

DEĞİŞKEN MALİYETLER VE FİYATLAMA KARARLARI

Adem ÇABUK*

İşletme yöneticilerinin almak zorunda oldukları en önemli faaliyet kararlarından birisini ürettikleri mal ve hizmetleri fiyatlama kararları oluşturur¹. İşletme açısından stratejik bir nitelik taşıyan fiyatlama kararları maliyet dışında birtakım faktörlerin de dikkate alınmasını zorunlu kılar. Fiyatlamada etkili olan, maliyet dışındaki diğer faktörler arasında; sektörün özelliği, sektör içindeki ve sektörler arasındaki rekabetin derecesi, mal veya hizmetin talep elastikiyeti, ekonominin içinde bulunduğu şartlar, işletmenin finansal yapısı, mamulün özellikleri, kurumsal yapı, kapasite kullanım oranı, devletin getirdiği sınırlamalar ve stok birikimi² sayılabilir.

Yukarıda sayılan ve fiyatlama kararlarında etkili olan faktörlerin değerlendirilmesi bu yazımın konusu dışında bulunmaktadır. Burada sadece değişken maliyetler ve değişken maliyetlerin fiyatlama kararlarında ne şekilde kullanılabileceği, değişken maliyetler dikkate alınarak fiyatların tesbit edilmesi halinde ortaya çıkacak avantaj ve dezavantajlar ile değişken maliyet yöntemi üzerinde durulacaktır.

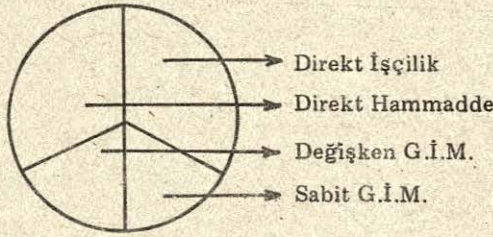
1. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİ

Değişken maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin mamul maliyetlerine yüklenmesi, sabit maliyetleri ise dönem maliyeti olarak kabul edilerek kâr/zarar hesabına devredilmesi esasına dayanır. Bu özelliği nedeniyle de tüm maliyetleri mamullere yükleyen tam maliyet yönteminden ayrılır. Değişken ve tam maliyet yöntemlerinde mamul maliyetlerine katılan maliyet unsurlarını şematik olarak aşağıdaki şekilde ifade etmek mümkündür³.

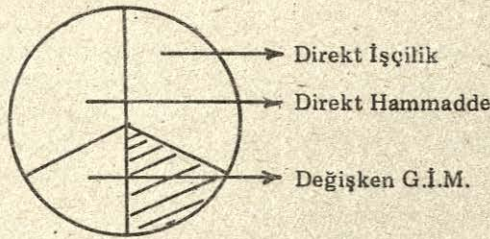
* Doç. Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

- 1 Don T. De Coster, Eldon L. Schafer; Management Accounting, John Wiley and Sons Inc. New York 1979, s. 456.
- 2 Backer - Jacobsen, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Çev. Sadık Baklacioğlu, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974, s. 537.
- 3 Gordon Shillinglaw, Managerial Cost Accounting, Richard D. Irwin Inc., New York, 1977. Hasan Kaval, Maliyetleme Yöntemleri ve Turizm İşletmelerinde Değerlendmesi, Ankara 1989, s. 63.

Tam maliyet yönteminde mamul maliyeti:



Değişken maliyet yönteminde mamul maliyeti



Yukarıdaki şemadan da görüldüğü gibi değişken maliyet sisteminde sabit genel imalat maliyetleri mamul maliyetlerinin tesbitinde mamul maliyetine dahil edilmeyerek, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Değişken maliyet sistemi açısından maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımı büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrımının ne şekilde yapılması gerektiği üzerinde de durmakta yarar görülmektedir. Gerçi maliyetler çeşitli kriterler ve amaçlar dikkate alınarak farklı şekilde sınıflandırılabilir. Yukarıda da değinildiği gibi biz burada maliyetleri belli bir faaliyet seviyesindeki değişebilirlik derecesini dikkate alarak gruplayacağız.

