

**TMS-2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA TAM  
MALİYET ve NORMAL MALİYETE GÖRE  
DÜZENLENEN GELİR TABLOLARI  
KARŞILAŞTIRMASI**

**COMPARISON OF INCOME STATEMENTS WHICH  
WERE PREPARED IN ACCORDANCE WITH FULL  
AND NORMAL COSTS WITHIN THE SCOPE OF THE  
TAS-2 (TURKISH ACCOUNTING STANDARDS)**

**Yrd.Doç.Dr.Ali İhsan AKGÜN\***

**ÖZET**

*TMS-2 Stoklar Standardı; stok maliyetlerinin nasıl belirleneceğini, stok maliyetinin içeriğinin nelerden oluştuğunu, stok maliyetinin gidere nasıl dönüşeceğini, stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemini ve stoklarla ilgili değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.*

*Standardın muhasebe uygulamalarına kattığı yenilik, maliyet yöntemlerinde tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Bu maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderlerden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmını, üretilen ürünlerin maliyetine katılmasını ve kullanılmayan kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Böylece, tam maliyete göre hesaplanan gelir tablosu ile normal maliyete göre hesaplanan gelir tablosunun sunulduğu açısından bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Çalışmada, bu farklılık TMS 2 Stoklar Standardı bağlamında ele alınmıştır. Çalışmada, TMS 2 standardının kapsamı ele alındıktan sonra, stokların TMS 2'ye göre ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca, TMS 2 Standardında maliyet kavramı, TMS 2'ye göre tam maliyet ve normal maliyet ilişkisi, tam maliyet ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tablolarının karşılaştırılmasına yer verilmiştir.*

**ABSTRACT**

*TAS-2 explains how to determine inventory costs; what inventory costs consist of; how inventory costs will become expenses; the valuation method which is to be followed for inventories and how the validation results will be reported by making an association with financial statements.*

\* Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, İşletme Fakültesi, alihsan\_akgun@hotmail.com

*The reform that these standards provided for accounting practices is the usage of normal cost method in cost methods instead of the full cost method. This cost system, based on the costs that create the production capacity, adopts the addition of fixed production overheads of the capacity used in a certain period to the cost of products which are produced; and considering the capacity which is not used as period cost. As a result, the form of presenting income statements which are prepared in accordance with the normal and full cost methods show a change. This change is addressed in the context of TAS-2 Standard of Inventories in the actual study. Inventories are compared in terms of TAS-2 and Tax Procedure Law after addressing the scope of the TAS-2 standard. The study also involves the concept of cost in the TAS-2 Standard; the relation between full cost and normal cost; and the comparison of income statements which were prepared in accordance with normal and full cost methods within the scope of the TAS-2.*

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Stoklar, Tam Maliyet ve Normal Maliyet. **Jel Sınıflaması:** M40, M41, M49.  
International Financial Reporting Standards, Inventory, Full Cost and Normal Cost. **Jel Classification:** M40, M41, M49.

## 1. GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan finansal raporlama süreçleri ile ilgili düzenlemeler, 01.01.2013 tarihinden itibaren tüm ticari işletmelerin muhasebe uygulamalarında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) kapsamında düzenlenen Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)'na uymaları mecburiyetini getirmektedir. Vergi matrahlarının doğru hesaplanabilmesi için TMS 2 Stoklar ve VUK uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve vergi matrahının hesaplanmasında önemli paya sahip olan stokların maliyetinin tespiti ve bunların doğru bir şekilde ele alınması gerekir.

Stokların muhasebeleştirilmesindeki önemli husus, stokların bir cari varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile katlanılacak olan fedakârlıkları oluşturan maliyetlerin belirlenmesidir. TMS 2 Standardına göre, üretim miktarının artması durumunda birim başına sabit giderler ve birim mamul maliyeti azalmaktadır. Ancak, üretim miktarının azalması halinde birim başına sabit giderlerdeki artış engellenmekte, maliyetlere yüklenmeyen farkın ise 680 Çalışmayan Kısım Giderleri Hesabına gider olarak kayıtlı olması ve buradan da gelir tablosuna aktarılması gerekir. Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki uygulamada ise, kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit giderler genellikle üretim maliyetlerine aktarılmaktadır. Çalışmada, TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında tam maliyet ve normal maliyet ilişkisi ele alınmıştır. Ayrıca, tam maliyete göre hesaplanan gelir tablosu ile normal maliyete göre hesaplanan gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir.

## 2. TMS-2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA TAM MALİYET ve NORMAL MALİYET YÖNTEMLERİ

### 2.1. TMS 2 Stoklar Standardının Kapsamı

Stoklar, hem gelir tablosu ve hem de bilançoda önemli unsur olması nedeniyle pek çok işletmeler için muhasebesi de büyük dikkatle izlenmektedir. Stokların muhasebesinin önemi; stokların nakit olarak geri dönüşü, alternatif farklı maliyet akışı ve stokların sınıflandırılması olmak üzere üç unsurdan oluşan işlemi kapsamaktadır. Stokların muhasebesinin önemli amacı, bilanço tarihinde işletmenin varlıklarını raporlamada stokların doğru bedelle gösterilmesini ve belirli dönemdeki gelirin doğru belirlenmesini sağlamak için işletmenin gelirleri ile maliyetlerini karşılaştırmaktır (Epstein ve Mirza, 2006: 157-165).

