

# SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME

## Super Variable Costing

Teorik İnceleme

**Mustafa OĞUZ\***

Gönderim Tarihi: 28.11.2017

Kabul Tarihi: 03.01.2018

**ÖZ:** Süper değişken maliyetleme, maliyet ve yönetim muhasebesi içerisinde maliyetin kapsamını belirleyen maliyetleme yöntemlerinden biri olarak bilinmektedir. Süper değişken maliyetlemeye göre, üretim maliyetinin unsuru olarak yalnızca direkt ilk madde ve malzeme maliyeti esas alınmakta olup, diğer üretim giderleri (direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri) dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu durum, analiz açısından gelir tablosunda birtakım değişiklikler meydana getirmektedir. Bunun yanı sıra, süper değişken maliyetleme, işletmenin kritik yönetim kararlarının alınmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Bunlardan bazıları mamul üretim karmasına karar verilmesi, mamul üretiminin durdurulması veya sürdürülmesi, üretim faaliyetlerinde kullanılmakta olan bir makinenin yenilenmesi veya modernize edilmesi gibi kararlardan oluşmaktadır. Bu çalışmada, bir maliyet ve yönetim muhasebesi unsuru olarak süper değişken maliyetleme, bir işletmenin üretim kararlarını almasına yönelik sayısal bir örnek aracılığıyla ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Süper Değişken Maliyetleme, Kısıtlar Teorisi, Katkı Muhasebesi Oranı.

**Jel Sınıflandırması:** M41, M49

**ABSTRACT:** Super variable costing is known as one of the costing methods, which determines the scope of the cost inside cost and managerial accounting. According to the super variable costing, only direct raw materials and supplies expenses are taken into account as an element of production cost while other production costs (direct labor costs and factory overhead) are recognized as period costs. This situation, with regard to analyze, has made some changes on income statement. Moreover, super variable costing plays a key role on making critical production decisions. Some of them are deciding on product mix,

\* Arş. Gör., Balıkesir Üniversitesi/İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi/İşletme Bölümü/Muhasebe ve Finansman, mustafaoguz@balikesir.edu.tr

stopping or moving on production of manufacture, renewing or update a machine used for production activities. In this study, as a cost and managerial accounting item, super variable costing will be discussed through a numerical example, in which a business makes a production decision.

**Key Words:** Super Variable Costing, Theory Of Constraints, Throughput Accounting Ratio.

**Jel Classification:** M41, M49

## GİRİŞ

Bir işletmenin kaynaklarının kullanılmasından veya bu kaynakların bir araya getirilmesinden doğan maliyete ilişkin finansal ve finansal olmayan bilgileri sağlayan muhasebe bilgi sistemi, her işletmenin kendi organizasyon yapısında sağlıklı bir şekilde oluşturmaya ve geliştirmeye çalıştığı bir bilgi sistemidir. Yöneticiler, muhasebe bilgi sisteminden elde ettikleri maliyet muhasebesi bilgilerini işletme stratejisi oluşturma, bütçeleme, üretim planlaması ve fiyatlandırma gibi konulara ilişkin kararlar alırken kullanmaktadır.

Sanayi Devrimi sonrasında sanayileşmenin hızlanması maliyet muhasebesinin gelişmesini sağlamıştır. Bu dönemde, maliyet muhasebesi alanında çok sayıda maliyet yöntemi ortaya çıkmıştır. Bu yöntemler geleneksel maliyet yöntemleri ve modern maliyet yöntemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geleneksel maliyet yöntemleri, özellikle 19. yüzyılda ortaya çıkan maliyet yöntemleri olup, bunlar; standart maliyetleme, tam maliyetleme ve marjinal maliyetleme gibi yöntemlerden oluşmaktadır. Ancak özellikle yaklaşık son otuz yıldır geleneksel maliyet yöntemlerine yönelik eleştirilerin sayısı oldukça artmıştır. Bu eleştiriler, söz konusu yöntemlerinin iş dünyasının dinamizmine ve iş dünyasındaki yeniliklere uyum sağlayamadığı ve ayrıca bu yöntemler sayesinde elde edilen muhasebe bilgilerinin karar almada yetersiz kaldığı yönündedir. Modern maliyet yöntemleri ise, bu eleştiriler neticesinde ortaya çıkmış olan yöntemlerdir. Bunlar; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, tam zamanında üretim sistemi, geriye doğru maliyetleme, kazi maliyetleme ve süper değişken maliyetlemedir. Bu çalışmada modern maliyet yöntemlerinden kısıtlar teorisinin esas alınması suretiyle ortaya çıkan süper değişken maliyetleme ele alınacaktır.