Maliyetler üretim miktarıyla birlikte değişip değişmemelerine göre sabit ve değişken maliyetler olarak iki gruba ayrılır. Bu ayrım maliyet muhasebesinin yönetime karar alma konusunda vermesi gereken bilgiler açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu ayrım en basit fakat en yararlı sınıflandırma şeklidir.

1.1. SABİT MALİYETLER

Belirli bir zaman dilimi içinde faaliyet hacmindeki değişmeye karşın, toplam olarak aynı kalan maliyetlere sabit maliyetler denir⁴. Bu maliyetlerin belirlenen zaman dilimlerinde sabit kalması ve girdi veya üretilen mamul miktarından bağımsız olması (etkilenmemesi) beklenir⁵. Belirlenen zaman dilimi kısaltıkça maliyetlerin

4 Nasuhi Bursal, Maliyet Muhasebesi, Avcıol Matbaası, İstanbul 1986, s. 61.

5 Robert S. Koblin, Advanced Management Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1982, s. 23.

büyük bir çoğunluğu sabit maliyet niteliği kazanırken; zaman dilimi uzadıkça sabit maliyetlerin bir çoğu değişken nitelik kazanır. Bir kısmı ise kısmen değişken bir nitelik kazanır ki; bu maliyetlere de yarı sabit maliyetler adı verilir. Örneğin belli bir üretim seviyesine kadar tek bir ustabaşı ile üretim gerçekleştirilirken, belli bir noktadan sonra üretimin sürdürülebilmesi için 2. bir ustabaşı istihdamı zorunlu olur. İşte bu tip maliyetler yarı sabit maliyetler olarak adlandırılır. Sabit maliyetlerde mamul başına düşen miktar üretim miktarı arttıkça üretimdeki artışa paralel olarak azalır.

1.2. DEĞİŞKEN MALİYETLER

Faaliyet hacmine doğrudan doğruya bağlı olan ve onunla aynı yönde değişen maliyetlere değişken maliyetler denir⁶. Hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerini değişken maliyetlere örnek olarak vermek mümkündür. Değişken maliyetler değişme eğilimleri dikkate alındığında Doğrusal, Progressif, Degressif, Regressif, Marjinal ve Yarı değişken maliyetler olarak sınıflandırılabilir⁷.

Yukarıda sabit ve değişken maliyet olarak ayrılan maliyetler değişken ve tam maliyet sistemlerinin uygulanmasında önemli bir yere sahiptir. Değişken maliyet sisteminde mamul mal veya hizmet maliyeti değişken maliyetlerin toplamından oluşurken, tam maliyet sisteminde tüm maliyetler sabit ve değişken mamul mal veya hizmet maliyetini oluşturmaktadır. Değişken maliyet yöntemi kısa dönemli yönetim kararları açısından önemli bir karar aracı niteliğini taşır. Değişken maliyet yöntemini karar aracı olarak kullanıldığı alanlardan en önemlileri şunlardır⁸:

1. Başabaş analizleri,
2. Üretim faktörü ve mamul bileşimi analizleri,
3. Fiyatlama kararları,
4. Üretim faaliyetini daraltma veya genişletme kararları,
5. Teçhizat yenileme kararları,
6. Satınalma veya yenileme kararları,
7. Bizzat üretme veya dışarıdan satınalma kararları,
8. Bir maddeyi işlemeye devam etme veya olduğu gibi satma.

Değişken maliyet yönteminin kullanıldığı karar alanlarından sadece fiyatlama kararlarında kullanılması, konusu üzerinde durulacak ve çalışma bu alanla sınırlandırılacaktır. Ancak bu konuya geçmeden önce sistemin yarar ve sakıncaları üzerinde durmakta yarar vardır.

Değişken Maliyet Yönteminin Yararlı Yönleri⁹:

1. Kâr planlaması için istenen bilgiler normal hesaplardan çıkarılabileceğinden, ayrıca bir hesaplama işlemine gerek yoktur.

6 Alpaslan Peker, Yönetim Muhasebesi, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul 1988, s. 147.

7 Nasuhi Bursal, Yönetim Muhasebesi, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul 1988, s. 64.

8 Nasuhi Bursal, Ercan Yücel, Maliyet Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, s. 477.

9-10 Nasuhi Bursal, a.g.e., s. 464-465.

