

**TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE
DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ VE
BİR UYGULAMA
Ahmet GÜRBÜZ
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 2016**

**TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE
DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ VE BİR UYGULAMA**

Ahmet GÜRBÜZ

**T.C.
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir
2016**

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ahmet GÜRBÜZ tarafından hazırlanan TMS 2 Stoklar Standardına Göre Dönüştürme Maliyetleri ve Bir Uygulama başlıklı bu çalışma 25.02.2016 tarihinde Eskişehir Osmangazi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan Prof. Dr. Ali KARTAL

Üye Doç. Dr. Tunç KÖSE
(Danışman)

Üye Doç. Dr. Semih BİLGE

ONAY
.../ .../ 201...

Enstitü Müdürü

...../...../2016

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Ahmet GÜRBÜZ

ÖZET

TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ VE BİR UYGULAMA

GÜRBÜZ, Ahmet
Yüksek Lisans - 2016
İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Tunç KÖSE

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 yeniliklerden biriside; Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun ön gördüğü maliyet yöntemlerinde tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin kullanılmasıdır. Bu maliyet yöntemi, sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye ait olan kısmını, üretilen ürünlerin maliyetine katılmasını ve kullanılmayan kapasiteye ait kısmın ise dönem gideri olarak dikkate alınmasını benimsemiştir. Çalışmada, bu farklılık TMS 2 Stoklar Standardı bağlamında ele alınmıştır. Çalışmada, TMS 2 standardının kapsamı ele alındıktan sonra, ürün maliyet hesaplamalarının kapsamına göre maliyet yöntemleri açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca, kapsamına göre maliyet yöntemlerinde birim maliyetin ve gelir tablolarının nasıl oluşturulduğuna yer verilmiştir.

Uygulamamız jeneratör üretimi yapan firmanın kullandığı maliyet yöntemleri ile TMS 2'ye göre kullanması gereken maliyet yöntemlerinin karşılaştırılması sonucu elde edilen verileri ortaya çıkarmış ve bu verilen analiz edilerek en doğru maliyet yönteminin hangisinin olduğunu ortaya koymuştur.

ABSTRACT

COST OF CONVERSION ACCORDING TO THE TURKISH ACCOUNTING STANDART – STANDART NUMBER 2 AND A CASE STUDY

GÜRBÜZ, Ahmet

Master Degree – 2016

Department of Business Administration

Adviser: Associate Prof. Tunç KÖSE

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.

The originality, which was added to this standart, is normal cost using instead of full cost in cost techniques. This techniques include that, production capacity is using to calculate stable general product expenses. Expenses, which were used in this term, add the final products costs and the capacity, which was not used to demonstrate as a term expenditure. So that, there will occur some differences between profit and loss statements which were prepared with full cost and normal cost. In this study, the differences have shown with TAS-2 inventory cost standarts. Stock comparing was organized due to TAS-2 and tax procedure law. In addition, this study includes the cost concept in TAS-2 Standart, relationship between full cost and normal cost due to the TAS-2, the profit and loss statements which were prepared by using full cost and normal cost.

Our application revealed the data obtained by the cost method used by the firm producing generator and the cost method it should use according to TAS-2 and found out which is the right basis of cost method by analyzing data.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GRAFİKLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
ÖNSÖZ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS 2 STOKLAR STANDARDI

1.1. STOKLAR STANDARDININ TARİHÇESİ	3
1.1.1.Stoklarla İlgili Uluslararası Düzenlemeler.....	3
1.1.2.Stoklarla İlgili Ulusal Düzenlemeler.....	4
1.2. STOKLAR STANDARDININ AMACI	5
1.3. STOKLAR STANDARDININ KAPSAMI.....	6
1.4. STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDAKİ TANIMLAR.....	7
1.5. STOKLARIN DEĞERLEMESİ.....	8
1.5.1. Girişte Değerleme	9
1.5.1.1.Satın Alma Maliyetleri.....	9

1.5.1.2.Dönüştürme Maliyetleri.....	11
1.5.1.3.Diğer Maliyetler.....	14
1.5.1.4.Hizmet Maliyeti	16
1.5.2. Çıkışta Değerleme	18
1.5.2.1.Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli İle Değerleme.....	18
1.5.2.2.İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemine Göre Değerleme	19
1.5.2.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	20
1.5.2.4.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	20
1.5.3. Stokların Envanterde Değerlemesi.....	21
1.6.STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	24
1.6.1.Standart Maliyet Yöntemi	25
1.6.2.Perakende Yöntem	26
1.7.STOKLARI GİDER OLARAK KAYDETME	27
1.8.RAPORLANACAK BİLGİLER	28

İKİNCİ BÖLÜM

KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİNİN ÜRÜN MALİYETİNE ETKİSİ

2.1.ÜRÜN MALİYETİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR	30
2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	31
2.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri.....	33
2.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	34
2.1.2. İşçilik Giderleri.....	36
2.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri	37
2.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri	38
2.1.2.3. İşçilik Giderlerinin Özellikleri	39
2.1.3. Genel Üretim Giderleri	39

2.1.3.1. Genel Üretim Maliyetlerin Önemi.....	41
2.1.3.2. Genel Üretim Maliyetlerin Özellikleri.....	42
2.2.KAPSAMINA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	50
2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi	50
2.2.1.1.Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek... 53	
2.2.2. Normal Maliyet Yöntemi	57
2.2.2.1.Normal Maliyet ve Kapasite İlişkisi	59
2.2.2.2.Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek61	
2.2.3. Değişken Maliyet Yöntemi.....	65
2.2.3.1.Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek	68
2.2.4. Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması	71
2.3.VERGİ MEVZUATINDA MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	73
2.4.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMİ.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 2 STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ İLE İLGİLİ BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1.İŞLETMENİN TANITIMI	78
3.2.İŞLETMENİN MEVCUT MALİYET SİSTEMİ	78
3.3.MEVCUT SİSTEME GÖRE MALİYETLEME.....	79
3.3.1.Mevcut Sistemdeki Üretim Maliyeti Unsurları	79
3.3.1.1.Direk İlk Madde Ve Malzeme Gideri	80
3.3.1.2.Direk İşçilik Gideri.....	81

3.3.1.3.Genel Üretim Giderleri.....	81
3.3.2.Tam Maliyet Yöntemine Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması ..	83
3.4.TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE UYGULAMA.....	86
3.4.1.Uygulamanın Amacı.....	86
3.4.2.Uygulamanın Kapsamı ve Verilerin Elde Edilmesi	87
3.4.3.Normal Maliyet Yöntemine Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması... ..	87
3.5.YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	90
SONUÇ	92
KAYNAKÇA	95

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Gürbüz A.Ş. Verileri.....	53
Tablo 2: Tam Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs)	54
Tablo 3: Tam Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran).....	54
Tablo 4: Tam Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları (Mayıs-Haziran)...	56
Tablo 5: Gürbüz A.Ş.Verileri.....	61
Tablo 6: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs).....	62
Tablo 7: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran)	62
Tablo 8: Normal Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları	64
Tablo 9: Gürbüz A.Ş. Verileri.....	68
Tablo 10: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs)....	69
Tablo 11: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran) .	69
Tablo 12: Değişken Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları.....	71
Tablo 13: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması	72
Tablo 14: Ürünün Üretilmesi İçin Gerekli Olan İlk Madde ve Malzeme Kalemleri.....	80
Tablo 15: Ürünün Üretilmesi İçin Gerekli Olan Genel Üretim Gideri.....	81
Tablo 16: X A.Ş. Verileri	83
Tablo 17: Tam Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti	84
Tablo 18: Tam Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları	85
Tablo 19: Üretim Verileri.....	87
Tablo 20: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti.....	88
Tablo 21: Üretim Kapasitesine İlişkin Veriler	88
Tablo 22: Normal Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları	89
Tablo 23: Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması ..	90

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları ..	21
Şekil 2: Ürün Maliyetinin Oluşumu	31
Şekil 3: İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri.....	32
Şekil 4: İşçilik Maliyetlerinin Oluşumu	36
Şekil 5: Genel Üretim Maliyetleri	40
Şekil 6: Tam Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti	51
Şekil 7: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti	57
Şekil 8: Değişken Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti.....	65

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Toplam Sabit Maliyetler	43
Grafik 2: Birim Sabit Maliyetler	44
Grafik 3: Üretim Aralığı.....	45
Grafik 4: Toplam Değişken Maliyet	46
Grafik 5: Birim Değişken Maliyet	47
Grafik 6: Yarı Değişken Maliyetler.....	49
Grafik 7: Merdiven Şeklindeki Maliyetler	50

KISALTMALAR LİSTESİ

DİG	: Direkt İşçilik Gideri
DİMMG	: Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GÜG	: Genel Üretim Gideri
GÜM	: Genel Üretim Maliyeti
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi kurumu
LİFO	: Son Giren İlk Çıkar
NGD	: Net Gerçekleşebilir Değer
SIC	: Daimi Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenimim boyunca gerek derslerimde ve gerekse tez çalışmalarında bana danışmanlık ederek beni yönlendiren ve her türlü olanağı sağlayan danışmanım Doç. Dr. Tunç KÖSE'ye, çalışmam esnasında benden desteklerini esirgemeyen tüm çalışma arkadaşlarıma ayrıca her türlü koşulda maddi ve manevi olarak bana destek olan ve beni bugünlere getiren sevgili aileme, bu süreçte bana yardımcı olan sevgili eşime en içten şükranlarımı sunarım.

Ahmet GÜRBÜZ

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler arası rekabetin her geçen gün daha da arttığı görülmektedir. İşletmeler bu yoğun rekabet ortamında ayakta kalabilmek için birçok yöntem gerçekleştirmektedirler. Bu yöntemlerin en önemlilerinden birisi de ürettikleri ürünün satış fiyatının tüketicinin alım gücüne uygun olabilmesidir. Satış fiyatını belirlerken dikkat edilen birinci husus, ürün maliyetidir. İşletmeler üretilen ürün için uygun satış fiyatı belirleyebilmeleri öncelikle ürünün maliyetini doğru belirlemekten geçmektedir. Ürün maliyetine etki eden kalemlerin büyük bir kısmını dönüştürme maliyetleri oluşturmaktadır.

“Kavramsal Çerçeve” de açıklandığı üzere; finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamak amacıyla hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Finansal tablolar büyük ölçüde benzerlik göstermekle birlikte, bir takım sosyal, ekonomik ve hukuki sebepler ile ulusal düzenlemelerin oluşturulması sırasında farklı ülkeler tarafından farklı finansal tablo kullanıcılarının gereksinimlerinin dikkate alınması gibi sebeplerle bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Söz konusu farklılıklar, finansal tabloların unsurları için farklı tanımların kullanılmasına neden olmuştur; örneğin, varlıklar, yükümlülükler, öz kaynaklar, finansal tablolarda yer alan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı kriterlerin kullanılmasına ve bu kalemler için farklı değerlendirme esaslarının benimsenmesine de yol açmıştır (Demir, 2012:51-52).

Mamul maliyetleri üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Bu giderlerin ilk ikisi değişken giderlerdir. Genel üretim giderleri ise değişken ve sabit giderler olmak üzere ikiye ayrılırlar. Değişken üretim giderleri üretim hacmine göre değişiklik gösterirken sabit üretim giderleri üretim hacminin durumundan etkilenmemektedir. Ancak bu durum sabit giderlerin ürün maliyetine yüklenmesi konusunda farklı görüşlerin oluşmasını

sağlamıştır. Bu görüşler doğrultusunda sabit üretim giderlerinin ürün maliyetine yüklenmesi konusunda kapsamına göre tam maliyet, normal maliyet, değişken maliyet ve direkt (asal) maliyet yöntemleri geliştirilmiştir (Büyükmirza, 2012:493-494).

Vergi mevzuatının 275. maddesi gereği dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yönteminin kullanılması gerekmektedir. Tam maliyet yöntemi ile ürün maliyetini doğru hesaplamak mümkün değildir. Çünkü işletme düşük kapasiteyle çalışmış olsa da bu durum normal kapasite gibi kabul edilip atıl kapasitenin ürün maliyetine katılmasına imkan tanımaktadır. “TMS 2” ise normal maliyetlemenin kullanılmasını öngörmektedir. Normal maliyetleme, tam maliyetlemenin tersine normal kapasitenin altında çalışan işletmelerin ürün maliyetine atıl kapasiteyi katmayarak daha doğru ürün maliyetinin tespit edilmesine olanak tanımaktadır.

Çalışmamızın amacı, Vergi Mevzuatı'nın 275. Maddesinin uygun gördüğü tam maliyetleme ile “TMS 2”nin uygun gördüğü normal maliyet yönteminin birlikte karşılaştırılmasıdır.

Birinci bölümde KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları 2 (Stoklar) anlatılmış olup ikinci bölümde ise Türkiye Muhasebe Standartları 2 (Stoklar)'nin beraberinde getirmiş olduğu normal maliyetleme ve bunun kapsamına göre maliyet yöntemleri anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise Türkiye Muhasebe Standartları 2 (Stoklar)'nin beraberinde getirmiş olduğu normal maliyetleme ile işletmenin mevcut sisteminde uygulanan yöntemin karşılaştırılması yapılmıştır. Sonuç olarak iki yöntem arasındaki farkların ortaya konularak en doğru maliyet yönteminin tespiti yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TMS 2 STOKLAR STANDARDI

1.1. STOKLAR STANDARDININ TARİHÇESİ

Dünyanın çeşitli ülkelerinde uygulanan ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıklar finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını güçleştirmekte ve dünyanın farklı bölgelerindeki yatırım fırsatlarının belirlenmesini yatırımcı açısından güçleştirirken, gelişmekte olan ekonomilere yabancı sermaye girişini yavaşlatmakta ve yatırımcıların karar alma sürecinde yatırım riskini artırmaktadır. Bu çerçevede özellikle stoklara ilişkin uluslararası çalışmalar yapılmaktadır.

1.1.1. Stoklarla İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Bu çalışmalar, Eylül 1974'te "Tarihi Maliyet Sisteminde Stokların Değerlemesi ve Sunulması" E2 Nihai Taslak metni kamuoyunun görüşüne sunulmasıyla başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) "E2 Nihai Taslak" metnini Ekim 1975'de UMS 2 olarak yayımlamış ve bu metin 1 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. IASC, Ocak 1989'da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına ilişkin alt yapı taslaklarını hazırlamıştır. Bu taslaklardan "E32 Finansal Tabloların Karşılaştırılabilirliği" ile Ağustos 1991'de kamuoyuna sunulan "E38 Stoklar" taslakları, Aralık 1993'te yayımlanan "UMS 2 Stoklar" standardının temel yapısını oluşturmuştur(Yalnız, 2011:34).

Bu standart 1 Ocak 1995 itibariyle yürürlüğe girmiştir. IASC'nin bir organı olan Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) 1997 yılında, SIC-1 "Tutarlılık – Stoklara İlişkin Farklı Maliyet Formüllerine ilişkin yorumları ile stok değerlemesine ilişkin maliyet yöntemlerini önermiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yürürlükte bulunan UMS ve SIC'lerin

uyumlaştırılması kararını almıştır. Böylece 18 Aralık 2003 tarihinde yürürlükte olan UMS-2 ile SIC-1 gözden geçirilerek yeniden düzenlenmiş ve “UMS-2 Stoklar” standardı yeni şekliyle tartışılmak üzere kamuoyuna sunulmuştur. UMS-2, 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

1.1.2. Stoklarla İlgili Ulusal Düzenlemeler

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 09.02.1994 – 17.08.1999 tarihleri arasındaki ilk döneminde, 30 adet muhasebe standartları komisyonu ve 1 adet denetim standartları komisyonu tarafından ‘Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Yönergesi’ ne yönelik çalışmalar yürütmüştür. Kurulun bu çalışmaları sonucu hazırlanan 11 adet standart taslağı ‘Türkiye Muhasebe Standartları’ olarak kabul edilmiştir. Kurul 17.06.1999 tarihinde tekrar toplanarak daha önce hazırlanan muhasebe standartlarını tekrar ele alarak yaptığı birtakım çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standartlarının sayısını 15’e çıkartmıştır. Yeni oluşturulan bu standartlardan stoklar ile ilgili olan TMS – 13 Stoklar standardı da bu süreç içinde ele alınmış ve 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nda ve Uluslararası muhasebe standartlarında yaşanan gelişmelere bağlı olarak, “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25” 15 Kasım 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’nin kurulmasından sonra 2002 ve 2003 yıllarında kamuoyunu sunulan “Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metni” setlerinde “TMS-5 Taslak Metni Stoklar” yer almaktadır. 2004 yılı içinde tamamlanan ve 3 Sıra No’lu “Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 2 Stoklar Standardı” olarak 15.01.2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayınlanmıştır.

Standart da yer alan bazı maddeler aşağıdaki tebliğler aracılığı ile g¼ncellenmiřtir:

1. 11/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu, tebliğ.

2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu, tebliğ.

3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu, tebliğ.

4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu, tebliğ.

5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 179 sıra no'lu, tebliğ.

6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu, tebliğ.

7. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu, tebliğ.

1.2. STOKLAR STANDARDININ AMACI

Stoklar standardının amacı;

Stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini ağıklamak olarak ağıklanmıştır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere d¼n¼řeceđini ağıklar.

Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi vermektedir (Md.1). Standart, tok maliyetlerinin nasıl saptanacağını, bu maliyetleri oluşturan unsurları, maliyetin gidere nasıl dönüşeceğini, stoklar için uygulanacak değerlendirme yöntemini değerlendirme sonuçlarının finansal tablolarla nasıl ilişkilendirilerek raporlanacağını açıklamaktadır.

1.3. STOKLAR STANDARDININ KAPSAMI

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 almaktadır.

Standardın kapsamı dışında kalan bazı durumlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Md.2):

- a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
- b) Finansal araçlar (TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar) ve
- c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler)

1.4. STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDAKİ TANIMLAR

Standartta stoklar, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer olmak üzere üç önemli tanım yer almaktadır:

- **Stoklar;**

- (a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;
- (b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da
- (c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (Md.6).

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin 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. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsamaktadır. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsamaktadır (Md.8).

- **Net gerçekleşebilir değer;**

İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

- **Gerçeğe uygun değer;**

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Net gerçekleşebilir değerin işletmeye özgü bir değerdir. Gerçeğe uygun değerin ise işletmeye özgü bir değer değildir (Md.7).

1.5. STOKLARIN DEĞERLEMESİ

İşletmeler faaliyetleri süresince belirli miktarlarda girdi kullanmak zorundadırlar. Bu girdilerin değerlendirilmesi de stokların değerlendirilmesinde yapılan usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Yıl içinde satılan mallar ile hizmetlerin maliyetine giren girdilerin maliyetleri, satılan mal veya hizmet maliyetini oluşturduğu için, kullanılacak maliyet bedeli hesaplama yöntemi dönem kar veya zararını doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple stokların değerlendirilmesinde uygulanacak yöntemlerin doğru tespit edilmesi bütün işletmeler için büyük önem arz etmektedir (Özmen, 2008:62).

Standartta göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenmektedir (Gerçek parti maliyet yöntemi).

Maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerden düşük olursa maliyet değerlendirme yöntemlerinden biri ile değerlendirilir. Yukarıda belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. LİFO yönetiminin uygulanması, standartta kaldırılmıştır. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (Yalnız, 2011:42) .

Stokların değerlendirilmesi üç aşamada ele alınmaktadır. Birincisi işletmeye girişlerinde alış bedellerine göre değerlendirme, ikincisinde işletmeden çıkışında

değerleme ve üçüncü olarak da dönem sonu envanterde değerlemeye tabii tutulurlar.

1.5.1. Girişte Değerleme

Türkiye muhasebe standartlarına göre stoklar alışta maliyet bedelleri üzerinden kaydedilirler. Maliyet bedeli; ödenen ithalat vergileri ve diğer vergiler, nakliye giderleri, yükleme – boşaltma maliyetleri ile mamul ya da malzemeye ilişkin doğrudan maliyetini etkileyebilecek diğer maliyetleri kapsamaktadır. Kur farkları ve finansman giderleri ise malın maliyetine dahil değildirler. Ancak stokun satışa hazır hale gelmesi için belli bir süre geçmesi gerekiyorsa yani özellikli bir mal ise TMS 32 – Borçlanma Maliyeti Standardına göre finansman giderleri maliyete dahil edilebilir. Eğer mal alışlarında belli bir vadeye bağlı olarak vade farkı söz konusu ise bu fark malın maliyetine dahil edilmeden vadeye paralel olarak dönemin finansman gideri olarak kaydedilir (Karşlıoğlu, 2011:68-69).

Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

1.5.1.1.Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyetine dahil edilecek unsurlar aşağıdaki gibidir (TMS 2/ md.11):

- Satın alma fiyatı
- İthalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç),
- Nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ve

- Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyetinin belirlenmesinde ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler indirim konusu yapılır. Standart gereği, stok bulunduğu konuma getirilene kadar yapılan harcamalar satın alma maliyetine ilave edilir, stok bulunduğu konuma getirildikten sonra yapılan harcamalar ise maliyete ilave edilmez, dönem giderlerine kaydedilir (Özerhan ve Yanık, 2012:125).

Satın alma maliyetini oluşturan unsurları içeren bir örnek aşağıdaki gibidir.

Örnek: Bir işletme ithal ettiği 300.000 TL'lik ticari mal ile ilgili olarak aşağıdaki işlemleri yapıyor:

Ticari malın gümrükten çekilmesi sırasında 18.000 TL gümrük vergisi ve mala ilişkin KDV'yi banka aracılığıyla ödüyor. Ticari malın depoya taşınması için 500 TL, depo kirası olarak da 600 TL nakden ödeniyor. Malın 100.000 TL'lik kısmı başka bir şehirdeki satış deposuna gönderiliyor. Taşıma ücreti 100 TL'dir (tüm işletmelerde KDV oranı %18).

a. Malın satın alınması

_____ //		_____
153 TİCARİ MALLAR		318.000,-
Alış bedeli	300.000	
Gümrük vergisi	18.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		54.000,-
	102 BANKALAR	372.000,-
_____ //		_____

b. Taşıma bedelinin maliyete ilave edilmesi

<hr/>		//	<hr/>	
153 TİCARİ MALLAR			500,-	
Taşıma bedeli				
191 İNDİRİLECEK KDV			90,-	
100 KASA				590,-
<hr/>		//	<hr/>	

c. Depo kirasının ödenmesi

<hr/>		//	<hr/>	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.			600,-	
Taşıma bedeli				
191 İNDİRİLECEK KDV			108,-	
100 KASA				708,-
<hr/>		//	<hr/>	

d. Ticari malın satılmak üzere başka bir şehre gönderilmesi

<hr/>		//	<hr/>	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞ. GİD.			100,-	
Taşıma bedeli				
191 İNDİRİLECEK KDV			18,-	
100 KASA				118,-
<hr/>		//	<hr/>	

1.5.1.2.Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Standarda göre üretimle doğrudan ilişkili olan maliyetler: direkt ilk

madde, direk işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarıdır. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının 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).

