Faaliyet Geliri	<i>(225.250 TL - 56.000 TL)</i>	169.250 TL
I ve II. Yılın Toplam Faaliyet Geliri	<i>(85.000 TL + 169.250 TL)</i>	254.250 TL

Tam Maliyetlemeye göre 2 yıla ilişkin Gelir Tablosu:

	I. Yıl	II. Yıl	TOPLAM
Satışlar	568.000 TL	923.000 TL	1.491.000 TL
Satışların Maliyeti	(428.000) TL	(695.500) TL	(1.123.500) TL
Hacim saptması	(9.000) TL	(2.250) TL	(11.250) TL
<b>Brüt Kar</b>	<b>131.000 TL</b>	<b>225.250 TL</b>	<b>356.250 TL</b>
Faaliyet Giderleri	(46.000) TL	(56.000) TL	(102.000) TL
<b>Faaliyet Karı</b>	<b>85.000 TL</b>	<b>169.250 TL</b>	<b>254.250 TL</b>

Değişken Maliyetlemeye göre II. yıl gelir tablosunun hazırlanması için yapılması gerekli hesaplamalar:

Satışlar	923.000 TL
Satışların Maliyeti (13.000 br x 49 TL)	(637.000) TL
<b>Üretim Katkı Payı</b>	<b>286.000 TL</b>
Değişken Faaliyet Gideri	(26.000) TL
<b>Net Katkı Payı</b>	<b>260.000 TL</b>
Sabit Genel Üretim Gideri	(54.000) TL
Sabit Faaliyet Gideri	(30.000) TL
<b>Vergiden Önceki Faaliyet Geliri</b>	<b>176.000 TL</b>

Değişken Maliyetlemeye göre 2 yıla ilişkin Gelir Tablosu:

	I. Yıl	II. Yıl	TOPLAM
Satışlar	568.000 TL	923.000 TL	1.491.000 TL
Satışların Maliyeti	(392.000) TL	(637.000) TL	(1.029.000) TL
<b>Üretim Katkı Payı</b>	<b>176.000 TL</b>	<b>286.000 TL</b>	<b>462.000 TL</b>
Değişken Faaliyet Gideri	(16.000) TL	(26.000) TL	42.000 TL
<b>Net Katkı Payı</b>	<b>160.000 TL</b>	<b>260.000 TL</b>	<b>420.000 TL</b>
Sabit Üretim Maliyetleri	(54.000) TL	(54.000) TL	(108.000) TL
Sabit Faaliyet Gideri	(30.000) TL	(30.000) TL	(60.000) TL
<b>Faaliyet Karı</b>	<b>76.000 TL</b>	<b>176.000 TL</b>	<b>252.000 TL</b>

Tam ve Değişken Maliyetlemeye göre Gelir Tablosu kalemlerinin karşılaştırılması (I. Yıl):

Değişken Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	76.000 TL
Tam Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	85.000 TL
Tam Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı Fazlası	9.000 TL

Görüleceği üzere Tam Maliyetlemeye göre faaliyet karı, Değişken Maliyetlemeye göre oluşan faaliyet karından 9.000 TL daha yüksek olarak çıkmaktadır. Bunun nedenini şöyle açıklayabiliriz:

I. Yıl Satış Fazlası Üretim

2.000 br. dönem sonu stoğunun değerlemesi aşağıdaki gibidir:

Tam Maliyetleme (2.000 br x 53.50 TL)	107.000 TL
Değişken Maliyetleme (2.000 br x 49 TL)	(98.000) TL
<b>Fark</b>	<b>9.000 TL</b>

Tam ve Değişken Maliyetlemeye göre Gelir Tablosu kalemlerinin karşılaştırılması (II. Yıl);

Değişken Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	176.000 TL
Tam Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	169.250 TL
Değişken Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı Fazlası	6.750 TL

Görüleceği üzere Değişken Maliyetlemeye göre faaliyet karı, Tam Maliyetlemeye göre oluşan faaliyet karından 6.750 TL daha yüksek olarak çıkmaktadır. Bunun nedenini şöyle açıklayabiliriz;

II. Yıl Satış Fazlası Üretim

13.000 br – 11.500 br = 1.500 br (envanterde azalma)

Tam Maliyetleme (1.500 br x 53,50 TL)	80.250 TL
Değişken Maliyetleme (1.500 br x 49 TL)	73.500 TL
<b>İki Yönteme Göre Satılan Malın Maliyeti Farkı</b>	<b>6.750 TL</b>

İki yılın toplam faaliyet karının farkı,

İki Yılın Değişken Maliyetlemeye Göre Net Karı	252.000 TL
İki Yılın Tam Maliyetlemeye Göre Net Karı	254.250 TL
İki Yönetme Göre Net Kar Farkı (5.000 br stok x 4,50 TL)	<b>2.250 TL</b>