## KISITLAR TEORİSİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Kısıtlar Teorisi, 1970'lerde İsraili fizikçi Eliyahu Goldratt'ın işletmelerdeki üretim sorunlarıyla ilgilenmesiyle hayat bulan bir teoridir. Goldratt, işletmelerdeki üretim sorunlarının çözümünde kullanılmak üzere kendine özgü bir üretim programlama yöntemi geliştirmiş olup, bu yöntemin 1980'lerin başında yayımlanmış olduğu "The Goal" (Amaç) adlı roman aracılığıyla yaygınlaşmasını sağlamıştır (Çakıcı, 2006: 105).

Kısıtlar teorisi, satış hasılatının maksimum düzeye çıkarılmasını amaçlarken, malzeme maliyetinin minimum düzeye düşürülmesini amaçlayan bir üretim yönetimi yaklaşımı olarak tanımlanmaktadır (Ünal, Tanış ve Küçüksavaş, 2005: 434-435). Teorinin süper değişken maliyetleme ile ilişkisi, süper değişken maliyetlemede ortaya çıkacak katkı payının maksimize edilmesini engelleyen darboğazlar (kısıtlar) üzerine odaklanmasıdır. Darboğaz, işletmenin karlılık potansiyelini sınırlayan kısıt olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle, kar elde etme amacı bulunan her işletmenin, bu amaca ulaşmasını engelleyen her şey darboğaz olarak ifade edilmektedir. Her işletmede küçük ya da büyük boyutta darboğaz bulunmaktadır. İşletmedeki değer zinciri yönetiminin en önemli yönü bu kısıtların tespit edilmesidir. Otomobil üreticisi olan General Motors kısıtlar teorisini Kuzey Amerika'daki bütün üretim tesislerinde uygulamaktadır. General Motors, üretim tesislerinin tam kapasiteyle çalışıp çalışmadığına yönelik çaba harcamak yerine, üretim aşamalarında ortaya çıkan darboğazları düzeltmeye odaklanmanın daha karlı olduğunu tespit etmiştir. Darboğazların düzeltilmesine odaklanması, şirketin müşteri taleplerini karşılarken, fazla mesai saatlerini daha verimli kullandığı tespit edilmiştir (Weygandt, Kimmel ve Kieso, 2012: 755).

Kısıtlar teorisi, işletmenin başarılı olabilmesi amacıyla kısıtların tespit edilmesi ve yönetilmesi için kullanılan özel bir yaklaşımı barındırmaktadır. Bu yaklaşıma göre, işletmenin temel amacı kar elde etmek olup, direkt işçilik giderleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca her mamul için en az bir kısıt bulunmakta olup, mamul akışının planlanması gerekmektedir (Kaygusuz, 2011: 175).

Goldratt, Kısıtlar Teorisi'nin önemli aşamalarını özetleyen beş adım yaklaşımı geliştirmiştir (ACCA, 2011: 51):

