



Prof. Dr. Mustafa Çıkrıkçı



Dr. Kadir Dabbağoğlu

# Fiili Değişken Maliyet Esasında Faaliyet Sonuçlarının Raporlanması

**Prof. Dr. Mustafa ÇIKRIKÇI**

Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu, İşletme Programı Başkanı

**Dr. Kadir DABBAĞOĞLU**

Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu, Muhasebe Programı Başkanı

## Özet

Satışların maliyeti ancak üretim maliyetlerinin hesaplanmasıyla bulunabildiği için, üretim işletmeleri için faaliyet sonuçlarının ölçümünde öncelikli konu üretim maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Üretim maliyetlerinin hesaplanması bilindiği gibi maliyet muhasebesinin konusudur ve bu konuda farklı yaklaşımlar mevcuttur. Bu yaklaşımlar tam - kısmi maliyet esasları etrafında şekillenen gerçek - öngörülen maliyet yöntemleri ile safha - sipariş maliyet hesaplama usullerine dayanmaktadır. Dolayısıyla maliyet sistemi esas, yöntem ve usulün üçlü bir kombinasyonu şeklinde ortaya çıkmaktadır. Satışların maliyetinin hesaplanması ile dönemsonu mamul stok değerinin belirlenmesinde en önemli unsur ise tercih edilecek olan maliyet esaslarıdır. Maliyet esaslarından kısmi maliyet esasını ele alıp alt başlıklarını incelediğimizde karşımıza direkt ve değişken maliyet esasları çıkmakta ve değişken maliyet esasının katkı payı yaklaşımıyla işletmelerin fiyatlandırma ve optimal ürün karışımı konularındaki kararları için, özellikle tam maliyet esasına göre, çok daha analitik ve dolayısıyla daha etkin bir analitik bilgi sunduğu görülmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Maliyet, katkı marjı, faaliyet sonuçları, gelir tablosu.

## Abstract (Reporting of Operation Results In Basis Of Actual Variable Cost)

Calculation of production cost is primarily, essential to calculate cost of sales. Production cost is in the field of cost accounting and there are different approaches on calculation of production cost in cost accounting theory. These approaches designate the cost system. A cost system is a combination of cost principle, cost method and cost procedure. Principals consist of full cost and partial cost. Methods consist of actual cost and estimated cost. Procedures consist of order cost and stage cost.

The main component of the cost system on calculation of production cost is the cost principle. As direct cost principle and variable cost principle there are two kinds of partial cost principal. When the variable cost principle is examined, as the most important concept, gross margin is appeared. Gross margin concept makes the variable cost principle much more effective than the full cost principle on making decision relating to price and optimal goods mix.

**Key Words:** Cost, gross margin, operation results, income statements.

## 1. Konuya İlişkin Temel Kavramlar

### 1.1. İşletme ve Amaçlar

İşletme, mal ve/veya hizmet üretimi amacıyla emek, sermaye ve diğer üretim araçlarını bir yerde ve teknik olarak

birleşmelerinden oluşan, işleyen ve işleten teknik ve iktisadi bir birim, bir varlıktır<sup>1</sup>.

Yukarıda verilen tanıma göre işletmenin bir örgütlenme şekli, bir organizasyon olduğu açıktır. Dolayısıyla

<sup>1</sup> Yazıcı Mehmet, İşletmelerde Mal Oluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.A. Nihâd Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No. 277, sy. 3, 1977, İstanbul.

bu tür örgütlenmeler için öncelikle, ilk hareketi sağlayacak bir müteşebbise, girişimciye gerek vardır. İktisadi anlamda sermayedar olma işlevini üstlenen bu kişi hukuki anlamda gerçek veya tüzel kişi olabilmektedir.

Gerçek ve/veya tüzel kişilerin, sermayedar olarak bir araya gelip, diğer üretim araçlarını örgütledikleri işletmeler de bir tüzel kişiliğe sahip olabilirler. Tüzel kişiliği bulunan işletmeleri “Şirket” olarak tanımlarsak, Türk Ticaret Kanunu 136 ve 137. maddelerine göre, Kolektif, Komandit, Anonim, Limited ve Kooperatif şirketler tüzel kişiliğe haiz ticaret şirketleri olmaktadır.

Ticaret şirketlerinden anonim, limited ve hisseli komandit şirket sermaye şirketi olarak, kolektif ve komandit şirket ise şahıs şirketi olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>. Günümüzde büyük sermaye birikimi sağlayan ve yüksek üretim ve satış hacimlerine ulaşarak, önemli bir ölçekte istihdam yaratan işletme türü anonim şirketlerdir. Zira bu tür, işletmelerin finansal yönetiminde yöneticilere daha çok hareket kabiliyeti sağlamak ve kâra katılma, vergi ödeme, alacaklara karşı sorumluluk, faaliyet sonuçlarının kamuya açıklanması gibi düzenlemelerle işletmenin kredi değerliliğini ve gelecekteki borçlanmasını olumlu yönde etkilemektedir<sup>3</sup>. Ülkemizde ilgili yasalardan kaynaklanan banka, sigorta, faktöring, finansal kiralama, menkul kıymet aracılığı alanında faaliyet gösterecek işletmeler ile sermayesini halka arz edecek olan işletmelerin tümünün anonim şirket statüsünde olması gereği de bir anlamda bu noktadan kaynaklanmaktadır. Sonuç itibarıyla, anonim şirketler yukarıda açıklanan özelliklerinden dolayı işletme türleri içinde öne çıkmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda işletme yerine, anonim şirket bağlamında Şirket kavramı kullanılmıştır.