Stoklar, bir yıl içerisinde satılıp nakde dönüştürülecek varlıklar oldukları için cari varlıklar olarak adlandırılmaktadırlar. Ticaret işletmeleri, alıcılara mal satmak için mal ve hizmetleri stoklamaktadırlar. Her ticaret işletmesi belli bir stoğa sahiptir ve bu stok belli bir raporlama dönemi sonunda belli bir ticari değeri ifade etmektedir. Böylece, ticaret işletmeleri ya da perakendeci işletmeler esas olarak satılan mallarla ilgilenmektedirler. İmalat işletmelerinde ise, hammadde, yarı mamul ve mamul olmak üzere üç tür stok bulunmaktadır (Shim and Siegel, 1999: 108-162).

Tekdüzen Hesap Planının (THP)'da stoklar grubu, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir.

Ticaret işletmeleri, esas olarak, yeniden satılmak üzere satın alınan malların stok değerlemesiyle ilgilenmektedir. Endüstri işletmeleri ise sadece üretim için ihtiyaç duyduğu hammaddelerin maliyetini belirlemekle kalmaz, aynı zamanda satış için gerekli mal ve hizmetlerde hammaddenin işleme maliyetini dikkate almaktadır. Böylece, stokların değerlemesinde, stokları satın alma maliyeti, hammaddenin üretilmesi aşamasına kadar oluşan maliyet, hem direkt ve hem de endirekt maliyet unsurlarını birlikte ele almak gerekir (Alexander, Britton ve Jorissen, 2009: 360).

TMS-2'ye göre stok ise, standardın 6.maddesinde belirtilmiş olup, söz konusu tanımda THP'nın yukarıdaki açıklamasına uymaktadır. TMS-2 Standardında;

- İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan ya da,
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar stok olarak ifade edilmektedir.

Muhasebede stoklar;

- Mal ve hizmet üretiminde ya da diğer işletme faaliyetlerinde tüketilmek üzere edinilenler,
- Üretim aşamasında bulunanlar,
- İşletmede üretimi tamamlanmış bulunanlar,
- Satılmak üzere edinilenler,
- Yukarıdakilerin dışında yan ürün, hurda vb. şekilde bölümlenerek izlenmektedirler.

TMS 2 stoklar standardı ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir. TMS 2 standardının amacı, standart kapsamına giren işletmelerin finansal raporlarında yer alan stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır.

Ancak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürün üreticilerinin elinde bulunan stoklar ile stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulunan stokların ölçümünde bu standardın kapsamı dışında tutulmuştur (Nandakumar ve Diğerleri, 2010: 27).

## **2.2. Stokların TMS 2, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve VUK Açısından Karşılaştırması**

Finansal raporlama standartlarının stoklar konusundaki önemli ilkesi, genel kabul görmüş muhasebe standartları ve IFRS'de benzer esasa dayalı olmalarıdır. Ancak, IFRS stoklarla ilgili olarak bazı ilkelere farklılık içermektedir. Bunlardan en önemlisi, IFRS stokların maliyetini muhasebeleştirilmede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) yöntemini kabul etmemektedir. IFRS'de kabul gören sadece İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) veya Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemidir (Doupnik ve Perera, 2007:119). LİFO yöntemi vergilendirme açısından avantaj sağlaması nedeniyle yaygın kullanıldığı için, IFRS açısından bu ayrım önemli farklılıktır. IFRS'nin LİFO yöntemine izin vermemesi ve LİFO'nun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre raporlanması, şirketler için önemli stok değerlendirme yöntemi olması, bu noktada muhasebe ilke ve standartlarının uzlaşmasını güçleştirmektedir.

Stoklarla ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile IFRS arasındaki bir başka fark ise, stokların piyasa ya da maliyet değerinin düşük olanı ile muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe standartları stokları elde etme maliyeti ile muhasebe kayıtlarına aktarır, stokların satışı söz konusu olduğunda maliyetini piyasa değerine göre düzeltilmesine izin vermemektedir. Ancak, IFRS'de stoklar piyasa değerine göre güncellenirilmiş değeri dikkate alınır, gerçeğe uygun değerinde oluşan

güncelleme satılan malların maliyetine yansıtılarak analize tabi tutulur (Williams ve Diğerleri, 2010: 361).

VUK stok değerlemesinde fiili maliyeti esas almaktadır. Ancak FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılabilir. TMS 2 ise stokların değerlemesinde FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri temel alınmaktadır. TMS 2, maliyete yakın olması nedeniyle perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verir. Özel mallar için de gerçek parti maliyet yöntemi kullanılır. Ayrıca, benzer özellik ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi uygulanır. Tür ve kullanım alanları farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir.

