

## **DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNİN İHALE TEKLİF KARARLARINDA UYGULANMASININ ÖNEMİ ve BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ**

### ***THE IMPORTANCE of APPLICATION at DECISIONS of the TENDER OFFER of VARIABLE COST METHOD and an APPLICATION EXAMPLE***

**Enver BOZDEMİR**

Düzce Üniversitesi, İşletme Fakültesi, DÜZCE  
([enverbozdemir@duzce.edu.tr](mailto:enverbozdemir@duzce.edu.tr))

#### **ÖZ**

Değişken maliyet yöntemi, işletmelerin ürün fiyatlama kararlarının oluşturulmasında önemli bir yere sahiptir. Değişken maliyet yönteminde genel üretim giderleri sabit ve değişken olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu sistemde değişken giderler, üretilen mamul maliyetine yüklenirken sabit maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Mamul maliyetine sadece direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetleri ilave edilir. Çalışmanın amacı, atıl kapasitede çalışan işletmelerin ihale teklif fiyat kararlarının oluşturulmasında değişken maliyet yöntemini kullanarak ihaleli işlemlerde nasıl rekabet avantajı sağlayacaklarını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda bir üretim işletmesinde ihale teklif fiyatının hazırlanması kararı açısından tam ve değişken maliyet yöntemleri arasındaki fark izah edilerek değişken maliyet yönteminin önemi ortaya konulmuştur.

**Anahtar Sözcükler:** Değişken maliyet yöntemi, Tam maliyet yöntemi, İhale teklif kararı

#### **ABSTRACT**

*Variable cost method has an important place at the creation of product pricing decisions of businesses. In variable cost method, general production expenses are divided into fixed and variable. In this system, while variable expenses are loaded cost of goods manufactured fixed costs are recorded as the period expense. Only direct raw materials and supplies expenses, direct labour expenses and variable general production expenses are added to cost of goods. The aim of the study is to determine how to provide a competitive advantage at the tendering procedures by using the method of variable cost in the creation of the decisions of the tender offer price of businesses running idle capacity. For this purpose, The importance of the variable cost method was revealed by explaining the difference between full and variable costing methods in terms of the decision of the preparation of the tender offer price in the a manufacturing firm.*

**Keywords:** Variable cost method, Full cost method, The decision of the tender offer

## 1. Giriş

Günümüzde işletmeler üretmiş oldukları mal veya hizmetlerin maliyetinin hesaplanması, kontrolü ve raporlanması işlemleri yönetsel kararlar açısından büyük önem taşımaktadır. Özellikle üretim yapan işletmelerin ürünlerinin satış fiyatını tespit ederken genellikle işletme maliyetlerini kullanırlar. Ürün maliyetlerinin üzerine, istenen kâr marjını koyarak satış fiyatı tespit etmek kolay olmakla birlikte genellikle de işletme yönetimlerince tercih edilen bir yoldur. Fakat günümüz rekabet ortamında bir işletmenin geleneksel sayılan bu yöntemi uygulayarak satış fiyatını belirlemesi kendi aleyhine olabilmektedir. Özellikle günümüzde kamu kuruluşlarının mal, hizmet ve yapım işleri ihalelerinde kapalı zarf usulünün uygulandığı açık ihale yöntemlerinde ihaleye teklif edilecek fiyatın işletmenin kapasite unsuru dikkate alınarak kar marjından da ödün vermeden daha uygun teklif fiyatın hazırlanması zorunluluğu bulunmaktadır.

İşte ihaleli işlemlerdeki bu rekabet ortamında işletmelerin mamullerinin fiyatlama kararlarında rekabet avantajı sağlamları hususunda katlanılan maliyetlerin tamamının mamul maliyetine ilave edilip edilmemesi önem arz etmektedir. Üretim işletmelerinde maliyetlerin tümünün veya bir kısmının mamul maliyetine katılıp katılmamasına göre tam maliyet ve değişken maliyet sistemleri ayırımı ortaya çıkmaktadır.

Tam maliyet sisteminde mamulün bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü, maliyet hesaplama çalışması sırasında dikkate alınır ve bu maliyetlerle mamuller arasındaki ilişkiler kurulmaya çalışılarak mamul satış fiyatı oluşturulur. Bu yöntemde, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken giderler olarak ayırım yapmadan mamulün maliyetine yüklendiği için birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesi nedeniyle mamul satış fiyatında tutarsızlıklara neden olmaktadır.

Değişken maliyet sistemi, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ikiye ayrılması suretiyle, tam maliyet sisteminin eksikliklerini gidermeyi amaçlamaktadır. Bu sistemde değişken giderler, üretilen mamul maliyetine yüklenirken sabit maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Sabit giderler üretim hacmi ne olursa olsun katlanması gereken giderler olduğu için bu giderler işletmelerin atıl kapasite durumlarında gerçekleşecek olan giderlerdir. Değişken giderler ise, tümüyle üretim miktarına bağımlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderlerdir. İhale teklif fiyatları kararları oluşturulurken değişken giderler mamul maliyetine yüklenmeli, sabit giderler ise dönem gideri olarak kaydedilerek daha düşük ihale teklif fiyatının oluşturulması sağlanabilir.

