

UFRS, VUK VE DİĞER MALİYET HESAPLAMA SİSTEMLERİNE GÖRE BİRİM MALİYET YAKLAŞIMI

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ*
Dr. Gülşah ATAĞAN**

ÖZET

İşletmelerin uygulayacakları maliyet hesaplama sistemleri farklı amaçlara hizmet etmektedir. İşletmeler kendi amaçları doğrultusunda, yöneticilerin karar verme ve kontrol sürecine katkıda bulunan ve aynı zamanda yasal uygulamalar ile örtüşen bir hesaplama sistemini benimseyeceklerdir. Maliyetler ve maliyet hesaplama sistemleri farklı açılardan sınıflandırılmaktadırlar. İşletmenin üretim biçimi, üretilen mamullerin yapısı, kullanılan teknoloji ve bunun gibi birçok farklı etmen maliyet hesaplama sistemi etkilemektedir.

Çalışmamızda, kapsamına göre maliyet hesaplama sistemleri inceleme konusu yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin farklı görüşlerinin, birim maliyet üzerinde yarattığı etkiler ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Hesaplama Sistemleri, Maliyet Muhasebesi

Jel Kodlar: M40, M41.

Unit Cost Approach According To The IFRS, Tax Procedure Code and Other Cost Calculation Systems

ABSTRACT

Businesses will use cost accounting systems in different purposes and for their own purposes, will adopt a calculation system that contributes to managers' decision-making and control process. At the same time this

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üyesi, suleyman.yukcu@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üye Yardımcısı, gulsah.ugurluel@deu.edu.tr

system should be coincide with the legal applications. Costs and cost accounting systems are classified from different perspectives. The entity mode of production, the structure of manufactured goods, technology and many different factors affect the cost accounting system.

In this study, cost accounting systems according to scope have been reviewed. It was tried to put the effects of the different views between Tax Law and IFRS for the cost calculation on unit cost.

Key Words: Cost Calculation Systems, Cost Accounting

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Bu makalenin amacı maliyet hesaplama sistemlerini okuyucuya anlatmak, toplam ve birim maliyetin nasıl hesaplandığını öğretmek değildir, bu tür bilgiler her türlü maliyet muhasebesi kitap ve makalelerinden elde edilebilir. Bu makalenin amacı çeşitli maliyet hesaplama sistemlerine göre birim maliyetin hesaplanmasında TMS ile ilişki kurmaktır. Bu ilişkiyi örnekleyerek okuyucuya açıklamaktır. Makalenin amacı, maliyet hesaplama sistemlerini veya birim maliyetin hesaplanma biçimini VUK veya başka bir kanun açısından incelemek değil çeşitli sistemlere göre birim maliyeti hesaplamak TMS açısından birim maliyetin hesaplanma biçiminin altını çizmektir.

İşletmeler planlama, kontrol ve karar verme faaliyetlerinde en çok ihtiyaç duydukları bilgileri muhasebe bilgi sisteminden elde etmektedirler. İşletmelerin temel amacı kar elde etmektir ve söz konusu amaç doğrultusunda, işletmeler, satış gelirlerini arttırmalı ve maliyetlerini düşürmelidirler. Bu nedenle; işletmelerin maliyet verilerine duydukları ihtiyaçlar giderek artmaktadır. İşletmelerin bu ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve rekabet edebilirliklerini arttırmak için üretim yöntemlerinin de değişmesine paralel olarak yeni maliyet hesaplama sistemleri ortaya çıkmıştır.

Maliyet hesaplama sistemleri, genel anlamda maliyet unsurlarının, işletmenin temel çalışma konusu, kullanmış olduğu üretim tekniği ve girdilerin özellikleri göz önünde bulundurularak birleştirilmeleri ve bir bütün halinde hesaplanmaları işlemlerinden oluşan, çalışma düzenleri biçiminde tanımlanmaktadır.

Çalışmada, karar verme amacına yönelik olarak, Tam Maliyetleme, Değişken Maliyetleme, Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme, Normal Maliyetleme ve Direkt Maliyetleme sistemleri inceleme konusu yapılmıştır. Çalış-

manın amacı; maliyet hesaplama sistemlerini ayrıntılı olarak açıklamak değil, farklı maliyet sistemlerine göre ortaya çıkan maliyetleri karşılaştırmak ve uygulamacılara açıklamaktır.

