



# Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing)

Doç. Dr. Cemal ÇAKICI  
Marmara Üniversitesi, İİBF

## Özet

Bu çalışmada maliyet ve yönetim muhasebesi bakımından yeni bir konu olan süper değişken maliyetleme yönteminin açıklanması ve yöntemin işleyişinin uygulamalı olarak gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Süper değişken maliyetleme yöntemi kısaca; mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sadece direkt madde giderlerini dikkate alan ve bunun dışında kalan bütün üretim giderlerini (direkt işçilik ve genel üretim giderleri) dönem gideri ya da faaliyet gideri olarak kabul eden maliyetleme yöntemidir.

Süper değişken maliyetleme yöntemi kullanıldığında, geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre maliyetler daha basit hesaplanmakta ve daha kolay anlaşılmalıdır. Ayrıca süper değişken maliyetleme yöntemine göre yöneticiler sadece satışlar üzerine konsantre olmakta ve böylece stok için değil de satmak için üretim yapılması sağlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Süper değişken maliyetleme, katkı muhasebesi, kısıtlar teorisi.

## Abstract: (Super Variable Costing-Throughput Costing)

The aim of this study is to explain the super-variable costing method which is a new subject in cost and management accounting and to show it's working practically.

Shortly, super-variable costing can be defined as a costing method which is use only direct material costs in calculate of product costs and treats all costs except these (direct labor and overhead) as period costs or operating costs.

By using super-variable costing method, product costs are simpler to calculate and easier to understand than traditional cost methods. Also, according to this method, managers concentrate to sales and thus, they produce to sell, not inventory.

**Key Words:** Super-variable costing, throughput costing, throughput accounting, theory of constraints.

## 1. Giriş

Teknolojik gelişmeler nedeniyle hızla değişen üretim ortamı ve artan rekabet nedeniyle, geleneksel muhasebe yöntemleri, yönetimin fonksiyonlarının yerine getirilmesi bakımından yetersiz kalmaktadır. Böyle bir ortamda muhasebe bilgilerine özellikle de maliyet bilgilerine hızlı bir

şekilde ulaşılması büyük önem taşımaktadır. Bilgiye hızlı bir şekilde ulaşmak yanında, elde edilen bilginin doğru ve ucuz olması da önemli olmaktadır. Özellikle bu açılarından baktığımızda geleneksel maliyetleme yöntemlerinin günümüz işletmelerinin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak, karmaşık ve pahalı olması yanında çoğunlukla

karar almaya uygun olmayan bilgiler ürettiği görülmektedir.

Süper değişken maliyetleme yöntemi özellikle geleneksel maliyetleme yöntemlerinin yukarıda sıralanan sakıncalarını ortadan kaldıran, maliyetleri hızlı, ucuz ve doğru bir şekilde hesaplayan ve bu suretle yönetimin çabuk ve doğru karar vermesini sağlayan yeni bir maliyetleme yaklaşımıdır.

Bu çalışmada özellikle Türk muhasebe literatürü bakımından yeni bir konu olan süper değişken maliyetleme yönteminin hem teorik ve hem de uygulamalı olarak gösterilmesi amaçlanmaktadır.

## 2. Süper Değişken Maliyetlemenin Teorik Çerçevesi

Öncelikle belirtmek gerekir ki, muhasebe literatüründe “Throughput Costing” veya “Throughput Accounting” olarak yer alan terimin Türkçe karşılığını bulmak kolay olmamıştır. Özellikle söz konusu terimin dünya muhasebe literatüründe oldukça yeni olması ve bu itibarla ülkemizde konu hakkında çok az sayıda çalışma yapılmış olması bunun en önemli sebebi olarak görülebilir. “Throughput” kelimesinin sözlük karşılığı “çikti” olarak ifade edilmesine rağmen bu terim konuyu tam olarak ifade etmekten uzaktır (www.sozluk.web.tr). Ülkemizde yapılmış olan çok az sayıda çalışmada ise söz konusu terime karşılık gelmek üzere “dönüşüm,” “süreç,” “katkı” ve “nakit girdi” terimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Bayazıtlı-Gürel-Yayla, 2005:191, Tanış, 1998: 185, Özer, 2001:7, Ergun-Karamaraş, 2002:98). Ancak yine dünya muhasebe literatüründe “throughput costing” ile aynı anlama gelmek üzere “super-variable costing” teriminin de kullanıldığı görülmektedir (Horn-gren-Foster-Datar, 2001: 299, Siegel-Shim, 2000:429). Gerçekten de bu terim konuyu daha iyi ifade etmekte olup, Türkçe’ye çevirisi de daha doğru ve kolay olmaktadır. Bu itibarla özellikle Türk muhasebe literatürü bakımından son derece yeni bir konu olan “throughput costing” terimine karşılık gelmek üzere bu çalışmada “süper değişken maliyetleme” teriminin ve “throughput accounting” terimine karşılık

gelmek üzere de “katkı muhasebesi” teriminin kullanılması tercih edilmiştir.

Süper değişken maliyetleme; sadece direkt madde maliyetlerini değişken maliyet olarak kabul eden maliyetleme yöntemi olarak tanımlanabilmektedir. Bu yöntemi savunanlara göre günümüzde mamul maliyetleri içinde direkt maddelerin payı aşırı yüksektir ve bu nedenle süper değişken maliyetleme kullanılmalıdır. Bu yöntemde direkt maddeler dışında kalan bütün giderler dönem gideri ya da faaliyet gideri olarak kabul edilmektedir (Horn-gren-Foster-Datar, 2001 :299). Buna göre süper değişken maliyetleme yöntemi; mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sadece direkt madde giderlerini dikkate alan ve bunun dışında kalan bütün üretim giderlerini (direkt işçilik ve genel üretim giderleri) dönem gideri olarak kabul eden maliyetleme yöntemidir.