Stokların piyasa değeri, cari yenileme maliyetini yani, eldeki stokları yenilemenin maliyetini ifade etmektedir. Stokları yenilemenin maliyeti satın alma ya da tarihsel maliyetinin altında ise, işletme stokların değerini düşük olarak kayıtlara yansıtacaktır (Horngren ve Harrison, 2007: 325). TMS 2 de ilk edinimde maliyet bedeli, izleyen süreçte ise stokların, gerçekleşmesi beklenen satış fiyatından tamamlama maliyetleri ve satış giderlerinin tenzil edilmesinden sonra bulunacak net gerçekleşebilir değer ya da üretimde kullanılacak ilk madde ve malzemenin elde etme maliyetinden hangisi daha düşük ise bu bedelle değerlendirilmesini hükmeder. Stokların değerlemesine ilişkin asıl farklılık çeşitli nedenlerle stokların değerinde düşüklük meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda VUK'a göre emsal bedeline göre değerlendirilmesi gerekmektedir olup, emsal bedelin tespitine yönelik esaslar geçerli olacaktır. VUK'nun 274.maddesine göre; malların maliyet bedeline oranla değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda işletme maliyet bedeli ölçüsü yerine VUK'un 267.inci maddesinin 2.inci sırasındaki usul olan maliyet bedeli usulü hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsüne göre değerlendirilebilir. Bu hükümlerle, imal edilen malların maliyet bedeli oluştuktan sonra fiyatların aşağıya doğru düştüğü dönemlerde, işletmelerin gerçek olmayan kâr üzerinden vergilendirilmesinin önüne geçilmiş olur. TMS 2'ye göre ise, bu gibi durumlarda stokun net gerçekleşebilir değerinin maliyetin altına düşmesi nedeniyle net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

TMS 2'de yer alan stok tanımı Vergi Usul Kanunu'nda emtia tanımıyla örtüşmektedir. VUK'a göre emtia ise maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için fedakarlıkta bulunulan veya vazgeçilen kaynaktır. Bu kaynaklar ise, bir mamul veya hizmeti satın almak için kullanılan değer ölçülerini ifade eder (Horngren and Foster, 1987: 21). VUK'nun 274.maddesinde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin girip girmeyeceği hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Böylece, satın alınan malların maliyet bedelini belirlemede VUK'un 262.maddesinde yapılan tanıma göre tespit yapılır. VUK'nun 262.maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle, bunlarla ilgili bilumum giderlerin toplamını ifade eder şekilde tanımlanmıştır.

TMS 2'ye göre üretimin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. VUK'da bu konuda hüküm olmayıp ve tam maliyet esası benimsenmiş olup, üretim ve kapasite düzeyi ne olursa olsun sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilecektir.

Faaliyet giderleri TMS 2'ye göre üretim maliyetlerine dahil edilmez. Faaliyet giderleri araştırma ve geliştirme, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerini kapsar. VUK.275.maddesinde mükellefler, imal edilen emtianın maliyet bedellerini aşağıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler:

- 1.Mamulün üretilmesinde sarf olunan ilk madde ve malzeme bedeli,
- 2.Mamule isabet eden işçilik,
- 3.Genel imalat giderlerinden mamule düşen pay,
- 4.Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,
- 5.Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse.

Burada dikkati çeken önemli husus, genel idare giderlerinden mamul maliyetlerine bir pay verilebileceğidir. İşletmeler isterlerse, mamul maliyetlerini hesaplarken, genel yönetim maliyetlerinden bir payı, üretim maliyetlerine ekleyebilirler. Ancak, vergi kanunları bu payın üretim maliyetine eklenip eklenmemesini serbest bırakmıştır.

Konuya borçlanma maliyetleri açısından bakıldığında, Maliye Bakanlığı'nın 238 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan ve emtianın işletme stoklarına girdiği tarihinin kadar oluşan kur farklarının maliyete aktarılması zorunlu bulunmaktadır. Stokta kalan malla ilgili olarak daha sonra bir tarihte ortaya çıkacak kur farklarının maliyete aktarılması veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi serbest bırakılmıştır. TMS uygulamasında ise, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda kur farkının maliyetin bir unsuru olarak, aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Özellikli varlık niteliğindeki stokların aktifleştirme tarihine kadar hesaplanan kur farkları ilgili stokun maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirme tarihinden sonra ise kur farkları dönem gideri olarak muhasebeleştirilecektir. Ayrıca; VUK'a göre finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, isterler ise stokta bulunan mala isabet eden kısmı bunların maliyetine dahil edebileceklerdir. TMS 2 ise bu tür giderler dönem gideri olarak doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Ayrıca, TMS 2'ye göre mal vadeli alındığında, normal fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri sayılır. Burada alım işlemi ile finansman işleminin birlikte yapıldığı kabul edilmektedir. VUK'da ise malın vadeli olarak alımına bağlı olarak alım aşamasında ortaya çıkan vade farkı maliyet bedelinin bir unsuru olup, malın maliyetine eklenmelidir.

TMS 2 hizmet işletmelerinde, tamamlanmamış hizmet maliyetlerinin, stoklarda aktifleştirilmesine izin vermektedir. Hizmet maliyetleri standartta, yarı mamul stoku olarak değerlendirilmektedir. Böylece, hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılması sağlanmadan dönem içinde yapılan hizmet üretim maliyetlerinin giderleştirilmemesi gerektiğine yer verilmektedir. Hizmet maliyetlerinin stoklanması standardın uygulamaya getirdiği en önemli değişikliklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK ise hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği hususunu öngörmemektedir.

