

DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI

Doç. Dr. Mehmet ÖZKAN*

GİRİŞ

Bilgisayar teknolojileri ile iletişim teknolojilerinin işletmeler üzerinde yoğun baskısı ve pek çok işletme faaliyetini belirlemesi ve kullanımının yaygınlaşması ile işletmelerde hem faaliyetler yönünden hem de yapısal değişimler yönünden her geçen gün yeni bir gelişim söz konusu olmaktadır. Bugün pek çok teknik, model, yöntem vs. faaliyetleri ve işletme ile ilgili menfaat grupları tarafından çok dikkatli bir biçimde izlenmekte ve kullanılmaktadır. Bu köklü değişimlere bağlı olarakta yönetimin önemi ve sorumlulukları artmış ve ana amaç olan kârın uzun dönemlerde maksimum seviyeye çıkartılması, verimlilik ve rantabilitenin yükseltilmesinin yanısıra elde edilecek kârın işletme sahip ve ortaklarının, yatırımlarının ölçütü olarakta önem ve anlam kazanmıştır.

İşletme yönetimi karar alırken hem işletme içi hem de işletme dışı faktörlerin etkisi altında kalmakta ve oluşan sorunlara gerçek ve kalıcı çözümler üretmek zorunluluğu hissetmektedir. Bu sorunlar içinde işletme içi sorunların çözümlenmesi işletme dışı sorunların çözümlenmesine göre daha kolaydır. Özellikle artan rekabet koşulları pek çok işletmeyi faaliyet ortaklığına ya da birleşmeye mecbur etmekte bununla beraber karara yönelik bilgilerin elde edilmesi ve kullanılmasına duyulan gereksinim artmaktadır. Örnek olarak Ford Motorun; Volvo, Jaguar, Aston Martin, Lincoln ve Land Rover'i satın alması ve Daewoo ve BMW'yi satın almak istemesi ile Alman Telekomun Debisi, France Telecomun Global One'ı alması gösterilebilir. İşletmelerin karşılaştıkları başlıca sorunlar;

- Artan rekabet koşullarına uyum sağlamak,
- Finansal yapıyı ve ödeme gücünü korumak,
- Maliyetleri minimum, kârı maksimum düzeyinde tutmak,
- Üretilen (veya satılan) mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi ve yaşam sürelerinin uzatılması,
- Uluslararası ve ulusal pazarlarda satış ve pazarlama faaliyetlerinin etkinleştirilmesi,

(*) Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

- Mal ve hizmet alanlarının ve müşteri (veya gruplarının) sayılarının yükseltilmesi,

- Dağıtım kanalları problemlerinin çözümlenmesi etkin ve yaygın dağıtım kanallarının kurulması,

- Kalite ve fiyat uygunluğu,

- Müşteri tatmininin yükseltilmesi vb.'dir.

Üretim işletmelerinde üretilen mamul yarımamul ve hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan sorunlar bilgi ve verilerin varlığını daha da zorunlu hale getirmekte özellikle teknoloji yoğun üretim yapan işletmelerde bilimsel tekniklerin daha çok kullanılması diğer işletmelere göre bir çok avantajı ortaya çıkarmaktadır. Artık günümüzde bir gömleğin modeli, kalıbı, kesimi, dikimi bilgisayarlar tarafından yapılmakta, üretimde kullanılan makina ve teçhizatın satın alınması yerine Finansal Kiralama yolu ile edinilmesi tercih edilmektedir. Hatta hammaddeden mamul üretimi yerine diğer üretim işletmelerinden yarımamul satın alıp mamul hale getirmek daha çok tercih edilen bir faaliyet biçimi olmuştur.

Burada açıklanan sorunlar karışısında yöneticiler,

- En uygun (verimli, rantabl ve iktisadi) seçeneği belirlemek,

- En geçerli ve uzun vadeli sonuca ulaşmak

- Diğer işletmelere göre kalıcı ve aranılan işletme olmak,

özelliklerini taşıyacak kararları almak ve uygulamak zorundadırlar. Bunun yanısıra işletmede etkin ve yaygın bir iletişim düzeni ile yöneticiler ve çalışanlar arasında, işletme ile işletme ilgilileri arasında bilgi ve veri aktarımı da en üst düzeyde gerçekleşecek pek çok sorun da ortaya çıkmadan kendiliğinden çözümlenmiş olacaktır.

Bu çalışmada değişken maliyet yönteminin önemi kullanılması, yönetim kararları açısından incelenecek ve değerlendirilecektir. Böylece de yukarıda açıklanan sorunların çözümlenmesine kolaylık sağlanacaktır.

1. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

10. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN TANIMI

Değişken maliyet yöntemi; mamul maliyetlerinin hesaplanmasında ve gelir tablosunun düzenlenmesinde sadece satış ve üretim hacmi ile değişen (değişken giderler) giderleri (uzun dönemlerde maliyetler)* dikkate alan yöntemdir. Bu yöntemde tüm sabit giderler üretilen ve satılan mamul maliyetlerinde doğrudan dikkate alınması ve dönem gideri olarak kabul edilir. Kapasite giderleri, stoklama giderleri, peşin ödenmiş giderler olarak isimlendirilmez ve gelecek dönemlere aktarılmazlar.

(*) Bu çalışmada gider ve maliyet iş anlamlı olarak kullanılacaktır

Yazında değişken maliyet yöntemi; direkt maliyet yöntemi, doğrudan maliyet yöntemi marjinal maliyet yöntemi olarak tanımlanmakta ise de kanaatimizce bu kullanımlar yöntemi açıklamaktan uzaktır. Çünkü üretim maliyetleri kapsamına, sağlıklı bir sabit maliyet değişken maliyet ayırımı yapmaksızın, sabit ve değişken ayırımına açıklık kazandırmaksızın hesaplar yapmak anlamsızdır.

11. GİDERLERİN SABİT VE DEĞİŞKENLİK YÖNÜNDEN BÖLÜMLENDİRİLMESİ

Giderlerin (maliyetlerin) değişkenlik yönünden bölümlendirilmesinde kullanılan başlıca yöntemler :

- Basit tahmin yöntemi,
- İş ölçümü-mühendislik yöntemi
- En yüksek-En düşük noktalar yöntemi
- Grafik yöntemi
- Regresyon yöntemi

olarak sayılabilir. Ancak gerek bu yöntemlerin kullanımı sonucu yapılacak sabit değişken gider ayırımı gerekse doğrudan yapılacak (sübjektif) sabit, değişken gider ayırımı bu çalışmada esas alınan üretim hizmet ve satış faaliyetlerini etkilemez. Bu nedenle bu çalışmada "değişken gider; işletme faaliyetlerine paralel olarak artan ya da azalan gider-maliyet öğeleridir", "sabit gider ise üretim, satış ve hizmet fa-

aliyetlerinden etkilenmeyen bir diğer ifade ile bunlara paralel olarak değişmeyen giderlerdir. Değişken giderlere örnek olarak direkt madde giderleri, direkt işçilik giderleri sabit giderlere örnek olarak da yönetim giderleri gösterilebilir.

Giderlerin sabit ve değişken ayırımının yapılmasında yönetim tarafından dikkate alınması gereken hususlar şunlardır :

- Belirli faaliyet düzeyinde, toplam gider sabit kalıyorsa veya çok küçük değişimler gösteriyorsa bu gider sabit giderlerdir.

- Birim gider birim başına değişkenlik göstermiyorsa veya çok küçük ölçüde değişim gösteriyorsa bu gider değişken giderdir.

- Faaliyet düzeyinde oluşan değişimlere bağlı olarak sabit giderlerde değişebilir.

- Karışık giderler sabit ve değişken giderler içeren giderler olup ayrıca özel işleme tabi tutulmaları gerekir.

- Giderlerin sabit ve değişken ayırımı belirli bir zaman ve faaliyet düzeyi ile sınırlıdır.

- Tek mamul üreten işletmelerde faaliyet düzeyinin belirlenmesi kolay ve basittir. Ancak birden fazla mamul üreten işletmelerde faaliyet düzeyinin belirlenmesinde ortak ölçü birimleri gerekir. Ortak ölçü birimlerinin seçiminde yapılacak hata ve yanlışlıklar sabit değişken ayırımın ve gider ile

faaliyet düzeyi arasındaki ilişkiyi ifade etmez.

Görülüyor ki sabit değişken gider ayrımı yapılırken özellikle giderleri :

- Sabit giderler,

- Değişken giderler,

- Karışık (yarı sabit-yarı değişken) giderler biçiminde belirlemek daha doğru olacaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde,

- Sabit giderler üretim hacmi ne olursa olsun toplamda sabit, birimde değişkendir,

- Değişken giderler, üretim hacmi ne olursa olsun birimde sabit, toplamda değişkendir,

- Karışık giderler ise, sabit ve değişken giderleri bünyesinde taşır. Ve iki grupta toplanabilir.

Yarı Değişken Giderler : Faaliyet düzeyindeki artışa paralel olarak artar, faaliyet düzeyinin sıfır (0) olması durumunda sıfır olmazlar.

Kademeli - yarı sabit giderler : Belirli faaliyet düzeyleri arasında sabit bu düzeylerden yeni faaliyet düzeyine geçilmesi sırasında artan giderlerdir.

12. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN ÖZELLİKLERİ

Bu yöntemde, üretilen mamullerin maliyetlendirilmesi ve gelir tablosunun hazırlanmasında sadece üretim ve satış düzeylerine göre değişen giderler dikkate alınır, sabit gi-

derlerin tümü ise dönem gideri olarak kabul edilir. Böylece dönemin hasılatı - geliri ile ilgilendirilmiş olur. Değişken maliyet yönteminin başlıca özellikleri şunlardır :

• a) Giderlerin-maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımlanmasında üretim ve satış düzeyleri esas alınır. Bu ayrım satış ve pazarlama giderleri, yönetim giderleri, AR-GE giderleri içinde yapılabilir.

• b) Üretim maliyetleri sadece tüm değişken giderlerden oluşur. Değişken satış ve pazarlama giderleri ile yönetim giderleri ise satış gerçekleştikçe mamulle ilgilendirilir. Bu giderler üretim maliyetleriyle dönem-devre gideri olarak ilgilidir.

• c) Sabit giderler dönemsellik ilkesi uyarınca gerçekleştikleri dönem itibari ile dikkate alınır ve üretim maliyetleri ile ilgilendirilmezler.

• d) Değişken maliyet yönteminin uygulanabilmesi işletmede kendine uygun bir bütçe sistemi ile kayıt ve raporlama sistemi gerektirmektedir.

• e) Değişken maliyet yönteminin en önemli özelliği ise katkı marjı kavramına yer vermesidir. Katkı marjı satış gelirleri ile sabit giderler ve değişken giderlerin ilgilendirilmesi olup şöyle ifade edilebilir.

$$\text{Katkı Marjı} = \text{Birim satış fiyatı} - \text{Birim değişken gider}$$

Buradan hareketle de Kâr fonksiyonu;

KAR = (KATKI MARJI) X SATIŞ
MİKTARI - SABİT GİDERLER

biçiminde ifade edilebilir.

13. DEĞİŞKEN MALİYET YÖN- TEMİNİN YARAR VE SA- KINCALARI

Değişken maliyet yöntemi taşıdığı yukarıda sayılan özellikleri yanında bazı yarar ve sakıncaları da sahiptir. Şimdi bunları inceleyelim.

130. Değişken Maliyet Yön- teminin Yararları

Bu yöntemin en önemli yararları şunlardır :

a) Kâr planlamasında (özellikle kısa dönemler için) yardımcı olur maliyet hacim ve kâr analizlerinin yapılmasını sağlar.

b) Maliyetlerin-giderlerin değişik üretim düzeylerinde gösterdiği değişimlerin saptanmasını sağlar ve etkin bir maliyet kontrolünün yapılmasını kolaylaştırır.

c) Stok değişimlerinin kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırır böylece de yönetimin kâr analizlerini kolayca yapmasına olanak sağlar.

d) Maliyetlerin-giderlerin değişkenlik yönünden bölümlendirilmesi sonucu, sabit giderlerin doğrudan dönem gideri olarak gelir tablosunda yer alması ile bu giderlerin incelenmesi ve önemsenmesine olanak verir.

e) Maliyet analiz ve kontrollerinde

standart rakamların kullanılması veya esnek bütçelerden yararlanılması durumunda bu yöntemin faydaları daha da artmaktadır. Şöyle ki standartlar veya esnek bütçe rakamları ile gerçek rakamların mukayesesi sonucu sapmalar belirlenir. Bunun yanısıra esnek bütçelerde de sabit ve değişken ayrımı esas alındığı için değişken maliyet yöntemi kullanılması ile maliyet kontrolü daha kolay ve sağlıklı bir biçimde yapılabilir.

Görülüyor ki değişken maliyet yönteminin yararları özellikle;

- Maliyet-hacim-kâr analiz ve kontrollerinin yapılmasında (Analiz ve kontrol)

- Karar verme açısından,

gibi iki önemli noktada kendisini gösterir.

131. Değişken Maliyet Yön- teminin Sakıncaları

Bu yöntemin taşıdığı bu yararlarla birlikte bazı sakıncaları da söz-konusudur. Bunları şöyle sıralayabiliriz;

a) Gelir tablosunun (ve diğer mali tabloların) düzenlenmesinde değişken maliyet yönteminin etkin olmamasıdır. Bir diğer deyişle gelir tabloları tam maliyet yöntemine göre düzenlenmek zorundadır. Gerçekten de günümüzde herşeyi kapsayan maliyet kontrolü ve analizi anlayışı yerleşmektedir.

b) Giderlerin değişkenlik yönünden bölümlendirilmesinde kullanılan yöntemlerin dikkatli ve itinalı bir biçimde kullanılmaması, gerekli özenin gösterilmemesi hatalı sonuçlara neden olabilir.

c) Stokların sadece değişken maliyet yöntemine göre değerlendirilmesi bilançoda stokların düşük değerle gösterilmesine yol açar, bu ise bilançoların eksik ve hatalı değerlendirilmesine yol açacağı gibi yatırımları olumsuz yönde etkileyebilir.

d) Üretim maliyetlerinin düşük olması sonucu kâr daha yüksek olacağı için gereksiz indirim ve iskontolar söz konusu olabilir.

e) Üretim ve satış hacminin eşit olması dönembaşı stokların bulunmaması durumunda yöntem tam maliyet yöntemi ile aynı sonuçları verecektir.

2. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN KARAR ALMADA KULLANILMASI

21. YÖNETİM VE KARAR ALMA

İşletmelerde yönetim ve yöneticiler çok değişik işleri gerçekleştirmekle çeşitli roller oynamakta olup başlıcaları, kişiler arası bilgi toplama, dağıtım ve karar almadır.

Karar alma ise çeşitli amaçlara ulaşılacak yöntem, usul ve olanaklar arasında seçim ve tercih yapmakla ilgili zihinsel, bedensel, duy-

gusal süreçlerin toplamı olarak tanımlanabilmektedir.

Karar iyi veya kötü, doğru veya yanlış daima bir seçim yapmayı ifade eder. Kararsızlık ise karar vermemek, seçim yapamamak demektir.

Şu halde, seçim yapmak yöneticilerin kendi kullarımlarına sunulan beşeri ve maddi kaynakların kullanılması seçim yapılamaması halinde ise kaynakların nasıl kullanılacağı bilinmiyor, tercih yapılamıyor demektir. Bu nedenle karar alma yöneticileri ve yöneticiliğin en önemli fonksiyonu olarak önem arzeder.

22. KARAR TÜRLERİ

Karar;

- Kurumsal kararlar,
- Stratejik kararlar,
- Yönetimsel kararlar,
- Operasyonel kararlar

biçiminde sınıflandırılabilir.

Kurumsal Kararlar; İşletmenin kuruluşu ve geliştirilmesine yönelik olup kuruluş aşamasında ortaya çıkmakta olup yönetim ve yöneticiler yoktur.

Stratejik Kararlar; Faaliyet sahasının ve pazarlarının geliştirilmesi, yani yatırımlara başlanması ve pazar çeşitlendirilmesine yöneliktir.

Yönetimsel Kararlar; İşletmenin yapısı ve bu payı çalıştıracak maddi ve beşeri kaynakların topyekün planlanmasını ilgilendirmektedir.

Operasyonel Kararlar ise, örgütsel yapının alt düzeylerini ilgilendiren eyleme dönük kararlardır. Bu kararlar ile, işletme kaynaklarının en etkili ve verimli biçimde değişim sürecinin gerçekleştirilmesi ve arzulan çıktılar elde edilmesi amaçlanır.

23. DEĞİŞKEN MALİYET VE YÖNETİM KARARLARI

Yöneticilerin, özellikle (finans ve muhasebe) mali işler yöneticisinin kısa ve uzun vadeli kararlarında geleceğin belirsizliği nedeniyle kaynakların nasıl? Nerede? Ne zaman? Ne için? kullanılacağı sorularının yanıtlanmış olması zorunludur. Bunun için yönetim muhasebesi uygulamalarında, kâr planlaması, bütçeler, sapma analizleri, değişken maliyet yöntemi gibi yöntemler geliştirilmiştir.

Finansal bilgi sistemi ile raporlama ve kontrol açısından, mevcut faaliyet

düzeyinde alınacak kararlar sonrası oluşan değişimler daha çok değişken maliyetler üzerinde etkilerini göstermektedir. Bir diğer ifade ile değişiklik sabit giderleri arttırmaz ya da azaltmaz. Öte yandan alınan kararlar stratejik olmaktan daha çok taktik özellikler taşımakta ve buna bağlı olarak da kısa dönemler için alınması zorunlu olan, özlü ve karşılaştırmalı bilgilere gereksinim duyulmaktadır.

Ayrıca sabit giderlerin mamullere yüklenmesi dağıtım problemleri yaratmaktadır.

Şu halde değişken maliyet yöntemi karar alma açısından kısa dönemler için daha gerçekçi ve doğru sonuçlar verebilecektir.

Öte yandan karar almada değişken giderlerin yanısıra miktar bilgileri de etkindir. Bu durumu tablo üzerinde şöyle gösterebiliriz.