<sup>2</sup> Altuğ Osman ve Ayboğa Hanifi, Şirket Kuruluşları, Yasa Yayınları, Bilim/Bilgi Dizisi No.7, sy. 32, 1992, İstanbul.

<sup>3</sup> Berk Niyazi, Finansal Yönetim, Bilim Teknik Yayın Evi, sy. 11, 1990, İstanbul.

Şirketler yukarıda verilen tanımda da açıklandığı gibi mal ve/veya hizmet üretimi amacıyla kurulup, faaliyetlerine başlasalar da nihai hedefleri kârdır.

Bu en azından, bir işletme fonksiyonu olan muhasebe açısından böyledir. Dolayısıyla muhasebesel anlamda, “şirketler nihaî hedefleri olan kâra ulaşabilmek için muhtelif faaliyetlerde bulunurlar” denebilir. Bu faaliyetlerin nicelik olarak belirlenmesinden çok, nitelik olarak belirlenmesi önemlidir.

Şirketlerin faaliyetlerini nitelik olarak gruplandırığımızda karşımıza aşağıdaki tablo çıkmaktadır.

Şirketler faaliyetleri sonucunda; varlık edinirler, borçlanırlar, özkaynak kullanırlar, gelir elde ederler, giderlere katlanırlar, tahsilât ve ödeme yaparlar.

Şirketlerin yukarıda niteliklerine göre gruplandırılan faaliyetleri arasındaki ilişki ise aşağıdaki gibi olmaktadır:

◊ Borçlanma ve gelir elde etme yoluyla varlık edinme,

— Sabit kıymet veya stok gibi varlık kalemlerini satınalmak ve karşılığında borçlanmak.

— Satış geliri elde ederek alacak yaratmak

◊ Gerekli giderler karşılığında borçlanmak,

◊ Gerekli giderler karşılığında varlık kullanmak (tüketmek),

◊ Özkaynak kullanarak, nakit mevcudunda veya maddi varlıklarda artış sağlamak,

— Ortaklardan sağlanan sermaye girişi (direkt nakit girişi veya maddi varlık alışı)

— Kârdan alınan paylar (dağıtılmamış kârlardan dolayı nakit çıkışında azalma)

◊ Tahsilâtlarla alacaklarını, ödemelerle borçlarını kapatmak.

Şirketlerin nihai hedefinin kâr olması ve bunun ancak yukarıda açıklanan faaliyetler sonucunda elde edilebilmesinden dolayı, kârın ölçümlenebilmesi öncelikle faaliyetlerin ölçümlenmesini gerektirmektedir. Şirket faaliyetleri finansal durum ve faaliyet

sonuçları olarak iki ana kategoride ölçümlenmektedir.

### 1.2. Finansal Durum

Şirketlerin belirli bir tarih itibarıyla (belirlenen hesap döneminin bitiş tarihi) sahip olduğu varlıkları (mevcutları ve alacakları) ve borçlanmaları ile kullanılan özkaynak tutarını ifade eden finansal durum, bilindiği gibi Bilânço olarak tanımlanan finansal tablo ile raporlanmaktadır. Bilânço teorisine göre kâr şirketin sahip olduğu varlıkların, borçları ve ortakların koyduğu sermaye ile önceki dönemlerde elde edilen kârdan kendisinin aldığı payların toplamını aşan kısmıdır.

$$\text{Kâr} = \text{Varlık (Aktif) Toplamı} - (\text{Kısa Vadeli Borçlar} + \text{Uzun Vadeli Borçlar} + \text{Ödenmiş Sermaye} + \text{Dağıtılmamış Kârlar})$$

Bilânçonun aktif ve pasif toplamalarının eşitliği ilkesinden hareket edilecek olunursa, kâr bilânçoyu dengeleyen unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bilânço yaklaşımı ile açıklanan kâr, şirketlerin ana hedeflerine ulaşip ulaşmadığını açıklayabilse de analitik değildir. Dolayısıyla hedeften sapmalar, olumlu veya olumsuz yönde de olsa analiz edilmek zorunda olduğu için, bu yaklaşımın kullanılabilir olduğu söylenemez. Bunun için ikinci kategori kapsamında, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi gerekmektedir.

### 1.3. Faaliyet Sonuçları

Şirketlerin, belirli bir hesap dönemi süresince elde ettikleri gelirleri ve katlandıkları giderleri ifade eden faaliyet sonuçları, bilindiği gibi Gelir Tablosu olarak tanımlanan finansal tablo aracılığı ile raporlanmaktadır.