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtım sırasında standarda göre üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandırılmaktadır. 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. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (Md.13).

Vergi kanunlarımızda tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Ancak standart, normal maliyet yönteminin uygulanmasını öngörmektedir. Bu yöntemde göre sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine verilir. Boş kapasiteye düşen kısım ise dönem giderlerine (680 Çalışmayan Kısım Giderleri Hs.) yansıtılarak kaydedilir.

Vergi kanunları bu gideri kabul etmediği için; mamul satılmışsa problem olmaz. Ancak mamul satılmamışsa bu giderde düşülemeyeceği için vergi ile uyumlama kaydı yapılmalıdır.

Birleşik mamuller bir veya az sayıda hammaddenin aynı üretim işlemleri sonucunda birden fazla çeşitte ortaya çıkan ana ürünlerdir (Karakaya, 2007:291). Petrol, havagazı, madencilik, yağ, süt ve et mamulleri gibi bazı üretim dallarında, aynı hammaddenin aynı işlemlerden geçirilmesi sonucu aynı anda farklı farklı mamuller elde edilir. Örneğin, koyunların kesilip yüzülmesiyle deri ve et ortaya çıkar. Hayvanın parçalanması sonucu pirzola, bonfile, biftek, ciğer, böbrek, işkembe, vb. elde edilir. Ham petrolün rafine edilmesi sırasında benzin, mazot, gaz yağı, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) kayganlaştırıcı maddeler ve katran gibi birçok mamul meydana gelir. Bu mamullerden nispi olarak değeri yüksek olanlar birleşik veya ana mamuller, göreceli olarak değeri düşük olanlar ise yan mamuller adıyla anılır (Büyükmirza, 2012:305).

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (Md.14).

Dikkat edileceği gibi standartta, maliyetlerin önce ürünlerle doğrudan ilişkilendirilmesi öngörülmektedir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda tercih hakkı rasyonel ve tutarlı bir temel dahilinde işletmeye bırakılmış fakat nispi satış yöntemi ve net gerçekleştirilebilir değer yöntemi örnek olarak verilmiştir.

Piyasa Değeri yönteminde, ürün maliyetleri ile piyasa fiyatı arasında bir ilişki olduğu varsayımından hareket edilmekte, maliyetler birleşik ürünlerin satış hasılatlarına göre dağıtılmaktadır. Önce birleşik ürünlerin her biriminin satış hasılatları toplamı bulunur. Sonra her ürünün toplam satış hasılatı

içindeki satış hasılatı oranı hesaplanır ve maliyetler bu oranlara göre dağıtılır. Piyasa değeri yönteminde her ürüne taşıyabilecekleri kadar maliyet payı verilmekte ve her ürünün brüt satış kar oranı birbirine eşit olmaktadır (Bağdat, 2008:41-42);

1.5.1.3.Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir (Md.15).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler, aşağıda sıralanmıştır (Md.16):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri,
- Satış giderleri.

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. (Md.17).

İşletmenin stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olması halinde peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark varsa, bu farkın ilgili dönemde

finansman gideri olarak kaydedilmesi öngörülmektedir (Md.18).

Bir gider veya maliyet belirli bir stokla ilişkilendirilebildiğinde (örneğin özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı ve geliştirme maliyeti gibi) muhasebenin temel kavramlarından olan “Özün Önceliği Kavramı” gereği stokların maliyetine eklenebilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır (Selvi, 2009:93).

Örnek: ABC üretim işletmesinde; ürünlerin depolama yapıldığı binanın sigorta gideri 1.000 TL, İşletmenin genel idari binasının elektrik, su ve haberleşme gideri olarak 500 TL, Ürünün reklam gideri olarak da 800 TL ödenmiştir.

<hr/>		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.500,-
770.01 DIŞARDAN SAĞLANAN FAY. VE HİZ.		
770.01.01 SİGORTA		
770.01.02 ELEKTRİK, SU VE HABERLEŞME		
100 KASA		1.500,-
100.01 TL KASASI		
<hr/>		
760 PAZ. SAT. DAĞ. GİD.		800,-
760.01 REKLAM GİDERLERİ		
100 KASA		800,-
100.01 TL KASASI		
<hr/>		

Yukarıdaki örnekte giderler stokların bulunduğu konum ve duruma

gelmesinde katkısı olmadığından doğrudan dönem giderlerine kaydedilir.

1.5.1.4.Hizmet Maliyeti

“Hizmet işletmeleri” açısından stok maliyeti TMS 2 kapsamında aşağıdaki gibi belirlenmiştir (Selvi, 2009:93):

a) Hizmet işletmeleri sundukları (tahakkuk eden) hizmetlerin gelirleri ile giderlerini “Dönemsellik Kavramı” gereği aynı faaliyet döneminde gelir tablosu ile ilişkilendirmelidirler. Dönemsellik ilkesi çerçevesinde, eğer verilen bir hizmete ilişkin gelir unsuru dönem sonu itibarıyla dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilmemiş yani döneme gelir olarak kaydedilmemiş ise; söz konusu hizmetin üretilmesine ilişkin maliyet unsurlarının da dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilmemesi yani döneme gider olarak yazılmaması gerekir. Dolayısıyla, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler “stok hesabına” yansıtılmalıdır.

b) Stok hesabı ile ilişkilendirilecek olan hizmet üretim maliyeti unsurları ise; hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderlerden oluşur.

c) Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez.

d) Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

TDMS’nde hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği öngörülmediğinden, bu maliyetlerin tüketilip tüketilmediğine bakılmaksızın ve dönemsellik kavramının gereği yapılmaksızın, dönem sonunda doğrudan 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilirken (Güngörmüş ve Boyar, 2008: 132-133), TMS 2’ye göre

hizmet maliyetinin tüketilmeyen kısmı stoklara alınarak aktifleştirilebilmektedir (Demirel, 2009:51).

Hizmet işletmelerinde, bazı sınırlı hallerde, hizmet maliyetlerinin aktifleştirilmesi gerekli olabilir. Hizmet maliyetinin aktifleştirilebilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir (Örten v.d., 2011:49);

- Maliyetinin güvenilir olarak ölçülmesi,
- Gelecekte ekonomik fayda sağlamanın muhtemel olması,
- İşletmenin kontrolünde olması.

Üretilen hizmetler çoğunlukla stoklanamaz. Standardın öngördüğü aktifleştirme, daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde söz konusu olmaktadır. Bu tip hizmetler ise, çoğunlukla, belirli müşterilere özgün olarak gerçekleşmektedir. Üretilen hizmetin müşterisi belirli ise, aktifleştirme yapmadan önce, TMS 18 Hasılat Standardını da göz önünde bulundurmak gereklidir. Buna göre, eğer hizmetin sonuçları güvenilir olarak tahmin edilebiliyor ise, tamamlanma esasına göre maliyetin gider olarak kayda alınması gereklidir. Belirli bir müşteriye yönelik olarak hazırlanmayan hizmetlerin maliyetlerinde ise aktifleştirme söz konusu olabilmektedir. Bu tür işlerde de, çoğunlukla hizmetin tüm kullanım hakkının satışı gereklidir. Eğer, kiraya verme söz konusu ise, bu durumda hizmet maliyetinin stok olarak değil, maddi olmayan duran varlık olarak raporlanması daha uygun olacaktır (Örten v.d., 2011:49-50).

Unutmamak gerekir ki, hizmet maliyetinin aktifleştirilebilmesi için geri kazanılabilir olması gereklidir. Aksi durumda, maliyetin hepsi zarar olarak muhasebeleştirilmek zorundadır (Örten v.d., 2011:49-50).

1.5.2. Çıkışta Değerleme

Stok kalemlerinin gerçek maliyeti belirlenemiyorsa Türkiye Muhasebe Standartları, ilk giren ilk çıkar (FİFO) ve ortalama maliyet yöntemlerini temel yöntemler olarak kabul etmektedir. Yine Türkiye Muhasebe Standartlarında ortalama maliyet yöntemlerinden de ağırlıklı ortalama ya da hareketli ortalama maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin verilmektedir (Kaval, 2008:270). Bu yöntemlerden herhangi birinin kullanılmasına izin verilirken, finansal tablolar için kısmi enflasyon etkisini giderici bir yöntem olarak tercih edilen LİFO yöntemi VUK Md.274'ten de 2004 yılında çıkarılarak uygulamadan kaldırılmıştır. Günümüzde LİFO' ya gerek kalmamasının nedeni gerektiğinde enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesidir (Sönmez, 2007:159)

Standarda göre stoklar çıkışta aşağıdaki yöntemlerle değerlendirilmektedir:

1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli İle Değerleme,
2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi
3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
4. Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

1.5.2.1. Gerçek (Spesifik) Maliyet Bedeli İle Değerleme

Gerçek maliyet yönteminde satılan ve dönem sonunda stokta kalan malların hangi parti maldan teslim edildiği ve hangi parti maldan kaldığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu işlem yapıldıktan sonra işletmede üretilen mamulün ya da satılan malın hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebildiği için satılanlarda satılan malın maliyet bedeli ile envanter gününde de kalan stokların hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebildiği için o partinin maliyet bedeli ile değerlendirilir. En gerçekçi sonuçları veren yöntem olduğu düşünülmeyle beraber yöntemin uygulanabilmesi için stok giriş ve çıkışlarının tek tek denetlenip kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yöntemin

uygulanmasında bazı güçlükler hatta imkansızlıklar olabilir. Bir işletmenin mal alışlarının birkaç parti ile sınırlı olmayıp çok çeşitli partilerden oluşması halinde, hesap dönemi sonunda her parti maldan ne kadarının kaldığının bulunması güçtür (Özmen, 2008:63). Bu değerlendirme yöntemi büyük birim malların (otomobil, tekne, sanayii makinesi v.b.) yılda iki, üç parti halinde üretildiği ya da alındığı işletmelerde daha kolay uygulanabilir.

1.5.2.2. İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemine Göre Değerleme

İlk Giren İlk Çıkar yöntemine göre değerlendirme yapılırken, işletmede bulunan mallardan daima stoklarına en önce girenin satışının yapıldığı ve dönem sonu işletmede kalan stokların da en son tarihte işletmeye giren mallar olduğu varsayılmaktadır. Bu yöntemine göre, emtia çıkışı işletmeye ilk girenlerden başlar ve giriş sırasına göre devam eder. Bu durumda dönem sonunda işletmede bulunan stoklar, son giren parti mallardan kalmış olacaktır (Acar, 2007:76).

Stok maliyetlerinin tespit edilmesinde en yaygın kullanılan FİFO yönteminin özellikleri aşağıda sayılmıştır (Küçük, 2010:12) :

- Hem aralıklı hem de sürekli envanter yöntemi ile kolayca uygulanabilmesi,
- Bilanço için şimdiki değere daha yakın bir stok değeri üretmesi,
- Sistematik ve objektif olması,
- Hileye meyilli bir yöntem olmamasıdır.

FİFO stok değerlendirme yöntemi ile enflasyonist dönemlerde satılan malın maliyeti olduğundan düşük bir değerle tespit edilirken, buna karşılık işletmede mevcut stokların, piyasa fiyatına en yakın maliyet değeri ile değerlendirilmesi mümkün olacaktır. Buna bağlı olarak işletme karı fiktif olarak yükselecektir (Acar, 2007:76).

Bu yöntemde, fiyatların düştüğü dönemlerde ise, satılan malın maliyeti olduğundan yüksek, dönem sonu stokları ve mal satış karı ise gereğinden düşük olarak hesaplanacaktır. FIFO yöntemi kullanımı suretiyle (daha yüksek fiyatlardan) değerlenmiş stoklar, ileride oluşacak fiyat düşüşlerine karşı daha duyarlı olacaktır (Acar, 2007:76).

1.5.2.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde stokların maliyeti, dönem başındaki stok ve benzeri varlıkların ağırlıklı ortalama maliyetleri ile dönem içinde satın alınan veya üretilen stok ve benzeri varlıkların ağırlıklı ortalamaları ile belirlenmektedir. İşletmelerde stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, iki şekilde uygulanabilmektedir. İşletme eğer aralıklı envanter yöntemini uyguluyorsa tartılı ortalama maliyet yöntemini, sürekli (devamlı) envanter yöntemini uyguluyorsa hareketli ortalama maliyet yöntemini kullanmalıdır (Karslıoğlu, 2011:51-52).

1.5.2.4.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi

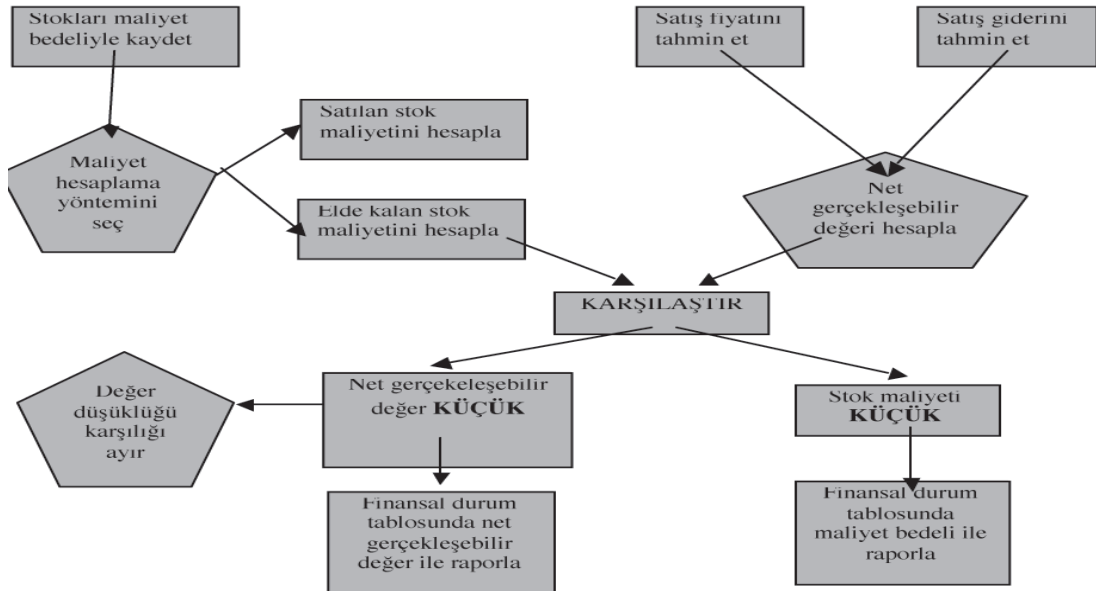
Bu yöntem tartılı aritmetik ortalamanın sürekli envanter yöntemine uygulanabilmesi amacıyla hareketli hale getirilmiş şeklidir. Bu yöntemde her yeni alış ve satış durumunda işletmede bulunan mal mevcutlarının ortalama birim maliyeti hesaplanır. Dolayısıyla birim fiyat her mal hareketinden sonra değişiklik gösterir. Bu da her mal satışında satılan malın maliyetini değiştirir (Karslıoğlu, 2011:53).

1.5.3. Stokların Envanterde Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştiribilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS 2/ md.9). Bu değerlendirme ilkesi göz önüne alındığında aşağıdaki adımların uygulanması gerekmektedir (Bahadır, 2012:54):

1. Stok maliyetini hesaplama tekniklerinin (tarihi maliyet akış yöntemlerinin) kullanılarak stok maliyetinin hesaplanması,
2. Net gerçekleştiribilir değerin belirlenmesi,
3. Tarihi maliyet yöntemiyle hesaplan stok maliyeti ile net gerçekleştiribilir değerin karşılaştırılması,
4. Stokların finansal durum tablosunda maliyet ya da net gerçekleştiribilir değerden düşük olanı ile raporlanması.

TFRS kapsamında, stokların değerlendirilmesi sistemi şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: TFRS Kapsamında Stoklarda Değerlemenin Uygulama Adımları
Kaynak: (Bahadır, 2012:54).

Öncelikle stoklar maliyet bedeliyle kaydedilir. Ardından maliyet hesaplama yöntemi seçilir. Elde kalan stok maliyeti ile net gerçekleşebilir değeri karşılaştırma yapılır. Eğer net gerçekleşebilir değer küçükse ya değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ya da bilançoda net gerçekleşebilir değerle raporlanır. Ancak stok maliyeti, net gerçekleşebilir değerden küçükse bilançoda maliyet bedeliyle raporlanır.

Diğer bir ifadeyle, net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz (Selvi, 2009:97):

$$NGD = SF - TMM - TSG$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

SF : Satış Fiyatı

TMM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Gideri

Aşağıdaki örnekler NGD ve Maliyet değeri arasındaki ilişkiyi göstermektedir (Yıldırım, 2011:87):

Örnek : Stokların defter değeri	4.000
Satılabilir fiyat	4.500
Satılabilmesi için yapılması gereken ilave masraflar	250

Net Gerçekleşebilir Değer (4.500-250) = 4.250

Stoklar 4.000 TL maliyet değeriyle yansıtılacaktır.

Örnek : Stokların defter değeri	4.000
Satılabilir fiyat	4.150
Satılabilmesi için yapılması	350
gereken ilave masraflar	

Net Gerçekleşebilir Değer (4.150-350) = 3.800

Stoklar 3.800 TL net gerçekleşebilir değeriyle yansıtılacaktır

İşletmeler; maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek (net gerçekleşebilir değer) tutardan yüksek olması durumunda, "ihtiyatlılık Kavramı" çerçevesinde "Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" ayırırlar. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olmaktadır (Selvi, 2009:97).

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate almaktadır (Md.30).

Net gerçekleşebilir değere ilişkin hesaplamalar yapılırken, stokların elde tutulma amacı da göz önünde bulundurulur. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazlaysa, fazlalık kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları göz önünde bulundurularak hesaplanır. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya

koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (Md.31).

Ürünleri tahmin edilen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı tahmin ediliyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları ürünlerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Fakat ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (Md.32).

Her mali tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan şartların geçerliliğini yitirmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu ispatlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden mali tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen mali tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olmaktadır (Md.33).

1.6.STOK MALİYETLERİNİ HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Stok maliyetinin ölçümüyle ilgili sonuçlar maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. 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 koşullar

dikkate alınarak yeniden belirlenmektedir (Md. 21).

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (Md. 22).

1.6.1.Standart Maliyet Yöntemi

Standart maliyet, üretilen mamul maliyetlerinin üretim yapılmadan önce, giderlerin bilimsel esaslarla belirlenmiş tutarlar esas alınarak saptandığı bir yöntemdir. Standart maliyet, birim üretim için planlanan maliyetler ve özellikle her üretim birimi için planlanmış üretim maliyetleri olarak tanımlanmaktadır. Maliyeti gerçekleşmiş rakamlar yerine belli bir işlem düzeyinde ve belli koşullar altında bilimsel incelemelere göre önceden belirlenmiş fiyatlara göre saptanan düzenli ve mantıklı yola standart maliyet denir. Tanımlardan da anlaşılacağı üzere standart maliyet yönteminin özü, üretim maliyetini önceden ve bilimsel hesaplara dayanarak olması gereken düzeyde planlama ve maliyeti hesaplamada oluşmuş rakamlar yerine bunları kullanmaktır (Akgün, 2010:42).

Ürünün maliyetini “direkt ilk madde ve malzeme gideri”, “direkt işçilik giderleri” ve o mamule düşen “genel üretim giderleri” payının toplamı oluşturduğuna göre, mamul standart üretim maliyetinin saptanmasında bu üç gider türünün ayrı ayrı ele alınması ve her birisi için standart tutarların belirlenmesi gereklidir (Büyükmirza, 2012:616). Standart maliyet TMS-2’ nin 21’ inci maddesinde de belirtildiği gibi; ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeylerinin dikkate

alındığı bir stok değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirildiği ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlendiği belirtilmektedir (Demirel, 2009:54).

1.6.2.Perakende Yöntem

TMS-2 Standardında, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanmak amacıyla perakende yöntemi belirlenmiştir. Bu yöntemde stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesiyle stokların maliyeti hesaplanmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:34). Kar marjı, perakende satış fiyatı üzerinden yapılan satış indirimleri dikkate alınarak belirlenmektedir. Her farklı mal grubu için ayrı kar marjı hesaplanabilmektedir (Kaval, 2008: 278).

Perakende satış yöntemi ile dönem sonu stok maliyeti beş aşamada hesaplanmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir:

a) Dönem başı stoklarının ve dönem içinde satın alınan stokların hem maliyeti hem de perakende satış fiyatları listelenir.

b) Dönem başı stokları ile dönem içinde satın alınan stokların maliyeti ve perakende satış değeri toplanarak, satılabilir malların maliyetine ve perakende satış değerine ulaşılır.

c) Satılabilir malların maliyeti, satılabilir malların perakende satış değerine bölünerek maliyet oranı hesaplanır.

d) Satılabilir malların perakende satış değerinden net satışlar çıkartılarak dönem sonu stokların perakende satış değeri hesaplanır.

e) Dönem sonu stoklarının perakende satış değeri ile maliyet oranı

çarpılarak tahmini dönem sonu stoklarının maliyeti tahmin edilir.

Alım-satım işlemlerinin hızlı bir şekilde ve büyük hacimlerde gerçekleştiği ve diğer stok maliyet yöntemlerinin kullanılmadığı sektörlerde kullanılan perakende satış yöntemiyle stokların maliyeti, stokların satış değerinden, brüt satış kârı tutarının düşürülmesi suretiyle hesaplanmaktadır (Yardımcıoğlu ve Kocamaz, 2012:34).

1.7.STOKLARI GİDER OLARAK KAYDETME

Stoklar elden çıkartıldığında, stokların kayıtlı değeri, stoklarla ilgili hasılatın mali tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (Md.34).

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıkların üretiminde kullanılan stoklar, yine bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür (Md.35).