### 2.3.TMS-2 Standardında Stokların Maliyeti Kavramı

Ticaret işletmeleri için stokların muhasebesi, malları satan işletmeler için en büyük güçlüklerden birisi stoklar konusudur. Bu şirketler, sadece satılan malın stok kalemine ait kayıtları tutmakla kalmayıp, aynı zamanda her fiyat değişiminde malların satışında ve alışında bu malların fiyatlarına yansıtırlar. Alıcılara mallar satıldığında, gelir tablosunu ilgilendiren stokların maliyeti kalemi stokların muhasebesi açısından önem teşkil etmektedir (Williams ve Diğerleri, 2010: 346).

Stoklar, temel finansal tablolardan hem bilanço ve hem de gelir tablosunu etkilemektedir. Ticaret işletmelerinin bilançosunda stoklar, cari varlıkların önemli kısmını oluşturmaktadır. Gelir tablosunda ise stoklar, belli bir dönemin faaliyet sonuçlarını belirlemede önem taşımaktadır. Ayrıca, net satışlarla satılan malların maliyeti arasındaki farkı ifade eden brüt kâr, işletme sahibi, yöneticiler ve işletmeyle ilgili kişiler tarafından izlenmektedir. Bu açıdan stokların yönetimi, işletmenin faaliyetinin başarısı için anahtar rol oynamaktadır (Weygandt, Kieso ve Kell, 1993: 358).

Maliyet, satın alma maliyeti ve diğer maliyetleri kapsamakta olup, stokların maliyetinin belirlenmesinde dikkate alınmayan maliyetler olarak ifade edilen aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir (Nandakumar ve Diğerleri, 2010: 27):

- Maliyetler; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri, anormal israf ve depolama maliyetleri,
- Maliyetler, özellikli varlıklara ait stoklar hariç faiz ve diğer borçlanma maliyetlerini kapsamaz.
- Yabancı parayla satın alınan stoklarda yabancı paranın kur değişiminin oluşturduğu maliyetler, stokların maliyetine dahil edilmez.
- Normal kredili stokların satın alma maliyeti ile ertelenmiş hesaplaşma vadesine ait ödeme tutarı arasındaki fark maliyet olarak dikkate alınmaz.

TMS 2 stoklara ilişkin muhasebe standardında, stokların maliyeti; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetler olmak üzere 3 unsurdan oluşur.

Muhasebenin temel kavramlarından maliyet ilkesine göre, stoklar muhasebeye satın alma maliyeti ile muhasebeye yansıtılmaktadırlar. Ayrıca, stokları muhasebeleştirmenin önemli amacı, satış gelirleriyle maliyetleri karşılaştırmaktır. Stokların maliyeti ise, elde edinilmesinde tüm maliyet ve giderleri kapsamaktadır (Weygandt, Kieso ve Kell, 1993: 361). **Stokların satın alma maliyeti;** satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer gider niteliğindeki vergiler (KDV hariç) ve nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşur (Nandakumar ve Diğerleri, 2010: 28). Stok hesaplarında malların stoka girinceye kadar, temin ve tedariki ile ilgili bütün giderler maliyet unsurudur.

**Stokların dönüştürme maliyetleri;** doğrudan işçilik giderleri gibi üretimle ilgili maliyetleri kapsar. Standartta göre doğrudan üretimle ilgili maliyet unsurları ise; Direkt İlk Madde ve Malzeme, Direkt İşçilik Giderleri, Sabit ve Değişken Genel Üretim Giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarından oluşmaktadır.

Sabit maliyetler, faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen maliyetler olarak adlandırılmaktadır (Horngren and Harrison, 2007: 1052-1053). Teçhizat ve tesis amortismanı, kira bedeli, büro masrafları, araştırmacıların ve yöneticilerin maaşları gibi maliyetler sabit maliyetlere örnek verilebilir (Weston ve Copeland, 1992: 245). Standartta 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 ise, dolaylı malzeme ve dolaylı işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, m.12).

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik haricinde üretimle ilgili tüm maliyetler genel üretim giderleri olarak kabul edilir (Garrison and Noreen, 1997: 45). Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ancak üretilen ürün ve hizmetle doğrudan ilişkisi olmayan üretim giderlerine denir (Solomon, 2004: 483). Genel üretim giderleri içerisine; endirekt malzeme, endirekt işçilik, ısınma, aydınlatma, amortisman, vergi ve harçlar, üretimle ilgili ekipmanın bakım-onarımı ve sigortalanması gibi işlerden oluşan maliyetler girmektedir. Görüldüğü gibi, genel üretim giderleri içerisine giren maliyet kalemleri işletmeyi çalışır durumda tutmak ve üretim faaliyetlerinin kesintisiz sürdürülebilmesi için katlanılan maliyetlerdir. Bunların işletmenin satış ve yönetim işlevleri için sarf edilmesi durumunda, bu giderlerin genel üretim giderleri içerisine girmeyeceği açıktır (Garrison and Noreen, 1997: 46). Dolayısıyla, genel üretim giderleri üretim işleviyle doğrudan doğruya ilgili olmayan, ancak üretimin kesintisiz sürdürülebilmesi için zorunlu olan giderlerden oluşur.