Şimdiye kadar hazırlanan finansal tablolarda hesaplamalar yapılırken tam maliyet yöntemi kullanılmıştır. Ancak UFRS uyumlu finansal tablolarda normal maliyetleme yöntemine göre hesaplanmış stok kalemleri yer alacaktır. Uygulamacıların bu yöntemler arasındaki farkları dikkatli bir şekilde inceleyerek finansal tablolarını hazırlamaları gerekecektir.

Çalışmanın sonunda demir-çelik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulama yapılmıştır. Uygulama yapılan işletmenin tanıtımı uygulamanın amacı yöntemi açıklanmıştır. Böylesine bir uygulamayı bir makalede okuyucuya aktarırken bazı kısıtlar ile karşılaşmıştır. Kısıtların en önemlisi uygulama yapılan işletmede veri olarak alınan maliyet kalemlerinin çok fazla olmasına karşın makalenin sınırlı bilgi aktarma kapasitesi nedeniyle hesap planında yer alan maliyet kalemlerinin bazıları (uygulamaya veri teşkil edecek kalemler) seçilerek uygulama örneği oluşturulmuştur.

2. Maliyetlerin Çeşitli Açılardan Sınıflandırılması

Maliyetler çeşitli açılardan sınıflandırılmaktadır. Çalışmada maliyetlerin üretilen mamulün bünyesinde yer alıp almamasına ve üretim hacmine bağlı olarak değişip değişmemesine göre bir sınıflandırılma yapılmıştır.

Sabit Maliyetler

Belirli bir zaman dönemi içerisinde üretim (satış) miktarı ile artış veya azalış göstermeyen maliyet gideridir. Bu maliyet giderlerine örnek olarak fabrika binasının amortismanı veya kirası, fabrika müdürünün maaşı verilebilir. Sabit maliyet giderleri belirli bir dönem için sabittir. Bu dönem bir ay veya bir yıl olabilir. Bu dönemin dışına çıktığında sabit maliyetlerde artış olabilir. Örneğin, fabrika bina kirası artış gösterebilir. (Kinney, Raiborn, 2011:27)

Sabit giderlerin sabit olma özelliği üretim hacmi ile ilgili olarak değişmemesine rağmen, sabit giderler sonsuza kadar sabit kalma özelliğini koruyamazlar. Üretimin belirli bir sınırın ötesine artması durumunda yeni bina, makine, danışman gibi ek maliyet gerektirecek ihtiyaçlar ortaya çıkabilir. Bu nedenle, sabit maliyet giderlerinin sabit olma özelliği belli bir dönemde ve belirli üretim aralığında (relevant range) söz konusu olmaktadır. Bu üretim aralığının altına inilmesi veya üstüne çıkılması durumunda maliyet giderlerinde azalma veya çoğalma (sıçrama) söz konusu olacaktır.

Değişken Maliyetler

Değişken maliyet giderleri üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Buna göre; değişken maliyet giderleri üretim miktarının artması ile artış, azalması ile azalış göstermektedirler. (Kinney, Raiborn, 2011:26)

Direkt Maliyetler

Mamullerin üretilmesi esnasında bazı maliyet giderlerinin üretimi gerçekleşen mamul ile veya mamulün üretiminin gerçekleştirildiği üretim bölümü ile ilişkisini kurabilmek kolaydır. (Horngren v.d., 2012:26)

Örneğin; Montaj bölümünde çalışan işçinin ücreti direkt işçilik (dolaysız - doğrudan) özelliğindedir. Bu maliyet kalemi ile mamul arasında veya üretimin gerçekleştiği montaj bölümü arasında kolay açıklanabilen bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenledir ki; montaj bölümüne veya mamul maliyetine direkt olarak yüklenmektedir.