Bu konuya ilişkin yukarıda değinilen standart hükümlerinin nasıl uygulanacağına dair bir örnek aşağıda gösterilmektedir (Uyar, 2009:140):

Örnek: Maliyeti 30.000,00 TL olan ticari mal için;

a) %30 oranında değer düşüklüğü karşılığı ayrıldığını,

b) söz konusu malın izleyen yıl içinde de 24.800,00 TL'ye pesin olarak satıldığını varsayalım. Bu mala ilişkin olarak karşılık ayırma ve satış işlemlerinin Standarda göre muhasebeleştirilmesi şu şekildedir.

a)	
//	
628 STOK KARŞILIK GİDERİ	9.000,-
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	9.000,-
//	
b)	
//	
100 KASA	29.264,-
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	21.000,-
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	9.000,-
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	24.800,-
391 HESAPLANAN KDV	4.464,-
153 TİCARİ MALLAR	30.000,-
//	

Dolayısıyla, satış sonucunda oluşacak kâr: 24.800,00 – 21.000,00 = 3.800,00 TL'dir. Standart, stoklardaki değer düşüklüğü karşılık giderini bir stok gideri olarak kabul ettiğinden, bu tutarın "654 – Karşılık Giderleri" hesabı yerine satışların maliyeti grubunda açılacak yeni bir hesapta izlenmesi gerekecektir. Bu amaçla, örneğin "628 Stok Karşılık Gideri" gibi bir hesap açılabileceğini ileri sürmektedirler (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 173).

1.8.RAPORLANACAK BİLGİLER

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır (TMS 2/md.36):

(a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri

(b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;

(c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı

(d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;

(e) Stokların, net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmesi nedeniyle kayda alınan gider tutarı (Örten v.d., 2011:62),

(f) Net gerçekleşebilir değerlerine indirgenmiş olan stokların, değer artışı nedeniyle iptal edilen değer azalış tutarları (Örten v.d., 2011:62),

(g) Stoklardaki değer azalış tutarlarının iptaline neden olan olaylar veya koşullar (Örten v.d., 2011:62),

(h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların (Ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller) finansal tabloda kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgiler, bilgi kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları, yarı mamul olarak tanımlanabilir (Md.37).

İKİNCİ BÖLÜM

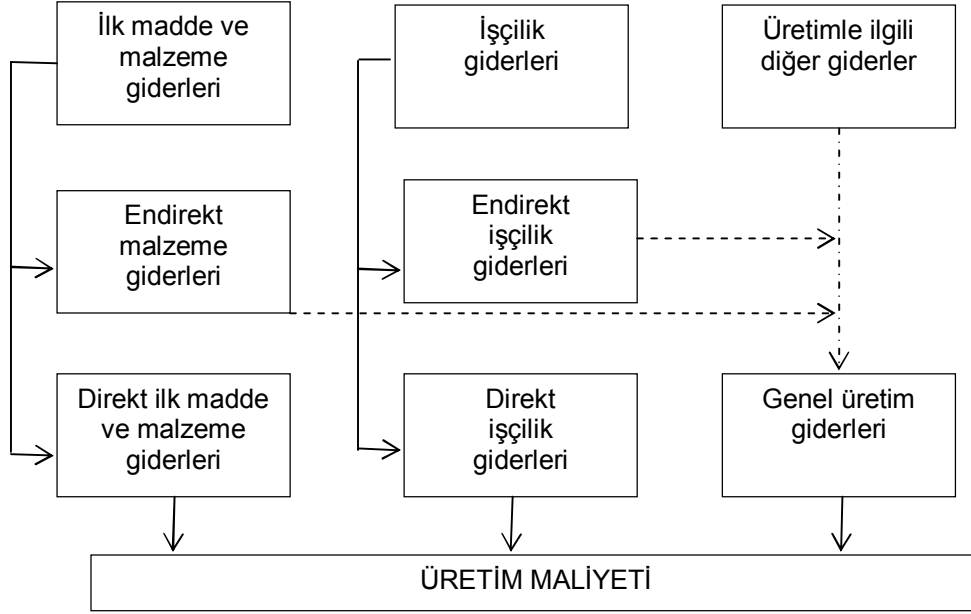
KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİNİN ÜRÜN MALİYETİNE ETKİSİ

2.1.ÜRÜN MALİYETİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR

Bir işletmenin, üretim faaliyetini gerçekleştirmek için tükettiği varlık ve hizmetlerin parasal karşılığı üretim maliyeti olarak ifade edilir. Bu maliyet, üretim faaliyeti sonucunda elde edilen mamul veya hizmetin maliyetini oluşturmaktadır (Karakaya, 2007: 57).

Bir ürünün maliyeti, o ürünün üretimi için kullanılan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri toplamından oluşur. Ancak konunun daha iyi anlaşılabilmesi için, hangi ilk madde ve malzemenin veya işçiliğin direkt olduğunun tespit edilmesi gerekir. Bu tespit işleminin yapılabilmesi için öncelikle ilk madde malzeme ve işçilik maliyetlerinin incelenmesi gerekir (Küçüksavaş, 2006: 21).

Ürün maliyetinin oluşumu şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: Ürün Maliyetinin Oluşumu
Kaynak: (Lazol, 2004: 87).

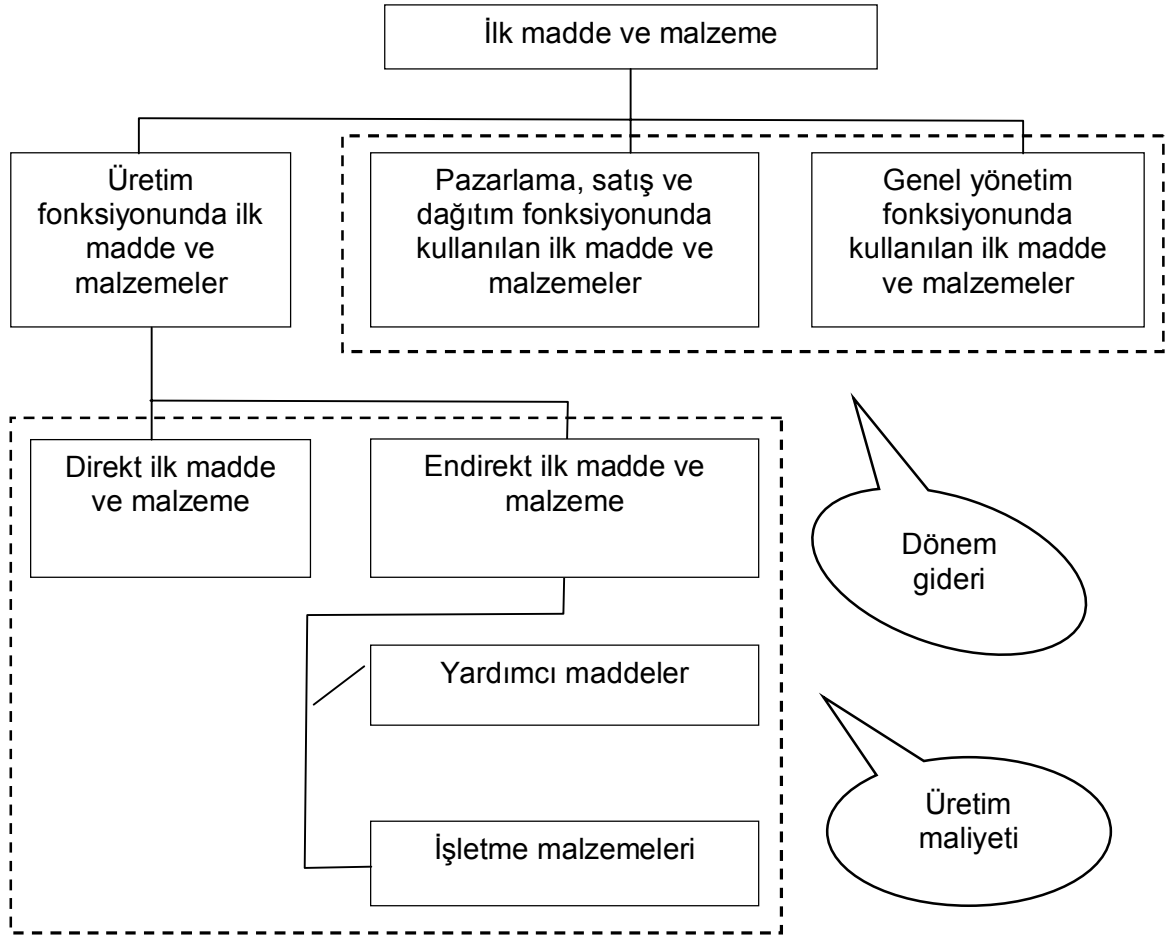
Şekil 2’de görüldüğü gibi ilk madde ve malzeme giderleri ile işçilik giderleri endirekt ve gider olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Endirekt giderler üretimle ilgili diğer giderler olarak genel üretim giderlerine aktarıldıktan sonra üretim maliyetini oluşumuna katkı sağlarken direkt giderler ise doğrudan üretim maliyetinin oluşumunu sağlamışlardır.

2.1.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

İlk madde ve malzeme giderleri, mal ve hizmetlerin üretilmesini işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü direkt ilk madde ve malzeme, endirekt malzemeye ait üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işleri kapsar (Akdoğan, 2004: 197).

İlk madde ve malzeme giderleri kullanım amaçları ve imalata yüklenme şekilleri bakımından “Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri” ve “ Endirekt

Malzeme Giderleri” olarak iki gruba ayrılmaktadır (Basık ve diğerleri, 2006: 131).



Şekil 3: İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri
Kaynak: (Küçüksavaş, 2006: 21).

İşletmelerde ilk madde ve malzemeler sadece üretim fonksiyonunda kullanılmamaktadır. İlk madde ve malzemeler araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinde ve genel yönetim faaliyetlerinde de kullanılmaktadır. Söz konusu faaliyetler için kullanılan ilk madde ve malzemelerin üretim fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzemelerle ilgisi yoktur. Bunlar ilgili (750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 770 Genel Yönetim Giderleri) gider hesaplarında takip edilirler (Küçüksavaş, 2006: 21). Üretim fonksiyonunda ilk madde ve malzemeler direkt ilk madde, malzeme ve

endirekt ilk madde ve malzeme olarak ikiye ayrılır. Endirekt ilk madde ve malzemedeki kendi içerisinde yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri olmak üzere ikiye ayrılır. Üretim fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri üretim maliyetini oluştururlar. Şekil 3'te de görüldüğü gibi pazarlama, satış ve dağıtım fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzemeler ile Genel yönetim fonksiyonunda kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri doğrudan dönem gideri olarak kaydedilirler.

2.1.1.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzemeler; üretilen mamulün özünü oluşturan ve mamulün bünyesine giren, hangi mamul veya mamul grubu için ne miktar tüketildiği izlenebilen ilk madde ve malzemelerdir. Bir başka anlatım biçimiyle, üretilen mamulün bünyesine esas madde olarak katılan ve herhangi bir dağıtım anahtarlarına gereksinim duyulmayan ilk madde ve malzemelerdir. Görüldüğü gibi, üretim sırasında kullanılan ilk madde ve malzemelerden; mamul bünyesine girip, mamulün temel yapısını oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik olarak olanaklı ve ekonomik açıdan anlamlı sayılan ilk madde ve malzemelerin parasal tutarına "Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" denir (Erdoğan ve Saban, 2010: 89). Direkt ilk madde ve malzemeler aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır.

- Kullanılan ilk madde ve malzeme mamul yapısı içine girip, mamulün özünü oluşturmalı,
- Ne kadar ilk madde ve malzemenin kullanıldığının saptanması teknik olarak olanaklı olmalı ve
- Ne kadar ilk madde ve malzemenin kullanıldığının saptanması ekonomik açıdan anlamlı olmalıdır.

Direkt ilk madde ve malzemeler genel olarak, üretim maliyeti içinde en büyük paya sahip gider türüdür. Otomotiv yan sanayisinde faaliyet gösteren

binek ve ticari araçlar için iç ve dış çamurluk üreten bir işletmenin kullandığı metal, direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir. Aynı şekilde, bir tekstil üretim işletmesinde de dokumada kullanılan iplik, direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir. Aynı şekilde, büro mobilyaları üreten bir işletmede ise, sunta ve kaplama malzemesi (formika) direkt ilk madde ve malzeme niteliğindedir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 114).

2.1.1.2. Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan ve üretimde kullanılan ya da üretimin gerçekleşmesi için harcanan her türlü madde ve malzeme endirekt malzeme giderlerini meydana getirir. Endirekt malzeme giderleri “Genel üretim giderleri” kapsamına girer ve üretilen mamullere endirekt olarak yüklenir (Basık ve diğerleri, 2006: 131). Bunun yanında ne kadar miktarda tüketildikleri kolayca saptanamayan ilk madde ve malzemelerdir.

Endirekt madde giderlerinin özellikleri aşağıdaki gibidir (Altuğ, 1996: 47):

- Endirekt madde giderleri üretilen mamullere endirekt olarak yüklenmektedir.
- Endirekt maddenin mamul içinde miktar olarak saptanmaları ekonomik değildir.
- Mamul içerisindeki payları iş kolu üretim türüne göre değişmektedir.
- Özellikle üretim faaliyetlerinde kullanılan makine ve teçhizatın daha verimli çalışmasını sağlamak amacıyla makine ve teçhizatın çalışması ve bakımı sırasında tüketilmektedir.

Endirekt ilk madde ve malzemeler iki başlık altında sınıflandırılır:

- 1) Yardımcı madde giderleri
- 2) İşletme malzeme giderleri

2.1.1.2.1. Yardımcı Madde Giderleri

Üretim mamul veya mamullerin bünyesine girmekle birlikte mamullerin belirli bir unsuru olmayan ve direkt ilk madde ve malzemelere göre daha önemsiz maddelerdir. Bir başka anlatım biçimiyle, üretim sırasında tüketilen yardımcı maddeler mamul veya mamullerin bünyesine girmesine karşın gerek miktar, gerekse değerleri açısından mamullerin esasını oluşturmazlar. Ayrıca yardımcı maddelerden mamul için ne kadar tüketildiğinin saptanması teknik açıdan zor olduğu gibi, ekonomik yönden de anlamlı değildir. Örneğin konfeksiyon sanayisinde kullanılan dikiş ipliği, mobilya sanayisinde kullanılan tutkal gibi (Erdoğan ve Saban, 2010: 90).

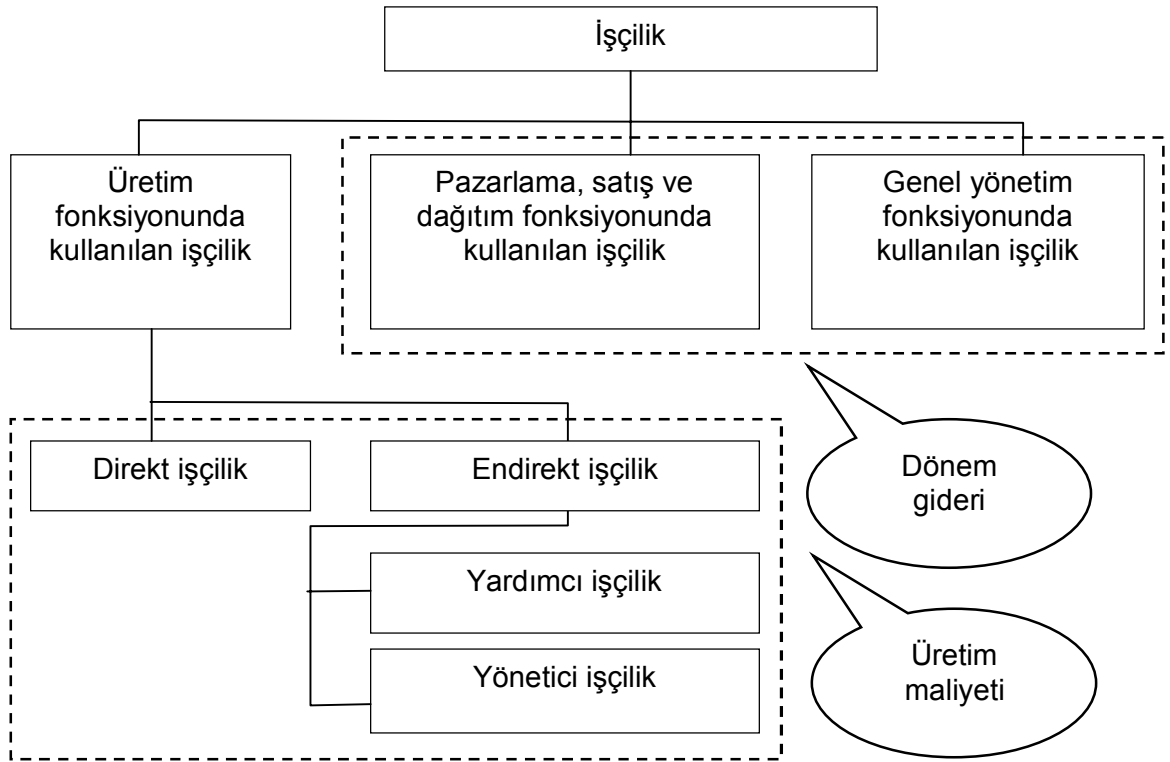
2.1.1.2.2. İşletme Malzeme Giderleri

Üretilen mamullerin bünyesinde yer almakla birlikte, üretimin kesintisiz yürütülebilmesi veya kullanılan makine ve teçhizatın veriminin artırılması amacı ile bakım-onarım, değiştirme vs. sırasında tüketilen maddelerdir. Örnek olarak; gres yağı, yakıt, benzin, makine ve tesisat yedek parçaları, küçük alet, takım ve teçhizatlar, oto yedek parçaları, tamir ve inşaa malzemeleri, elektrik malzemeleri, laboratuvar ve deney malzemeleri, ecza ve kırtasiye gibi çeşitli malzemeler verilebilir (Küçüksavaş, 2006: 24).

2.1.2. İşçilik Giderleri

İşletmelerde mamul veya hizmet üretiminde insan kaynağı önemli bir unsurdur. İşletmelerde çalışmalar işletmenin herhangi bir fonksiyonu ile ilgili olabilir. İşletmede üretilen mamul veya hizmetlerin işçilik maliyeti genel olarak üretim bölümü çalışanlarının işletmeden sağladığı mali olanaklardan oluşur. Söz konusu tutarlar çalışanın gelirini oluştururken, işletme açısından bir maliyet unsurudur (Lazol, 2004: 96). İşçilik gideri, bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan veya üretime yardımcı olan emeğin parasal tutarıdır (Çetiner, 2007: 83).

İşçilik maliyetlerinin oluşumu şekil 4’de gösterilmiştir.



Şekil 4: İşçilik Maliyetlerinin Oluşumu

Kaynak: (Küçüksavaş, 2006: 22).

Yukarıdaki şekil 4’de de görüldüğü gibi; işçilik giderleri gerek üretim giderlerinin, gerekse araştırma geliştirme, pazarlama satış ve dağıtım ile genel yönetim giderlerinin bir unsuru olarak ikiye ayrılmaktadır. Üretim

fonksiyonunda kullanılan işçilik giderleri direkt işçilik ve endirekt işçilik gideri olarak ikiye ayrılır. Endirekt işçilik giderleri, yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olmak üzere iki grupta izlenir. Üretim fonksiyonunda kullanılan işçilik giderleri üretim maliyetini oluştururken pazarlama, satış ve dağıtım fonksiyonlarında kullanılan işçilik ve genel yönetim fonksiyonunda kullanılan işçilik giderleri ise dönem gideri olarak kaydedilir.

2.1.2.1. Direkt İşçilik Giderleri

Üretim faaliyetlerine doğrudan katılan ya da diğer bir ifade ile bizzat makineleri çalıştıran, çalışmasını sağlayan ve makine başında çalışan işçilere ödenen ücretler (brüt tutar) direkt işçilik (üretim işçiliği) olarak tanımlanmaktadır (Altuğ, 1996: 93). Örneğin; tekstil sektöründe iş yapan bir işletmenin esas üretim yerinde makinede dikiş yapan, mobilya sektöründe iş yapan bir işletmenin de bizzat kesim tezgahının başında çalışan işçilerin ücretleri direkt işçilik gideri olarak tanımlanabilir. Bunun için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir (Erdoğan ve Saban, 2010: 133):

- İşçilik giderlerinin esas üretim gider yerlerinde oluşması,
- İşçilik giderlerinin üretilen mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesi gerekmektedir.

Direkt işçilik giderinin temel özelliği, gider yerlerine ve mamullere doğrudan yüklenebilmesidir. Direkt değişken nitelikli bir gider olduğu için direkt işçilik giderlerinin gider yerleri ve mamuller ile ilişkilendirilmesinde herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmasına gerek yoktur (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 154).

2.1.2.2. Endirekt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik dışında kalan ve üretilen mamul veya mamullere doğrudan doğruya yüklenmeleri mümkün olmayan işçiliklere endirekt işçilik denir. Endirekt işçilik giderleri ayrımındaki en önemli nokta işin niteliğinde kendini gösterir. Direkt işçilik faaliyeti sürdüren işçiliklerin, direkt işçilik dışındaki diğer faaliyetlerde geçen zamanlarına ilişkin işçilik ücretleri endirekt işçilik olarak kabul edilir. Örneğin bir makine operatörünün yaptığı iş normal olarak direkt işçiliktir. Ancak bu işçinin zamanının bir bölümünü makinenin temizliği veya arızanın giderilmesi amacıyla geçirmesi durumunda oluşan işçilik gideri, endirekt işçilik kabul edilmesini gerektirir. Öte yandan direkt işçilerin direkt işçilik ücretleri dışındaki yıllık ücretli izin ve genel tatil ücretleri, ikramiyeler ve diğer sosyal yardımlar gibi ücret eklentileri ile sosyal güvenlik işveren payları endirekt işçilik kabul edilir (Erdoğan ve Saban, 2010: 134).

Endirekt işçilik iki şekilde ortaya çıkmaktadır (Altuğ, 1996: 94):

1. Üretimde çalışan işçilerin aldıkları normal ücret ödemeleri dışında aldıkları ücretler.
2. Üretim departmanında çalışmakta birlikte üretim faaliyetleri dışında faaliyette bulunan işçi ve personelin aldıkları ücretler.

Endirekt işçilik yardımcı işçilik ve yönetici işçilik olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılır:

- **Yardımcı İşçilik:** Üretim faaliyetinin kesintisiz sürdürülmesinde kullanılan bakım-onarım işçileri, temizlik işçileri, güvenlik görevlileri gibi personele ödenen işçilik ücretlerinden oluşmaktadır.