#### 4.2. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme'nin Tam ve Değişken Maliyetleme İle Farkı

<b>Satışlar</b>	<b>568.000 TL</b>
Direkt Malzeme Satılan Malın Maliyeti	(32.000) TL
<b>Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme Katkı Payı</b>	<b>536.000 TL</b>
Üretim Maliyetleri	(504.000) TL
• İşçilik Maliyeti (10.000 x 21 TL)	210.000 TL
• Endirekt Maliyetler (10.000 x 24 TL)	240.000 TL
• Sabit Maliyetler	54.000 TL
<b>Faaliyet Giderleri</b>	<b>(46.000) TL</b>
• Değişken Giderler (8.000 x 2 TL)	16.000 TL
• Sabit Giderler	30.000 TL
<b>Faaliyet Zararı</b>	<b>14.000 TL</b>

#### 4.2.1. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme ile Değişken Maliyetleme Arasındaki Faaliyet Karı Farkı

Değişken Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	76.000 TL
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemede Faaliyet Zararı	14.000 TL
<b>Faaliyet Karı Farkı</b>	<b>90.000 TL</b>

Oluşan 90.000 TL'lik bu fark şöyle açıklanabilir;

2.000 br. dönem sonu stokunun değerlemesi aşağıdaki gibidir;

Değişken Maliyetleme (2.000 br x 49 TL)	98.000 TL
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (2.000 br x 4 TL)	8.000 TL
<b>Fark</b>	<b>90.000 TL</b>

#### 4.2.2. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme ile Tam Maliyetleme Arasındaki Faaliyet Karı Farkı

Tam Maliyetlemeye Göre Faaliyet Karı	85.000 TL
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemede Faaliyet Zararı	14.000 TL
<b>Faaliyet Karı Farkı</b>	<b>99.000 TL</b>

Oluşan 90.000 TL'lik bu fark ise şöyle açıklanabilir;  
2.000 br. dönem sonu stokunun değerlemesi aşağıdaki gibidir;

Tam Maliyetleme (2.000 br x 53.50 TL)	107.000 TL
Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (2.000 br x 4 TL)	8.000 TL
<b>Fark</b>	<b>99.000 TL</b>

Dikkat edilir ise üç maliyet hesaplama sistemi arasındaki faaliyet karı farkı dönem başı veya dönem sonunda işletmenin elinde kalan stok miktarının farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Verilen örnekte de birinci yıl stok miktarında artış olurken ikinci yıl azalış olmaktadır. Stok miktarındaki bu değişim maliyet hesaplama sistemlerine göre hesaplanan faaliyet karına etki etmektedir.

#### 5. Sonuç

“Tam Maliyet Sistemi” ile “Değişken Maliyet Sistemleri” uzun süreden beri literatürde yer alan ve çok bilinen ve uygulanan yöntemlerdir. Ancak “direkt malzemeye dayalı maliyetleme” literatüre yeni girmiş olan değişken maliyet sisteminin deyim yerinde ise abartılmış bir uygulamasıdır. Direkt malzeme dışındaki diğer giderleri de sabit kabul etmek bir varsayım, bir kabullenme biçimidir. Birçok işletme için de doğru olabilir. Ancak bazı işletmeler için bunun aksi de söz konusu

olabilir. Bu tür işletmelerde “Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme” yöntemini uygularken dikkat etmek gerekir.

“Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme” sistemi “Değişken Maliyetleme” sisteminin kullanıldığı analiz türleri ve işletme kararlarında kullanılabilir. En yaygın kullanım konusu “Kısıtlar Teorisi”dir. Bu yönüyle bu sistem oldukça önemlidir.

#### Kaynaklar

- GARRISON, Ray H. ve NOREEN, Eric W., **Managerial Accounting**, 8. Baskı, Irwin Company, 1997.  
[http://myphliputil.pearsoncmg.com/student/bp\\_hongren\\_costacct\\_11/11ch09.ppt#954,7](http://myphliputil.pearsoncmg.com/student/bp_hongren_costacct_11/11ch09.ppt#954,7),  
HONGREN, Charles., DATAR, Srikant M., FOSTER, George., **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Prentice Hall., 2003  
MORSE, Dale C. ve ZIMMERMAN, Jerold C., **Managerial Accounting**, Irwin McGraw-Hill, 1997.  
YÜKÇÜ, Süleyman., **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 5. Baskı, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2005.

#### Türkiye'nin Temel Makro Ekonomik Hedefleri

	2007	2008	2009
GSYİH büyümesi (%)	7,0	7,0	7,1
GSYİH (milyar YTL. Cari fiyat)	622,6	695,9	771,2
GSYİH (milyar \$, cari fiyat)	423,4	469,8	521,8
TÜFE yıl sonu (%)	4,0	4,0	-
İhracat (milyar \$)	93,1	105,5	120,4
İthalat (milyar \$)	150,3	164,7	181,8
Dış Tic. Den. (milyar \$)	-57,2	-59,2	-61,4
Cari İşl. Den./GSYİH (%)	-7,9	-7,3	-6,6
İşsizlik Oranı (%)	10,5	10,6	10,4

*Dünya Gazetesi, 19.07.2006*