Mehmet Uragun, İşletme Muhasebesi, Mars Matbaası, Ankara 1974, s. 740-742.

Backer -Jacobsen, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974, s. 402-406.

2. Dönem kârları, sabit maliyetlerin (kapasite maliyetlerinin) doğrudan gelirlerden indirilmesi ve stokların değişken maliyetlerle değerlendirilmesinden etkilenmez. Böylece değişken maliyetler dönem kârının daha doğru tesbitine imkân sağlar.

3. Değişken maliyet yöntemiyle hazırlanacak üretim maliyeti ve gelir tabloları, tam maliyet sistemine göre çıkarılan tablolara nazaran kısa dönemli kararlarda daha etkin bir araç niteliğini taşır.

4. Sabit maliyetler gelir tablosunda veya kâr/zarar hesabında ayrı bir kalem halinde görüleceğinden ilgililerin bunlar üzerine daha fazla dikkati çekilmiş olur.

5. Değişken maliyetler, standart maliyetler ve esnek bütçeler gibi maliyet kontrolünü sağlayan etkili maliyet planlarının yapılmasına imkân verir.

6. Değişken maliyet sistemi, marjinal maliyet kavramını getirerek, mamullerin fiyatlandırılması, kâr planlaması, üretilecek ürün çeşidinin seçimi, her bir mamul türünün kâra yaptığı nisbi katkıların hesaplanması ve değerlendirilmesi imkânlarını sağlar.

7. Değişken maliyetle çıkarılan gelir tablolarından yararlanılarak sağlıklı maliyet-hacim kâr analizleri yapılabilir.

Değişken Maliyet Yönteminin Sakıncalı Tarafları¹⁰:

1. Sabit ve değişken gider ayırımının güçlüğü ve bu konuda yapılacak hatalar, yanlış kararların alınmasına neden olabilir.

2. İşletmelerde uzun dönemde tüm maliyetlerin karşılanması gereklidir. Bu nedenle değişken maliyet yöntemine göre bir fiyat politikası belirlenirken tam maliyet konusunda da bilgi sahibi olunması gerekir.

3. Mamul maliyeti olarak benimsenecek değişken maliyetlerin nispeten düşük olması ve bu yüzden kârların nisbeten yüksek gözükmesi, satış servisini gereksiz fiyat indirimlerine sevk edebilir. Bu nedenle işletme kısa dönemli kârlılık için uzun dönemde maliyetleri karşılayamaz duruma gelebilir.

4. Stok değerlendirme ve S.M.M. tesbit açısından V.U.K. karşısında güçlüklerle karşılaşabilir.

5. Dönem sonu stokları bilançoda düşük değerle yer alacağından işletmenin kredi kurumları, kamuoyu, ortaklar nezdindeki değerinin hatalı algılanmasına ve hatalı yorum ve kararlar alınmasına neden olur.

Tüm bu faydalı ve sakıncalı yönleri dikkate alındığında gene de değişken maliyet yöntemi iyi bir karar ve analiz aracı niteliğini taşır.

2. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN FİYATLAMA KARARLARINDA KULLANILMASI

Fiyatlama kararları işletmeler açısından son derece önemli ve zor kararlardır. Çünkü alınan karar işletmenin faaliyet hacmini, ürün karmasını ve uzun dönemli kârlılığını etkiler. Piyasada yoğun olarak satılan, standart mal üreten işletmelerde genellikle piyasa fiyatları işletme açısından veridir. İşletme piyasa fiyatlarını kabul etmek ve üretim hacmini, üretim maliyetini, seçtiği teknolojiyi bu fiyatları dikkate alarak tesbit etmek, zorundadır¹¹. Fiyatları piyasa dahi belirlemiş olsa yönetimin