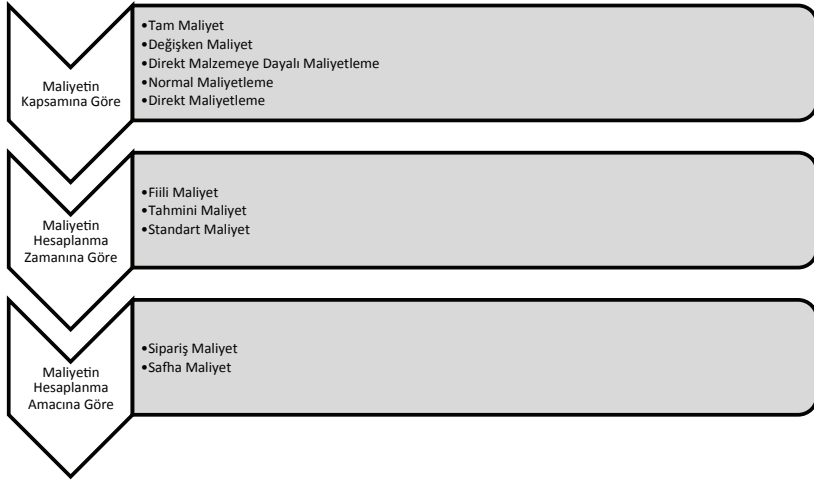
Endirekt Maliyetler

Direkt giderlerin aksine indirekt giderler ile üretilen mamul veya mamulün üretildiği gider yeri arasındaki ilişkiyi açıklamak daha zor olmaktadır. Bu nedenle indirekt giderleri genel üretim gideri olarak dikkate alıp mamul maliyetine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarları veya dağıtım yöntemleri kullanılması gerekmektedir. (Horngren v.d., 2012:26)

Örneğin; Fabrika binasının güvenliğinden sorumlu olan elemanların ücretlerinin üretilen mamul maliyetine yansıtılması direkt olarak mümkün görülmemektedir. Çünkü bu elemanlar fiilen ve direkt olarak işletmenin asıl faaliyet konusu olan mamul üretmemektedirler. Endirekt özellikteki bu işçiliğin mamul maliyetine yüklenmesinde dağıtım anahtarları aracılığı ile maliyet dağıtımı yapılması gerekli olmaktadır.

3. Maliyet Hesaplama Sistemleri

Maliyet hesaplama sistemleri; maliyetin kapsamına göre, maliyet hesaplama zamanına göre ve maliyetlerin saptanma amacına yönelik olmak üzere çeşitli açılardan ele alınmaktadır. Aşağıdaki şekilde maliyet hesaplama sistemleri görülmektedir. şekilde görülen maliyet sistemleri birbirinin alternatif değil birlikte uygulanabilir niteliktedir.



Şekil 1: Maliyet Yöntemlerinin Sınıflandırılması

Üretilen mamul maliyeti; Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderleri olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır.

Değişken genel üretim giderleri, üretim miktarına bağımlı olarak artış ya da azalış gösteren maliyet giderleridir. Sabit genel üretim giderleri, miktarı ile artış veya azalış göstermeyen maliyet gideridir.

Üretim maliyeti hesaplanırken işletme yönetimi kullandığı yönteme göre bazı maliyetleri mamul maliyeti olarak kabul ederken bazı maliyetleri de dönem gideri olarak kabul ederek, gelir tablosu hesaplarına aktarır.

4. Tam Maliyet Sistemi

Tam maliyet sistemi, geleneksel maliyet hesaplama sistemi olarak kabul edilen ve uygulamada en çok kullanılan yöntemdir.

Tam Maliyet Sisteminde, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken ve sabit özellikteki genel üretim giderlerinin tümü “maliyet gideri” olarak düşünülür ve üretilen mamulün maliyetine yansıtılır. Maliyetler, sabit ya da değişken direkt ya da endirekt ayrımı yapılmaksızın mamul maliyetine yüklenmektedir.

