

TMS-2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİNİN ÜRÜN MALİYETLERİNE ETKİSİ

Prof.Dr. Beyhan MARŞAP*

Öğr.Gör. Atilla BARIŞÇI

ÖZET

Bu çalışmanın amacı günümüzde uygulanmakta olan vergi kanunlarımızın uygulanmasını öngördüğü tam maliyet yöntemi ile mamul maliyetlerinin doğru hesaplanamayacağını göstermektir. Bunun nedeni ise işletmenin düşük kapasitede çalışması durumunda bunu normal kapasiteymiş gibi kabul edip, atıl kapasiteyi de mamul maliyetlerine dâhil etmesidir. TMS-2'nin getirmiş olduğu normal maliyet yöntemi ise düşük kapasiteyle çalışan işletmelerin mamul maliyetlerine, atıl kapasiteyi dâhil etmeyerek daha doğru mamul maliyetini tespit ettiğini göstermek amacıyla, TMS-2 Stoklar standardının uygun gördüğü normal maliyet yöntemi ile vergi kanunlarımızın uygun gördüğü tam maliyet yöntemi arasındaki ürün maliyet farklarını ortaya koyulacaktır. Amaç bu iki maliyet yöntemini karşılaştırarak güçlü ve zayıf yönleriyle kıyaslayıp, bir sanayi işletmesinde uygulama yaparak, işletme ortak ve yöneticilerine faydalı olabilecek öneriler geliştirmektir.

Anahtar Sözcükler: TMS-2, Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Jel Sınıflandırması: M41, M49

ABSTRACT

THE EFFECTS OF COST OF CONVERSION ON PROCUCT COST ACCORDING TO TMS-2 STOCK STANDARDS

The main purpose of this study is to show that cost management, which is found suitable by tax law and inventoriable cost be calculated correctly. The reason is that in case business is exposed to marginal capacity idle

* Gazi Üniversitesi Uluslararası Ticaret bölümü. bmarsap@gazi.edu.tr

capacity can be added to inventorible cost. TMS-2 's normal cost management don't add inventorible cost with idle capacity to inventorible cost. With the purpose of proving doing the right thing, TMS-2 will show the product cost difference between normal cost management approved by TMS-2 stock standards and Full cost method approved by the tax law of the country. The main purpose is to bring forward some proposals for shareholders and administrators by comparing these two cost methods and performing an application in industrial building.

Key Words: İAS-2, Cost Calculation Methods

Jel Classification: M41, M49

1. GİRİŞ

TMS-2 Stoklar standardı ile birlikte stokların dönüştürme maliyetleri git-tikçe önem kazanan bir konu haline gelmektedir. Vergi mevzuatımızın 275. maddesi gereği dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yönteminin kullanması zorunluluk arz etmektedir.

Tam maliyet yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine katılmasını ve stoklara aktarılmasını esas alan bir maliyet yön-temidir (Şener, 2008: 14).

Tam maliyet temeline dayalı bir maliyet sistemi, dışa dönük raporlama amaçları için gerekli iken içe dönük karar verme amaçları açısından daha az uygundur. Bu yöntemin diğer bir zayıf yönü belirli bir zaman dilimi için-de sağlanan katkı payının kolayca belirlenmesine izin vermemesidir. Katkı payı, değişken maliyetlerin üzerinde satış hâsılatı fazlasını gösterir. Bu ne-denle de yönetim açısından önemli bir alt toplam oluşturur. Tam maliyet temeline göre düzenlenen gelir tablosunun yetersizliği, yönetimin istediği bu alt toplamı verememesidir. Tam maliyet yönteminde karşılaşılan ikinci güçlük, bu yöneme göre belirlenen kar rakamının üretim miktarı ile birlik-te satış miktarından da etkilenmesidir (Haftacı, 2008: 84).

Bu durum nedeniyle stokların dönüştürme maliyetlerinde, üretim kapa-sitesi kaynaklı bir takım sorunlar yaşanmaktadır. İşletmeler boş kapasite-lerden kaynaklanan giderleri mamulün maliyetine dâhil etmektedir. Bu uygulama ise mamul maliyetlerinin doğru hesaplanamamasına neden ol-maktadır. Bu durumda firma rakiplerine karşı maliyet üstünlüğü elde ede-memektedir.