Birimler	D.B. Stok	D.İ. Üretim M.	D.İ. Satış M.	D.S. Stok
I	Yok	1000	1000	Yok
II	250	1000	1250	Yok
III	250	1000	1150	100
IV	Yok	1000	900	100
V	500	—	500	Yok
VI	1250	—	1000	250
VII	250	750	—	1000

I. seçenekte; Satış Maliyeti = Üretim Maliyeti

II. seçenekte; D.B. Stok Maliyeti + D.İ. Üretim Maliyeti = Satış Maliyeti

III. seçenekte; a) D.B. Stok Maliyeti + D.İ. Üretim Maliyeti = Satış Maliyeti, D.S.

Stok Maliyet, → Üretim Maliyeti

b) Üretim Maliyeti = Satış Maliyeti D.B. Stok Maliyeti → D.S. Stok Maliyeti

IV. seçenekte; Satış Maliyeti = Üretim Maliyeti

V. seçenekte; Satış Maliyeti = D.B. Stok Maliyeti

VI. seçenekte; Satış Maliyeti = D.B. Stok Maliyeti

VII. seçenekte Satış Maliyeti = -0-

D.S. Stok Maliyeti = D.B. Stok Maliyeti + Üretim Maliyeti

olacaktır.

24. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN YÖNETİM KARARLARINDA KULLANILMASI

İşletmelerde mevcut faaliyet düzeyine yönelik kararlar daha çok değişken giderler (malİYETLER) üzerinde etkili olup sabit giderleri etkilemez. Bu nedenle sabit giderlerin dikkate alınması gerekmekte daha çok katkı marjı hesaplamaları ile yönetim bir çok hususta karar alabilmektedir.

Böylece;

- Gelecekle ilgili sağlıklı ve önemli kararlar alınabilecektir.

- Hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşılma olanaklarının ölçülmesi daha da kolaylaşacaktır.

- Satış ve pazarlama faaliyetlerinin kârlılığının incelenmesi,

ölçülmesi ve değerlendirilmesi yapılabilir.

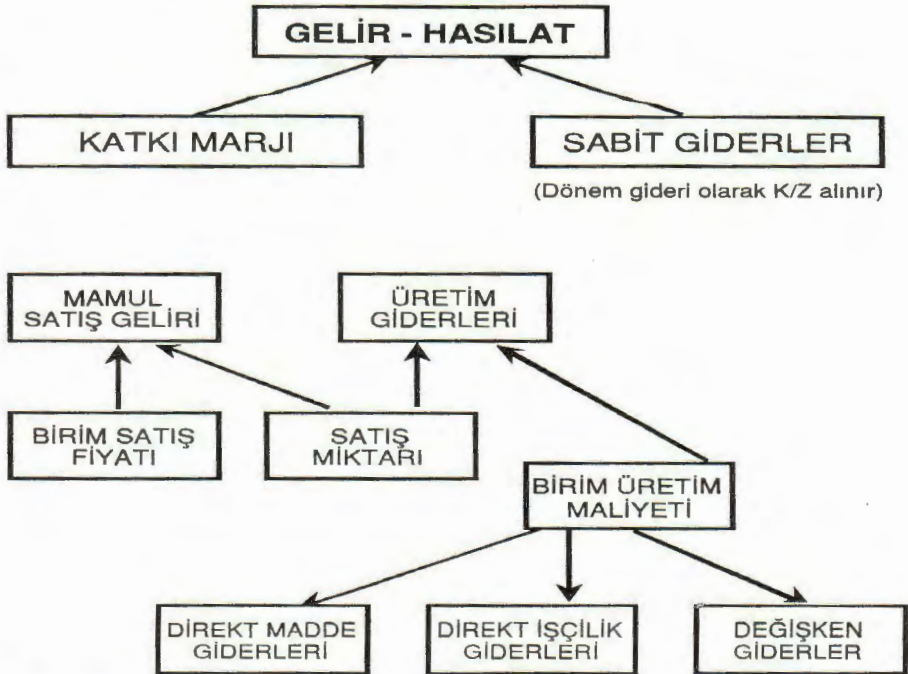
- Mamul ve mamul karışımlarında oluşacak değişimler irdelenebilecek, düzeltilebilecektir.

- Fiyatlandırma ve atıl kapasite kullanımında değişken maliyetlerin kullanılması büyük faydalar sağlayacaktır.

- Üretim düzeyindeki değişikliklerin belirlenmesi, satın alma ve üretim kararları daha kolay alınabilecektir.

- Mamul ve Mamul karışımlarının kârlılığının ölçülmesi, kârlılık oranlarının yükseltilmesi analiz ve kontrol olanakları artacaktır.

Değişken Maliyet Yönteminin kullanımında kolaylık sağlaması açısından yöntemi şematik olarak şöyle gösterebiliriz.