Yöntemin avantajı hesaplamaların ve uygulamanın kolay oluşudur. Ancak bazı sakıncalı yanları da bulunmaktadır. Endirekt maliyetlerin mamul maliyetlerine yüklenmesinde bazı dağıtım anahtarlarından yararlanılması zorunluluğu bulunmakta ve söz konusu dağıtım anahtarlarının belirlenmesinde güçlükler yaşamaktadır. Mamul maliyetlerinin doğru olarak saptama-

nabilmesi için, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde seçilecek dağıtım anahtarlarının ayrıntılı ve doğru şekilde tespit edilmeleri gerekmektedir.(Demirci, 2009:8)

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri		Gelir Tablosuna Gider
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir	<i>Mamuller Satıldığıında</i>	Üretilen mamuller satıldığıında gider kaydedilir
Direkt İşçilik Giderleri			
Değişken Genel Üretim Giderleri			
Sabit Genel Üretim Giderleri			

Şekil 2: Tam Maliyetleme

Satışlar
- Satılan Malın Maliyeti
= Brüt Kar
- Satış ve Yönetim Gideri
= Net Kazanç

Şekil 3: Tam Maliyete Göre Gelir Tablosu Formatı

Vergi Usul Kanunu (VUK) tam maliyetlemeyi önermektedir. VUK'a göre üretilen mamul maliyeti tam maliyete göre hesaplanmaktadır. Tam maliyet sistemi, uygulaması kolay ve dış raporlama için gerekli olmasına karşın, içsel yönetim kararları için çok faydalı bilgiler içermemektedir.

5. Değişken Maliyet Sistemi

Değişken maliyet sistemi (variable costing), yalnızca üretim ve satış hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren maliyetlerin, üretilen mamullerin maliyetine yüklenmesi esasına dayalı bir maliyet hesaplama sistemidir. (Yükçü, 2007:96)

Değişken maliyet sisteminde, sabit maliyetler dönem gideri olarak dikkate alınır. Bunun nedeni, sabit maliyetlerin üretim hacmine bağlı olmamasıdır. Sabit maliyetler üretim hacminde bağlı olmayan üretim olmasa da katlanılması gereken maliyetlerdir. Dolayısı ile **üretilen mamul maliyeti içerisinde yer almamalıdır.**

Değişken maliyet sistemi ile, kar planlaması, faaliyet sonuçlarının analizi,

üretim planlaması gibi kararlarda daha uygun maliyet bilgilerinin elde edilmesi mümkün olmaktadır. Değişken maliyet sistemi özellikle satışlar, maliyetler ve kar arasındaki ilişkileri uygun bir şekilde göstermektedir. Böylece maliyet-hacim-kar modelinin geliştirilmesini kolaylaştırmaktadır. Yöntemin en önemli özelliklerinden biri de katkı payı kavramıdır. Bu yöntemde temel yaklaşım, her mamulün satışından beklenen gelir ile o mamullere ilişkin değişken maliyetler arasındaki fark olan katkı payının saptanmasıdır.

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri		Gelir Tablosuna Gider
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<i>Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir</i>	<i>Mamuller Satıldığında</i>	<i>Üretilen mamuller satıldığında gider kaydedilir</i>
Direkt İşçilik Giderleri			
Değişken Genel Üretim Giderleri			
Sabit Genel Üretim Giderleri	Anında Gider		<i>Derhal Gider kaydedilir</i>

Şekil 4:Değişken Maliyetleme

Satışlar
- Değişken Maliyet
= Katkı Payı
- Sabit Maliyet
= Net Kazanç

Şekil 5: Değişken **Maliyete Göre Gelir Tablosu Formatı**

Değişken maliyet sistemi, maliyetleri değişken sabit ayırımına tabi tuttuğu için işletmeye uygulama zorlukları getirirse de, ürün karması, üretme-satın alma, fiyatlandırma gibi yönetsel kararlar için oldukça faydalı bilgiler içermektedir.

6. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme (Throughput Costing)

Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemede (Throughput Costing) yalnızca direkt maliyetler mamul maliyetine yüklenmektedir. Endirekt maliyetler, üretilen malın maliyetine yüklenmeyerek dönem gideri olarak kaydedilmektedirler. (Horngren, Foster, Datar, 2001:299)

Direkt malzemeye dayalı maliyetlemede mamul ve hizmetin üretim mikta-

rındaki değişmelere göre farklılaşan tüketimler, üretilen mamul ve hizmetin miktarı ne olursa olsun işletmenin zorunlu olarak yapması gereken harcamalar birbirinden ayrılmaktadır. Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme sistemini savunanlar sadece direkt ilk madde malzeme giderinin değişken olduğu, diğer giderlerin işletme ne üretirse üretsin sabit olacağı görüşündedirler.