TMS-2 Stoklar standardı bu duruma çare olarak normal maliyet yöntemi-

ni önermektedir. Normal maliyet, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içinde yer almasını gerektirir. Bu yönetime bu nedenle kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi denilip, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önlemektedir (Lazol, 2008: 123).

Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin üretime katılması, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarının, dönemler itibarıyla dalgalanma göstermesini engeller. Böylece, düşük kapasite ile çalışıldığında birim maliyetlerin artması engellenir. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek finansal tablolara yansıtılır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar maliyet bedelinden daha yüksek bir maliyetten değerlendirilmemiş olur. Standartta göre üretim miktarının artması durumunda birim başına sabit giderlerin azalması nedeniyle birim mamul maliyetindeki azalmanın dikkate alınması, ancak üretim miktarının azalması halinde birim başına sabit giderdeki artışın birim mamul maliyetine yansıtılmaması ve maliyetlerin normal kapasite üzerinden hesaplanması, maliyetlere katılmayan farkın dönem gideri olarak kayıtlanması gerekir (Gençoğlu, 2007: 180).

TMS-2 Stoklar standardının önerdiği normal maliyet yöntemi ile boş kapasiteye isabet eden kısım, ürün maliyetine dâhil edilmeyerek daha doğru bir maliyetleme yapılabilmesine imkân tanıyabilir.

2. ÜRÜN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİNDE KULLANILAN KAPSAMI-NA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

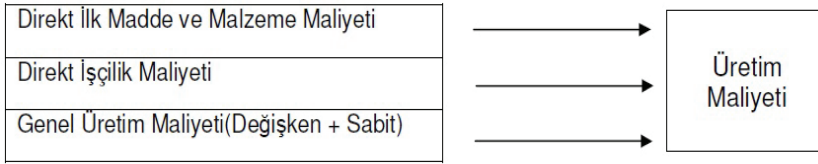
Maliyetlerin hesaplanmasında hangi giderlerin üretim gideri, hangi giderlerin dönemsel giderler olduğunun tespiti önemlidir. Giderlerin üretim maliyeti ya da dönemsel gider olduğunun ayrımı tercih edilen yönetime göre farklılık gösterir. Bu farklılıklar finansal tabloları da etkiler (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111). Bu anlamda kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemleri üç temel bölüme ayrılabilir:

1. Tam Maliyet Yöntemi
2. Normal Maliyet Yöntemi
3. Değişken Maliyet Yöntemi

2.1. TAM MALİYET YÖNTEMİ

Tam maliyet yöntemi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının tamamını mamul maliyetine dâhil eden yöntemdir. Vergi mevzuatımızın 275.maddesi bu yöntemi esas almaktadır (Güngörmüş ve Boyar, 2010: 111).

Bu yöntemde mamul maliyeti, üretim giderlerinin tamamından oluşmaktadır. Buna göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel üretim giderleri toplamı tam maliyeti vermektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 141).



Şekil 1. Tam Maliyet Yöntemi

Tam maliyet yöntemi, dışa dönük raporlamada ve vergi matrahının tespitinde genel kabul görmüş bir tekniktir. Bu yöntemde üretimle ilgili olan tüm maliyetler, ürün maliyetine yüklenir (Yükçü, 1999: 815).

Yöntemin üstünlüğü, basit olmasıdır. Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının birbirinden ayrılmasına gerek duyulmaz. Çünkü dönemde yapılan üretimle ilgili tüm giderler üretimin maliyetine yüklenir (Büyükmirza, 2012: 498).

Yöntemin basit oluşu bir avantaj gibi görünse de, yöntemin bazı sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Yöntem, endirekt maliyetleri ürün maliyetlerine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanır. Bu dağıtım anahtarları bazen öznel olabilmektedir. Bu yüzden tam maliyet yönteminde, mamul maliyetlerinin sağlıklı olarak hesaplanabilmesi, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesindeki dikkate ve seçilecek dağıtım anahtarlarının doğruluğuna bağlıdır (Erden, 2004: 151).

Yöntemin diğer bir sakıncası ise, birim üretim maliyetlerinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açmasıdır. Özellikle mevsimlik üretim dallarında daha fazla hissedilen bu dalgalanmalar, üretim hacmindeki değişimin derecesine göre önemli boyutlara ulaşmaktadır (Büyükmirza, 2012: 498).