Şema şöyle tablolastırılabilir;

SATIŞ GELİRLERİ (Br. Satış Fiyatı x Satış Miktarı)	XXXX-
- DEĞİŞKEN SATIŞ MALİYETİ	XXX-
KATKI MARJI	XXXX-
- SABİT GİDERLER (Sabit dönem ve üretim gideri)	XXX-
BRÜT KÂR/ZARAR	XXX-

Değişken Satış Maliyeti ise şöyle hesaplanmıştır;

D. Maddi Giderleri	XX-
D. İşçilik Giderleri	XX-
Değişken G.Ü.G.	XX-
Değişken Üretim Maliyeti	XX-
+ DBYMS +	XX-
+ DBMS +	XX-
- DSYMS +	XX-
- DSMS +	XX-

XXX-

25. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Değişken maliyet yönteminin yönetim kararlarında kullanılması genel anlamı ile muhasebenin karar almayı başlatıcı rolü yansıtılmakta olup, özellikle kısa dönemli kararlarda etkindir. Bilindiği üzere, muhasebenin karar almayı başlatıcı rolünü belirleyen faktörler;

- İşletmenin değişen koşullara süratle tepki vermesi,

- İşletmenin önemli kabul ettiği ilgili muhasebe bilgilerine sahip olması,

- İşletme yönetiminin muhasebe bilgi ve verilerini düzenleyip kullanabilmesi,

- İşletmenin büyüklüğü,

- İşletmenin faaliyette bulunduğu işkolunun gelenekleri,

- İşletme dışı önemli değişkenlere ait bilgilerin varlığı,

gibi faktörlerdir. Bu faktörler değişken maliyet yöntemi için geçerli olup pek çok yönetim kararı sonucu verimlilik (*) ya da maliyetler özellikle değişken maliyetler azalır ya da artar. Bu nedenle bu bölümde uygulama örnekleri irdelenirken zaman zaman bu faktörlerin etkisi de ele alınacaktır(**)

UYGULAMA 1 (XYZ) Endüstri işletmesinde A, B, C, D, E mamüllerine ilişkin bilgiler aşağıda verilmiş olup işletme %20 sermaye kârlılığını amaçlamaktadır. (Tablo 000 TL. olarak düzenlenmiştir.)

(*) Girdiler ve çıktılar arasındaki oransal değerlerdir.

(**) Uygulama örnekleri Sait Sevgener'in Yönetim Muhasebesi kitabından alınmıştır.

	Toplam	A	B	C	D	E
1. Satış hasılatı	440.000	220.000	101.000	49.000	27.000	3.000
2. Değişken Masraf	273.000	152.000	60.000	33.000	24.400	3.600
3. Marjinal Gelir	127.000	68.000	41.000	16.000	2.600	(600)
4. Sabit masraflar	82.000	37.000	27.400	13.600	3.000	1.000
5. Vergiden önce net gelir	45.000	31.000	13.600	2.400	(400)	(1.600)
Tahsis edilen serm.	250.000	112.000	80.000	40.000	10.000	8.000
Marjinal Gelir/Satışlar	%31.8	%30.9	%40.6	%32.6	%9.6	Zarar
Net Gelir/Satışlar	%11.2	%14.1	%13.5	%4.9	Zarar	Zarar
Marjinal gelirin sabit giderleri						
Kapsama sayısı	1.5	1.8	1.5	1.2	0.9	Zarar
Sermaye kârlılığı (Vergiden önce)	%18.0	%27.7	%17.0	%6.0	(%4.0)	(%20.0)

Yukarıdaki (tablo) incelendiğinde A ve B mamullerinin uygun sonuçlar verdiği, C'nin ise yetersiz, D ve E'nin ise olumsuz sonuçlar verdiği görülecektir. B mamulü mevcut mamuller içinde en yüksek katkı oranını (%40.6) sahip olup, B mamulünün katkı oranında yapılacak bir indirim (örneğin %30) yapılmakla satış fiyatının azaltılması söz konusu olup satış hacmi yükseltilebilir ve daha çok katkı payına ulaşılması olanaklı olur.

C mamul, ise %6 sermaye kârlılığı vermekte olup bu oran sermayenin risk sınırlarına yaklaşmakta ve yeterli bir kârlılık oranı kabul edildiğinde sabit giderleri kapsayacak katkı payına sahip olmaktadır. Burada diğer bir önemli husus da sabit maliyetlerin kontrol zorunluluğudur. C mamulünün satış fiyatı, satış hacminin sabit kaldığı sonucuna ulaşmakta

ancak satış hacmini artırıcı tedbirlerin alınması zorunlu olmaktadır.