Böylece, süper değişken maliyetleme yönteminde gelir tablosu aşağıdaki gibi oluşmaktadır (Dugdale-Jones, 1997:53):

Satışlar	XX
Satışların Direkt Madde Maliyeti	<u>XX</u>
Katkı Payı	XX
Faaliyet Giderleri	<u>XX</u>
Faaliyet Kârı	XX

Süper değişken maliyetleme yönteminin esasını oluşturan ilkeler ve geleneksel maliyet muhasebesinden farklı yönleri Tablo: 1’de özetlendiği gibidir.

Süper değişken maliyetleme yöntemini savunanlara göre, geleneksel maliyetleme yöntemlerinde maliyetlerin hesaplanması çok karmaşıktır ve bu nedenle anlaşılması zordur. Ayrıca, mamullerin işletme kârına yaptıkları katkının belirlenmesi mümkün değildir, bu nedenle firmanın amacının gerçekleştirilmesine hizmet etmezler. Buna karşılık süper değişken maliyetleme yönteminin yararları şöyledir:

- Basittir ve anlaşılması kolaydır.
- Mamuller itibarıyla firma kârına yapılan katkının belirlenmek suretiyle yöneticilerin hızlı ve doğru karar almaları sağlanır (Corbett, 1998:5).

**Tablo 1: Geleneksel ve Süper Değişken Maliyetleme Karşılaştırması (Dugdale-Jones, 1996:25)**

Geleneksel Maliyetlemenin Temel İlkeleri	Süper Değişken Maliyetlemenin Temel İlkeleri
• Maliyetler direkt ve endirekt olarak ayrılanmakta olup, direkt maliyetler değişken, endirekt maliyetler sabittir.	• Direkt ve endirekt maliyet ayırımının önemi yoktur.
• Mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve satış fiyatından çıkarılması suretiyle mamul kârlılığı belirlenmektedir.	• Kârlılığı belirleyen her bir mamulün katkı payı değil, fabrikanın para kazanma gücüdür.
• Stok bir varlıktır ve üzerinde yapılan çalışmalar onun değerini artırır.	• Stok bir varlık değil, kâr elde etmeniz için bekleyen çeşitli üretim aşamalarındaki mamuldür.
• Parça maliyetlerinin azaltılması doğrudan doğruya kârlılığı artırır.	• Kâr; madde maliyeti, toplam fabrika maliyeti ve toplam satış gelirinin bir fonksiyonudur.

- Maliyet kayıtlarının tutulmasında daha az hesap kullanılmak suretiyle tasarruf sağlanmaktadır.

- Maliyetlerin hesaplanması diğer yöntemlere göre daha hızlı yapılmaktadır.

- Maliyetlerin hızlı ve kolay bir şekilde hesaplanması performans değerlendirme, karar alma ve kontrol bakımlarından da faydalı olmaktadır.

- Yöneticilerin stoklar değil de satışlar üzerine odaklanması sağlanarak gerçek anlamda kârlılık artışı sağlanmaktadır.

Maliyet yöntemleri çok çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bununla birlikte maliyet yöntemlerinin tümünü burada sıralamak ve açıklamak bu çalışmanın amacını aşmaktadır. Süper Değişken Maliyetleme yöntemi ile ilişkili olan daha doğrusu bu yönteme alternatif olarak uygulanan ve maliyetleri hesaplamada esas alınan gider türleri itibarıyla sınıflandıran Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri aşağıdaki gibidir:

- **Tam Maliyet Yöntemi;** değişken ya da sabit, direkt ya da endirekt tüm üretim giderlerinin maliyet hesaplamasında dikkate alınması esasına dayanan maliyetleme yöntemidir (Altuğ, 1999:28).

- **Normal Maliyet Yöntemi;** DİMM., direkt işçilik ve değişken GÜG. olarak ifade edilen değişken üretim giderlerinin tamamının, sabit GÜG.'nin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetlerine yüklenmesi esasına dayanan maliyetleme yöntemidir (Polimeni-Fabozzi-Adelberg, 1991: 61)

- **Değişken Maliyet Yöntemi;** sadece değişken üretim giderlerini üretim maliyetlerine yükleyen, sabit GÜG.'nin tamamını ise dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtan maliyetleme yöntemidir (Büyükmirza 2003:506).

- **Asal Maliyet Yöntemi;** bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetine yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri yüklenmekte ve genel üretim giderlerinin tamamı maliyet kapsamı dışında bırakılmaktadır. Yöntem, genel üretim giderlerinin maliyetlerin önemsiz bir parçası olması durumunda uygulanır. Ancak günümüzde, genel üretim giderleri maliyetlerde önemli bir pay tuttuğundan, bu yöntemin uygulama alanı pek yoktur (Akdoğan, 1998:43).

Yukarıda açıklanan ve geleneksel maliyetleme yöntemleri olarak adlandırılan 4 maliyetleme yöntemi de üretim maliyetlerinin hesaplanmasında farklı bilgileri esas almakta ve bu nedenle elde edilen kârların da farklı olmasına sebep olmaktadır. Buna göre süper değişken maliyetleme yöntemi, asal maliyetlemeden de daha ileri bir aşamaya giderek maliyet hesaplamasında sadece direkt ilk madde ve malzeme giderlerini esas almaktadır.