11 Robert S. Kaplan, Advanced Management Accounting, Prentice Hall Inc., New Jersey 1982, s. 221.

muhakkak surette ürettiği mamulün belirlenmiş fiyatlar çerçevesinde yeterli, tatmin edici bir kâr sağlayacak maliyetle üretilip üretilmediğini bilmesi gerekir. Bu, fiyatları belirlemek amacıyla olmasa bile mamulün üretilip satılmasına değip-değmeyeceğini tesbit açısından maliyetlerin bilinmesi gerekir¹². Ancak fiyat tesbiti yapılacak mal eğer tam rekabet koşullarında üretilip satılan standart bir mal değilse fiyatların maliyetler dikkate alınarak tesbit edilmesi mümkün olabilir. İşte burada maliyet dikkate alınarak fiyat tesbitinde değişken maliyetler kısa dönemli fiyat tesbiti içinde yöneticiler için uygun bir araç teşkil ederler. Ancak kararlar alınırken işletmenin uzun dönemli amaçları gözden uzak tutulmamalıdır. Bilindiği gibi değişken maliyetler direkt hammadde, direk işçilik ve üretimle birlikte değiştiği tesbit edilen değişken genel üretim maliyetlerini kapsar. Sabit veya kapasite maliyetleri ise mamullere yüklenmiyerek doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Yöneticiler ürettikleri mamulün satışının değişken ve sabit maliyetlerini de kapsıyacak yeterli bir kâr katkısını beklerler. Bu şekilde kapasite maliyetleri olarak da adlandırılan sabit maliyetler karşılanmış olur. Tam maliyet esasında tesbit edilen maliyet içinde belli bir faaliyet hacmi için öngörülen sabit maliyetler de yer alır. İşte fiyat tesbiti açısından konuya yaklaştığımızda maliyet esasına dayanan fiyat tesbit yöntemlerinden tam maliyet esasının uzun dönem açısından konuya yaklaştığını ve sektörde kalabilmek için satış fiyatının kapsamı gerekli maliyetlerle ilgilendiğini görürüz. Buna karşılık değişken maliyet esasına dayanan fiyatlamada ise günlük kararlara esas olacak maliyetler üzerinde durulduğunu görürüz.

Değişken maliyetler ilk etapta kârın maksimizasyonu açısından yararlıdır. Üretim hattında fiyatlamada yönetici en kârlı satış fiyatı kombinasyonunu ve üretim hattındaki değişik ürün hacimlerini bulmaya gayret eder. Bu çalışma üretim hattının tümüyle muhafazası dikkate alınarak değişik satış fiyatlarında her bir mamulden yapılacak satış miktarı tahmin edilmek suretiyle yapılır¹³.

Yönetici sabit maliyetleri karşıladıktan sonra net kâr bırakacak en iyi toplam kâr katkısını sağlamaya gayret gösterir. Satış fiyatının belirlenmesinde sabit maliyetlerin birim mamullere etkisi dikkate alınmaz. Sabit maliyetlerin mamullere yansıtılması en kârlı üretim hacmi ve fiyat kombinasyonunun bulunması temel fikrine aykırı düşer. Sabit maliyetlerin mamullere yansıtılması seçilen tek bir faaliyet hacmi için geçerlidir. Özel bir satış fiyatının sonucu olabilecek bir faaliyet hacmi ile ilgili değildir. Bu bağlantıda üretim hattının kâr katkısının o üretim hattında meydana getirilmesi için yapılan giderleri de kapsamı gerekir. Bu nedenle, eğer bir üretim hattı yüksek maliyetli ekipmanların kullanılmasını gerektiriyorsa o birimlerin sabit maliyetlerinin toplam olarak o hattın fiyatlandırılmasında dikkate alınması gerekir. Bu tahsis yalnızca fiyatlama ve kâr planlamasında dikkate alınır. Bu birimlerdeki yatırımlar ve üretim hattının çok dikkatli bir şekilde tanımlanmasını gerektirir. İşletme açısından üretim sonuçlarının üretim birimleriyle karşılaştırılmasında yarar var-

12 Joeek Gray and Kenneth S. Johnston, Accounting and Management Action, Mc Graw Hill, New York 1977, s. 217.

13 Cecil, Gillespie, Standart and Direct Costing, Prentice Hall of India, New Delhi 1970, s. 216-217.

dir. Çünkü bu işlem üretim birimlerindeki yatırımın getirisinin belirlenmesini mümkün kılar¹⁴.