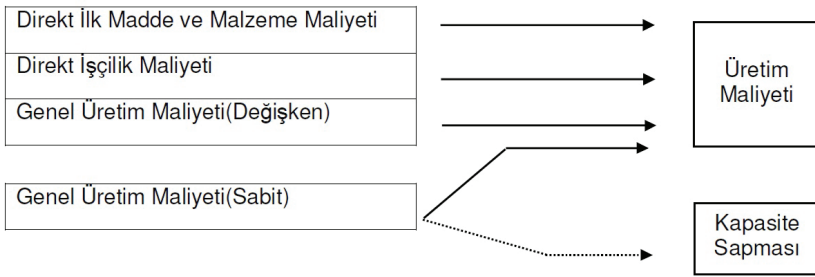
Üretim miktarındaki dalgalanmalar arttıkça, birim maliyetlerdeki dalgalan-

malar da artmaktadır. Ayrıca üretimde otomasyona geçişle birlikte üretim maliyetleri içerisindeki sabit maliyetlerin payı oldukça artmıştır. Bu nedenle üretim miktarındaki değişimler maliyetler üzerinde önemli derecede dalgalanmalara neden olmaktadır.

Birim maliyetlerdeki bu ciddi dalgalanmalar, yönetimin geleceğe yönelik yanlış kararlar almasına ve muhasebe bilgi kullanıcılarının da işletme hakkında yanlış bilgilendirilmesine neden olmaktadır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 24).

2.2. NORMAL MALİYET YÖNTEMİ

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin tamamını, sabit genel üretim giderlerinin ise kullanılan kapasiteye isabet eden bölümünü üretim maliyetlerine yükleyen yöntem normal maliyet yöntemi denir (Büyükmirza, 2012: 500).



Şekil 2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içinde yer almasını gerektirir. Bu nedenle bu yöntem kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi de denilmektedir. Yöntem, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önler. (Lazol, 2008: 123).

Bu yöntemde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareketle; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen mamullerin maliyetine katılması, boş kapasiteye ait kısmının ise dönem gideri olarak dikkate alınarak doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması yapılır (Şener, 2008: 18).

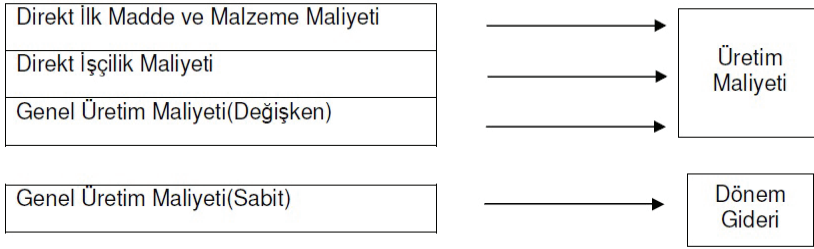
Normal maliyet yöntemi, dönem içerisinde üretim miktarında meydana gelen değişimlerin neden olduğu maliyet dalgalanmalarını önlemekte, tahmin edilen, gerçekleşen maliyet analizlerinden yola çıkarak maliyet

kontrolü ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma imkânı sağlamaktadır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 27).

2.3. DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİ

Değişken maliyet yöntemi, mamul maliyetleri olarak sadece, faaliyet hacmindeki değişmelere paralel olarak değişme gösteren üretim maliyetlerini kaydeden ve raporlayan bir yöntemdir (Üstün, 1999: 181).

Bu yöntemde, üretim maliyetlerini, üretim miktarındaki değişmelere bağlı olarak değişme gösteren değişken üretim giderleri oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle sadece direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri üretim maliyetini oluşturmaktadır. Sabit genel üretim giderleri ise, dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 275).



Şekil 3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminin uygulanabilmesi için, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Böylece kar planlaması, faaliyet sonuçlarının analizi, üretim planlaması ve fiyatlandırma gibi değişik yönetim kararlarında daha uygun maliyet bilgilerinin elde edilmesini mümkün kılar (Küçüksavaş, 2006: 566).

Sağladığı bu yararlarla karşılık yöntemin sakıncası, genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayrılmasının bir işletme için oldukça güç olması ve kimi zaman yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında hataya neden olmasıdır (Yereli, Kayalı, ve Demirlioğlu, 2012: 25).