Üretim sürecinde, olağan maliyetlerin dışında **diğer maliyetler** kavramı altında tanımlanabilecek maliyetler ortaya çıkmaktadır. Standartın 15. maddesi gereği diğer maliyetlerin stokların maliyetine eklenebilmesi



ancak stokları mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım maliyetleri stok maliyetleri kapsamına alınabilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır. Stokların maliyetine alınmayan ve oluşturdukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderler, Standardın 16.maddesinde anormal fireler, depolama maliyetleri, satış giderleri ve genel yönetim giderleri olarak adlandırılmıştır.

TMS 2 kapsamında **hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti ise**; hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderlerden oluşur. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler gerçekleştiği dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

#### **2.4.TMS 2'ye Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet İlişkisi**

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 yöntemi, döneme ilişkin üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine katılmasını ve stoklara aktarılmasını esas alan bir maliyet yöntemidir (Şener, 2008: 14). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre, üretimin yapılması için zorunlu giderlerin üretimi yapılan birimlere dağıtılması doğal sayılırken, üretim dışı giderlerin ise üretim dışında tutulmaları ve işletmenin diğer fonksiyonlarının yürütülmesinde gerekli olması benimsemiştir.

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 içinde sağlanan katkı payının kolayca belirlenmesine izin vermemesidir. Katkı payı, değişken maliyetlerin üzerinde satış hasılatı fazlasını gösterir. Bu nedenle 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 yönteme göre belirlenen kâr rakamının üretim miktarı ile birlikte satış miktarından da etkilenmesidir (Haftacı, 2008: 84).

Tam maliyet sistemi fiili rakamlara dayanılırsa fiili tam maliyet sistemi, ileriye dönük rakamlara dayandırılırsa tahmini ya da standart maliyet sistemi söz konusu olur (Gücenme Gençoğlu, 2008: 25). Standart, stokların maliyetinin belirlenmesinde fiili maliyetleri temel almakla birlikte, standart

maliyet veya perakende yöntemi gibi yöntemlerinde fiili maliyetlere yakın sonuç vermesi halinde kullanımına izin vermektedir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut şartlar dikkate alınarak yeniden belirlenir (TMS 2, m.20). Standartın 22. paragrafına göre perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kâr marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

İşletmelerde, tüm talebi karşılamak için sezon dışı satışların artması, üretimde ve sezonsal satışlarda satışlara karşılık, değişken maliyetlerin de tutarını artıracaktır. Ancak, sezon dışı satışların olduğu üretim dönemlerinde satışlar artacak ve sezon sonrasında ise işletmenin satış gelirlerinde azalışa neden olacaktır. Fakat işletmenin sabit maliyetleri bir maliyet unsuru olarak kayıtlara yansıtılacaktır. Tam maliyet yönteminde, doğrudan giderlerin yanı sıra, genel üretim giderlerinin tümüyle üretim maliyetine katılması elde edilen ürün maliyetlerinin, belirtilen dönemler itibarıyla farklı raporlanmasına yol açar (Drury, 2008: 150). Çünkü, genel üretim giderlerini kısa dönemde üretim hacminden etkilenmeyen sabit kısımları, üretim az olduğu dönemlerde ürün birim maliyetini artırırken, üretimin çok olduğu dönemlerde birim maliyetlerin azalmasına sebep olacaktır. Böylece, tam maliyet yönteminin söz konusu bu eksikliği, normal maliyet yönteminin geliştirilmesine yol açmıştır. Yöntemin bu eksikliğine karşılık, tam maliyet sistemi; genel üretim giderlerinin değişken ve sabit olarak ayrılmasıyla ilgili çalışmaların yapılmaması ve basit bir hesaplama dayanağı nedeniyle, üstün sayılabilecek tarafları da bulunmaktadır (Şener, 2008: 17).

Uygulamada işletmelerin çoğu, işteki her bir üretim için genel üretim giderlerinin tutarını ilgili işin 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 aydan aya değişmelerinden kaynaklanan gerçek maliyetlerin her bir üretim aşamasındaki maliyetindeki dalgalanmalardan kaçınmaktadır. Böylece işletmeler, yıllık genel üretim giderleri oranlarını önceden karşılaştırarak, genel yönetim giderlerindeki dalgalanmaları belirlemektedirler (Blocher, Stout ve Cokins, 2010: 98).

Normal maliyet, değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre üretim maliyetleri içinde yer almasını gerektirir. Bu yöntemde bu nedenle kapasiteye uyumlu maliyet yöntemi denilip, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önler (Lazol, 2008: 123). Bu maliyet yönteminde, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu görüşünden hareket edilerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen

ürünlerin maliyetine katılması, boş kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak dikkate alınarak doğrudan **680 Çalışmayan Kısım Giderleri** sonuç hesaplarına aktarılması yapılır (Şener, 2008: 18).

TMS 2 paragraf 13'e göre, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.

Normal kapasiteye göre sabit maliyetlerin üretime katılması, her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarının, dönemler itibariyle 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 (Gücenme Gençoğlu, 2007: 180).