Çalışmanın amacı, özellikle atıl kapasitede çalışan işletmelerin ihale teklif fiyat kararlarının oluşturulmasında değişken maliyet yöntemini kullanarak ihaleli işlemlerde nasıl rekabet avantajı sağlayacaklarını ortaya koymaktır. Bu amaçla muhtelif bir Belediyenin 2012 yılında Açık İhale Usulüne göre Kilitli Beton Parke Taşı alımı ihalesine A üretim işletmesinin ihaleye teklif fiyat hazırlanmasında hususunda fiyatlama kararını oluştururken değişken maliyet yöntemini uygulayarak nasıl fiyat teklifi avantajı sağlayacağı tespiti yapılacaktır.

## 2. Değişken Maliyet Yönteminin Kavramsal Çerçevesi

Üretim işletmelerinde maliyetlerin tümünün veya bir kısmının mamul maliyetine katılıp katılmamasına göre grupladığımızda, önce ikili bir ayırım ortaya çıkmaktadır.

- 1) Tam Maliyet Sistemi,
- 2) Kısmi Maliyet Sistemi.

Kısmi maliyet sistemi ise kendi içerisinde direk ve değişken maliyet sistemleri olarak da ikiye ayrılır. (Atamanalp vd., 2001: 68)

Tam maliyet sisteminde mamulün bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin tümü, maliyet hesaplama çalışması sırasında dikkate alınır ve bu maliyetlerle mamuller arasındaki ilişkiler kurulmaya çalışılır. Aslında tam maliyet sistemi ile kısmi maliyet sistemi arasındaki en belirgin fark, genel üretim giderlerinin bağlı olacağı işlemlerden kaynaklanmaktadır. Tam maliyet sisteminde bu maliyetler, çeşitli yöntem ve araçlar yardımıyla gider yerlerine ve dolayısıyla mamullere dağıtılmış olurlar. (Yelken, v.d. 1982: 86) Tam maliyet, işletmenin uzun dönemde üretim yapmak için kullanılan kaynakların toplam maliyetini göstermekte olup, işletmenin tedarik maliyetini kapsayan ve önceden belirlenemeyen maliyetleri ifade etmektedir. (Drury, 2001: 196) Tam maliyet yönteminde, döneme ilişkin üretimle doğrudan ve dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler mamul maliyetine katılır. (Gücenme Gençoğlu, 2008: 24).

Tam maliyet yöntemin en önemli sakıncası, genel üretim giderlerinin mamulün maliyetine yüklenmesinde bazen sübjektif ölçütlerin kullanılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bir diğer sakıncası ise, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesi ve dönem karlarında tutarsızlıklara yol açmasıdır. (Büyükmirza, 2000, 446) Bu sakıncalar işletmenin geleceğe yönelik alınacak kararları yanlış yöne itmekte ve muhasebe bilgi kullanıcılarının işletme hakkında yanlış bilgilendirilmesine neden olabilmektedir. (Yereli vd., 2012: 24)

Kısmi maliyet sistemi ise üretilen mamulün maliyetine yukarıda olduğu gibi o mamulün üretimiyle ilgi olan tüm maliyet giderleri yüklenemez veya hazırlanan raporlarda maliyetlerin tümü dikkate alınmaz. Kısmi maliyet sisteminin özelliğine göre sadece değişkenler, sadece direkt özellikte olanlar veya sadece kontrol edilebilenler dikkate alınır. Kısmi maliyet sistemin bir parçası olan direkt maliyet sistemi, mamul maliyetine yüklenme ihtimali olan maliyet kalemlerinin direkt ve endirekt olarak ayrılması temeline dayanır. Direkt özellikteki maliyet kalemleri mamulün maliyetine yüklenirken, endirekt özellikteki giderler ise üretim dışı giderler gibi dönem gideri olarak kabul edilerek gelir tablosuna yansıtılır. Stok maliyetine veya satılan mamul maliyetine verilmez. Bu noktada değişken maliyet sistemi ile direkt maliyet sistemi arasındaki ince ayırım ise değişken maliyet sisteminde "değişken maliyetler", direkt maliyet sisteminde ise "direk maliyetler" mamul maliyetine yüklenmektedir. (Yükçü, 2004: 16)

Değişken maliyet sistemi, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ikiye ayrılması suretiyle, tam maliyet sisteminin eksikliklerini gidermeyi amaçlamaktadır. (Küçüksavaş, 1992: 48). Tam maliyet sistemi, işletme dışına sunulan finansal raporlar için gereklidir fakat ürün karması, fiyatlama ve üretme-satın alma gibi işletme içi yönetim kararlarında genellikle uygun olmamaktadır. (Ruhl, 1997: 60) Bu nedenle tam maliyet sisteminde ortaya çıkan yönetsel amaçlı bu sorunlar değişken maliyet sistemi ile giderilebilmektedir.

İlk olarak genel üretim giderlerini sabit ve değişken olarak ayıran bu yöntem, planlamada, ürün fiyatlarının tespit edilmesinde, başabaş noktası belirlemede, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını analiz etmede ve yönetim kararlarının alınmasında etkili olmaktadır. Ayrıca, alınacak kararlarda, değişken maliyetlerin etkisi rahatça görülür ve sabit maliyetler dağıtılmadığı için dağıtımda söz konusu olabilecek yanlışlıklar da ortadan kaldırılmış olur. (Yereli vd., 2012: 25)