3. TMS-2 STOKLAR STANDARDINDA STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ VE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ

Kapsamına göre maliyet yöntemleri açısından en önemli yenilik, TMS-2 Stoklar standardında görülmektedir. Standart, normal maliyet yöntemini sisteme kazandırmıştır.

3.1. STOK MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma ve konuma getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşmaktadır (md. 10).

Standarda göre, stokların maliyeti üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar şunlardır:

- Tüm satın alma maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Diğer maliyetler

TMS-2 Stoklar standardına göre stokların satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye yüklemesi ve boşaltma maliyetleri, mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır.

Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Standart gereği, stoku bulunduğu konuma getirinceye kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine ilave edilir, bulunduğu konuma getirdikten sonra yapılan giderler ise maliyete ilave edilmeyip, dönem giderine aktarılır (Özerhan ve Yanık, 2012: 125).

Kur farkları ve finansman giderleri, satın alma maliyetine dâhil edilmez. Ancak, stoklar özellikli varlık tanımına uygunsuz (satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan varlık ise) TMS-23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, finansman giderleri maliyetine dâhil edilir. Vade farkları da aynı şekilde maliyet bedeline dâhil edilmez; finansman giderleri olarak dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kayıtlara alınır (Demir, 2012: 271). Vergi mevzuatına göre ise, özellikli varlık ayrımı yapılmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dâhil edilmesi gerekmektedir. Stok aktife girdikten sonra, kur farklarının maliyete ilave edilmesi isteğe bağlıdır (Özerhan ve Yanık, 2012: 127).

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme

ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (md. 12).

Standart, üretim maliyeti ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderleri, dönüştürme maliyeti olarak tanımlamaktadır. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır ve sabit genel üretim giderleri, kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetine yüklenirler. Bu uygulama, standardın öngördüğü normal maliyet yöntemini tarif etmektedir. Üretim maliyetine dâhil edilmeyen, çalışmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır (Örten ve Karapınar, 2007: 104-105).

Standart, sabit genel üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesinde, kapasiteye göre maliyet yöntemlerinden normal maliyet yöntemini benimsemektedir. Bu yöntemde, sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir ya da birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır (md. 13).

Normal kapasite olarak, ortalama üretim miktarının esas alınması, bu ortalama çevresinde beklenen olağan dalgalanmaların peşinen kabul edilmesini ve normal maliyetin bunlardan etkilenmemesini gerektirir. Yöntemin amacı da, bu dalgalanmaların birim sabit maliyetteki etkisini gidererek bu maliyeti normalleştirmektir. Normal kapasitenin dikkate alınmasıyla, ortalama üretim miktarı esas alınmakta, mevsimsel dalgalanmaların maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi yok edilmiş olmaktadır (Özerhan ve Yanık, 2012: 137).

4. STOK MALİYETLERİNİN TMS-2 STOKLAR STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi Usul Kanununun kullanılmasını uygun bulduğu tam maliyet yönteminde, dönemin üretim giderlerinin tamamı değişken gider veya sabit gider ayrımı yapılmaksızın üretilen mamullerin maliyetine yüklenmektedir. Dolayısıyla tam maliyet yönteminde üretim miktarı düştükçe birim üretim maliyetleri yükselmektedir. İlk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri aynı kalsa dahi üretim miktarındaki azalış nedeniyle sabit genel üretim giderlerinden üretilen mamullere yapılan maliyet yüklemesi artacağından maliyetler yükselecektir (Demir, 2012: 274).

TMS-2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyet yönteminde ise, tam maliyet yönteminden farklı olarak sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden bölümü, üretim maliyetlerine dâhil edilmekte; boş kapasiteye isabet eden bölümü ise mamul maliyetine yüklenmemekte, doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.

Bu duruma göre, normal maliyet yöntemi sayesinde, mamul birim başına düşen sabit genel üretim gider payı değişim göstermez. Böylece dönemler arası maliyet karşılaştırmasına imkân verilir. Böylece, üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi ortadan kaldırılmış olur (Özbek, 2008: 85).

5. UYGULAMA

Veriler, İzmir ilinde tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan; penye üretim ve satışı yapan gerçek bir işletmeden edinilmiştir. Bu işletmede 10 çeşit ürünün üretimi ve satışı yapılmaktadır. Bu ürün türlerinden bir tanesi seçilip, uygulama gerçekleştirilmiştir. İşletmede bu ürünün kodu 10.02.35-2'dir. Bu ürün türünün seçilme nedeni, diğerlerine göre daha fazla üretilmesidir. Bu ürün için ortalama aylık üretim kapasitesi 15 000 birimdir.