Maliyetler	Bilançoda Aktifleştirilen Giderleri
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<i>Üretilen Mamulün Maliyetine Yüklenir</i>
Direkt İşçilik Giderleri	Anında Gider
Değişken Genel Üretim Giderleri	
Sabit Genel Üretim Giderleri	

Şekil 6: Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetleme

Satışlar
- Direkt İlk Mad.Malz. Maliyeti
= Direkt Malz.Dayalı Katkı Payı
- Direkt İşçilik Gid., GÜG, Faaliyet Giderleri
= Net Kazanç

Şekil 7: Direkt Malzemeye Dayalı Maliyetlemeye Göre Gelir Tablosu Formatı

7. Normal Maliyetleme

Direkt İlk Madde Malzeme, Direkt İşçilik ve Değişken Genel Üretim Giderlerinin tamamının, Sabit Genel Üretim Giderlerinin ise kullanılan kapasiteye düşen bölümünün üretim maliyetlerine yüklendiği bir yöntemdir.

Normal maliyet yöntemi sabit genel üretim giderlerinin bir kapasite yaratmak veya var olan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını bu nedenle söz konusu giderlerin üretim maliyetlerine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul eder. (Büyükmirza, 2008; 504)

İşletmenin tam kapasite çalışmadığı eksik kapasite çalıştığı dönemlerdeki sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye düşen kısmı, üretim maliyetine eklenmeden, kapasite saptması olarak değerlendirilerek doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	ÜRETİM MALİYETİ
Direkt İşçilik Giderleri	
Değişken Genel Üretim Giderleri	
Sabit Genel Üretim Giderleri	KAPASİTE SAPMASI

Şekil 8: Normal Maliyetleme

UFRS üretilen mamulün maliyetinin hesaplanmasında normal maliyetlemeyi önermektedir. 01.01.2013 tarihinden itibaren hazırlanacak olan finansal tablolarda üretilen mamul maliyetinin hesaplanması normal maliyete göre yapılacaktır. 31.12.2012'de UFRS'ye çevrilecek finansal tablolarda da bu konunun dikkatli bir şekilde incelenmesi ve stok kalemlerinin maliyetlerinin yeniden hesaplanması gerekecektir.

8. Direkt Maliyetleme

Direkt özellikteki üretim maliyetlerinin mamul maliyetine dahil edildiği bir yöntemdir. Endirekt maliyetler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Direkt ilk madde malzeme karakteri gereği tümüyle direkt özelliğindedir. Direkt işçilik giderleri işletmenin üretim biçimine göre direkt veya endirekt özellik taşıyabilir. Ücretleri direkt işçiliğe dahil edilen elemanlar doğrudan bir sipariş veya iş emri üzerinde çalışıyorlarsa bunların maliyeti direkt özelliğindedir. Söz konusu bu işçiler bir esas üretim gider yerine bağlı olarak çalışmakta iseler bunların yarattığı maliyet, öncelikle çalışmakta oldukları esas üretim gider yerlerinde toplanır, daha sonra o gider yerinden geçen sipariş, iş emri veya mamullere gider yerini meşgul ettikleri sürelerle dayalı olarak yüklenir.

Genel üretim giderleri literatürde endirekt özellikte bir maliyet kalemi olarak bilinir. Ancak genel üretim giderlerinin alt alemleri analiz edildiğinde bu kalemler içerisinde bazı maliyet kalemlerinin direkt özellikte olabileceği görülür. Yardımcı malzeme ve enerji maliyet kalemleri bu konuya ilişkin iyi örneklerdir. Bazı mamuller, siparişler veya iş emirleri için tüketilen enerji maliyetleri birbirinden büyük ölçüde farklılık gösterebilir böyle olduğunda enerji maliyetlerini mamullere direkt olarak dağıtmak daha doğru sonuç verecektir.