- **Yönetici İşçilik:** Üretim faaliyetini sevk ve idare eden fabrika müdürü, ustabaşı, atölye şefi gibi kişilere ödenen işçilik ücretlerinden oluşmaktadır.

2.1.2.3. İşçilik Giderlerinin Özellikleri

İşçilik giderleri, üretim giderlerinin ilk madde ve malzeme giderlerinden sonra gelen en önemli gider faktörüdür. İşçilik giderleri, diğer üretim faktörlerinden farklı özellikler taşır. Bu özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Çakır, 2000: 49-50):

1. İşçilik, stoklanması olanaksız bir gider türüdür. Bir işçi veya memur, işletmede iş sözleşmelerine göre bulunduğu sürece ücrete hak kazanır. Oysa diğer üretim giderlerinde mesela ilk madde ve malzeme giderinde ilk madde ve malzeme üretime gönderilmedikçe maliyet doğmaz.

2. İşçilik giderlerine değişik koşullara göre eklemeler yapmak mümkündür. Örneğin; çıplak işçilik giderlerine fazla çalışma primi, çocuk zammı, ücretli izin gibi eklemeler yapmak mümkündür.

3. İşçilik, maliyetleri doğrudan etkileyen bir maliyet unsurudur. İşgücünün yeteneği üretimin verimliliğini artırır, işgücündeki zayıflıklar, yetersizlikler ise üretimde verimliliği düşürür.

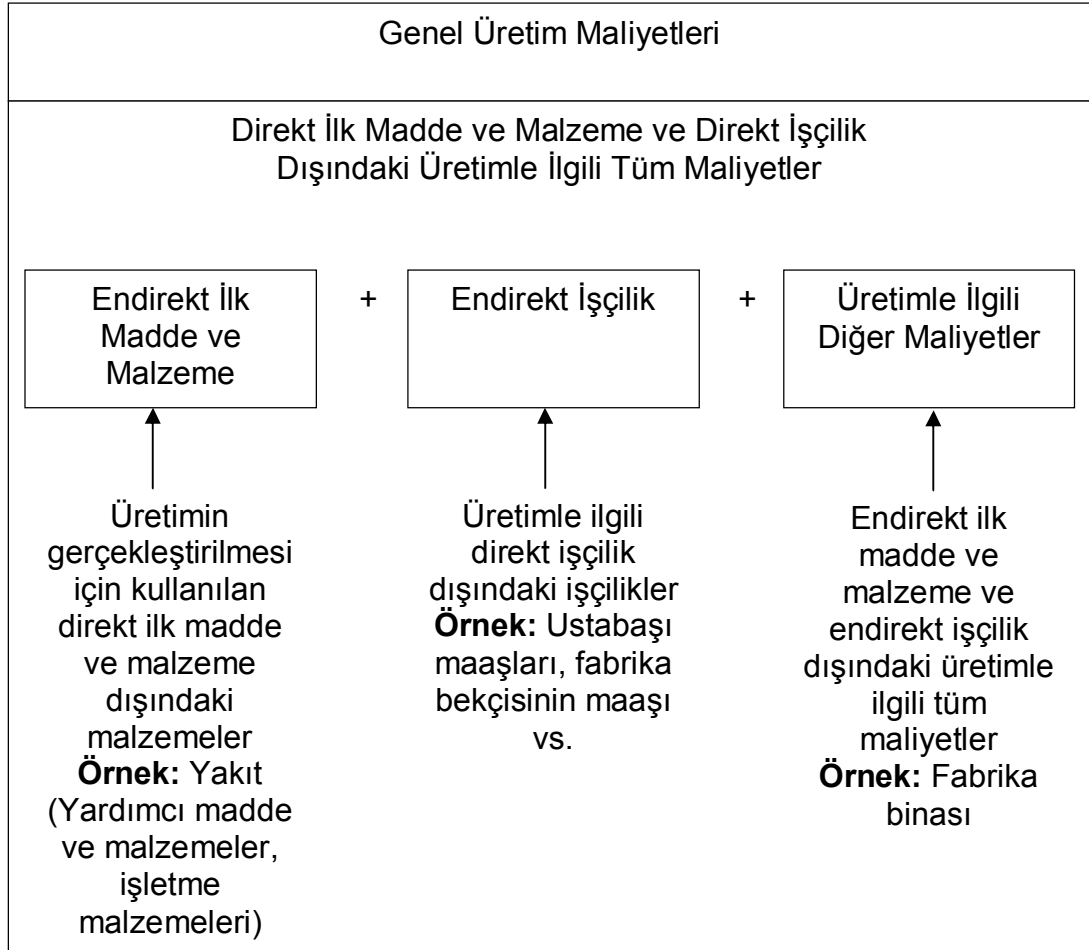
4. İşçilik giderleri emek sahiplerinin bir gelirini oluşturduğu için bu gelirin hesaplanması ve hak sahiplerine ödenmesi bir takım hesaplamaları gerektirir ve işletmelere bir takım mali sorumluluklar yükler.

2.1.3. Genel Üretim Giderleri

Genel üretim giderleri, üretilen mamulün maliyeti ile ilişkisi olan maliyetlerden oluşmaktadır. Üretimle ilişkisi olmayan maliyetler, genel üretim giderleri içerisinde yer almaz (Yükçü, 2011:191).

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik haricinde imalatla ilgili tüm maliyetler GÜM olarak kabul edilir. GÜM içerisine, dolaylı, malzeme, dolaylı işçilik, ısınma, aydınlatma, amortisman; emlak vergisi, üretimle ilgili

ekipmanın tamir-bakımı ve sigortalanması gibi işlerden kaynaklanan maliyetler girmektedir (Küçük, 2005: 2). GÜM, şekil 5'te gösterilmiştir.



Şekil 5: Genel Üretim Maliyetleri

Kaynak: (Küçüksavaş, 2006: 26).

Genel üretim giderleri, üretim faaliyeti için yapılan, fakat direkt malzeme ve direkt işçilik gibi üretilen ürünlerin maliyetine birebir yansıtılamayan giderlerdir. Yukarıdaki şekil 5'te de görüldüğü gibi direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan ve üretimle ilgili tüm malzeme giderleri (Endirekt ilk madde ve malzeme), direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilgili tüm işçilik giderleri (Endirekt işçilik giderleri) ve endirekt ilk madde ve malzeme, endirekt işçilik dışındaki üretimle ilgili diğer maliyetlerin toplamları genel üretim giderlerini oluştururlar. Bu giderlere örnek olarak, fabrika binası ve üretim makinelerinin amortismanlarını, bakım ve tamir

giderlerini, üretimde çalışan fakat tüm üretim faaliyeti ile ilgili çalışmalar yapan idari personelin yönetim giderlerini sayabiliriz.

2.1.3.1. Genel Üretim Maliyetlerin Önemi

Geleneksel anlamda maliyet teorisi, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜM'ün oluşturduğu üretim maliyetlerinin kontrol edilmesini ve yönetilmesini sağlamak üzere bazı teknikler geliştirmiştir. Temel maliyetler (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik) mamullere doğrudan yüklenebildiğinden yani bu maliyetlerin üretim birimleriyle ilişkisi kolay bir biçimde kurulabildiğinden, ilgili mamullere yüklenmesi, kontrolü ve yönetilmesiyle ilgili problem pek yaşanmaz. Bu durum, maliyetlerin mamullere yüklenmesinde güvenilirlik sağladığı gibi, yöneticilere de bu maliyet kalemlerini kolay bir şekilde izleme imkânı tanır, ancak GÜM için bunları söylemek pek mümkün değildir. GÜM'ün direkt olarak kontrol edilmesi güçtür, çünkü birçok kalemden oluşmuş bir maliyet grubunu temsil etmektedir. Bunun yanında GÜM'ün üretilen mamullerle ilişkisinin dolaylı olması bu üretim maliyet unsurunun mamullere yüklenmesinde bazı zorluklar meydana getirmekte ve bu maliyet unsurunun maliyet taşıyıcılarına yüklenmesinde ister istemez bazı keyfi ölçülerin kullanılmasına neden olmaktadır. Bunun sebepleri aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir (Küçük, 2005: 3):

i. GÜM, mamul ve hizmet birimlerine dolaylı olarak yüklenmektedir. Bunun sonucu olarak; bu maliyetlerin belirli iş, hizmet veya mamul ile ilişkilendirilmesi ya çok zor, ya da imkansız olmaktadır.

ii. GÜM'ü oluşturan maliyet kalemleri hem oldukça fazladır, hem de bu maliyet kalemleri faaliyet hacmiyle ilişkisi bakımından değişken ve sabit maliyet olarak birbirinden farklı özellikler taşımaktadır.

iii. Mevsimler ve diğer bazı faktörler yüzünden çıktı seviyesi dalgalanmalar gösterse bile, GÜM göreceli olarak sabit kalma eğilimindedir.

Bunun sebebi; GÜM'ün büyük bir bölümünün genel itibariyle sabit olmasından kaynaklanmaktadır.

Yukarıda açıklamaya çalışılan sebeplerden dolayı GÜM'ün dağıtımı özellikle de mamul maliyet unsurları içerisindeki payının göreceli olarak büyük olmasıyla orantılı olarak önem kazanmakta, maliyet taşıyıcılarının hak ettikleri ölçüde maliyet yüklenmeleri büyük ölçüde GÜM'e bağlı hale gelmektedir (Küçük, 2005: 3).

Yeni üretim sisteminde GÜM'ün maliyet unsurları içerisindeki payını artıran birçok faktör sayılabilir. Özellikle bilgisayar teknolojisindeki ve otomasyonda ortaya çıkan gelişmeler ve bunların denetimde kullanılması, teknolojiye bağlı olarak ortaya çıkan amortisman, enerji ve mühendislik ile uzman işçilik gibi maliyetlerin önemi ve ağırlığının artması, üretim maliyeti içindeki direkt işçiliğin payının azalmasına, bu da GÜM'ün payının artmasına sebep olmuştur (Civelek, 2002: 555).

2.1.3.2. Genel Üretim Maliyetlerin Özellikleri

Genel üretim maliyetlerin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Beşoğlu, 2007: 16):

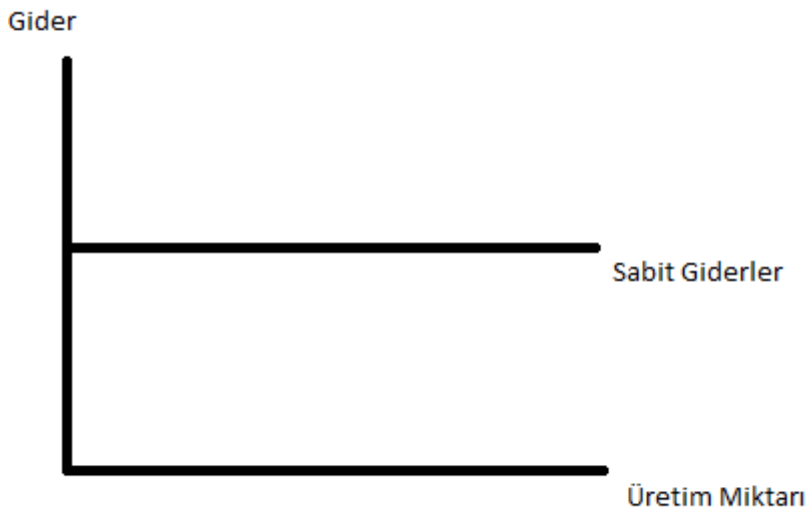
- Bu maliyetlerle mamuller arasında doğrudan bir ilişki yoktur.
- Genel üretim maliyetleri birbirleriyle ilişkisi olmayan farklı birçok maliyetin bir araya gelmesiyle oluşur. Bunların bir bölümü değişken, bir bölümü sabit niteliktedir ve bir bölümü de karma maliyet özelliklerine sahiptir. Örneğin; kira giderleri sabit, enerji giderleri değişken, ustabaşı giderleri de karmadır.
- Bu maliyetlerden enerji ve yakıt gibi unsurlar zaman içinde düzensiz bir gelişme gösterirler. Bazı aylar çok bazı aylar az olabilirler.

- Bu maliyetlerden bakım-onarım gibi unsurların kesin tutarı ancak yılsonunda belli olabilir.

Giderler, üretim hacminde meydana gelen değişimlerden etkilenip etkilenmemeye durumlarına göre sabit, değişken ve karma maliyetler olarak üçe ayrılırlar (Akdoğan, 2004:536)

Sabit Maliyet Giderleri: Sabit maliyet giderleri, faaliyet hacminde meydana gelen değişimlerden etkilenmeyen, başka bir ifadeyle üretim artsa da azalsa da aynı kalan maliyetlerdir. Yönetim maliyetleri, amortisman, sigorta, vergiler, kira ve fabrika müdürünün maaşı gibi üretim miktarı ne olursa olsun değişmeyen maliyetler sabit maliyet giderlerine örnek gösterilebilir (Akdoğan, 2004:536). Sabit maliyet giderleri belirli bir dönem için sabittir. Kısa dönemde (bu dönem bir ay veya bir yıl olabilir) sabit olan maliyet giderleri bu dönemin dışına çıktığında sabit maliyet giderlerinde artış veya azalış meydana gelebilir. Örneğin, fabrika binası kirası artış gösterebilir (Yükçü, 2011:61).

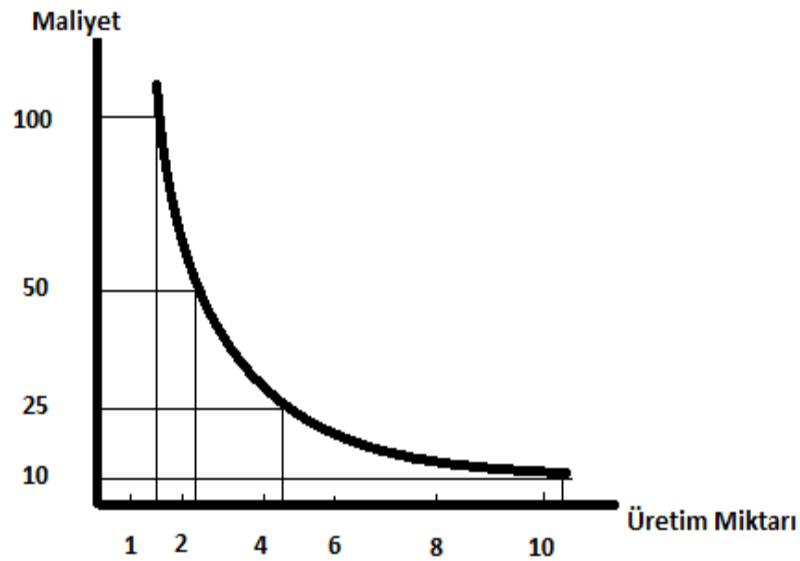
Sabit maliyetleri bir grafikte gösterecek olursak;



Grafik 1: Toplam Sabit Maliyetler

Grafik 1’de de görüldüğü gibi sabit maliyetlerde üretim miktarının artmasına karşın herhangi bir değişim söz konusu değildir. Ancak aşağıdaki grafik 2’ye bakıldığında toplam sabit maliyetlerin üretim hacmi ile ilgili olarak değişmemesine karşın bir birim mamul içerisinde yer alan sabit maliyetler üretim hacmi ile ilgili olarak değişiklik göstermektedir. Örneğin, 100 TL’lik kira gideri, bir mamul üretildiğinde bu mamul maliyeti içerisinde 100 TL olarak yer alacak, 10 birim üretildiğinde; 10 TL olacak, 20 birim üretildiğinde; 5 TL olacak, 50 birim üretildiğinde; 2 TL olacak, 100 birim üretildiğinde 1 TL olacaktır (Yükçü, 2011:62).

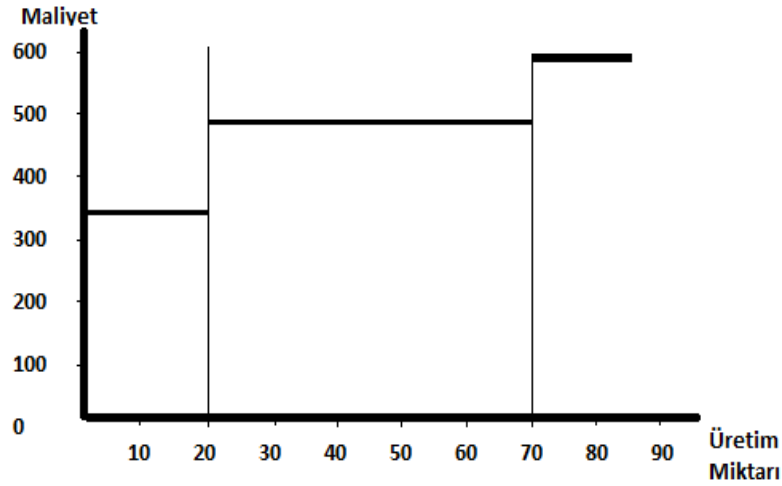
Dikkat edilecek olursa üretim miktarı arttıkça bir birimdeki sabit maliyet gideri payı düşüş göstermektedir. Bunu grafik 2’de gösterebiliriz.



Grafik 2: Birim Sabit Maliyetler

Sabit giderlerinin sabit olma özelliği üretim hacmi ile ilgili olarak değişmemesine rağmen, sabit sonsuza kadar sabit kalma özelliğini koruyamazlar. Üretim hacminin belirli bir sınırı geçmesi ile birlikte yeni bina, makine, danışman gibi ek maliyetler getirecek ihtiyaçlar ortaya çıkabilir. Bu kapsamda, sabit maliyet giderlerinin sabit olma özelliği belirli dönem ve belirli

üretim aralığında söz konusudur. Bu üretim aralığının altına inilmesi veya üstüne çıkılması durumunda azalma veya çoğalma söz konusu olacaktır (Yükçü, 2011:63).



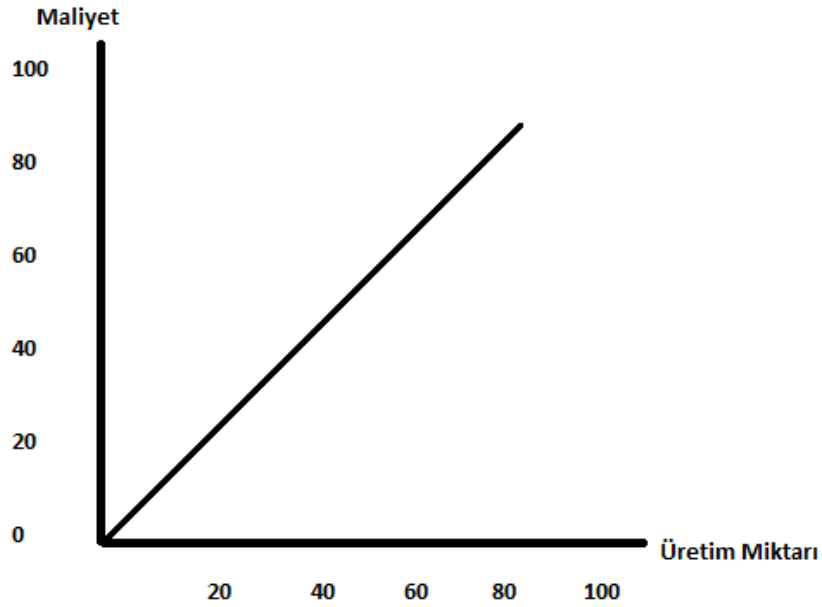
Grafik 3: Üretim Aralığı

Yukarıdaki grafik 3'ün incelenmesinden de anlaşılacağı gibi işletme 20 birim üretime kadar 300 TL kira gideri ödediğini varsayarsak 20 birim üzerinde üretim yapmak istediğinde yeni fabrika binasına ihtiyaç göstermektedir. Bu durum sabit gideri (kira gideri) 300 TL'den 500 TL'ye yükseltmekte 70 birime kadar bu sabit gider ile üretim devam edebilmekte, 70 birim üzerinde tekrar ek bina ihtiyacı doğmaktadır. Görüldüğü gibi 500 TL'lik sabit özellikteki kira giderleri 20 ile 70 adetlik üretim aralığında söz konusudur. Bu üretim aralığının dışına çıktığında artış ya da azalış göstermektedir (Yükçü, 2011:64)

Değişken Maliyet Giderleri: Değişken maliyet giderleri, doğrudan üretim hacmine bağlı olarak değişen giderlerdir. Bu giderlere, direkt hammadde, direkt işçilik ve enerji giderleri örnek gösterilebilir (Akdoğan, 2004:536).

Değişken giderler, sabit giderlerin aksine, faaliyet hacmindeki değişimlerden etkilenen giderlerdir. Bu etkilenme faaliyet hacmindeki değişimlerle aynı yönde olur. Bir başka ifadeyle, faaliyet hacmi arttıkça artar, azaldıkça azalır. Faaliyet hacmi sıfıra indiğinde, değişken gider, kendiliğinden ortadan kalkar (Karakaya, 2007:46).

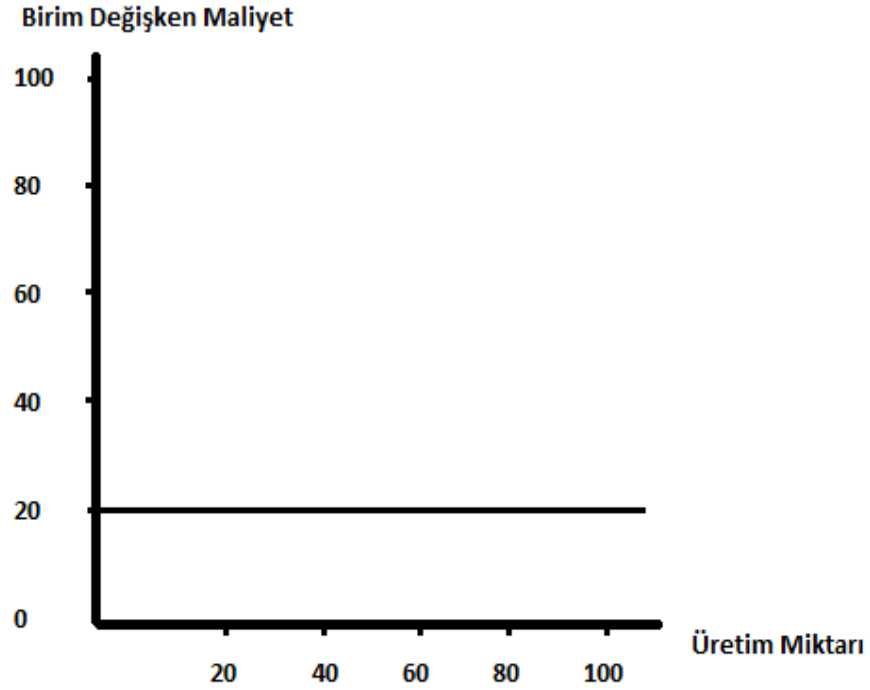
Değişken giderlerindeki artış üretim hacmi ile aynı oranda artış yada azalış gösterdiğinde doğrusal bir maliyet gideri ortaya çıkmaktadır (Yükçü, 2011:64-65).