1. Adım: Kısıtın tespit edilmesi,
2. Adım: Kısıttan nasıl yararlanılacağına karar verilmesi,
3. Adım: İşletmedeki her şeyin ikinci adımda verilen karara bağlanması ve bununla

senkronize edilmesi,

4. Adım: Tekrar başa dönülerek yeni kısıtın tespit edilmesi ve yeni kısıtların engellenmesi.

### **Süper Değişken Maliyetleme Yöntemi**

Süper değişken maliyetleme yöntemi literatürde kısıtlar teorisinin muhasebeye uyarlanmış hali olarak karşımıza çıkmaktadır. Süper değişken maliyetleme yöntemi literatürde “throughput accounting” veya “throughput costing” olarak adlandırılmaktadır. Bu noktada yöntemin terimsel olarak ifade edilmesinde açıklığa kavuşturulması gereken iki önemli konu ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki, “throughput accounting” teriminin kullanımına ilişkin olarak ortaya çıkan sıkıntılardır. 1988 yılında kendisi tarafından yayımlanan bir makalede David Waldron, “throughput accounting” terimini danışmanı David Galloway ile birlikte bulduklarını iddia etmiştir. Bu durum, Goldratt Enstitüsü'nün İngiltere şubesinin gözünden kaçmamış ve Enstitü'nün tepkisini çekmiştir. Enstitü'nün İngiltere sorumlusu Oded Cohen “throughput accounting” teriminin, kısıtlar teorisi düşüncesinin yalnızca dejenere edilmiş basit bir uygulaması olduğunu söylemiştir. Hatta Enstitü üyelerinden David Lewis, 1993 tarihinde bu terimi sahiplenen ve İngiltere'de faaliyet gösteren Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nü (Chartered Institute of Management Accountants - CIMA) “throughput accounting” diye bir şeyin olmadığını ve bu terimin unutulması gerektiğini söylemek suretiyle uyarmıştır. Bu nedenle Enstitü o günden beri “throughput accounting” yerine “muhasebede kısıtlar teorisi” olarak çevrilebilecek “theory of constraints in accounting” terimini kullanmaktadır (Dugdale ve Jones, 1998: 204). Ancak, İngiltere'de faaliyet gösteren Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) tarafından yönetim ve maliyet muhasebesi sınavlarına yönelik olarak yayımlanan eğitim materyallerinde “throughput accounting” terimi kullanılmaktadır. Bu terim Türkçe'ye süper değişken muhasebe, süreç muhasebesi ve benzeri terimler şeklinde çevrilebilir olmasına rağmen, burada incelenen konunun esas itibarıyla finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi bir muhasebe türünden ziyade maliyet ve yönetim muhasebesi tarafından maliyet hesaplamalarında ve karar almada kullanılan maliyetin kapsamını belirleyen bir yöntem olduğu anlaşılmaktadır.

Terimsel ifadeye ilişkin olarak ortaya çıkan bir diğer sıkıntı da “throughput” kelimesine ilişkindir. Her iki terimde de öne çıkan “throughput” kelimesi, esas itibarıyla bir üretim sürecindeki girdi (input) ve çıktı (output) arasında kalan ve hammaddenin mamule dönüşme aşamasında geçirdiği süreci ifade eden bir terim olarak nitelendirilmektedir. Nitekim, kimi maliyet ve yönetim

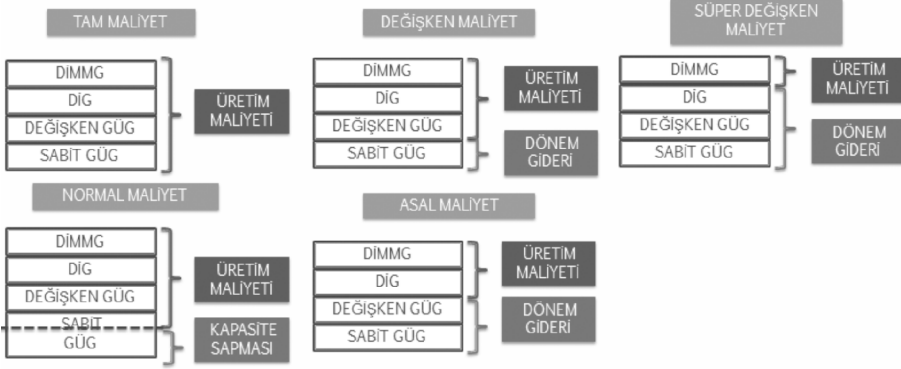
muhasebesi kitaplarında “throughput” olarak nitelendirilen bir terim bulunmakta ve bu “manufacturing cycle”, diğerk bir deyişle üretim döngüsü olarak ifade edilmektedir (Noreen, Brewer ve Garrison, 2011: 388). Bunun haricinde süper değışken maliyetleme üzerine Türkçe yazılmış bilimsel makaleler incelendiğinde aynı kelimenin dönüşüm, süreç, katkı ve nakit girdi şeklinde çevrildiğı görülmektedir. Ancak yazılı pek çok yabancı kaynakta “throughput costing” terimi yerine “super variable costing” yani “süper değışken maliyetleme” teriminin kullanıldığı anlaşılmaktadır (Çakıcı, 2006: 103, Horngren, Forster ve Datar, 2012: 312). Bu nedenle, “throughput accounting” terimi yerine “throughput costing” teriminin kullanılması ve böylelikle terimin bir maliyet muhasebesi yöntemini ifade edecek şekilde kullanılması daha uygun olacaktır.