Bu sistemde değişken giderler, üretilen mamul veya hizmet maliyetine yüklenirken sabit maliyetler dönem gideri olarak kaydedilir. Değişken maliyet sisteminin savunucuları, sabit genel üretim giderlerinin dönem gideri olarak kabul edilmesini ve üretim maliyetine yansıtılmasını şöyle açıklar: sabit giderler üretim hacmi ne olursa olsun katlanılması gereken giderlerdir. Bu giderler üretim hiç yapılmassa da gerçekleşecek olan giderlerdir. Değişken giderler ise, tümüyle üretim miktarına bağımlı olarak artış veya azalış gösteren, üretilen mamullerle ilgili giderlerdir. Bu nedenledir ki, değişken giderler mamul maliyetine yüklenmeli, sabit giderler ise dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Değişken maliyet sistemi, kısa dönemli yönetim kararlarının alınmasında yöneticilere daha doğru bilgiler sağlar. Değişken üretim maliyetleri, direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerinden oluşur. Değişken maliyet sisteminde sabit üretim maliyetleri, üretim maliyeti olarak kabul edilmeyip dönem gideri olarak izlenir. Bu yöntemde sabit üretim maliyeti gerçekleştiği dönemde giderleştirilir. (Yükçü,2004: 16).

Bir üretim işletmesinde değişken genel üretim giderlerinin tespit edilmesi zordur. Bu zorluk ise değişken maliyet yönetiminin uygulanmasının en önemli dezavantajını oluşturmaktadır. Dezavantajın ortadan kaldırılmasında en önemli etken ise sabit genel üretim giderlerinin kolayca tespit edilmesidir. Bu nedenle değişken genel üretim giderlerinin tespit edilmesindeki en önemli yol haritası ilk önce sabit genel üretim giderlerini tespit ettikten sonra değişken genel üretim giderlerinin tespit edilmesidir.

Değişken maliyet sisteminde her ürüne sadece o ürüne ilgili değişken maliyetler (direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetleri) yüklenmekte ve ürünün satış fiyatı ile o ürünün değişken maliyetleri arasındaki fark katkı payıdır. Tam maliyet sistemine kıyasla, ürüne ilgili değerlendirmelerde ölçü olarak, satış gelirleri ile toplam maliyetler arasındaki fark değil, satış gelirleri ve değişken maliyetler arasındaki fark olan katkı payı dikkate alınmaktadır. (Küçüksavaş, 1992: 48-50). Bu nedenle işletmelerin kârlarını arttırabilecek en uygun ürün karmaları belirlemelerinde kullanılacak birtakım yöntemler söz konusudur. Bu yöntemlerden birisi, değişken maliyet sistemi katkı payı yaklaşımıdır. (Küçüksavaş vd., 2006: 18) Değişken maliyet yöntemi, yukarıdaki sakıncayı ortadan kaldırarak faaliyet sonuçlarının özellikle katkı payı düzeyinde satış miktarlarına paralel olarak hareket etmesini ve yönetimin daha doğru kararlar olmasını sağlamaktadır.(Çakıcı, 2006: 110)

Uygulamada işletmelerin çoğu, her bir üretim için genel üretim giderlerinin tutarını ilgili ürünün maliyetine katarak, hesapladığı genel üretim giderlerine, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme için gerçek maliyeti kullanıp normal maliyet sistemine göre düzenleme yapmaktadır. Normal maliyet sistemi, genel üretim giderlerindeki değişimleri ve üretilen ürünlerin miktarına göre katlanılan maliyetlerden kaçınılmaktadır. İşletmeler normal maliyet yöntemi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre oluşturacakları gelir tablosunun oluşturulmasında kullanmalıdırlar. Fakat işletmeler ürün maliyetinin rekabet amaçlı oluşturulmasında değişken maliyet yöntemini kullanarak rekabet avantajı elde etmelerini sağlayacaktır.

Ürün satış ve yönetim kararlarının alınmasında gerekli olan üretim maliyeti bilgileri, iç finansal raporlama için hesaplanan üretim maliyeti bilgilerinden farklıdır. İhaleli işlemler gibi alternatif bir karar aşamasında işletme yönetimi üretimi yapsa da yapmasa da karşılamak zorunda olduğu sabit maliyetleri ürünün maliyetine ilave etmeyip dönem gideri olarak kabul edilmelidir. Artan rekabet ortamında rakiplerine nazaran daha uygun bir fiyat teklifinde bulunabilmesi için bir işlemin mamul maliyetine sadece direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken genel üretim maliyetlerini ilave etmelidir.

### **3. Değişken Maliyet Yönetiminin İhale Teklif Fiyatı Tespitinde Uygulanmasının Önemi**

Değişken maliyet yönteminin kullanıldığı önemli rutin işletme kararlarından birisi fiyatlama kararlarıdır. Fiyatlama kararlarında esas alınacak maliyetlerin tam maliyet mi, yoksa değişken maliyet mi olacağı konusu büyük önem taşımaktadır. Uzun dönemde fiyatların tam maliyetleri karşılaması şart olmakla birlikte, kısa dönemler için alınacak kararlarda fiyatların sadece değişken maliyetleri karşılayabilecek bir düzeye kadar indirilmesi gerekebilir. Bu nedenle değişken maliyet yöntemi yöneticilere bu yönden büyük kolaylıklar sağlamaktadır.(Atamanalp vd., 2001: 353)

İşletmelerin ihaleli işlerde teklif fiyat tespitinin yapılması ve buna göre ihale teklif fiyatının sunulması zor bir işlemi gerektirmektedir. Bunun nedeni ihaleli işlemlerde teklif fiyatlarının kapalı zarf şeklinde ürün teklif fiyatı verildiğinden ihaleyi yapan Kamu İdarelerince oluşturulan yaklaşık maliyetinin ne olduğunun bilinemediği gibi rakip firmaların da teklif fiyatının ne olduğunun da bilinmesi mümkün değildir.

İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki usullerden biri uygulanır:

- a) Açık ihale usulü
- b) Belli istekliler arasında ihale usulü
- c) Pazarlık usulü. (4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 18)

Yukarıda sayılan ihale usullerinden pazarlık usulü hariç diğer yöntemlerde ihaleye iştirak eden rakip firmaların teklif fiyatının bilinmesi mümkün değildir. Pazarlık usulünde de verilecek nihai teklif fiyatının bilinmesi mümkün değildir. Pazarlık usulünde ilk aşamada isteklilerin sunmuş oldukları teklifler açıklanır ancak yaklaşık maliyet açıklanmadan ikinci aşamaya geçilerek ihaleye iştirak eden firmalar arasında rekabet ortamı oluşturularak nihai tekliflerinin verilmesi istenmektedir. Bu nedenle ihaleli işlemlerde hangi usul uygulanırsa uygulansın tam rekabet ortamı sağlanmış olmaktadır.

Bu nedenle işletmeler ihalelerde teklif edecekleri fiyatları işletmelerinin stratejileri doğrultusunda rakip firmaların teklifinden ve yaklaşık maliyetin altında bir teklif fiyatının hazırlanması taktiğini geliştirmiş olmalıdırlar. Bu taktiklerin oluşturulmasında işletme yönetimine düşen en önemli görev ürün maliyetlerinin en doğru bir biçimde tespitinin yapılmış olmasıdır. Maliyet yönetim sistemleri içerisinde ürün maliyetinin rekabet amaçlı kullanılacak en önemli taktik işlemi değişken maliyet yönetim sisteminin uygulanmasıdır. Maliyetleme ve ürün teklif fiyatının hazırlanması işlemleri birbirinden ayrı olmalarına rağmen işletmelerin rekabet ortamında var olmalarını sağlayan birbirlerini etkileyen en önemli rekabet unsurlarıdır.

İşletme faaliyetleri ile ilgili kararların çoğu stratejik olmaktan çok taktik kararlardır. Taktik kararlar kısa dönemde alınması zorunlu olan ve özlü bilgilere gereksinme gösteren kararlardır. Değişken maliyet yöntemi kısa vadeli işletme kararlarının alınmasında gerekli olan özlü bilgileri sağlamaıyla da karar aracı olarak değer kazanmaktadır. Bu nedenle bu yöntem fiyatlandırma kararlarında ve atıl kapasiteyi değerlendirecek ek girişimlerin alt sınırının saptanmasında karar alıcılar için gerekli verileri sağlamaktadır. (Sevgener ve Hacırütemoğlu 2000: 152-153)

Burada amaç ihaleyi kazanmak ve işi almak olduğundan, işletmenin fiyatı düşürebileceği sürece kazanma şansı o kadar yüksek olacak; buna karşılık kazanma halinde sağlayacağı kar o

ölçüde düşük olacaktır. İşte bu noktada "oyun teorisini" geliştiren matematiksel iktisatçıların ortaya attığı beklenen kar kavramı, iş adamlarının davranışlarını açıklamakta kullanılmaktadır. Beklenen kar, matematiksel bir terim olup; ihaleyi kazanma olasılığı ile kazanma halinde sağlanacak karın çarpımına eşittir dolayısıyla beklenen karın gerçek kar beklentisi veya umulan karla ilgisi yoktur. (Mucuk, 1999: 171).

Çalışmamızın ana amacını oluşturan Kilitli Beton Parke Taşı üretimi yapan bir işletmenin Kamu işletmesi olan bir Belediyenin muhtelif cadde ve sokaklarına döşenmek üzere açmış olduğu bir ihaleye teklif fiyatının hazırlanmasında tam maliyet yöntemine göre hazırlanan bir teklif fiyatı ile değişken maliyet yöntemine göre hazırlanan bir teklif fiyatının arasındaki fark izah edilmeye çalışılacaktır.

#### 4. Bir Üretim İşletmesinde Uygulama Örneği

2012 yılında muhtelif bir Belediye, muhtelif cadde ve sokaklara döşemek üzere Açık İhale Usulüne göre 3.600.000 adet parke taşı alımı ihalesine çıkmıştır. Kilitli Beton Parke Taşı imalatı yapan gerçek unvanının yer almasını istemeyen A üretim işletmesi ise bu ihaleye teklif hazırlamak istemektedir.

A üretim işletmesine ait teknik ve mali veriler ile Kilitli Beton Parke Taşının üretim yöntemi ve malzeme karışımı aşağıda izah edilmektedir.

Beton parke üretiminde hammadde olarak, çimento, çeşitli cinsten ve boyutta agregalar ile yıkanmış kum, yardımcı madde olarak ise çeşitli renkte boyalar kullanılmaktadır. Üretim metodu ise çimento, agrega, su v.b. girdiler, belirlenen oranlarda tam otomatik çift karıştırıcılı beton santraline beslenirler ve burada karıştırılırlar. Beton santralinde karıştırılarak hazırlanan malzeme gezer kovalar aracılığıyla beton parke makinasına taşınır. 1 - 8 sıra üst üste 1 basıpta 1 m<sup>2</sup> imalat yapabilen otomatik beton blok makinelerinde üretim amacına göre istenilen kalıplar kullanılarak yüksek vibrasyon altında malzeme şekillendirilir. Daha sonra kalıplardan çıkan bu ürünler önce kapalı daha sonra açık alanlarda sulanarak betonun dayanıklılığı artırılır. Kurutma alanına gönderilen bu ürünler kurutulduktan sonra paketlenirler ve stok sahasına taşınırlar. (Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü, 2011: 6)