Direkt maliyet denildiğinde bazı üretim faaliyetlerine ilişkin hizmetlerin dışarıdan sağlanması gözden uzak tutulmamalıdır. Bazı siparişler ve iş emirleri için çok özelliikli ve yüksek maliyetli üretim işlemleri dışarıdan (outsourcing) biçiminde satın alınabilir. Böyle olduğunda dışarıdan sağlanan fay-

da ve hizmet biçimindeki üretim faaliyetlerinin maliyetlerini direkt maliyet olarak sipariş, mamul veya iş emirlerine direkt olarak yüklemek gerekir.

9. Uygulama

Uygulama Yapılan İşletmenin Tanıtımı

Uygulama yapılan işletme otomotiv yan sanayinde faaliyet göstermektedir. Otomotiv yan sanayi, tarım, ulaştırma, turizm, inşaat ve savunma sanayi sektörlerinin gereksinimi olan her türlü motorlu araç üretimini gerçekleştiren bir sektördür. Otomotiv yan sanayi, makinelerde kullanılmak üzere aksam, parça, modül ve sistem üretmektedir.

Uygulama yapılan şirketler grubu; şaftlar direksiyon şaftları, ön aks ve direksiyon sistemleri, şanzıman flanşları ve vites mekanizmaları gibi birçok parçanın üretim ve ticaretinde uzmanlaşmış ve öncü bir yan sanayi kuruluşudur. Otomotiv parçaları üretiminde Türkiye’de ve dünya çapında birçok firmanın tedarikçisi konumunda bulunan söz konusu şirketler grubu, Türkiye’de 25 bayi ve 68 şaft servisinin yaygın satış ağı ile sektörde en büyük paya sahiptir.

Uygulama yapılan işletmede ise; şaftlar ve parçaları, mafsal istavrozları, direksiyon şaftları, komple şaft askıları, arka aks milleri ve ön aksonlar üretilmektedir.

Uygulamanın Amacı

Maliyet hesaplama sistemlerini ve birim maliyeti hesaplama biçimlerini dikkate alarak uygulama yapılan işletmenin mizanlarından elde edilen veriler ile TMS-2 ile ilişkilendirerek çeşitli maliyet hesaplama sistemlerine göre birim maliyeti hesaplamaktır.

Çalışmanın Kısıtları

Uygulama yapılan işletmenin hesap planında maliyet hesapları çok detaylı biçimde açılmış durumdadır ve sayfalar dolusu yer kaplamaktadır. Bu kapsamda alt kırılımı tümüyle böylesine bir makaleye almak makaleyi gereksiz yere uzatmak anlamına geleceğinden ve konunun özünden uzaklaşmamıza neden olacağından hesap planında yer alan bazı kırılımlar seçilerek maliyet hesaplama sistemlerini örnekleyebilecek özellikte veriler elde edilmiş aşağıdaki uygulama oluşturulmuştur.

Örnek Uygulama: X işletmesi otomotiv parçaları üreten bir işletmedir. 2463-701-F nolu şafta ilişkin maliyet verileri aşağıdaki gibidir.

Maliyet Kalemleri	Maliyet	Maliyet Türleri	Direkt/Endirekt	Sabit/Değişken
D.İ.M. Malzeme	100,00 TL		Direkt	Değişken
Direkt İşçilik Gideri	50,00 TL			
	30,00 TL	Kadrolu	Direkt	Sabit
	20,00 TL	Mevsimlik ve Fazla Mesai	Direkt	Değişken
Genel Üretim Gideri	80,00 TL			
	5,00 TL	Endirekt Malzeme	Endirekt	Değişken
	10,00 TL	Endirekt İşçilik Giderleri	Endirekt	Sabit
	20,00 TL	Enerji	Direkt	Değişken
	8,00 TL	Danışmanlık	Endirekt	Sabit
	12,00 TL	Sosyal Hizmetler	Endirekt	Sabit
	6,00 TL	Kira	Endirekt	Sabit
	2,00 TL	Emlak Vergisi	Endirekt	Sabit
	9,00 TL	Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hiz.	Direkt	Değişken
	5,00 TL	Amortisman	Endirekt	Sabit
	3,00 TL	Faiz	Endirekt	Değişken
Faaliyet Giderleri	30,00 TL			
	2,00 TL	Ar-Ge Gideri	Endirekt	Sabit
	20,00 TL	Yönetim Gideri	Endirekt	Sabit
	4,00 TL	Pazarlama Satış Dağ. Gideri (ücret)	Endirekt	Sabit
	4,00 TL	Pazarlama Satış Dağ. Gideri (prim ve komisyon)	Endirekt	Değişken