Değişken maliyet esasına göre belirlenmiş maliyetler de özel siparişlerin, ölü sezonlarda üretilen mamullerin fiyatlandırılması açısından da yararlıdır. Özel siparişlerin fiyatlandırılmasında yöneticiler uzun dönemli mamul maliyetlerinin karşılanamayacağını dikkate alabilir ve bu nedenle de hangi seviyeye kadar sabit maliyetleri dikkate almadan satış fiyatı belirleyebileceğini bilmek ister (Burada özel siparişlerin işletmenin normal faaliyetlerini etkilemediği varsayılmıştır). Mamullerin değişken maliyetleri satış fiyatının belirlenmesine esas teşkil eder. Eğer mamul değişken maliyetlerin altında bir fiyatla satılırsa, işletme siparişi kabul etmekle mevcut durumunu daha da kötü bir konuma çeker. Diğer taraftan kabul edilecek değişken maliyetin üzerindeki her bir satış fiyatı sabit maliyetlere ve kâra katkıda bulunur¹⁵.

Bazı mevsimlik işlerde yöneticiler ölü sezonlarda bazı ürünlerin fiyatlarını rekabet edebilmek için düşürürler. İşte değişken maliyet yöntemi yöneticilerin mevsimlik işlerde ölü sezonda hangi seviyeye kadar fiyatların indirilebileceğinin göstergesini teşkil eder. Yöneticiler bu gibi durumlarda fiyatlarını değişken maliyetleri karşılayacak sınıra kadar çekebilirler. Değişken maliyetin üzerinde alınacak her fiyat sabit maliyetleri karşılamaya imkan sağlayacaktır.

Gene mevsimlik işlerde değişken maliyet yöntemi faaliyetlerin zirvede olduğu dönemlerde de herbir mamulün değişken maliyetleri bilindiğinden kapasitenin yeterli olmadığı durumlarda en fazla katkı payı sağlayan mamul çeşitlerinin üretilmesine ağırlık verilerek suretiyle kârlılığın maksimum kılınması mümkün olabilecektir.

3. SONUÇ

Değişken maliyet yöntemi işletmelerin mamul maliyetlerini ve satış fiyatlarını tesbitte etkin bir şekilde kullanabilecekleri bir modern araç niteliğini taşımaktadır. Ancak fiyatlama konusunda alınan kararlarda işletmenin uzun dönemli kârlılık ve amaçlarının gözönünde tutulması gerekir. Kararlarda sadece kısa dönemli kârlılık ve amaçların dikkate alınması tehlikesi yöntemin dezavantajlı yönünü teşkil etmektedir. Fakat yöntemin işletmenin kısa vadede kullanılmayan boş kapasitesinin değerlendirilerek toplam kârlılık ve kapasite kullanımının artmasına neden olan özelliği, değişken maliyet yönteminin yönetim fiyatlama kararlarında sağlıklı bir biçimde kullanılabileceği niteliğe sahip olduğu söylenebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Backer, Morton; Jacobsen, E. Lyle, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1974.

14 Cecil Gillespie, a.g.e., s. 137.

15 Cecil Gillespie, a.g.e., s. 138.

- Bursal, Nasuhi; Ercan, Yücel; Maliyet Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul 1986.
- De Coster, T. Don and Schafer, L. Eldon; Management Accounting, John Wiley and Sons Inc, 1979.
- Gillespie, Cecil; Standard and Direct Costing. Prentice Hall of India Private Limited, New Delhi, 1970.
- Gray, Jack and Johnston, Kenneth, S.; Accounting and Management Action. Mc Graw-Hill Book Company, 1977.
- Horngren, T. Charles; Cost Accounting, Prentice Hall of India. Private Limited New Delhi, 1975.
- Hatipoğlu, Zeyyat, Gürsoy C. Tuncer; Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1978.
- Kaplan, Robert, S.; Advanced Management Accounting, Prentice-Hall Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1982.
- Neuner, John J.W. and Deakin, B. Edward; Cost Accounting, Richard D. Irwin Inc. 1977.
- Peker, Alparslan; Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul 1988.
- Shillinglaw, Gordon; Managerial Cost Accounting, Richard D. Irwin Inc. 1977.
- Uragun, Mehmet; İşletme Muhasebesi, Ankara 1975.
- Üstün, Rifat; Maliyet Muhasebesi, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1985.