Bu terimsel tartışmaları bir kenara bırakacak olursak, süper değışken maliyetleme; direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini değışken maliyet olarak kabul eden maliyetleme yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Çakıcı, 2006: 103).

Bir işletmede uygulanmakta olan maliyet sistemini oluşturan yöntemler; maliyet kapsamını belirleyen yöntemler, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler ve maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bunlardan maliyet kapsamını belirleyen yöntemler de kendi içinde tam maliyet, normal maliyet, değışken maliyet ve asal maliyet olarak dörde ayrılmaktadır. Süper değışken maliyetleme yöntemi, bu yöntemlere ek olarak beşinci bir yöntem olarak ifade edilebilecek modern bir maliyetleme yöntemidir (Büyükmirza, 2016: 238; Yükçü, 2014: 117-118).

Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerin odak noktası; üretim maliyeti unsurlarından (direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değışken ve sabit genel üretim giderleri) hangilerinin üretim maliyetine dahil edileceğı ve hangilerinin dahil edilmeyeceğidir. Tam maliyet yönteminde üretim maliyeti unsurlarının tamamı mamul maliyetine eklenirken, normal maliyet yönteminde sabit giderlerin kullanılan kapasiteye düşmeyen kısmının dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Değışken maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmekte olup, asal maliyet yönteminde ise, değışken ve sabit genel üretim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Süper değışken maliyetleme yöntemi, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında sadece direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerini dikkate alan ve bunun dışında kalan direkt işçilik ve genel üretim giderlerini dönem gideri olarak kabul eden bir maliyetleme yöntemidir. Süper değışken maliyetleme yöntemiyle maliyetin kapsamını belirleyen diğerk yöntemler ve üretim maliyetlerinin hesaplanmasına ilişkin olarak bu yöntemler arasındaki farklar Şekil 1'de gösterilmiştir.

### Şekil 1. Maliyetlerin Kapsamını Belirleyen Yöntemler



Süper değişken maliyetlemede öncelikli hedef, eş zamanlı olarak stok ve faaliyet giderlerinin seviyesini sabit tutmak veya azaltmak ve satış hasılatını arttırmaktır (Tabitha ve Ogungbade, 2016: 6). Bu yöntemde üç farklı kavram ön plana çıkmaktadır. Bunlar; Toplam Fabrika Maliyeti (Total Factory Costs - TFC), Stoklar (Inventories) ve Karlılıktır (Profitability). TFC, kısa dönemde fabrikada madde ve malzeme giderleri haricinde ortaya çıkan giderlerin toplamı olarak kabul edilmektedir. Bu giderler direkt işçilik giderlerini de kapsamakta olup, sabit gider olarak kabul edilmektedir. Stoklar açısından bakıldığında, JIT ortamında tüm stoklar kötü bir şey olarak görülmekte ve ideal stok seviyesinin sıfır olduğu varsayılmaktadır. Bu anlayışa göre, bir müşteri sipariş vermeden önce ürün imalatına geçilmemesi gerekmektedir. Ürün imalatı tamamlandığında, fabrikanın olabilecek en düşük düzeyde faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir. Bu da diğer faaliyetlerde boş kapasitenin kaçınılmaz hale gelmesine neden olmaktadır (ACCA, 2011: 52).