Böylece, maliyet hesaplamada esas alınan bilgiler itibarıyla maliyetleme yöntemlerinin sayısı 5'e çıkmış olup, her bir maliyetleme yöntemi itibarıyla üretim maliyetinde dikkate alınan maliyet unsurları karşılaştırmalı olarak aşağıda görüldüğü gibidir:

**Tablo 2: Maliyet Yöntemleri ve Maliyet Unsurları**

	Tam Maliyet	Normal Maliyet	Değişken Maliyet	Asal Maliyet	Süper Değişken Maliyet
DİMM. Gid.	+	+	+	+	+
Direkt İşçilik G.	+	+	+	+	-
Değişken GÜG.	+	+	+	-	-
Sabit GÜG.	+	+ <sup>1</sup>	-	-	-

Süper değişken maliyetleme yönteminin dayandığı temel felsefe, kısıtlar teorisi (theory of constraints) olarak adlandırılmaktadır.

### 3. Kısıtlar Teorisi (Theory Of Constraints)

Kısıtlar Teorisi, 1970'lerde İsraili fizikçi Eliyahu Goldratt'ın işletmelerdeki üretim sorunlarıyla ilgilenmesiyle başlamaktadır. Goldratt, herhangi bir işletme eğitimi sahibi olmadığından, üretim sorunlarının çözümünde fizik kurallarını uygulamış ve daha önceden bilinmeyen tamamen kendine özgü bir üretim programlama yöntemi geliştirmiştir. O'nun geliştirdiği yöntem çok başarılı olmuş ve bir çok şirketin de ilgisini çekmiştir. Goldratt daha sonra kendi kendine bu yöntemi geliştirmeye ve yaymaya karar vermiş ve 1980'lerin başında kendi teorisiyle ilgili bir kitap yazmıştır. "The Goal" adını taşıyan bu kitap roman şeklinde yazılmış olup, bir fabrika yöneticisinin başarılı olmak için verdiği mücadeleyi anlatmaktaydı. Bu romanı okuyan yöneticiler Goldratt'ın teorisini keşfetmeye başlamışlar ve yönettikleri işletmeler ise rekabet üstünlüğü kazanmışlardır (Corbett, 1998:23).

Bu teorinin temel fikri; bütün işletmelerin amacına ulaşmasını engelleyen bir takım kısıtlara sahip olduğu gerçeğinden hareketle, en fazla engelleyici kısıtın tanımlanması ve kaynakların en etkin bir şekilde kullanılması için ilgili kısıtın yönetilmesi esasına dayanmaktadır (www.maaw.info).

Kısıtlar teorisi işletmeyi, birbiriyle ilişkili çeşitli unsurlardan oluşan bir sistem olarak görmektedir. Her unsur çeşitli yollarla birbirine bağlıdır ve sistemin başarısı bütün unsurların çabalarının birleşiminden oluşmaktadır. En temel kavramlardan biri sistem kısıtının tanınmasıdır. Buna göre her sistem, sistemin performansını sınırlayan en az bir kısıta sahiptir. Eğer işletme herhangi bir kısıta sahip olmasaydı, işletmenin kârı sonsuz olabilirdi. Bu teoriye göre bütün çalışmaların, sistemin amacına doğru yöneltilmesi gerekmektedir. Bunun için aşağıda sıralanan 5 aşamanın uygulanması gerekmektedir (Corbett, 1998:25):

1. Sistem kısıtının tanınması
2. Sistem kısıtının işletme yararına kullanımına yönelik karar verilmesi
3. Tüm kaynakların bu karara uygun olarak yönlendirilmesi
4. Sistem kısıtının ortadan kaldırılması
5. Tekrar başa dönülerek yeni kısıtın tanınması

• **Sistem Kısıtının Tanınması:** Sistem kısıtı; bir işletmede katkı payını dolaşısıyla kârlılık artışını en fazla sınırlayan ya da engelleyen faktördür. Bu faktör dış kaynaklı veya iç kaynaklı olabilir. Dış kaynaklı kısıtlara örnek olarak; zayıf bir tüketici talebinin bulunması, dağıtım sorunu veya kaliteli hammadde bulma zorluğu gösterilebilir. İç kaynaklı kısıtlar ise genellikle kapasite ile ilgili olmaktadır ([www.maaw.info](http://www.maaw.info)). Bir zincirdeki zayıf bir halka gibi bir fabrikada da maksimum katkıyı sınırlayan bir kaynak mutlaka olacaktır. Sistem performansını artırmak bakımından, zincirin dayanıklılığının artırılmasında olduğu gibi en zayıf halkanın belirlenmesi gerekmektedir. Bir fabrika içindeki maksimum üretimi belirleyen kaynak Kapasite Kısıtı Kaynağı (Capacity Constraint Resource-CCR) olarak adlandırılmaktadır. Bununla birlikte kapasite kısıtı kaynağı, sadece işletmenin üretim kapasitesinin piyasa talebinden küçük ya da eşit olduğu zaman yani, piyasa işletmenin ürettiğinden daha fazla satın almak istediğinde geçerli olmaktadır (Corbett, 1998:26).

<sup>1</sup> Kapasite kullanım oranına göre.