Gelir tablosu yaklaşımında kâr, belirli bir hesap dönemi süresinde elde edilen gelirler ile katlanılan giderler arasındaki olumlu farktır.

$$\text{Kâr} = \text{Gelirler} - \text{Giderler}$$

Zira şirketler açısından temel kaynak, faaliyetleri sırasında yaratacakları değer fazlalarıdır<sup>4</sup>. Şirketlerin mal/mamul satışı, menkul/sabit kıymet satış kârı, kambiyo kârı gibi muhtelif gelirleri ve satılan mal/mamul maliyeti, personel, kira, elektrik, yakıt gibi çeşitli giderleri söz konusudur.

Gelir tablosu şirketlerin gelir ve giderlerini belirli gruplar altında sınıflandırarak ayrı ayrı raporladığı için kâr analizleri için yeterlidir denilebilir.

#### 1.1.1. Gelir

Gelir, varlık artışı doğuran, özkaynak kullanımları dışındaki, her türlü girdiye denir<sup>5</sup>. Dolayısıyla herhangi bir gelirin elde edilmesiyle şirketin nakit mevcudunda veya alacaklarında bir artış söz konusu olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus gelir için başlangıçta tahsilât koşulunun olmamasıdır. Gelirin tahakkuk etmesi yeterlidir. Gelir tahakkuku ise satılan malın/mamulün mülkiyetinin üretici/satıcıdan alıcıya geçmesi ile gerçekleşmiş olur<sup>6</sup>. Gelir elde edilmesi sonucunda oluşan alacak daha sonra tahsilât yoluyla nakde dönüştürülür veya herhangi bir sabit kıymet ve/veya stok kalemi ile takas edilebilir. Ancak dikkat edilirse, her durumda varlıklarda bir artış söz konusudur.

#### 1.3.2. Gider

Gider, şirkete ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan harcama veya tüketime denir.

Burada söz konusu olan “harcama” kavramı “ödeme” kavramından farklı olup bir varlığın edinilmesi, bir hizmetin sağlanması veya bir zararın karşılanması amacıyla para ödeme, mal verme, hizmet sunma, borçlanma gibi katlanılan

<sup>4</sup> Peker Alpaslan, Yönetim Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi, Yayın No. 2542, sy. 403, 1978, İstanbul.

<sup>5</sup> Peker Alpaslan, a.g.e. sy.403

<sup>6</sup> Welsch Glenn, Anthony N. Robert ve Short G. Daniel, Fundamentals of Financial Accounting, Richard D. Irwin Inc. Sy. 152, 1984, Illinois.

yükümlülükleri kapsamaktadır<sup>7</sup>. Tıpkı gelirlerde olduğu gibi giderlerde de tahakkuk esas geçerlidir ve dolayısıyla giderler için de ödeme koşulu başlangıçta aranmaz.

### 1.3.3. Dönemsellik İlkesi

Gelir tablosu yaklaşımında, yukarıda da açıklandığı gibi, belirli bir hesap döneminde gerçekleşen gelirlerle katlanılan giderler o hesap dönemine ilişkin kârın hesaplanmasında temel alınmaktadır. Dolayısıyla belirli bir hesap dönemine ilişkin kârın gerçekçi olarak hesaplanabilmesi için sadece o hesap dönemine ait olan gelir ve giderlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu konu muhasebenin öngördüğü süreklilik ilkesinin zarar görmemesi için uyulması gereken bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>8</sup>.

Süreklilik ilkesine göre, belirlenen hesap dönemine ait olmayan gelir ve giderler gelir tablosu hesapları ile değil, bilanço hesapları ile ilişkilendirilmekte ve ilgili oldukları hesap dönemi gelinceye kadar gelecek dönemlere ait giderler ve gelecek dönemlere ait gelirler olarak, bilançonun aktif ve pasifinde bekletilmektedirler. Esas olan aynı hesap dönemine ait gelirler ile giderlerin mukayeselerini sağlamaktır.

### 1.3.4. Maliyet

Ekonomik anlamda Maliyet, satış değeri olan bir mal veya hizmete sahip olmak için katlanılan, ölçülebilir yükümlülüklerin toplamıdır<sup>9</sup>.

Şirketler ticari faaliyette bulunabilecekleri gibi sınıî faaliyette de bulunabilirler. Sınıî faaliyet bir üretim faaliyetini gerektirir ve doğal olarak ticari faaliyeti de kapsar. Dolayısıyla, üretim

faaliyeti ile uğraşan şirketlerin katlanmak zorunda olduğu giderlerin içinde üretim giderleri de olacaktır. Buna karşılık şirketler, üretimleri sonucunda elde edecekleri mamulleri satarak, satış geliri elde edeceklerdir. Elde edilecek satış geliri ile bu satışa konu olan mamulün üretim için katlanılan giderler aynı hesap dönemi içinde gerçekleşmemiş olması, bu gelirler ile giderlerin mukayese edilmesinde ve dolayısıyla belirli bir hesap dönemine ilişkin kârın hesaplanmasında sorun teşkil etmektedir. Bu sorunu ortadan kaldırmak ve üretim giderleri ile satış hâsılatını ilgili oldukları aynı hesap döneminde mukayese edebilmek için üretim giderleri belirli bir süre (satış gerçekleşinceye kadar), bilanço hesaplarında bekletilir. Dolayısıyla, muhasebesel anlamda maliyetler bilanço hesaplarına kaydedilirken giderler gelir tablosu hesaplarına kaydedilirler.