İşletmeden alınan, 2012 yılının ilk altı ayına ilişkin fiili (gerçekleşen) üretim miktarları ve işletmenin normal üretim kapasitesi aşağıda Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. İlk Altı Aylık Üretim Miktarları ve Üretim Kapasitesi

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarları	Kapasite Sapmaları
Ocak	15 000	10 500	-4500
Şubat	15 000	12 000	-3000
Mart	15 000	12 750	-2250
Nisan	15 000	15 300	+300
Mayıs	15 000	13 500	-1500
Haziran	15 000	16 500	+1500

Tablo incelendiğinde, 2012 yılının ilk altı aylık döneminde, bazı aylarda olumlu kapasite sapmaları görülürken, bazı aylarda ise olumsuz kapasite sapmaları görülmektedir. Olumlu kapasite sapmasından kasıt, fiili üretim miktarının normal üretim kapasitesini aşmasıdır. Olumsuz kapasite sapmasında ise bu durumun tam tersi söz konusudur.

İşletmede Nisan ve Haziran aylarında olumlu kapasite sapması görülürken, diğer aylarda olumsuz kapasite sapması söz konusudur. Bunun nedeni olarak işletme yetkilileri, iş gören motivasyonlarını, makine bakım onarımlarını ve hammadde gecikmelerini gerekçe olarak göstermektedir.

Bu söz konusu dönemlerden Ocak ayında olumsuz yönde ve diğer dönemlere göre daha büyük miktarlarda sapma yaşandığından çalışmada Ocak ayı temel alınacaktır. Diğer aylar için de sadece hesaplanan maliyetler doğrudan tablo halinde verilecektir.

10.02.35-2 Kodlu mamulün üretime ait maliyet verileri Tablo 2’te Türk Lirası olarak sunulmuştur.

Tablo 2. İlk Altı Aylık Üretim Maliyetleri

Maliyet Unsurları	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran
DİMMG	186 000	211 570	225 856	270 031	239 144	292 285
DİG	56 270	63 310	68 327	81 994	72 347	88 421
Değişken GÜG	43 560	48 960	52 894	63 475	56 000	68 451
Sabit GÜG	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000	80 000
Toplam Üretim Maliyeti	365 830	403 840	427 077	495 500	447 491	529 157

Bu maliyet verilerinden yararlanarak, tam maliyet ve normal maliyet yöntemine göre birim maliyetler hesaplanacaktır.

İşletmenin ilk altı ayına ilişkin üretim maliyetleri tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerine göre hesaplanacaktır.

Tablo 3. Ocak Ayı Yöntemler Arası Maliyet Karşılaştırmaları

Maliyet Unsurları	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
DİMMG	186 000	186 000
DİG	56 270	56 270
Değişken GÜG	43 560	43 560
Sabit GÜG	80 000	56 000
Toplam Üretim Maliyeti	365 830	341 830
Birim Mamul Maliyeti	34.84	32.55

Kapasite Kullanım Oranı = Fiili üretim miktarı / Normal Üretim Kapasitesi

Kapasite Kullanım Oranı = 10 500 / 15 000 = 0,7

İşletme Ocak ayında 15 000 birim üretim yapabilecek iken 10 500 birim üretim gerçekleştirmiştir. Bu durumda işletme % 70 kapasite ile çalışmaktadır. O halde % 30 atıl (boş) kapasite söz konusudur.

Normal maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretim maliyetlerine dâhil edilmez. Yöntem, kapasite kullanım oranına isabet eden tutarı üretim maliyetine dâhil eder. Tablodaki görüldüğü gibi ocak ayında % 70 kapasiteye karşılık gelen sabit GÜG 56 000 TL'dir. Tam maliyet yöntemi ile karşılaştırıldığında aradaki 24 000 TL'lik farkın sonuç hesaplarına aktarıldığı görülmektedir.

Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı

80 000 x 0,7 = 56 000 TL Üretim maliyetine dâhil edilir.

Sabit GÜG x Boş Kapasite Oranı

80 000 x 0,3 = 24 000 TL Boş kapasiteye isabet eden tutar doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.