• **Sistem Kısıtının İşletme Yararına Kullanımına Yönelik Karar Verilmesi:**

Belirlenen sistem kısıtının yok edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu durum çeşitli nedenlerle uzun zaman alabilir. Bu nedenle belirlenen sistem kısıtı yok edilene kadar işletme yararına kullanılmalıdır (Graves-Gurd, 1998:37). Bunun için belirlenen sistem kısıtı sürekli üretken halde tutulmalıdır. Örneğin; belirlenen kısıt bir makine ile ilgili ise bu makinenin performansını en yüksek düzeye çıkarmak için öğlen çalıştırma, ek vardiyalar koyma gibi kararlar verilmelidir (Köse, 2005:133). Sistem içindeki bir kısıtın sebep olduğu 1 saatlik kayıp, tüm sistemin 1 saat kaybetmesine sebep olduğu gibi aksine 1 saatlik kazanç ise tüm sistemin 1 saat kazanmasını sağlayacaktır.

Talebin zayıf olması, reklam ve promosyon çalışmalarının artırılması yoluyla; dağıtım sorunu doğrudan satış, posta yoluyla satış ya da toptan satış gibi yöntemler uygulanmak suretiyle aşılabılır. Bunun gibi kaliteli hammadde bulma sorunu kalite belgesine sahip satıcılarla anlaşmak suretiyle aşılabılır (www.maaw.info).

• **Tüm Kaynakların Bu Karara Uygun Olarak Yönlendirilmesi:**

Sistem-deki kısıt belirlenip, nasıl kullanılacağına karar verildikten sonra kısıt olmayan diğer unsurlar kısıtı sürekli üretken tutabilmek için yönlendirilmelidir. Örneğin; bir makine kısıtı belirlenmiş ise diğer makineleri yüksek oranda çalıştırmaya gerek yoktur ve diğer makinelerle ilgili planlanmış kararlar ikincil olarak ele alınıp, belirlenmiş makinenin yüksek oranda çalışmasını sağlayacak şekilde kullanılacaklardır (Köse, 2005:133). Buna göre kısıtlı olmayan diğer kaynaklar, kısıtlı kaynağa göre ne daha hızlı, ne de daha yavaş çalışmalıdır. Kısıtlı olmayan kaynaklar kısıtlı kaynağa uyumlu hale getirilmelidir. Kısıtlı olmayan kaynağın hızlı çalışması sistem içinde yarımamul stoklarının artmasına sebep olurken, yavaş çalışması da üretimin azalmasına sebep olmaktadır (Corbett, 1998:27).

• **Sistem Kısıtının Ortadan Kaldırılması:** Sistem kısıtı işletmenin katkı artışına engel olduğundan buradaki amaç,

kısıtın kapasitesini kısıtsız bir noktaya kadar artırmaktır. Bu durum mühendislik çalışmaları, ek kapasite satın alınması ya da kısıtın performansını artırmak için başka üretim seçenekleri kullanmayı gerektirebilir. Kısıtın performans artışı, kısıt olmayan kaynakların ve dolayısıyla sistemin de verimliliğini artıracaktır (Ergun-Karamaraş, 2002:100).

• **Tekrar Başa Dönülerek Yeni Kısıtın Tanınması:**

Yukarıda açıklanan adımlar bir döngü halinde uygulanmalıdır. Bir kısıt ortadan kaldırıldığında bir sonraki kısıt belirlenerek bu çalışma sürdürülmelidir (Ergun-Karamaraş, 2002:100). Böylece sistem performansını daha iyi hale getirmek için sistem kısıtlarının yönetilmesi gerekmektedir. Bu konuda başka bir seçenek yoktur. Ya siz sistem kısıtlarını yöneteceksiniz ya da onlar sizi yöneteceklerdir. Sistem kısıtları yönetilene kadar sistemin çıktılarını belirleyeceklerdir. Kısıtlar iyi ya da kötü olarak adlandırılmayıp, sadece mevcut oldukları bilinmektedir. Eğer onları yok etme seçeneği seçilirse kötü sonuçlar ortaya çıkabilir. Oysa ki onları tanıma ve yönetme seçeneği seçilirse, işletmenin başarısı için büyük bir fırsat olabilirler (Corbett, 1998:28).

**4. Süper Değişken Maliyetlemede Performans Ölçümleri**

Süper değişken maliyetleme yönteminin dayandığı kısıtlar teorisine göre, işletmelerin şu andaki ve gelecekteki hedefi para kazanmaktır. Bir işletmenin bu hedefine doğru gidip gitmediğinin belirlenmesi bakımından ise aşağıda sıralanan üç sorunun cevaplanması gerekmektedir (Corbett, 1998:29):

- İşletme ne kadar para yarattı?
- İşlemede ne kadar para tutulmaktadır?
- İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek için ne kadar para harcamak zorundadır?

Bu düşünceden hareketle üç konuda ölçümler yapılmalıdır:

1. Katkı Payı (throughput)
2. Stoklar
3. Faaliyet Giderleri

Bu ölçümler, işletmenin hedefine doğru gidip gitmediğini gösteren tamamen finansal göstergelerdir.

**Katkı payı:** işletmenin satışlar yoluyla yarattığı para miktarı, yani sistem içine para akışı olarak tanımlanmakta ve şöyle hesaplanmaktadır:

$$KP = SG - DİMM$$

Yukarıdaki formülde;

KP = Katkı Payı

SG = Satış Gelirleri

DİMM = Satılan Mamullerin Direkt Madde Maliyetidir.