TMS 2 esas olarak normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite ise normal kapasitedir. Standart da normal kapasite, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen ortalama üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır.

Muhasebede gelecek dönem için tahmin edilen üretim kapasitesi beklenen veya kısa dönem üretim kapasitesi olarak tanımlanırken, üretim kapasitesi uzun dönemde ürünlere olacak talebe dayandırılırsa normal kapasite veya uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır (Küçüksavaş, 2002: 176). TMS 2'nin normal kapasite tanımı, muhasebedeki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi kapsamaktadır.

Özetle, normal maliyet ve tam maliyet yöntemleri arasındaki tek fark, normal maliyet yönteminin kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit Genel Üretim Giderlerini içermemesinden kaynaklanmaktadır.

### **2.5. TMS 2'ye Göre Tam Maliyet ve Normal Maliyet İlişkin Gelir Tabloları Karşılaştırması**

İmalat işletmeleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre finansal tabloları hazırlamak için üretim maliyeti bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu bilgiler, işletmenin finansal tablolarından bilançoda stoklar ve gelir tablosunda ise satılan mamul maliyeti tam maliyet bilgisi

kullanılarak sunulmaktadır. Tam maliyet ise, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri olduğu kadar genel üretim giderlerinin hem sabit hem de değişken tutarlarını kapsayan üretim maliyetini ifade eder. Ayrıca, üretim maliyeti bilgisi, değişik işletme kararlarının alınmasında gerekli bir unsurdur. Yönetim kararlarının alınmasında gerekli olan bu üretim maliyeti bilgileri, iç finansal raporlama için hesaplanan üretim maliyeti bilgilerinden farklıdır. Alternatif bir karar sürecinde, artan ya da azalan maliyetler ve gelirlerin analizi, işletmenin artan performans analizini yapmak için, işletmenin sabit ve değişken maliyetlerini ayırmaya ihtiyaç duyulmaktadır (Collier, 2006: 295; Jiambalvo, 2010: 39). Dolayısıyla, bu noktada işletmenin normal maliyet sistemine göre düzenleyeceği finansal tabloların önemi artacaktır. Böylece, tam maliyet sistemi artan performans analizinde kapasiteye bağlı olarak sabit maliyetleri göz ardı ettiğinden işletmelerin tam maliyete göre düzenleyeceği gelir tabloları ile TMS 2'ye göre düzenleyeceği normal maliyete göre hesaplanan gelir tabloları farklılık arz edecektir.

**Örnek:** PROTRANS Un İmalat San.Tic. A.Ş.'nin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden aldığı kapasite raporuna göre normal aylık kapasitesi 36.800 çuvaldır. İşletmede üretilen mamullerin birim maliyeti ortalama maliyet yöntemine göre yapılmaktadır. İşletmenin birim başına 2011 yılı Ekim ayına ilişkin üretim maliyetlerine katılacak, değişken ve sabit niteliğe sahip giderleri ve bazı bilgileri aşağıdaki gibidir. Ayrıca, işletmenin ekim ayına ait dönem başı stok mevcudu bulunmamaktadır.

	<b>TUTAR (TL)</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.237.600
Direkt İşçilik Giderleri	40.975
Değişken Genel Üretim Giderleri	9.350
Sabit Genel Üretim Giderleri	22.000
Değişken Genel Yönetim Giderleri	3.800
Sabit Genel Yönetim Giderleri	780
Finansman Giderleri	21.500
Dönemin Üretim Kapasitesi (Çuval)	36.800
Dönemde Satılan Ürün Miktarı (Çuval)	32.950
Dönem Birim Satış Fiyatı	40,50

Yukarıdaki verilere göre, tam maliyet yönteminin dayandığı varsayımdan hareketle, dönemin ürün birim maliyetinin hesaplanması ve gelir tablosu şu şekilde olacaktır.

	<b>(1)</b>	<b>(2)</b>	<b>(3 =1/2)</b>
<b>GİDERLER</b>	<b>TUTAR (TL)</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BİRİM TUTAR</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.237.600	36.800	33,63
Direkt İşçilik Giderleri	40.975	36.800	1,11
Değişken Genel Üretim Giderleri	9.350	36.800	0,25
Sabit Genel Üretim Giderleri	22.000	36.800	0,60
<b>ÜRÜN BİRİM MALİYETİ TOPLAMI</b>	<b>1.309.925</b>	<b>36.800</b>	<b>35,60</b>

**PROTRANS Un İmalat San.Tic. A.Ş.’nin Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)**

	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>1,334,475</b>
1-Yurt İçi Satışlar (32.950x40,50)		1,334,475
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>		-
<b>C-NET SATIŞLAR</b>		<b>1,334,475</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>1,173,020</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti (32.950x35,60)		1,173,020
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>		<b>161,455</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>		
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)		4,580
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>156,875</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>		-
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>		-
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		21,500
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>135,375</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>		-
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>		-
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>135,375</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.K. (-)</b>		-
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>135,375</b>

Yapılan hesaplamalardan ve hazırlanan tam maliyet yöntemine göre hesaplanan gelir tablosuna göre, işletme 161.455 TL brüt satış kârı ve 135.375 TL dönem net kârı elde etmiştir. Ayrıca, işletmenin tam maliyet yöntemine göre birim üretim maliyeti 35,60 TL olarak hesaplanmıştır.