Süper değişken maliyetleme yöntemine göre oluşturulacak katkı tipi gelir tablosunun da aşağıdaki gibi olması gerekmektedir (Çakıcı, 2006: 103):

Satışlar.....	XX
Satışların Direkt Madde Maliyeti.....	(XX)
<i>Katkı Payı</i> .....	XX
Faaliyet Giderleri.....	(XX)
<i>Faaliyet Karı</i> .....	XX

Süper değişken maliyetlemenin geleneksel maliyetleme yöntemlerine göre çeşitli farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 1'de özetlenmiştir.

**Tablo 1.** Geleneksel Maliyetleme Yöntemleri İle Süper Değişken Maliyetleme Yöntemi Arasındaki Farklar

GELENEKSEL MALİYETLEME	SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME
Maliyetler direkt (değişken) ve indirekt (sabit) olarak sınıflandırılır.	Direkt-endirekt sınıflandırması yoktur.
Mamul Karlılığı = SF - Mamul Maliyeti	Karlılık = Para kazanma gücü
Stok bir varlıktır	Stok bir varlık değildir. Senkronize olmayan üretimin bir sonucu olup, kar önünde bir engeldir
Direkt işçilik giderleri, değişken giderlerdendir.	Tüm işçilik giderleri Toplam Sabit Giderlerin bir parçasıdır
Maliyet unsurlarının azaltılmasıyla kar artırılabilir.	Kar = f (madde-malzeme maliyeti, toplam fabrika maliyeti ve toplam satış geliri)

**Kaynak:** (Dugdale ve Jones, 1998: 207; ACCA, 2011: 51).

## SÜPER DEĞİŞKEN MALİYETLEME YÖNTEMİNDE PERFORMANS ÖLÇÜLERİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Süper değişken maliyetleme yönteminde kullanılan performans ölçüleri, değişken maliyet olarak yalnızca direkt madde ve malzeme maliyetlerinin görülmesi esasına dayanmaktadır. Süper değişken maliyetleme yöntemi mamul karlılığının belirlenmesi açısından geleneksel maliyetleme yöntemine göre daha iyi bir rehber olarak görülmekte olup, saat başına katkı payı (return per hour) ve katkı muhasebesi oranı (throughput accounting ratio) kullanılmaktadır (Çakıcı, 2006: 106; ACCA, 2011: 54).

Süper değişken maliyetlemede elde edilecek katkı payı, ürünlerin üretimine ilişkin en uygun üretim planının yapılmasıyla maksimize edilebilmektedir. Bunun için de işletmelerin üretimini yapacakları ürünleri saat başına katkı paylarına göre sıralaması gerekmektedir. Saat başına katkı payı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Saat Başına Katkı Payı} = \frac{\text{Satışlar} - \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri}}{\text{Darboğaz Oluşturan Kaynağın Kullanım Zamanı (Saat)}}$$

Katkı muhasebesi oranı ise aşağıdaki gibi hesaplanmakta olup, bu ölçü de saat başına katkı payının kullanıldığı şekilde, ürünler arasında üretim ve satış

önceliği sıralaması yapılmasına imkan vermek suretiyle en uygun üretim planının oluşturulmasına yardımcı olmaktadır. Katkı muhasebesi oranı (throughput accounting ratio – TA) şu şekilde hesaplanmaktadır:

$$\text{Katkı Muhasebe Oranı (TA)} = \frac{\text{Saat Başına Katkı Payı}}{\text{Saat Başına Dönüşüm Maliyetleri}}$$

İşletmenin üretim ve satış işlemlerinden dolayı zarar etmemesi için toplam katkı payının toplam fabrika maliyetlerini, diğer bir deyişle faaliyet giderlerini aşması gerekmektedir. Bu da TA oranının 1'den büyük olması anlamına gelmektedir. En uygun üretim planının oluşturulmasında TA oranı 1'den büyük olan veya bir ürün (mamul) karmasında TA oranı en yüksek olanın üretim ve satışına öncelik verilmesi gerekmektedir.