Başka bir deyişle katkı payı; işletmeye gelen bütün paralardan satıcılara ödenen bütün paraların çıkarılmasıdır. Bu durum işletmenin yarattığı parayı gösterirken, satıcılara yapılan bütün ödemeler ise onların yarattığı para anlamına gelmektedir.

**Stoklar:** işletmenin satmak amacıyla yaptığı satınalmalara yatırdığı toplam para miktarı yani, sistem içinde kalan para miktarı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre stoklar denildiğinde işletmenin tüm varlıkları (binalar, arsalar, demirbaşlar, taşıtlar, makineler, tesisler vb.) veya yatırımları anlaşılabilir olup, işletmedeki her şeyin satmak için olduğu savunulmaktadır. Yarımamul ve mamul stoklarının maliyeti belirlenirken sadece bunların direkt madde giderleri dikkate alınmakta direkt işçilik ve genel üretim giderleri ise faaliyet gideri (dönem gideri) olarak muhasebeleştirilmektedir. Böylece diğer maliyet yöntemlerine göre ortaya çıkan fiktif kârlar önlenmektedir.

**Faaliyet giderleri:** işletmenin yatırımlarını (stokları da kapsayan tüm aktiflerini) katkıya dönüştürmek için harcamak zorunda olduğu para miktarı yani sistem dışına para akışı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre faaliyet giderleri direkt maddeler dışında kalan bütün giderleri kapsamaktadır.

Böylece bir işletmenin hedefine doğru gidebilmesi için, işletme yönetimi stokları ve faaliyet giderlerini minimize ederken

aynı zamanda katkı payını maksimize etmek üzere çalışmalarını yoğunlaştırmalıdır ([www.maaaw.info](http://www.maaaw.info)).

Geleneksel yaklaşımda katkı payı, satış gelirleri eksi değişken maliyetler olarak tanımlanmasına rağmen süper değişken maliyetlemede katkı payı, satışlar eksi direkt madde maliyetleri olarak tanımlanmak suretiyle önemli bir fark yaratılmaktadır. Bu yaklaşıma göre stoklar denildiğinde işletmenin makine, teçhizat, bina vb. gibi tüm yatırımları veya tüm varlıkları anlaşılabilir.

Faaliyet giderleri denildiğinde ise direkt maddeler dışında kalan tüm giderleri kapsamaktadır. Buna göre faaliyet giderleri içinde yer almayan ve katkı payının hesaplanmasında dikkate alınan tek gider türü direkt madde giderleridir. Bu tanımlamalardan aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir:

$$NK = KP - PG$$

Yukarıdaki formülde;

NK = Net Kâr

KP = Katkı Payı

FG = Faaliyet Giderleridir.

Buna göre Yatırımların Kârlılığı Oranı YKO (Return On Investment-ROI) veya aktiflerin kârlılığı şöyle hesaplanmaktadır:

$$YKO = \frac{KP - FG}{Stoklar}$$

Öncelikle burada stok tanımı geleneksel yatırım, varlık ya da kullanılan sermaye tanımına yakın olmasına rağmen katkı payına bakış açısı geleneksel muhasebeden farklı olarak küçük bir yenilik sayılabilir. Bununla birlikte bu formülde yönetimin bakış açısını değiştiren önemli bir mesaj gizlidir. Buna göre yöneticiler faaliyet giderlerini kontrol etmek veya azaltmak yerine katkı payının artırılmasına konsantre olmalıdırlar. Ayrıca bu düşünceye göre belli bir üretimi gerçekleştirirken faaliyet giderlerinin ve stokların azaltılmasının bir sınırı vardır oysa katkı payının artırılmasının sınırı yoktur.

Geleneksel yönetim anlayışında birinci olarak faaliyet giderlerinin azaltılması, ikinci olarak katkı payının artırılması ve üçüncü olarak stokların azaltılması önemli görülürken, süper değişken maliyetleme yaklaşımına göre birinci olarak katkı payı artışı, ikinci olarak stokların azalışı ve üçüncü olarak faaliyet giderlerinin azaltılması önemli görülmektedir (Dugdale.-Jones, 1996:25).

Geleneksel katkı payı yaklaşımı mamul kârlılığının belirlenmesi bakımından iyi bir rehber değildir. Bunun yerine süper değişken maliyetleme yaklaşımında “saat başına katkı payı (return per factory hour)”, “saat başına maliyet (cost per factory hour)” ve “katkı muhasebesi oranı (throughput accounting ratio)” kullanılmaktadır.

Saat başına katkı payı; kısıtlı kaynağın zamanını kullanan belli bir mamulün satışı yoluyla 1 saatte kazanılan para olarak tanımlanmakta ve şöyle hesaplanmaktadır:

$$\text{Saat Başına Katkı Payı} = \frac{\text{Satış fiyatı} - \text{Madde Maliyeti}}{\text{Kısıtlı Kaynağın Zamanı}}$$

Saat başına maliyet; toplam fabrika maliyetinin kısıtlı kaynağın toplam zamanına bölünmesi olarak ifade edilmektedir:

$$\text{Saat Başına Maliyet} = \frac{\text{Toplam Fabrika Maliyeti}}{\text{Kısıtlı Kaynağın Toplam Zamanı}}$$

Katkı muhasebesi oranı ise; saat başına katkı payı oranının saat başına maliyet oranına bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır:

$$\text{Katkı Muhasebesi Oranı} = \frac{\text{Saat Başına Katkı Payı}}{\text{Saat Başına Maliyet}}$$

Bir üretim işletmesinin (A) ve (B) olmak üzere birbirine benzer iki tür mamul ürettiğini düşünelim. Mamullerin satış fiyatları, madde ve işçilik giderleri aynıdır. Bununla birlikte kaynak kullanımları farklıdır (örneğin üretim zamanları). Mamullerin birim satış fiyatı 225 YTL. ve birim direkt madde gideri 130 YTL.'dir. Direkt

madde giderleri dışında kalan bütün giderler toplam fabrika maliyeti içinde yer almakta olup yıllık tutarı 1.771.200 YTL.'dir.