Farklı Maliyetleme Sistemlerine Göre Birim Maliyetin Hesaplanması:

Aşağıdaki tabloda dört ayrı maliyetleme sistemine göre birim maliyetin hesaplanması verilmiştir.

	Tam Maliyet (VUK)	Değişken Maliyet (UFRS)	Direkt Malz. Day.Maliyet	Normal Maliyet	Direkt Maliyet
DİMM	100	100	100	100	100
Sabit Direkt İşçilik Gid.	30	----	----	30	30
Değişken Direkt İşçilik Gid.	20	20	----	20	20
Sabit GÜG	43	----	----	34,4	-----
Değişken GÜG	37	37	----	37	29
Sanayi Birim Maliyet	230	157	100	221,4	179
Sabit Faal.Gid.	26	-----	-----	26	-----
Değ.Faal.Gid.	4	4	-----	4	-----
Birim Maliyet	260	161	100	251,4	179

Farklı maliyet sistemleri açısından birim maliyetler incelendiğinde, önemli farkların ortaya çıktığı görülmektedir. Üretim maliyeti hesaplanırken değişken-sabit, direkt-endirekt ayrımlarının yapılması ürünün maliyetini önemli

ölçüde etkilemektedir. Bu durumda ürünün satışından elde edilecek katkı da farklı olacaktır. İşletmelerin en doğru maliyetleme sistemini kullanarak, fiyatlandırma, üretip-üretmeme vb. konularda en etkili ve en doğru kararı vermeleri gerekmektedir.

10. SONUÇ

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, üretim sistemlerinde ortaya çıkan değişiklikler farklı maliyet hesaplama yaklaşımlarının geliştirilmesini zorunlu kılmıştır.

Maliyet hesaplama sistemleri, çeşitli amaçlar doğrultusunda sınıflandırılmaktadır. Sistemler, birbirinin alternatifi değil birlikte uygulanabilir özelliktedir. İşletme yönetiminin; vergi kanunları, kredi veren kurumlar, kar planlamaları, kontrol v.b. amaçlardan hangisini ön planda tutulduğuna bağlı olarak farklı yöntemler uygulanabilir.

VUK, Tam Maliyet sisteminin kullanılmasını öngörürken, UFRS normal maliyetlemeyi önermektedir. Yeni TTK muhasebe defterlerinin VUK'na göre tutulmaya devam edilmesine izin vermekte, ancak yıl sonu hazırlanacak olan finansal tabloların UFRS'na uyumlu olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle işletmeler için en önemli maliyet kalemi olan stokların dikkatli ve doğru şekilde incelenmesi gerekmektedir. Uygulamacılar stok maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemi yerine UFRS uyumlu finansal tablolarda normal maliyetleme yöntemini kullanacaklardır.

KAYNAKÇA

Büyükmirza, H. K., 2009, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Demirci, D., 2009, Değişken Maliyet Sisteminin Yönetim Kararlarına Etkisi Ve Şeker Fabrikası Uygulaması, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Hornngren, C. T., Datar, Srikant M., Rajan, M. V., 2012, Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Fourteenth Edition, Prentice Hall.

Hornngren, C.T. Foster, C.Datar, Srikant.M., 2001, Cost Accounting A Managerial Emphasis, Tenth Edition, Prentice-Hall of India, New Delhi.

Kinney, M. R., Raiborn, C. A., 2011, Cost Accounting Foundations and Evolutions, South Western Cengage Learning.

Yükçü, S., 2005, Maliyet Muhasebesi, İzmir.

Yükçü, S., 2007, Yöneticiler İçin Muhasebe:Yönetim Muhasebesi, İzmir.