Grafik 4: Toplam Değişken Maliyet

Yukarıdaki grafik 4'de görüldüğü üzere üretim miktarı arttıkça değişken giderlerde doğrusal olarak bir artış gösteriyor.

Toplam değişken giderler, faaliyet hacmi karşısında değişirken, birim başına sabit kalmaktadır. Bu duruma göre değişik faaliyet hacimlerinde birim değişken gider grafik 5'teki biçimde olacaktır (Karapınar, 2008:47).



Grafik 5: Birim Değişken Maliyet

Üretim miktarı ile doğru orantılı değişim göstermeyen maliyet giderleri de söz konusu olabilir. Üretim miktarından daha yüksek veya daha düşük oranda artış gösterebilir. Örneğin, direkt ilk madde ve malzeme giderleri tipik değişken gider özelliğindedir. Normal koşullarda hammadde giderleri üretim miktarı ile doğrusal bir değişim gösterir. Ancak hammadde alımlarında miktar indiriminden yararlanıldığında, yani fazla miktarda alım yapıldığında indirim sağlanması durumunda, hammadde giderleri üretim miktarıyla aynı oranda değişim göstermez. Üretim miktarında daha az oranda artış gösterir. Bu tür giderlere degresif giderler adı verilir (Yükçü, 2011:65).

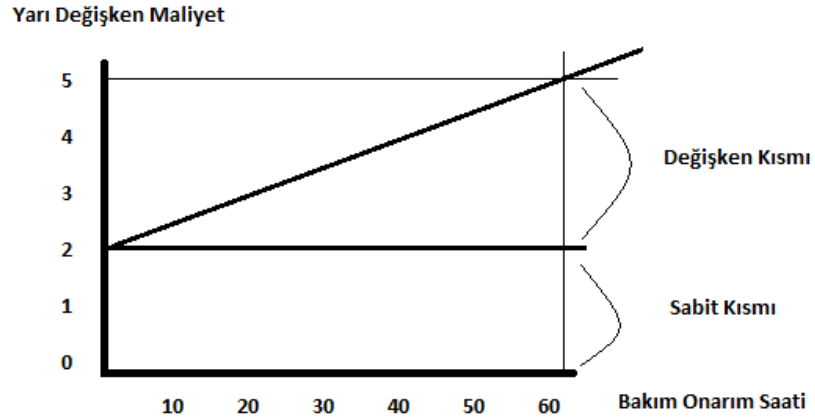
Yukarıdaki örneğin aksine değişken maliyet giderleri üretim miktarındaki artıştan daha hızlı bir biçimde artış gösterebilir. Progresif (temposu gittikçe artan) gider adını verebileceğimiz bu giderlere fazla çalışma nedeniyle ortaya çıkan firelerden dolayı hammadde giderlerindeki artış ve fazla mesai yapılması nedeniyle ödenen zamlı ücretleri örnek olarak verebilir (Yükçü, 2011:66).

Karma Maliyet Giderleri: Bu giderler, bünyelerinde sabit ve değişken giderleri birlikte bulundurdukları için karma giderler olarak anılmaktadırlar (Akdoğan, 2004:540). Bu tür giderler ne sabit ne değişken giderlerdir. Bu tür giderlere yarı değişken giderler denir. Üretim yapılmayan zamanlarda az da olsa gerçekleşen ve üretim hacmi arttıkça ve azaldıkça doğru orantılı olarak değişiklik gösteren giderlerdir. Bu tür giderlere indirekt işçilik, tamir-bakım, temizlik malzemesi, nezaretçi, kalite kontrol giderleri vs. örnek olarak verilebilir.

Yarı değişken giderler, üretim tamamen dursa bile sifıra inmez. Üretimdeki değişim yönünde artar ya da azalırlar. Ancak söz konusu artış veya azalışları faaliyet seviyesiyle (üretim miktarı ile) doğrusal bir ilişki göstermez (Lazol, 2002;14).

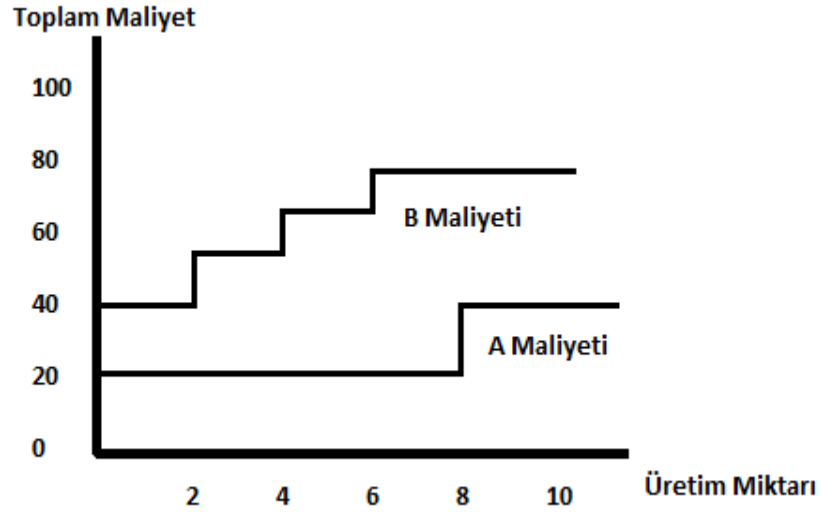
Bu maliyet giderlerine en güzel örneklerden birisi bakım ve onarım giderleridir. Makineler bir dönem boyunca hiç çalıştırılmasa bile makinelerin paslanma ve benzeri dış etkilere karşı devamlı olarak bakımlarının yapılması gerekmektedir. Bu bakım gideri yarı değişken giderlerin sabit kısmını oluşturmaktadır (Yükçü, 2011:68).

Üretim için makinelerin çalıştırılması durumunda, üretim akışının doğal süreci içerisinde arıza ve buna bağımlı olarak tamir giderleri ortaya çıkacaktır. Bu tür giderlerin üretimin artması ile artış göstermesi doğaldır. Örneğin, işletme aylık olağan bakım giderleri için 2.000 TL ödemekte olup, bundan başka ortaya çıkan arıza ve onarımlar için saat başına 50 TL bakım ve onarım gideri ödemektedir. Bir dönemde 60 saat olağan dışı bakım ve onarım işi ortaya çıktığında; işletmenin bakım ve onarım giderleri toplamı ve bunun grafik üzerinde izlenmesi aşağıdaki gibi olacaktır (Yükçü, 2011:68-69).



Grafik 6: Yarı Değişken Maliyetler

Yarı sabit maliyet giderleri, belirli bir faaliyet hacmi aralığında sabit kalırlar. Faaliyet hacmi belirli bir seviyeyi aştığında sıçrama şeklinde artarlar ve sonraki sıçrama noktasına kadar tekrar sabit kalırlar. Buradan anlaşılacağı gibi bu giderler, üretim miktarı arttıkça artmakta; ancak bu artış belirli bir oranda değil, sıçramalar şeklinde olmaktadır. Örneğin, tam kapasite kullanılan bir makine ile ilgili kapasite artırımı kararında yeni bir makineye gereksinim duyulur. Bütçeleme açısından dikkate alınması gereken bu durum, merdiven şeklindeki A ve B giderleri grafik 7’de gösterilmiştir (Lazol, 2002:16-17).



Grafik 7: Merdiven Şeklindeki Maliyetler

2.2.KAPSAMINA GÖRE MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

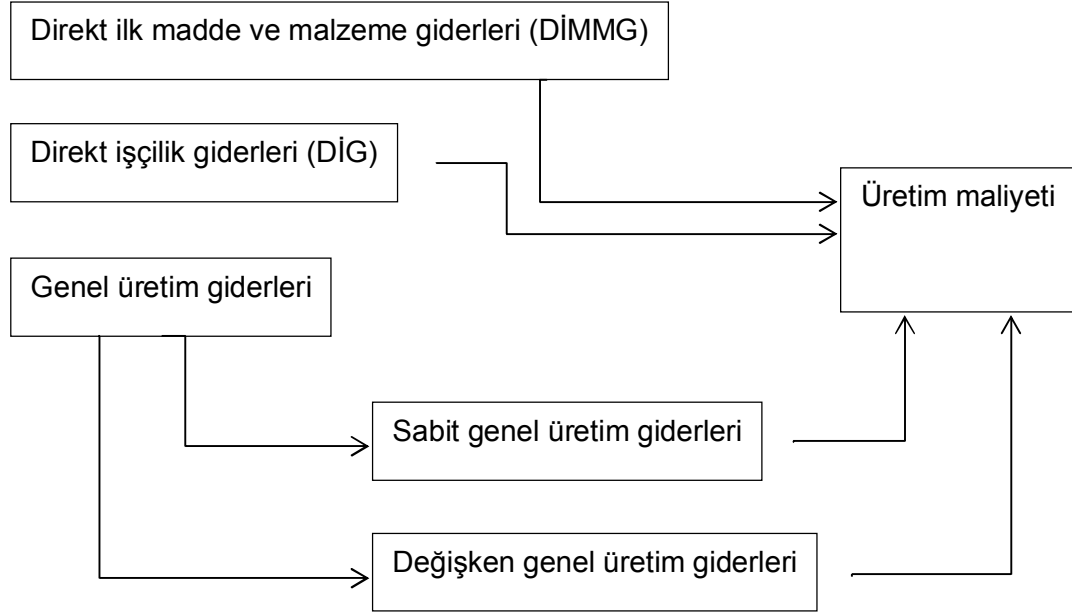
Mamul maliyetinin hesaplanması sırasında üretim giderlerinin kısmen veya tamamen dahil edilme durumuna göre 3 farklı yöntem kullanılmaktadır (Büyükmirza, 2012:494).

1. Tam maliyet yöntemi
2. Normal maliyet yöntemi
3. Değişken maliyet yöntemi

2.2.1. Tam Maliyet Yöntemi

Dönem içerisinde yapılan üretim giderlerinin tamamının dönemde yapılan üretim maliyetine yüklendiği bu yöntemde üretim maliyetlerine üretim giderlerinin hepsi dahil edilmektedir. Buna göre direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken genel üretim giderleri ve sabit genel

üretim giderleri toplamı “tam maliyeti” vermektedir (Yereli ve diğerleri, 2012: 23). Yöntemin ele alınışını şekil 6’da gösterebiliriz.



Şekil 6: Tam Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti
Kaynak: (Büyükmirza, 2012:495).

Bu yöntemin kolay ve basit olmasından dolayı uygulamada çok sık kullanılmaktadır. Tam maliyet sisteminde amaç, belirli bir dönemde ortaya çıkan maliyetleri o dönemin üretimine yükleyerek, birim maliyetleri hesaplamaktır. Bunun için direkt hesaplanabilen maliyetler doğrudan, maliyet yerlerinde biriken maliyetler ise dağıtım anahtarları vasıtasıyla ürünlere yüklenirler (Küçüksavaş, 2006: 80).

Bu yöntemin özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 261);

- Genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim giderleri gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan dağıtılmaktadır.

- Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri mamullere doğrudan yüklenirken genel üretim giderleri, dağıtım sürecinin ardından yüklenmektedir.

Tam maliyet sisteminde genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısmının tamamının ürün maliyetine eklenmesinin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır (Büyükmirza, 2012:498). Avantajları aşağıdaki gibidir:

- En önemli avantajı, giderlerin sınıflandırılmadan mamuller ile ilişkilendirilmesidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009, 262).

- Yöntemin bütünlüğü, basit olmasıdır. Genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının birbirinden ayrılmasına ihtiyaç göstermez (Büyükmirza, 2012: 498).

Dezavantajları da aşağıdaki gibidir:

- Birim üretim maliyetinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine ve dönem karlarında tutarsızlıklara yol açmasıdır (Büyükmirza, 2012: 499).

- Fiyatlandırma kararlarında, tam maliyet sisteminden sağlanan veriler uygun olmamaktadır (Küçüksavaş, 2006: 81).

Yukarıdaki sakıncalara bakıldığında yönetimin yanlış kararlar vermesine sebep olabilir. Aynı zamanda yatırımcıların ve finans kurumlarının işletme hakkında yanlış izlenimler edinmesini de sağlayabilir.

2.2.1.1.Tam Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek

Örnek: Tek bir mamulün üretimini yapan ve yıllık üretim kapasitesi 480 ton, aylık ortalama üretim kapasitesi 40 ton mamul olan GÜRBÜZ A.Ş.'nin Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin veriler tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Gürbüz A.Ş. Verileri

GÜRBÜZ A.Ş. VERİLERİ				
	Mayıs		Haziran	
Miktarlar (Ton):				
Dönem başı mamul stoku		0		14
Dönemde üretilen		30		2
Dönemde satılan		16		16
Dönem sonu mamul stoku		14		0
Üretim Giderleri (Milyon TL.):				
Direkt ilk md.mlz.gid.(100 M.TL./ton üretim)		3.000		200
Direkt işçilik giderleri (40 M.TL./ton üretim)		1.200		80
Genel üretim giderleri		1500		940
Değişken (20 M.TL./ton üretim)	600		40	
Sabit (900 M.TL./ay)	900		900	
Dönem Giderleri (Milyon TL.):				
Araştırma ve geliştirme giderleri (sabit)		80		80
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri		720		720
Değişken (20 M.TL./ay)	320		320	
Sabit (400 M.TL./ay)	400		400	
Genel yönetim giderleri (sabit)		1.000		1.000
Finansman giderleri		220		220
Değişken (2,50 M.TL./ton satış)	40		40	
Sabit (180 M.TL./ay)	180		180	
Satışlar (Milyon TL):				
16 ton x 500 Milyon TL./ton		8.000		8.000

Tablo 1 incelendiğinde, Mayıs ayında Haziran ayına göre sadece iki noktada farklılık olduğu görülecektir:

Üretim miktarı 30 tondan 2 tona düşmüştür.

Mayısta 14 ton artan mamul stokları, Haziranda 14 ton azalmıştır.

Tablo 2: Tam Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs)

TAM MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
MAYIS:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklenen Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	3.000	30	100
Direkt işçilik	1.200	30	40
Gn. üretim gid.- değişken	600	30	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	30	30
TOPLAM	5.700	30	190

Dönem sonu mamul stok maliyeti: 2.660 BİLANÇO
(190 Milyon/ton x 14 ton)

Satılan mamuller maliyeti 3.040 GELİR-GİDER TABLOSU
(190 Milyon TL/ton x 16 ton)

Tablo 3: Tam Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran)

TAM MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
HAZİRAN:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklenen Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	200	2	100
Direkt işçilik	80	2	40
Gn. üretim gid.- değişken	40	2	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	2	450
TOPLAM	1.220	2	610

Dönem sonu mamul stok maliyeti: 0 BİLANÇO
(Dönem sonunda stok yoktur)

Satılan mamuller maliyeti 3.880 GELİR-GİDER TABLOSU
(Dönem başı stok maliyeti 2.660)
(Üretilen mamul maliyeti 1.220)
(Satılabilir mamul maliyeti 3.880)
(Dönem sonu stok maliyeti 0)

(Satılan mamul maliyeti 3.880)

Tablo 2'e bakıldığında Mayıs ayında 5.700 Milyon TL tutarında üretim gideri ortaya çıkmış ve bu giderin tamamı aynı ayda üretilen 30 ton mamulün maliyetine yüklendiği ve bunun sonucunda birim üretim maliyetinin 190 Milyon TL/ton olarak hesaplandığı görülmektedir. 30 tonluk üretimin 16 tonu aynı ayda satıldığından, 3.040 Milyon TL Mayıs ayı gelir-gider tablosunda satışların maliyeti olarak yer almıştır. Kalan 14 tonun maliyeti 2.660 Milyon TL ise dönem sonu mamul stoklarını oluşturacak ve Mayıs sonu bilançosunda bu tutar mamul stokları olarak gözükecektir.

Tablo 3 incelendiğinde ise haziran ayında 2 ton üretim yapılmıştır. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderlerinin toplam tutarları üretimdeki düşüşe paralel olarak azaldığından, bunların birim üretim maliyetindeki payları mayıs ayındaki düzeylerde gerçekleşmiştir. Sabit genel üretim giderleri ise üretimdeki düşüşten etkilenmediğinden yine Mayıs ayındaki kadar 900 Milyon TL toplam gider ortaya çıkmıştır. Fakat, Mayıs ayında 30 tonun maliyetine yüklenen bu sabit giderler Haziran ayında 2 tonun maliyetine binerek, birim üretim maliyetini 190 Milyon TL/ton tutardan 610 Milyon TL/ton'a yükselmiştir. Haziran ayında satılan 14 tonun 2 tonu Haziran ayında 610 Milyon TL maliyetle üretilen, 16 tonu ise Mayıs ayında 2.660 Milyon TL maliyetler devreden mamuller olduğundan 610+2.660 Milyon TL haziran ayı gelir-gider tablosunda yer alarak satışların maliyeti kalemini oluşturmaktadır. Haziran ayı sonunda mamul stoku kalmadığından, bilançooya yansiyacak stok maliyeti sıfırdır.

Yöntemin sakıncalarından birisi olan birim üretim maliyetinin üretim hacmi ile ters yönde dalgalanmalar göstermesine yol açtığından (Büyükmirza, 2012:498), örneğimizde üretimin 30 tondan 2 tona düşmesi, birim üretim maliyetini 190 Milyon TL/ton'dan 610 Milyon TL/ton'a çıkarmıştır.

Tablo 4: Tam Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları (Mayıs-Haziran)

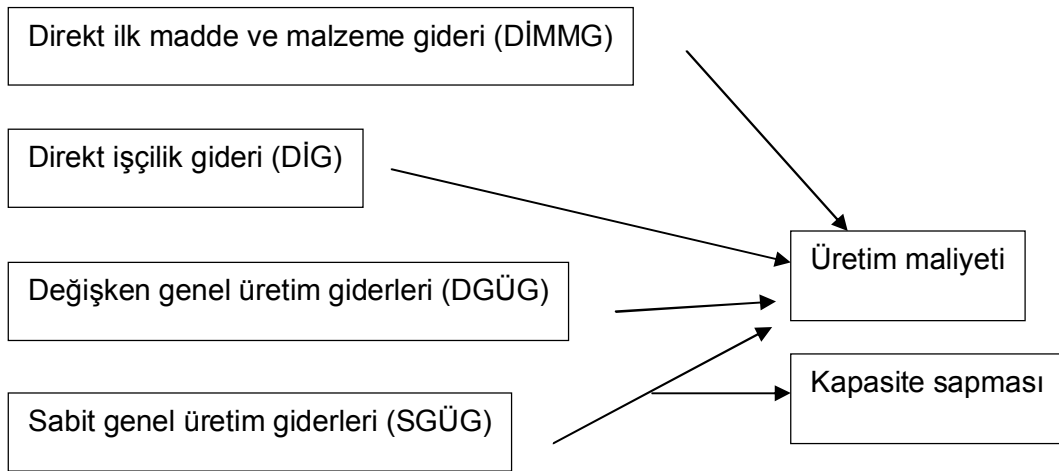
TAM MALİYET YÖNTEMİNDE GELİR-GİDER TABLolarI					
	MAYIS		HAZİRAN		TOPLAM
Net Satışlar		8.000		8.000	16.000
Satışların Maliyeti		-2.660		-3.880	-6.540
Brüt Satış Karı		5.340		4.120	9.460
Faaliyet Giderleri		-1.800		-1.800	-3.600
* Araştırma ve Geliştirme	80		80		160
* Paz.Sat. ve Dağıtım	720		720		1.440
* Genel Yönetim	1.000		1.000		2.000
Faaliyet Karı (Zararı)		3.540		2.320	5.860
Diğ.Faal.Olağan Gel.Kar.		-		-	
Diğ.Faal.Olağan Gid.Kar.		-		-	
Finansman Giderleri		-220		-220	-440
Olağan Kar (Zarar)		3.320		2.100	5.420
Olağan Dışı Gel.Kar.		-		-	-
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		-		-	-
Dönem Karı (Zararı)		3.320		2.100	5.420

Tam maliyet yöntemine göre hazırlanmış olan tablo 4'deki gelir tablosuna baktığımızda Mayıs ayında 3.320 Milyon TL kar, Haziran ayında ise 2.100 Milyon TL kar ettiği görülecektir. Oysaki Mayıs ayından devreden stokları eritmek için Temmuz ayında üretimin kısılmış olması dışında, her şey Mayıs ayındaki düzeyde seyretmiştir. Bu duruma göre karın eşit çıkması gerekirken Haziran ayında %158 oranında düşmüştür.

Dönem karındaki bu düşüş, işletme yöneticilerini yanlış değerlendirme ve kararlara sevk edebileceği gibi onların muhasebeye karşı güveni sarsarak, kendi hesaplarını muhasebe dışında yapmaya da itebilir. Olayı bir başka yönden ele alırsak işletme dışından bakan kişi ve kurumların yanlış izlenimlere kapılmalarına yol açabilmesidir (Büyükmirza, 2012:499-500).

2.2.2. Normal Maliyet Yöntemi

Normal maliyet yöntemi, genel üretim giderlerinin değişken kısmının tamamını, sabit kısmının ise kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine aktarılması yöntemidir. Bir başka ifade ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı, sabit genel üretim giderlerinin ise kapasite kullanım oranı dikkate alınarak ürün maliyetine aktarılması yöntemidir (Erdoğan ve Saban, 2010: 50). Yöntem şekil 7’de gösterilmiştir.



Şekil 7: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti

Kaynak: (Büyükmirza, 2012: 500).

Bu yöntemi tam maliyet yönteminden ayıran tek fark, sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden kısmının stok maliyetine dönüşmesidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 267).

Normal maliyet yöntemini uygularken üretim maliyetinin hesaplanmasında dikkat edilecek hususlar aşağıda sıralanmıştır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 268):

- Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim gideri üretim maliyetinin hesaplanmasında değişken gider türleri olarak yer almaktadır.

- Sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden kısmı, üretim maliyetinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.