A üretim işletmesine ait makine ve teçhizat verileri ise şunlardır;

**Tablo 1.** Makina ve Teçhizat Listesi

Makina ve Teçhizatın Cinsi	Adet	Tutarı (TL)
Beton Santrali	1	300.000,00
Tam Otomatik Parke Makinası	1	180.000,00
Gezer Kova	2	10.000,00
Forklift	4	100.000,00
Yağlama Sistemi	1	10.000,00
Yükleyici	1	70.000,00
Kamyon	1	50.000,00
<b>Toplam</b>	<b>11</b>	<b>720.000,00</b>

Üretim işletmesinde istihdam edilen personel durumu ise şu şekildedir; Düz işçi 10, Teknisyen 1, Büro elemanı 1, Yönetici 1, Bekçi 1, Şoför 2, Ahçı 1 ve Temizlik elemanı 1 olmak üzere toplam 18 personel bulunmaktadır. Bunların toplam maaş giderleri (sgk, stopaj vb. dahil) yıllık 324.000,00 TL'dir.

Üretimin yapıldığı arsanın ve mevcut arsanın üzerinde bulunan idare binasının kiralık olduğu ve yıllık kira bedeli ise 54.000,00 TL'dir.

İşletmenin üretim kapasitesi ise söz konusu tesiste günde tek vardiya çalışılıp, tam kapasitede yıllık 4.000 ton çimento, 50.000 ton agrega ve 2.000 ton yıkanmış kum ve 15 ton boya kullanılarak 16.000.000 adet 8 cm'lik kilitli parke taşı üretimi yapılabilmektedir. İşletme yılda 10.000.000 adet parke taşı üretimi yaparak tam kapasitenin ancak %60'nı kullanmaktadır. Kullanım kapasitesine göre üretilen 10.000.000 adet parke taşı için katlanılan yıllık hammadde ve malzeme miktar ve tutarları ise şu şekildedir;

**Tablo 2.** Hammadde ve Malzeme Miktar ve Tutarları

<b>Hammadde ve Malzeme</b>	<b>Miktarı (Ton)</b>	<b>Birim Fiyatı (TL)</b>	<b>Tutarı (TL)</b>
Çimento	4.000	110,00	440.000,00
Agrega	50.000	4,00	200.000,00
Yıkanmış Kum	2.000	20,00	40.000,00
Boya	15	3.000,00	45.000,00
<b>Toplam</b>			<b>725.000,00</b>

A Üretim işletmesine ait yıllık üretim giderleri şu şekildedir.

**Tablo 3.** Yıllık Gider Tablosu

<b>Gider Kalemleri</b>	<b>(TL )</b>
1. Hammadde ve Malzeme Giderleri	725.000,00
2. İşçilik Giderleri	324.000,00
3. Yakıt, Su, Elektrik Giderleri	50.000,00
4. Bakım ve Onarım Giderleri	28.000,00
5. Amortismanlar	170.000,00
6. Finansman Giderleri	200.500,00
7. Kira Giderleri	54.000,00
8. Ambalajlama ve Paketleme Giderleri	12.000,00
<b>Yıllık Üretim Giderleri Toplamı</b>	<b>1.563.500,00</b>
<b>Birim Başına Düşen Ortalama Üretim Maliyeti</b>	<b>0,16</b>
9. Muhtelif Genel Yönetim Giderler	40.500,00
10. Pazarlama ve Satış Giderleri	20.500,00

Belediyenin açmış olduğu ihale miktarları 3.600.000 adet parke taşı, üretim işletmesinin üretim kapasitesinin %23'nü oluşturmaktadır. A Üretim işletmesi muhtelif Belediyenin ihaleli işleminde ihale teklif fiyatını hazırlaması aşamasında hem tam maliyet yöntemine hem de değişken maliyet yöntemine göre ayrı ayrı ürün maliyetine istinaden fiyat teklifi hazırlaması durumunda yapılacak işlem şu şekilde gösterilebilir.

**Tablo 4.** Tam ve Değişken Maliyet Yöntemleri Göre Ürünlerin Maliyeti

Gider Türü	Veriler	Tam Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	891.750,00	891.750,00	891.750,00
Direkt İşçilik Giderleri	324.000,00	324.000,00	324.000,00
Sabit Genel Üretim Giderleri *	424.500,00	514.500,00	-
Değişken Genel Üretim Giderleri **	90.000,00		110.700,00
<b>Toplam Maliyet</b>		<b>1.730.250,00</b>	<b>1.326.450,00</b>
<b>Ürün Başına Birim Maliyet ***</b>		<b>0,13</b>	<b>0,10</b>

(\*) Sabit Genel Üretim Giderleri= Amortismanlar+Finansman Giderleri+Kira Giderleri= 170.000+ 200.500+54.000= 424.500,00 TL

(\*\*) İhale teklifinin hazırlanmasında 3.600.000 adet üretim miktarı için kullanım kapasitesi artış oranına göre ilk madde ve malzeme giderlerinin artmasının yanı sıra Değişken Genel Üretim Giderleri= Yakıt, Su, Elektrik Giderleri+ Bakım ve Onarım Giderleri+ Ambalajlama ve Paketleme Giderleri = 61.500+34.440+14.760=110.700,00 TL

(\*\*\*) 13.600.000 adet parke taşı için;