(A) mamulü için;

$$\text{Saat Başına Katkı Payı} = \frac{225 - 130}{30 \text{ saat}} = 3,16$$

$$\text{Saat Başına Maliyet} = \frac{1.771.200}{500.000 \text{ saat}} = 3,54$$

$$\text{Katkı Muh. Oranı} = \frac{3,16}{3,54} = 0,89$$

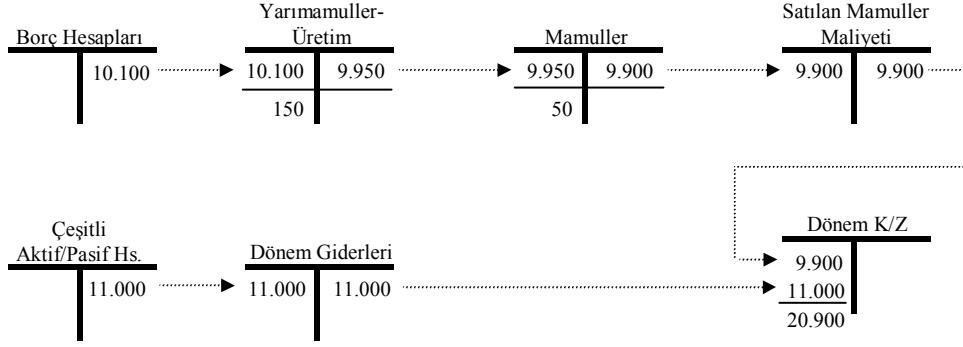
Benzer hesaplamalar (B) mamulü için yapıldığında katkı muhasebesi oranı 1,79 olarak elde edilmektedir. Bu durumda (A) mamulünün üretilmesi durumunda işletme para kaybederken, (B) mamulünün üretilmesi durumunda işletme para kazanmaktadır (Waldron-Galloway, 1988: 34) Bu nedenle (B) mamulünün üretimine ağırlık verilmeli mümkünse (A) mamulü üretiminden vazgeçilip ortaya çıkan kapasite boşluğunun (B) mamulü ile doldurulmasına çalışılmalıdır.

## 5. Süper Değişken Maliyetlemeye Göre Maliyet Hesaplarının Akışı

Aşağıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere, süper değişken maliyetleme yöntemine uygun kayıt düzeninde mamul maliyetleri sadece direkt ilk madde ve malzeme giderlerinden oluşmaktadır. DİMM. için ayrıca bir stok hesabına gerek bulunmamaktadır. Çünkü, ister depoda bulunsun, ister üretim aşamasında ve isterse de mamul biçiminde bulunsun üretim maliyetleri içinde DİMM. dışında başka bir unsur bulunmamaktadır. Bu nedenle satın alınan DİMM. doğrudan doğruya Yarımamuller-Üretim hesabına kaydedilmektedir. Bundan sonra üretim gerçekleşip mamuller ortaya çıktığında üretilen mamullerin direkt madde maliyeti Mamuller hesabına borç Yarımamuller-Üretim hesabına alacak kaydedilmektedir. Üretilen mamullerden satışlar gerçekleştiğinde ise satılan mamullerin direkt madde maliyeti Satılan Mamuller Maliyeti hesabına borç ve Mamuller hesabına alacak kaydedilmektedir. Dönem sonunda ise

Satılan Mamul Maliyeti hesabının bakiyesi Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarıl- mak suretiyle kapatılmaktadır. DİMM. Dı- şında kalan bütün üretim giderleri (direkt işçilik ve genel üretim giderleri) dönem gideri sayıldığından ilgili faaliyet gider

hesapları aracılığı ile Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılmaktadır (www. maaw.info).



1. Satınalınan direkt maddeler 10.100 YTL.
2. Tamamlanan mamuller 10 YTL. x 995 br. = 9.950 YTL.
3. Dönem giderleri 11.000 YTL.
4. Satılan mamuller maliyeti 10 YTL. x 990 br. = 9.900 YTL.
5. Dönem sonu yarımamuller 100 YTL. + 10 YTL. x 5 br.= 150 YTL.
6. Dönem sonu mamuller 10 YTL. x 5 = 50 YTL.

Genel olarak yukarıdaki gibi gerçek- leşen süper değişken maliyetlemeye uygun kayıt düzeninin ülkemizde uygulanan Tekdüzen Hesap Planı'nın öngördüğü ma- liyet muhasebesi hesaplarının işleyiş kural- larına uygun olmadığı görülmektedir. Böy- le bir maliyet muhasebesi kayıt düzeninin THP.'nda öngörülen maliyet seçenekleri (7/A, 7/B) ile uygulaması mümkün olma- masına rağmen, 8 no.lu hesap sınıfında il- gili hesaplar açılmak suretiyle, süper de- ğişken maliyetlemeye uygun bir kayıt düze- ni de oluşturulup kullanılabilir (MSUGT. Sıra No:1, 1992, MSUGT. Sıra No:2, 1993).