- Kapasite kullanım oranı, normal kapasite düzeyi esas alınarak aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır:

Kapasite Kullanım Oranı = Fiili üretim miktarı ÷ Normal Kapasite Düzeyi

- Kullanılan kapasite ile fiili üretim miktarı ifade edilmektedir. Fiili üretim miktarı, normal kapasitenin altında veya üzerinden gerçekleşebilir. Fiili üretim miktarının normal kapasite düzeyinin altında kalması halinde, kullanılmayan kapasite ortaya çıkacaktır. Tersi durumda, üretim miktarının normal kapasite düzeyinin üzerinde gerçekleşmesi halinde kullanılmayan kapasite söz konusu olmayacaktır.

- Normal kapasite düzeyinin kullanılan kısmına isabet eden sabit genel üretim giderleri, üretim hesabına aktarılırken, geri kalan kısmı da kullanılmayan kapasite maliyeti olarak gelir tablosunda satılan mamul maliyetine ilave edilmektedir. Örneğin, sabit genel üretim giderlerinin 10.000 TL, kapasite kullanım oranının da % 80 olduğu bir durumda, 8.000 TL'lik sabit genel üretim giderleri üretim maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak; 2.000 TL de kullanılmayan kapasite maliyeti olarak satılan mamullerin maliyetine ilave edilecektir.

- Fiili üretim miktarının normal kapasite düzeyini aşması halinde sabit genel üretim giderleri, tam maliyet yönteminde olduğu gibi üretim maliyetinin hesaplanmasında kullanılır. Kapasite kullanım fazlasına isabet eden sabit genel üretim gideri bu durumda, gelir tablosunda satılan mamul maliyetinden indirilmektedir. Örneğin, sabit genel üretim giderlerinin 10.000 TL, kapasite kullanım oranının da % 110 olduğu bir durumda, 10.000 TL'lik sabit genel üretim giderleri üretim maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak; % 10'luk

fazlaya isabet eden 1.000 TL de satılan mamullerin maliyetinden indirilecektir.

2.2.2.1. Normal Maliyet ve Kapasite İlişkisi

Kapasite bir üretim sisteminin bir zaman dilimi içerisinde üretebileceği mal veya hizmet miktarıdır. Başka bir ifadeyle, belirli bir zaman aralığında çıktı miktarı olarak da tanımlanabilir (Yamak, 2007: 2-3).

İşletmenin kapasitesini belirleyen faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 294).

1. Alan
2. İşgücü
3. Teçhizat ve donanım
4. Bilgi teknolojisi
5. Malzeme

Yukarıda sayılan faktörlerin kullanım durumuna göre kapasite türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

Teorik Kapasite: İşletmede üretim sürecinde kullanılan makine ve teçhizatın hiç durmaksızın, nitelikli iş gücü kullanarak üretebileceği maksimum üretim miktarına teorik kapasite denir (Tekin, 2012: 232).

Pratik Kapasite: İşletmede üretim sürecinde makinenin ve insan gücünün 365 gün 24 saat çalışacağı düşünülmemeyeceğinden, süreç içerisinde hafta sonu ve diğer tatiller, yıllık izinler, gün içindeki yemek, dinlenme molaları, olağan bakım, ayar ve bekleme süreleri ve diğer normal kesintiler düşüldükten sonra kalan zamanda tam verimli çalışması halinde ulaşılabilecek maksimum faaliyet düzeyidir (Büyükmirza, 2012: 527).

Normal Kapasite: Belirli bir zaman diliminde bir makine, süreç ya da işletmenin ortalama kapasite düzeyidir. (Kaygusuz ve Dokur, 2009:294). Bu zaman dilimindeki konjonktürel dalgalanmalar ve satış trendleri dikkate alınarak en az beş yıllık bir dönemin artması alınarak saptanır (Büyükmirza, 2012: 528).

Bütçelenmiş Kapasite: Gelecek dönem için planlanan kapasite düzeyidir. Bu kapasiteyi belirtirken gelecek dönemde tahmini satışlar esas alınır (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 294).

Normal Maliyet Yönteminin Yarar ve Sakıncaları:

Normal maliyet yönteminin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilemesine izin vermemesidir (Büyükmirza, 2012: 504).

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasite oranına göre ürün maliyetine etki etmesi bu da ürünün fiyatının doğru tespit edilmesine yardımcı olur.

Normal maliyet yönteminin sakıncalı yanları da sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek külfet doğurmasıdır. Bir başka sakıncası ise tam maliyet yöntemindeki gibi dönem karlarındaki tutarsızlıkların bu yöntemde de karşımıza çıkmasıdır (Büyükmirza, 2012: 504).

2.2.2.2.Normal Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek

Örnek: Tek bir mamulün üretimini yapan ve yıllık üretim kapasitesi 480 ton, aylık ortalama üretim kapasitesi 40 ton mamul olan GÜRBÜZ A.Ş.'nin Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin veriler tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Gürbüz A.Ş.Verileri

GÜRBÜZ A.Ş. VERİLERİ				
	Mayıs		Haziran	
Miktarlar (Ton):				
Dönem başı mamul stoku		0		14
Dönemde üretilen		30		2
Dönemde satılan		16		16
Dönem sonu mamul stoku		14		0
Üretim Giderleri (Milyon TL.):				
Direkt ilk md.mlz.gid.(100 M.TL./ton üretim)		3.000		200
Direkt işçilik giderleri (40 M.TL./ton üretim)		1.200		80
Genel üretim giderleri		1500		940
Değişken (20 M.TL./ton üretim)	600		40	
Sabit (900 M.TL./ay)	900		900	
Dönem Giderleri (Milyon TL.):				
Araştırma ve geliştirme giderleri (sabit)		80		80
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri		720		720
Değişken (20 M.TL./ay)	320		320	
Sabit (400 M.TL./ay)	400		400	
Genel yönetim giderleri (sabit)		1.000		1.000
Finansman giderleri		220		220
Değişken (2,50 M.TL./ton satış)	40		40	
Sabit (180 M.TL./ay)	180		180	
Satışlar (Milyon TL):				
16 ton x 500 Milyon TL./ton		8.000		8.000

Tablo 5 incelendiğinde, Mayıs ayında Haziran ayına göre sadece iki noktada farklılık olduğu görülecektir:

Üretim miktarı 30 tondan 2 tona düşmüştür.

Mayıs'ta 14 ton artan mamul stokları, Haziranda 14 ton azalmıştır.

Tablo 6: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs)

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
MAYIS:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklenen Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	3.000	30	100
Direkt işçilik	1.200	30	40
Gn. üretim gid.- değişken	600	30	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	40	22,5
TOPLAM	5.700		182,5

Dönem sonu mamul stok maliyeti: 2.555 BİLANÇO
(182,5 Milyon/ton x 14 ton)

Kapasite sapması (olumsuz) 225 BİLANÇO VEYA GELİR-GİDER TABLOSU
(22,5 Milyon TL/ton x 10 ton)

Satılan mamuller maliyeti 2.920 GELİR-GİDER TABLOSU
(182,5 Milyon TL/ton x 16 ton)

Tablo 7: Normal Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran)

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
HAZİRAN:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklenen Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	200	2	100
Direkt işçilik	80	2	40
Gn. üretim gid.- değişken	40	2	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	40	22,5
TOPLAM	1.220		182,5

Dönem sonu mamul stok maliyeti: 0 BİLANÇO
(Dönem sonunda stok yoktur)

Satılan mamuller maliyeti 2.920 GELİR-GİDER TABLOSU
(Dönem başı stok maliyeti 2.555)
(Üretilen mamul maliyeti 365)
(Satılabilir mamul maliyeti 2.920)
(Dönem sonu stok maliyeti 0)

(Satılan mamul maliyeti 2.920)

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderleri 40 tonluk kapasiteye yüklenmekte ve bu nedenle birim üretim maliyetindeki payları üretime bakılmaksızın Mayıs ayında da Haziran ayında da $900/40 = 22,5$ Milyon TL/ton olmaktadır. Fiili üretimin kapasiteden farklı olduğu dönemlerde “kapasite sapması”nın ortaya çıkmasına yol açar (Büyükmirza, 2012:502). Bu sapma aşağıdaki gibi hesaplanır.

Kapasite sapması = (Kapasitedeki Üretim – Fiili Üretim) x Kapasite Birim
Başına Sabit
GÜG

(Mayıs) = (40 ton – 30 ton) x 22,5 Milyon TL/ton = 225 Milyon TL.

(Haziran) = (40 ton – 2 ton) x 22,5 Milyon TL/ton = 855 Milyon TL/ton

40 tonluk üretim kapasitesi varken Mayıs ayında 30 ton üretim yapılmıştır. $30/40 = 0.75$ kapasite çalışılmış olması demektir. Kapasitenin %25’i ise boş kalmıştır. Bu duruma göre, 900 Milyon TL’lik sabit genel üretim giderleri aşağıdaki gibi dağıtılacaktır.

Üretim maliyeti = $900 \times \%75 = 675$ TL Milyon TL

Boş Kapasiteye = $900 \times \%25 = 225$ TL Milyon TL

Üretim 30 ton olduğuna göre, Mayıs ayı birim üretim maliyetinde yer alacak sabit genel üretim giderleri payı $675/30 = 22,5$ Milyon TL/ton dur. Boş kapasiteye düşen 225 Milyon TL’lik kısım ise kapasite sapmasıdır. Temmuz ayında da $2/40 = \%5$ kapasite ile çalışmış, % 95 boş kapasite ortaya çıkmış olduğuna göre, üretilen 2 tonun maliyetine $900 \times \%5 = 45$ Milyon TL sabit genel üretim gideri yüklenecek, $900 \times \%95 = 855$ Milyon TL ise kapasite sapmasını oluşturacaktır.

Kapasite sapması, fiili üretimin kapasiteye ulaşmaması halinde “olumsuz” kapasiteyi aşması halinde “olumlu” olarak nitelendirilir

(Büyükmirza, 2012:503). Örnekte fiili üretim her iki ayda da kapasitenin altında kaldığından, yukarıda hesaplanan kapasite sapmaları olumsuzdur.

Yukarıdaki hesaplamalara göre GÜRBÜZ A.Ş. için düzenlenen Mayıs ve Haziran aylarına ait gelir-gider tabloları tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Normal Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE GELİR-GİDER TABLOLARI					
	MAYIS		HAZİRAN		TOPLAM
Net Satışlar		8.000		8.000	16.000
Satışların Maliyeti		-3.145		-3.775	-6.920
Brüt Satış Karı		4.855		4.225	9.080
Faaliyet Giderleri		-1.800		-1.800	-3.600
* Araştırma ve Geliştirme	80		80		160
* Paz.Sat. ve Dağıtım	720		720		1.440
* Genel Yönetim	1.000		1.000		2.000
Faaliyet Karı (Zararı)		3.055		2.425	5.480
Diğ.Faal.Olağan Gel.Kar.		-		-	
Diğ.Faal.Olağan Gid.Kar.		-		-	
Finansman Giderleri		-220		-220	-440
Olağan Kar (Zarar)		2.835		2.205	5.040
Olağan Dışı Gel.Kar.		-		-	-
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		-		-	-
Dönem Karı (Zararı)		2.835		2.205	5.040

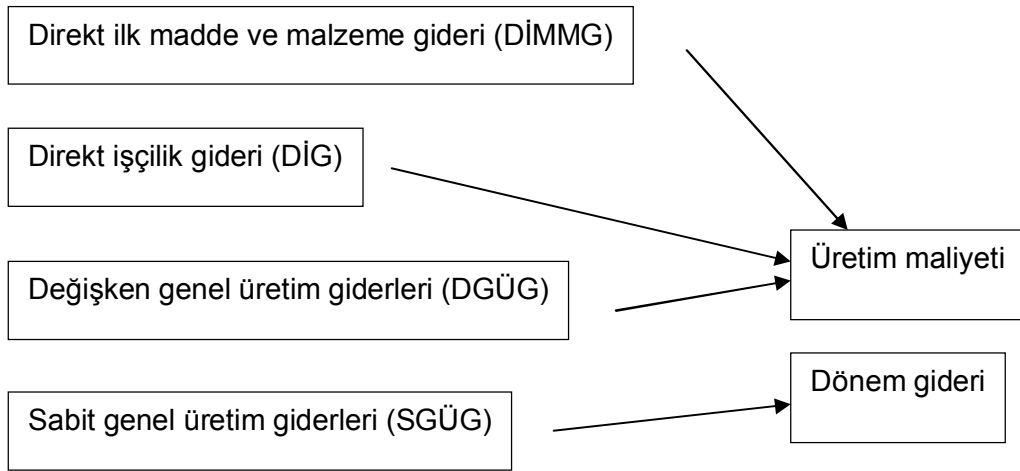
Tablo 8’de satışların maliyeti hesaplanırken, her iki ayda da olumsuz olan kapasite sapmalarının satılan mamullerin üretim maliyetine eklendiği görülmektedir. Sapmalar olumlu olsaydı, satılan mamullerin üretim maliyetinden düşmeleri gerekecekti.

Tablo 8’e göre Mayıs ayında 2.835 Milyon TL dönem karı sağlanmış, Haziran ayında ise 2.205 Milyon TL kar etmiştir. Haziran ayında Mayıs ayına

göre hiçbir şeyin değişmediği görüldüğünden, karda ki düşüş beklentilerle çelişmiştir.

2.2.3. Değişken Maliyet Yöntemi

Değişken maliyet yönteminde, üretime bağlı olarak değişiklik gösteren giderler direkt olarak ürün maliyetine yüklenirken üretime bağlı olarak değişiklik göstermeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilirler (Yereli ve diğerleri, 2012: 24). Yöntem şekil 8'de gösterilebilir.



Şekil 8: Değişken Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti

Kaynak : (Büyükmirza, 2012:507).

Değişken maliyet sisteminde maliyetlerin ayrımı, üretim miktarı ile ilişkili olarak maliyetlerin değişip değişmemelerine göre sabit ve değişken olarak ikiye ayrılır. Sabit ve değişken giderlerin kolayca belirlenebilmesine rağmen yarı değişken maliyetlerin değişken kısmının belirlenmesi kolay olmamaktadır. Bu karakterlere sahip olan maliyetlerin de değişken kısmının hesaplanıp ürün maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Bu sistemde sabit maliyetler doğrudan doğruya kar-zarar hesabına atılırken değişken maliyetler ürünlere yüklenir. Buradaki ana düşünce sabit maliyetlerin sadece belirli bir

ürün nedeniyle ortaya çıkmadığı aksine dönemin toplam üretimi ile ilgili olduğudur (Küçüksavaş, 2006: 81).

Değişken maliyet yöntemini kullanırken üretim maliyetlerinin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken özellikler aşağıdaki gibidir (Kaygusuz ve Dokur, 2009: 275):

- Üretim maliyetlerinin hesaplanmasında, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve değişken genel üretim giderleri kullanılmaktadır.
- Sabit genel üretim giderleri, üretim maliyetinin hesaplanmasına katılmadan dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır.
- Değişken maliyet yöntemini kullanan işletmeler sabit genel üretim giderlerini genel üretim giderlerinin dağıtım kapsamından çıkartmalıdırlar.
- Bu yöntemde, üretimden sağlanan katkı payı ve faaliyetlerden sağlanan katkı payının ayrı ayrı hesaplanması mümkündür.
- Özellikle, geçerli maliyet analizlerinde kullanılan bu yöntem, karar verme konusunda yönetim için önemli bir araçtır.
- Değişken üretim giderleri üretim maliyetini hesaplamak için kullanılmakta; değişken faaliyet giderlerinin de değişken üretim giderlerine eklenmesi ile mamule özgü değişken giderler hesaplanmaktadır.
- Satış bazında katkı payının hesaplandığı bu yöntemde, sabit nitelikli tüm giderler (üretim ve faaliyet giderleri) dönem gideri olarak gelir tablosunda gösterilmektedir.

Değişken maliyet sisteminin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Erdoğan ve Saban, 2010:435).

- Kâr plânlamasına yardımcı olur.
- Maliyet-Hacim-Kâr analizlerinin yapılmasını sağlar.

- Giderlerin çeşitli üretim hacimlerinde nasıl bir değişiklik gösterdiğinin saptanmasına yardımcı olur.

- Stok değişikliklerinin kâr üzerindeki etkisini giderdiğinden işletme yönetimine analiz için kolaylık sağlar.

- Sabit giderler gelir tablosunda ayrıca görüleceğinden, bu giderler üzerine daha fazla dikkat çekilmesini sağlar.

Yukarıda sıralanan yararlarına karşılık, değişken maliyet sisteminin sakıncalarını şöyle özetleyebiliriz (Erdoğan ve Saban, 2010:435).

- Değişken maliyet sisteminin en büyük sakıncası, finansal tabloların bu sisteme göre yayınlanmasının kabul edilmemiş olmasıdır. Dolayısıyla değişken maliyet sistemini uygulayan işletmeler, finansal tablolarını tam maliyet sistemine göre düzenler.

- Giderleri, sabit ve değişken olarak ayırmak çok kolay değildir. Böyle bir ayırımın zorunluluğu hatalı sınıflandırmaya yol açabilir. Özellikle yarı değişken giderlerin sınıflandırılmasında, bu durum daha da belirgindir.

- Dönem sonu bilançolarında stokların değişken giderlerle ve düşük değerle gösterilmesi; gerek ortaklar, gerekse finansal kuruluşlar tarafından hatalı yorumlamalara ve değerlendirilmelere neden olabilir.

- Mamul maliyetinin düşük olması kârı yüksek göstereceğinden, satış departmanının satışları arttırmak için gereksiz fiyat indirimi yapmalarına neden olabilir.

2.2.3.1. Değişken Maliyet Yöntemine Göre Gelir Tablosu ve Bir Örnek

Örnek: Tek bir mamulün üretimini yapan ve yıllık üretim kapasitesi 480 ton, aylık ortalama üretim kapasitesi 40 ton mamul olan GÜRBÜZ A.Ş.'nin Mayıs ve Haziran aylarına ilişkin veriler tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Gürbüz A.Ş. Verileri

GÜRBÜZ A.Ş. VERİLERİ				
	Mayıs		Haziran	
Miktarlar (Ton):				
Dönem başı mamul stoku		0		14
Dönemde üretilen		30		2
Dönemde satılan		16		16
Dönem sonu mamul stoku		14		0
Üretim Giderleri (Milyon TL.):				
Direkt ilk md.mlz.gid.(100 M.TL./ton üretim)		3.000		200
Direkt işçilik giderleri (40 M.TL./ton üretim)		1.200		80
Genel üretim giderleri		1500		940
Değişken (20 M.TL./ton üretim)	600		40	
Sabit (900 M.TL./ay)	900		900	
Dönem Giderleri (Milyon TL.):				
Araştırma ve geliştirme giderleri (sabit)		80		80
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri		720		720
Değişken (20 M.TL./ay)	320		320	
Sabit (400 M.TL./ay)	400		400	
Genel yönetim giderleri (sabit)		1.000		1.000
Finansman giderleri		220		220
Değişken (2,50 M.TL./ton satış)	40		40	
Sabit (180 M.TL./ay)	180		180	
Satışlar (Milyon TL):				
16 ton x 500 Milyon TL./ton		8.000		8.000

Tablo 9 incelendiğinde, Mayıs ayında Haziran ayına göre sadece iki noktada farklılık olduğu görülecektir:

Üretim miktarı 30 tondan 2 tona düşmüştür.

Mayısta 14 ton artan mamul stokları, Haziranda 14 ton azalmıştır.

Tablo 10: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Mayıs)

DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
MAYIS:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklene Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	3.000	30	100
Direkt işçilik	1.200	30	40
Gn. üretim gid.- değişken	600	30	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	-	-
TOPLAM	5.700		160

Dönem sonu mamul stok maliyeti:

2.240 BİLANÇO

(160 Milyon/ton x 14 ton)

Sabit genel üretim gideri (Tamamı dönem gideri)

900 GELİR-GİDER TABLOSU

Satılan mamuller maliyeti (160 Milyon TL/ton x 16 ton)

2.560 GELİR-GİDER TABLOSU

Tablo 11: Değişken Maliyet Yönteminde Maliyet Hesaplamaları (Haziran)

DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNDE MALİYET HESAPLAMALARI			
HAZİRAN:			
	Toplam Üretim Gideri (Milyon TL)	Gideri Yüklene Üretim (Ton)	Birim Üretim Maliyeti (Mil.TL/ton)
Direkt ilk md. ve mlz.	200	2	100
Direkt işçilik	80	2	40
Gn. üretim gid.- değişken	40	2	20
Gn. üretim gid.- sabit	900	-	-
TOPLAM	1.220		160

Dönem sonu mamul stok maliyeti: (Dönem sonunda stok yoktur)

0 BİLANÇO

Sabit genel üretim giderleri (Tamamı dönem gideri)

900 GELİR-GİDER TABLOSU

Satılan mamuller maliyeti (Dönem başı stok maliyeti 2.240)

2.920 GELİR-GİDER TABLOSU

(Üretilen mamul maliyeti 160)

(Satılabilir mamul maliyeti 2.400)

(Dönem sonu stok maliyeti 0)

(Satılan mamul maliyeti 2.400)

Tablo 10 ve 11 incelendiğinde 30 ton üretim yapılan Mayıs ayında da, 2 ton üretim yapılan Haziran ayında da birim üretim maliyetinin 160 Milyon TL/ton olduğu görülmektedir.

Değişken maliyet yönteminde satışların maliyeti, üretim hacminden ve kapasite kullanım oranından etkilenmeksizin doğrudan satış miktarına göre belirlendiğinden, dönem karı da satışlara bağlı olarak oluşur. Satışlar artınca kar artar, satışlar düşünce kar azalır. Değişken maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir-gider tablosuna bakıldığında satışların aynı olduğu Mayıs ve Haziran aylarında dönem karlarının da aynı çıktığı görülmektedir. (Her iki ayda da 2.520 Milyon TL) (Büyükmirza, 2012:509).

Değişken maliyet yöntemi, gelir-gider tablolarının “katkı tipinde” düzenlenmesine olanak sağlar. Bu tür tablolarda önce satılan mamullerin değişken üretim giderlerinden oluşan maliyeti ile değişken dönem giderleri satış gelirlerinden düşülerek, (toplam) katkı payı hesaplanır. Sabit genel üretim giderleri dahil tüm sabit giderler, katkı payından sonra dikkate alınırlar (Büyükmirza, 2012:509). Aşağıda gösterilen tablo 12’de gelir gider tablosu da katkı tipinde düzenlenmiştir.