Yukarıdaki verilere göre, normal maliyet yönteminin dayandığı varsayımdan hareketle, dönemin ürün birim maliyetinin hesaplanması ve gelir tablosu şu şekilde olacaktır.

	(1)	(2)	(3 =1/2)
<b>GİDERLER</b>	<b>TUTAR (TL)</b>	<b>MİKTAR</b>	<b>BİRİM TUTAR</b>
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	1.237.600	36.800	33,63
Direkt İşçilik Giderleri	40.975	36.800	1,11
Değişken Genel Üretim Giderleri	9.350	36.800	0,25
Sabit Genel Üretim Giderleri	22.000	32.950	0,67
<b>ÜRÜN BİRİM MALİYETİ TOPLAMI</b>	<b>1.309.925</b>		<b>35,66</b>

Kapasite Farkı = 36.800-32.950 = 3.850 çuval

Kapasite Kullanım Oranı = 32.950/36.800= 0,90

Birim Sabit Genel Üretim Giderleri= 22.000x0,90/36.800=0,538

Boş Kapasite Giderleri = 0,538x3.850= 2.071 TL

**PROTRANS Un İmalat San.Tic. A.Ş.'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)**

	Önceki Dönem	Cari Dönem
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>1.334.475</b>
1-Yurt İçi Satışlar (32.950x40,50)		1.334.475
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>		-
<b>C-NET SATIŞLAR</b>		<b>1.334.475</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>		<b>1.174.997</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti (32.950x35,66)		1.174.997
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>		<b>159.478</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>		<b>4.580</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)		4.580
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>154.898</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>		-
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİD. ZARAR(-)</b>		-
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>		<b>21.500</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		21.500
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>		<b>133.398</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>		-
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>		<b>2.071</b>
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları(0,538x3.850)		2.071
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>		<b>131.327</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.K. (-)</b>		-
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>		<b>131.327</b>

Yapılan hesaplamalardan ve hazırlanan normal maliyet yöntemine göre hesaplanan gelir tablosuna göre, işletme 131.327 TL dönem net kârı elde etmiştir. Ayrıca, işletmenin normal maliyet yöntemine göre birim üretim maliyeti 35,66 TL olarak hesaplanmıştır. Burada görüldüğü gibi, işletme %90 kapasite ile çalıştığından sabit genel üretim giderleri bu orana göre üretim maliyetiyle ilişkilendirilmiştir. Sonuç olarak, işletmenin kullanılmayan kapasiteye isabet eden genel üretim giderleri maliyetten arındırılarak yeniden hesaplamaya tabi tutulmuştur. Böylece, üretim hacmindeki kapasiteye bağlı olarak maliyetteki fiyat dalgalanmasının önüne geçilmiştir.

Tam ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tablolarını karşılaştırsak aşağıdaki gibi olur.

**PROTRANS Un İmalat San.Tic. A.Ş.'nin Ayrıntılı Gelir Tablosu (TL)**

	<b>Tam Maliyet</b>	<b>Normal Maliyet</b>
<b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>1.334.475</b>	<b>1.334.475</b>
1-Yurt İçi Satışlar (32.950x40,50)	1.334.475	1.334.475
<b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	-	-
<b>C-NET SATIŞLAR</b>	<b>1.334.475</b>	<b>1.334.475</b>
<b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>1.173.020</b>	<b>1.174.997</b>
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	1.173.020	1.174.997
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>	<b>161.455</b>	<b>159.478</b>
<b>E-FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>4.580</b>	<b>4.580</b>
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-	-
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-	-
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	4.580	4.580
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>156.875</b>	<b>154.898</b>
<b>F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	-	-
<b>G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	-	-
<b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>21.500</b>	<b>21.500</b>
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	21.500	21.500
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>	<b>135.375</b>	<b>133.398</b>
<b>I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	-	-
<b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)</b>	-	<b>2.071</b>
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		2.071
<b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>	<b>135.375</b>	<b>131.327</b>
<b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.Y.Y.K. (-)</b>	-	-
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>135.375</b>	<b>131.327</b>

Tam ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tablolarını incelersek tam maliyete göre hesaplanan gelir tablosunda satılan mamullerin maliyeti 1.173.020 TL iken, normal maliyete göre ise 1.174.997 TL olarak hesaplanmıştır. Bu sonuçlara göre işletmenin brüt satış kârlarında farklılık oluşmuştur. Ayrıca, normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye bağlı olarak da 2.071 TL çalışmayan kısım gider ve zararları oluşmuştur. Sonuçta her iki gelir tablosunda işletmenin dönem net kârında farklılık ortaya çıkmıştır.