Eğer yapılan bir giderden gelecek hesap dönemlerinde ekonomik yarar sağlanacaksa o gider bilançoda; eğer sadece içinde bulunulan dönemde yarar sağlanması söz konusu ise, o gider gelir tablosunda gösterilir<sup>10</sup>. Finansal muhasebe bağlamında eğer bir gider dönemsellik ilkesi gereği herhangi bir nedenden dolayı gider yazılmadığı için bilançoda bir aktif hesaba borç kaydedilerek, ilgili dönem tahakkuk edinceye kadar, bekletiliyor ise o giderin aktifleştirilmesi söz konusudur. Bu bağlamda aktifleştirilen üretim giderleri maliyet niteliğinde olmaktadır.

Üretim giderleri ancak satış hâsılatıyla karşılaştırılabilir duruma geldikten sonra gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilebilir. Bu durumda ilgili gelir tablosu hesabı satılan mal/mamul maliyetidir.

Satılan mal/mamule ait olan üretim giderlerinin ilgili kısmı bu hesaba borç kaydedilerek giderleştirilir ve satış hâsılatını azaltıcı bir etkiyle, brüt satış kârının ve dolayısıyla dönem kârının doğru ölçülmesine aracılık eder.

Sonuç olarak, üretim giderlerinin bir kısmı (henüz satışı gerçekleşmeyen

<sup>7</sup> Büyükmirza Kâmil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, TDFO Ltd. Şti., sy. 45, 1995, Ankara.

<sup>8</sup> Ataman Ümit, Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Marmara Üniversitesi, Eğitim ve Yardım Vakfı Yayın No. 85/5, sy.7, 1985, İstanbul.

<sup>9</sup> Sevgener Sait ve Hacırüstemoğlu Rüstem, Yönetim Muhasebesi, Alfa Yayınları, Yayın No. 364, sy.17, 2000, İstanbul.

<sup>10</sup> Büyükmirza Kamil, a.g.e. sy.47

stoklara ait) bilanço hesaplarında, bir kısmı da (satışı gerçekleşen stoklara ait) gelir tablosu hesaplarında izlenmektedir. Bu ayırım maliyet muhasebesinde şöyle tanımlanmaktadır; Bekleme süresi dolmuş giderler üretim için tüketilen ve gelecek üretime katkısı olmayan giderlerdir. Buna satılan mamul maliyetleri örnek verilebilir. Bekleme süresi dolmamış giderler ise gelecekte gelir sağlayıcı faaliyetler için aktifleştirilen giderlerdir. Bunlara örnek olarak hammadde ve/veya mamul stok maliyetleri gösterilebilir<sup>11</sup>.

## 2. Maliyetler Ve Fiili Değişken Maliyet Sistemi

### 2.1. Maliyet Sistemi

Sınaî faaliyetle iştigal eden şirketler öncelikle üretim giderlerini tespit etmek ve daha sonra üretim maliyetlerini hesaplamak zorundadır. Zira yapılması gereken toplam üretim giderinin hesaplanması ve daha sonra bu tutarın bilanço ve gelir tablosu arasında paylaşılmasıdır.

Bunun için öncelikle üretimle ilgili giderlerin tespiti gerekir. Üretimle direkt olarak ilgili giderler *Direkt Madde Giderleri*, *Direkt İşçilik Giderleri*, üretimle dolaylı olarak ilgili giderler ise *Genel Üretim Giderleridir*. Bunların dışında kalan yani, üretimle direkt veya dolaylı herhangi bir ilişkisi bulunmayan giderler ise *Dönem Giderleri* olmaktadır<sup>12</sup>.

Doğal olarak dönem giderlerinin maliyet oluşturma özelliği yoktur ve bilanço hesaplarıyla ilişkilendirilmeden, direkt olarak gelir tablosu hesaplarına aktarılmaları söz konusudur. Bu durumda stok maliyetleri herhangi bir dönem giderinden pay almamaktadır.

Üretim maliyetlerinin hesaplanması muhasebenin alt fonksiyonu olan maliyet muhasebesinin faaliyet alanına girmektedir. Maliyet muhasebesinde genel kabul görmüş üretim maliyeti hesaplama

yöntemlerinden birinin tercih edilmesi şirketlerin maliyet sistemini oluşturacaktır.

Bu bağlamda şirket öncelikle maliyet sistemini oluşturacak, esas ve yöntemi belirlemelidir. Maliyet sistemi esas bazında ikiye ayrılmaktadır<sup>13</sup>.

#### ◊ Tam Maliyet Esası

Direkt madde, direkt işçilik ve değişkenlik derecesine bakılmaksızın genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetleri ile ilişkilendirilir.