Tam Maliyet Yöntemine Göre Birim Maliyet= 1.730.250,00/13.600.000=0,13 TL/adet

Değişken Maliyet Yöntemi Göre Birim Maliyet= 1.326.450,00/13.600.000=0,10 TL/adet

İhalenin ilgili firmaya kalması durumunda genel yönetim giderlerinde herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Sadece ihale hazırlama dosyasına yapılacak olan kırtasiye giderinin ürünün maliyet hesaplanmasına dahil edilmeyecek kadar yüksek olmadığından bu gider dikkate alınmamıştır. Faaliyet gideri olarak Pazarlama ve Satış Giderleri 25.215,00 TL olacaktır. Tablo 4'te gösterildiği üzere A üretim işletmesinin normal kapasitesinin altında çalışması durumunda ve 3.600.000 adet parke taşı alımı ihalesine teklif hazırlaması durumunda sabit giderleri değişmediğinden fiyatlama kararlarını verirken değişken maliyet yöntemini uygulayarak teklif edeceği fiyatta birim başına 0,03 TL/adet (0,13-0,10) daha fazla fiyat indirimi yapıp ihaleyi kazanma ihtimali yüksek olacaktır.

Değişken maliyet yöntemine göre Belediyenin açmış olduğu açık ihale usulüne göre A üretim işletmesi teklif fiyatını hazırlarken sabit giderler, üretim yapılsa da yapılmıyorsa da katlanılması zorunlu olan giderler olduğu için ürünün maliyetine dahil edilmeyip sabit bir kar oranı üzerinden daha düşük teklif verilebileceği için ihalenin ilgili firmaya kalma ihtimali daha yüksek olacaktır. Teklif fiyatının her iki yönetime göre maliyet hesapları dikkate alınarak verildiği düşünülür ise firmanın değişken maliyet yöntemine göre hesap edip ihaleyi alması veya tam maliyet yöntemine göre ihaleyi alamaması durumlarında karşılaşılabilecek alternatif fırsatları gelir tablosu olarak şu şekilde izah edilebilir. İhale öncesi ve sonrasına ait tam ve değişken maliyet yöntemine göre oluşarak gelir tabloları şu şekildedir;



**Tablo 5.** Tam Maliyet Yöntemlerine Göre Gelir Tablosu

	<b>İhale Öncesi</b>	<b>İhale Sonrası</b>
<b>Satışlar *</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>2.312.000,00</b>
<b>Satılan Malın Maliyeti</b>	<b>1.563.500,00</b>	<b>1.750.950,00</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	725.000,00	891.750,00
Direkt İşçilik Giderleri	324.000,00	324.000,00
Sabit Genel Üretim Giderleri	424.500,00	424.500,00
Değişken Genel Üretim Giderleri	90.000,00	110.700,00
<b>Brüt Kâr</b>	<b>436.500,00</b>	<b>561.050,00</b>
<b>Faaliyet Giderleri</b>	<b>61.000,00</b>	<b>65.715,00</b>
Sabit Genel Yönetim ve Satış Giderler	61.000,00	61.000,00
Değişken Genel Yönetim ve Satış Giderleri	--	4.715,00
<b>Faaliyet Kârı</b>	<b>375.500,00</b>	<b>495.335,00</b>
<b>Kurumlar Vergisi (%20)</b>	75.100,00	99.067,00
<b>Net Kâr</b>	<b>300.400,00</b>	<b>396.268,00</b>

(\*) Tam maliyet yöntemine göre işletme ihale öncesinde ortalama birim maliyete %25'lik bir kar oranı ile 0,20 TL/adet piyasa satış fiyatını kullanmaktadır. Üretim işletmesinde atıl kapasite söz konusu olduğundan ihaleye girmesi kararını aldıktan sonra Tablo 4'te görüldüğü üzere ürün başına ortalama birim maliyetlerinde %3'lük bir düşüş olduğu görülmektedir. İşletme atıl kapasite kullanım farkından kaynaklanan bu maliyet avantajından faydalanarak tam maliyet yöntemine göre hazırlamak istediği teklif fiyatında piyasa satış fiyatından %3'lük bir indirim yaparak parkenin teklif fiyatının 0,17 TL/adet olarak teklif yapmayı kararlaştırmıştır. Bu yöntemle göre işletme fiyatlandırma politikasında sadece atıl kapasiteden kaynaklanan ortalama birim maliyet düşüşünden faydalanarak aynı kar oranı üzerinden fiyat teklifinde bulunabilir. Bu yöntemde bu fiyatın altına düşülmesi durumunda işletmenin kar marjı azalacaktır. İhale teklif fiyatının 0,16 TL/adet olarak verilmesi durumunda işletmenin net karı 288.268,00 TL olacak ve işletmenin kar marjı düşecektir.

Ayrıca A üretim işletmesinde sipariş usulüne göre üretim yapılmakta olup stokta ürün bırakılmamaya özen gösterilmektedir. Bu nedenle üretilen 10.000.000 adet parke taşının tamamının satıldığı düşünölmüştür.

Üretim işletmesi söz konusu ihaleye teklif hazırlarken %23'lik bir kapasitenin artması durumunda genel üretim giderlerini oluşturan değişken giderler üretim miktarı arttığı için değişkenlik göstermiştir. Faaliyet giderleri arasında genel yönetim giderlerinde herhangi bir değişiklik olmamıştır. İhale idari şartnamesinde parke taşının teslim yeri olarak "Belediyenin muhtelif cadde ve sokakları" gösterilmiş olup işletmenin mevcut kamyonu ile taşıma giderleri söz konusudur. Burada taşın tesliminde kullanılan aracın şoför ve amortisman gideri sabit giderler içerisinde yer almakta olup değişken gider olarak araç bakım ve onarım giderleri değişken genel üretim giderleri arasında yer almaktadır. Ancak Pazarlama ve Satış Giderleri faaliyet giderlerinde 4.715,00 TL'lik bir değişken gider söz konusu olmuştur. Bu değişkenlik ise kamyonun taşların teslim edileceği muhtelif cadde ve sokaklara nakli durumunda oluşacak araç yakıt giderinden oluşmaktadır.