Tablo 12: Değişken Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları

DEĞİŞKEN MALİYET YÖNTEMİNDE GELİR-GİDER TABLoları					
	MAYIS		HAZİRAN		TOPLAM
Net Satışlar		8.000		8.000	16.000
Satışların (Değişken) Maliyeti		-2.560		-2.560	-5.120
Brüt Katkı Payı		5.440		5.440	10.880
Değişken Dönem Giderleri		-360		-360	-720
* Paz.Sat. ve Dağıtım	320		320		640
* Finansman	40		40		80
Net Katkı Payı		5.080		5.080	10.160
Sabit Dönem Giderleri		-2.560		-2.560	-5.120
* Araştırma ve Geliştirme	80		80		160
* Paz.Sat. ve Dağıtım	400		400		800
* Genel Yönetim	1.000		1.000		2.000
* Genel Üretim	900		900		1.800
* Finansman	180		180		360
Kara Katkı		2.520		2.520	5.040
Diğer Faal. Olağan Gel.Kar.		0		0	0
Diğer Faal. Olağan Gid.Zar.		0		0	0
Olağan Kar		2.520		2.520	5.040
Olağan Dışı Gel.Kar.		0		0	-
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		0		0	-
Dönem Karı (Zararı)		2.520		2.520	5.040

2.2.4. Kapsamına Göre Maliyet Hesaplama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Kapsamına göre maliyet hesaplama yöntemlerinin üretim maliyetine etkisi karşılaştırılmalı olarak işletmenin ürettiği 30 adet malın hepsinin

satıldığı varsayıldığında aşağıdaki tablo 13'te gösterilen veriler ortaya çıkmaktadır.

Tablo 13: Kapsamına Göre Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Maliyet Unsurları	Tam Maliyet Yöntemi	Normal Maliyet Yöntemi	Değişken Maliyet Yöntemi
DİMMG	3.000	3.000	3.000
DİG	1.200	1.200	1.200
GÜG	1.500	1.275	600
	Değişken	600	600
	Sabit	900	-
Üretilen Mamulün Maliyeti	5.700	5.475	4.800
Birim Maliyet	190	182,5	160

Vergi usul kanununun 275. Maddesinin gereği olan tam maliyet yöntemine göre üretilen mamulün toplam maliyeti 5.700 Milyon TL, TMS 2 Stoklar standardının uygun gördüğü normal maliyet yöntemine göre üretilen mamulün toplam maliyeti 5.475 Milyon TL, yöneticilerin gider kontrolünü sağlamaları için kullandığı değişken maliyet yönteminde ise üretilen mamulün toplam maliyeti 4.800 Milyon TL olarak hesaplanmıştır.

Tam maliyet yönteminde üretilen ürünün üretim maliyeti sabit maliyetleri kapasite farkı gözetmeksizin ürüne yüklediğinden dolayı ürün toplam maliyeti gereksiz olarak arttırılmıştır. Normal maliyet yönteminde ise sabit maliyetleri kapasite kullanım oranına göre ürüne dahil edildiği için ürün maliyet verileri daha doğru hesaplanmıştır. Değişken maliyet yöntemi bu karşılaştırmanın dışında tutulabilir. Çünkü bu yöntem yöneticilerin karar almaları için kullandıkları özel bir yöntemdir. Dolayısıyla değişken maliyet yöntemindeki üretilen ürün maliyetinin sabit genel üretim kısmını dikkate almadığından dolayı gerçeği yansıtmamaktadır.

2.3.VERGİ MEVZUATINDA MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi mevzuatı açısından üretilen mamuller gerçek değerleri ile değerlendirilmektedir. VUK'un 275'inci maddesine göre imal edilen emtianın maliyet bedeline mamulün meydana getirilmesinde sarf olunan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderlerinden mamule düşen endirekt malzeme, endirekt işçilik, yönetici ve teknik personel giderleri, amortismanlar, vergi-resim ve harçlar, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, genel yönetim giderlerinden mamule düşen hisse ve ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli girmektedir (Demir, 2012:305).

VUK'un 275'inci maddesine göre mamul maliyetlerine yüklemeye sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretilen mamullere dağıtılmaktadır (Demir, 2012:309).

Mamul maliyetinin belirlenmesinde (Karakaya, 2007:354):

- Mamul üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme bedellerinin,
- Mamule düşen işçiliğin,
- Mamule düşen genel üretim giderlerinin ve ambalaj malzemesi bedellerinin mamul maliyetine katılması zorunludur.
- Genel giderlerden de pay verilmesinin isteğe bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır (VUK md.275).

Buna göre vergi mevzuatı açısından fiili ve tam maliyet yöntemlerinin uygulanması gerektiği ifade edilebilir. Ancak, bu hükümler elbette vergi matrahının belirlenmesi açısından dır. İşletmeler dönem sonlarında fiili ve tam maliyet yöntemlerine göre maliyetlerini düzeltmeleri kaydıyla istedikleri yöntemleri uygulayabilirler (Karakaya, 2007:354).

Vergi mevzuatına göre maliyetlerin tespitinde, tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Normal maliyet yönteminin kullanılması mümkün değildir. Fakat tekdüzen hesap planında 680 çalışmayan kısım giderleri hesabının üretimle ilgili giderlerin çalışmayan döneme ve çalışılmayan kısma ait giderleri kapsadığı belirtilmektedir. Bu hesap sadece çalışılmayan dönem ve kısmın giderlerini kapsamaktadır; dolayısıyla normal maliyet yöntemindeki bir yaklaşım tek düzen hesap planında yer almamaktadır. Bu durumda vergi mevzuatı açısından sadece üretimin olmadığı, üretime ara verilen döneme ilişkin giderlerin bu hesapta raporlanması söz konusudur. Bunun dışında vergi mevzuatına göre düşük kapasite ile çalışıldığında kullanılan kapasite ne kadar düşük olursa olsun ya da boş kapasite ne kadar fazla olursa olsun sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretilen mamul maliyetine dağıtılmaktadır. Böylece düşük kapasite ile çalışıldığında üretilen mallara aşırı maliyet yüklemesi nedeniyle satılan malların maliyeti ve dönem sonu stok değerleri yüksek tespit edilmektedir (Demir, 2012:308).

Normal maliyet yönteminin uygulanması halinde sabit genel üretim giderlerinin döneme yansıtılan kısmı ile ilgili uyulmama kaydının yapılması gerekmektedir. Çünkü bu giderlerin maliyet içerisinde raporlanması gerekmektedir (Dönem gideri değil). Bu gider tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kayda alınır. Bu işlemde kaynaklanan geçici fark, stoklar satıldığında ortadan kalkacaktır (Örten vd., 2012: 47).

Normal maliyet yönteminde sabit genel üretim giderlerinin boş kapasiteye isabet eden kısmı mamul stok maliyetlerini dahil edilmemektedir. Bu giderler ortaya çıktıkları dönemde sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Vergi mevzuatına göre tam maliyet yöntemi kullanıldığı için sonuç hesaplarına alınan boş kapasite giderlerine ilişkin matrah düzeltilmesi söz konusudur. Maliyetlere yüklenmeyen boş kapasite giderlerinin konu olduğu dönemde üretilen mamullerin satışı aynı dönem de gerçekleşmiş ise böyle bir sorun kalmaz. Ancak satılmamış veya kısmen satılmış ise stokta kalana isabet eden kısım kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha

ilave edilmelidir. Daha sonraki dönemlerde satış gerçekleştiğinde matrahtan indirim olarak dikkate alınır (Karakaya, 2007:354).

2.4.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMİ

Maliyet hesaplama sistemlerini oluşturan yöntemler açısından bakıldığında, bu yöntemlerle ilgili olabilecek TMS 2 stoklar standardıdır (Karakaya, 2007:354).

TMS 2 stoklar standardı, özellikle mamul maliyetine dahil edilecek giderlerin kapsamı üzerinde belirlemeler yapmıştır. Bunun nedeni, maliyet unsurlarını farklı kapsamlara göre mamul maliyetine dahil eden; tam maliyet, normal maliyet, değişken maliyet ve direkt maliyet yöntemlerinin dönemin kar veya zararlarının oluşumunu etkilemelerindedir. Standartta stokların maliyeti şu şekilde tanımlanmıştır: “Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (Karakaya, 2007:354).

TMS 2 stoklar standardı, normal maliyet yöntemini esas almıştır. Bu yöntemde, göre üretim giderleri, değişken ve sabit olarak ayrılır. Değişken giderler ile sabit giderlerin kapasite kullanım oranına düşen kısımları ürün maliyetini oluşturur. Sabit giderlerin boş kapasiteye düşen payları ise gelir tablosunda raporlanır (Örten vd., 2007:47).

TMS 2 stoklar standardına göre mamul maliyetini direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, dönüştürme maliyetleri ve diğer maliyetler oluşturur (Karakaya, 2007:354-355).

Stokların dönüştürme maliyetleri; üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Standarda göre üretimle doğrudan ilişkili olan maliyetler: direkt ilk madde, direk işçilik ve genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarıdır. Sabit genel üretim maliyetleri;

amortisman, fabrika binası ve teçhizatının 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).

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı sırasında standarda göre üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandırılmaktadır. 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. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (Md.13).

Normal kapasitenin kullanılmasındaki temel amaç, düşük ya da atıl kapasite dolayısıyla sabit giderlerin birim mamul maliyetine attırmalarını önlemektir. Bu durumda, normal maliyet yönteminin kullanılacağı anlamına gelir. TMS 2 stoklar standardında “her bir üretim birimine dağıtılan genel üretim giderleri düşük kapasite ve çalışmayan kısımlar nedeniyle arttırılmaz” denmektedir. Böylece kullanılmayan kapasiteye ait giderlerin mamul maliyetine değil dönem sonuç hesaplarına aktarılacağı anlamına gelmektedir (Karakaya, 2007:356).

TMS 2 stoklar standardına göre, fiili kapasitenin normal kapasiteye yakın olması durumunda, normal kapasite yerine fiili kapasitenin de

kullanılabileceği ifade edilebilmektedir. Bu durumda normal maliyet yöntemi yerine tam maliyet yöntemin kullanılabileceğini göstermektedir.

Türk vergi mevzuatın benimsediği tam maliyet yöntemi ile, TMS 2 stoklar standardının benimsediği normal maliyet yöntemi arasındaki tek fark, sabit genel üretim maliyetlerine yüklenmesinde, çok yüksek üretim dönemleri hariç normal kapasiteyi esas alır (Köse ve Kiracı, 2007:161). Yani normal maliyet yaklaşımının “kullanılmayan kapasiteye düşen sabit genel üretim giderlerini” kapsamamasıdır. Bu giderler maliyete katılmayıp, dönemin gelir tablosunda, “çalışmayan kısım gider ve zararları” başlığında raporlanmaktadır (Selvi, 2009: 92).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 2 STANDARDINA GÖRE DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ İLE İLGİLİ BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

3.1.İŞLETMENİN TANITIMI

1980'li yılların başlarında kurulan, Dizel Elektrojen Grupları olmak üzere, senkron alternatör, statik ve dinamik frekans konvertörü, Askeri ve Sivil maksatlı Mobil Dual Setleri, Sahil Güvenlik Botlarında ve Römorkörlerde kullanılan Gemi Tipi Dizel Jeneratör Setleri ile TCDD tarafından kullanılan Vagon jeneratörlerini üreten bir firmadır.

Elektrik Sanayii Sektöründe faaliyet göstermekte olan 13.000 m² kapalı 21.000 m² açık alana sahip 55 personeli bulunan alternatör, jeneratör, konvertör, elektrojen grupları ve elektrik panoları gibi 5 farklı ürün üretimi gerçekleştiren bir fabrikaya sahiptir.

Kurulduğu ilk günden bugüne kadar ürettiği 30.000'i aşan değişik güçteki elektrojen gruplarıyla, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektördeki enerji ihtiyaçlarına cevap vererek çözümler üreten ve öncelikle savunma sanayiinde birçok önemli projeye imza atmış, ihracatıyla ülke ekonomisine katkı sağlayan bir şirkettir.

3.2.İŞLETMENİN MEVCUT MALİYET SİSTEMİ

Vergi Usul Kanununun 275'inci maddesine göre mamul maliyetlerine yüklemeye sabit genel üretim giderlerinin tamamı üretilen mamullere dağıtılmaktadır (Demir, 2012:309).

Mamul maliyetinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanun 275'inci maddesi aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.

- Mamul üretiminde kullanılan ilk madde ve malzeme bedellerinin,
- Mamule düşen işçiliğin,
- Mamule düşen genel üretim giderlerinin ve ambalaj malzemesi bedellerinin mamul maliyetine katılması zorunludur.
- Genel giderlerden de pay verilmesinin isteğe bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki hususlar çerçevesinde örnek işletmemiz ürün maliyetinin tespitinde tam maliyet sistemini kullanmaktadır.

3.3.MEV CUT SİSTEME GÖRE MALİYETLEME

İsminin açıklanmasını istemeyen bir işletmede 5 çeşit ürünün üretimi ve satışı gerçekleştirilmektedir. Uygulamada, bu ürün türlerinden bir tanesi seçilip, uygulaması gerçekleştirilmiştir. İşletmede bu ürünün kodu EG-IE-412'dir. Bu ürün türünün seçilme nedeni, diğerlerine göre daha fazla üretilmesidir. İşletmenin EG-IE-412 kodlu ürünü için ortalama aylık üretim kapasitesi 60 birimdir. Bu verilerden yola çıkılarak, vergi mevzuatının 275.maddesinin kullanmayı zorunlu bıraktığı tam maliyet yöntemi uygulanarak elde edilen sonuçlar aşağıda gösterilmiştir.

3.3.1.Mevcut Sistemdeki Üretim Maliyeti Unsurları

İşletmeden alınan, 27.08.2013 tarihli iş emri, muavin mizan ve işletmenin muhasebe müdürü ile görüşme sonucu elde edilen verileri aşağıda sunulmuştur.

3.3.1.1.Direk İlk Madde Ve Malzeme Gideri

“Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz” ürünün üretilmesi için gerekli olan ilk madde ve malzeme kalemleri toplam tutarı ve birim maliyeti Tablo 14’de gösterilmiştir.

Tablo 14: Ürünün Üretilmesi İçin Gerekli Olan İlk Madde ve Malzeme Kalemleri

S.No	Kullanılan Malzeme	Miktar	Birim Fiyat	Direk İlk Mad. Mal. Tutarı
1	Kumanda Panosu 1000 Kva Otomatik	33,00	2.469,01	74.070,15
2	Kuvvet Panosu 1000 Kva	33,00	13.311,24	399.337,29
3	Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz	33,00	212.656,77	6.379.703,22
4	Yakıt Seviye Probu	33,00	126,08	3.782,46
5	Isıtıcı Rezistansı 220 V 1000 Watt	33,00	11,91	357,39
6	Isıtıcı Rezistansı 220 V 2500 Watt	33,00	18,14	544,17
7	Termostat 10-80 C	66,00	20,81	1.248,72
8	Su Devir Daim Pompası 220 V Ac	33,00	180,88	5.426,52
9	NYY Kablo 1x240 mm	6.930,00	42,90	270.270,00
10	NYY Kablo 19x2.5 mm	3.300,00	10,62	31.864,80
11	Mazot Göstergesi 250 mm Mekanik	33,00	12,17	364,98
12	Yakıt Tankı 1000 Litre	33,00	726,00	21.780,00
13	Eksoz Flanşı 320 mm Q170 mm	198,00	17,05	3.069,00
14	Eksoz Flanşı 320 mm Q223 mm	462,00	14,93	6.271,65
15	Kompanzator 170 mm 12 Boğum L-240	66,00	197,71	11.862,51
16	Patent Dirsek 219 mm	396,00	42,09	15.154,13
17	Motor Isıtıcı Haznesi	33,00	48,51	1.455,30
18	Lastik Takoz 40 mm	132,00	1,36	162,76
19	Motor Yağı 5/30	2.923,80	10,06	26.738,15
20	St37 mm	12.375,00	1,41	15.914,25
21	Boru 114 mm	594,00	8,37	4.518,56
22	Boru 1/2 230 mm.2 mm	99,00	64,11	5.770,02
	Toplam		229.992,14	7.279.666,02

Tablo 14 incelendiğinde ürünün üretilmesi için gerekli olan ilk madde ve malzeme kalemleri toplam tutarı 7.279.666,02 TL ve birim maliyeti 229.992,14 TL olarak hesaplanmıştır.

3.3.1.2.Direk İşçilik Gideri

“Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz” ürünün üretilmesi için gerekli olan işçilik saati 224,45 saattir. Saat ücreti ise 8,97 TL dir.

33 adet “Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz” ürünün üretilmesi için ödenen ücret/saat:

$$224,45 \times 8,97 \times 33 = \mathbf{66.454,245 \text{ TL}} \text{ dir.}$$

3.3.1.3.Genel Üretim Giderleri

“Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz” ürünün üretilmesi için gerekli olan değişken ve sabit genel üretim gideri toplam tutarları Tablo 15’te gösterilmiştir.

Tablo 15: Ürünün Üretilmesi İçin Gerekli Olan Genel Üretim Gideri

DEĞİŞKEN GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	Tutar
730.0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	9.899,28
730.0.02 İlk Madde ve Malzeme	9.899,28
730.0.02.002 Elektronik Cihazlar	470,76
730.0.02.004 Elektrik Malzemeleri	72,11
730.0.02.007 İletken Malzemeler	2.456,75
730.0.02.009 Yedek Parçalar ve Aküler	427,78
730.0.02.011 Metal Malzemeler	39,11
730.0.02.012 Fittings Malzemeler	563,79
730.0.02.013 Muhtelif Malzemeler	3.137,69
730.0.02.015 Kabin Şaseler ve Malzemeleri	28,87
730.0.02.020 Yağlar ve Sınai Gazlar	183,33
730.0.02.026 Rulmanlar Segmanlar Kamalar	342,22
730.0.02.041 Diğer İlk Madde Malzeme	2.176,86
730.0.04 Endirekt Üretim Malzemesi	16.443,85
730.0.04.019 Yakıtlar	5.677,54
730.0.04.023 Boyalar	6.920,92
730.0.04.027 Ambalaj Malzemeleri	3.845,39
730.1 İşçi Ücret ve Giderleri	89.920,89
730.1.01 Normal Mesai Ücretleri	53.738,43
730.1.01.001 Personel Normal Mesai Ücretleri	53.738,43
730.1.02 Fazla Mesai Ücretleri	2.419,98
730.1.03 SSK Primleri İşveren Hissesi	30.184,59
730.1.04 İşsizlik Sigortası İşveren Hissesi	3.577,90
730.3 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	8.246,19
730.3.01 Elektrik Su ve Gaz Giderleri	5.398,53
730.3.01.001 Elektrik Giderleri	5.398,53
730.3.02 Nakliye Giderleri	2.532,44
730.3.07.002 Kargo Giderleri	315,21
730.4 Çeşitli Giderler	561,39

730.4.10 Diğer Çeşitli Giderler	72,50
730.4.12 Gümrük Müdürlüğü Fazla Mesai Gideri	488,89
730.4.12.001 Gümrük Müdürlüğü Fazla Mesai Gideri	488,89
TOPLAM	125.071,60
SABİT GENEL ÜRETİM GİDERİ	Tutar
730.0.02.025 Küçük Alet ve Takımlar	527,47
730.0.04.021 Muhtelif Kesici Takımlar	10,41
730.1.10 Taşıma Giderleri	4.805,00
730.0.04.022 Hırdavatlar	792,42
730.0.04.024 Kaynak Malzemeleri	1.465,32
730.1.06 Sosyal Yardımlar	1.364,00
730.1.07 İkramiye Ödemeleri	100.667,27
730.1.08 İzin Ücretleri	5.611,00
730.1.11 Yemek Giderleri	6.827,24
730.1.12 Giyecek Giderleri	250,00
730.3.03 Bakım Onarım Giderleri	1.240,00
730.3.03.001 Araç Bakım Onarım Giderleri	1.240,00
730.3.06 İlan Reklam ve Tanıtım Giderleri	1.200,00
730.3.07 Posta ve Telefon Giderleri	257,90
730.4.11 Sınırı Aşmayan Demirbaşlar	308,14
730.6 Amortisman ve Tükenme Payları	34.272,56
TOPLAM	160.838,73
TOPLAM GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	285.910,33

Tablo 15 incelendiğinde ürünün üretilmesi için gerekli olan değişken genel üretim gideri toplam tutarı 125.071,60 TL ve sabit genel üretim gideri toplam tutarı ise 285.910,33 TL olarak hesaplanmıştır.

X işletmesi “Elektrojen Grubu 1000 Kva Panosuz” 33 adet ürünün üretilmesi için kullanılan kapasite oranı ise %55’dir. Bir birim ürünün satış fiyatı firma ilgilileri tarafından piyasanın arz talep dengesi gözetilerek ve rekabet ortamı incelenerek 301.607,21 TL’ olarak tespit edilmiştir.

Çalışmamızda yukarıdaki verilerden faydalanarak aşağıda TMS 2 Stoklar standardında benimsenen normal maliyet yöntemi ile Vergi Usul Kanunda benimsenen tam maliyet yöntemi ve diğer kapsamına göre maliyet yöntemleri ayrı ayrı uygulanarak işletmenin dönem karı ve üretilen mamullerin birim maliyetleri belirlenecektir.

3.3.2.Tam Maliyet Yöntemine Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması

Tam maliyet yöntemine göre mamul maliyetlerinin hesaplanmasında DİMMG, DİG, GÜG Değişken ve Sabit kısmının üretim ile ilgili giderlerin tamamı mamul maliyetine dahil edilmektedir. Bu yöntemde göre işletmenin toplam üretim maliyeti, üretilen mamullerin birim maliyeti, brüt satış karı ve dönem net karı tablo 16'da belirtildiği gibi hesaplanacaktır.