**Örnek (ACCA, 2015: 60'tan geliştirilmiştir):** DEF Üretim İşletmesi X, Y ve Z olmak üzere üç adet mamul üretmektedir. Bu mamullerin üretim aşamaları kesme, ısıtma ve montaj süreçlerinden oluşmaktadır. İşletmenin üretim tesisinin kapasitesi ısıtma süreci tarafından kısıtlanmaktadır. Isıtma sürecinin günde sekiz saat faaliyette bulunduğu ve saatte 1.200 birim X, 1.500 birim Y ve 600 birim Z üretebildiği düşünülmektedir. Her bir mamule ilişkin birim satış fiyatı, birim direkt ilk madde ve malzeme gideri ile birim katkı payı bilgileri şu şekildedir:

Mamul	Birim Satış Fiyatı (A)	Birim DİMMG (B)	Birim Katkı Payı (A-B)
X	150	80	150 - 80 = 70
Y	130	40	130 - 40 = 90
Z	300	100	300 - 100 = 200

Üretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan dönüşüm maliyetleri günlük 720.000 TL'dir.

#### İstenenler:

- Günlük olarak 6.000 birim X, 4.500 birim Y ve 1.200 birim Z üretilmesi halinde, günlük kar tutarını hesaplayınız.
- Her bir mamul için TA oranını hesaplayınız.
- Söz konusu üç mamule yönelik herhangi bir talep kısıtının olmadığı varsayımı altında, DEF Üretim İşletmesi yönetimine, uygulaması gereken en uygun (optimal) üretim planına ilişkin tavsiyede bulununuz.



**Çözüm:**

**a) Günlük Faaliyet Karı = Günlük Katkı Payı – Günlük Faaliyet Giderleri**

$$\begin{aligned}
 &= [(70\text{TL}/\text{br.} * 6.000\text{br.}) + (90\text{TL}/\text{br.} * 4.500\text{br.}) + (200\text{TL}/\text{br.} * 1.200\text{br.})] \\
 &- 720.000\text{TL} \\
 &= (420.000\text{ TL} + 405.000 + 240.000\text{ TL}) - 720.000\text{ TL} \\
 &= 345.000\text{ TL}
 \end{aligned}$$

**b) Her bir ürün için TA oranı şu şekilde hesaplanacaktır:**

Ürün	Saat Başına Katkı Payı (A)	Saat Başına Faaliyet Giderleri (B) (720.000 TL / 8 Saat) = 90.000 TL	TA Oranı (A/B)
X	70 TL/br. * 1.200 br. = 84.000 TL	90.000 TL	0,93
Y	90 TL * 1.500 br. = 135.000 TL	90.000 TL	1,50
Z	200 TL/br. * 600 br. = 120.000 TL	90.000 TL	1,33

**a) Fabrika çalışma saatinin artırılmasının mümkün olmaması halinde, Y mamulünün üretimine ve satışına öncelik verilmesi gerekmektedir. Çünkü TA oranı en yüksek olan ürün Y mamulüdür. Eğer sadece Y mamulü üretilip satılıyor olsaydı (satışlara ilişkin talep kısıtı olmadığından), günlük 12.000 birim (= 1.500 br. \* 8 saat) Y mamulü üretilecek, toplam katkı payı günlük 1.080.000 TL (= 12.000 br. \* 90 TL) ve toplam günlük kar 360.000 TL (= 1.080.000 TL – 720.000 TL) olacaktır. Bu tutar, a şıkkında bahsi geçen üretim karmasına ilişkin olarak hesapladığımız günlük kardan 15.000 TL (= 360.000 TL – 345.000 TL) fazla bir tutardır.**