Tablo 5’da görüldüğü üzere işletmenin atıl kapasite durumunda kapasitesini artırması halinde parke taşının piyasaya satış fiyatına göre satılması yada ihalede teklif edilmesi durumunda işletme karında %32 artış sağlayacağı görülebilir. Söz konusu işletmeye değişken maliyet yöntemine göre ihale teklif fiyatının hazırlanması teklifinde bulunularak ihaleye buna göre teklif sunması kararlaştırılmıştır. Değişken maliyet yöntemine göre ihale teklif fiyatının hazırlanması durumunda oluşacak gelir tablosu ise şu şekilde olacaktır.

**Tablo 6.** Değişken Maliyet Yöntemlerine Göre Gelir Tablosu

	<b>İhale Öncesi</b>	<b>İhale Sonrası</b>
<b>Satışlar *</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>2.312.000,00</b>
<b>Satılan Malın Maliyeti</b>	<b>1.139.000,00</b>	<b>1.331.165,00</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	725.000,00	891.750,00
Direkt İşçilik Giderleri	324.000,00	324.000,00
Değişken Genel Üretim Giderleri	90.000,00	110.700,00
Değişken Genel Yönetim ve Satış Giderleri	--	4.715,00
<b>Katkı Payı</b>	<b>861.000,00</b>	<b>980.835,00</b>
Sabit Genel Üretim Giderleri	424.500,00	424.500,00
Sabit Genel Yönetim ve Satış Giderler	61.000,00	61.000,00
<b>Faaliyet Kârı</b>	<b>375.500,00</b>	<b>495.335,00</b>
<b>Kurumlar Vergisi (%20)</b>	75.100,00	99.067,00
<b>Net Kâr</b>	<b>300.400,00</b>	<b>396.268,00</b>

(\*) Değişken maliyet yöntemine göre ihale öncesinde parke taşının piyasa satış fiyatı 0,20 TL/adettir. Ancak A Üretim işletmesinde atıl kapasite söz konusu olduğundan ihaleye girmesi kararını aldıktan sonra Tablo 4’te görüldüğü üzere ürün başına ortalama birim maliyetlerinde 0,06’lık (0,16-0,10) bir düşüş olduğu görülmektedir. İşletme atıl kapasite kullanım farkından kaynaklanan bu maliyet avantajından faydalanarak değişken maliyet yöntemine göre hazırlamak istediği teklif fiyatında piyasa satış fiyatı açısından net kar her iki yöntemde de aynı olacaktır. Bunun nedeni üretim miktarı ile satış miktarının birbirine eşit olmasıdır.

Üretim ve satış miktarının farklı olmasının tam ve değişken maliyet yöntemleri açısından net karda farklılıklar olacaktır. Dönem başı ve dönem sonu stokunun yani üretim miktarı=satış miktarı olması durumunda her iki yönteme göre de hesaplanan kar eşit olmaktadır. Dönem başı stoku dönem sonu stokundan az olması yani üretim miktarı>satış miktarı olması durumunda tam maliyete göre hesaplanan kar değişken maliyete göre hesaplanan kardan fazla olmaktadır. Dönem başı stoku dönem sonu stokundan fazla olması yani üretim miktarı<satış miktarı olması durumunda ise tam maliyete göre hesaplanan kar değişken maliyete göre hesaplanan kardan az olmaktadır. (Atamanalp vd., 2001: 350).

Değişken maliyet yöntemine göre teklif hazırlayan üretim işletmesi Tablo 6’da görüldüğü üzere tam maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosunda oluşan en önemli farklılardan birisi de değişken maliyet yöntemindeki katkı payıdır. Katkı payı satış ile değişken maliyetler arasındaki fark olduğun göre ihale teklifinden sonra katkı payı %14 oranında arttığı görülmektedir. Uygulama örneğindeki değişken maliyet yönteminde üretim miktarı ile satış miktarı eşit olduğundan işletmenin karı değişmemiştir. Sabit görülen kara rağmen burada daha önemli olan katkı payında %14’lük bir artışın olduğu dur.

Muhtelif Belediyenin açmış olduğu muhtelif cadde ve sokaklara döşemek üzere 3.600.000 adet parke taşı alımı ihalesindeki yaklaşık maliyeti birim fiyatı ise 0,22 TL/adettir. İhaleye 5 firma iştirak etmiş teklif birim fiyatları 0,26 TL/adet, 0,24 TL/adet, 0,20 TL/adet, 0,18 TL/adet ve 0,17 TL/adet olarak görölmüştür. A üretim firması işletme fiyatlama kararlarında önemli bir yere sahip olan değişken maliyet yöntemine göre değil de piyasa satış fiyatına göre teklif hazırlamış olsaydı ihaleyi kaybedecekti. Fakat bu yöntemi uygulayarak ihaleyi kazanma imkanına sahip olmuştur.