### 3. SONUÇ

TMS 2 stoklar Standardı maliyetlendirmede, normal maliyet yöntemini esas almaktadır. Çünkü, değişken genel üretim giderleri fiili üretime göre maliyetlere yüklenirken; sabit genel üretim giderleri, kapasiteye bağlı olarak dağıtılmaktadır. Ancak; fiili üretimin kapasiteye yakın olmadığı durumda, sabit genel üretim giderlerinin de değişken genel üretim giderleri gibi fiili üretim esas alınarak maliyetlere yüklenmesine, yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Burada amaç, sabit ve değişken giderleri, sabit-değişken gider ayrımı yapma ihtiyacına da gerek bırakmaksızın, tek bir ölçüye yükleme kolaylığı yaratmaktır. Bu uygulama, normal maliyetin terk edilmesi anlamına gelmez. Çünkü fiili üretimin kapasiteye yakın olması, yani tam maliyetin normal maliyete yakın sonuç vermesi şartına bağlanmıştır.

Tam maliyet yönteminde, döneme ilişkin üretime ilişkin doğrudan ve dolaylı biçimde tüm maliyetleri mamul maliyetine aktarılmaktadır. Ayrıca, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre, üretimin yapılması için zorunlu giderlerin üretimi yapılan birimlere dağıtılması doğal sayılmaktadır. Normal maliyet yönteminde ise, sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesi yaratan giderler olduğu düşünülerek; bu giderlerin sadece dönem içinde kullanılan kapasiteye ait olan kısmının, üretilen ürünlerin maliyetine aktarılması ve kullanılmayan kapasiteye ait kısmın da dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Dolayısıyla, boş kapasiteye isabet eden genel üretim giderlerinin **680 Çalışmayan Kısım Giderleri** hesaplarına gider kaydedilerek buradan gelir tablosuna aktarılması yapılır. Böylece, normal maliyet yönteminde kullanılmayan kapasiteye bağlı olarak çalışmayan kısım gider ve zararları olması nedeniyle tam ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tablolarında dönem net kârında farklılık söz konusu olacaktır. Dolayısıyla, işletmelerin kapasiteye bağlı olarak maliyete yansıtılmış oldukları sabit maliyetlerin hangilerinin o dönemin maliyeti içerisinde yer alacağına belirlenmesi önem taşıyacağından muhasebe meslek mensuplarının ve uygulamacıların söz konusu farklılığın analizini iyi yapmaları gerekir.



### KAYNAKÇA

1. ALEXANDER, David, Anne BRITTON ve Ann JORISSEN (2009), *International Financial Reporting and Analysis*, Fourth Edition, South-Western Cengage Learning, Australia.
2. BLOCHER, Edward J., David E.STOUT ve Gary COKINS (2010), *Cost management: A Strategic Emphasis*, Fifth Edition, McGraw Hill Companies, Inc., Boston.
3. COLLIER, Paul M. (2006), *Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision-making*, Second Edition, John Wiley&Sons, Ltd., London.
4. DOUPNIK, Timothy ve Hector PERERA (2007), *International Accounting*, McGraw Hill Companies, Inc., Boston.
5. DRURY, Colin (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Second Edition, Thomson Learning, Australia.
6. DRURY, Colin (2008), *Management and Cost Accounting*, 7 Th Edition, South-Western Cengage Learning, Australia.
7. EPSTEIN, Barry J. ve Abbas Ali MIRZA (2006), *IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
8. GARRISON, R. H. and E. W. NOREEN (1997), *Managerial Accounting*, Eighth Edition, Irwin, Chicago.
9. GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
10. GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit (2008), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi*, Marmara Kitap Merkezi Yayınları, Bursa.
11. HAFTACI, Vasfi (2008), *Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 3.Baskı: Umuttepe Yayınları No: 5, Kocaeli.
12. HORNGREN, C. T. and FOSTER, George (1987), *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, Sixth Edition, Prentice Hall, New Jersey.
13. HORNGREN, Charles T. Ve Walter T.HARRISON (2007), *Accounting*, Pearson Education, Inc., New Jersey.
14. JIAMBALVO, James (2010), *Managerial Accounting*, International Student Version, John Wiley&Sons, Inc., Asia.
15. KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2002), *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım Yayın No: 1246, İstanbul.
16. LAZOL, İbrahim (2008), *Maliyet Muhasebesi*, 3.Baskı, Ekin Basım yayın Dağıtım, Bursa.

17. NANDAKUMAR, A., T.P.GHOSH, Kalpesh J.MEHTA ve Yass A.ALKAFAJI (2010), *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
18. SHIM, Jae K. ve Joel G.SIEGEL (1999), *Financial Accounting*, Second Edition, McGraw-Hill Companies, Inc. Schaum's Outline Series, New York.
19. SOLOMON, Paul (2004), *Financial Accounting: A New Perspective*, McGraw Hill Company, USA.
20. ŞENER, Recep (2008), *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
21. WESTON, J.Fred and COPELAND, E.Thomas (1992), *Managerial Finance*, Ninth Edition, The Dryden Press International Edition, New York.
22. WEYGANDT, Jerry J., Donald E.KIESO ve Walter G.KELL (1993), *Accounting Principles*, Third Edition, John Wiley&Sons, Inc, New York.
23. WILLIAMS, Jan R., Susan F.HAKA, Mark S.BETTNER ve Joseph V.CARCELLO (2010), *Financial Accounting*, Fourteenth Edition, McGraw-Hill Irwin, Boston.