Ocak ayında tam maliyet yöntemine göre sabit GÜG 80 000 TL'dir. Normal maliyet yönteminde ise kullanılan kapasiteye isabet eden sabit GÜG 56 000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum toplam üretim maliyetine bakıldığında, kendini 24 000 TL'lik bir fark olarak göstermektedir. Buna göre birim maliyetler tam maliyet yönteminde 34.84 TL, normal maliyet yönteminde 32.55 TL olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4. Aylara Ait Sabit Genel Üretim Giderlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	80 000	56 000
Şubat	15 000	12 000	80 000	64 000
Mart	15 000	12 750	80 000	68 000
Nisan	15 000	15 300	80 000	80 000
Mayıs	15 000	13 500	80 000	72 000
Haziran	15 000	16 500	80 000	80 000

Tabloda 2012 yılının ilk altı ayına ilişkin, dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderleri karşılaştırılmıştır. Vergi mevzuatımızın 275.maddesinin uygun gördüğü tam maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin tamamı olan 80 000 TL, kapasite kullanımı gözetmeksizin üretim maliyetlerine katılmıştır.

Buna karşılık TMS-2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyet yöntemine göre kapasite kullanımı dikkate alınarak, sabit genel üretim giderleri kapasite ile orantılı olarak üretim maliyetlerine katılmaktadır.

Nisan ve Haziran aylarında normal üretim kapasitesinin üzerine çıkıldığından boş kapasite söz konusu değildir. Bu durumda üretim maliyetleri her iki yöntemde de birbirine yakın sonuçlar vereceğinden, TMS-2 Stoklar Standardı tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin vermektedir. Bu iki ayda da kolaylık olması amacıyla tam maliyet yöntemi uygulaması benimsenmektedir.

TMS-2 Stoklar standardına göre dikkat edilmesi gereken husus, boş kapasiteden kaynaklanan sabit genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine dâhil edilmemesidir. Standardın önerdiği normal maliyet yöntemi, bu gibi durumların ortaya çıkmasını önlemektedir.

Tablo 5. Aylara Ait Toplam Üretim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fiili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	365 830	341 830
Şubat	15 000	12 000	403 840	387 840
Mart	15 000	12 750	427 077	415 077
Nisan	15 000	15 300	495 500	495 500
Mayıs	15 000	13 500	447 491	439 491
Haziran	15 000	16 500	529 157	529 157

Bu tabloda dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderlerinin, toplam üretim maliyetlerine olan etkisi çok daha rahat olarak görülecektir.

Yine aynı şekilde Nisan ve Haziran aylarında toplam üretim maliyetlerinin, normal üretim kapasitesinin üzerine çıktığında dolayı birbirine eşit olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Aylara Ait Ürün Birim Maliyetlerinin Karşılaştırılması

Aylar	Normal Üretim Kapasitesi	Fili Üretim Miktarı	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi
Ocak	15 000	10 500	34.84	32.55
Şubat	15 000	12 000	33.65	32.32
Mart	15 000	12 750	33.50	32.55
Nisan	15 000	15 300	32.38	32.38
Mayıs	15 000	13 500	33.15	32.55
Haziran	15 000	16 500	32.07	32.07

Nisan ve Haziran aylarında normal üretim kapasitesinin üzerine çıktığından yöntemler arasında bir farklılık ortaya çıkmamaktadır. Dikkatle incelenmesi gereken aylar Ocak, Şubat, Mart ve Mayıs aylarıdır. Çünkü bu aylarda atıl (boş) kapasite söz konusudur.

Ocak ayında tam maliyet yöntemine göre birim mamul maliyeti 34.84 TL olarak hesaplanmaktadır. Normal maliyet yöntemine göre ise birim mamul maliyeti 32.55 TL olarak hesaplanmaktadır. Aradaki fark 2.29 TL olarak gerçekleşmektedir.

Tabloda da görüldüğü gibi, tam maliyet yönteminde kapasiteden kaynaklanan, birim üretim maliyetlerinde dalgalanmalar yaşanmaktadır. Bu durum normal maliyet yönteminde görülmemektedir. Çünkü normal maliyet yöntemi, kapasite ile uyumlu hareket eder ve sabit GÜG' ü kapasite kullanım oranında üretim maliyetine dâhil etmektedir.