Ayrıca, X mamulünün TA oranı 0,93 olarak hesaplanmış olup, bu oran 1'den küçüktür. Bu durum, X mamulünün saat başına fabrika maliyetlerinden daha az saat başına katkı payı yarattığını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, X mamulünün birim maliyeti, birim katkı payından daha fazladır. Yönetimin X mamulünün TA oranını arttırmaya yönelik yollar araması veya bu ürünün üretimini tamamen durdurması gerekmektedir. Yönetimin TA oranını arttırmayı seçmesi durumunda, saat başına katkı payını arttırması veya saat başına fabrika maliyetlerini (faaliyet giderlerini) azaltması gerekmektedir. Bunu sağlamak için de X mamulünün satış fiyatının arttırılması, direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin azaltılması, faaliyet giderlerinin azaltılması, verimliliğin arttırılması ve darboğazın (kısıtın) ortadan kaldırılması gerekmektedir.

## SONUÇ

Süper değişken maliyetleme yöntemi modern maliyet ve yönetim muhasebesi yöntemlerinden biri olup, maliyet hesaplamalarını basitleştirmek suretiyle işletme yönetimine daha satış odaklı bir üretim karması oluşturmasına yardımcı olmakta ve yönetimin daha çabuk ve doğru karar vermesini sağlamaktadır.

Bu maliyetleme yöntemine göre düzenlenecek katkı tipi gelir tablosunda değişken gider olarak yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderleri kabul edilmektedir. Direkt işçilik giderleri, değişken ve sabit genel üretim giderlerinin tamamı sabit gider niteliğinde kabul edilip, gelir tablosunda faaliyet gideri olarak raporlanmaktadır. Bu nedenle, işletmenin karını artırabilmesi için satışları artırması veya yalnızca direkt ilk madde ve malzeme giderlerini azaltması gerekmektedir.

Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemlerden biri olan bu yöntemde birden fazla mamul üretimi yapan işletmelerde, hangi ürünün daha fazla katkı payına sahip olduğu ve işletmeye daha fazla kar getirdiği tespit edilebilmektedir. Bu katkı paylarının tespit edilebilmesi, işletmenin optimal bir mamul karması oluşturmasını sağlamaktadır. Bu durum, yöntemin yönetim muhasebesi açısından oldukça kullanılabilir olduğunu göstermektedir.

## KAYNAKÇA

Association of Chartered Certified Accountants - ACCA (2011). Paper F5 Performance Management Study Text For Exams In 2011. BPP Learning Media.

Association of Chartered Certified Accountants - ACCA (2015). Paper F5 Performance Management Study Text For Exams In 2015. BPP Learning Media.

Büyükmirza, K. (2016). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Gazi Kitabevi: Ankara.

Çakıcı, C. (2006). Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing). Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı: 30. s. 102 – 111.

Dugdale, D., Jones, T. C. (1998). Throughput Accounting: Transforming Practices? British Accounting Review. 30. pp. 203-220.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. (2012). Cost Accounting A Managerial Emphasis. 14th Edition. Prentice Hall: New Jersey.

Kaygusuz, S. (2011). Kısıtlar Teorisi ve Maliyet Hacim Kar Analizi. Muhasebe ve Finansma Dergisi. Ekim 2011. s. 171-188.

Noreen, E. W., Brewer, P. C., Garrison, R. H. (2011). *Managerial Accounting For Managers*. Second Edition. McGraw-Hill: New York.

Tabitha, N., Oluyinka I. O. (2016). *Cost Accounting Techniques Adopted By Manufacturing And Service Industry Within The Last Decade*. *International Journal Of Advances In Management And Economics*. Vol. 5. Issue 1. pp. 48 - 61.

Ünal, E., N., Tanış, V., N. ve Küçüksavaş, N. (2015). *Kısıtlar Teorisi ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*. Çanakkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 14. Sayı 2. ss. 433-448.

Weygandt, J., Kimmel P., Kieso D.. (2012). *Intermediate Accounting*. 14th Edition. John Wiley&Sons: New Jersey.

Yükçü, S. (2014). *Herkes İçin Yönetim Muhasebesi*. 2. Baskı. Altın Nokta: İzmir.