Tablo 16: X A.Ş. Verileri

X A.Ş. VERİLERİ		
	CARİ DÖNEM	
Miktarlar (Ton):		
Dönem başı mamul stoku		0
Dönemde üretilen		33
Dönemde satılan		33
Dönem sonu mamul stoku		0
Üretim Giderleri (Milyon TL.):		
Direkt ilk md.mlz.gid.(33 adet)		7.279.666
Direkt işçilik giderleri (2013,31 (Mamul Başına) x 33)		66.454,25
Genel üretim giderleri		285.910,33
Değişken	125.071,60	
Sabit	160.838,73	
Dönem Giderleri (Milyon TL.):		
Araştırma ve geliştirme giderleri (sabit)		25.500
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri		102.500
Genel yönetim giderleri (sabit)		225.200
Satışlar (Milyon TL):		
33 adet x 301.607,21		9.953.037,93

Maliyet hesaplaması yapılırken yukarıdaki veriler ışığında tam maliyet yöntemine göre üretim maliyeti tablosu tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17: Tam Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti

TAM MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE ÜRETİM MALİYETİ	
DİMMG	7.279.666,02
DİG	60.399,50
GÜG	285.910,33
DEĞİŞKEN	125.071,60
SABİT	160.838,73
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	7.625.975,85
DİĞER BİLGİLER	
NORMAL KAPASİTE MİKTARI	60 Adet
FİİLİ ÜRETİM MİKTARI	33 Adet
KAPASİTE KULLANIM ORANI %	0,55
BİRİM MALİYETİ (TL)	231.090,18
BİRİM SATIŞ FİYATI	301.607,21

Tam maliyet yönteminde giderlerin tamamı üretim maliyetine yansıtılmış olup %45 kullanılmayan atıl kapasiteyi üretim maliyetinden düşülmemiştir. Bu duruma göre de işletmenin ürettiği ürünün birim maliyeti ve gelir tablosu tablo 18'de çıkarılmıştır.

Tablo 18: Tam Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları

TAM MALİYET YÖNTEMİNDE GELİR-GİDER TABLoları		
	CARİ DÖNEM	
Net Satışlar		9.953.037,93
Satışların Maliyeti		-7.625.975,61
Brüt Satış Karı		2.327.062,32
Faaliyet Giderleri		-353.200,00
* Araştırma ve Geliştirme	25.500	
* Paz.Sat. ve Dağıtım	102.500	
* Genel Yönetim	225.200	
Faaliyet Karı (Zararı)		1.973.862,32
Diğ.Faal.Olağan Gel.Kar.		-
Diğ.Faal.Olağan Gid.Kar.		-
Finansman Giderleri		0,00
Olağan Kar (Zarar)		1.973.862,32
Olağan Dışı Gel.Kar.		-
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		-
Dönem Karı (Zararı)		1.973.862,32

Tam maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosunda işletme 2.327.062,32TL brüt satış kârı ve 1.973.862,32 TL dönem net kârı elde etmiştir. Ayrıca, işletmenin tam maliyet yöntemine göre birim ürün maliyeti 231.090,18TL olarak hesaplanmıştır.

Buraya kadar olan bölümde işletmenin Vergi Usul Kanununun 275. Maddesi gereğince uygulanması zorunlu olan tam maliyet yöntemine göre ürün maliyeti hesaplanmış olup gelir-gider tablosu hazırlanmıştır. Bu aşamadan sonra ürün maliyetleri TMS 2 Stoklar Standardının önerdiği

normal maliyet yöntemine göre yukarıdaki veriler dikkate alınarak hesaplama yapılacak olup sonuç olarak arasındaki farklılıklar ortaya konulacaktır.

3.4.TMS 2 STOKLAR STANDARDINA GÖRE UYGULAMA

TMS 2 Stoklar Standardı ürün maliyetlerinin hesaplanmasında normal maliyet yöntemini önermektedir. Normal maliyet yöntemine göre ürün maliyetleri içerisinde direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, değişken genel üretim gideri ve sabit genel üretim giderinin kullanılan kapasiteye isabet eden kısmı yer almaktadır.

3.4.1.Uygulamanın Amacı

Günümüzde uygulanmakta olan vergi usul kanunca işletmelerin ürün maliyetini hesaplamada zorunlu olduğu tam maliyet yöntemi ile ürün maliyetini doğru hesaplamak mümkün olmuyordu çünkü işletme düşük kapasiteyle de çalışmış olsa normal kapasite gibi kabul edilip atıl kapasitenin ürün maliyetine katılmasına imkan tanıyordu. TMS 2 Stoklar Standardının ürün maliyetin hesaplanmasında önerdiği normal maliyetleme ile düşük kapasite ile çalışan işletmelerin ürün maliyetine atıl kapasiteyi katmayarak daha doğru ürün maliyetini tespit ettiğini göstermek ve tam maliyet ile normal maliyet arasındaki ürün maliyet farkını ortaya koymaktır.

TMS 2 Stoklar Standardına göre sabit üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtım esasları açıklamıştır. TMS 2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyetleme yöntemi ile düşük kapasite ile çalışan işletmelerin ürün maliyetine atıl kapasiteyi katmayarak daha doğru ürün maliyetini tespit ettiği görülecektir.

3.4.2. Uygulamanın Kapsamı ve Verilerin Elde Edilmesi

TMS 2 Stoklar Standardının önerdiği normal maliyet yöntemine göre ürün maliyetlerinin hesaplanmasının daha doğru sonuçlar ortaya çıkacağına gösterilmesi ve normal maliyet yönteminin vergi usul kanununun 275. Maddesi gereğince uygulanan tam maliyet yöntemi ile karşılaştırılması söz konusudur.

Bu çalışmada kullanılan verilerin tamamı, Elektrik San. Sektöründe faaliyet göstermekte olan ve isminin açıklanmasını istemeyen bir işletmeden elde edilmiştir. Alınan veriler tablo 19’da gösterilmiştir:

Tablo 19: Üretim Verileri

ÜRETİM VERİLERİ	
Üretilen ürün sayısı	5 Adet
İşçi çalışma saati	224,45 Saat
Aylık üretim kapasitesi	60 Adet
Fiili üretim miktarı	33 Adet

3.4.3. Normal Maliyet Yöntemine Göre Ürün Maliyetlerinin Hesaplanması

Normal maliyet yöntemine göre mamul maliyetlerinin hesaplanmasında DİMMG, DİG, GÜG’ün Değişken kısmı ile GÜG’ün sabit kısmı kullanılan kapasite ile orantılı bir şekilde mamul maliyetine dahil edilmektedir. Kullanılmayan kapasite ile orantılı sabit kısım ise “Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında raporlanmaktadır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde işletmenin toplam üretim maliyeti, üretilen mamullerin birim maliyeti, brüt satış karı ve dönem net karı tablo 20’deki gibi hesaplanacaktır.

Tablo 20: Normal Maliyet Yöntemine Göre Üretim Maliyeti

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNE GÖRE ÜRETİM MALİYETİ	
DİMMG	7.279.666,02
DİG	60.399,50
GÜG	213.532,90
DEĞİŞKEN	125.071,60
SABİT (160.838,73 x 0.55)	88.461,30
TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ	7.553.598,42
DİĞER BİLGİLER	
NORMAL KAPASİTE MİKTARI	60 Adet
FİİLİ ÜRETİM MİKTARI	33 Adet
KAPASİTE KULLANIM ORANI %	0,55
Birim Maliyeti (TL)	228.896,92
BİRİM SATIŞ FİYATI	301.607,21

Tablo 21: Üretim Kapasitesine İlişkin Veriler

ÜRETİM KAPASİTESİNE İLİŞKİN VERİLER	
Kapasite kullanım oranı	%55
Kapasiteye İlişkin Sabit GÜG	88.461,30 TL
Boş Kapasiteye İlişkin Sabit GÜG	72.377,43 TL

İşletme % 55 kapasite ile çalışmaktadır. O halde boş kapasite oranı % 45'dir.

Sabit GÜG x Kapasite Kullanım Oranı

$160.838,73 \times 0.55 = 88.461,30$ TL Üretim maliyetine dâhil edilecek tutar

Sabit GÜG x Boş Kapasite Oranı

$160.838,73 \times 0,45 = 72.377,43$ TL Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına aktarılacak tutar

Normal maliyet yöntemine göre hazırlanan üretim maliyeti hesaplanan, işletme üretim maliyetini 7.553.598,42 TL olarak tespit etmiştir. Burada görüldüğü gibi, işletme %55 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. Bu duruma göre de işletmenin ürettiği ürünün birim maliyeti ve gelir tablosu tablo 22’de gösterilmiştir.

Tablo 22: Normal Maliyet Yönteminde Gelir-Gider Tabloları

NORMAL MALİYET YÖNTEMİNDE GELİR-GİDER TABLOLARI		
	CARİ DÖNEM	
Net Satışlar		9.953.037,93
Satışların Maliyeti		-7.553.598,36
Brüt Satış Karı		2.399.439,57
Faaliyet Giderleri		-353.200,00
* Araştırma ve Geliştirme	25.500	
* Paz.Sat. ve Dağıtım	102.500	
* Genel Yönetim	225.200	
Faaliyet Karı (Zararı)		2.046.239,57
Diğ.Faal.Olağan Gel.Kar.		-
Diğ.Faal.Olağan Gid.Kar.		-
Finansman Giderleri		0,00
Olağan Kar (Zarar)		2.046.239,57
Olağan Dışı Gel.Kar.		-
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		-
Dönem Karı (Zararı)		2.046.239,57

Normal maliyet yöntemine göre oluşturulan gelir tablosunda işletme 2.399.439,57 TL brüt satış kârı ve 2.046.239,57 TL dönem net kârı elde etmiştir. Ayrıca, işletmenin normal maliyet yöntemine göre birim ürün 228.896,92 TL olarak hesaplanmıştır.

3.5.YÖNTEMLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

TMS – 2 Stoklar standardı tarafından benimsenen normal maliyet yöntemine ve Vergi Usul Kanunu tarafından benimsenen tam maliyet yöntemine göre mamul maliyeti, birim mamul maliyeti ve dönem net kar/zararı karşılaştırılması aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Bu bölümde yöntemlerin kapasite kullanım oranlarını dikkate alıp almamasından kaynaklanan farklar analiz edilmiştir. Analizler gerçekleştirilirken işletmenin kapasite kullanım oranının %55 oranında olduğu hesaplanmıştır.

Tablo 23: Tam Maliyet ile Normal Maliyet Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Maliyet Unsurları	Tam Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	7.279.666,02	7.279.666,02
DİG	60.399,50	60.399,50
GÜG	285.910,33	213.532,90
Değişken	125.071,60	125.071,60
Sabit	160.838,73	88.461,30
Toplam Üretim Maliyeti	7.625.975,85	7.553.598,42
Birim Maliyet	231.090,18	228.896,92
Dönem Net Kâr/Zararı	1.973.862,32	2.046.239,57

Tablo 23 incelendiğinde, toplam üretim maliyeti tam maliyet yöntemine göre 7.625.975,85 TL, normal maliyet yöntemine 7.553.598,42 TL, olarak hesap edilmiştir. Yöntemler arası toplam üretim faaliyetinde ortaya çıkan farkın nedenin uygulama farklılığı olduğu görülmektedir. Vergi usul hukukuna göre üretim maliyeti hesaplanırken tüm maliyet unsurları ürünün maliyetine dahil edilmektedir. Bu duruma göre kullanılmayan kapasiteye ait giderde ürün maliyeti içerisinde yer almaktadır. Bu durumda gerçek ürün birim maliyetlerin doğru hesaplanamamasına neden olmaktadır. Bu durumu ortadan kaldırmak için Türkiye muhasebe standartları çözüm olarak normal maliyet yöntemini önermektedir. Normal maliyet yöntemi kullanılmayan kapasite giderlerini ürün maliyetine dahil etmez. Dolayısıyla normal maliyetleme yöntemi ürün maliyetinin daha doğru hesaplanmasını sağlar.

İşletmeye ait üretim maliyeti unsurlarını içeren tablo incelendiğinde, tam maliyet yönteminde sabit GÜG' ün 160.838,73 TL, normal maliyet yönteminde ise sabit GÜG' ün 88.461,30 TL olduğu görülmektedir. Bu duruma toplam üretim maliyetleri açısından bakıldığında, tam maliyet yönteminde toplam üretim maliyeti 7.625.975,85 TL, normal maliyet yönteminde ise 7.553.598,42 TL olarak hesaplanmıştır. Böylece 33 birim üretim düzeyinde birim maliyetler, tam maliyet yönteminde 231.090,18 TL, normal maliyet yönteminde ise 228.896,92 TL olarak ortaya çıkmaktadır.

Yöntemlerin dönem net kar/zararı değerlendirildiğinde, kapasite kullanım oranını dikkate almayan tam maliyet yönteminde dönem net kar/zararın 1.973.862,32 TL olduğu kapasite kullanım oranını dikkate alan normal maliyet yönteminde ise 2.046.239,57 TL olduğu görülmektedir. Kapasite kullanım oranını ürün maliyetini hesaplarken göz ardı eden tam maliyet yönteminde dönem net kar/zararı düşerken, kapasite kullanım oranını dikkate alarak ürün maliyetini hesaplayan normal maliyet yönteminde dönem net kar/zararın arttığı görülmektedir. Ancak işletme tam kapasite ile çalışılması durumunda tam maliyet yöntemi ile normal maliyet yöntemi arasındaki fark kapanacaktır.

SONUÇ

Günümüzde işletmeler kalıplarını kırarak kendi uluslarının haricinde diğer uluslara da mal ve hizmet üretimi gerçekleştirmekteler. Bu durumda işletmeler açısından pazarın genişlemesine ve hareketlenmesine sebep olmaktadır. Rekabetin artmasına sebep olan bu durum işletmelerin daha çok müşteriye ulaşabilmesi için ürün fiyatlarının tüketicinin gelirin e uygun bir şekilde tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır. İşletmelerde doğru fiyat tespiti yapılabilmesi için maliyetlerin en doğru şekilde hesaplanabilmesi gerekmektedir. Bu durum işletmelerin doğru maliyet hesaplama yöntemlerine yönelmelerini sağlamıştır.

Yabancı yatırımcıların ülkemizdeki işletmelere güvenle yatırım yapabilmelerini sağlamak için mali tabloların, Avrupa birliği mevzuatı ile uyum sağlamak ve dünya uygulamalarına yakın olmak amacıyla UFRS'yi benimsemiştir. Bu kapsamda TMSK, UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlamıştır.

6102 sayılı Kanun uyarınca, bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişilerden TMS'ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar KGK tarafından "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" ile belirlenmiştir. Söz konusu Karar uyarınca; 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olanların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulamaları gerekmektedir.

Türkiye muhasebe standartlarına göre üretim maliyeti unsurları üç ana bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi satınalma maliyeti, ikincisi dönüştürme maliyetleri ve üçüncü olarak da stokları mevcut duruma getirinceye kadar yapılan diğer giderlerden oluşmaktadır.

Dönüştürme maliyetlerinin ürün maliyetine yüklenmesinde vergi usul kanununa ve Türkiye muhasebe standartlarına göre farklılık arz etmektedir.

Bunun temel nedeni genel üretim giderlerinin ürün maliyetlerine yüklenmesinden kaynaklandığı görülmektedir.

Vergi usul kanununun 275. Maddesine göre üretim maliyetinin hesaplanmasında maliyet unsurlarının tamamı ürün maliyetlerine yüklenmektedir. Bu yöntemin en önemli özelliği ürün maliyetin kolay bir şekilde hesaplanabilmesidir. Ancak bu durum avantaj gibi görünse genel üretim giderlerinde sabit ve değişken ayrımı gözetmeksizin tüm maliyet unsurlarını ürün birim maliyetlerine dahil ettiğinden dolayı doğru sonuçlara ulaşılamamasına neden olmaktadır.

Standart ürün maliyetini hesaplarken genel üretim giderlerini sabit üretim giderleri ve değişken üretim giderleri olarak ikiye ayırır. Standart sabit üretim giderlerini ve değişken üretim giderlerini ürün maliyetine yüklenmesinde farklı bir şekilde değerlendirir. Standardın 13. Maddesinde sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayandırılmaktadır. 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. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Vergi usul kanununun ve standardın üretim maliyetinin hesaplanmasındaki temel farkı genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinden doğmaktadır.

Vergi usul hukukuna göre üretim maliyeti hesaplanırken tüm maliyet unsurları ürünün maliyetine dahil edilmektedir. Bu duruma göre kullanılmayan

kapasiteye ait giderde ürün maliyeti içerisinde yer almaktadır. Bu durumda gerçek ürün birim maliyetlerin doğru hesaplanamamasına neden olmaktadır. Bu durumu ortadan kaldırmak için Türkiye muhasebe standartları çözüm olarak normal maliyet yöntemini önermektedir. Normal maliyet yöntemi kullanılmayan kapasite giderlerini ürün maliyetine dahil etmez. Dolayısıyla normal maliyetleme yöntemi ürün maliyetinin daha doğru hesaplanmasını sağlar.

Tam maliyet ve normal maliyet yöntemleri karşılaştırıldığında üretim maliyeti hesaplamasında uygulamada birçok farklılık ortaya çıkmıştır. Birinci farklılık, normal maliyet yöntemi genel üretim giderlerini değişken ve sabit giderler ikiye ayırırken, tam maliyet yöntemi genel üretim giderlerini bir bütün olarak alır. İkinci farklılık, normal maliyet yönteminde, tam maliyet yöntemine göre sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden bölümü üretim maliyetlerine yüklemekte, boş kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderleri ise 681 çalışmayan kısım giderlerine aktarılarak doğrudan gider yazılmaktadır. Üçüncü farklılık, Tam maliyet yönteminde, 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 yönteminde sabit genel üretim giderlerinin kullanılan kapasiteye isabet eden bölümü üretim maliyetlerine yüklendiğinden dalgalanmaların önüne geçilmiş olacaktır. Dördüncü farklılık, Normal maliyet yönteminde düşük kapasitede işletmenin ürün maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle yüksek çıkmasını önleyerek hatalı fiyatlar oluşmasını önler.

Bu farklılıklardan da anlaşılacağı üzere normal maliyet yönteminde doğru ve gerçekçi bir ürün maliyeti hesaplaması yapılmakta ve fiyatların doğru tespit edilmesi sağlanmaktadır. Ürün maliyetinin doğru belirlenmesi işletmenin rekabet ettiği işletmelere karşı da maliyet avantajı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, Duruşen (2007). “İmalat işletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Akdoğan, Nalan (2004). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Altıncı Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, Nalan. ve Sevilengül, Orhan (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, On ikinci Baskı, Gazi kitabevi, Fersa Matbaası, Ankara.

Akgün, Ali İhsan (2010). “Üretim Sistemlerinin Gerekli kıldığı Maliyet Hesaplama Yöntemi Olarak Standart Maliyetler ve Sapma Analizlerinin İncelenmesi”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C:1, s. 35-64.

Altuğ, Osman (1996). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Maliyet Muhasebesi*, Onbirinci Baskı, Evrim, İstanbul.

Bağdat, Aydın (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-2 İle Tms-2 Stoklar Standardı'nın Karşılaştırılması”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Bahadır, Oğuzhan (2012). “Stoklarda Değerleme: Ufrs/Tfrs Ve Vergi Mevzuatı Açısından” *Mali Çözüm Dergisi*, s.51-67.

Basık Orhon, Feryal, Kaya, İdil ve Yanık, Serhat (2006). *Maliyet Muhasebesi, Çözümlü Problemler ve Test soruları*, Birinci Baskı, Nobel Basımevi, Ankara.

Beşoğul, Çağatay (2007). “Genel Üretim Maliyetlerinin Denetimi ve Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Büyükmirza, H.Kamil (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzen'e Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, On yedinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Civelek, Muzaffer (2002). *Maliyet Muhasebesi – Sorunlar, Sorular ve Cevaplar*, Üçüncü Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

Çakır, Nazife (2000). “*Tek Düzen Hesap Planına Göre İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Uzun Köprü Uygulamaları*”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Çetiner, Ertuğrul (2007). *Maliyet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)*, Beşinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Demir, Şerif (2012). *TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal raporlama Standartları (VUK Değerleme Yaklaşımı)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Demirel, Nuray (2009). “*Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlarının Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlerde Uygulama Örnekleri*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Erdoğan, Necmettin ve Saban, Metin (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş Beşinci Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

Güngörmüş, Ali Haydar ve Boyar, Ender (2008). “TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, s.322.

Karakaya, Mevlüt (2007). *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Karslıoğlu, İdris (2011). “*Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar ve Denetimi*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kaval, Hasan (2008). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Kaygusuz, Sait Y. ve Dokur, Şükrü (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Dora Yayıncılık, Bursa.

Köse, Tunç ve Kiracı, Murat (2007). “ Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma”, *MÖDAV*, C:4, s.147-181.

Küçük, Ergün (2005). “Yeni Üretim Ortamında Genel Üretim Maliyetleri ve Kayseri’deki Bazı Uygulamalara İlişkin Bir Araştırma”, *Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C:25, s.2-3.

Küçük, Yonca (2010). “*Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Küçüksavaş, Nihat (2006). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İkinci Baskı, Kare Yayınları, İstanbul.

Lazol, İbrahim (2004). *Maliyet Muhasebesi*, İkinci baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2011). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap (2012). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı TMS – TFRS*, Türmob Yayınları, Ankara.

Özmen, C.Yaşar (2008). “*Stokların Envanter Değerlemesi ve Denetimi*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Selvi, Yakup (2009). *TMS 2 Stoklar. (Editör: Volkan Demir). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar*, İSMMMO Yayın No 99, İstanbul.

Sönmez, Feriştah (2007). “TMS 2- Stoklar: Hüküm ve Açıklamaları” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, C:35, s.159.

Tekin, Mahmut (2012). *Üretim Yönetimi*, Cilt 1, Sekizinci Baskı, Güney Ofset Matbaacılık, Konya.

Tuğrul Poyraz, Ayşe (2011). “*Stokların Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar. Ankara: *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*.

UFRSTÜRK, <http://ufrsturk.wordpress.com/tag/tarihi-maliyet/> 09 Kasım 2013.

Uyar, Baykal (2009). “TMS 2 – Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*.

Yalnız, Serkan (2011). “*Halka Açık Konaklama İşletmelerinin Finansal Tablolarının TMS 2 Stoklar Ve TMS 18 Hasılat Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Finansal Tablo Önerisi*”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Yamak, Oygur (2007). *Üretim Yönetimi*, Beşinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Yardımcıoğlu, Mahmut ve Kocamaz, Hilal (2012). “TMS-2 Stoklar Standardı ile Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki”, *Dayanışma Dergisi –İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını- Chamber Of Certified Public Accountants of İzmir*, C:116, s.27–40.

Yereli, Ayşe N., Kayalı, Nilgün, ve Demirlioğlu, Lale (2012). “Maliyetlerin Tespitinde Normal Maliyet Yöntemi: Tms 2 Stoklar Standardı İle Vergi Mevzuatı'nın Karşılaştırılması ve Uyumlaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, C:110, s.21-42.

Yıldırım, Gülçin (2011). “*TMS – 2 ve Türk Vergi Sistemi Çerçevesinde Stoklar Muhasebe ve Uluslararası Raporlama*”, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Uzmanlık Projesi.

Yükçü, Süleyman (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 7. Baskı, Altın Nokta Yayınları, İzmir.