SONUÇ

Tam maliyet yöntemine yapılan eleştirilerin odak noktasında, üretim kapasitesinin kullanımına ilişkin bir değerlendirme yapılmadan, sabit genel üretim giderlerinin tamamının mamul maliyetine yüklenmesi yatmaktadır. Bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için çözüm olarak TMS-2 Stoklar Standardı devreye girmektedir.

TMS-2 Stoklar Standardına göre üretim maliyetleri tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilebilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Bu maliyet unsurlarından en önemlisi ve çalışmanın ana temasını oluşturan dönüştürme maliyetleri, standardın 12. Maddesinde açıklanmaktadır. Buna göre, dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilgili giderleri kapsamaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken ge-

nel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatın bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. Bu madde hükmüne göre dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri, sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak kabul edilmektedir.

Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine göre üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim mamul maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir. Böylece, tam maliyet yönteminde birim maliyetlerin, üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyet yönteminde yaşanmamaktadır.

Tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi karşılaştırıldığında üç yönden farklılık arz ettiği görülmektedir. Bu farklılıklardan birincisi, tam maliyet yönteminde genel üretim giderlerinin sabit ve değişken olarak ayırımının yapılmasıdır.

İkinci farklılık birim maliyetlerde yaşanmaktadır. Tam maliyet yönteminde üretim hacmine bağlı olarak birim maliyetler sürekli değişerek, bir takım sorunlar yaratmaktadır. Çalışmada normal maliyet yöntemi ile sabit genel üretim giderlerinin sadece kapasiteye isabet eden kısmı üretim maliyetine yüklendiği için daha düşük ve gerçek maliyet verilerine ulaşılmaktadır.

Üçüncü ve son farklılık ise olumlu ya da olumsuz kapasite sapmalarının normal maliyet yönteminde ortaya çıkmasıdır. Söz konusu kapasite sapmaları dönem içinde üretim miktarında meydana gelen değişimlerden kaynaklanmaktadır. Normal maliyet yöntemi ile kapasite sapmalarının neden olduğu maliyet dalgalanmaları önlenebilmektedir. Bir başka ifade ile farklı kapasitelerde üretim yapılırsa dahi normal maliyet yöntemi sayesinde, sabit genel üretim giderlerinin mamul birim maliyetlerine düşen payı değişmemektedir. Bu durum özetle, normal maliyet yöntemi ile üretim miktarındaki farklılıkların neden olduğu maliyet dalgalanmalarının önüne geçebilmekte, tahmin edilen, gerçekleşen maliyet analizlerinden hareketle tam maliyet yöntemine göre daha iyi maliyet kontrol sistemi yaratabilmekte ve üretim dönemleri arasında karşılaştırma yapma imkânı sağlayabilmektedir.

Mali tabloların, muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayabil-

mesi için, içerisindeki bilginin doğru, anlaşılabilir ve güvenilir olması gerekir. Özellikle mali tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartlarına göre mali tabloların hazırlanması, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasallaşması ile daha büyük önem kazanmaktadır.

Günümüzde halka açık büyük şirketlerde uygulanan Türkiye Muhasebe Standartları artık diğer işletmeler için de bağlayıcı olmaktadır. İşletmeler bu standartları bilip, uygulamak zorunda kalmaktadır.

Doğru vergi matrahının tespit edilebilmesi için, vergi mevzuatı ile standart arasındaki bu uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve uygulanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Büyükmirza, K. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Demir, Ş. (2012). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Erden, S. A. (2004). *Üretim Ortamları Maliyet Yönetim Sistemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gençoğlu, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güngörmüş, A. H., ve Boyar, E. (2010). TMS 2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Mali Çözüm Dergisi*.

Haftacı, V. (2008). *Yönetim Muhasebesi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Kaygusuz, S. Y., ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Dora Yayın.

Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliye Muhasebesi*. İstanbul: Kare Yayınları.

Lazol, İ. (2008). *Maliyet Muhasebesi*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Örten, R., ve Karapınar, A. (2007). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbek, C. Y. (2008). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*.

Özerhan, Y., ve Yanık, S. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: MU-DEN Yayın.

Sevgener, S., ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Üstün, R. (1999). *Yönetim Muhasebesi*. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Yereli, A., Kayalı, N., ve Demirlioğlu, L. (2012). Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*.

Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Vizyon Yayınları.