#### ◊ Kısmi Maliyet Esası

##### — Direkt Maliyet Esası

Sadece direkt madde ve direkt işçilik giderleri üretim maliyetleri ile ilişkilendirilir. Genel üretim giderlerinin tamamı dönem gideri niteliğindedir.

##### — Değişken Maliyet Esası

Direkt madde ve direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin sadece değişken kısımları üretim maliyetleri ile ilişkilendirilir. Sabit genel üretim giderleri dönem gideri niteliğindedir.

Maliyet sistemi için belirlenmesi gereken ikinci husus yöntemdir ve bu konuda iki seçenek vardır<sup>14</sup>.

#### ◊ Fiili Maliyet

#### ◊ Öngörülen Maliyet

Fiili Maliyet yönteminde üretimin tamamlanmasından sonra, gerçekleşen tutarlar üzerinden maliyet hesaplanırken, Öngörülen Maliyet yönteminde önceden belirlenen tutarlar ışığında projeksiyonu yapılan üretim maliyetlerinin daha sonra fiili olarak hesaplanacak olan üretim maliyetleriyle karşılaştırılması ve sapma analizlerinin yapılması söz konusudur. Üretim maliyetlerine ilişkin öngörüler aşağıdaki iki yönetime göre yapılmaktadır:

#### ◊ Tahmini maliyetler

<sup>11</sup> Sevgener Sait ve Hacırustemoğlu Rüstem, a.g.e. sy. 19

<sup>12</sup> Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi, Marmara Üniversitesi, Nihâd Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No. 388/622, sy. 31, 1984, İstanbul.

<sup>13</sup> Kartal Ali, Sevim Adnan ve Gündüz H. Erdin, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi, Yayın No. 1524, Sy. 11, 2004, Eskişehir.

<sup>14</sup> Kartal Ali, Sevim Adnan ve Gündüz H. Erdin, a.g.e. sy. 10.

Geçmiş dönem sonuçlarına ve istatistikî bir takım hesaplara dayanır.

#### ◇ Standart Maliyetler

Bilimsel ve teknik temellere dayanan ve belirli koşullar altında gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir.

Şirketler maliyet sistemlerini oluşturmak üzere esas ve yöntemi belirledikten sonra, üretim eylemlerinin niteliğine göre maliyet hesaplama usullerini de belirlemek durumundadır. Maliyet hesaplama usulleri ise aşağıdaki gibidir:

#### ◇ Sipariş Maliyeti

#### ◇ Safha Maliyeti

Dolayısıyla, maliyet sistemi, maliyet esaslı-maliyet yöntemi ve hesaplama usulü türlerinin üçlü kombinasyonu olarak ortaya çıkmaktadır.

## 2.2. Fiili Değişken Maliyet Sistemi

Fiili değişken maliyet sisteminin en önemli ayırt edici özelliği direkt ve indirekt gider ayırımı gözetmeksizin genel üretim giderlerini sadece değişken – sabit ayırımına tabi tutmasıdır. Bu durumda direkt – indirekt ve değişken ve sabit üretim giderlerine ilişkin bu kavramlar üzerinde durmak gerekmektedir.

Üretilen mamul bazında, direkt madde ve direkt işçilik gibi, ölçümlenebilen giderler direkt üretim giderleridir<sup>15</sup>. Dolayısıyla üretilen mamul ile birebir ilişkilendirile-meyen diğer üretim giderleri indirekt üretim gideri niteliğinde olmakta ve bunlar bir bütün olarak genel üretim gideri adı altında toplanmaktadır.

Değişken giderler üretilen mamul miktarına bağımlı olarak, üretim miktarındaki değişiklik paralelinde artış veya azalış gösteren giderlerdir<sup>16</sup>.

Sabit üretim giderleri ise belirli bir kapasite ölçeğinde üretim miktarına bağılı olmayan ve sabit kalan giderlerdir. Bu

durumda direkt giderler tanımı gereği tamamen değişken olurken, indirekt giderlerin bir kısmı kendi içlerinde değişken ve sabit olarak iki farklı karakter gösterebilir. Genel üretim gideri niteliğindeki indirekt giderlerin değişken ve sabit olma özellikleri etki derecelerinin ölçülmesi ile tespit edilir<sup>17</sup>. Etki derecesi (ED) aşağıdaki gibi ölçülebilir:

$$ED = \frac{\text{Giderdeki değişim yüzdesi}}{\text{Üretim Miktarındaki değişim yüzdesi}}$$

$0 < ED > 0$  olmak üzere, değişim artan, azalan, doğrusal veya ters oranda olabilmektedir.