## 6. Süper Değişken Maliyetlemeye Göre Gelir Tabloları<sup>2</sup>

İstanbul'da faaliyet gösteren Sele Ltd. Şti., çeşitli tipte bisiklet üretimi ve satışı ile uğraşmaktadır. İşletmenin gerçekleşen 2003, 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin kar-

şılaştırmalı gelir tablolarının düzenlenmesi ve analiz edilmesi istenmektedir. Dönemler itibariyle satış fiyatı ve maliyet bilgileri aşağıda verilmiş olup, fiyat değişmelerinin olmadığı varsayılmıştır.

Satış fiyatı	200 YTL./Adet
Direkt Madde Giderleri	22 YTL./Adet
Direkt İşçilik Giderleri	8 YTL./Adet
Değişken GÜG.	10 YTL./Adet
Değişken Satış ve Paz. Gid.	38 YTL./Adet
Sabit GÜG.	24.000 YTL./yıl
Sabit Satış ve Paz. Gid.	21.600 YTL./yıl

Mamullere ilişkin üretim, satış ve stok miktar bilgileri (adet) şöyledir:

	2003	2004	2005
Dönem Başı Stok	0	200	50
Üretim Miktarı	800	500	1000
Satış Miktarı	600	650	750
Dönem Sonu Stok	200	50	300

<sup>2</sup> Uygulama verileri Horngren-Foster-Datar, 2001: s.291-300'den yararlanılarak oluşturulmuştur.



**Tablo 3: Tam Maliyet Yöntemine göre Gelir Tablosu**

	2003	2004	2005
Satışlar	120.000	130.000	150.000
<u>Satışların Maliyeti</u>	42.000	53.600	49.200
Dönem Başı Stok	0	14.000	4.400
Değişken Üretim Gid.	32.000	20.000	40.000
Sabit Üretim Gid.	24.000	24.000	24.000
Satılabilir Mamul Maliyeti	56.000	58.000	68.400
Dönem Sonu Stok	14.000	4.400	19.200
Brüt Satış Kârı	78.000	76.400	100.800
<u>Faaliyet Giderleri</u>	44.400	46.300	50.100
Değişken Satış ve Paz. Gid.	22.800	24.700	28.500
Sabit Satış ve Paz. Gid.	21.600	21.600	21.600
Faaliyet Kârı	33.600	30.100	50.700

Tam maliyet yöntemi için stokların değerlemesinde FIFO. yönteminin kullanıldığı varsayılmıştır.

**Tablo 4: Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu**

	2003	2004	2005
Satışlar	120.000	130.000	150.000
<u>Satışların Maliyeti</u>	24.000	26.000	30.000
Dönem Başı Stok	0	8.000	2.000
Üretim Giderleri	32.000	20.000	40.000
Satılabilir Mamul Maliyeti	32.000	28.000	42.000
Dönem Sonu Stok	8.000	2.000	12.000
Değişken Satış ve Paz. Gid.	22.800	24.700	28.500
Katkı Payı	73.200	79.300	91.500
<u>Sabit Giderler</u>	45.600	45.600	45.600
Sabit GÜG.	24.000	24.000	24.000
Sabit Satış ve Paz. Giderleri	21.600	21.600	21.600
Faaliyet Kârı	27.600	33.700	45.900

**Tablo 5: Süper Değişken Maliyetlemeye Göre Gelir Tablosu**

	2003	2004	2005
Satışlar	120.000	130.000	150.000
<u>Sat. Mam. Dir. M. Maliyeti</u>	13.200	14.300	16.500
Dönem Başı Stok	0	4.400	1.100

Üretimin Dir. Madde Gideri	17.600	11.000	22.000
Satılabilir Mamul Maliyeti	17.600	15.400	23.100
Dönem Sonu Stok	4.400	1.100	6.600
Katkı Payı	106.800	115.700	133.500
<u>Faaliyet Giderleri</u>	82.800	79.300	92.100
Direkt İşçilik Giderleri	6.400	4.000	8.000
Değişken GÜG.	8.000	5.000	10.000
Sabit GÜG.	24.000	24.000	24.000
Değişken Satış ve Paz. Gid.	22.800	24.700	28.500
Sabit Satış ve Paz. Gid.	21.600	21.600	21.600
Faaliyet Kârı	24.000	36.400	41.400

**Tablo 6: Gelir Tablolarının Analizi**

	2003	2004	2005
Tam Maliyetleme	33.600	30.100	50.700
Değişken Maliyetleme	27.600	33.700	45.900
Süper Değişken Maliyetleme	24.000	36.400	41.400

Bu uygulama sonuçlarından açıkça görülmektedir ki; tam maliyet yöntemi, üretim miktarı satış miktarını aştığı yani dönem sonu stokların arttığı dönemlerde (örneğin 2005 yılı) sabit genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine katması nedeniyle faaliyet kârlarında aşırı olumlu sonuçlar elde edilmesine sebep olmaktadır. Gerçekte bir faaliyet artışı (satış miktarı bakımından) olmamasına rağmen sadece üretim miktarı artırılarak dönem sonu stoklar artmakta ve faaliyet kârları suni olarak yükselmekte olup, bu durum yöneticilerin ve işletme ile ilgili diğer kesimlerin yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır.

Değişken maliyet yöntemi ise yukarıdaki sakıncayı ortadan kaldırarak faaliyet sonuçlarının özellikle katkı payı düzeyinde satış miktarlarına paralel olarak hareket etmesini ve yönetimin daha doğru kararlar olmasını sağlamaktadır.

Aynı durum yani elde edilen faaliyet sonuçlarının katkı payı düzeyinde satış miktarına paralel olması süper değişken maliyetleme yönteminde de gerçekleşmekte olup, bu yöntemde faaliyet kârları bakımından özellikle stokların azaldığı dönemlerde

(örneğin 2004 yılı) en yüksek kâr; stokların arttığı dönemlerde (örneğin 2005 yılı) en düşük kâr rakamını göstermek suretiyle yöneticilerin satışlar üzerine odaklanması sağlanmakta ve stok için değil de satış için üretim yapılması yönünde hareket etmeleri sağlanmaktadır.

Stok değişiminin olmadığı dönemlerde bütün yöntemler aynı sonucu göstermektedir. Süper değişken maliyetlemenin üstünlüğü özellikle stok değişiminin yüksek olduğu dönemlerde anlaşılmaktadır.

## 7. Sonuç

Süper değişken maliyetleme yöntemi maliyet hesaplamalarını basitleştirmek ve maliyet bilgilerine hızlı ve doğru bir şekilde ulaşılmasını sağlamak suretiyle yönetime çok önemli katkılar sağlamaktadır.

Bu yöntemde özellikle birden fazla mamul üreten işletmelerde, mamullerin işletme kârına yaptıkları katkının belirlenmesi mümkün olabilmektedir. Bununla birlikte mamul kârının hesaplanmasında çeşitli kısıtları dikkate alan farklı bir karar alma yaklaşımı söz konusu olmaktadır.

Yöntem farklı bakış açısı nedeniyle performans değerlendirme amacıyla düzenlenen gelir tablolarında sadece direkt ilk madde ve malzeme giderlerini değişken maliyet olarak kabul ederken diğer giderlerin tamamı faaliyet gideri ya da sabit gider olarak kabul edilmektedir. Böylece bu yöntemde stokları artırmak suretiyle yani üretim artışı yoluyla değil de, satışları artırmak suretiyle kârların artırılması teşvik edilmekte ve yönetimin satışlar üzerine odaklanması sağlanmaktadır.

Son yıllarda ülkemizde yaşanan hızlı bir dışa açılma ve özelleştirme çabaları sonucunda rekabet ortamı giderek geliştiğinden, firmaların satış fiyatı ile oynamak suretiyle kârlılıklarını artırma durumu kalmamıştır. Bu durumda kârlılığı artırmanın tek yolu maliyetlerin düşürülmesi olmaktadır. Bu nedenle günümüz koşullarına uygun, yeni maliyetleme yöntemlerinin öğrenilmesi ve uygulanması işletmelerin başarılı olması bakımından ayrı bir öneme sahiptir.

## Kaynakça

Akdoğan, Nalan: Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, 4. Baskı, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Ankara 1998.

Altuğ, Osman: Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

Bayazıtı, E.-Gürel, E.-Yayla, H.E.: "Yönetim Muhasebesinde Güncel Bir Yaklaşım: Dönüşüm Muhasebesi," XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla, 27-30 Nisan 2005.

Büyükmirza, Kamil: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2003

Corbett, Thomas: Throughput Accounting, The North River Press, USA. 1998

Dugdale, D.-Jones, C: "Accounting for Throughput: Part 1 – The Theory", Management Accounting, Nisan 1996

Dugdale, D.-Jones, C: "Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decisions and Control", Management Accounting, Aralık 1997.

Ergun, Ü.-Karamaraş, B.E.: "İki Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yaklaşımının Karşılaştırılması: Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, Mart 2002.

Graves, C.-Gurd, B.: "Throughput Accounting: A Revolution in the Making?", Australian CPA, Aug 1998.

Horngren, C.T.-Foster, C.-Datar, S.M., Cost Accounting A Managerial Emphasis, Tenth Edition, Prentice-Hall of India, New Delhi 2001.

Köse, Tunç: "Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Kısıtlar Teorisinin Bütünleştirilmesi", Muhasebe ve Denetim Bakış, Ocak 2005.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sıra No:1, R.G. Tarih: 26.12.1992, R.G. Sayı: 21447

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sıra No:2, R.G. Tarih: 16.12.1993, R.G. Sayı: 21790.

Özer, Gökhan: "Dünya Sınıfı Bir Sistem Yönetim Yaklaşımı: Kısıtlar Teorisi ve Katkı Muhasebesi", Verimlilik Dergisi, 2001/2.

Polimeni, R.S.-Fabozzi, F.J.-Adelberg, A.H.: Cost Accounting, McGraw-Hill, Singapore 1991.

Siegel, J.G.-Shim, J.K.: Dictionary of Accounting Terms, Barron's Educational Series, Inc., USA. 2000.

Tamış, Veyis N.: "Yönetim Muhasebesi Açısından Kısıtlar Teorisi ve Süreç Muhasebesi", Çukurova Üniversitesi İİBF. Dergisi, Cilt: 8, Sayı:1, 1998.

Waldron, D.-Galloway, D.: "Throughput Accounting Part 2: Ranking Products Profitably", Management Accounting, Aralık 1988.

www.maaw.info

www.sozluk.web.tr [erişim: 26.10.2005]