D mamulü ise çok düşük katkı payına sahiptir ve bu nedenle sabit giderleri kapsama oranı bir hayli düşüktür. (Bu endüstri işletmesinde sabit giderleri kapsama oranı 1,5 oranında oluşmakta olan oran 1'e indirildiğinde tehlike görülmektedir.) D mamulü için öncelikle fiyat yükseltilmesi denenmeli ve yüksek katkı payına ulaşma düşük kârlılığa tercih edilmelidir. Aynı zamanda marjinal gelirdeki düşmenin devam etmesi tüm kârlılığa etki yapabilir.

Yukarıdaki bilgileri değerlendirecek yönetim, mamul kârlılığını sağlamada yeterli sonuçlar alabilir. Bunun yanında görülmektedir ki, değişken maliyet yönteminde marjinal gelirin sabit giderlere olan katkısı normal şartlar altında aynı kalmaktadır.

UYGULAMA 2 Yönetim için önemli olan sorunlardan birisi de fiyatlarda meydana gelecek bir düşümede beklenen marjinal gelir oranı (katkı oranı) satış seviyesini hangi ölçüde arttırmakla sağlanabilir. Yöneticiler fiyat indirimini, satış hacminin artma yeteneği gösterdiği durumlarda düşünebilir. Arzulanan katkı payını sağlayacak satış hacmi ve fiyat indirim oranının bulunması için indirim tablosundan faydalanılır; tablonun düzenleme yolu ve düzenlenmiş şekli aşağıda gösterilmiştir;

Bir endüstri işletmesinde aşağıdaki şartların varlığı kabul edilirse;

Birim satış fiyatı100.- TL.
 Birim değişken gider70.- TL.
 Birim katkı payı30.- TL.
 Satış hacmi 500 birim
 Toplam katkı payı 15.000.- TL.
 Katkı oranı %30

mak şartıyla, satış fiyatında yapacağı %5 indirim hangi oranda satış hacmi artışı ile dengelemelidir?

$$(\% 30 - \% 5 = \% 25)$$

$$(\% 5 : \% 25 = 0,20)$$

Arzulanan %30 seviyesindeki katkı tutarını sağlamak için %5 fiyat indirimini karşılığında satışlarda yapılacak %20 artış yeterli olacaktır. Şöyleki;

Birim satış fiyatı95.- TL.
 Birim değişken gider70.- TL.
 Birim katkı payı%25.- TL.
 Satış hacmi artışı(500x % 20 = 600 birim)
 Toplam katkı payı 15.000.- TL.

Yukarıda belirlenen esaslar dahilinde eldeki katkı payını verecek fiyat indirimini ve satış hacmi artışı oranları düzenlenen indirim tablosuna aşağıdaki gibi belirlenebilir.

Katkı Oranı

		90	80	70	60	50	40	30	20	10
Satış fiyatlarında indirim oranı	5	5,9	6,7	7,7	9,1	11,1	14,3	20,0	33,3	100,0
	10	12,5	14,3	16,7	20,0	25,0	33,3	50,0	100,0	
	15	20,0	23,1	27,3	33,3	42,9	60,0	100,0	300,0	
	20	28,6	33,3	40,0	50,0	66,7	100,0	200,0		
	25	38,5	45,5	55,6	71,4	100,0	166,7	500,0		
	30	50,0	60,0	75,0	100,0	150,0	300,0			
	35	70,0	77,8	100,0	140,0	233,3	700,0			
	40	80,0	100,0	133,3	200,0	400,0				
	45	100,0	128,6	180,0	300,0	900,0				
	50	125,0	166,7	250,0	500,0					

Satış Hacmi Artış Oranı

Bu endüstri işletmesi %30 seviyesindeki katkı toplamını sabit tut-

UYGULAMA 3 Yönetim, maliyet altındaki fiyatları kabul edip etmeme

kararları alırken özellikle dikkat etmesi gereken bazı hususların var olması zorunludur. Genellikle satış maliyeti; değişken giderlerle sabit giderleri kapsar. Yönetim mevcut satış olanaklarını arttıran yeni siparişleri aşağıdaki şartların varlığı altında maliyetin aşağısındaki fiyatlarla kabul edebilir, şöyleki;

- Sağlanacak sipariş; birim değişken giderlerde ve sabit giderlerle bir değişiklik yapmıyorsa,

- Sabit giderlere katkı payı veriyorsa,

Satışlar (15.- x 10.000)		15.000.- TL.
Değişken	80.000.- TL.	
Sabit	24.000.- TL.	104.000.- TL.
Dönem Kârı		46.000.- TL.

satış fiyatı teklif ediliyorsa da kabul etmek dönem kârını arttıracak şekilde;

Satışlar

10.000 birim x 15.- TL.	150.000.- TL.	
2.000 birim x 9.- TL.	18.000.- TL.	168.000.- TL.
Satılan Malın Maliyeti		
Değişken (12000 birim x 8.-)	96.000.- TL.	
Sabit	24.000.- TL.	120.000.- TL.
Dönem Kârı		48.000.- TL.

Her iki gelir tablosunu karşılaştırsak maliyetlerde meydana gelen 16.000.- TL. artışa (değişken giderler: 2000 x 8.-) karşılık, satışlarda 18.000.- TL. artış meydana getirilerek 2.000.- TL. dönem kârında fazlalık sağlanmıştır. Sağlanan bu 2.000.- TL. sabit giderlerin değişmemesine kar-

- Sağlayacağı ilâve giderler sonucunda kalan, sabit giderlere katkı yapıyorsa bu durumlarda maliyetin aşağısındaki sipariş fiyatları kabul edilebilir. Şimdi uygulama örneğine geçelim.

Bir endüstri işletmesinin satış hacmi 10.000 ünite, satış fiyatı 15.- TL. (biriminde) ve değişken giderleri 8.- TL (biriminde) ve sabit giderleri 24.000.- TL. (birimde 2.40 TL) olursa işletmenin özetlenmiş gelir tablosu aşağıdaki gibi olur.

Satışlar (15.- x 10.000)		15.000.- TL.
Değişken	80.000.- TL.	
Sabit	24.000.- TL.	104.000.- TL.
Dönem Kârı		46.000.- TL.

şılık katkı payında sağlanan (72.000.- TL. - 70.000.- TL.) 2.000.- TL. fazlalıktan ortaya çıkmıştır.

3. SONUÇ

Bu çalışmada değişken maliyet yönteminin yönetim kararlarında oynadığı rol ve alınacak düzeltici ön-

lemlerin belirlenmesine yardımcı olması özellikle de planlama ve kontrol işlevleri üzerindeki olumlu etkileri vurgulanmıştır. Alınacak kararların doğru, güvenilir ve etkinliği tarafsız bilgi ve verilerin kullanılmasına ve işletme amaçlarına uygunluğuna bağlı olduğu kadar, riskin azaltılmasına da bağlıdır. Çünkü riskin olmadığı hiçbir işletme faaliyeti söz konusu değildir. Bu nedenle özellikle kısa vadeli ya da günlük kararlarda detaylarda kaybolmak önlenemez, mukayese olanakları sağlamak değişken maliyet yönteminin uygulanmasıyla gerçekleştirilebilir.

Öte yandan karar alanlarının çeşitlenerek bilgi ve gereksinimlerinin çok büyük boyutlara ulaşması işletme birbütün olarak bir diğer ifade ile bir sistem olarak düşünmeyi gerektirmekte ve bu durum kâr planlanmasında kendisini göstermektedir. Bu nedenle kâr planlamasında maliyet, hacim, kâr analizlerinde değişken maliyet yönteminin kullanılması çok olumlu sonuçlar vermektedir. Karar almada değişken maliyetlerin kullanılması aynı zamanda esnek bütçeler aracılığı ile etkinliğin artmasına neden olmaktadır. Şöyleki maliyet analizi ve kontrollerinde maliyetlerin değişkenlik yönünden ayrımlanması esnek bütçeler için büyük önem taşır. Dolayısıyla değişken ve sabit maliyet ayrımının yapılması tam maliyet yöntemine göre bu yöntemi daha etkin kılmaktadır. Öte yandan sabit maliyetlerde pek çok faktöre bağlı olarak

artışlar oluşmakta, bu işletmelerin uyum yeteneklerini zorlaştırmaktadır. Bir diğer ifade ile sabit-değişken ayrımının yapılması halinde kısa vadeli kararlarda raporlama ve kontrol açısından olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmakta ve işletme amaçlarına ulaşmak zorlaşmaktadır.

4. KAYNAKÇA

- Altuğ, O. Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999.
- Akgür, Ö. Finansal Yönetim, İstanbul, 1998.
- Bursal, N. Muhasebe-Maliyet - Finansal Kontrol Konular, İstanbul, 1976.
- Bursal, N. - Yücel, E. Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1999.
- Büyükmirza, K. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, 1995.
- Eren, E. Yönetim ve Organizasyon, İstanbul, 1998.
- Hacırüstemoğlu, R. Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1985.
- Hacırüstemoğlu, R. - Sevgener, S. Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1998.
- Koçel, T. İşletme Yöneticiliği, İstanbul, 1998.
- Öcal, F. Yönetim Muhasebesi Ders Notları. İstanbul, 1979.
- Peker, A. Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1983.
- Sevgener, S. Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1986.
- Sevgener, S. - Çakıcı, C. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul, 1998.
- Üstün, R. Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, 1994.
- Yazıcı, M. Muhasebe Tümlenimleri ve Örgütlenmesi, İstanbul, 1998.