Genel üretim gideri niteliğindeki bir giderin değişken bir gider olduğunun saptanmasından sonra bu giderin içinde barındırdığı sabit kısmın da tespit edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle bir gider üretim miktarına bağılı olarak hareketlenirken belirli bir kısmı sabit kalabilir. Dolayısıyla, birim değişken gidere (a) giderin sabit kısmına (b) ve üretim miktarına (x) dersek gider fonksiyonu;

$$f(x) = y = ax + b \text{ şeklinde olacaktır.}$$

Üretim seviyelerinin ve bu seviyelerde gerçekleşen gider tutarlarının aşağıdaki gibi olduğunu varsayarsak;

Üretim :	2.000 adet	5.000 adet
Gider :	125.000 YTL	179.000 YTL

Değişim miktar ve tutarları aşağıdaki gibi olacak;

$$\begin{aligned} \Delta \text{üretim} &: 5.000 - 2.000 = 3.000 \text{ adet} \\ \Delta \text{gider} &: 179.000 - 125.000 = 54.000 \text{ YTL} \end{aligned}$$

ve  $\Delta \text{gider} / \Delta \text{üretim}$  oranı bize birim değişkeni (a) verecektir:

<sup>15</sup> Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi, a.g.e. sy.31

<sup>16</sup> Sağlamlı Mustafa, Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi, Yaylım Yayınevi, sy. 27, 2002, İstanbul.

<sup>17</sup> Sağlamlı Mustafa, a.g.e. sy. 27.

$$\Delta \text{gider} / \Delta \text{üretim} = 54.000 / 3.000 = 18 = a$$

Minimum üretim seviyesinde (2.000 adet) gerçekleşen gider 125.000 YTL' dir, dolayısıyla,

$$y = 125.000 = 18 \times (2.000) + b \text{ olacak ve } b = 89.000 \text{ YTL bulunur.}$$

Maksimum üretim seviyesinde (5.000 adet) gerçekleşen gider 179.000 YTL' dir, dolayısıyla,

$$y = 179.000 = 18 \times (5.000) + b \text{ olacak ve } b = 89.000 \text{ YTL bulunur.}$$

Buradan, gider fonksiyonu  $f(x) = y = 18x + 89.000$  olarak tespit edilir. Dolayısıyla, bu giderin 89.000 YTL tutarındaki kısmının sabit olduğu ve üretim miktarındaki her bir birim artışa karşılık 18 YTL artış göstereceği söylenebilir.

Aynı giderin etki derecesi (ED) =  $(54/125) / (3/2) = \%28.80$ 'dir ki bu oran giderin, üretim miktarındaki artışa göre daha az artan bir değişken gider niteliğinde olduğunu göstermektedir. Sonuç itibariyle fiili değişken maliyet sisteminde, direkt madde ve direkt işçilik giderleri ile birlikte yukarıda açıklanan değişken genel üretim giderlerinin gerçekleşen tutarları üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmekte ve dolayısıyla dönem sonlarında stoklarda mevcut olan mamuller direkt giderlerle birlikte sadece değişken genel üretim giderlerinden pay almaktadır.

Üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeyen, sabit nitelikteki genel üretim giderleri ise dönem gideri olarak ele alınmakta ve direkt olarak gelir tablosuna yansıtılmakta, dönem sonlarında stoklarda mevcut olan mamuller bunlardan pay almamaktadır.

Fiili değişken maliyet sisteminin diğer bir farklılığı da değişken nitelikteki dönem giderlerini (satış-pazarlama ve genel yönetim) üretim maliyetleri ile ilişkilendir-medien (mamul stoklara pay vermeden) brüt satış kârından düşmeyi öngörmesidir ki bu noktada karşımıza *katkı payı* kavramı çıkmaktadır. Katkı marjı, marjinal kâr olarak da adlandırılan katkı payı, fiili tam maliyet sistemine göre

yapılan raporlamalarda kullanılan brüt satış kârı kavramının bir anlamda alternatifi olmaktadır. Kısmi maliyet esasının temel kavramlarından olan katkı payının özü birim satış hâsılatını birim satış fiyatı üzerinden, değişken giderleri de birim değişken gider üzerinden satış ve üretim miktarlarının bir fonksiyonu olarak görmesidir<sup>18</sup>. Bu durumda kâr denklemi aşağıdaki gibi olmaktadır:

$$\begin{aligned} \text{Kâr} &= \text{Satış Hâsılatı} - \text{Giderler} \\ &= (\text{Satış Miktarı} \times \text{Birim Satış Fiyatı}) - \\ & \quad (\text{Değişken Giderler} + \text{Sabit Giderler}) \\ &= (\text{Satış Miktarı} \times \text{Birim Satış Fiyatı}) - \\ & \quad (\text{Üretim Miktarı} \times \text{Birim Değişken Giderler}) - \text{Sabit Giderler} \end{aligned}$$

Üretim miktarı = satış miktarı ve dönem başı mamul stok = 0 →

$$\begin{aligned} \text{Kâr} &= (\text{Üretim Miktarı} \times \text{Birim Satış Fiyatı}) - (\text{Üretim Miktarı} \times \text{Birim Değişken Giderler}) - \text{Sabit Giderler} \\ &= \text{Üretim Miktarı} \times (\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Giderler}) - \text{Sabit Giderler} \end{aligned}$$

Kâr: P, Üretim Miktarı: q, Birim Değişken Gider: a, Sabit gider: b ve birim satış fiyatı: f olarak tanımlanırsa;

Kâr fonksiyonu,  $P = q(f - a) - b$  olacaktır.

Birim satış fiyatı ile birim değişken gider arasındaki fark  $(f - a)$  *Katkı Payıdır*.

Katkı payının bilinmesi yönetim planlarının yapılmasında ve fiyatlama kararlarında büyük kolaylık sağlamaktadır<sup>19</sup>.

Yönetim muhasebesinde etkin bir rol oynayan katkı payının gerçekçi bir şekilde hesaplanması için tüm değişken giderlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenledir ki fiili değişken maliyet sistemi direkt üretim giderleri ile birlikte sadece

<sup>18</sup> Wright Wilmer, Direct Standard Costs, Mc Graw-Hill, sy. 10, 1962, Newyork.

<sup>19</sup> Yüksel Koç, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara Üniversitesi Basımevi, sy. 57, 1972, Ankara.

değişken genel üretim giderlerini dikkate alıp, stoklarla ilişkilendirmekte buna karşılık stoklarla ilişkilendirmezse de değişken dönem giderlerini katkı payı hesabına dâhil etmektedir. Zira yukarıda da vurgulanan önemi itibariyle katkı payı başabaş noktası analizinde de kullanılmaktadır.

tablosunun hazırlanması) konusunda örnek bir çalışma aşağıda verilmiştir:

$$\text{Başabaş noktası} = \text{Sabit Giderler} / \text{Katkı Payı} = \text{BBn} = b / (f - a)$$

Fiili değişken maliyet sisteminde faaliyet sonuçlarının raporlanması (gelir Varsayımlar:

*Stok Değerleme Yöntemi* : FIFO

*Miktar (Adet):*

1. Dönem başı mamul stok adedi : 0  
 2. Üretim Adedi : 1.000  
 3. Satılan Mamul Adedi : 900

*Tutar (YTL):*

4. Direkt Madde : 2.500  
 5. Direkt İşçilik : 1.750  
 6. Değişken Genel Üretim Giderleri : 1.250  
 7=4+5+6 Toplam Değişken Üretim Maliyeti: 5.500  
 8= 7/2 Birim Değişken Üretim Maliyeti : 5,50  
 9. Sabit Genel Üretim Giderleri : 500  
 10=7+9 Toplam Üretim (Tam) Maliyeti : 6.000  
 11=10/2 Birim Tam Üretim Maliyeti : 6,00  
 12. Sabit Dönem Giderleri : 750  
 13. Değişken Dönem Giderleri : 1.050  
 14=12+13 Toplam Dönem Giderleri : 1.800  
 15. Satışlar : 12.000

Hesaplamalar:

Satılan Mamul Maliyeti (Dönem içi üretimden satış) 900 x 5,50 = 4.950  
 Dönem sonu mamul maliyeti 100 x 5,50 = 550

Fiili değişken maliyet sistemine göre yapılan hesaplamalar sonucunda, oluşan miktar ve tutar dengeleri ile gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

	DEVİR	ÜRETİM	SATIŞ	KAPANIŞ
KG	0.000	1.000	-900	100
YTL	0.000	5.500	-4.950	550



NET SATIŞLAR	12.000
SATILAN MAMUL MALİYETİ	-4.950
DEĞİŞKEN DÖNEM GİDERLERİ	-1.050
<b>KATKI PAYI</b>	6.000
SABİT GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	-500
SABİT DÖNEM GİDERLERİ	-750
<b>FAALİYET KARI</b>	4.750

Aynı varsayımlarla, hesaplamalarımızı fiili tam maliyet sistemine göre yaptığımızda ise miktar ve tutar dengeleri ile gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Satılan Mamul Maliyeti (Dönem içi üretimden satış)  $900 \times 6,00 = 5.400$   
Dönem sonu mamul maliyeti  $100 \times 6,00 = 600$

	DEVİR	ÜRETİM	SATIŞ	KAPANIŞ
KG	0.000	1.000	-900	100
YTL	0.000	6.000	-5.400	600

NET SATIŞLAR	12.000
SATILAN MAMUL MALİYETİ	-5.400
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>	6.600
DÖNEM GİDERLERİ	-1.800
<b>FAALİYET KARI</b>	4.800

Sonuçların karşılaştırması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

	FİİLİ DEĞİŞKEN MALİYET	FİİLİ TAM MALİYET	FARK
SATILAN MAMUL MALİYETİ	-4.950	-5.400	450
FAALİYET KARI	4.750	4.800	50
DÖNEMSONU MAMUL STOKU	550	600	50

Fiili Değişken Maliyet Sisteminde üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmeyen 500 YTL tutarındaki sabit genel üretim giderlerinin bir kısmı mamul stoklarının değerini, bir kısmı da satılan mamul maliyetini etkileyerek fiili tam maliyet sisteminde fark yaratmaktadır.

Farkın analizi aşağıdaki gibi yapılabilir:

Satış Miktarı / Dönemin Üretim Miktarı =  $900 / 1000 = 0,90$   
Stok Miktarı / Dönemin Üretim Miktarı =  $100 / 1000 = 0,10$

$0,90 \times 500 = 450$  satılan mamul maliyeti farkı

$0,10 \times 500 = 50$  dönem sonu mamul stoku değer farkı

Dönem sonu mamul stok değer farkı sonuç itibariyle, faaliyet kârındaki değişimin de nedeni olmaktadır.

### 3. Sonuç

Fiili değişken maliyet sisteminde satış hâsılatından değişken giderlerden oluşan satılan mal/mamul maliyeti ve değişken dönem giderleri düşülerek katkı payına ulaşılmaktadır. Dikkat edilmesi gereken husus mamul stok maliyetlerine de doğal olarak sadece değişken üretim giderlerinin dâhil edilmesidir. Değişken dönem giderleri sadece katkı payına ulaşabilmek için satış hâsılatından düşülmekte, üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmemektedir. Dolayısıyla mamul stokları değişken de olsa herhangi bir dönem giderinden etkilenmemektedir.

Sistem gereği üretim maliyetlerine dâhil edilmeyen sabit genel üretim giderlerinden dolayı mamul stok maliyetleri ve dolayısıyla faaliyet kârı tam maliyete göre düşük çıkmaktadır ki bu durum ihtiyatlı olma ilkesiyle daha etkin bir uyum sağlamaktadır.

Değişken maliyet sistemi özellikle fiyatlandırma ve optimal mamul karışımına yönelik politikaların belirlenmesinde, “katkı payı” yaklaşımı nedeniyle son derece etkin ve analitiktir.

Fiili değişken maliyet sisteminin bugün ülkemizde yaygın olarak kullanılmamasındaki en büyük neden yürürlükteki vergi mevzuatıdır. Zira vergi mevzuatı üretimle ilgili her türlü giderin değişken ve sabit ayırımı yapılmaksızın üretim maliyetleri ile ilişkilendirilmesini ve mamul stoklarına buradan bir pay verilmesini öngörmektedir. Bir başka ifadeyle vergi mevzuatı şirketler için tam fiili maliyet sistemini kabul etmiş durumdadır. Aslında bu durum, şirketlerin kendi içlerinde karar alma mekanizmasını desteklemeye yönelik olarak fiili değişken maliyet sistemini kullanmalarına engel teşkil etmemektedir. Şirketler iki maliyet sisteminin olaya yaklaşımından ortaya

çıkan farkı vergi beyannamelerinde matrahlarına ilave ederek vergi mevzuatı ile bir paralellik sağlayabilirler.

Asıl olan yönetimin etkin karar almasıdır ve bu noktada da değişken fiili maliyet sistemi gereksinimleri daha rasyonel karşılamaktadır.

### Kaynakça

Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi, Marmara Üniversitesi, Nihâd Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No. 388/622, 1984, İstanbul.

Altuğ Osman ve Ayboğa Hanifi, Şirket Kuruluşları, Yasa Yayınları, Bilim/Bilgi Dizisi No.7, 1992, İstanbul.

Ataman Ümit, Muhasebede Dönemsonu İşlemleri, Marmara Üniversitesi, Eğitim ve Yardım Vakfı Yayın No. 85/5, 1985, İstanbul.

Berk Niyazi, Finansal Yönetim, Bilim Teknik Yayın Evi, 1990, İstanbul.

Büyükmirza Kâmil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, TDFO Ltd. Şti. 1995, Ankara.

Peker Alpaslan, Yönetim Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi, Yayın No. 2542, 1978, İstanbul.

Kartal Ali, Sevim Adnan ve Gündüz H. Erdin, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi, Yayın No. 1524, 2004, Eskişehir.

Sağlamlı Mustafa, Modern Maliyet Muhasebesi ve Yönetimi, Yaylım Yayınevi, 2002, İstanbul.

Sevgener Sait ve Hacırüstemoğlu Rüstem, Yönetim Muhasebesi, Alfa Yayınları, Yayın No. 364, 2000, İstanbul.

Welsch Glenn, Anthony N. Robert ve Short G. Daniel, Fundamentals of Financial Accounting, Richard D. Irwin Inc. 1984, Illinois.

Wright Wilmer, Direct Standard Costs, Mc Graw-Hill, 1962, Newyork.

Yazıcı Mehmet, İşletmelerde Mal Oluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.A. Nihâd Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No. 277, 1977, İstanbul.

Yüksel Koç, Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1972, Ankara.

### **Çin'in Yükseliş - 3**

Nüfusu 1,3 milyarı bulmuş olan ülkenin ekonomisi 1989'dan beri % 9-10 oranında büyüyor. Yıllık milli geliri (2006) 2,6 trilyon dolar. Yaşam standardı 1978'den beri % 500 arttı. Orta sınıfın nüfusu 500 milyonu buldu. Askeri harcamaları, 2007 bütçesinde önceki yıla göre % 18 artarak 45,3 milyar dolar olarak programlandı. Fransa ve İngiltere seviyesine geldi. Yılda 762 milyar dolar dış satımı var. En büyük petrol ithalatçısı. Dünya Ticaret Örgütü'ne 2002'de üye olduktan sonra gümrük vergilerini % 45'ten % 9'a düşürürken, üç bin dolayında yasal düzenlemeyi yürürlüğe koydu.

(Radikal gazetesi, 7 Nisan 2007)