A Üretim işletmesi değişken maliyet yöntemini uygulayarak aynı kar oranı üzerinden daha düşük bir teklif fiyat hazırlayarak işletme karını arttırdığı görölmektedir. Çünkü işletme söz konusu sabit giderleri (485.500,00 TL) üretim miktarına bağlı olmadığından karşılaması gerekli olduğundan teklif fiyat hazırlanırken işletmenin üretim miktarı dikkate alınarak sabit giderler ilave edilen ürün maliyetine eklenmemelidir. A üretim işletmesi parke taşı alımı ihalesine piyasa satış fiyatına göre değil de değişken maliyet yöntemine göre teklif fiyatını 0,17 TL/adet olarak yapmış ve söz konusu ihaleyi kazanmıştır.

## **5. Sonuç**

İşletmelerde ihale teklif fiyatları oluşturulması ile ilgili kararlar taktik amaçlı fiyatlama kararlarıdır. Bu nedenle taktik amaçlı ihale teklif fiyatlandırma kararlar kısa dönemde alınması zorunlu olan ve özlü bilgilere gereksinme gösteren kararlardır. İşletmeler ihalelerde teklif edecekleri fiyatları işletmelerinin stratejileri doğrultusunda rakip firmaların teklifinden ve yaklaşık maliyetin altında bir teklif fiyatının hazırlanması taktiğini geliştirmiş olmalıdırlar. Bu taktiklerin oluşturulmasında işletme yönetimine düşen en önemli görev ürün maliyetlerinin en doğru bir biçimde tespitinin yapılmış olmasıdır. Bu doğrultuda değişken maliyet yöntemi kısa vadeli işletme kararlarının alınmasında gerekli olan karar aracı olarak değer kazanan bir yöntemdir.

Uygulama örneğinde muhtelif Belediyenin açmış olduğu parke taşı alımı ihalesine teklif fiyat hazırlanması aşamasında ve mamul maliyelerinin analiz edilmesinde tam maliyet yöntemine göre değil de değişken maliyet yöntemine göre teklif fiyat hazırlanmıştır. Bu durumda tam maliyet yöntemine göre hazırlanan teklif fiyatının ürün katlanılan maliyetinin yüksek olması nedeniyle ihaleyi kazanamama ihtimalinin yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Oysaki, değişken maliyet yönteminde sabit maliyetler ürünün maliyetine dahil edilmediğinden ürünün gerçek maliyeti daha düşük hesap edilmesini sağlayarak mevcut ihalenin kazanılması sağlanmış olacaktır.

A üretim işletmesinde atıl kapasite durumu söz konusu olduğundan bahsi geçen ihaleye katılması durumunda parke taşının piyasa satış fiyatı 0,20 TL/adet yerine rekabet ortamı olan ihaleye işletmenin taktiği gereği 0,17 TL/adet teklif vererek net karında %32 artış sağladığı görölmüştür. Değişken maliyet yöntemine göre teklif hazırlayan üretim işletmesi tam maliyet yöntemine göre hazırlanan gelir tablosunda oluşan en önemli farklardan birisi de değişken maliyet yöntemindeki katkı payıdır. İşletme katkı payının ihale teklifinden sonra %14 oranında arttığı görölmüştür. Uygulama örneğindeki değişken maliyet yönteminde üretim miktarı ile satış miktarı eşit olduğundan işletmenin karı değişmemiştir. Sabit görölen kara rağmen burada daha önemli olan katkı payında %14'lük bir artışın olduğudur.

Sonuç olarak üretim işletmeleri ihale teklif fiyatı hazırlarken değişken maliyet yöntemini uygulayarak önemli rekabet avantajı elde etmelerine ve ihaleyi kazanma imkanına sahip olabilirler.

## Kaynakça

- Atamanalp, C., Karcioğlu, R., Orhan, M. Suphi. (2001). Tekdüzen Hesap Planına Uygun Maliyet Muhasebesi, Aktif Yayınevi, 2. Baskı, Erzurum.
- Büyükmirza, K. (2000). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Barış Kitabevi, 8.Baskı, Ankara.
- Çakıcı, C. (2006).“ Süper Değişken Maliyetleme (Throughput Costing)”, *Mufad Dergisi*, Sayı:30, Nisan, 102-111.
- Drury, C. (2001). Management Accounting for Business Decisions, Second Edition, Thomson Learning, Australia.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Bursa.
- Küçükşavaş, N. (1992). Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi, Birinci Baskı, Adana.
- Küçükşavaş, N., Tanış, V. N., Ünal, E.N. (2006) “Kısıtlar Teorisi ve Değişken Maliyet Sistemi”, *Marmara Üniversitesi Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi Analiz*, 6, 15, 15, Nisan, 17-28
- Mucuk, İ. (1999). Pazarlama İlkeleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Ruhl, J. M. (1997). “Managing Constraints”, *CPA Journal*, 67, 1, 58-70.
- Sanayi Araştırma ve Geliştirme Genel Müdürlüğü (2011) Kilitli Beton Parke Üretimi Profili, Ankara.
- Sevgener, A. S., Hacırüstemoğlu, R., (2000). Yönetim Muhasebesi, Alfa Yayınları, 7. Baskı, İstanbul. Yelken, N., Akıncı, N., Karadeniz, H., (1982). Yönetim Muhasebesi, D.E.Ü.; İ.İ.B.F., Yayın No:2, İzmir.
- Yereli, A. N., Kayalı, N., Demirlioğlu, L. (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, 110, 21-42.
- Yükçü, S., (2004). “Mevzuatımızda Maliyet Hesaplama Sistemleri”, *Vergi Dünyası*, 275, 14-19. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu.